

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

İŞLETMELERDE YÖNETİM SÜRECİNİN
İYİLEŞTİRİLMESİNDE İÇ DENETİMİN ROLÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

EBRU AVCI

İstanbul, Eylül 2016

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

İŞLETMELERDE YÖNETİM SÜRECİNİN
İYİLEŞTİRİLMESİNDE İÇ DENETİMİN ROLÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ebru AVCI

1350Y74109

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Başak Erdem RENA

İstanbul, Eylül 2016




Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamıyla uyduğumu; yararlandığıım 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.



T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ONAY SAYFASI

Yüksek lisans öğrencisi Febra Aycain "İşletmelerde Yönetim Sürecinin İyileştirilmesinde İş Deletiminin Rolü....." konulu tez çalışması jürimiz tarafından Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans tezi olarak (oybirliği / oyçokluğu) ile başarılı bulunmuştur.

	Adı - Soyadı	İmza
Tez Danışmanı	: Yrd. Doç. Dr. Bosak Erden Renk	
Jüri Üyesi	: Doç. Dr. Fatma Ulucay Özkü	
Jüri Üyesi	: Yrd. Doç. Dr. Ali Altuğ Biçer	

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamiyle 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.

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	:Ebru Avcı
Anabilim Dalı	: Muhasebe ve Denetim
Programı	: Muhasebe ve Denetim
Tez Danışmanı	: Yrd. Doç. Dr. Başak Erdem
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans – 07.09.2016
Anahtar Kelimeler	: Yönetim, Denetim, İç Denetim, İç Kontrol Sistemleri, İşletmelerde İç Denetim

ÖZET

İŞLETMELERDE YÖNETİM SÜRECİNİN İYİLEŞTİRİLMESİNDE İÇ DENETİMİN ROLÜ

Yönetim anlayışının belirlemiş olduğu stratejiler işletmelerin hayat döngüleri içerisinde uygulandığı sürece, işletme faaliyetlerinin devamlılığı ve kârlılığı sağlanmış olacaktır. Kurumsal yönetim işletmeyi faaliyetlerinde başarılı kılmak için belirleyip uygulamaya koyduğu stratejileri, değişkenleri, bazı analiz yöntemleri ile analiz ettikten sonra çıkan sonuçlara göre oluşturur. Bununla beraber iç denetim de yönetim anlayışına yardımcı olarak işletmelerin güçlü bir yapıya sahip olmalarını sağlar.

İşletmelerde iç denetçinin bulunması, işletmelerin başta yatırımcılar olmak üzere iç ve dış paydaşların işletmeye karşı olan güvenlerinin oluşmasında büyük katkı sağlar. İç denetimin uygulanmasından sorumlu olan iç denetçinin faaliyetleri kurumsal yönetim anlayışıyla bağlantılı olarak kurumsal hesap verilebilirlikten sorumlu olmuş olur. Farklı bir ifadeyle işletmelerde bulunan iç denetçiler kurumsal yönetim anlayışının belirlemiş olduğu ilkelere göre var olması gereken kişilerdir ve bu kişiler kurumsal imajın oluşturulmasına direkt katkıda bulunurlar.

İşletmeler stratejik yönetim ilkelerini faaliyetlerinin sevk ve idaresinde kullanırken, işletme ürünlerinin rekabet gücüne etki eden faktörlerin analizlerini yaparak, işletmelerin yönetim yapısına, sermayesine, insan gücü kapasitesine ve ekonomik değişimlerde gösterebilecekleri dirence dikkat etmelidirler.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Ebru Avcı
Field : Accounting and Audit
Programme : Accounting and Audit
Supervisor : Assoc. Prof. Dr. Başak Erdem
Degree Awarded and Date : Master -07.09.2016
Key Words : Management, Audit, Internal Audit, Internal Control
Systems, The Professional Practice Of Internal Auditing

ABSTRACT

THE ROLE OF INTERNAL AUDITING IN IMPROVING THE MANAGEMENT PROCESSING ENTERPRISES

As long as the strategies determined by the management mindset are implemented within the life spans of businesses, the continuity and profitability of businesses will be ensured. Corporate Governance establishes the business according to the results of the analysis on the strategies and variables it determined and set into practice in order to make the business successful. Additionally, the internal audit also helps the management and leads the business to have a strong structure.

Presence of an internal auditor in businesses contributes a lot to the establishment of the trust of their internal and external stakeholders, especially investors. Activities of the internal auditor, who is responsible for the implementation of the internal audit, become responsible for corporate accountability in parallel to the understanding of the corporate governance mindset. In other words, internal auditors are people who need to exist in businesses according to the principles determined by the corporate governance mindset and these people contribute directly to the establishment of the corporate image.

Businesses, while using strategic management principles in the command and control of their operations, should analyze the factors that influence the competitive power of their products and look out for the business' management structure, capital, labor capacity and the resistance the business can show against economic changes.

TEŐEKKÖRLER

Tez alıőmamın hazırlanması aőamasında bilgi birikimi ve tecrűbesiyle bana yol gűsterip tezimi yűneten Yrd. Doç. Dr. Baőak Erdem Rena' ya sonsuz teőekkűrlerimi sunarım. Tez alıőması sűresince, deėerli fikirlerini benimle paylaőan ve beni yűnlendiren Yrd. Doç. Dr. Ali Altuė Biçer'e yardım ve destekleri için çok teőekkűr ederim. Ayrıca çalıőmam boyunca her zaman yanımda olup bűyűk destek veren aileme teőekkűr ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
TEŞEKKÜRLER.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLO LİSTESİ.....	x
ŞEKİL LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR	xii
GİRİŞ.....	1
1. İŞLETME YÖNETİMİ KAVRAMI VE FONKSİYONLARI	3
1.1. Yönetim Kavramının Tanımı.....	3
1.2. İşletme Yönetiminin Fonksiyonları	4
1.2.1. İşletme Yönetiminin Planlama Fonksiyonu.....	4
1.2.2. İşletme Yönetiminin Örgütleme (Organizasyon) Fonksiyonu.....	5
1.2.3. İşletme Yönetiminin Yürütme Fonksiyonu	7
1.2.4. İşletme Yönetiminin Koordinasyon Fonksiyonu	8
1.2.5. İşletme Yönetiminin Denetim Fonksiyonu.....	9
2. DENETİM KAVRAMI.....	10
2.1. Denetim Kavramının Tanımı.....	10
2.2. Denetim Türleri	12
2.2.1. Denetimin Amacına (Konusuna) Göre Türleri	13
2.2.1.1. Mali Tablolar Denetimi	13
2.2.1.2. Uygunluk Denetimi	13
2.2.1.3. Faaliyet Denetimi.....	14
2.2.2. Denetimin Statüsüne Göre Türleri	14
2.2.2.1. İç Denetim	14
2.2.2.2. Bağımsız Denetim	14
2.2.2.3. Kamu Denetimi.....	15
2.2.3. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri.....	15
2.2.3.1. Yasal Denetim	15
2.2.3.2. İsteğe Bağlı Denetim	15

2.3. Denetçinin Tanımı	15
2.4. Denetçi Türleri.....	16
2.4.1. Bağımsız Denetçiler.....	16
2.4.2. İç Denetçiler.....	17
2.4.3. Kamu Denetçileri.....	17
2.5. Yönetimin Raporlama Sorumluluğu.....	18
3. İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ DENETİM.....	20
3.1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı	20
3.1.1. İç Kontrol Sisteminin Amaçları	23
3.1.2. İç Kontrol Sisteminin Önemi.....	24
3.1.3. İç Kontrol Sisteminin Çeşitleri	25
3.1.3.1. Yönetimsel Kontroller	25
3.1.3.2. Muhasebe Kontrolü	26
3.2.1. İç Denetimin Tanımı.....	30
3.2.2. İç Denetimin Amaçları.....	31
3.2.3. İç Denetimin Faydaları	34
3.3. İç Denetimin Uygulanma Nedenleri.....	37
3.4. İç Denetimin Özellikleri	38
3.4.1. Fonksiyonel Bağımsızlık ve Tarafsızlık	38
3.4.2. İşletme Faaliyetlerine Değer Katma ve Geliştirme.....	40
3.4.3. Güvence ve Danışmanlık Hizmeti Sağlama	40
3.4.4. Risk Odaklı Denetim	41
3.4.5. Standartlara Göre Yürütülme.....	41
3.5. İç Denetim Türleri	42
3.5.1. Mali Denetim	42
3.5.2. Uygunluk Denetimi.....	42
3.5.3. Performans Denetimi	42
3.5.4. Sistem Denetimi.....	43
3.5.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi.....	43
3.6. İç Denetimin İlkeleri.....	43
3.7. İç Denetimin Unsurları	44
3.8. İç Denetim Süreci	46
3.8.1. Denetimin Planlaması	46

3.8.2. İç Denetimin Yürütülmesi	46
3.8.3. İç Denetim Sonuçlarının Raporlanması	47
3.8.4. Raporların İzlenmesi	48
3.9. İç Denetçi Kavramı	48
3.10. İç Denetim ve İç Kontrol Sisteminin İlişkisi	49
3.11. Yönetim Kültüründeki Değişmeler ve İç Denetime Etkisi	50
3.12. İç Denetimin Temel Yönetim Fonksiyonları İle İlişkisi	52
3.12.1. İç Denetimin Planlama Fonksiyonunun Yerine Getirilmesindeki Rolü	52
3.12.2. İç Denetimin Örgütlenme Fonksiyonunun Yerine Getirilmesindeki Rolü.	53
3.12.3. İç Denetimin Yürütme (Yöneltme) Fonksiyonunun Yerine Getirilmesindeki Rolü	53
3.12.4. İç Denetimin Koordinasyon Fonksiyonunun Yerine Getirilmesindeki Rolü	54
3.12.5. İç Denetimin Denetim Fonksiyonunun Yerine Getirilmesindeki Rolü	55
4. YÖNETİM SÜREÇLERİNİN İYİLEŞTİRİLMESİNDE İÇ DENETİMİN ETKİSİNİN BELİRLENMESİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA	57
4.1. Uygulamanın Amacı	57
4.2. Uygulamanın Kapsamı	57
4.3. Uygulamanın Yöntemi	57
4.4. X İşletmesinin Tanımı	57
4.4.1. X İşletmesinin İç Denetim Bölümünün Yapısı ve İç Denetim Süreci ..	57
4.4.2. Denetim Yönetmeliği Ve İç Denetim Bölümünün Amaç Yetki ve Sorumlulukları	58
4.4.3. X A.Ş.'nin İç Denetim Sürecinin İşleyişi	60
4.4.3.1. İç Denetim Faaliyetlerinin Planlanması	61
4.4.3.2. İç Denetim Programının Yürütülmesi	61
4.4.3.3. İç Denetim Faaliyetlerinin Raporlanması	61
4.4.4. İç Denetim Sonuçlarının Raporlanması	62
4.5. X İşletmesinde İç Denetim Biriminin Oluşturmuş Olduğu İç Kontrol Sistemi ..	62
4.5.1. X İşletmesinde Planlama Fonksiyonu ve İç Denetim Biriminin İç Kontrol Sistemi	62

4.5.2. X İşletmesinde Örgütlenme Fonksiyonu ve İç Denetim Biriminin İç Kontrol Testleri.....	64
4.5.3. X İşletmesinde Yürütme Fonksiyonu ve İç Denetim Biriminin İç Kontrol Testleri.....	66
4.5.4. X İşletmesinde Koordinasyon Fonksiyonu ve İç Denetim Biriminin İç Kontrol Testleri.....	66
4.5.5. X İşletmesinde Denetim Fonksiyonu ve İç Denetim Biriminin İç Kontrol Testleri.....	68
4.6. Uygulamanın Değerlendirilmesi.....	82
KAYNAKÇA.....	85
EKLER	96

TABLO LİSTESİ

Sayfa No.

TABLO 1. İÇ DENETİM AKIŞ ŞEMASI	60
TABLO 2.BİLGİ YÖNETİMİ	62
TABLO 3. MUHASEBE DEPARTMANINDA A KİŞİSİNİN ÖRNEK HEDEF KARTI. 64	
TABLO 4. X İŞLETMESİ ÖRGÜT ŞEMASI.....	65



ŞEKİL LİSTESİ

ŞEKİL 1. İŞLETME YÖNETİM FONKSİYONLARI	4
ŞEKİL 2. COSO KÜBÜ	21
ŞEKİL 3. İÇ DENETÇİNİN SORUMLULUKLARI	48



KISALTMALAR

AAA	: Amerikan Muhasebe Derneği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	:The American Institute of Certified Public Accountants
AYR	:Alacak Yaşlandırma Raporu
C.	: Cilt
CFSA	:Uluslar arası Mali Hizmetler Denetçisi
CIA	:Uluslar arası İç Denetim
CobiT	: Control Objectives for Information Technology
COSO	: İç Denetçiler Enstitüsü
Esac	: Electronic Systems Assurance and Control
FEI	:The Financial Executives Institute
IIA	:The Institute of Internal Auditors
IMA	:Institute of Management Accountants
ÖTV	:Özel Tüketim Vergisi
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
SEC	: Sermaye Piyasası Kurulu
SMMM	:Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	:Sarbanes-Oxley Yasası
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve diğerleri

GİRİŞ

1. ve 2. Dünya Savaşları'ndan sonra dünya ülkelerinde baş gösteren ekonomik sıkıntılar ülkeleri ekonomi alanında yeni arayışlara yöneltmiştir. Ekonomik alandaki sıkıntıları aşmak isteyen işletmeler daha çok kâr elde edebilmek için ürün ve hizmet üretimini hızlandırmaya başlamıştır. Bu yeni dönemde artan ürün ve hizmet oluşumunu daha fazla tüketiciyle buluşturmak için çeşitli ölçütlere göre organize olmuş işletmeler ve modern yönetim anlayışı ortaya çıkmıştır.

1960'lı yıllara kadar işletmelerin büyük bir kısmının ekonomik bunalım içinde olmaları ve stratejilere ihtiyaç duymalarına rağmen genellikle talebe göre üretim felsefesinde üretim yapmışlardır. Bu strateji başlangıçta savaş sonrası büyüme için etkili bir yöntem olarak kendisini göstermiştir. İşletmeler günümüzde koşulların sürekli değişim göstermesi ve rekabet ortamında ayakta kalabilmeleri için stratejik yönetim ilkeleri doğrultusunda bir yol izlemek durumundadır. İşletmeler bu stratejik yönetim ilkelerini, uyguladıkları faaliyetleri sevk ederken ve idare ederken kullanır. Bununla beraber ürünlerin rekabet ortamında gücüne etki edebilecek fonksiyonları analiz ederek, işletmelerin yönetim yapısına, sermayesine, insan gücü kapasitesine ve ekonomik değişimlerde gösterebilecekleri dirence dikkat etmelidirler.

İşletmenin mali durumu ile ilgili bilgilere dikkat edilmesi gerekirken, aynı zamanda işletmenin yer aldığı pazarın yapısı, işletmenin rekabet ortamında olduğu rakipleri hakkında bilgiler de son zamanlarda önem teşkil etmeye başlamış ve rekabet ortamının doğmasına yardımcı olmuştur. Rekabet beraberinde yönetimin kurumsallaşmasını ve iç kontrol sistemlerinin geliştirilerek işletmelerin yönetimi sürecinde uygulanmasını gerekli kılmıştır.

İşletmeler kurumsal yönetim anlayışı çerçevesinde belirlenmiş olan stratejileri uygulamaya koyduğu sürece, faaliyetlerinin devamlılığı ve kârlılığını sağlamış olacaktır. Kurumsal yönetim işletmeyi faaliyetlerinde başarılı kılmak için belirleyip uygulamaya koyduğu stratejileri belirli değişkenleri belirli analiz yöntemleri ile analiz ettikten sonra çıkan sonuçlara göre oluşturur. Bununla beraber iç denetim de kurumsal yönetim anlayışına yardımcı olarak işletmelerin güçlü bir yapıya sahip olmalarını sağlar.

Bu çalışmada işletmelerde modern yönetim anlayışı ve bu anlayışın destekçisi olan iç kontrol ve iç denetim ele alınmıştır. Çalışmanın amacı, işletmeler için önem arz

eden yönetim anlayışı ve iç denetim biriminin oluşturmuş olduğu iç kontrol sistemleri hakkında detaylı bilgi ortaya koymaktır.

Bu bağlamda dört bölümden oluşan bu tez çalışmasının birinci bölümünde genel hatlarıyla yönetim kavramından bahsedilmiştir. İkinci bölümde denetim kavramına değinilirken üçüncü bölümde, iç kontrol, iç denetim kavramları ve iç denetimin temel yönetim fonksiyonlarıyla ilişkisinden söz edilmiştir. Dördüncü ve son bölümde ise, bir işletmenin iç denetim birimine ait iç kontrollerin etkinliği iç denetim yöneticileri ile yapılan görüşmeler neticesinde değerlendirilmeye çalışılmıştır.



1. İŞLETME YÖNETİMİ KAVRAMI VE FONKSİYONLARI

1.1. Yönetim Kavramının Tanımı

Bireyler günlük hayatlarında belirli ihtiyaçlarını karşılamak adına hizmet ve mal üretmeye çalışmaktadırlar. Bu ihtiyaçlar sonsuz, tekrarlı ve çeşitlidirler. İhtiyaçlardan birinin tahmin edilmesinin ardından akabinde başka bir ihtiyaç doğar. Yeme, içme, barınma gibi insanların temel ihtiyaçları karşılanırsa bile bu sefer üst düzey ihtiyaçlar doğar. Bu tür ihtiyaçların karşılanması adına hizmet ve mal üretmek için bazı örgütler kurulur. Bu örgütlerin yaptıkları faaliyetler üretim olarak ifade edilmektedir. Emek, sermaye, doğal kaynaklar ve girişim üretim olarak ifade edilir. Girişimciler üretim için gerekli ortamı oluşturur ve işleyişin sağlanması adına yönetim kavramını doğurur. Yönetim kavramı bu noktada oluşmaktadır.¹

Uzun zamandan beri yönetim kavramı gelişimine devam etmektedir. Yönetim, işletmelerinin amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesi ve toplulukların işbirliği içerisinde devamlılığının sağlanması için gerekli olan bir niceliktir. Yönetim yaşamın toplum haline gelmesiyle birlikte ortaya çıkmıştır.²

Yönetim aynı zamanda evrensel bir süreç olarak değerlendirilebilmektedir. İnsanlığın doğası gereği toplum içerisinde diğer insanlarla ilişkiler içinde olmaları gerekmektedir ve insanlar birbirilerinin tutum ve davranışlarını incelerler. Bu yüzden her bir birey yönetici olarak sayılabilir. Daha genel bir ifadeyle, hastaneyi başhekimin, çiftliği ziraatçının, işletmeyi genel müdürün, fakülteyi dekanın yönetmesi gibidir. Bu örneklerin ortak noktası amaçların farklı olduğu faaliyetlerin yönetilmesidir.³

Bazı ekonomist araştırmacılara göre yönetim, üretimi oluşturan faktörlerden bir tanesidir. Yönetim biliminde yönetim, otoriter bir sistem olarak tanımlanmakta, bu anlamda örgüt, yönetici ve yönetilenlerden oluşan topluluk olarak ifade edilmektedir. Toplum bilimcileri ise yönetimi sınıfsal bir saygınlık sistemi olarak tanımlamaktadır.⁴

Başka bir tanıma göre yönetim kavramı, hedeflenen amaçlara erişmek adına gerekli olan kaynakların verimli ve etkin bir şekilde kullanıldığı sistem olarak tanımlanır.

İfade edilen tanımlar doğrultusunda yönetimin özellikleri aşağıdaki gibi

¹Özdemir Akmut, **Girişimciler İçin İşletme Yönetimi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2003, s. 56-57.

²Demet Gürüz ve Emet Gürel, **Yönetim ve Organizasyon**, Ankara, NobelYayıncıları, 2006, s.1.

³Salih Güney, **Yönetim ve Organizasyon**, Ankara, Nobel Yayınları, 2007, s.3.

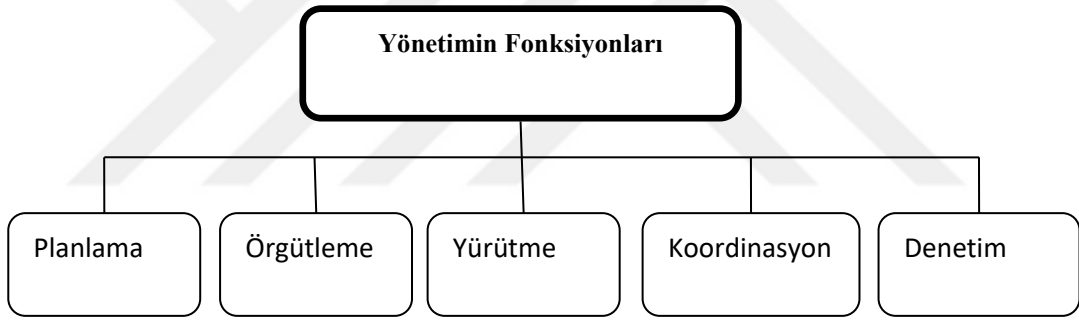
⁴Göksel Ataman, **İşletme Yönetimi**, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2001, s.6.

sıralanabilir;⁵

- Yönetimde birden çok insan varlığı gerekmektedir.
- Bu insanlar arasında işbirliği, koordinasyon sağlanmalıdır.
- İşletmelerin amaçlarına uygun olmalıdır.
- İşletmenin amaçlarına uygun kaynakların en etkili ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamalıdır.

1.2. İşletme Yönetiminin Fonksiyonları

Yönetim kavramını süreç olarak değerlendiren ilk yönetim bilimcisi olan Henry Fayol, yönetimin beş fonksiyonu olduğunu ifade etmiştir. Bu fonksiyonlar Şekil 1’de görüldüğü gibi planlama, örgütlenme, yürütme, koordinasyon ve denetimdir.



Şekil 1. İşletme yönetim fonksiyonları

1.2.1. İşletme Yönetiminin Planlama Fonksiyonu

Ertürk (1995) plan kavramını şöyle tanımlamıştır; “amaca ulaşmak için hangi işlerin yapılacağını, bunların hangi sıraya göre ne şekilde ve ne zaman ve ne kadar zamanda yapılacağını ve bunların yapılma sırasını gösteren bir tasarıdır, tutulacak yolu gösteren bir modeldir”.⁶ Planlar, amaçların tanımlanmasında, stratejilerin kurulmasında ve aktivitelerin koordine edilmesinde etkilidir.⁷

Planlama, planı uygulamak için harcanan emek ve gayretler süreci olarak ifade

⁵R. J. Schermerhorn, **Management**, 5th Edition, University of New Hampshire, 1996, s.4.

⁶Mümin Ertürk, **İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon**, İstanbul, Beta Yayınevi,2013, s.59.

⁷S. P. Robbins, **Management**,2th Edition, San Diego University, 1987, s.8.

edilmektedir. Planlama süreç, plan ise bir sonuçtur. Planlama olayına biraz daha yakından bakacak olursak; bu terimin teknik veya metotları kullanmaktan çok farklı bir şey olduğunu bir anlamda “düşünce tarzı” ve yaşam tarzı olduğunu görmekteyiz. Çünkü planlama geleceğe bakmakla aynı anlama gelmektedir. Hayatımızın hemen hemen her anında geleceğe yönelik planlar yaparız. Dolayısıyla planlama bir yaşam biçimi haline gelmektedir.⁸

Amaçlar belirlenmeden, nereye varılacağı, neye erişilmek istendiği bilinmeden bir işletme veya örgütün kurulması söz konusu olamaz. Bu nedenle bu yönetim işlevinde, işletmenin amaçlarının belirlenmesi, bu amaçlara hangi araçlarla, ne zaman ve hangi sürelerde ulaşılabileceğinin saptanması, daha sonra da çeşitli seçenekler arasından işletmeyi amaçlarına ulaştıracak plan ve araçlar arasından seçim kararı verilmesi gibi hususlar önemli olanlardır.⁹

Planlama sürecinde takip edilen basamakları beş adım olarak sınıflandırmıştır. Bunlar:

1. Amaç ve hedeflerin spesifik olarak belirlenmesi,
2. Belirlenen amaç ve hedeflere ulaşabilmek için politika, program, prosedür ve uygulamaların seçilmesi,
3. İhtiyaç duyulan kaynak türü ve miktarının, bu kaynakların nasıl toplanacağını ve faaliyetlere nasıl dağıtılacağını belirlenmesi,
4. Planın başarıya ulaşabilmesi için karar verme prosedürlerinin dizayn edilmesi,
5. Hataların veya başarısızlıkların fark edilmesi ve giderilmesi, planın korunması veya yanlış noktaların düzeltilebilmesi için kontrol prosedürünün oluşturulması.¹⁰

1.2.2. İşletme Yönetiminin Örgütlenme (Organizasyon) Fonksiyonu

Planlama faaliyetlerinden sonra sıra örgütü kurmaya gelir. “Nasıl bir örgüt yapısı oluşturmalıyız ki hem dinamik ve değişken çevreye uyum sağlayacak kadar esnek, hem de etkili bir çalışmaya imkân tanıyacak kadar köklü bir biçimsel yapıyla amaçlarımıza ulaşmakta başarılı olalım?” sorusuna cevap bulmaya çalışmak örgütün biçimsel yapısını, bir anlamda örgütün iskeletini, oluşturmaktadır. Yapı hem örgütün iskeletidir, hem de ast

⁸Tamer Koçel, **İşletme Yöneticiliği**, İstanbul, Beta Yayınevi, 2001, s.87.

⁹ Hayri Ülgen ve S.KadriMirze, **İşletmelerde Stratejik Yönetim**, İstanbul, Literatür, 2004, s.23.

¹⁰AckoffRussell, **A. Concept of Corporate Planning**, USA: John Wiley & Sons 1970,s.6.

üst ilişkilerini, yetki ve sorumlulukların dağılımını, hesap verme ilişkilerini ve iletişim ağını gösterir. Bu yapı olmadan örgütün çalışabilmesi, faaliyetlerini sürdürebilmesi mümkün değildir. Yeni bir örgüt yapısı oluşturmak ve aynı zamanda örgüt içi dengeleri dikkate almak yöneticinin yapması gereken en zor işlerden biridir.¹¹

Örgütlenme kavramı insan hayatında son derece önemli bir yer tutmaktadır. Hemen her iş veya faaliyet için her zaman bir tür örgütlenmeye ihtiyaç duyulabileceği gibi, hemen her insanın günlük hayatında veya iş hayatında bir veya birkaç örgüt ile ilişki içerisindedir. Örneğin; çalışan yetişkin insanlar zamanlarının üçte birinden fazlasını istihdam edildikleri örgütlerde geçirdikleri gibi çocuklarda hemen hemen aynı ölçüdeki zamanlarını okul örgütünün içinde geçirirler.¹²

Basit olarak örgütlenme (Organizasyon); Grupların planlarını uygulayabilmeleri için gerekli olan aktivitelerin koordine edilmesi, gerekli kaynakların temin edilebilmesi ve grup içindeki görevlerin dağılımıyla ilgili olarak tanımlanabilir.¹³

Örgütlenme kavramı genel olarak; “amaçlara uygun olarak işlerin gruplandırılması, bölüm ve departmanların kurulması, yetki ve sorumlulukların belirlenerek verimli çalışmaya uygun bir yapının oluşturulması ve koordinasyonun sağlanması” şeklinde tanımlamak uygun olacaktır.¹⁴

Organizasyonların etkin ve verimli bir şekilde etkinliğini sürdürebilmesi için uyulması gereken ilkeler şunlardır;¹⁵

Amaç Birliği İlkesi; işletmenin her organı belirli bir amacı kabul etmek durumundadır.

Kumanda Birliği İlkesi; bireylerin yalnızca tek bir üstten emir almasını benimseyen ilkedir.

Yeterlilik İlkesi; Organizasyon, amaçları en az maliyet giderleri ile gerçekleştirmek durumundadır. Her bölüm gerçekleştirecek biçimde faaliyet gösterdiği halde işletmenin bütün amaçları en az emek prensibine göre gerçekleşmeyebilir. En az emek prensibi düşünülürken, bölümler arasındaki bu bağ dikkate alınır, bazı bölümlerin daha pahalı maliyet giderleriyle çalışmaları durumunda bile organizasyon amaçlarına erişebilir.

¹¹Akmut, a.g.e., s.69.

¹²Güney, a.g.e., s.76.

¹³Schermerhorn, a.g.e., s.11.

¹⁴Ülgen ve Mirze, a.g.e., s.24.

¹⁵Gürüz ve Gürel, a.g.e., s.129.

İş Bölümü ve Uzmanlaşma İlkesi; yapılan işin çalışanların uzmanlık alanlarına göre işbölümü olarak tanımlanmasıdır.

Görevlerin Tanımlanması İlkesi; Faaliyetlerin ve faaliyetler için gerekli niteliklerin saptanabilmesi; faaliyetlerin analiz, tanım ve tasnif kapsamında gruplandırılmasını zorunlu kılmaktadır. İşletmeler amaçlarına ulaşabilmeleri için gerekli olan faktörlerin belirlenip bunların gruplara ayrılması gerekmektedir.

Hiyerarşi İlkesi; Örgütsel bağlamda ele alınan hiyerarşi ilkesi, örgüt genelinde üstten asta doğru ilerleyen zincirleme yetki bağlarının özenle inşa edilmesi anlamına gelmektedir.

Yönetim Birliği İlkesi; tek bir amaç doğrultusunda bir araya gelen birimlerin belli bir plan, program dâhilinde tek bir yönetici tarafından üstlenilen rol olarak ifade edilir.

Yetki ve Sorumluluk İlkesi; yöneticilerin belli konularda karar vererek diğer kişileri harekete geçirme “yetki” olarak ifade edilmektedir. Yöneticilerin alakalı oldukları faaliyetlerin başarılı olma yükümlülüğü ise “sorumluluk” olarak tanımlanmıştır.

Değişebilirlik İlkesi; değişen koşullara işletmelerin ayak uydurmak için yürütmeleri gereken faaliyetler olarak ifade edilmektedir.

Liderliğin Kolaylaştırılması İlkesi; Organizasyon yapısının düzeni ve yetki dağılımı öyle olmalıdır ki, baş durumunda olan kişi yönetim görevini başarabilsin, tam önderlik yapabilsin. Yetki devri ve yetki ilişkileri, yöneticinin liderliğini destekleyici özellikte olmalıdır.

Ayrılık İlkesi; Her işi yapan görevlilerin yaptıkları işlerinden dolayı sahip oldukları görev ve yetkilerinin yanında kendi işlerine ilişkin karar alma yetkilerinin de bulunması gerekmektedir.

1.2.3. İşletme Yönetiminin Yürütme Fonksiyonu

Yürütme kavramı, “eldeki kaynakları en ussal ve etkin biçimde kullanarak, belli bir yapıyı en kısa ve kestirme yoldan belli amaçlara yöneltebilme güç ve çabası” şeklinde ifade edilmektedir.¹⁶Bu tanımdan yola çıkarak öncelikli olarak işletmenin belirlemesi gereken bir amaç olmalı, belirlenen bu amaca ulaşabilmek adına ihtiyaç duyulan kaynaklar temin edilmeli ve uygulanacak yöntem belirlenerek yönetime uygun plan

¹⁶ Tamer Müftüoğlu, **İşletme İktisadi**, Ankara, 1995, s. 640.

kurulmalı ve kurulan plan hedeflenen amaç doğrultusunda hayata geçirmelidir.¹⁷

Yürütme fonksiyonunun en başı; çalışanlara verilmiş olan görevleri tam anlamıyla yapabilmesi, verilen emirleri yerine getirebilmesidir. İşletmedeki personellerin kendi birimleri için belirlenmiş olan hedefleri gerçekleştirebilmesi için motive edilmesi gerekmektedir. Yürütme yöneticinin tutumuna bağlıdır. Yönetici bu süreçte çalışanlara yapması gerekenleri, onlar için belirlenmiş olan görevleri onlara bildirir, görevlerini sağlıklı olarak sürdürmeleri konusunda eğitim desteklerinde bulunur ve personelin motive olabilmesi konusunda bir takım aksiyonlar düzenler.

1.2.4. İşletme Yönetiminin Koordinasyon Fonksiyonu

Yönetimi bir süreç olarak algılama eğiliminde olan düşünürlere göre “yönetim; bir grup insanı belirlenmiş amaçlara doğru yöneltme, aralarındaki işbirliği ile koordinasyonu sağlama çabalarının bütünüdür” şeklinde ifade edilebilir.¹⁸ Yönetim işini üstlenen yönetici ise; bir takım amaçlara ulaşmak için işletme içi koşullar ve işletme dışı çevre koşullarını hem kendi içlerinde ve hem de birbirleri arasındaki koordinasyonu bağdaştırma gibi zor bir görevle yükümlüdür.¹⁹

Koordinasyon, bir işbirliği sistem ve mekanizması olarak tanımlanabilir. Yani, bir işletmenin düzenli ve sürekli çalışabilmesi için amaçlar, faaliyetler, organlar ve bireyler arasında uyum ve işbirliğinin sağlanmasıdır.²⁰

Koordinasyon fonksiyonunun düzgün ve etkin bir şekilde işleyebilmesi için birtakım ilkelere uyulması zorunludur. Bu ilkeler şunlardır:²¹

İlgili sorumlu kişiler arasında doğrudan görüşme ile koordinasyon sağlanmalıdır.

Planlama yapılırken ve politikalar kararlaştırılırken daha başlangıçta koordinasyon temin edilmelidir.

Bir sorun ile ilgili bütün etkenlerin karşılıklı olarak birbirleri üzerine olan etkileri göz önüne alınarak koordinasyon yapılmalıdır.

Koordinasyon sürekli bir işlem olarak düşünülmelidir.

¹⁷ İsmail Efil, **İşletme Yönetimi**, İstanbul, Aktüel Yayınları, 2004, s. 162.

¹⁸M. Şerif Şimşek, **Yönetim ve Organizasyon**, Ankara, Nobel Yayınları,1996,s.7.

¹⁹ Erol Eren,**Yönetim ve Organizasyon**,İstanbul,Beta,1996,s.7.

²⁰ Nurullah Genç, **Yönetim ve Organizasyon; Çağdaş Sistemler ve Yaklaşımlar**, Ankara, Seçkin Yayıncılık,2004,s.126.

²¹Ertürk, a.g.e.,s.181.

1.2.5. İşletme Yönetiminin Denetim Fonksiyonu

Bir fonksiyon olarak kontrol, yönetimin beş temel fonksiyonunun (planlama, örgütlenme, yürütme, koordinasyon, denetim) sonucusudur. Bu fonksiyon ile yönetici, gerçekleştirmek istenen amaçlara ne ölçüde ulaşıldığını belirtmek ve planlanan amaçlar ile gerçekleşen hedefler arasında fark varsa, bunun miktarını ve nedenlerini araştırmaktadır.²²

Günümüzde, Robbins ve Decenco tarafından, “Denetim, faaliyetlerin planlanan ölçüde yerine getirilip getirilmediğinin saptanması ve var ise belirgin sapmaların giderilmesini sağlamak için, faaliyetlerin gözlendiği bir süreçtir” şeklinde yapılan tanımlama birçok yazar ve araştırmacı tarafından büyük ölçüde kabul görmektedir.²³

Denetim, “örgütçe benimsenen amaçların ya ada üstlenilen görevlerin eksiksiz, verimli ve zamanında gerçekleşip gerçekleşmediğinin hiyerarşi içinde ve yaptırımli biçimde izlenmesi” ya da “işleyişteki hataları bularak bunların düzeltilmesi, görevlerin daha iyi çalışmasını sağlamaya yönelik bir eylem” olarak da açıklanır.²⁴

Denetim süreci üç farklı adımdan oluşmaktadır;²⁵

- Planlanan performansın gözden geçirilmesi ve mevcut performansın ölçülmesi,
- Mevcut performans ile planlanan(standart) performansın karşılaştırılması ve herhangi bir performans açığının olup olmadığının saptanması,
- Sapmalar var ise düzeltici tedbirlerin alınması.

²²M. Şerif. Şimşek **Yönetim ve Organizasyon**, Konya, Günay Ofset Yayınları, 7. Baskı 2012.

²³Robbins, Stephen P.ve David A.Decenzo, **Funtamenta ls of Management**, Prentice Hall,New Jersay,2004,s.373.

²⁴ Güney, a.g.e., s.97.

²⁵Memiş, a.g.e., s.61.

2. DENETİM KAVRAMI

2.1. Denetim Kavramının Tanımı

Birey sosyal bir varlık olduğundan kendi ihtiyaçlarını gidermek için çevresindekilerle birtakım ilişkiler kurmak zorundadır. Bizzat kendisinin karşılayamadığı çeşitli ihtiyaçlarını dışarıdan karşılamak durumunda olan birey, sahip olduğu imkânlarını en iyi şekilde kullanmak ve en üst düzeyde fayda sağlamak isteyecektir. Bu bakımdan mevcut imkânların en iyi şekilde değerlendirilip değerlendirilmediği veya toplamda en üst seviyede faydanın elde edilip edilmediğinin tespiti, öncelikle her bireyin kendisi için çok önem arz etmektedir. İşte bu önem, bizi bir tespit yapmaya ve bunun üzerinde de bir değerlendirme yapmaya götürmektedir. Kuşkusuz gerçekçi bir tespit doğru veriler üzerinden, en iyi değerlendirme de gerçek bir tespit üzerinden yapılacaktır. Bireyler için geçerli olan bu durum, bireyler tarafından çeşitli amaçlar için oluşturulan örgütler açısından da geçerlidir. Gerek bireylerin gerekse örgütlerin kendi amaçları doğrultusunda yaptıkları faaliyetlerin, amaçlarına ne kadar uygun olup olmadığı veya sahip oldukları imkânları ne ölçüde amaçları doğrultusunda kullandıklarının belirlenmesi ve gelecekte meydana gelmesi muhtemel olumsuzlukların önceden tespit edilip, bu tespite uygun yöntemlerin belirlenmesi denetimi zorunlu kılmaktadır.

Denetim kavramının kökenleri çok eski dönemlere dayanmakta ve özellikle insanların toplu olarak yaşamaya başlamalarından itibaren ortak ihtiyaçların karşılanmasında olmazsa olmaz bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Denetim geniş kapsamlı bir kavram olup, gerek literatürde gerekse uygulamada pek çok anlamda kullanılmaktadır. Bu bakımdan günümüze kadar pek çok denetim tanımı yapılmıştır. Esasında, gerek kişilerin gerekse örgütlerin faaliyetleri ile ilgili olarak farklı zamanlarda doğrulama, karşılaştırma, yaptığından emin olma, başkalarının onayını alma, yasal ve benzeri düzenlemelere uyma şeklinde ortaya çıkan denetim ihtiyacı, özellikle son dönemlerde modern yönetim anlayışının egemen olmasıyla birlikte, şeffaf ve hesap verebilir yönetimlerin olmazsa olmaz bir fonksiyonu haline gelmiştir.

Yapılacak denetimden istenilen sonucun elde edilebilmesi için, ilgili denetim alanına ait yeterli düzeyde doğru üretilmiş bilgiye ihtiyaç vardır. Örneğin parasal nitelikte ihtiyaç duyulan bilginin elde edilmesi için, muhasebe gereklidir.²⁶

²⁶Hüseyin Özer, “Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”,

Muhasebe, mali raporlar ve diğer mali bilgiler formunda bilgi üretme sürecidir. Denetim ise, değerlendirme yapmada kullanılan kriterlere uygun olarak bu bilginin değerlendirilmesi ve buna göre sonuçlar üretilmesi sürecidir.²⁷

Denetim kavramının neyi ifade ettiğini anlamak bakımından öncelikle neyin denetiminin yapılacağına veya denetimin konusunun açık bir şekilde ortaya konması gerekmektedir. Bu bakımdan yapılacak tanımlama denetimin konusuna göre farklılık arz edecektir.

Denetim, eldeki mevcut bilgiler ile konulmuş kriterler arasındaki uygunluk derecesinin belirlenmesi ve raporlanması amacıyla eldeki bilgiye dair kanıtların toplanması ve değerlendirilmesidir.²⁸

Denetim, “bir kişi, işletme, sistem ya da işlemin; değişik yönlerden görünümünün, yapısının, işlerliğinin ve uğraşlarının, yanlışlık, çelişki, tutarsızlık veya eksiklik içerip içermediğinin, yasa, tüzük, yönetmelik, kararlar, kurallar ve akılcı yaklaşımlar çerçevesinde ölçülmesi, gözlemlenmesi ve izlenmesi için yapılan tüm uğraşların bütünüdür”.²⁹

Denetim Kavramları Komitesi denetimi şu şekilde tanımlamaktadır. “Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.”

Hukuki anlamda denetim ya da denetleme ise, “gerek devlet daire ve teşkilatının ve gerek özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş müesseselerin kamu menfaati noktasından kanun, tüzük, yönetmelik, statü ve benzeri mevzuat hükümlerine göre çalışıp çalışmadıklarının tetkik edilmesidir”.³⁰

Sonuç olarak, daha geniş bir tanımla denetim; faaliyetlerin her türlü standartlara uygunluğunu bağımsız bir şekilde araştıran, iş ve işlem akışları ile iç kontrol sistemleri dahil birbiriyle karşılıklı etkileşim içinde çalışan sistem ve süreçleri inceleyen, ayrıca potansiyel risklere dikkat çekici, mükerrerliği önleyici, eğitici, yol gösterici, yönlendirici, giderleri azaltıcı, zaman ve emekten tasarruf sağlayıcı, verimlilik, etkinlik ve kârlılığı artırıcı, müşteri/personel/hissedar/ vatandaş memnuniyetini artırıcı, hizmet kalitesini

Sayıştay Yayınları, 1997, s.4.

²⁷D. H. Taylor and G. W. Glezen, **Auditing an Assertions Approach**, 1997, s.3.

²⁸A. A. Arens, J. K. Loebbecke, **Auditing an Integrated Approach**, 1997, s. 2.

²⁹Arslan Yüzgün, **Genel Denetim Yaklaşımı**, İstanbul, Dünya Yayınları, 1984, s.20.

³⁰Fuat Uzun, "İç Denetim ve Fransa Uygulaması", **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, 2007, Cilt; 12, Sayı; 9.

yükseltici ve katma değer meydana getiren yöntem ve önlemlerin belirlenmesine yönelik olarak, geçmişe ve şu ana ait veriler üzerinden geleceğe dönük olarak yapılan, sistematik ve dinamik bir danışmanlık hizmetidir.³¹

Yukarıda yapılan denetim tanımları sonrasında, denetim kavramının unsurları ve özellikleri kısaca şöyle sıralanabilir.³²

Yapılacak denetim alanına ait iş, işlem, faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar veya durum tespiti ihtiyacı: Denetim genellikle ya belli süreler sonucunda mevcut durumun fotoğrafının çekilmesi ihtiyacı (durum analizi) ya da çeşitli şekillerde ortaya atılan iddiaların doğruluğunun/yanlışlığının ortaya konması için yapılmaktadır. Durum tespiti ihtiyacı, yasalardan kaynaklanabileceği gibi ilgili kişilerce de bizzat istenebilir.

Önceden belirlenmiş standartlar(kriterler): Bu ölçüler, kanun, tüzük, yönetmelik ve benzeri hukuk kuralları olabileceği gibi, genel kabul görmüş denetim ve muhasebe standartları ile yönetimler tarafından belirlenmiş bütçeler, kurallar, genelgeler ve başarı ölçütleri de olabilir.

Tarafsızca kanıt toplama ve değerlendirme: Denetimi yapanlar tarafından mevcut durumun tespitine yönelik veya ortaya atılan iddiaların geçerliliğinin anlaşılmasına yönelik her türlü kanıtların tarafsızca toplanması ve bunların en iyi şekilde değerlendirilmesidir.

Uygunluk derecesi: Mevcut durum veya iddiaların önceden belirlenmiş standartlarla karşılaştırılmak suretiyle, olan ile olması gerekenler arasındaki seviyenin saptanmasıdır.

Denetim raporunun hazırlanması: Doğrudan veya dolaylı olarak denetimle ilgili olanlara sonucun bildirilmesidir. Denetim raporu denetimin son aşaması olup, denetim sonuçlarının açıklanmasıdır.

Denetim bir süreçtir: Denetim statik bir faaliyet olmayıp dinamik bir faaliyettir. Denetim yukarıdaki aşamaların birbirini takip ettiği planlı bir süreçtir.

2.2. Denetim Türleri

Daha dar bir anlamda denetim, gerçekleştirilen denetim fonksiyonunun konusuna göre sınıflandırılarak belirlenebilir.³³ Muhasebe ve finans alanında denetim birçok farklı

³¹Tamer Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim**, Ankara, Hukuk Yayınları, 2002, s. 40.

³²Ersin Güredin, **Denetim**, İstanbul, Beta Yayınları, 1994, s. 5-6.

³³Taylor, Glezen, a.g.e., s.4.

biçimde sınıflandırılmaktadır. Bunlar denetimin yapılma amaçlarına, yapılış nedenine, kapsamına, zamanına ve denetimi yapan kişilerin niteliğine veya statüsüne göre gruplandırmak mümkündür.³⁴Uygulamada birden fazla denetim türü üç başlık halinde sınıflandırmaktadır.

2.2.1. Denetimin Amacına (Konusuna) Göre Türleri

Denetim türlerinden olan konusuna ya da amacına göre denetim faaliyetinin uygulanmasının sebebi, işletmeye ait eski bilgilerin güncel verilerle karşılaştırılması sonucu işletme hakkında bilgi edinilmeye çalışılmasıdır.³⁵ Amacına göre denetim çeşitleri üç alt başlık halinde incelenebilir.

2.2.1.1. Mali Tablolar Denetimi

Mali tablolar denetimi, “bir işletmenin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya işletmenin hukuki statüsü gereği başka bir muhasebe sistemine uygun düzenlenip düzenlenmediğini belirlemeye yönelik, bu tabloların ve bunların dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer ipuçları üzerinden yürütülen çalışmalara dayanan ve bulguları denetim raporunda özetleyen sistematik incelemedir.”³⁶ Mali tablolar denetimi bu yönüyle bir muhasebe denetimi adlandırılabilir. Ancak esas alınan kriterler bazen sadece vergi mevzuatı hükümleri de olabilmektedir. Bunun nedeni ise, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre bulunan ticari kâr ile vergi mevzuatı hükümlerine göre bulunan mali kâr arasındaki uyumsuzluklardır.

2.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin genel olarak örgüt dışından yürürlüğe konulan vergi, iş ve piyasayı (rekabet) düzenleyen yasalara, özelde ise örgüt üst yönetimi tarafından belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve diğer mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir.³⁷ Denetimin konusu, örgütün mali işlemleri ve faaliyetleridir.

Uygunluk denetiminin amacı denetim konusu mali işlem ve faaliyetlerin kriter olarak alınan mevzuata ne kadar uygun olduğunu veya uygun olmadığını incelemektir.

³⁴Aksoy, a.g.e., s.55.

³⁵Aksoy, a.g.e., s.56.

³⁶Hasan. Kaval, **Muhasebe Denetimi**, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 2003, s. 10.

³⁷Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 3. Baskı, 1998, s.2.

2.2.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırılır ve örgütün önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşım ulaşmadığı ölçülür. Bu açıdan faaliyet denetimine performans denetimi de denir. Bununla birlikte denetim raporlarında işletme yönetimine önerilerde de bulunduğu için faaliyet denetimi aynı zamanda bir danışmanlık hizmeti olarak da değerlendirilebilir.³⁸

2.2.2. Denetimin Statüsüne Göre Türleri

Denetim, denetimi yapan birimlerin statüsü yada genel anlamda denetimin statüsü açısından üçlü ayırımı tabi tutulabilir. Bunlar; iç denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimdir. İç denetim iç denetçiler, bağımsız denetim bağımsız dış denetçiler ve kamu denetimi ise parlamentolar adına denetim yapan kamu denetçileri tarafından yerine getirilir.

2.2.2.1. İç Denetim

İç denetim, denetim alanı itibariyle çok geniş bir kapsama alanını içerse de; özü, yapısı, fonksiyonları ve denetim sonuçları yönlerinden örgütün üst yönetimiyle sınırlıdır. Çünkü iç denetçiler örgütün bizzat kendi personelidir ve bu nedenle iç denetçiler üst yönetimin belirlediği çerçeve içerisinde denetim fonksiyonu yerine getirmek durumundadırlar. Yapısı gereği iç denetim, örgüt üst yönetiminin kararlarına, planlarına, programlarına, hedef ve stratejilerine uygunluk ile iç ve dış mevzuata uygunluk fonksiyonlarını bir arada yürütür.³⁹

Amaç yönünden ayırımı tabi tutulan tüm denetim türlerini içine alan ve aynı zamanda işletmelere danışmanlık hizmeti veren iç denetim üzerinde ikinci bölümde ayrıntılı olarak durulacaktır.

2.2.2.2. Bağımsız Denetim

Bağımsız Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları hakkında Tebliği (Seri: X, No: 22)'e göre, bağımsız denetim şu şekilde tanımlanmaktadır. İşletmelerin yıllık mali tablo ve diğer

³⁸Nejla Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Basım Yayın, 1998, s. 29.

³⁹Nejla Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Basım Yayın, 1998, s. 29.

malibilgilerinin, bu tablo ve bilgiler için belirlenen ölçütlere (örneğin, halka açık şirket mali tabloları için Kurulca belirlenmiş veya kabul edilmiş mali raporlama standartlarına) uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder.

2.2.2.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk veya faaliyet denetimleridir. Kamu düzeninin sağlanması ve kamu haklarının korunması amacıyla, kamu kuruluşlarının kendi elemanlarınca yaptırmış oldukları denetimler bu gruba girer.⁴⁰

2.2.3. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

2.2.3.1. Yasal Denetim

Yapılması kanunen zorunlu kılınan denetim çalışmalarına yasal denetim denir. Yasal denetimde, denetim çalışmalarının hangi hallerde, ne şekilde, kimler tarafından ve ne zaman yapılacağı ülkenin anayasa, yasa, tüzük, yönetmelik, genelge ve yönergelerde açık bir şekilde belirlenmiştir. Ayrıca bu denetimlerin yapılmaması veya istenilen şekilde yapılmamasına ilişkin cezai ve hukuki yaptırımlar yine yasal mevzuatlarla hüküm altına alınmıştır.⁴¹

2.2.3.2. İsteğe Bağlı Denetim

İşletmeler yada kullanıcılar tarafında herhangi bir yasal zorunluluk dışında yapılan denetim faaliyetidir.

2.3. Denetçinin Tanımı

Muhasebe denetim mesleği ile ilgili gerekli eğitimi almış mesleğin gerekli ahlaki özelliklerine sahip, tarafsızlık ilkesine bağlı bireye denetçi denir. Denetçi, kurumsallaşan

⁴⁰ Yrd. Doc. Dr. Niyazi Kurnaz ve Yrd. Doc. Dr. Tansel Çetinoğlu, **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**, Umuttepe Yayınları, 2010, Kocaeli, s.17.

⁴¹ AKGÜN, a.g.e., s.113.

işletmeler için yöneticilere yol gösteren bir rehber gibidir. Kurumsallaşan veya kurumsallaşmayan işletmeler, muhasebe denetimine önem vermek zorundadırlar. Denetim işletmeleri açısından, denetçi denetim kalitesini yakalamak zorundadır. Denetim işletmesinin kurumsallaşması kamusal görev olan denetimin kalitesini arttıracaktır. Uluslararası muhasebe standartları, denetçinin, denetim kalite standartlarını yasal zemine oturtmuştur.

Tarafsızlık ilkesine sadık, ahlaki meziyetleri olan, sürekli gelişime açık, disiplinli, istikrarlı, mesleğin kalitesini yüksek seviyelere ulaştırabilme çabasını gösterebilen özellikler, denetçinin başlıca özellikleri olarak tanımlanabilir.⁴²

Denetlenecek işletme ile denetim şirketi arasındaki denetim sözleşmesi, ön incelemeden sonra gerçekleşecektir. Bağımsızlık ilkesinden taviz verilmeden, ön incelemelerin yapılması, bağımsız dış denetimin koşullarındandır.⁴³

Kurumsallaşan denetim işletmeleri, çalışan denetçilerinin denetçide olması gereken nitelikleri takip edebilmelidir. Denetçide olması gereken nitelikler, öncelikle denetim kalitesini ve sonuçta kamusal görev olan denetimin olumsuz etkilenmesine neden olacaktır.

2.4. Denetçi Türleri

2.4.1. Bağımsız Denetçiler

Denetim mesleğinin getirdiği mesleki özelliklere sahip, bireysel veya denetim şirketi bünyesinde çalışan, işletmelerin muhasebe denetimlerini tarafsızlık ilkelerine sadık kalarak gerçekleştiren bireylere bağımsız denetçiler denilebilir.

İşletmelerin, bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, fon akım tablosu, gibi mali tablolarının denetimini bağımsız denetçiler yaparlar. Bağımsız denetçilerin görevleri, işletmelerin mali tablolarının, muhasebe standartlarına, muhasebe ilkelerine ve yasal mevzuata uygunluğunun denetimini içermektedir. Bir bütün olarak işletmelerin faaliyetlerinin denetimi bağımsız denetimin kapsama alanına girmektedir. Bağımsız denetçiler mesleki sınav sonucunda meslek unvanı kazanırlar, faaliyetleri serbest meslek olarak tanımlanabilir.

⁴²Cengiz Erdamar, **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2010, s. 37-39.

⁴³Ömer Duman, **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Ankara, Siyasal Kitapevi, 2008, s. 16-17.

2.4.2. İç Denetçiler

İşletmenin, mali, mali, faaliyet gibi hareketlerinin denetlenmesi amacıyla, yönetim tarafından seçilerek işletme bünyesinde çalıştırılan bireylere iç denetçi denir. İşletme veriminin artırılması, yeni politikalar üretilmesi, yönetime bilgi akışının sağlanması, işletme aktiflerinin korunması, bağımsız dış denetime yardımcı olunması, iç denetimin amacı ve iç denetçinin görevleri olarak tanımlanabilir.⁴⁴

İç denetçi, yönetime işletme içindeki olaylar hakkında bilgiler sunar. İç denetimin öncelikli amacı, işletmenin maddi ve maddi olmayan tüm varlıklarının korunmasını sağlamaktır. İşletmenin sürekliliğinin tehlikeye girmemesi için, yönetime bilgi verilerek, uyarılar yapılması iç denetimin görevleri arasında sayılabilir.

İşletme faaliyetlerinin denetlenerek, eksiklik, yanlışlık gibi olumsuzlukların giderilmesi amacıyla yönetime raporlar hazırlanması iç denetçinin görevidir. Bağımsız dış denetim, işletme iç denetiminden faydalanmaktadır. İşletme iç denetiminin kalite düzeyinin, bağımsız dış denetimin kalite kontrolünü artırdığı ifade edilebilir.

2.4.3. Kamu Denetçileri

Kamu denetçileri, kamu kurumları bünyesinde çalışan ve denetim yapan bireylerdir. Kamu denetçilerinin denetim faaliyetini gerçekleştirdiği işletme ile denetimi yaptıran kuruluş kamu kuruluşu niteliğindedir. Kamu kuruluşlarının faaliyetlerinin kendi yasal düzenlemelere uygunluğunun denetimi kamu denetiminin amacı olarak ifade edilebilir. Başbakanlık yüksek denetleme kurumu, Sayıştay, devlet denetleme kurumu, kamusal denetleme kurumları olarak faaliyet göstermektedir.⁴⁵

Kamusal denetimin asıl amacının, kamusal faaliyetleri gerçekleştiren devlet kurumlarının faaliyetlerinin denetlenmesidir. Genel ilke olarak denetimin amacı, açık, şeffaf ve hesap verilebilir nitelik taşıması, kamusal denetim içinde geçerli olduğu ifade edilebilir.

Sermaye piyasasında hisseleri alınıp satılan kamu işletmelerinin denetimi SPK tarafından yapılmaktadır. Belediyeler, il özel idareleri gibi kamusal faaliyetler gerçekleştiren kurumların denetimi, kamusal denetime örnek olarak gösterilebilir.

⁴⁴Hanifi Ayboğa, "Muhasebe - Hukuk İlişkileri", **Mali Çözüm Dergisi**, 2004, s. 70-98.

⁴⁵Oktay Güvemli, **Dünyada Muhasebe Tarihi**, İstanbul, Beta Yayınları, 2011, s.15-17.

2.5. Yönetimin Raporlama Sorumluluğu

Denetçi, işletme yönetiminin kontrolü altındaki üst idari birimler ve muhasebe birimi ile ilişki içerisinde bulunmaktadır. İşletme yönetimi, mali tabloların yasal mevzuata göre hazırlanmasından sorumludur. Denetçi ise, işletme yönetimi tarafından sunulan mali tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartlarına uygunluğunun denetlenmesinden sorumludur. Denetçi, denetlediği işletme yönetimi ile denetim kanıtlarını ve bilgileri sağlamak için ilişki içerisinde bulunmaktadır.⁴⁶

Denetçi, denetim faaliyeti süresince sürekli olarak bilgi ve belge toplayarak denetim kanıtı elde etmek isteyecektir. Denetçiye bilgi ve belgenin işletme yönetimi tarafından sağlanması gerekmektedir.

Denetçinin, denetimin tüm aşamasında, işletme yönetimi ile ilişki içinde olması doğal bir zorunluluk olduğu ifade edilebilir. Denetçi, işletme yönetimine mali tablolar ile ilgili yasal mevzuat değişiklikleri hakkında tavsiyelerde bulunabilir. Ancak, mali tabloların yasal mevzuata göre hazırlanma sorumluluğu işletme yönetimine ait olduğu bilinmektedir.

İşletmeye yatırım yapan ortaklar, yöneticilerden beklentilerinin gerçekleştirip, gerçekleştirmediğini öğrenmek isterler. İşletmenin mali durumu hakkında bilgi almak isteyen ortaklar, bağımsız denetimden geçmiş mali tablolardan bu bilgileri öğrenebilirler. Bağımsız denetçinin asıl sorumluluğu, işletme ortaklarına sunulan denetim raporunun makul güvenceyi sağlamasıdır.

Bağımsız denetimin sonucunda oluşan rapor, yönetim kuruluna sunulurken, ortaklara hesap verilmesi anlamına geldiği ifade edilebilir. İşletme yönetimi, işletme varlıklarını koruyarak ortaklara karşı görevini yapmış sayılmaz. İşletme faaliyetlerinin, ortakların menfaatlerini maksimum düzeyde sağlamasından, yönetimin sorumlu olduğu bilinmektedir.

İşletme faaliyetlerinin, işletme ilgililerinin beklentilerine uygun olarak sürdürülmesinden yönetim kurulu sorumludur. İşletme yönetimi, işletme içindeki bireylerden oluşabilir. Yönetim kurulu ise işletme yönetiminde bulunanlardan teşekkül

⁴⁶Mehmet Yazıcı, "Muhasebe Standardının Tanımı", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ankara, 2003, s. 22-45, s. 36.

edebilir. İşletme yönetimi ile yönetim kurulunun birbirini tamamladığı ifade edilebilir.

İşletme içinde, denetim komitesi oluşturulmalıdır. Bağımsız denetçinin, işletme yönetimi ile ilişki içinde olması, bağımsızlığını etkilemez. İşletme içindeki iç denetim komitesi, yönetim kurulu ile bağımsız denetçi arasında bir köprü görevi oluşturarak, bağımsızlığın zedelenmesini önleyebileceği ifade edilebilir.⁴⁷

İşletme yönetimi, yönetim kurulunu oluşturarak sorumluluklarını yerine getirebilir. Yönetim kurulunun asli görevi, işletmeye yatırım yapanların haklarının korunması yönünde faaliyetlerin gerçekleştirilmesidir. İşletme yönetim kurulu işletme faaliyetlerinin amaca uygun yönetilmesinin denetlenmesi için iç denetim birimi oluşturabilir. Bağımsız denetim, yönetim kurulundan etkilenmeden iç denetim komitesi ile çalışarak bağımsızlığının etkilenmesini önleyebilir.

⁴⁷Kamil Büyükmirza, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Ankara, Gazi Yayınevi,13.Baskı, 2008, s. 15-16.

3. İÇ KONTROLSİSTEMİ VE İÇ DENETİM

3.1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı

İşletme bünyesi içerisinde organize edilen iç kontrol sistemi, dar anlamda bir işletmenin muhasebe belgelerinin eleştirici nitelikte gözden geçirilmesi faaliyetidir. Burada amaç, muhasebe sistemini düzensizliklerden uzaklaştırmak, düzgün ve gerçeğe uygun bir şekilde işlemesini sağlamaktır.⁴⁸

İç kontrol sistemi, işletme yönetiminin bir fonksiyonudur. Bilindiği gibi, her işletmenin amaçlarına ulaşmak için kullandığı fiziksel kaynaklar insan gücü, para, makine ve gereçlerden oluşur; ancak günümüzün sürekli değişen koşulları, bu kaynaklara bilgi ve teknolojinin de eklenmesini zorunlu kılmıştır.⁴⁹ Her ne kadar küçük işletmelerde ayrıntılı bilgilere gerek duyulmayabilir ve bilgiler gözlem ve kişisel ilişkiler yoluyla elde edilebilirse de; işletmeler büyüdükçe ayrıntılı bilgilere duyulan gereksinim artar, bilgi akış sistemi giderek karmaşık bir hal alır ve çok çeşitli kararlar vermek zorunda bulunan yöneticiler, ellerinde bilgi olmadan yukarıda belirtilen fiziksel kaynakları etkin ve verimli bir biçimde kullanma olanağı bulamayabilirler.⁵⁰ İşletmelerin büyümesi, faaliyetlerinde karmaşıklığın artması, işlem sayısının çoğalması, işletme aktiflerinin korunması, hataların giderilmesi, gelir ve gider unsurlarının saptanması, işletme politikasının değerlendirilmesi, önceden saptanmış kıstaslarla karşılaştırılabilir ve güvenilir verilerin toplanması yönetim için bir zorunluluk olmuştur. Bu zorunluluk, işletmeyi etkili bir iç kontrol sistemini organize etmeye yöneltmektedir.⁵¹

İç kontrol, işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve/veya diğer personeli tarafından belirli amaçların başarılı bir şekilde yerine getirilmesi için uygulanan bir yoldur. AICPA (Committee Of The American Institute Of Certified Public Accountants- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Birliği) tarafından yayınlanan (Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission) raporuna uygun olarak, Şekil 2'de de görüldüğü gibi COSO'ya (Committee Of Sponsoring Organizations Of The

⁴⁸T. Dirimtekin, "Muhasebede İç Kontrol İlkeleri", **Bursa İktisadi ve İdari İlimler Akademisi İşletme Fakültesi Yayınları** Yayın No: 3, Bursa 1981, s. 3.

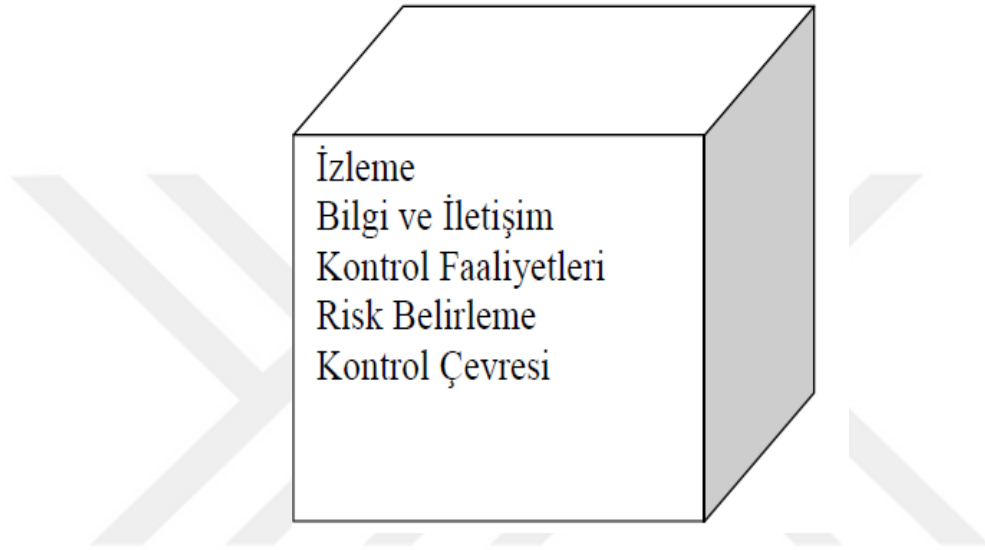
⁴⁹T. Arıkan; **İşletme İç Kontrolde Sorumluluk Raporları**, Ar-Gön Örgütlenme ve YayımLtd. Şti.,İstanbul 1978, s. 21.

⁵⁰Ç. Özbek, İç Denetim-Kurumsal Yönetim-Risk Yönetimi- İç Kontrol, Cilt: 1, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, İstanbul 2012, s.385.

⁵¹Özgür Çatıkkaş ve C. İbiş, "İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış ", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 85, Nisan-Haziran 2012, s.104.

Treadway Comission) göre iç kontrolün birbiriyle ilişkili şu beş bileşenden oluştuğunu belirtmektedir. Bunlar;⁵²

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



Şekil 2. Coso Kübü

Kaynak: Memiş, İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye’deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması 2006, s.78.

İç kontrol kavramı ve kapsamı birçok yazar tarafından ele alınmış ve konuyla ilgili çeşitli tanımlar yapılmıştır. İç kontrol sisteminin ayrıntılı bir biçimde anlaşılabilmesi için söz konusu tanımlardan bir kaçısı aşağıda sunulmuştur. Bunlar:⁵³

Victor Z. Brink’in 1946 yılının Aralık ayında yayımlanmış olduğu ‘İç Denetçi’ adlı makalesi bugün de geçerliliğini koruyan birçok önemli ilkeyi içermektedir. Brink’e göre iç kontrol işletmenin zamanında gerekli olan bilgileri ulaştırabilme özelliğine sahip olan iyi bir muhasebe sistemi, en az muhasebe sistemi kadar kapsamlı yazılı politika ve

⁵²Şaban Uzay, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, **Sermaye Piyasası Yayın Kurulu**, Yayın No:132, Ankara 1999, s.7.

⁵³Robert Higtower, **Internal Controls Policies And Procedures**, John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey 2009, s.27.

prosedürler, işletme amaçlarına ulaşmada ve işletme faaliyetlerinin etkinliğini ölçebilmek için iyi bir bütçe programı, iyi bir personel departmanı ve iç denetim unsurlarının bir arada bulunması gerekmektedir”⁵⁴

Diğer bir tanıma göre ise, iç kontrol “vakit kaybetmeden muhasebedeki hata ve hileleri mümkün olduğu kadar hızlı bir şekilde ortaya çıkarmak için önceden davranmayı hedefleyen muhasebe bölümünün ve muhasebe sisteminin rasyonel bir organizasyonu” olarak ifade edilmektedir.⁵⁵

COSO iç kontrolün tanımını yapmak için bir çalışma başlatmıştır ve bu çalışma 16 Mart 1991 yılında tamamlanmış olup iç kontrol, hazırlanan COSO raporunda şu şekilde tanımlanmaktadır: “İç kontrol, işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, mali tabloların güvenilirliği, mevcut kanun ve hükümlere uygunluk olarak belirlenen amaçlarına ulaşmak için işletme yönetimi ve diğer çalışanları tarafından gerçekleştiren bir süreçtir.”⁵⁶

Muhasebe mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde ulusal ve uluslararası meslek kuruluşu iç kontrol sistemini tanıtıcı bildirimler yayınlamaktadırlar. Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonuna göre, iç kontrol sistemi,

- İşletmenin varlıklarını korumak,
- Yolsuzlukları ve yanlışlıkları önlemek ve bulmak,
- Muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak,
- Mali bilgilerin zamanında hazırlanmasını sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunu sağlamak,

gibi amaçlara ulaşabilmek için işletme faaliyetlerinin düzenli ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamaya yardımcı olan, yönetim tarafından kabul edilmiş tüm usul ve yöntemler ile örgüt planından oluşur.⁵⁷

Yukarıdaki tanımlara dayanarak iç kontrol sistemini, işletmedeki tüm yönetim birimlerinin, etkili ve verimli bir yönetim amacını taşıyarak güvenilir muhasebe bilgilerinin sağlandığı ve işletmenin sahip olduğu aktiflerin hata ve hilelere karşı korunmasını sağlayabilmek için maddi ve insani etkenlerden oluşan bir sistem olarak

⁵⁴ Hasan Türedi, “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması”: **İç Kontrol, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, S.16, Temmuz 2011, s.104.

⁵⁵ Erhan Kotar, “Muhasebe Kontrolünde İş Kâğıtlarının ve Revizyon Dosyasının Hazırlanışı”, **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi** Yayın No: 88, Eskişehir 1971, s. 35.

⁵⁶ COSO, **İnternal Control, İntegrated Framework**, December 2011, s.1.

⁵⁷ Celal Kepekçi, “İç Kontrol Sistemi”, **TÜRMOB Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınlan No: 6**, Ankara, 1994, s. 4.

tanımlamak mümkündür.

İç kontrol sistemi işletmelerin kendi iç yapılan içerisinde geliştirilmiştir. İç kontrol sisteminin geliştirilmesinin en önemli nedenlerinden birisi, işletme içerisinde oluşan veya oluşabilecek düzensizlikleri ortadan kaldırabilmek ve belirlenmiş olan ilke ve esaslar çerçevesinde uygunluğun düzenlenmesini sağlamaktır.

3.1.1. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

Etkin bir iç kontrol, güçlü bir kontrol ortamı ile uygun kontrol sistem ve yöntemlerini gerekli kılarak organizasyon faaliyetlerinin işleyişini oldukça etkilemektedir.⁵⁸ İyi işleyen bir iç kontrol sistemi için en önemli gerekliliklerden biri risk değerlemesi ve bu risklerle mücadeleyi sağlayacak gerekli kontrol faaliyetlerinin tanımlanmasıdır.⁵⁹ Bu nedenle iç kontrol sistemini kurmak isteyen tepe yönetim ilk olarak işletmenin mali risklerini ve muhasebe risklerini belirlemelidir.⁶⁰ Daha sonra bu risklerden kaçınmak için veya riskin derecesini düşürmek için politikalar, usuller ve yöntemler kabul edilmeli ve bunlar ilgili personele iletilerek, personelin bilgi sahibi olması sağlanmalıdır.⁶¹ Bu politikalar ve prosedürler (usuller ve yöntemler) işletmenin iç kontrol sistemini oluşturur.⁶²

İç kontrol sisteminin birçok amacı mevcuttur. Bu amaçları aşağıdaki gibi sıralamak mümkün olacaktır;⁶³

- İşletmenin varlıklarını korumak,
- Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına ve yasalara uygunluğunu sağlamak,
- Kaynakların ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak,
- Faaliyetler için belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını sağlamaktır.
- Çeşitli tehlikelerden kaynaklanan kayıpları önlemek,
- İşletme kaynaklarının etkin olmayan bir şekilde kullanılmasını engellemek,

⁵⁸Celal Kepekçi, İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü”, **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:251/17**,Eskişehir, 1982, s.60.

⁵⁹Hasan Türedi, **Denetim**, Trabzon, Celepler Matbaacılık, 2001, s. 152.

⁶⁰Bozkurt, a.g.e.,s.122.

⁶¹Belgin Okay, “Hepsi Bizim Günlük İşimiz”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı 11 (Bahar), 2005, s.19.

⁶²FerruhÇömlekçi, vd.,**Muhasebe Denetimi**, Eskişehir, Birlik Ofset Yayıncılık, 1993, s.48.

⁶³Yurdakul Çaldağ, “Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri”, **Türmob Yayınları** – 200, Ankara, 2003, s.47-48.

- İşletme yönetiminin alabileceği zayıf yönetim kararlarına engel olmak,
- Verilerin elde edilmesi veya kaydedilmesi sırasında oluşabilecek hataları önlemek, Personelin dikkatsizliği sonucu varlıkların kaybını engellemek,
- Yönetim politikaları veya kamu düzenlemeleri konusunda personelin uyumsuzluğunu ortadan kaldırmak,
- Varlıkların çalınma veya kaybolma gibi olaylara karşı korunmasını sağlamak, Çalışanların yasadışı davranışlara yönelmesini önlemek.
- Muhasebe sistemi içerisinde yer alan bilgiler hem işletme içindeki hem de işletme dışındaki ilgililer için işletme dışı raporlarda kullanıldığı için bu bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği sağlamak.
- Bilgilerin karar alma zamanında hazır olmasını da sağlamak.

3.1.2. İç Kontrol Sisteminin Önemi

Günümüz işletmelerinde yöneticinin etkili ve verimli kararlar alabilmesi için, kıymet hareketlerinin aralıksız izlenmesi, saptanması ve sonuçlarının alınmasıyla işletmenin devamlı olarak kontrol edilmesi gerekmektedir. İşte bu ihtiyacının karşılanması amacıyla da türü ve büyüklüğü ne olursa olsun tüm işletmelerde iç kontrol sisteminin uygulanmasına yer verilmelidir; çünkü ancak iç kontrolün yardımıyla yöneticiler gerçeğe uygun rakamları elde edebileceklerdir.⁶⁴

İşletmeler büyüdükçe, iş ve işlemler daha karmaşıklaşmakta ve kontrol altında tutulması güçleşmekte, yönetime sunulan bilgilerin güvenilirliği azalmakta ve yönetimin bilgi ihtiyacı sağlıklı olarak karşılanamamaktadır. Bununla beraber yatırımların, işletme kaynaklarının ve varlıkların kontrol edilmesi zorlaşmakta, etkin bir personel yönetimi sağlanamadığı gibi işletme içinde ortaya çıkabilecek hata, hile, hırsızlık, gereken dikkat ve özenin gösterilmemesi gibi işletmenin geleceği açısından önemli sıkıntılara neden olabilecek olumsuz davranışların önlenmesi de güçleşmektedir.⁶⁵ Her işletmede ayrıntılı ve yazılı hale getirilmiş olmasa bile kendine özgü bir iç kontrol sistemi vardır. İşletmelerde iç kontrolü kurmakla sorumlu olan üst yönetimdir; ancak yönetimin görevi sistemi kurmakla bitmez. Kurulan iç kontrol sisteminin işleyip işlemediği, nerelerde

⁶⁴ Nejla Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, İstanbul, Alfa Basım Yayım, 2006, s.121.

⁶⁵ Mevlüt Özer, **Denetim 2 (Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Sermaye Piyasası Mevzuatı, Vergi Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında)**, Ankara: Gelirler Kontrolörlüğü Yayınlan, 1997, 2.Cilt, 1.Baskı, s.322.

eksikleri olduğu tespiti için işletmede kurmay düzeyde iç denetim bölümü oluşturulur.⁶⁶

Denetimi planlamak ve uygulanacak denetim testlerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlemek için iç kontrol sistemi yeterince incelenmeli ve anlaşılmalıdır.⁶⁷Etkin bir iç kontrol sistemi, işletmeyi ve çalışanları yersiz suçlamalardan ve soruşturmalardan koruyabilir. İç kontrol sistemleri ile çalışanlar da daha başarılı bir organizasyon içerisinde takım oyuncularını olur ve önemli rol oynarlar. Bunun yanında güçlü iç kontrol sistemi, muhasebe sistemlerini daha da etkili kılar. Eğer iç kontrol sistemi iyi ise etkin bir denetim yolu kurulmuştur.⁶⁸

Denetçiler, iç kontrol sisteminden tam güvenlik bekleyemezler. Bu nedenle her zaman için denetçinin iç kontrol sistemi üzerinde vereceği kararlarda kontrol riski vardır. Dolayısıyla denetçiler çok iyi bir iç kontrol sistemi ile karşılaşsalar bile söz konusu kontrol riskini düşünerek kendi denetim çalışmalarını gerçekleştireceklerdir.⁶⁹

3.1.3. İç Kontrol Sisteminin Çeşitleri

İç kontrolü, yönetim için önemli olan yönetsel fonksiyonlar, muhasebe için önemli olan muhasebe kontrolleri olmak üzere iki başlıkta incelemek mümkündür. Bu unsurlar aşağıda detaylı açıklanmıştır.⁷⁰

3.1.3.1. Yönetsel Kontroller

Yönetsel Kontroller, organizasyon planına uyumu özendirilen ve faaliyetlerin verimliliğini iyileştirmeyi amaçlayan kontrollerdir. Mali kayıtlarla dolaylı olarak ilgili olan yönetsel kontroller; genel olarak istatistiksel analizleri, performans raporlarını ve kalite kontrollerini kapsar.⁷¹

İç kontrol sisteminde yukarıda belirtildiği gibi yönetsel ve muhasebe kontrolleri şeklinde ikili bir ayrıma gidilmesinin nedeni; dış denetçinin çalışma alanına sınırlama

⁶⁶ Murat Kiracı, "Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi", **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Eskişehir, Aralık 2003, Cilt 4, Sayı 2, s.75.

⁶⁷ Mehmet Fuat Gülseren, "İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi" (Yayınlanmamış **Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 1996), s.4-5.

⁶⁸ Violet Rogers, "A Good Face on Internal Controls", **The Practical Accountant Warren**, Gorham & Lamont Inc, Ekim 1999, s.1.

⁶⁹ Nejat Bozkurt, **Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi**, Öneri, Cilt 1, Sayı 2, (Ocak 1995), s.30.

⁷⁰ Nuran C. Doyrangöl, **Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu**, Lebib Yalkın, İstanbul, 2001, s.34.

⁷¹ Doğan Argun ve Başak Ataman Akgül, **İç Denetim Türk İşletmelerinde Uygulanmasına İlişkin Bir Anket Çalışması**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1998, s.10.

getirmek içindir.⁷² Aksi takdirde her iki kontrolü birbirinden kesin sınırlarla birbirinden ayırmak mümkün değildir. Çünkü bağımsız denetçinin asıl amacı muhasebe kontrol sistemlerinden elde edilen bilgilerle hazırlanan mali tabloları incelemektir. Bu nedenle bağımsız denetçi yalnızca muhasebe kontrol sistemini inceler. İşlemler ve bu işlemleri yürütmek için uygulanan usul ve yöntemler karmaşıklıktıkça muhasebe ve yönetim kontrol sistemleri arasındaki ayırım da bir o kadar zorlaşmaktadır.⁷³

3.1.3.2. Muhasebe Kontrolü

Muhasebe kontrolünün kabul edilebilir düzeyde güven sağlaması için aşağıdaki ilkelerin uygulanması gerekir.⁷⁴

- İşlemler, yönetimin genel ve özel yetkilerine uygun yürütülmelidir.
- İşlemler, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya diğer bir kurala uygun olarak muhasebe raporlarının hazırlanmasını sağlayacak ve varlıklar için hesap verme yükümlülüğünü yerine getirecek şekilde kaydedilmelidir.
- Varlıkları kullanma hakkına sadece yönetimin yetkilerine uygun olarak izin verilmelidir.
- Varlıkların korunmasıyla ilgili sorumluluğu belirlemek için yapılmış kayıtlar, belirli zaman aralıklarında mevcut varlıklarla karşılaştırmalı ve herhangi bir fark bulunduğu gerekli işlem yapılmalıdır.

Muhasebe kontrolleri mali tablolar üzerinde doğrudan etkiye sahip olmalarından ötürü denetçinin iç kontrol sistemini değerlendirmesi sürecinde inceleme kapsamına girerler. Muhasebe kontrolü başlıca üç unsur tarafından belirlenir:⁷⁵

Varlıkların Korunması: İktisadi kıymet hareketlerinin muhasebeleştirilmesi sırasında gerçekleşebilecek hatalar ve hileler ya da belge ve kayıtların değiştirilmesinden kaynaklanan kayıplar muhasebe kontrolleri ile engellenecektir. Varlıkların korunmasından kasıt sadece işletmenin aktif hesap kalemleri değil, çalışanların ve bilginin de korunmasıdır.⁷⁶

⁷²Ercan Beyazıtlı, “Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması”, (Yayınlanmamış **Doktora Tezi**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1991), s.168.

⁷³Ersin Güredin, **Denetim**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 10. Baskı, 2000, s.168-169.

⁷⁴Münevver Yılcı, “İç Denetim Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma”, Eskişehir: **Osmangazi Üniversitesi**, Yayınlan No:086, 2003, s.34.

⁷⁵Güredin, a.g.e., s.169-171.

⁷⁶Belgin Okay, “İç Denetim” **Hepsi Bizim Günlük İşimiz**, Sayı:11, (Bahar 2005), s.19.

Mali Kayıtların Güvenilirliği: Muhasebe kontrolü açısından mali bilgilerin güvenilirliği işletme içine ve dışına yapılan raporlamanın güvenilirliği ile ilişkilidir. Bağımsız dış denetim işletme dışına raporlanan mali tabloların dürüstlüğü ve doğruluğu ile ilgilidir. İşletme içine yapılan raporlama ise yönetsel kontrollerin de konusu olan ayrıntıları içerir.

Kıymet Hareketleri: Kıymet hareketleri işletme içi ve işletme dışı taraflar arasındaki iktisadi varlık ve hizmet değişimlerini ve bunların üretim sürecine katılmaları sırasında tüketimlerini ifade eder. Kıymet hareketleri işletme faaliyetlerinin temelini oluşturur. Kıymet hareketlerinin eksiksiz ve doğru bir şekilde yürütülerek bunların muhasebeleştirilmesi ve raporlar şeklinde sunulması sağlanmalıdır. Daha sonra fiziki varlıklar ile kayıtlar arasında karşılaştırma yapılarak ilgili varlıkların mutabakatı sağlanmalıdır.

Muhasebe kontrolü kavramında bazı özellikler saklıdır. Uygulanabilirlikleri farklılık göstermekle beraber bu özellikler tüm muhasebe kontrolleri için geçerlidir. Bunlar; yönetimin sorumluluğu, sistemin yeterli güvence vermesi, önleyici özellik taşımak, iç kontrol sisteminin etkinliğini kısıtlayan sınırlamalar ve bilgi işleme yöntemleridir.

- **Yönetimin Sorumluluğu**

İç kontrol yapısının tasarımı, kurulması, işletilmesi ve gözetimi ile ilgili sorumluluk doğrudan işletme yönetimine aittir. Bununla birlikte uygulamada iç kontrol sisteminin gözetimi yetkisi genellikle iç denetim bölümüne aktarılmaktadır.⁷⁷ Büyük işletmelerde ise üst düzeyde bulunan yöneticiler işletmenin gerçekleştirmiş olduğu faaliyet süreçleri ile doğrudan ilişki kurma olanağı bulmaktadırlar.⁷⁸

Küçük işletmelerde yöneticilerin biçimsel iç kontrollere fazla ihtiyacı yoktur. Çünkü çoğunlukla faaliyetleri kendileri yürütmektedirler.⁷⁹

- **Sistemin Yeterli Derecede Güven Vermesi**

İç kontrol yapısı kurulurken sistemin kendinden beklenen amaçlara ulaşmada yeterince güven vermesi esas alınır. Buradaki yeterli derecede kavramı, ortaya çıkması olası olan iç kontrol risklerinin azaltılmasından sağlanacak faydanın, iç kontrol sistemi kurma maliyetinden büyük olması demektir. İç kontrol prosedürlerinin maliyeti hiçbir

⁷⁷Nahit Akarkarasu, "Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler", **Yeterlilik Etüdüleri 15. Dönem Cilt 2, Sermaye Piyasası Kurulu** No:145, Şubat 2004, s.461.

⁷⁸Jack C. Robertso, **Auditing**, Sixth Edition, Bpi/Irwin, 1990, s.227.

⁷⁹Kenneth Glaser, **Auditing**, Second Edition, Made Simple Books, 1993, s.83.

zaman elde edilmesi beklenen faydayı aşmamalıdır. Fayda, yönetimde yanlış kararların alınmasının ve hırsızlık yolsuzluk ve savurganlığın önlenmesi ile bunlardan doğmasına engel olunan zarar miktarıdır. Fayda ve maliyet ilişkisi muhasebe kontrol sisteminin kurulmasında göz önünde bulundurulması gereken bir kriter olmakla beraber, fayda ve maliyeti ölçmek genel olarak mümkün değildir. Bu nedenle bu ilişkiyi değerlendirmek yönetimin yargısı ile tahmin yapmasını gerektirir.⁸⁰

- **Önleyici Özellik Taşımak**

Kontrollerin kullanıldığı zaman açısından bir sınıflama yapılması “önleyici özellik taşımak” kavramının anlaşılması açısından önemlidir. Bu özellik şöyle sınıflandırılabilir:⁸¹

- Önleyici kontroller, hata ve hile daha gerçekleşmeden önüne geçilmelidir ve bir işlem sürecinin girdi ve süreç aşamaları ile ilgilidir.
- Ortaya çıkarıcı kontroller, meydana gelmiş hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ile ilgilidir. Ortaya çıkarıcı kontroller bir işlem sürecinden daha ziyade çıktı ve süreç aşamalarında uygulanır.
- Düzeltici kontroller, hataların düzeltilmesinde kullanılır. Düzeltici kontroller bir işlem sürecinin girdi, süreç ve çıktı aşamalarında uygulanabilirler.

Uzun vadeli olarak bakıldığında koruyucu kontroller gereğince uygulandığında, ortaya çıkarılması gereken mevcut problemlerin azalacağı ve üretkenliği artırıcı, maliyet düşürücü faydalar sağlayacağı görülecektir.⁸² Eğer bir işletme personeli hata ve hileleri tespit edip ortaya çıkarıcı planların var olduğunu biliyorsa, hem bu bilgi hem de ortaya çıkarıcı yöntemler ek bir önleyici araç rolü oynayacaktır.⁸³

- **İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Kısıtlayan Sınırlamalar**

Yeterli ve etkin bir iç kontrol hata ve hilelerin önlenmesi konusunda yüzde yüz güvence veremez. Bunun nedeni iç kontrol ile ilgili bazı sınırlamaların var olmasıdır. Bu sınırlamalardan en önemlisi iç kontrol sistemindeki insan unsurudur. Bir iç kontrol

⁸⁰Ömer Cevdet Kuyucu, “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Denetlenmesi”, (Yayınlanmamış **Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2003), s.42-43.

⁸¹George H. Bodnar and William S. Hopwood, **Accounting Information System**, 7th Edition, New Jersey: Prentice Hall, 1998, s.286.

⁸²A. Neal Geller, **Internal Control: A Fraud Prevention Handbook**, New York: Cornell University, 1992, s.10.

⁸³Ulric J. Gelinas and Allan E. Oram, **Accounting Information System**, Ohio: South-Western College Publishing, 1996, s.211.

sistemindeki politika ve yöntemlerin etkinliği bu yöntemleri personelin uygulama kalitesine bağlı olacaktır. Personelin görevde bulunmama alışkanlığı, yanlış kararlar, yönergelerin yanlış anlaşılması, kişisel dikkatsizlik, ihmal, dalgınlık veya yorgunluk gibi nedenlerle belirli bir iç kontrol usul ve yönteminin etkinliği azalabilir veya kalmayabilir.⁸⁴ İnsan faktörü ile ilgili diğer bir sınırlama personelin işbirliği yaparak iç kontrol sisteminin etkinliğini azaltmasıdır. Yeterli sayıda işbölümü yapılması durumunda iç kontrol yöntemlerinin etkinliği sağlanabilir. Görevlerin ayrımının yapılmış olmasına rağmen, birbirini tamamlayıcı ikipozisyona eğer akraba veya eski arkadaş olan kişiler getirilirse, bunların birlikte hareket ederek yapılmış olan görev ayrımını ortadan kaldırmaları ve hileye başvurmaları zor olmayacaktır.⁸⁵

İç kontrol yapısının etkinliğini azaltan diğer bir unsur ise yöneticilerin belirlenmiş kuralları çiğnemesi ve bunu çalışan personelinin sindirerek uygulamasıdır. Bir diğer zorluk ise modern iş yaşamındaki koşulların karmaşık yapısı ve değişkenlik göstermesidir. Karmaşık yapı, işletme ile ilgili yasaların, teknolojik gelişmelerin ve mesleki kuruluşların ekonomik varlığını ifade eder. Dolayısıyla bu karmaşık yapı değişkenlik gösterir ve bugün için iç kontrol sistemi etkin çalışırken gelecekte iyi çalışmayabilir. Sonuç olarak iç kontrolün işletmeye getireceği maliyet de bir sınırlama olarak ortaya çıkar. Her ne kadar bir iç kontrol sistemi tüm hata ve hileleri elimine edebilecek şekilde kurulmuş olsa da bunun maliyeti beklenen faydadan fazla olursa bu sistemin çalıştırılması mantıklı olmayacaktır.⁸⁶

- **Bilgi İşleme**

Bilgi işleme, yönetsel kararları desteklemek amacıyla bilgileri kaydedip işleme faaliyetidir. Örgütlerin faaliyetlerini planlama, politikalarını belirleme, uygulamaları izleme, sorunları çözme, nihayet örgütsel ve yönetsel faaliyetlerde kullanılacak bilgileri temin etme, kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve raporlamayla ilgili tüm faaliyetler dizisidir. Bu işlem için bir takım araç ve yöntemlerden yararlanır. Bilgi işlem, karar organlarının doğru karar almalarına yardımcı olan bilgi sisteminin işlevsel bölümünü oluşturur. Kısaca bilgi işleme, işletmenin örgütsel yapısının çeşitli bölümlerinden gelen verilerin yöneticiler için yararlı araçlara dönüştürülmesi sürecidir.⁸⁷

⁸⁴Kuyucu, a.g.e., s.44.

⁸⁵Geller,a.g.e., s.8.

⁸⁶Martin A. Miller and Larry P.Bailey, "A Comprehensive Restatement of Generally Accepted Auditing Standarts", New York: **Miller Accounting Publications**Inc, 1990, s.730.

⁸⁷Doç. Dr. Hasan Tutar, **Yönetim Bilgi Sistemi**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2010, s.202.

3.2. İç Denetim

3.2.1. İç Denetimin Tanımı

İşletmelerin hızlı bir şekilde gelişmesi ve değişmesi iç denetim fonksiyonunu da etkilemiştir. 1941 yılında IIA, bu değişim ve gelişmeleri daha sistematik bir biçime sokmak amacıyla kurulmuştur. IIA tarafından belirli zaman aralıklarında iç denetim ile alakalı tanımlar yapılmıştır.⁸⁸

Bu tanımlarla iç denetçiler ile denetimden beklentilerin, işletmelerin ve teknolojinin içerisinde bulunduğu büyük değişim nedeniyle ulaştığı noktayı göstermektedir. Günümüzde artık iç denetimden geriden gelip bir şeyler olduktan sonra tespitte bulunması değil, öne geçip öngörülerde bulunması sadece riskleri değil fırsatları da ortaya koyması beklenir.⁸⁹

Artık bir inceleme ve değerlendirmeden çok, değer katma ve geliştirme işlevinin yerine getirilebilmesi için iç denetimin ilgilenmesi gereken üç temel alan söz konusudur. İç denetimin yeni boyutları: risk yönetimi, kontrol ve kurumsallaşmadır.⁹⁰

Bu açıklamalar nezdinde, IIA'nın, iç denetim ile ilgili yaptığı tanımda öne çıkan temel nitelikler şu şekilde ifade edilebilir:⁹¹

İşletmeye Değer Katma: İç denetim faaliyeti, sadece denetim yapmak için değil, işletme faaliyetlerine değer katmak amacıyla da yapılmalıdır. Bu anlamda yönetim faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanması, işletme varlıklarının korunması, risklere karşı önleyici tedbirlerin alınmasıyla yönetime katkı sağlanması gerekir. Değer katma, güvence sağlama ve danışmanlık hizmeti yoluyla yönetimin amaçlarının gerçekleşmesine ve faaliyetlerin risklerinin azaltılmasına katkı sağlamakla gerçekleşir.

PricewaterhouseCooper's tarafından yapılan bir çalışmada da, iç denetimin potansiyel değerinin iç denetimin odaklandığı alan ve işletmenin risk yönetim süreçlerinin göreceli olgunluk düzeyi olarak iki kilit faktöre bağlı olduğu ifade edilmiştir. Bu bağlantılar aşağıda yer almaktadır.⁹²

⁸⁸ Ali Kemal Uzun, İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar, **İç Denetim Dergisi**, Sayı:13, 2007, s. 48.

⁸⁹ K. F Reding, P. J. Sobel, U. L. Anderson, M. J. Head, S. Ramamoorti, M. Salamasick," Internal Auditing: Assurance & Consulting Services", **Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF)**, USA, 2007, s. 1-5.

⁹⁰ Seçkin Gönen ve Muhsin Çelik, Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İç Denetim Ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Ortaklığı, Ege Akademik Bakış - Ekonomi, İşletme, **Uluslararası İlişkiler ve Siyaset Bilimi Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, Ocak-Temmuz, 2005, s. 41-46.

⁹¹ K. H. Spencer Pickett, **The Internal Auditing Handbook**, John Wiley&Sons, USA, 2003, s. 240-241.

⁹²Dessalegn Getie Mihret and G. Zemenu Woldeyohannis, Value-added Role of Internal Audit: "An

Bağımsızlık ve Objektiflik: iç denetim birimlerinin; işletmenin diğer faaliyetlerinden tamamen bağımsız olmasını ve iç denetim faaliyetlerini bağımsız olarak yürütebilecek derecede yeterli yetkiye sahip bir kişiye bağlı olmasını ifade etmektedir. Objektiflik, iç denetçilerin faaliyetlerini yürütürken ön yargısız ve çıkar çatışmalarından uzak bir şekilde davranmalarını ifade etmektedir. Bağımsızlık ve objektifliğin sağlanabilmesi ancak iç denetimin normal hiyerarşi dışında tutulması ile mümkün olabilecektir. Uygulamada iç denetim birimi yöneticisinin fonksiyonel olarak denetim komitesine raporlama zorunluluğu bu sorunun çözümüne yönelik bir adımdır.⁹³

Sistematik ve Disiplinli Bir Yaklaşım: iç denetçiler, iç denetim faaliyetlerini İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun olarak yürüterek sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla çalışmalarını tamamlarlar. 2040 numaralı iç denetim mesleki uygulama standardı, iç denetim biriminin yol göstermek ve iç denetim faaliyetlerinin sistematik ve disiplinli bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla iç denetim yöneticisinin politika ve prosedürler oluşturmasını gerektirmektedir.⁹⁴

İç denetçi, işletme ihtiyaçlarını anlamalı, işletme hedef ve amaçları hakkında bilgi sahibi olmalı ve işletmenin bütününün ihtiyaçları doğrultusunda faaliyetlerini sürdürmelidir.

İç denetim, risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik faaliyetler göstermelidir.

3.2.2. İç Denetimin Amaçları

İç denetim uygulamaları, işletmelerin büyüklüğüne, gelişme hızına ve yönetimin elde ettiği bilgileri kullanma yapısına bağlı olarak işletmeden işletmeye farklılıklar göstermektedir. Ancak bu farklılığa rağmen tüm işletmelerin iç denetimden bekledikleri bazı temel amaçlar bulunmaktadır.⁹⁵

Muhasebeyi de denetim çalışmaları alanına dâhil eden iç denetimin amacı; tüm yöneticilere, incelenen faaliyetlerle ilgili analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler ve uygun yorumlarla sorumlulukları doğrultusunda bilgi sağlamaktır. İç denetçi, faaliyetin hangi aşamasında olursa olsun işletme yönetiminin hizmetindedir. Birçok işletmede iç

Ethiopian Case Study”, **Managerial Auditing Journal**, Vol: 23, No: 6, 2008, s.567-595.

⁹³Davut Pehlivanlı, **Modern İç Denetim**, İstanbul, Beta Yayınları, 2010, s.8.

⁹⁴Pickett, a.g.e., s. 240.

⁹⁵İsmail Fatih Ceyhan, **İç Denetim ve Kurumsallaşma**, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s.73.

denetimin idari bir kontrol fonksiyonu olduğu açıkça kabul edilmektedir, dolayısıyla da iç denetimin amaçları da bu kontrol fonksiyonu doğrultusunda belirlenmektedir.⁹⁶

Buna göre iç denetim departmanının amaçları aşağıdaki hususların kontrolünü sağlamaktır. Bunlar;⁹⁷

- Plan, politika ve prosedürlerle ilgili belgelerin gereği gibi oluşturulup oluşturulmadığını ve bunların tüm işletmeye dağıtılıp dağıtılmadığını,
- Organizasyon yapısı belirlenirken her bir departmanın bu yapıdaki yerinin ve birbirleriyle olan bağlantılarının açıkça ifade edilip edilmediğini,
- Belirlenen formların düzgün olarak kullanılıp kullanılmadığını,
- Belirlenen teknik ve prosedürlerin takip edilip edilmediğini,
- Kullanılan araçların ve diğer fiziksel imkânların işletmeye uygun olup olmadığını ve gerektiği gibi kullanılıp kullanılmadığını,
- Personelin yerleştirildiği işe uygun olup olmadığını,
- Bütçe otoritesi tarafından hazırlanan bütçelere uygun olarak harcamaların yapıp yapılmadığıdır.

İç denetimin amaçları aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir:⁹⁸

İşletme Faaliyetlerine Değer Katma ve Geliştirme: İşletmeye amaçlarına ulaşmasında yardımcı olmak, iç denetimin en temel görevlerinden biridir. İç denetim, başta uygunluk denetimleri olmak üzere işletmenin iç kontrol sisteminin durumu ve güvenilirliği hakkında yönetime bilgi vererek yarar sağlar. Güçlü iç denetim, kontrol sisteminin etkili bir şekilde çalışmasına yardımcı olmanın yanında risklerin azaltılması, hata ve hilelerin önlenmesi, dolandırıcılığın tespiti, tasarruf olanaklarının belirlenmesi gibi faaliyetlerle de işletmeye ilave değer kazandırır.⁹⁹

Risk Yönetim Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirme: İç denetçiler, işletme amaçlarına ulaşılmasına engel olabilecek risklerin azaltılması ve önlenmesi için oluşturulmuş olan standart ve prosedürleri dönemsel olarak gözden geçirerek, standart ve prosedürlerin geçerliliğini inceleyerek, gerekli olduğu takdirde geliştirme amacına

⁹⁶Abdullah Kaya, **İç Denetim**, 2007, s. 3.

⁹⁷Fatma Tektüfekçi, “İç Denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 10, Sayı:2, 2008, s.80.

⁹⁸Ali İhsan Akgün, “İşletmelerde İç Denetim Uygulanması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 1999.

⁹⁹Ceyhan, a.g.e., s.38.

yönelik tavsiyelerde bulunularak işletmenin risk yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirir.¹⁰⁰

Planlanan amaçlara ulaşmayı etkileyen her türlü engel risktir. Risklerin kontrol edilebilmesi öncelikle tanımlanması, ölçülmesi ve sonuçlarının değerlendirilmesi gerekmektedir. Risklerin belirlenmesi, elde edilen getirinin alınan risk karşılığında yeterli olup olmadığının belirlenmesinde de önem kazanmaktadır. İşletmelerin mevcut ve potansiyel riskleri işletmenin içinde bulunduğu sektöre, yapısına ve büyüklüğe göre değişmektedir. Ancak genel olarak işletmelerin karşı karşıya kaldıkları risk türlerine örnek olarak; yasal riskler, mali riskler, operasyonel riskler, teknolojik riskler, itibar riski ve çevresel riskler verilebilmektedir.¹⁰¹

Gerçekleşme olasılığı yüksek olan ve gerçekleşmesi durumunda işletmeye yüksek zarara yol açabilecek riskler öncelik sırası yüksek olan riskler olarak kabul edilmektedir.

Gerçekleşme olasılığı düşükçe ve gerçekleşmesi durumunda işletmeye düşük zarara yol açabilecek riskler ise öncelik sırası düşük olan riskler olarak kabul edilmektedir.

Kontrol Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirme: İç denetçiler, işletme varlıklarının korunması, mali tablolara kaynak oluşturacak bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacı ile işletme içerisinde oluşturulmuş iç kontrol sisteminin etkinliğini inceler ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılması amacı ile öneri ve tavsiyelerde bulunur.¹⁰² Kontrol Fransızca kökenli bir kelime olup, bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakmayı ifade eder.¹⁰³ Örgütsel kontrol ise hedeflenen işletme amaçlarına ulaşmada, standartlar ve planlarla belirlenmiş konuların, uygulamaya ilişkin örgütsel faaliyetlerle uyumlaştırılmasını sağlayan faaliyetler bütünüdür.¹⁰⁴

Kurumsal Yönetim Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirme: İç denetçi, işletmenin yönetim temel prensiplerine uymak, hissedarların çıkarlarını korumak, hesap verme sorumluluğunu yerine getirmek, doğru ve tam bilgi vermek amacı ile oluşturmuş olduğu strateji ve prosedürlerin etkinliğini incelemekte ve gerekli olduğu takdirde etkinliğin artırılması için öneri ve tavsiyelerde bulunmaktadır.¹⁰⁵

¹⁰⁰Ç. Özbek, "İç Denetimde Yeni Uygulamalar", **İç Denetim Kongresi**,29 Mayıs, 2003, s.3.

¹⁰¹A.g.e., s.4-5.

¹⁰²Ceyhan, a.g.e.,s.41.

¹⁰³Erol Eren, **İşletmelerde Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, 6. Baskı, İstanbul, 2002, s. 290.

¹⁰⁴Doyrangöl, a.g.e., s.50-57.

¹⁰⁵Ceyhan, a.g.e., s.42.

İşletmenin Amaçlarına Ulaşmasında Yardımcı Olma: İç denetimin amacı; işletmeye yararlı olmak için denetim faaliyetlerini sürdürmek ve işletmede çalışanların sorumluluklarını etkin şekilde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmaktadır. İç denetim işletmeye, risklerin yönetilmesinde, kontrolünde ve kurumsal yönetim etkinliğinin artırılmasında sistemli ve disiplinli bir yaklaşım sağlayarak hedeflerin elde edilmesine yardımcı olur. İç denetçiler, iç denetim sonucunu işletme yöneticilerine raporlayarak, planlanan verimliliğin ne derece gerçekleştiğinin görülmesini sağlarlar.¹⁰⁶

İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları; uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu olan, işletmenin denetim komitesi ve yönetim kurulunca onaylanmış bir yönetmelikte yazılı olarak tanımlanmalıdır. İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarının yazılı olarak belirlendiği iç denetim yönetmeliğinde;

- İç denetim faaliyetinin işletme içindeki konumunu,
- Faaliyet ve görev alanları ile ilgili kapsamını,
- Kurumsal düzeyde her türlü bilgi, belge, kayıt, varlık ve alanlara erişim yetkisini tanımlayan hususlar yer almalıdır. İç denetim yönetmeliği sürekli gözden geçirilmeli ve güncellenmelidir.¹⁰⁷

3.2.3. İç Denetimin Faydaları

İç denetimin önemi global ekonomide yaşanan değişimler, mali krizler sosyal ve kültürel yapıdaki ani değişimler ve benzeri köklü değişimler karşısında işletmelerde faaliyetlerin denetlenmesi ve kontrol altına alınması gerekliliğine karşın artmıştır. Yaşanan mali krizlerden sonra birçok işletme, iç denetimi raporlama süreçlerinde, iç kontrollerinde ve etiksel davranışlarda çözüm noktası olarak görmekte-dirler. İç denetim, bu tür sosyal ve ekonomik gelişmeler çerçevesinde ortaya çıkan ihtiyaca binaen ve yönetimin doğal ihtiyaçları doğrultusunda aşama aşama gelişme göstermektedir.¹⁰⁸

İç denetimin rollerini beş ana başlık altında toplayabiliriz. Bunlar;

- Denetleme görevi (yasalara, politikalara ve yönetmeliklere uygunluğun tespiti)

¹⁰⁶Ceyhan, a.g.e., s.44.

¹⁰⁷TÜSİAD, **Yönetim Kurulların 'da İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru**, Mayıs, **Yayın No: TÜSİAD-T/2008-05-461**, s.8.

¹⁰⁸Audrey Gramling, "Role Of The Internal Audit Function in Corporate Governance: A Synthesis Of The Extant Internal Auditing Literature And Directions For Future Research" **Journal of Accounting Literature**, 2006, s.39.

- Değer katma görevi (iç kontrol sisteminin, yönetimin, üretim teknolojisinin ve ekonomik faydaların artırılması)
- Önleme ve koruma görevi (oluşabilecek kayıp ve kaçakların azaltılması)
- Değerleme ve onaylama (üretim yönetiminin, mali gelir ve harcamaların, iş aktivitelerinin ve ekonomik aktivitelerin değerlendirilmesi)
- Danışmanlık görevi (işletme yöneticilerine, zamanında, doğru ve faydalı bilgi akışı sağlayıp önemli kararlarda destek olarak, yanlış kararların önlenmesi)

İşletmelerde iç denetimi yapan ve iç kontrolleri yürüten kişi iç denetçilerdir. İç denetçilerin amacı en genel ifadeyle iç ve dış raporlamadaki ve hesap verme sorumluluk süreçlerindeki güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uyumu, organizasyon için saptanan davranışsal ve ahlaki standartlara uymayı sağlamak üzere belirlenmiş politikaları, prosedürleri ve faaliyetleri uygulamaktır. Bu nedenle işletmeler için iç denetçilerin faaliyet amaçları aynı zaman da iç denetim yapısının önemine vurgu yapar. Bu bağlamda iç denetçilerin ve iç denetimin işletmeler için önemini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.¹⁰⁹

- İç denetim, bir işletmeyi yönetmekle sorumlu kimselerin görevlerini etkin bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olmaktadır.
- İç denetçinin etkinliği onun üst yönetime doğrudan sorumlu olması ile sınırlıdır. Bu nedenle iç denetçinin sorumlu olduğu üst yönetici, denetim raporları sonucunda işletme sürekliliğini sağlayacak ve etkin önlemleri alabilecek yetkilere sahip yönetici olmalıdır. Bu durum iç denetimin bağımsızlık özelliğini oluşturmaktadır.
- İç denetim ölçümlene sürecidir. İç denetçi yönetimin politika ve amaçları hakkında ileri düzeyde bilgi sahibi olmalıdır. Ayrıca amaçlara ulaşmada çeşitli seçenekleri değerlendirmeli, yaratıcı ve ileri düzeyde çözümleyici yapıya sahip olmalıdır. İç denetçinin ölçümleyici niteliği kontrol sisteminin etkinliğini artıracaktır.
- İç denetçi denetim işlevinde öngörülen ile gerçekleşen arasındaki ilişkiyi işletme plan ve politikalarına uygun olarak değerlendirir.
- Kontrol raporlarının üst yönetime sunulması iç denetimin işlevini tamamlamaz.

¹⁰⁹A. Sait Sevgener, "İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim İşlevi Bağlantısı", **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Sayı:36, 1984, 66.

Bu noktadan sonra iç denetçi, üst yönetimce raporlara dayanılarak alınan kararların uygulanıp uygulanmadığını ve yanlış anlaşılma olup olmadığını izleyecektir. Bu yönüyle iç denetimin bir başka özelliği de faaliyetlerin izlenmesidir. İç denetim organizasyonun varlığını sürdürebilmesi için en gerekli unsurlardan biridir. İç denetim olmaksızın etkin bir kontrol ortamının olması imkânsızdır. İç denetim başta ortaklar olmak üzere tüm çıkar gruplarını ilgilendiren ve onların menfaatlerini kollayan en önemli araçtır. İç denetim faaliyetinin işletme kültürüne kattığı faydalar şu şekilde sıralanabilir:¹¹⁰

- İşletme genelinde denetim kültürünün oluşmasının sağlanması,
- İşletme varlıklarının zarara uğratılmasının önlenmesi,
- Verimliliğin artırılması,
- İlgili yasal düzenlemelere uygunluğun sağlanması,
- Operasyonların, işletme prosedürlerine, standartlarına, talimatlarına ve politikalarına uygun olarak etkin ve faydalı bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin takibi,
- Kontrollerin sağlıklı işlenmesinin sağlanması onların izlenmesi,
- Üretilen bilgilerin güvenilirliğinin artırılması ve böylelikle daha sağlıklı yönetsel kararların alınmasına yardımcı olunması,
- Temel iş projelerinin, planlarının belirlenen hedeflere ulaşılmasına yardımcı olunması,
- İşletmenin sermaye ve fonlarının bütünlük ve verimini teminat altına tutması,
- Bunların iç ve dış risklere karşı korunması amacı ile önlem alma ve öneri geliştirilmesi,
- Periyodik ve habersiz incelemeleriyle denetleniyor duygusunu oluşturulması,
- Bulgu ve önerileriyle yönetim etkinliğinin artırılması,
- Faaliyetlerin organizasyonun plan ve bütçe hedefleri ile mevzuata uygunluğunun sağlanması,
- İç denetim çalışmaları ile işletmeye saygınlık ve mali tablolara güveni sağlamada rol oynaması,
- Üretim faktörlerinin kullanım verimliliğini ölçmek için çalışma yapılması,
- Yönetim performansını değerlendirmesi,

¹¹⁰ İsa Cankar, “Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, S.61, 2006, 76.

- Yönetime doğruluğu denetlenmiş bilgiler sunarak daha sağlıklı kararlar alınması yardımcı olunması,
- Konulan kurallara ve yasal düzenlemelere uygunluğun sağlanması,
- Otokontrolü sağlayarak iç kontrol sistemini değerlendirme oluşturmak, güncelleştirmek için öneri geliştirilmesi.

3.3. İç Denetimin Uygulanma Nedenleri

Küresel rekabet ortamında sürekli büyüme ve gelişmeyi hedefleyen işletmeler, kurumsal yönetim kalitesini sağlamak amacıyla iç denetime yönelmektedirler. İç denetim faaliyetlerinin uygulanma nedenleri şu şekilde ifade edilebilir.¹¹¹

- **Sorumluluk ve hesap verebilme**

İşletmelerin büyümesiyle birlikte yetki ve sorumluluk devrinin zorunlu hale gelmesi, işletme çalışanlarının etkinliklerinin ve üst yönetimin politikalarına uyum derecesinin araştırılması ihtiyacı, iç denetime başvurulmasının en temel nedenidir.

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

- **Vekâlet teorisi**

Profesyonelleşme ve işletme ölçeklerinin büyümesi sonucunu bir ürünü olan aylıklı yönetici çalıştırma; bu yöneticilerin de sorumluluklarını ne kadar yerine getirdiklerini belirleme ihtiyacı iç denetime başvurulmasını diğer bir nedenidir.

İşletmelerin ölçeklerinin büyümesi ile işletmelerin yönetiminin profesyonel kişilerce yönetilmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. İşletmelerin sahipleri ile işletme yöneticileri arasındaki ilişki vekâlet sözleşmesi olarak değerlendirilmektedir. İşletme sahiplerince, atadıkları yöneticilerin görevlerini ne şekilde yerine getirdiği konusunda bilgiye sahip olmayabilecekleri gibi çeşitli nedenlerle de bununla ilgilenemeyebilirler. İşletme sahiplerinin vekili olan yöneticilerin, kaynakların etkin ve verimli olarak

¹¹¹ Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği, **Yönetim Kurullarında İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru**, İstanbul: TÜSİAD Yayınları, 2011: 6.

kullanımı işletme sahiplerince önemli olmakta ve bu konudaki bilgi ihtiyaçlarının giderilmesinde iç denetim önemli rol oynamaktadır.

- **Yönetime danışmanlık ve yardımda bulunma**

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

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

- **Tasarruf ihtiyacı**

Yoğun rekabet koşullarının hüküm sürdüğü günümüzde iç denetim birimleri de maliyetleri minimize etmek için, işletmenin tasarruf sağlayabileceği alanların ortaya çıkartılmasında yardımcı olmaktadır.

- **Hileli işlemlere karşı korunma ihtiyacı**

İç denetimin en temel uğraş alanlarından biri de işletme sahipleri, işletme yönetimi veya çalışanları tarafından yapılabilecek hata ve hileleri ortaya koymaktır.¹¹²

3.4. İç Denetimin Özellikleri

İç denetimin özellikleri, iç denetimin kendinden bekleneni verebilmesi için taşınması gereken asgari şartlara dikkat çekmektedir. Örgüte katılan değer, sağlanan güvence, fonksiyonel bağımsızlık ve tarafsızlık, verilen danışmanlık hizmeti, standartlara uygunluk, risk odaklı denetim ve meslek ahlak kuralları iç denetimin temel özelliklerini oluşturur.

3.4.1. Fonksiyonel Bağımsızlık ve Tarafsızlık

İç denetim faaliyetinin bağımsız ve tarafsız şekilde yürütülmesi esastır. Bu iki ilkenin bulunmadığı veya zedelendiği durumlarda etkin ve yeterli işleyen bir denetimden bahsetmek mümkün olmayacağı gibi, böyle bir faaliyetin denetimden beklenen

¹¹² Bülent Özoğlu, Ceyhan Mercan ve S. Çakıroğlu, **Bir Güvence Ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim**, İstanbul: İ.B.B. İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları, 1. Baskı, 2010, s.85.

fonksiyonları ortaya koymasda söz konusu olmayacak ve denetim faaliyetinin güvence verme fonksiyonu zayıflayacak, hatta imkânsız hale gelebilecektir.¹¹³

İç denetçiler profesyonel meslek mensupları olarak iç denetçiliği ilgili mevzuat ve denetim standartları ile etik kurallar çerçevesinde bağımsız ve tarafsız bir şekilde yerine getirirler. İç denetim niteliği gereği işletme içidir ve hiyerarşik anlamda olmasa bile idarenin üst yöneticisine bağlıdır. Ancak, bu bağlılık kesinlikle hiyerarşik bir astlık-üstlük ilişkisi değildir. Bu noktada, üst yöneticiler dâhil hiç kimse denetim görevinin yürütülmesi sırasında müdahil olamaz. Bağlılık ilişkisi iç denetçilerin raporlamayı yapacakları mercii ve iç denetçilerin organizasyon içindeki konumlarının tanımlanması açısından gerekmektedir. Burada söz konusu olan denetimin fonksiyonel bağımsızlığıdır. Denetimin kapsam ve yönteminin belirlenmesinde, denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde idari müdahalelerin olmamasıdır. Ancak, bu husus denetim faaliyetlerinin tasarlanması safhasında üst yöneticilerin önerilerinin hiçbir şekilde dikkate alınmaması gerektiği şeklinde de anlaşılmalıdır. İlgili mevzuata ve standartlara uygun olmak koşuluyla denetimin planlanması aşamasında üst yöneticilerin de görüşlerinin alınması denetimde etkinliğin sağlanmasının gereği olarak görülmelidir.¹¹⁴

İç denetçi, yönetimden fonksiyonel olarak bağımsız olmakla birlikte denetim sonuçlarını üst yönetime raporladığı için idari anlamda bağımsız değildir.

Fonksiyonel bağımsızlığı sağlamak üzere Kanun ve diğer mevzuatta aşağıdaki hususlara yer verilmiştir:

- “İç denetçiler hiçbir şekilde istekleri dışında başka bir göreve atanamazlar.
- Kanun, yönetmelik ve iç denetim birim yönergelerinde belirtilen görevler dışında iç denetçilere hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.
- Denetim faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve izlenmesine ilişkin görevlerin yerine getirilmesinde iç denetim birimi bağımsız olarak hareket eder.”¹¹⁵

Bağımsızlık daha çok denetim faaliyetinin/denetim biriminin işletme içi konumuyla ve genel olarak denetim faaliyetinin planlanması, yürütülmesi ve

¹¹³ Cemil S.Midyat, “Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (II)”. **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:130, 2007, s.29.

¹¹⁴Midyat a.g.e.,s.29-30.

¹¹⁵Cüneyt Güler, “Kamuda Yeni Denetim Sistemi: İç Denetim”, **Dış Denetim Dergisi**, 2010, s.145.

raporlanmasıyla ilgiliyken, tarafsızlık ilkesi, bağımsızlığa göre daha subjektiftir, kişiyle ilgilidir. Bu noktada en önemli rol iç denetçinin kendisine düşmektedir.¹¹⁶

3.4.2. İşletme Faaliyetlerine Değer Katma ve Geliştirme

İç denetim idarenin/kuruluşun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için yürütülen bir faaliyettir. Denetimin esas amacı ve odak noktası, denetlenen birimlerin yönetici ve çalışanlarının hatalarının ortaya konulması ve sorumluların cezalandırılması değil, kurumsal faaliyetlerin, çalışmaların geliştirilmesidir. İç denetimde temel amaç, kurumsal faaliyetlerin planlanması ve yürütülmesinde önceden belirlenmiş amaç ve politikalar ile ilgili düzenlemelere uyulmasının, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasının, bilgilerin güvenilirliğinin, bütünlüğünün ve zamanında elde edilebilirliğinin sağlanmasıdır. İç denetim faaliyetiyle, kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin azaltılması için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında kamu idarelerinin yönetimine tavsiyelerde bulunulur.¹¹⁷

Yönetime rakip olmayan, onunla birlikte hareket eden ve yönetimin üstünde kendisini konumlandırmayan iç denetim yapıcıdır ve işletmeye değer katar.¹¹⁸

3.4.3. Güvence ve Danışmanlık Hizmeti Sağlama

İç denetimin güvence sağlama ve danışmanlık hizmeti verme şeklinde iki yönü bulunmaktadır. Denetim faaliyetinin asıl amacı, işletmelerin faaliyetlerinin, çalışmalarının geliştirilmesi, bu konuda idareye/yöneticilere rehberlik yapılması ve yol gösterilmesidir.¹¹⁹

Güvence hizmetleri, bir süreç, sistem veya bir başka konu ile ilgili bağımsız görüş veya fikir sunabilmek için eldeki bulguların nesnel olarak değerlendirilmesini kapsar.¹²⁰

İç denetimin baskın yönü güvence vermek olmakla beraber, özellikle iç denetim bakımından danışmanlık hizmetleri de eşsiz bir öneme sahiptir. Danışmanlık hizmetleri,

¹¹⁶Midyat, a.g.e., s.31.

¹¹⁷Midyat, a.g.e., s.29.

¹¹⁸Şener Gönülaçar, "İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler(l)", **Mali Hukuk Dergisi**, 22(130), 2007, s.24.

¹¹⁹Midyat, a.g.e., s.32.

¹²⁰Gönülaçar, a.g.e., s.24.

bir idarenin faaliyetlerini geliştirmeyi ve onlara değer katmayı amaçlayan, kapsamı ve niteliği idare ile belirlenen istişari ve bununla bağlantılı hizmetlerdir.¹²¹

3.4.4. Risk Odaklı Denetim

Risk odaklılık, denetim faaliyetinin odak noktasının geçmiş faaliyetlerden geleceğin yönetilmesine doğru kaymasının günümüzdeki ifadesidir.¹²²

İç denetim, iç denetim birimi tarafından risk odaklı denetim plan ve programları esas alınarak işlemlerin gerçekleştirilmesi sırasında ve sonrasında yapılır.

Yıllık denetim programı risk odaklı olarak hazırlanır. Burada, denetim önceliklerinin belirlenmesi ve denetime en riskli faaliyetlerden başlanması hedeflenir. Üç yıllık olarak tasarlanan iç denetim planları, işletmelerin faaliyetlerinin ve karşı karşıya olduğu risklerin kapsamlı bir incelemesi ve analizi yapıldıktan sonra hazırlanır. Yüksek riskli alanlar, düşük riskli alanlara göre öncelikli olarak ve daha sık iç denetime tâbi tutulur. Ayrıca iç denetimin temel görevlerinden biri, risk yönetim süreçlerinin tam, etkili ve verimli olduğu konusunda üst yönetime objektif güvence sağlamaktır.¹²³

3.4.5. Standartlara Göre Yürütülme

İç denetim faaliyeti yalnızca mevzuata değil, ulusal ve uluslararası iç denetim standartlarına uygun olarak yürütülür. Ayrıca meslek ahlak kurallarına da uyulur. İç denetim faaliyetinin ilgili mevzuat ve kamu iç denetim standartları ve meslek ahlak kurallarına uygun yürütülmesi Kanun gereğidir.¹²⁴

Denetim standartları, denetçiye denetim faaliyetini yürütürken asgari düzeyde rehberlik eden bağlayıcı ilkeler ve kurallardır. İç denetim standartları nitelik standartları, performans standartları ve uygulama standartlarından oluşmaktadır.¹²⁵

İç denetime ilişkin standartlar ABD İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayınlanan İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları adıyla dünya çapında genel kabul görmüş standartlardır.¹²⁶

¹²¹Midyat, a.g.e., s.32.

¹²²Gönülaçar, a.g.e., s.26.

¹²³Pınar Tok, "Türkiye 'de İç Denetim ve İç Denetçilik", (Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla), 2010, s.48.

¹²⁴Midyat, a.g.e.,s.32-33.

¹²⁵Gönülaçar, a.g.e.,s.25.

¹²⁶Baran Özeren, "İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları", Sayıştay Araştırma İnceleme Çeviri Dizisi:8, Ankara, 2000, s.6-7.

3.5. İç Denetim Türleri

İç denetimin türleri beş başlık altında değerlendirilmektedir. Bu türler;

- Mali denetim,
- Uygunluk denetimi,
- Performans denetimi,
- Sistem denetimi
- Bilgi teknolojileri denetimidir.

3.5.1. Mali Denetim

Esasen mali denetim; gelir, gider, varlıklar ve yükümlülüklerle ilgili hesaplamaların, işlemlerin ve raporların doğru, güvenilir ve genel kabul görmüş muhasebe ilke ve prensiplerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin incelenmesidir. Amaç, işletmenin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve ilgili mevzuata uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığının belirlenmesidir. Aynı zamanda, mali tabloların ve bu tabloların dayanağını oluşturan kayıt, belgeler üzerinde yürütülen çalışmaları kapsayan ve bulguları denetim raporunda özetleyen sistematik incelemedir.¹²⁷

3.5.2. Uygunluk Denetimi

İşletmelerin amaçlarına ulaşabilmeleri için, işletme içinde önceden belirlenmiş bir dizi kural ve yordamlar olur. İşletmenin tüm birimleri bu kural ve yordamlara uymak zorundadır. Uygunluk denetiminin amacı, işletme birimlerinin bu kurallara uyup uymadığını incelemektir. Bu denetimden elde edilen sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak ilgili ve yetkili kişi ve kurumlara raporlanır.¹²⁸

3.5.3. Performans Denetimi

İşletme yönetiminin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyetler ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir. Performans denetimi işletme ya da kuruluşun görevlerini yerine getirirken kullandığı kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik

¹²⁷Ercan Alptürk, **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**, 1. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, 18.

¹²⁸Melih Erdoğan, **Denetim**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005, 4.

derecelerinin değerlendirilmesidir. Performans denetimi yapılırken, riske dayalı maliyet unsurları ile kaynakların etkin ve etkili bir şekilde kullanımının göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu tür denetimin kolay yapılmadığından ötürü, kıdemli denetçiler tarafından yerine getirilmesi daha doğru olacaktır.¹²⁹

3.5.4. Sistem Denetimi

Sistem denetimi, denetlenen birimin mali yönetim usullerinin eksikliklerini tespit etme ve giderme konusunda etkili olup olmadığının değerlendirilmesidir.¹³⁰. Diğer bir deyişle, denetlenen birimin amaçlarına ulaşmasını sağlamada iç kontrol sistemlerinin yeterlik ve etkinliğinin ayrıntılı bir şekilde değerlendirilmesidir.¹³¹

3.5.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi

Bilgi Teknolojileri veya bilişim sistemleri denetimi işletmelerde bilgi üreten sistemin ve üretilen bilgilerin güvenilirliği ile denetimde ihtiyaç duyulan bilgilerin yeterliliğinin incelenmesidir.¹³²

3.6. İç Denetimin İlkeleri

- **Dürüstlük**

İç denetçilerin dürüstlüğü, güven oluşturur ve böylece verdikleri hükümlere itimat edilmesine yönelik bir zemin sağlar.

- **Objektiflik**

İç denetçiler, inceledikleri süreç veya faaliyet ile ilgili bilgiyi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst seviyede meslekî objektiflik sergiler. İç denetçiler ilgili tüm şartların değerlendirmesini dengeli bir şekilde yapar ve bir yargıya varırken kendilerinin veya başkalarının menfaatlerinden çok etkilenmez.

¹²⁹Murat Ayaz, “Bankalarda İç Denetim yaklaşımları ve Bir Uygulama Örneği”, (**Doktora Tezi** Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul 2011),s.46.

¹³⁰ Nermin Gökbayrak, “İç Denetimin Risk Yönetimindeki Rolü Üzerine Kavramsal İnceleme”, (Yayımlanmış **Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2011), s.41.

¹³¹M. Sait Arcagök ve Ertan Erüz, **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**, Maliyet Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara 2006, s.204.

¹³²Serdar Güzel, “Bilgi Teknolojileri Kontrolleri”, **İç Denetim Dergisi**, 11.sayı, Bahar 2005, s.34-39.

- **Gizlilik**

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

- **Yetkinlik (Ehil Olma)**

İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde gereken bilgi, beceri ve tecrübeyi ortaya koyar.¹³³

3.7. İç Denetimin Unsurları

İç denetimin unsurları iç denetimin kendinden bekleneni verebilmesi için taşıması gereken minimum şartlara dikkat çekmektedir. Örgüte katılan değer, sağlanan güvence, verilen danışmanlık hizmeti, evrensel standartlara uygunluk, kurumsal bağımsızlık, risk odaklı denetim ve meslek ahlak kuralları iç denetimin temel unsurlarını oluşturur.¹³⁴

Sistematik ve Nesnel Olay

Bu unsur, iç denetim konusuna tam olarak hakimiyeti ve İç Denetim Standartları'nın öngördüğü gerekliliklere uygun olmayı ifade eder. İç denetçi, finans, muhasebe ve denetim konularının yanı sıra yönetim ve sosyal ilişkilerde de yeterli bilgi ve deneyime sahip olmalıdır. İç denetçilerin bağımsız görüş oluşturabilmeleri için denetledikleri süreçlerin oluşturulması ve uygulanması aşamalarına katılmamaları ve işletme organizasyonu içerisinde bağımsız bir konuma sahip olmaları gerekir.¹³⁵

Tüm İşlemler

İç denetim faaliyeti esnasında iç denetçilere herhangi bir kısıtlama getirilmesi kabul edilemez. Bu unsur, tüm malive mali olmayan işlemlerin gözden geçirilmesi dâhil, tüm çalışanlara, ürünlere, kayıtlara ve imkânlara sınırsız olarak erişimi kapsamaktadır.¹³⁶

¹³³“Etik Kuralları”, Mayıs 11,2016,<http://www.tide.org.tr/uploads/pdf/EtikKurallari.pdf>. (25.06.2016)

¹³⁴Mehri Tufan ve Mustafa Görün, “Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi”, Sayıştay Dergisi, Sayı:89,Nisan - Haziran 2013, s.115.

¹³⁵İbrahim Kurban, “İç Denetim Fonksiyonunun Etkinliği İçin Kurum İçi Düzenlemeler”,**İç Denetim Enstitüsü Yayınları**, No:13, Mayıs 1997, s.36.

¹³⁶İbrahim Kocabay, “İşletmelerde İç Denetim”,**Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 198, Şubat 1998, s.12.

Doğru ve Güvenilir Bilgi

Yöneticilerin karar almalarında kullanılan mali ve operasyonel bilgilerin doğru, tamamlanmış, güvenilir, yararlı ve zamanında verilmiş bilgiler olup olmadığının gözden geçirilmesini ifade eder.¹³⁷

Risklerin Tanımlanması ve En Aza İndirgenmesi

Bu kavram işletmenin potansiyel kayıplarını vurgulamaktadır. Yetersiz kontroller nedeniyle karşılaşılan risklerin sebebi önemli görev ve yetkilerin birbirinden ayrılmasındaki başarısızlık, kurumsal çıkar çatışması gibi çok çeşitlidir. İç denetçiler bu gibi risklere karşı, riskler ortadan kalkana kadar gerekli inceleme ve denetimleri yapmakla yükümlüdür.¹³⁸

Hukuka ve İşletme İçi Kural ve Usullere Uygunluk

İç denetçiler yaptıkları denetim esnasında, mevzuata, işletmenin politika, kural ve usullerine uyulup uyulmadığını denetleyerek, bu politika ve kuralların yeterli ve yararlı olup olmadığını belirlemeli ve uygunluğunu incelemelidir.¹³⁹

Kaynakların Erkin ve Verimli Kullanılması

Bir iç denetçinin, yönetime teslim edilen personel, fon araç ve diğer kaynakların optimal bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını kontrol etmesi gerekmektedir.¹⁴⁰

İşletmenin Amaçlarına Etkin Şekilde Ulaşması

İşletmenin daha önce belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşım ulaşmadığının belirlenmesini ifade eder. Yukarıda yer alan tanım, iç denetçiye konulan kuralları sorgulaması, tahminlere ulaşmayı engelleyecek eksikliklerin belirlenmesi, yalnızca risklerin belirlenmesinden çok neyin yanlış olduğunun açıklanması görevlerini de yüklenmektedir.¹⁴¹

¹³⁷Levent Sezal, “Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri Ticari Bir Bankanın Uygulamaları Üzerine İncelemeler”,(Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana 2006), s.48.

¹³⁸Sinan Arslan, **Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim**, İstanbul, Yayın No:14, Avcıol Yayınları, 2003, s.7-8.

¹³⁹Halit Sezer, “İç Denetimin Fonksiyonel Yapısı”,**Active Bankacılık ve Finans Dergisi**, Sayı:16,2001, s.20.

¹⁴⁰Arslan, a.g.e., s.8.

¹⁴¹Levent Sezal, “Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri Ticari Bir Bankanın Uygulamaları Üzerine İncelemeler”,(Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2006), s.49.

3.8. İç Denetim Süreci

İç Denetim süreci planlama, yürütme, sonuçların raporlanması ve raporların izlenmesi evrelerinden meydana gelmektedir.

3.8.1. Denetimin Planlaması

İç denetimin planlanması, planlamanın özel bir türü olarak iç denetçilerin faaliyetlerini ne şekilde yürütecekleri konusundaki davranış düzenini ifade eder.¹⁴² İç denetim planı; kurum yıllık iş planı, denetim stratejisi, iç denetim yönetmeliği, denetim evreni temelli hazırlanmalı ve cari yıl denetim kaynaklarını dağılımını, hedefleri ve iç denetim biriminin amaçlarını belirtmelidir.¹⁴³

İç denetçi yapacağı denetimi planlamak için öncelikle bir ön çalışma yapmalı ve daha sonra da denetim faaliyetlerini denetim programı şeklinde yazılı hale getirmelidir. İç denetçi ön çalışmada, denetlenecek işlemler ile işletmede hangi amaçlarla hangi kontrol önlem ve yordamlarının mevcut olduğu hakkında bilgiler toplar, ve denetim alanlarını belirler. Denetçi, bu ön incelemesine dayanarak, denetim alanlarına göre işlemler ile kontrol önlem ve yordamlarını hangi amaçla ve hangi teknikle inceleyeceğini bir denetim programıyla yazılı hale getirir.¹⁴⁴

3.8.2. İç Denetimin Yürütülmesi

İç denetim planlaması yapıldıktan sonra belirlenmiş olan plan doğrultusunda iç denetim faaliyetleri uygulanır. Denetlenecek olan saha için uygun olan yöntemler belirlendikten sonra kanıt toplama aşamasına geçilir. İç denetçi denetim çalışmasını yürütürken ihtiyaç duyacağı bazı bilgileri soru sorma yolu ile elde edebilir. Denetçi yapacağı test çeşitlerini ve prosedürlerini belirlerken, dokümanların içerikleri hakkında bilgi edinmek isteyebilir. Örneğin; faturalarda hangi bilgileri ve verileri bulabileceğini soru sorma yoluyla öğrenebilir. Daha sonra test aşamasında bu bilgilerin doğruluğunu inceleyebilir.¹⁴⁵

Bilgilerin inceleme ve değerlendirme süreci aşağıdaki gibidir.¹⁴⁶

¹⁴²A.e.,s.184; Kagermann, Kinney, Küting, Weber, a.g.e., s.202-203.

¹⁴³Pehlivanlı, a.g.e., s.118.

¹⁴⁴Ferruh Çömlekçi, **Muhasebe Denetimi**, Birlik ofset, Eskişehir, 2001, s.23.

¹⁴⁵B. L. Sawyer, Sawyer's Internal Auditing the Practise of Modern Internal Auditing, The Insitute of Internal Auditors, 5th edition, 2003, s.130.

¹⁴⁶Özeren, a.g.e., s.25.

- Denetim amaçları ve çalışmanın kapsamı ile ilgili bütün konular hakkında bilgi toplanmalıdır.
- Denetim bulgularına ve tavsiyelerine güçlü bir temel oluşturmak üzere bilginin yeterli, nitelikli, konuya uygun ve yararlı olması gerekir.
- Kullanılan testler ve örnekleme teknikleri de dahil, inceleme prosedürleri, uygulanabilir olduğunda, önceden seçilmeli ve koşullar gerektirirse, genişletilmeli veya değiştirilmelidir.
- İç denetçilerin tarafsızlığını sürdürmesi ve denetim hedeflerini karşılaması bakımından makul güvence sağlamak amacıyla bilgi toplama, analiz etme, yorumlama ve belgelendirme sürecine nezaret edilmelidir.

3.8.3. İç Denetim Sonuçlarının Raporlanması

Denetim sonucunda iç denetim birimi denetim raporu oluşturur. İç denetçiler, yazılı raporlarını yayınlamadan önce tespitlerini ilgili yönetim kademelerine bildirmelidir. İç denetçiler, ulaştıkları sonuçları ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmalıdır. Çalışma kağıtları denetim görevinin usulüne uygun tamamlandığını belirtmeli ve daha sonra başkaları tarafından kontrol edilmesini sağlayacak bilgileri taşımalıdır. Denetim raporunda denetimin amacı, kapsamı sunulur, denetleme sonuçlarına yer verilir ve iç denetim biriminin tavsiyeleri sunulur. Denetim raporları yapılan denetimin tarihsel bir kaydı olarak yazılı formda ve denetim kapsamını, bulguları, kontrol mekanizmasının gelişimi yönünde önerileri içerir.¹⁴⁷

İç denetim raporunun ikna etmek, bildirmek ve kaydetmek şeklinde üç temel amacı vardır. Raporlarla birçok taraf ilgilenir. Söz konusu ilgililer, işletmenin çeşitli hiyerarşik düzeylerinde yer alır ve raporu çeşitli amaçlarla, değişik zamanlarda kullanırlar.¹⁴⁸

¹⁴⁷John Fraser & Hugh Lindsay, “Yöneticilerin İç Denetim Hakkında Sorması Gereken 20 Soru”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı:11, Bahar, 2005, s.28.

¹⁴⁸Sally F. Cutler, “Designing and Writing Message Based Audit Reports”, **The Institute of Internal Auditors**, Florida, 2001, s.2-7.

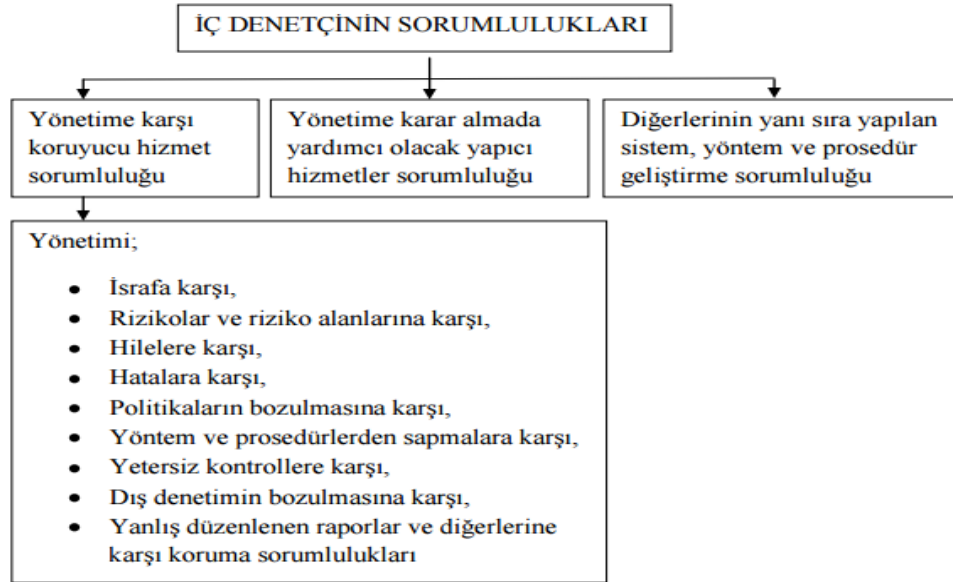
3.8.4. Raporların İzlenmesi

İzleme, iç denetim raporunda açıklanmış olan eksiklere, düzeltilmesi gerekli noktalara karşı tavsiyeler ve üst yönetimin bu aksiyonlar karşısındaki tutumunun iç denetçiler tarafından takip edilmesi sürecidir.

Kapanış toplantısında denetçi ve denetlenen faaliyet müdürü tarafından düzeltici faaliyetlerin yerine getirilme zamanı belirlenmiş olmalıdır. Bu süre sonunda iç denetçi aksaklıkların ve problemlerin giderilmiş olduğundan emin olmalıdır. Bunun için denetçi riskin boyutuna göre denetlenen bölümlere özel ziyaretler yaparak ilgili faaliyetlerin düzeltilmiş olup olmadığını inceleyebilir veya ilgili bölümden aksaklık ve problemlerin giderildiğine dair bir yazı veya belge talep edebilir.

3.9. İç Denetçi Kavramı

İşletmenin sürekli çalışanı olarak, organizasyon yapısı içinde denetim çalışmalarını yürüten kişilere iç denetçi adı verilmektedir. İç denetçiler, organizasyon bünyesinde iç denetim hizmetini gerçekleştirmek üzere işletme tarafından istihdam edilen bireylerdir.



Şekil 3. İç Denetçinin Sorumlulukları

Kaynak : A. K. Tuan ve S. Sağlar, “İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 35, Temmuz 2015

İç denetçinin üst yönetime karşı sorumluluklarından Şekil 3’te bahsedilmiştir. İç denetim süreci üst yönetimin istekleri doğrultusunda denetim ve danışmanlık hizmeti görevini üstlenmiş iç denetçiler tarafından yürütülür. Risklerin belirlenmesi, farkındalığın sağlanması ve önlemlerin alınması kurumsal yönetimin vazgeçilmez unsurlarından olup, işletmelerde risk haritalarının çıkarılması ve sürekli güncel tutulması yöneticiler açısından son derece önemlidir. İşletme risklerini en iyi çalışanlar bilmektedir. İç denetçi bu konuda yöneticilere rehberlik yapmalı, risk farkındalığını dinamik tutma yönünde işlev görmelidir.¹⁴⁹

3.10. İç Denetim ve İç Kontrol Sisteminin İlişkisi

İç denetime ilişkin farkındalık oluşturabilmek için öncelikle iç denetimin idarelerin mali yönetim ve kontrol sistemi içindeki yerine değinmek, iç kontrol sisteminin ne olduğunu ve iç denetimin iç kontrol sistemi ile ilişkisini ortaya koymak gerekir. İç kontrol ve iç denetimin ortak noktaları her ikisinin de işletmelerin iç yapıları ile ilgili olup birbirlerini tamamlayan nitelikte olmalarıdır.

İşletmelerin büyümeleri sonucunda yöneticilerin işletme faaliyetlerini doğrudan kontrol etme imkânları azaldığı için etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması önem taşımaktadır. İç kontrol sistemlerinin kurulması sorumluluğu işletme yönetiminin sorumluluğunda olup, iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması ve değerlendirilmesi için ise iç denetim faaliyetlerine ihtiyaç duyulmaktadır. İç denetim faaliyetleri ise iç denetçiler tarafından yerine getirilir. İç denetim çalışmaları işletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek için belirli aralık ve zamanlarda devreye girerken, iç kontrol sistemi işletmelerde mevcut olan ve süreklilik içeren bir kontrol mekanizmasıdır.¹⁵⁰

İç kontrol, 5018 sayılı KMYKK’nın 55 inci maddesinde “İç kontrol, idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller

¹⁴⁹Güredin, a.g.e., s.24.

¹⁵⁰Burcu Adiloğlu, “İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri”, Türkmen Kitapevi, İstanbul,2011,s. 3-110.

bütünüdür.” şeklinde tanımlanmıştır.

İç kontrolü, yönetimin hedeflerine ulaşması konusunda ihtiyaç duyduğu bilgiyi ve güvenceyi sağlayan yönetim araçları olarak tanımlamak mümkündür. Bu araçlar içinde işletmelerin tüm plan, politika, prosedür ve uygulamaları yer almaktadır.¹⁵¹

İç denetim, işletme yöneticileri başta olmak üzere tüm çalışanlara danışmanlık hizmeti vermektedir. Etkili ve verimli bir iç kontrol sistemini varlığı işletme yönetiminin sorumluluğunda yer almaktadır. Oluşturulan iç kontrol sistemi ne kadar iyi hazırlanmış olsa da hata ve hilelerin açığa çıkarılması konusunda tam anlamıyla güvence vermez. Çünkü işletmeler değişen ve sürekli gelişen teknoloji, içerisinde bulunduğu rekabet ortamı sayesinde hızlı bir şekilde büyüme göstermektedir. Bu büyüme de işletme yönetiminin faaliyetlerini kontrol etme konusunda yetersiz kaldığını, iyi bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasının gerekli olduğunu ortaya koymaktadır. Oluşturulan bu iç kontrol sisteminin etkinliğinin iç denetim tarafından düzenli bir şekilde izlenmesi gerekmektedir. İç denetim sayesinde iç kontrol sisteminin etkinliği ve verimliliği teşvik edilerek işletmeye artı değerler katmaktadır. Bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği gözlemlenerek, hata ve hilelerin ortaya çıkarılması konusunda güven vermektedir.

3.11. Yönetim Kültüründeki Değişmeler ve İç Denetime Etkisi

Yönetim dünyasında yaşanan anlayış ve kültür değişikliği iç denetimin rolü, yaklaşımı ve iç denetçinin profili üzerinde etkili olmaktadır. Piyasaların dünya ile bütünleşmesi, ekonomik etkinlikteki azalış, giderek artan rekabet ortamı, çevre ile ilgili sorunlar ve yeni teknolojiler organizasyonların faaliyet alanları, iş süreçleri ve yönetim anlayışları üzerinde etkili olmaktadır.¹⁵²

Denetçilerin ilgi alanını oluşturan kontrol ve yönetim dünyasında yaşanan anlayış ve kültür değişikliği iç denetim rolü, denetim yaklaşımı ve iç denetçinin profili üzerinde etkili olmaktadır.

Veri güvenliği yeni yüzyılın en büyük önemli risklerinden biridir. İç denetçiler uzmanlıkları sayesinde bilgi sistemlerinin sorunları ve riskleri açısından organizasyonlara yardımcı olabilirler.

Küreselleşme organizasyonların faaliyet gösterdikleri alanlardaki prensiplerin, düzenlemelerin ve kültürlerin karmaşıklığını arttırmaktadır.

¹⁵¹Gönülaçar, a.g.e.,s. 42.

¹⁵²Özeren, a.g.e., s.33.

Kamusal alan ve yasal platformla bağlantılı olarak muhasebeyi ve denetimi ilgilendiren iç denetçiler açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır. İç denetim birimleri istihdam, güvenlik ve çevre ile ilgili düzenlemelere uygunluk sağlanmasında önemli görevler üstlenebilirler.

Mevcut ekonomik koşullar ve artan rekabet ortamı mali denetimlerin yürütülmesi, organizasyon ve danışma faaliyetlerinin genişlemesi açısından iç denetim birimleri üzerine daha fazla baskı oluşturmaktadır.

Bütünsel kalite yönetimi ve kontrol çevresi konularının öne çıkması öz değerlendirme kontrolü ve çevre denetimi gibi spesifik alanlarda uzmanlaşmayı gerektirmektedir.

Yeniden yapılanma, şirket birleşmeleri gibi faaliyetler geleneksel hiyerarşik yapıları kırmakta, raporlama ilişkilerini ve yönetim sorumluluklarını değiştirmektedir.

İç denetim yaklaşımında değişime duyulan ihtiyaç nedenleri aşağıdaki gibidir:¹⁵³

İç denetçiler organizasyonlarında değişen çalışma ortamını ve anlayışını dikkate alarak geleneksel denetim yaklaşımının fonksiyonel olmadığını fark etmektedir.

Geçmişte iç denetçiler bağımsızlıklarını sürdürme ve kontrol adına kendilerini, işletme içi yönetim kademelerinden ve sorumlulukları kapsamındaki diğer çalışmalardan, izole edebilirlerdi.

İç denetim birimleri, yaratıcı ve analitik biçimde düşünebilen, ekip çalışmasına yatkın ve işbirliğine açık, yeni bir denetçi profilini yaratabilmek ve denetim personelinin meslekteki gelişmeleri ve yenilikleri izleyebilmelerine olanak sağlamak amacıyla hizmet içi eğitimlerine ve mesleki gelişim programlarına süreklilik temelinde ve sistematik olarak eğilmekteyler. Ayrıca iç denetim birimleri, giderek artan hızla gelişen bilişim teknolojisinin getirdiği imkânlardan sistemli bir biçimde ve gerektiği şekilde yararlanmanın yollarını aramaktadırlar.¹⁵⁴

Kurumsal yönetim anlayışı da bu çerçevede iç denetime yeni ufuklar açmakta ve iç denetimin işletmelerde önem derecesini artırmaktadır.

Değişen yönetim anlayışı kapsamında iç denetimin rollerini beş ana başlık altında toplayabiliriz. Bunlar:¹⁵⁵

¹⁵³Mahmut Demirbaş, "İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 4, Sayı: 7, Bahar, 2005, s.174.

¹⁵⁴Özeren, a.g.e., s. 34.

¹⁵⁵Hasan Abdioğlu, "İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları", **Sayıştay Dergisi**, Ocak-Mart, Sayı: 68, 2007, s.113.

Denetleme görevi (yasalara, politikalara ve yönetmeliklere uygunluğun tespiti)
Değer katma görevi (iç kontrol sisteminin, yönetimin, üretim teknolojisinin ve ekonomik faydalarının artırılması)
Önleme ve koruma görevi (oluşabilecek kayıp ve kaçakların azaltılması)
Değerleme ve onaylama (üretim yönetiminin, mali gelir ve harcamaların, iş aktivitelerinin ve ekonomik aktivitelerin değerlendirilmesi)
Danışmanlık görevi (işletme yöneticilerine, zamanında, doğru ve faydalı bilgi akışı sağlayıp önemli kararlarda destek olarak, yanlış kararların önlenmesi).

3.12. İç Denetimin Temel Yönetim Fonksiyonları İle İlişkisi

İç denetim, yönetimin bir parçası olarak işletme faaliyetlerinin malive mali olmayan diğer işlemsel yönlerden bağımsız bir şekilde kontrolünü yapmak suretiyle işletmenin yönetim kuruluna ve yönetimin tüm seviyelerine hizmet etmektedir. İç denetim birimince hazırlanan ve sunulan raporlar, üst yönetim tarafından ilgiyle karşılanır ve dikkate alınır; iç denetim biriminin motivasyonunun, kendine güveninin ve çalışma şevkinin artması sağlanır, diğer işletme bölümlerinin iç denetim birimine bakışı olumlu yönde etkilenir ve iç denetim birimi ile diğer birimler arasındaki koordinasyon sağlanmış olur.¹⁵⁶

3.12.1. İç Denetimin Planlama Fonksiyonunun Yerine Getirilmesindeki Rolü

Özellikle büyük ve karmaşık organizasyonlarda planlama zorunlu bir fonksiyondur.

Planı, spesifik hedefleri, amaçları ve kaynak gereksinmelerini belirleyen temel bir konsept şeklinde tanımlayabiliriz. Planlama ve denetim, yönetimin “Siyam İkizleri” gibi ayrılmaz parçalarıdır. Planlar olmadan denetim anlamsız olur; çünkü önce nereye gidileceğinin belirlenmesi gerekir ve planlar denetim için gerekli standartları veya ölçüleri sağlar.¹⁵⁷

İç denetim sürecinin etkin bir şekilde yürütülmesi sayesinde, mevcut planların gerçekleştirme düzeyleri, sapmaların olup olmadığı tespit edilebilecek, bu tespitler

¹⁵⁶Mehmet Ünsal Memiş, “İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye’de Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması”, (Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2006), s.111.

¹⁵⁷İsmet Mucuk, **Modern İşletmecilik**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2003, s. 136.

neticesinde olumsuz sapmaları düzeltici yönde önerilerde bulunulabilecek ve bu öneriler üst yönetim tarafından dikkate alındığı takdirde; işletmenin hedef veya amaçlarına ulaşmak amacıyla izlenecek yollar daha sağlıklı bir şekilde tespit edilebilecek ve böylece yönetim hedeflerinin gerçekleşmesi güvence altına alınabilecektir.¹⁵⁸

3.12.2. İç Denetimin Örgütleme Fonksiyonunun Yerine Getirilmesindeki Rolü

Örgütleme fonksiyonu; örgütün planlarını uygulamak için, kaynakların düzenlenmesi ve faaliyetlerinin tümünü kapsayan bir örgüt yapısı oluşturulması sürecidir.

İç denetim fonksiyonu mali ve işlemsel faaliyetlerin denetimine ek olarak, işletme çalışanlarının ilişkileri üzerine incelemeler de yapmak suretiyle işletme organizasyonuna da katkılar sağlamaktadır.¹⁵⁹

İç denetimin, bir organizasyona hizmet etmek amacı ile organizasyon içerisindeki faaliyetleri incelemek ve değerlemek için organizasyon bünyesinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olduğunu göz önüne alırsak; iç denetim süreci sonucunda oluşturulan denetim raporlarında sunulan bilgilerin, işletme yönetimi tarafından hem organizasyon fonksiyonunun işleyişi ile ilgili mevcut durum hakkında bilgi edinmede, hem de yeni bir örgüt yapısının oluşturulmasında veri olarak kullanılabilirliğini söylemek pek de yanlış bir ifade olmayacaktır. İç denetim sürecini yürüten iç denetçiler de bu örgütleme sürecinde belirlenmekte ve genellikle, doğrudan en üst düzey yönetici olan genel müdüre bağlı bir pozisyonda örgüt içerisindeki yerlerini almaktadırlar. Bu bağlamda diyebiliriz ki, iç denetçi ile örgütleme fonksiyonu arasında bir etkileşim mevcuttur. Bu etkileşimi en alt düzeye indirmek; iç denetçinin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanması ve aynı zamanda iç denetçinin objektif değerlendirmelerde bulunabilmesi açısından son derece önemlidir.¹⁶⁰

3.12.3. İç Denetimin Yürütme (Yönetme) Fonksiyonunun Yerine Getirilmesindeki Rolü

Yürütme, planlama ve örgütlemeye kurulan düzenin harekete geçirilmesi,

¹⁵⁸Memiş, a.g.e., s.114.

¹⁵⁹Memiş, a.g.e., s.115.

¹⁶⁰Memiş, a.g.e., s.116.

uygulamaya aktarılmasıdır. Yönelme, yöneticinin astlarının faaliyetlerini etkilemesi ve onlara ne yapmaları gerektiğini bildirmesiyle ilgili yönetsel bir faaliyettir ve bu işlev, çoğunlukla yönetici ile astlarını karşı karşıya getiren gündelik çalışmalardan oluşmaktadır.¹⁶¹

Bu çerçevede iç denetim, gözlem yapma ve karar verme merciinde olan yöneticilere uygun ve güvenilir bilgilere sahip olmaları hususunda yardımcı olabilmektedir.¹⁶²

İç denetim birimince yöneltme fonksiyonuna sağlanan katkı, işletmedeki yetki ve sorumluluk tahsislerinin belirlenmesi ve bu çerçevede daha iyi bir organizasyon şeması oluşturulması aşamalarında organizasyon fonksiyonunun yerine getirilmesine de dolaylı bir fayda sağlamaktadır.¹⁶³

3.12.4. İç Denetimin Koordinasyon Fonksiyonunun Yerine Getirilmesindeki Rolü

Yönetimin temel fonksiyonlarından olan koordinasyon, yönetimin veya örgütün amacının gerçekleştirilmesi için ilgili tüm birimler ve kişilerin uyum içinde hareket etmesini sağlar. İşletmedeki iş akışlarının nasıl yürüdüğü, özellikle birbirine bağımlı süreçler arasındaki bağlantının sağlıklı işleyip işlemediği, üst yönetim ile alt yönetim ve aynı seviyedeki departmanlar arasındaki bilgi akışının nasıl işlediği iç denetim birimince saptanabilmektedir.¹⁶⁴

İç denetim birimi, işletme bütününde gerçekleştirmiş olduğu koordinasyon fonksiyonunun nasıl işlediğine yönelik çalışmaları neticesinde ulaştığı sonuçları- düzenli noktaları, aksayan tarafları ve bunların düzeltilmesine yönelik çözüm önerilerini- denetim raporları ile üst yönetime bildirmelidir.¹⁶⁵

İç denetim birimince hazırlanmış olan denetim raporları, işletme üst yönetimi tarafından dikkate alındığında işletmedeki koordinasyon fonksiyonunun nasıl işlediği ve eksiklerin olup olmadığı hakkında bilgi sahibi olunabilecektir. Ayrıca iç denetim birimince sunulan bilgiler ve düzeltici öneriler ışığında eksikleri giderici uygulamalar gerçekleştirilebilecektir.

¹⁶¹Hüseyin Özgen ve Azmi Yalçın, **Temel İşletmecilik Bilgisi**, Nobel, 3. Baskı, Adana, 2006, s.119.

¹⁶²Memiş, a.g.e., s.117.

¹⁶³Memiş, a.g.e., s.117.

¹⁶⁴ Salih Güney, **Yönetim ve Organizasyon**, Nobel, Ankara, 2001, s.74.

¹⁶⁵Memiş, a.g.e., s.118.

3.12.5. İç Denetimin Denetim Fonksiyonunun Yerine Getirilmesindeki Rolü

İç denetim, örgüte hizmet etmek üzere onun faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içerisinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur.¹⁶⁶

İç denetim, güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olmak üzere iki temel unsurdan oluşmaktadır. Güvence sağlama kapsamında; işletme içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin var olup olmadığına, işletmenin iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlemediğine, üretilen bilgilerin doğru ve tam olup olmadığına, varlıkların korunup korunmadığına, faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine dair işletme yönetimine ve işletme dışına güvence verilmektedir. Danışmanlık faaliyeti kapsamında işletme yönetimine; işletmenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistematik ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmaktadır.¹⁶⁷

İç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve en üst yöneticiye güvence sağlanması iç denetim fonksiyonları kapsamındadır.¹⁶⁸

İç denetiminin temel amacı, iç kontrol sisteminin yeterlilik ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi sonucunda işletme yönetiminin faaliyetlerinin kolaylaştırılmasına katkı sağlamaktır. Bu yönüyle iç denetim yönetime yönelik bir hizmettir.¹⁶⁹

Güçlü bir denetim, işletmelerdeki iç kontrol mekanizmalarının sağlıklı çalışmasına katkıda bulunur. İç denetim fonksiyonu denetim komitesine, özellikle iç kontrol, hata ve hilelerin önlenmesi ile ilgili soruşturmalar alanında yardımcı olmaktadır.

İşletmelerde amaçların tanımlandığı ve bu amaçlara ulaşmak için genel stratejilerin belirlendiği planlama; planlama sürecinde belirlenen hedeflere ulaşabilmek için gerekli olan eleman ve kaynak atama sürecinin gerçekleştirildiği örgütlenme; planlama ve örgütlenme ile kurulan düzenin harekete geçirildiği yürütme; işletme içerisinde oluşturulmuş birimler ve faaliyetler arasındaki bağımlılıkların yönetildiği, uyumlaştırmanın sağlandığı koordinasyon ve nihayet, faaliyetlerin planlanan ölçüde

¹⁶⁶ Robert Mollerand Herbert Witt, **Brink's Modern Internal Auditing**, Fifth Edition, John Wiley Sons, Inc, NJ, 1999.

¹⁶⁷ Memiş, a.g.e.,s.119.

¹⁶⁸ Sacit Yörüker, "Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve", **TESEV Denetim Çalıştayı İkinci Toplantı**, 12 Mayıs, 2004, s.8.

¹⁶⁹ Başak Ataman Akgül, "İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar", **Muhasebe Bilim Dünyası (MÖDAV)**, Cilt: 4, Sayı: 3, 2002, s.20.

yerine getirilip getirilmediğinin saptanması ve var ise belirgin sapmaların giderilmesini sağlamak için faaliyetlerin gözlendiği denetim fonksiyonlarının, iyi ve etkin bir şekilde ve değerlemelerin gerçekleştirilmesinde, inceleme ve değerlemeler neticesinde tespitlerin yapılması ve bu tespitler doğrultusunda koruyucu ve düzeltici işlemlerin önerilmesinde, iç denetim birimleri, üst yönetime çok faydalı bilgiler sağlamaktadırlar. İşletme üst yönetimi, yetki ve sorumluluğunda olan planlama, örgütleme, yöneltme, koordinasyon ve denetim işlevlerinin uygulanması ile ilgili kararlar alırken, iç denetim biriminin sunmuş olduğu bilgilerden yararlanmalı ve bu bilgiler doğrultusunda hareket etmelidir.¹⁷⁰



¹⁷⁰Memiş, a.g.e., s.121.

4. YÖNETİM SÜREÇLERİNİN İYİLEŞTİRİLMESİNDE İÇ DENETİMİN ETKİSİNİN BELİRLENMESİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

4.1. Uygulamanın Amacı

Bu uygulamanın amacı, çalışmanın yönetim çerçevesinde yürütülen iç kontrol sistemlerinin denetimin bir işletmede nasıl uygulandığını araştırarak yönetim fonksiyonları üzerindeki etkisini ortaya koymaktır.

4.2. Uygulamanın Kapsamı

Uygulama iç denetim faaliyetlerinin yoğun olduğu Türkiye'nin ileri gelen holdinglerin birisinin bünyesindeki bir işletmede yapılmıştır. Çalışma boyunca söz konusu holdingin bünyesinde bulunan iç denetçilerin, iç denetim sürecinde işletme için yaptıkları uygulamalar ele alınmıştır. Sadece şube denetimine katılmıştır.

4.3. Uygulamanın Yöntemi

Çalışmada derinlemesine uygulamalı mülakat yöntemi kullanılmıştır. X işletmesinde görev yapan iç denetimden sorumlu iç denetim müdürüne bu süreçle ilgili sorular sorularak denetim süreci hakkında bilgi edinilmeye çalışılmıştır.

4.4. X İşletmesinin Tanımı

1920'li yıllar da kurulan gıda sanayi ve perakendecilik, beyaz eşya, otomotiv, zirai aletler, ısıtma cihazı, petrol, turizm, finans, sigortacılık hizmetleri alanlarında faaliyetleri bulunan gelişmiş bir kuruluşun otomotiv sektöründe yer alan bir işletmesidir.

4.4.1. X İşletmesinin İç Denetim Bölümünün Yapısı ve İç Denetim Süreci

Bu görevin verildiği kişiler X A.Ş.'nin tüm temsilcilikleri, ofisleri ve departmanların da çalışmalara istinaden sınırsız bilgi almak, sorgulama, araştırma ve inceleme yapmak yetkisine sahiptir.

Bu çalışmanın uygulama kısmında işletme bilgileri gizlilik sebebiyle değiştirilmiştir. İşletmenin özel belgeleri ve ayrıntılı denetim süreci ifade edildiğinden örnek seçilen işletme X işletmesi olarak değerlendirilmiştir.

İşletmenin iç denetim süreci aşağıdaki standartlar doğrultusunda işlemektedir;

- İç denetim sürecini ilgilendiren tüm belge ve yazışmalar, nakit, kıymetli evrak ve diğer varlıklar hakkında veri toplamak,
- İç denetim sürecini düzgün bir şekilde gerçekleştirebilmek adına işletmenin iç ve dış çevresindeki her türlü materyalden ve işletmenin farklı olanaklarından yararlanmak,
- İç denetim sürecinin işleyişine engel teşkil edecek davranışları ve hareketleri ile ilgili üst yönetime bilgi vermek,
- İç denetim birimi faaliyetlerini yürütürken herhangi bir alanda uzman yardımına ihtiyaç duyarsa üst yönetimin bilgisi dâhilinde destek almak,
- İç denetim süreci tamamlandıktan sonra belirlenen eksik kalmış, düzeltilmesi gereken alanlar için iyileştirme planıyla ilgili birim yöneticilerine ve şube müdürüne öneri sunmak.
- X A.Ş. iç denetçileri, iç denetim sürecini gerçekleştirirken şu sorumluluklar dâhilinde hareket etmektedir;
 - İlk olarak yasal mevzuata sonrasında da işletme politikaları ve etik kurallara uygun hareket etmek,
 - İşletme ile yapılan iş sözleşmesindeki kurallara uymak.

4.4.2. Denetim Yönetmeliği Ve İç Denetim Bölümünün Amaç Yetki ve Sorumlulukları

Yetkiler iç denetçilere X A.Ş. Genel Müdürü ve Mali İşlerden Sorumlu Genel Müdür Yardımcısı tarafından verilmiş olup, iç denetçiler İşletme Genel Müdürü ve Mali İşlerden Sorumlu Genel Müdür Yardımcısı'nı temsil etmektedir. İç denetçiler görevlerini yerine getirmek amacıyla;

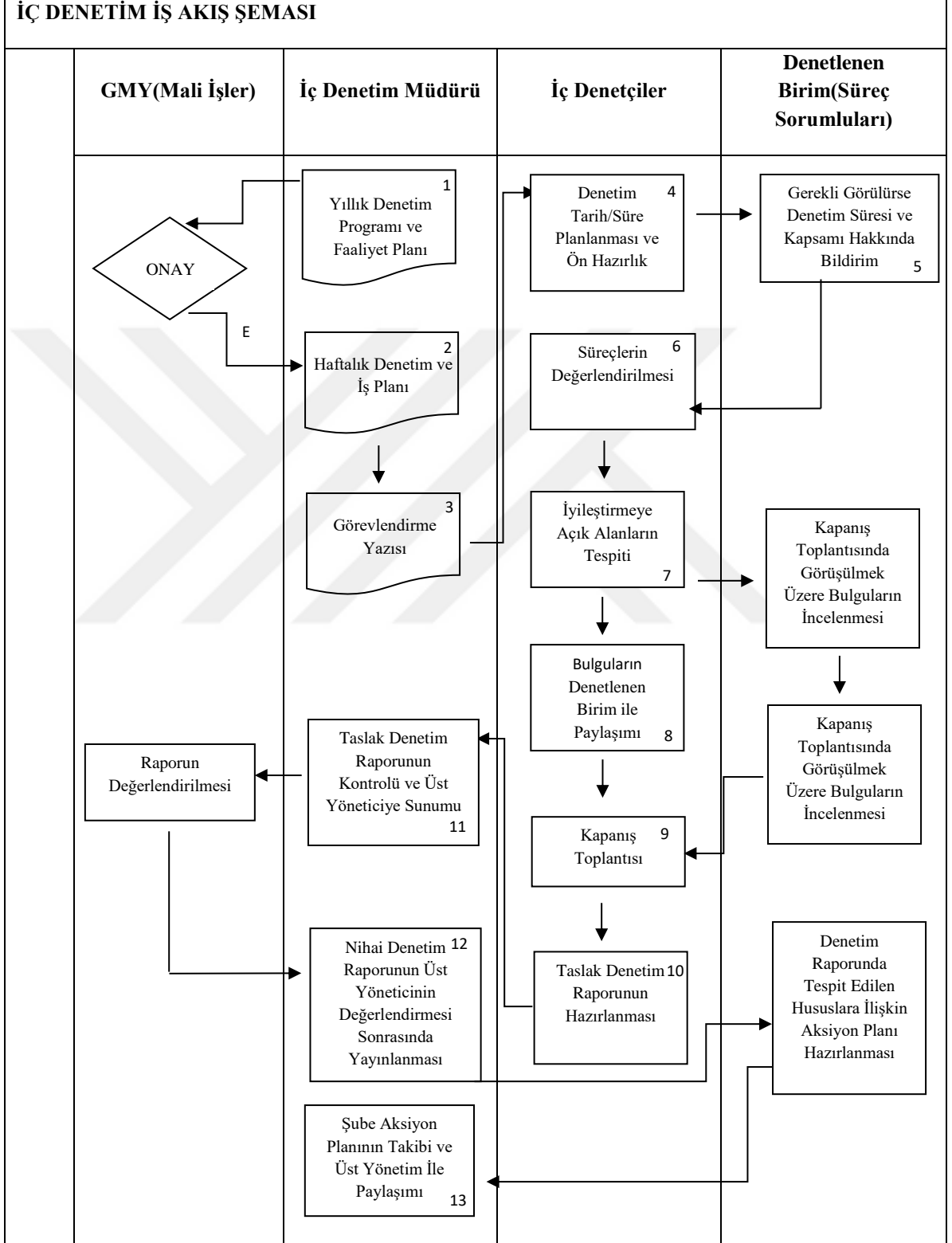
- Denetlenen birim çalışanlarından denetlenen hususlarla ilgili yardım almak, yazılı ve sözlü bilgi talebinde bulunmak,
- İç denetim faaliyetinin gereği olan işletme içi ve/veya işletme dışı araç, gereç ve diğer olanaklardan faydalanmak,
- İç denetim faaliyetini engelleyici tutum, davranış ve hareketleri üst yöneticisine bildirmek,
- İç denetim faaliyetinin yürütüldüğü alanda gerekli görülürse bağlı üst yönetici onayı ile uzman yardımı almak,
- Haberli ve habersiz denetim faaliyetinde bulunmak,
- Denetim faaliyeti sonucunda tespit edilen iyileştirmeye açık alanlarla ilgili aksiyon planlarını Şube Müdürü, Ofis Müdürü, Merkez Müdürü ve birim yöneticilerinden istemek, yetkilerine sahiptirler.

X İşletmesinin iç denetçilerinin yerine getirmekle yükümlü oldukları sorumlulukları;

- Sürekli olarak mesleki bilgi ve becerilerini arttırmak,
- Denetlenen birimler ile çıkar ilişkisine ve çıkar çatışmasına girmemek,
- Verilen görevleri tarafsız ve bağımsız olarak yerine getirmek,
- Tarafsızlığın ve bağımsızlığın etkilendiği durumları üst yöneticisine bildirmek,
- İç denetim raporlarında somut kanıtlara dayanmak ve objektif olmak,
- İç denetim faaliyetleri neticesinde elde ettiği bilgilerin ve işletme ile ilgili bilgilerin gizliliğini mutlak suretle korumak,
- İç denetim faaliyetlerinde yetki ve ehliyetini aşan durumlarla karşılaşması durumunda üst yöneticisine bildirmek,
- Yasal mevzuata, işletme tamim ve prosedürlerine ve etik kurallara uygun hareket etmek.

4.4.3. X A.Ş.'nin İç Denetim Sürecinin İşleyişi

Tablo 1. İç Denetim Akış Şeması



Kaynak: X İşletmesinin İç Denetim Kılavuzu

4.4.3.1. İç Denetim Faaliyetlerinin Planlanması

- İç Denetim Müdürü planlaması yıllık olarak yapıp mali işlerden sorumlu müdüre sunulur.
- Mali İşler Müdür Yardımcısının onayı alındıktan sonra İç Denetim Müdürü faaliyetlerini haftalık ve aylık olarak düzenler. İç Denetim Danışmanları da bu iş akışı doğrultusunda faaliyetlerini gerçekleştirir.

4.4.3.2. İç Denetim Programının Yürütülmesi

- Önceden belirlenmiş olan iç denetim rehberindeki hususlar baz alınarak iç denetim faaliyetleri yürütülmektedir.
- Denetleme sırasında fark edilen, düzeltme gerektiren alanlar not edilir ve birim yöneticilerinde iyileştirme planları istenir ve takip edilir.
- Süreç tamamen bittikten sonra düzeltme gerektiren alanlarla ilgili birim yöneticileriyle kapanış toplantısı yapılır.
- Denetlemeyi gerçekleştiren danışman toplantıda konuşulan konuların hepsinin yazılı bir tutanakta bilgisayarda kayıt altına alır.

4.4.3.3. İç Denetim Faaliyetlerinin Raporlanması

- İç denetim sonrasında “İç Denetim Raporlama Standartları” na uygun olarak oluşturulmuş olan denetim raporu 2 gün içerisinde tamamlanarak üst yöneticiye sunulur.
- Hazırlanmış olan raporlar son kontrolleri yapıldıktan sonra İç Denetim Müdürü tarafından onayını almak üzere Mali İşler Genel Müdür Yardımcısına gönderilir.
- Mali İşler Genel Müdür Yardımcısı raporu inceledikten sonra gerek duyarsa İç Denetim birimiyle birlikte bir toplantı düzenler. Yazılı onay alındıktan sonra İç Denetim Müdürü raporu üst yönetim başta olmak üzere denetlenen birim yöneticilerine kısa ön yazı ekinde elektronik posta yolu ile paylaşır.
- İç Denetim Müdürü rapordaki tekrar düzenlenmesi ya da değiştirilmesi gereken alanlarla ilgili denetlenen birimden “Aksiyon Planı” talep eder. İç Denetim Müdürü denetlenen birimden gelen “Denetim Raporu Aksiyon Planı” nı takip ederek bu iyileştirmeleri üst yönetime iletir.

4.4.4. İç Denetim Sonuçlarının Raporlanması

Mali İşler Genel Müdür Yardımcısı iç denetim raporunun görüşülmesi adına denetlenen birimin yöneticilerinin katılacağı bir toplantı zamanı belirler. Toplantı organizasyonu ve takibi Mali İşler Genel Müdür Yardımcısı'nın asistanı tarafından yapılır.

Yapılan toplantı sonrasında alınan kararlar iç denetim müdürü tarafından yazılı hale getirilerek yöneticilere elektronik posta aracılığıyla ve elden rapor şeklinde iletilir.

Hazırlanan iç denetim raporu, raporda istenen aksiyon planları, toplantı sonrasında alınan kararlar iç denetim birimi tarafından "İç Denetim Raporları ve Sonrasındaki Gelişmeler" adlı bir klasörde saklanır.

Tablo 2. Bilgi Yönetimi

Bilgi Tipi	Tanımı	Sahibi	Saklama Yeri	Saklama Süresi	Erişim	Gizlilik
İç Denetim Raporu	Üst Yönetime Sunulan İç Denetim Raporu	İç Denetim Danışmanı/ Müdürü	Elektronik Ortam Kayıtlı Dokuman	Süresiz Beş Yıl	Elektronik Ortam Arşiv	Üst Yönetim

Kaynak: X İşletmesinin İç Denetim Kılavuzu

4.5. X İşletmesinde İç Denetim Biriminin Oluşturmuş Olduğu İç Kontrol Sistemi

4.5.1. X İşletmesinde Planlama Fonksiyonu ve İç Denetim Biriminin İç Kontrol Sistemi

İşletmeler planlar doğrultusunda hareket ederek hedeflerini gerçekleştirmektedir. Tüm departman birimleri için ayrı ayrı plan süreci oluşturularak genel hedeflere bir bütünlük içerisinde ulaşılmaktadır.

X işletmesi de belirlemiş olduğu amaç ve hedefleri gerçekleştirebilmek için bir takım planlar doğrultusunda hareket etmektedir. İşletmenin genel hedeflerine ulaşabilmesi için her departmanın kendi üzerine düşen görevlerini doğru zamanda ve doğru kişiler tarafından yapması gerekmektedir. Bu doğrultuda işletmenin servis

işlemleri, ünite işlemleri, ikinci el işlemleri, sigorta ve finans işlemleri, toptan ve yedek parça işlemleri, muhasebe işlemleri, kiralama departmanı işlemleri, insan kaynakları departmanı işlemleri, pazarlama departmanı işlemleri için ayrı ayrı planlar belirlenmiştir. Departmanlarda çalışan kişiler arasında yapılan görev paylaşımı doğrultusunda bireysel hedefler kurulmuş ve hedef kartları oluşturulmuştur. İç denetim birimi bu noktada devreye girmektedir. Oluşturulan hedef kartları çalışanlar tarafından 6 aylık dönemler dâhilinde doğru bir şekilde doldurulmaktadır. Doldurulan hedef kartları iç denetim birimi tarafından incelenmektedir. Kişi bazında belirlenmiş olan hedeflerin hangilerinin ne derece tutup tutmadığı kontrol edilmektedir. Bireysel olarak değerlendirmeler yapıldıktan sonra departmanın bütünü düşünülerek planlara uyulup uyulmadığı, zamanlamaların yerinde olup olmadığı, amaçlara ulaşıp ulaşılmadığı konusunda yorumlar yapılmaktadır.

İşletmelerin genel hedeflerine ulaşmasında departmanlar arası düzen ve uyum oldukça önemli bir etkidir. İç denetçi, departmanları ayrı ayrı değerlendirmekte sonra resmin bütünü yorumlamaktadır. X işletmesi için belirlenmiş olan planlarda sapmaların olup olmadığını tespit ettikten sonra olumsuz sapmalar için düzeltici yönde önerilerde bulunmaktadır. Bu öneriler üst yönetim tarafından dikkate alınarak, hedef ve amaçlara ulaşabilmek adına izlenecek olan planlar daha sağlıklı hale getirilmektedir.

Tablo 3. Muhasebe Departmanında A Kişisinin Örnek Hedef Kartı

Yapılması Gereken İşlemler	Alt Hedef	Hedef	Üst Hedef
Aylık mizan kontrollerinin yapılıp, mizan tablolarının oluşturulması	Ay kapanışından 5 gün sonra	Ay kapanışından 3 gün sonra	Ay kapanışından 1 gün sonra
Virman talimatlarının kontrollü bir şekilde kayıtlara alınması	Hazırlanan virman talimatı tarihinden 2 gün sonrası	1 gün sonrası	Aynı gün içerisinde
Çek, senet girişlerinin yapılması, kayıtlara alınması, bankaya tahsile gönderilmesi	10 gün	7 gün	2 gün
Teminat kayıtlarının yapılması, Vadeli yaklaşan teminatların kontrolü	15 gün	10 gün	7 gün
Banka kayıtlarının muhasebe hesap planına uygun olarak işleme alınması	3 gün	Ertesi gün	Günlük
E- portaldaki faturaların kontrollü bir şekilde işlenmesi ve gelen, giden, iptal olan fatura adetlerinin kontrolü	7 gün	3 gün	Günlük
ÖTV(özel tüketim vergisi) yatırma işlemi	Günlük	Günlük	Günlük
Tescil işlemleri	Günlük	Günlük	Günlük
Alacak yaşlandırma raporunun hazırlanması	Aylık	15 gün	1 hafta
Başkası adına yatan raporunun hazırlanması	3 aylık	2 aylık	Aylık

Kaynak: X İşletmesinin İç Denetim Biriminin Testleri

Alt hedef, hedef, üst hedefler departman yönetim ve iç denetim birimi tarafından işlerin akışı doğrultusunda belirlenmektedir. Tüm faaliyetler birbirleriyle yakından ilişki içerisinde olduğu için zamanlamanın çok iyi ayarlanması, planların aksamadan işlemesi gerekmektedir. Örneğin; faturalar belirlenen en kısa sürede kayıtlara alınmazsa, gelen banka havaleleri günü gününe kayıtlara alınmazsa haftalık AYR (alacak yaşlandırma raporu) raporunda borçlu ve alacaklı carilerle karşı karşıya kalınır. İç denetim birimi tüm olasılıkları göz önünde bulundurarak planlama sürecini denetlemekte ve denetim raporlarında önerilerde bulunmaktadır. Bu öneriler işletmenin gelecekle ilgili yapacağı plan ve hedefleri için yardımcı olmaktadır.

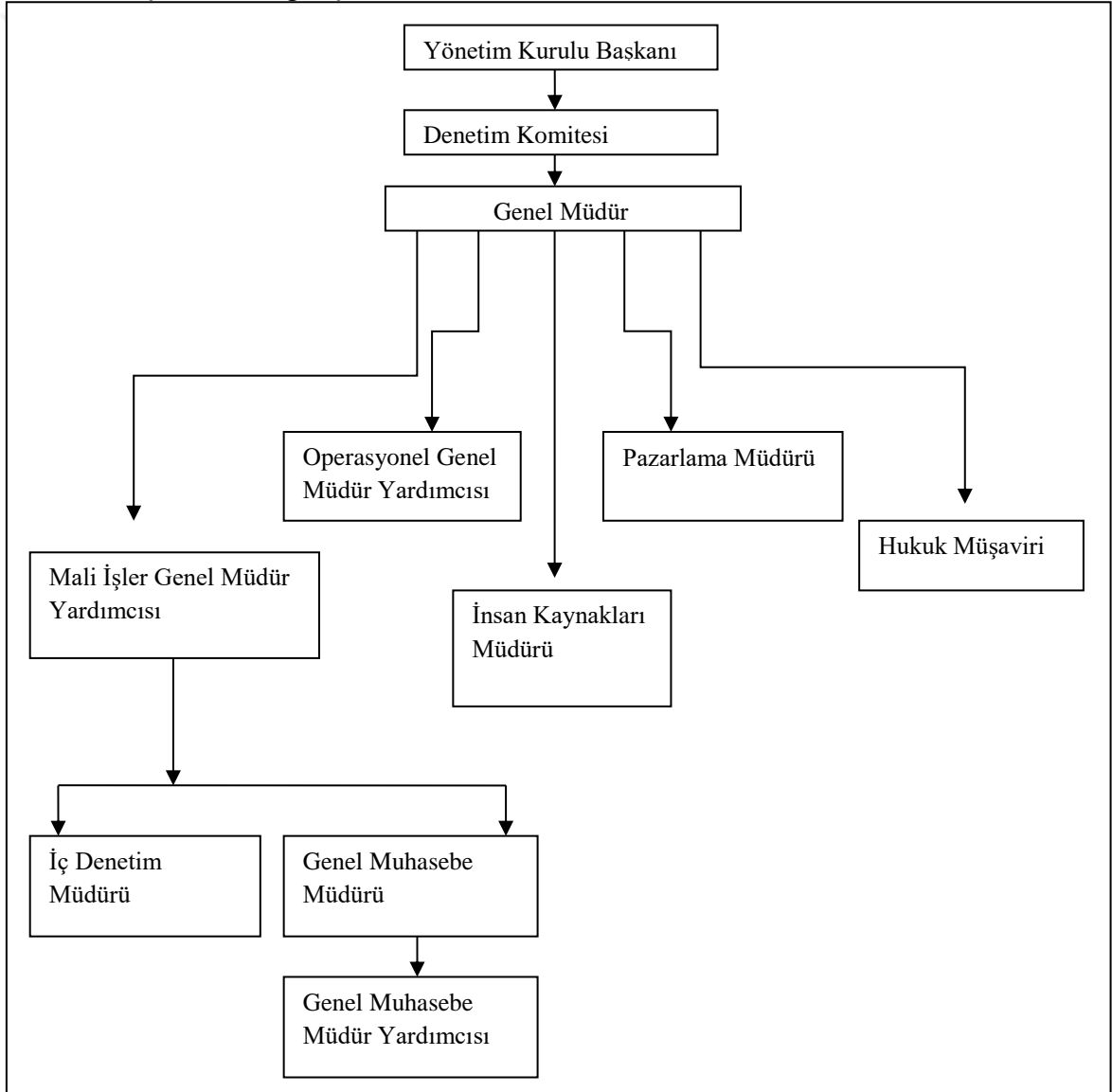
4.5.2. X İşletmesinde Örgütlenme Fonksiyonu ve İç Denetim Biriminin İç Kontrol Testleri

Örgütlenme, planlanmış olan hedeflere ulaşmak için gerekli olan faaliyetlerin bir yapı içerisinde olması, kişi ve pozisyonlara devredilmesi, kaynakların düzenlenmesidir.

X işletmesinde iç denetim birimi, yerine getirilmesi gereken faaliyetler için oluşturulmuş grupları ve çalışanların ilişkilerini incelemektedir. Yaptığı gözlemler,

saptamalar işletme üst yönetimine raporlar çerçevesinde sunulmakta ve önerilerde bulunmaktadır. İç denetim birimi işletmenin planlarını departman ve kişi bazında inceledikten sonra tespitlerini iç denetim raporunda belirtir. Bu tespitler sayesinde gelecekle ilgili daha sağlıklı planlar oluşturulmaktadır. İç denetim birimi bahsedilen hedef kartlarını çalışanların performanslarına göre insan kaynakları departmanları tarafından oluşturulan raporları inceleyerek kişi atanmalarını doğru bir şekilde yapılması konusunda güvence vermektedir. İşletme çalışanları bilgi, beceri ve yetenekleri baz alınarak ayrı ayrı değerlendirmektedir. Bu bilgilerden yola çıkılarak iç denetim biriminin işletmenin örgütleme fonksiyonuyla bir etkileşim halinde olduğu görülmektedir.

Tablo 4. X İşletmesi Örgüt Şeması



Kaynak: X İşletmesi Yönetmeliği.

4.5.3. X İşletmesinde Yürütme Fonksiyonu ve İç Denetim Biriminin İç Kontrol Testleri

Yürütme fonksiyonu, planlama ve örgütlenme sayesinde oluşturulmuş olan yapının uygulanması sürecidir. Bu sebeple iç denetim biriminin planlama ve örgütlenme fonksiyonu ile olan ilişkisine benzer bir etkileşim, iç denetim ve yürütme fonksiyonu arasındada mevcuttur.

X işletmesinin iç denetim birimi, işletme yöneticilerinin altında çalışan kişilerin faaliyetleri ile ilgili olarak yönlendirilmesini denetlemektedir. Bu sayede iç denetim birimi incelemelerinin sonucunda oluşturmuş olduğu iç denetim raporundan belirttiği tavsiyelerin yardımıyla üst yönetimin doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmaları konusunda destek olmaktadır. İç denetçiler örgüt şeması ve görev paylaşımlarının sağlıklı olarak yerine getirilip getirilmediğini kontrol ederek, görevinin farkında olmayan niteliksiz örgüt çalışanlarının uzaklaştırılmasını sağlamakta ve işletmenin insan gücü kaynağını devamlı denetlemektedir. İç denetçiler, işletmenin muhasebe departmanını denetlerken departman bazlı değil süreç bazlı olarak hareket etmektedir. Örneğin, satın alma süreci, bordro hazırlama süreci, alacak ve borçların yürütülmesi süreci, vergi süreci gibi bu sayede birbirleriyle ilgili bir çok departman etkileşim halinde olduğundan daha güvenilir bir denetim süreci gerçekleşmektedir. Muhasebe müdürünün, muhasebe danışmanlarına vermiş olduğu sorumluluklar iç denetim birimi tarafından kontrol edildikten sonra muhasebe müdürünün de yetki ve sorumlulukları incelemeye tabi tutulmaktadır. Her 6 aylık dönemde gerçekleştirilen bu değerlendirmeler iç denetim raporunda belirtilmekte ve iç denetim müdürü tarafından önerilerde bulunmaktadır. Üst yönetim raporlarda yer alan bilgileri baz alarak görev ve yetki değişikliklerini gerçekleştirmektedir.

4.5.4. X İşletmesinde Koordinasyon Fonksiyonu ve İç Denetim Biriminin İç Kontrol Testleri

Koordinasyon, işletmelerin gerçekleştirdikleri tüm faaliyetler arasındaki uyumun sağlanması ve bu uyumun yönetilmesidir. İç denetim, her bir departmanın birbirleriyle olan iletişimlerini, birlikte bir düzen içerisinde hareket edebilme yetilerinin etkili ve verimli olup olmadığının belirlenmesine yardımcı olmaktadır.

İç denetim birimi, X işletmesindeki süreçlerin ve departmanlarının birbirleriyle ilişkisinin sağlıklı olup olmadığını, iş akışlarının sağlanması konusunda aksaklıkların meydana gelip gelmediğini, bilgi akışının bir düzen içerisinde gerçekleşip gerçekleşmediğinin kontrolünü sağlamaktadır.

X işletmesinin satış tahsilat döngüsüne ilişkin, başlıca kontroller şu şekildedir;

- **Satışlarda risk limitlerine uyum** : Satış danışmanı, aracın satışını yapmadan önce muhasebe danışmanı ile iletişime geçerek özet risk raporunun kontrolünü ve çek senet riskinin tespitini talep etmektedir. 220.000TL'nin üzerinde risk söz konusu ise genel müdür yardımcısının yazılı mail onayı alınır. Bedeli tahsil olmayan araçların teslimi yapılamayacağından satış danışmanı muhasebe danışmanından banka havale kontrollerinin yapılmasını ister.
- **Satışlarda ÖTV bedelinin peşin tahsil edilmesi** :Satış danışmanı, ÖTV'nin finansman yüküne işletmenin katlanmaması için müşteri hesaplarından ÖTV bedelinin tahsil edilme zamanı incelenir. Bunun içinde muhasebe danışmanından destek istenmektedir. ÖTV bedeli kadar tahsilatın yapıp yapılmadığı kontrol edildikten sonra muhasebe danışmanı tarafından X işletmesinin kullanmış olduğu program üzerinden ÖTV onayı verilir. Sonrasında da ÖTV yatırılır. ÖTV dekontunun bir nüshası muhasebe departmanında bulundurulup kayıtlara alınırken diğer bir nüshası da satış planlama departmanı tarafından saklanır.
- **Kredi kartı ile tahsilatlarda limitlere uyum** : Satışlarda araç başına 5.000 TL'ye kadar kredi kartı ile tahsilat yapılabilmektedir. Üzeri tahsilatlarda genel muhasebe müdürü yazısı aranır. Kredi kartı tahsilatları için muhasebe danışmanından destek alınmaktadır.
- **Ruhsat tescil işlemleri** : Tescil taleplerine giren satış planlama departmanı, muhasebe departmanından cari hesap kontrolü ve onay talebinde bulunur. Onay sırasında programdaki açıklama kısmında belirtilen havale tutarları kontrol edildikten sonra muhasebe çalışanları tarafından onay verilmektedir ve araç teslimatı yapılırken cariye ait borç veya alacak yoksa, hesabında satın aldığı araç kadar tutar mevcut ise muhasebe danışmanının imzası ile araç teslimatı gerçekleştirilmektedir.

Örnek işlemleri incelediğimizde X işletmesinin departmanları arasında koordinasyon fonksiyonunun işlediğini görmekteyiz. İç denetim birimi departmanlar arasındaki iş akışında uyumsuzluklar tespit ederse üst yönetime gerekli önerilerde bulunur. Üst yönetimde hedeflerine ulaşabilmek için alması gereken aksiyonları belirlemektedir.

4.5.5. X İşletmesinde Denetim Fonksiyonu ve İç Denetim Biriminin İç Kontrol Testleri

Kontrol, işletmelerin hedeflerine ulaşıp ulaşmadığı, ne derecede ulaşıldığı ve bu tespitlerin sonrasında da gerekli olan aksiyonların belirlenmesidir. Etkili ve verimli bir kontrol, işletmenin amaçlarının gerçekleşmesi için güven vermektedir.

İç denetim bilgilerin doğruluğu, işletme varlıklarının korunup korunmadığı, faaliyetlerin ekonomik ve verimli bir şekilde hayata geçirilip geçirilmediği prosedürlere uygunluğu incelenmektedir. X işletmesinin iç denetim birimi, her bir süreç için kontrol sistemi oluşturmuştur. İç denetim biriminin denetim kılavuzunda yer alan muhasebe ve finans prosedürleri aşağıda yer almaktadır.

Hesapların Denetimi Sırasında Uygulanan İç Kontrol Testleri

Kasa Hesabı (100) :

- Veznedar'ın bulunduğu yerde kasa sayımı yapılır. Muhasebe kayıtlarındaki kasa mevcudu ile fiili kasa mevcudunun mutabakatı kontrol edilir. Kasa hareketleri günlük kayıtlara girilmeli ve fiziki mevcut ile kaydi mevcut her zaman birebir tutmalıdır.
- Mizandaki kasa bakiyesi kasa tutanaklarından kontrol edilir.
- Kasa tutanakları dosyasındaki günlük kasa sayım tutanakları ile kasa hesabı bakiyesinin denkliğinin kontrolü sağlanır.
- Tutanağının imza yetkilileri tarafından imzalanıp imzalanmadığı teyit edilir.
- VUK 332 sayılı tebliği gereği 7.000 TL'yi aşan ödemeler ve tahsilatların kasadan yapılmaması gerekmektedir. Kasadan 7.000 TL ve üzeri tahsilat yapılıp yapılmadığının incelemesi yapılır.

- Gün sonu kasa bakiyesinin yüksek tutarlarda olup olmadığı incelenir.

Alınan Çekler Hesabı (101) :

- X işletmesinin geniş kapsamlı kullandığı(tüm departmanlarının) programdan alınan Çek - Senet Raporundaki çek senet bakiyesi ile mizan bakiyesinin denkliği kontrolü sağlanır.
- Portföydeki çeklerin şekil koşullarına uygunluğuna bakılır.
- Prosedürler gereği hamiline çek alınmamalıdır. Çeklerin işletmemiz adına düzenlenmiş olması yada işletmemize ciro edilmiş olması gereklidir.
- Müşterilerden alınan çeklerin ilgili süreç sahibi ve muhasebe müdürünün imzasının yer aldığı çek giriş bordrosunun muhasebe kayıtlarına alınıp alınmadığı incelenir.
- Müşteriye iade edilen çekler için çek iade formunun düzenlenip düzenlenmediği ve bu formun üzerine çeki alan müşterinin çeki aldığına dair yazılı beyanının bulunup bulunmadığı kontrol edilir.
- Prosedürler gereği portföyde çek ve senet bulundurulmaması gereklidir. Müşterilerden alınan tüm çek ve senetlerin bankaya tahsile gönderilmesi gerekir. Eğer söz konusu kıymetli evrak bankaya tahsile verilmeyecek ise bilanço hesaplarında değil nazım hesaplarda izlenmelidir.
- Tahsil için bankaya gönderilen çekler için çek çıkış bordrosunun düzenlenip düzenlenmediğinin kontrolü sağlanır.
- Bankaya teslim edilen çekler için çek çıkış bordrosu üzerinde banka yetkilisinin teslim aldığına dair imzasının bulunup bulunmadığına bakılır.
- Tahsil edilmemiş olan tüm çeklerin vade kontrolü yapılır ve vadesi geçmiş olan çek senet var ise sebepleri araştırılır ve müşteri hesabı kontrol edilir.
- Ay sonu ve dönem sonlarında bankalarda bulunan çekler için mutabakat sağlanıyormu? diye kontrol gerçekleştirilir.

Bankalar Hesabı (102):

- Banka hesap bakiyelerinin banka ekstreleri ve bankadan gelen mutabakat yazıları uyumlu olup olmadığına bakılır. Aylık mutabakat yapılıp yapılmadığının kontrolü sağlanır.
- Ay sonlarında işlem yapılan bankalardan kaşeli ve imzalı hesap ekstresinin alınıp alınmadığının kontrol edilir.
- Genel merkez hesapları dışındaki hesaplara ödeme yapılıp yapılmadığı incelenir.
- Kayıtlarında doğru hesaplarda muhasebeleştirip muhasebeleştirilmediğinin teyidi yapılır.
- Döviz hesaplarında bakiye mevcutsa ay sonu ve dönem sonlarında değerlendirilip değerlendirilmediği kontrol sağlanır.

Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hesabı (103) :

- Mizandaki bakiyenin ayın son günlerinde vergi dairesine hitaben düzenlenmiş ancak henüz tahsil edilmemiş ÖTV çeklerinden oluşup oluşmadığının kontrolü yapılır.
- Düzenleme tarihinden uzun süre geçmesine rağmen tahsil edilmeyen çek var ise sebepleri araştırılır.
- Vergi dairesine hitaben verilen çekler dışında başka bir kişi veya işletmeye çek verilip verilmediğine bakılır.

Diğer Hazır Değerler (108) :

- Kredi kartı ile yapılan tahsilatlar nedeni ile oluşan kredi kartı alacakları incelenir.
- Ay sonlarında bankalardan talep edilen ekstreler ile işletmeye ait olan bakiyede mutabık olup olunmadığının kontrolü sağlanır.
- Söz konusu hesap her ay sonu mutlaka ekstre bakiyesi ile mutabık olmalıdır.

Ticari Alacaklar (120) :

- Bu hesap Alacak AYR'de yer alan bakiyelerden oluştuğu için ve AYR'nin süreç denetimlerinde incelendiği için muhasebe denetiminde bu hesapla ilgili başka bir inceleme yapılmaz.
- Alacak yaşlandırma raporunda alacak bakiyesi veren hesapların oluşma sebepleri süreç denetiminde incelenir.

Alacak Senetleri (121) :

- Mizanda yer alan bakiye ile işletmenin kullanmakta olduğu programdan alınan bakiyenin mutabakatı gerçekleştirilir.
- Müşterilerden alınan senetler için ilgili süreç sahibinin ve Muhasebe Müdürünün imzasının taşıyan senet giriş bordrosunun düzenlenip düzenlenmediği incelenir.
- Senet kayıtlarının doğru hesaplara yapıp yapılmadığının kontrolü sağlanır.
- Tahsil için bankaya gönderilen senetler için senet çıkış bordrosu düzenlenip düzenlenmediğinin kontrolü yapılır.
- Bankaya teslim edilen senetler için senet çıkış bordrosu üzerinde banka yetkilisinin teslim aldığına dair imzasının alınıp alınmadığı kontrol edilir.
- Portföyde senet var ise şekil şartlarına uyum kontrolü yapılır ve tahsil için bankaya gönderilmesi sağlanır. Prosedürler gereği portföyde çek ve senet bulundurulmaması lazımdır. Müşterilerden alınan tüm çek ve senetlerin bankaya tahsile gönderilmesi gerekir. Eğer söz konusu evrak bankaya tahsile verilmeyecek ise bilanço hesaplarında değil nazım hesaplarda izlenmesi gerekmektedir.
- Müşteriler iade edilen senetler için müşteriden senedin fotokopisi üzerine söz konusu senedi aldığına dair imzasının alınıp alınmadığı incelenir.

- Tüm senetlerin vade kontrolü yapılır. Vadesi geçmiş olanların doğru hesaplarda muhasebeleştirilmesi sağlanır. (127-Temdit, 125-Protosto, 120 - Müşteri Hs gibi)

Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı (122) :

- Ay sonu ve dönem sonlarında senetler için doğru oran ve tutarda reeskont hesaplanıp hesaplanmadığı kontrol edilir.
- Vadesi geçmiş olan senetler için reeskont hesaplanmayacağı için bu tür senetlerin hesaplama kapsamına alınmadığının kontrolü yapılır.

Vadeli Çekler Hesabı (123) :

- İşletmenin kullanmakta olduğu programdan alınan Çek - Senet Raporundaki çek senet bakiyesi ile mizan bakiyesinin denkliği kontrol edilir.
- Portföyde bulunan çeklerin şekil şartlarına uygunluğu incelenir.
- Prosedürler gereği hamiline çek alınmamalıdır. Çeklerin mutlaka işletme adına düzenlenmiş olması ya da işletmeye ciro edilmiş olması lazımdır.
- Müşterilerden alınan çeklerin ilgili süreç sahibi ve muhasebe müdürünün imzasının taşıyan çek giriş bordrosu muhasebe kayıtlarına alındığının kontrolü yapılır.
- Tahsil için bankaya gönderilen çekler için Çek Çıkış Bordrosu'nun düzenlenip düzenlenmediği kontrol edilir.
- Bankaya teslim edilen çekler için Çek Çıkış Bordrosu üzerinde banka yetkilisinin teslim aldığına dair imzasının bulunup bulunmadığı kontrol edilir.
- Müşteriye iade edilen çekler için çek iade formunun düzenlenip düzenlenmediği ve bu formun üzerine çeki alan müşterinin çeki aldığına dair yazılı beyanının bulunup bulunmadığı kontrol edilir.
- Henüz tahsil edilmemiş olan tüm çeklerin vade kontrolü yapılır ve vadesi geçmiş olan çek senet var ise sebepleri araştırılır ve ilgili müşteri hesabı incelenir.

- Prosedürler gereği portföyde çek ve senet bulundurulmaması lazımdır. Müşterilerden alınan tüm çek ve senetlerin bankaya tahsile gönderilmesi gerekir. Eğer söz konusu kıymetli evrak bankaya tahsile verilmeyecek ise bilanço hesaplarında değil nazım hesaplarda izlenmesi gerekmektedir.
- Ay sonu ve dönem sonlarında bankalarda bulunan çekler için mutabakatın sağlanıp, sağlanmadığının kontrol edilir.

Vadeli Çekler Reeskontu Hesabı (124) :

- Dönem sonlarında çekler için doğru oran ve tutarda reeskont hesaplanıp hesaplanmadığı kontrol edilir.
- Vadesi geçmiş olan çekler için reeskont hesaplanmayacağı için bu tür çeklerin hesaplama kapsamına alınmadığının kontrolü yapılır.

Protestolu Müşteriler Hesabı (125) :

- Mizan bakiyesi ile programdan alınan 125 mizanının karşılıklı kontrolü yapılır.
- Mizanın ait olduğu tarihteki müşteri bakiyeleri ile denetim tarihi itibari ile güncel bakiyeler karşılaştırılır. Protestolu bakiyesi devam eden müşterilerin hesapları detaylı olarak incelenir.
- Bu müşterilerin vadesi gelmemiş çek ve senetlerinin dökümü çıkartılarak müşteri riski hesaplanır ve raporlanır.
- **Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı (126) :**
- Hesap içinde bulunulan mali yılda işlem görmüş ise bu işlemler ve ilgili evraklar incelenir. Depozito veya teminatın verilış sebepleri incelenir.

Diğer Ticari Alacakları (Temditli Hesaplar) Hesabı (127):

- Söz konusu hesabın bakiyesini oluşturan işlemler ve müşteri hesapları incelenir.
- Bakiyelerin bu hesapta bekleme süreleri tespit edilir, uzun süre bekleyenler var ise gerekli aksiyonun alınması hususu yetkililer ile paylaşılır.

Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı (128) :

- Mizan bakiyesi ile programdan alınan bakiyesi kontrol edilir.
- Şüpheli alacaklar hesabında bakiyesi olan müşteriler ile ilgili şube yetkililerinden bilgi alınır, olası tahsilat imkanları araştırılır.
- İlgili yerel avukattan vava dosyaları ile ilgili bilgi alınır.

Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı (129) :

- Şüpheli alacaklar hesabına kaydedilen müşteri bakiyeleri için doğru tutarda karşılık ayrılıp ayrılmadığı kontrol edilir.
- Geçerli teminatı olan şüpheli alacaklar için kanunen karşılık ayrılması mümkün olmayacağından, teminatı olan müşteriler için karşılık ayrılıp ayrılmadığı kontrol edilir.
- İlgili mali yılda ayrılan şüpheli alacak karşılıklarının 654 hesaba kaydediğinin kontrol edilmesi gerekir.

Mahsup ve İade Edilecek Vergiler Hesabı (130) :

- Genel muhasebe birimi tarafından takip edildiği için şube denetimi kapsamı dışındadır.

Personelden Alacaklar Hesabı (135) :

- Hesabın mizan bakiyesini oluşturan işlemler incelenir. Personelden olan alacakların bir ay içinde tahsil edilmesi gerektiğinden bu süreyi geçen bakiyelerin kapatılması sağlanır.
- Yıl içinde yüksek tutarda işlem gören personel hesaplarında tahsilat yöntemleri incelenir.
- Uzun süre hareketsiz kalan alacakların nedenleri araştırılır.

Diğer Alacaklar Hesabı (136):

- Hesabın mizan bakiyesini oluşturan işlemler tespit edilir.
- Uzun süre hareketsiz kalan alacaklar var ise nedenleri araştırılır ve tahsil edilmesi sağlanır.

Ticari Mallar Hesabı (153):

- Mizan üzerinden emtia hareket tablosu yapılır ve tespit edilen dönem sonu stok rakamları ile fiili stok tutarları karşılaştırılır. Karşılaştırma sonucu ortaya çıkan ünite, ikinci el ve yedek parça stok rakamları incelenir.

Yoldaki Mallar Hesabı (154) :

- Hesabın bakiyesini oluşturan faturalar incelenmek sureti ile fatura toplamları ile mizan bakiyesinin karşılıklı kontrolü yapılır.

Verilen Stok Sipariş Avansları Hesabı (159):

Genel muhasebe birimi tarafından takip edildiği için şube denetimi kapsamı dışındadır.

Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı (Peşin Ödenen Giderler Hs.) (180) :

- Hesabın bakiyesini oluşturan giderler tespit edilir.
- Niteliği itibari ile yada çok küçük tutarlar içermesi sebebi ile bu hesapta izlenmemesi gereken giderlerin doğru hesaplara kaydedilmesi sağlanır.
- Yapılan giderin dönemler itibari ile doğru şekilde masraflara intikalinin yapıp yapılmadığının kontrol edilir.

- Bir yıldan uzun süreli gider var ise bunun 280 hesaba devri yapılmalıdır.
- Peşin ödenen giderler tablosunun düzenlenip düzenlenmediği kontrol edilir.

Gelir Tahakkukları Hesabı (181):

- Hesap bakiyesini oluşturan kayıtları incelenir.
- Niteliği itibari ile bu hesaba kaydedilmemesi gereken bakiye var ise doğru hesapta muhasebeleştirilmesi sağlanır.

Devreden KDV Hesabı (190) :

- Genel muhasebe birimi tarafından takip edildiği için şube denetimi kapsamı dışındadır.

İndirilecek KDV Hesabı (191) :

- Genel muhasebe birimi tarafından takip edildiği için şube denetimi kapsamı dışındadır.

Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hesabı (193) :

- Genel muhasebe birimi tarafından takip edildiği için şube denetimi kapsamı dışındadır.

İhraç Edilen Malın KDV'si (İade Alınacak ÖTV Hs.) (194):

- ÖTV'si yatırılan aracın satışının iptal olması halinde fatura iptal edilir ve yatırılmış olan ÖTV bu hesaba kaydedilir.
- Bu hesabın mizan bakiyesi ilgili vergi dairesinden alınacak olan ÖTV bedellerinin toplamını verir.
- Bu hesaba kaydedilen ÖTV alacakları için ilgili vergi dairesine İade Talep Dilekçesi verilip verilmediği kontrol edilir. Henüz talep edilmeyen ÖTV var ise talep edilmesi sağlanır.
- Ayrıca satış iptalinden kaynaklı ÖTV iadeleri var ise özellikle aysonu zorlama satışlardan olanlar raporlanır.

İş Avansları Hesabı (195) :

- Mizan bakiyesini oluşturan avans işlemleri incelenir.

- Avans alınmasından önce avans talep formunun düzenlenip düzenlenmediği ve yetkili imzaların alınıp alınmadığı kontrol edilir.
- İşletmenin prosedürleri gereği seyahat avansları seyahatin bitişinden itibaren 7 gün içinde kapatılmalıdır. Bu süreyi geçen avanslar var ise ilgili personelden evraklar talep edilir.
- Uzun süre hareket görmeyen avans bakiyesi var ise sebepleri araştırılır.

Personel Avansları Hesabı (196):

- Mizan bakiyesini oluşturan avans işlemleri incelenir.
- Avans alınmasından önce avans talep formunun düzenlenip düzenlenmediği ve yetkili imzaların alınıp alınmadığı kontrol edilir.
- İşletmenin prosedürleri gereği seyahat avansları seyahatin bitişinden itibaren 7 gün içinde kapatılmalıdır. Bu süreyi geçen avanslar var ise ilgili personelden evraklar talep edilir.
- Uzun süre hareket görmeyen avans bakiyesi var ise sebepleri araştırılır.

Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar (Fatura Edilecek Meblağlar Hs.) Hesabı (198) :

- Mizan bakiyesini oluşturan işlemler incelenir ve söz konusu bakiyelerin fatura edilmesi sağlanır.

Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı (226) :

- Hesap içinde bulunulan mali yılda işlem görmüş ise bu işlemler ve ilgili evraklar incelenir. Depozito veya teminatın verilmiş sebepleri incelenir.

Sabit Kıymet ve Amortisman Hesapları :

252 -253 -254 -255 -260 ve 264 hesapların detaylı incelemesi her mali yıl donu yapıldığı için temsilcilik denetimlerinde bu hesaplarda içinde bulunan mali yapılan oluşturulan kayıtları incelenir.

- Sabit kıymet girişlerinin alış faturaları incelenir. Satın alma prosedürlerine uygun alım yapıp yapılmadığı kontrol edilir.

- Sabit kıymet kayıtlarına alınan ancak küçük demirbaş kaydetme sınırının altında yer alan sabit kıymet girişlerinin 810.01 küçük demirbaşlar hesabında kaydedilmesi sağlanır.
- Sabit kıymet çıkış faturaları incelenir. Satış fiyatının piyasa rayicinde olup olmadığı incelenir.

257 -268 Hesaplar:

- Amortisman kayıtları genel muhasebe birimi tarafından toplu olarak hesaplandığı ve muhasebeleştirdiği için şube denetimlerine bu hesaplar inceleme kapsamı dışındadır.

Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı (258) :

- Genel muhasebe birimi tarafından takip edildiği için şube denetimi kapsamı dışındadır.

Satıcılar Hesabı (320) :

- X işletmesinin kullandığı programdan alınan 320 detay bakiyesi ile mizan bakiyesi kontrol edilir.
- Yıl sonlarında bu hesapta bakiye veren müşterilerle ve çok çalışılan işletmelerle mutabakat yapıp yapılmadığı kontrol edilir.
- Ana tedarikçi işletmeler dışında en çok alım yapılan işletmeler tespit edilerek bu işletmelerden yapılan alımların satın alma prosedürüne uygunluğu incelenir.
- 320 hesabında borç bakiyesi veren müşteriler var ise burada oluşan bakiyelerin yaşlandırması yapılarak tahsil edilmeme sebepleri araştırılır.
- Geç ödemedi dolay vade farkı faturasının olmadığı kontrol edilir.

Faturası Beklenen Mallar Hesabı (324) :

- Faturası gelmeyen malların neler olduğu ve ne süredir faturasının gelmediği tespit edilir.

Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı(326) :

- Müşterilerden alınan depozito veya teminat varsa depozito veya teminatın niteliği incelenir.

- Depozito veya teminat döviz üzerinden alınmış ise ay sonlarında döviz değerlendirmesinin yapıp yapılmadığı kontrol edilir.

Ortaklara Borçlar Hesabı (331) :

- Genel muhasebe birimi tarafından takip edildiği için şube denetimi kapsamı dışındadır.

Personele Borçlar Hesabı (335) :

- Mizan bakiyesini oluşturan işlemler incelenir ve uzun süredir hareket görmeyen bakiye var ise sebepleri araştırılır.

Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı (336) :

- Mizan bakiyesini oluşturan işlemler incelenir ve borçların ticari iş mahiyetinde olup olmadıkları incelenir.

Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı (360):

- Söz konusu hesapta ay sonlarında bakiye kalmaması gerekir, kalan bakiye var ise sebepleri araştırılır.

Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı (361) :

- Söz konusu hesapta ay sonlarında bakiye kalmaması gerekir, kalan bakiye var ise sebepleri araştırılır.

Ödenecek Diğer Yükümlülükler Hesabı (369) :

- İcra kesintisi, vakıf kesintisi, sigorta poliçesi kesintisi gibi maaştan yapılan kesintilerin izlendiği hesaptır. Hesabın şubelerde son ayın kesintileri dışında bakiye vermemesi lazımdır. Bakiye var ise kesintinin doğru yapıp yapılmadığı kontrol edilir.

Maliyet Gider Karşılığı Hesabı (373) :

- Mizan bakiyesini oluşturan karşılıkların karşılık tablosu ile kontrolü yapılır.
- Belgesi gelen karşılıkların hesaplara intikal ettirildiği anca bu hesapta yer alan karşılığın iptal edilip edilmediğinin kontrolü yapılır.

Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı (380):

- Gelecek aylarda oluşacak ancak peşin tahsil edilmiş kira vb. gelirlerin takip edildiği hesaptır.
- Gelirlere ilişkin oluşturulan tablo ile mizan bakiyesinin kontrolü yapılır.

Hesaplanan KDV Hesabı (391) :

- Genel muhasebe birimi tarafından takip edildiği için şube denetimi kapsamı dışındadır.

Merkez ve Şubeler Cari Hesabı (393) :

- Genel muhasebe birimi tarafından takip edildiği için şube denetimi kapsamı dışındadır.

Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı (426) :

- Müşterilerden alınan depozito veya teminat varsa depozito veya teminatın niteliği incelenir.
- Depozito veya teminat döviz üzerinden alınmış ise ay sonlarında döviz değerlendirmesinin yapıp yapılmadığı kontrol edilir.

Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı (472) :

- Genel muhasebe birimi tarafından takip edildiği için şube denetimi kapsamı dışındadır.

Maliyet Hesapları :**621 -624 -630 -632- 634 Hesaplar :**

- 8'li masraf hesaplarında oluşan bakiyelerin bu hesaplarla doğru şekilde aktarılıp aktarılmadıkları ve bakiyelerin mutabık olup olmadığı kontrol edilir.

Masraf Hesapları :**802 -804 -806 -808 -810 -812 -814 -816 -818 -820 Hesaplar :**

- Yapılan masrafların doğru hesap kodlarında muhasebeleştiğinin kontrolü yapılır.

- Seçilen masrafa kayıtlarında faturalar için Ödeme İsteği düzenlenip düzenlenmediği incelenir.
- Örneklem yolu ile seçilen masrafların Satın Alma Prosedürüne uygunluğu kontrol edilir.
- Dışardan Sağlanan Yemek Masrafları Hesabında yer alan mesai yemeklerinin kişi başı maliyetleri incelenir.
- 806.01, 808.08, 808.10, 808.12, 808.14, 810.01, 810.04 hesaplarda masraflarda merkezi satınalma yapılıp yapılmadığı incelenir.
- Bağış ve Yardımlar Hesabında yer alan tüm kayıtlar ve evraklar mevzuata uygunluk açısından incelenir.
- Vergili Giderler Hesabında yer alan tüm kayıtlar ve evraklar mevzuata uygunluk açısından incelenir.
- Araç Giderleri Hesabını detaylı olarak incelenir.
- Promosyon Giderleri Hesabında yer alan masraflar detaylı bir şekilde incelenir ve özellikle ünite satış promosyonlarında ünite kârlılığına bakılır.

Alınan Teminatlar Hesabı (910) :

- Kullanılan programdan alınan Teminat Raporunun bakiyesi ile mizan bakiyesinin karşılıklı kontrol ve mutabakatı yapılır.
- Alınan teminat mektuplarına ilişkin vade ve tutar bilgilerinin sistemde doğru girildiğinin kontrolü yapılır.
- Alınan ipoteklerin resmi senet metninden teminatın ne için ve ne şekilde verildiği incelenir.
- İpoteğin 1. sıra ve 1. dereceden alındığının kontrolü yapılır.
- İpoteğe konu gayrimenkulün ekspertiz raporu talep edilir ve incelenir.
- Vadesi dolan teminat var ise teminat kayıtlarından çıkartılması sağlanır.
- Müşterilere iade edilen teminatlar için müşteriden teslim aldığına dair yazılı belgenin alınıp alınmadığının kontrolü yapılır.

4.6. Uygulamanın Değerlendirilmesi

X işletmesinin iç denetim müdürüne yöneltilen sorulara verdiği cevaplar doğrultusunda iç denetim biriminin birkaç ufak noktadaki iyileştirme dışında sürecin etkili bir şekilde işlediği gözlemlenmiştir. İç denetim danışmanlarının bir tek SMMM belgesi dışında, CIA (Uluslararası İç Denetim), CFSA (Uluslar arası Mali Hizmetler Denetçisi) gibi iç denetim sertifikalarından almaları onların iç denetim alanlarında daha uzmanlaşmış olmalarına, sürekli değişen rekabet ortamında riskleri daha doğru bir şekilde tespit etmelerine ve bu sayede X işletmesinin faaliyetlerinin işleyişinde karşılaşılabilecek muhtemel aksakların minimum seviyeye indirilmesine yardımcı olur.

X işletmesinin iç denetim süreci, planlama, yürütme ve raporlama aşaması sorunsuz bir şekilde sürdürülmektedir. Risk odaklı yaklaşım çerçevesinde hareket edilerek X işletmesiyle ilgili önceden bir takım sorunlar tespit edilebilmekte ve ona göre birim yöneticilerince aksiyon planları oluşturulmaktadır. Bu aksiyon planlarının kontrolü, yapılan toplantılarla gerçekleştirilmektedir. Son olarak yapılan kapanış toplantısıyla iç denetim müdürünün tuttuğu tutanaklar yönetim kurulu üyelerine sunulmaktadır. İşletmenin iç denetim müdürü ve danışmanları süreci etkili ve verimli bir şekilde tamamlamaktadır.

X işletmesinde planlama, örgütlenme, yürütme, koordinasyon ve denetim fonksiyonları işletmenin iç denetim birimine ait olan iç kontrol testleri sayesinde denetlenerek, fonksiyonların işleyişleri üst yönetime sunulan aksiyonların yardımıyla iyileştirilmektedir. İşletmenin iç denetim biriminin oluşturmuş olduğu iç kontrol testleri yönetim sürecinin daha etkili olmasında oldukça önemli bir rol oynamaktadır.

SONUÇ

Yönetim anlayışının ve bu anlayış çerçevesinde iç kontrol sistemlerinin işletmeler tarafından benimsenmesi ve uygulanması öncelikle işletmelerde etik yönetim değerlerinin benimsenmesini ve işletme tarafından kazanılmasını sağlamaktadır. Yönetim anlayışını benimsemiş olan işletmelerde yönetim organizasyon yapısı belirli bir hiyerarşik düzene göre yapılandırılarak işletmelerin hayat döngülerinin mümkün olan en iyi şekilde gerçekleşmesine katkı sağlamaktadır.

Öte yandan yine yönetim anlayışı çerçevesinde iç kontrol sistemlerinin işletmeler tarafından benimsenmesi ve belirlenmiş olan iç denetim prosedürlerine uygun olarak hayata geçirilmesi işletmelerin saygınlık kazanma ve kazanç elde etme iki önemli alanda fayda sağlamaktadır.

İşletmelerde yönetim anlayışı çerçevesinde iç denetim yapan kişilere iç denetçi denilmektedir. İç denetçi işletmenin tüm faaliyetlerinde etik açıdan kabul görmüş yönetim ve raporlama ilkelerinin uygulanma biçimlerini denetler. Bu bağlamda iç denetçiler aynı zamanda işletmelerde etik yönetim ilkelerinin hem uygulayıcısı hem de kontrol edicisi pozisyonunda görev yapmaktadır.

İşletmelerde iç denetçinin bulunması, işletmelerin başta yatırımcılar olmak üzere iç ve dış paydaşların işletmeye karşı olan güvenlerinin oluşmasında büyük katkı sağlar. İç kontrol sisteminin etkin işleyişinden sorumlu olan iç denetçinin faaliyetleri kurumsal yönetim anlayışıyla bağlantılı olarak kurumsal hesap verilebilirlikten sorumlu olmuş olur. Farklı bir ifadeyle işletmelerde bulunan iç denetçiler kurumsal yönetim anlayışının belirlemiş olduğu ilkelere göre var olması gereken kişilerdir ve bu kişiler kurumsal imajın oluşturulmasına direkt katkıda bulunmaktadır.

Ele alınan işletme iç denetim açısından incelendiği zaman, öncelikle yatırımcılar olmak üzere iç ve dış paydaşlar olarak nitelendirilen müşterilerin işletmeye güven duymaları için iç kontrol sistemini her açıdan iyi oluşturduğu ve yönettiği görülmektedir. Farklı bir ifadeyle iç kontrol sistemini iyi oluşturmuş ve işleyişini sağlamış işletmelerin iç ve dış paydaşlar tarafından yüksek oranda güvenli olarak algılanmaktadır.

İşletmelerin iç kontrol sayesinde güvenli olarak algılanmasını sağlayan en önemli faktör iç denetçinin faaliyetleri ve bu faaliyetleri yerine getirme şeklidir. Örneğin kurumsal hesap verilebilirlik ilkesi ile hareket eden iç denetçiler sorumlu oldukları iç denetim işlemlerini bu anlayış çerçevesinde yürüttükleri zaman hem kurumsal yönetim

anlayışının ilkelerini yerine getirmiş olurlar hem de iç denetim açısından görevlerini başarıyla yerine getirerek işletmenin güvenilirlik algısını arttırır. Bu durum aynı zamanda güçlü bir kurumsal imajın oluşmasına da katkı sağlar.

Yönetim anlayışının bir gerekliliği olan iç denetim fonksiyonu uygulanırken söz konusu işletmenin içinde bulunduğu pazardaki konumu önemlidir. Gerek iç denetim öncesinde gerekse de iç denetim sonrasında önemli olan pazar payı ve pazardaki konum, başarılı yürütülmüş bir iç denetim süreciyle ve doğru hazırlanmış bir iç denetim raporu ile arttırılabilir. Özellikle iç ve dış paydaşlardan alınan güven unsuru sayesinde işletmeyi finanse eden yatırımların artması sonucunda işletme hem pazar payını arttıracak hem de pazardaki konumunu güçlendirecektir. Pazar payını arttırmış ve pazardaki konumunu sağlamlaştırmış olan işletme rakipleri ile daha kolay rekabet edebilir. Ayrıca işletmelerin olası karşı karşıya kalabileceği ekonomik, hukuki, sosyal ve diğer krizler güçlü ve güvenilir iç denetim yapısı sayesinde kolaylıkla yönetilerek atlatılabilir.

Sonuç olarak yönetim anlayışı çerçevesinde etkin bir iç denetim yapısının oluşturulması ve iç denetçiler aracılığıyla bu sistemin işleyişi mali tablolar, faaliyet, bilgi sistemi, sözleşme, uygunluk ve çevre denetimi ile danışmanlık hizmetlerinin en etkin şekilde ve etik ilkelerini benimseyerek yapılmasını sağlamaktadır. Yönetime ait olan planlama, örgütlenme, yöneltme, koordinasyon ve denetim fonksiyonlarının doğru bir şekilde işleyip işlemediğinin düzenli olarak kontrolünün sağlanması, varsa aksayan yönlerinin belirlenmesi, bu aksayan noktalarla ilgili işletme yönetiminden sorumlu üst yöneticilere aksiyon önerilerinde bulunulması adına iç denetim birimine ihtiyaç duyulmaktadır. İç denetim biriminin oluşturmuş olduğu kendi iç kontrol testleri sayesinde tüm yönetim fonksiyonlarının etkinliği arttırılmakta, hata ve hile oranları azaltılmakta ve işletmenin sağlıklı bir şekilde sürekliliği sağlanmaktadır.

KAYNAKÇA

- ABDİOĞLU, H. “İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları”. **Sayıştay Dergisi**. Ocak-Mart 2007. Sayı: 68.
- ADİLOĞLU, Burcu. “**İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri**”. Türkmen Kitapevi. İstanbul. 2011.
- AKARKARASU, Nahit. “Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler”. **Yeterlilik Etüdüleri 15. Dönem Cilt 2.Sermaye Piyasası Kurulu** No:145. Şubat 2004.
- AKGÜL, Başak Ataman. “İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar”. **Muhasebe Bilim Dünyası (MÖDAV)**. Cilt: 4. Sayı: 3. 2002.
- AKGÜN, Ali İhsan. “İşletmelerde İç Denetim Uygulanması”. **Vergi Dünyası Dergisi**.1999.
- AKMUT, Özdemir. **Girişimciler İçin İşletme Yönetimi**. Ankara. Gazi Kitabevi. 2003.
- AKSOY, Tamer. **Tüm Yönleriyle Denetim**. Ankara. Hukuk Yayınları.2002.
- AKSOY, Tamer. “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme”. İSMMMO Yayın Organı. **Mali Çözüm** Sayı.72.
- ALPTÜRK, Ercan. **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**, 1. Baskı. Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara. 2008.
- ARCAGÖK, M. Sait ve Ertan Erüz. **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**. Maliyet Hesap Uzmanları Derneği Yayınları. Ankara. 2006.
- ARENS A. and J. K. Loebbecke. **Auditing An Integrated Approach**. 1997.
- ARGUN Doğan ve Başak Ataman Akgül. **İç Denetim Türk İşletmelerinde Uygulanmasına İlişkin Bir Anket Çalışması**. İstanbul: Türkmen Kitabevi. 1998.
- ARKUN, O. F. “İşletmelerde Muhasebe Denetimi”. **Nihad Sayar Yayın Yardım Vakfı Yayınları**. Yayın No.317-550. İstanbul. 1980.
- ARSLAN Sinan. **Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim**. İstanbul. Yayın No:14, Avcıol Yayınları. 2003.
- ATAMAN, Göksel. **İşletme Yönetimi**. İstanbul. Türkmen Kitapevi.2001.

- AUDREY, A. Gramling. "Role Of The Internal Audit Function In Corporate Governance: A Synthesis Of The Extant Internal Auditing Literature And Directions For Future Research" **Journal of Accounting Literature**. 2006.
- AYAZ, Murat. "Bankalarda İç Denetim yaklaşımları ve Bir Uygulama Örneği". (**Doktora Tezi** Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü. İstanbul 2011).
- AYBOĞA, Hanifi. "Muhasebe - Hukuk İlişkileri". **Mali Çözüm Dergisi**. 2004.
- AYDEMİR, İ. "Türkiye 'de Muhasebe Denetim Çalışmaları Üzerine Genel Bir Değerlendirme". **Vergi Dünyası**. Sayı 320. İstanbul. 2008.
- BEYAZITLI, Ercan. "Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması".(Yayınlanmamış **Doktora Tezi**. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 1991).
- BİÇER, A. A. "İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetim Rolü ve Bir Uygulama". (**Yüksek Lisans Tezi**. İstanbul: Marmara Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı. 2006.)
- BODNAR, George H. And William S. Hopwood. **Accounting Information System**. 7th Edition. New Jersey: PrenticeHall.1998.
- BOZKURT, Nejla. **Muhasebe Denetimi**. İstanbul: Alfa Basım Yayın. 1998.
- BOZKURT, N. "Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi". **Öneri**. Cilt 1. Sayı 2. 1995.
- BOZKURT, Nejla. **Muhasebe Denetimi**.4. Baskı. İstanbul. Alfa Basım Yayım. 2006.
- BÜYÜKMİRZA, K. *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Barış Yayınları. Ankara. 1997.
- BÜYÜKMİRZA, Kamil. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**. Ankara. Gazi Yayınevi.13.Baskı. 2008.
- CANKAR, İsa. "Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim". **Sayıştay Dergisi**. 2006.

- CEYHAN, İsmail Fatih. **İç Denetim ve Kurumsallaşma**. Yüksek Lisans Tezi. Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2010.
- COSO**, Internal Control. Integrated Framework. 2011.
- Çaldağ, Yurdakul. “Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri”. **Türmob Yayınları** – 200. Ankara. 2003.
- ÇÖMLEKÇİ, Ferruh. **Muhasebe Denetimi**. Birlik ofset. Eskişehir. 2001.
- ÇÖMLEKÇİ, Ferruhvd. **Muhasebe Denetimi**. Eskişehir. Birlik Ofset Yayıncılık. 1993.
- DEMİRBAŞ, Mahmut. “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”. **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Yıl: 4. Sayı: 7. Bahar. 2005.
- DIAMOND, Jack. “The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective”. **IMF Working Paper**: 2002. WP/02/94.
- DİNÇER, Ömer. **İşletme Yönetimi**. İstanbul. Beta Basım Yayım Dağıtım A.ş. 1. Baskı. 1996. s.278-279.
- Doğan, M. (1985). **İşletmelerde Karar Verme Teknikleri**. Bilgehan Basımevi. İzmir.
- DOĞAN, Muammer. **İşletmelerde Karar Verme Teknikleri**. İzmir. Bilgehan Basımevi. 1985.
- DOYRANGÖL, Nuran C. **Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu**. Lebib Yalkın. İstanbul. 2001.
- Duman, Ö. **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**. Siyasal Kitapevi. Ankara. 2008.
- EFİL, İsmail. **İşletme Yönetimi**. İstanbul. Aktüel Yayınları. 2004.
- ERDAMAR, Cengiz. **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, İstanbul. Türkmen Kitapevi. 2010.
- EREN, Erol. **Yönetim ve Organizasyon**. İstanbul. Beta. 1996.
- ERDOĞAN, Melih. **Denetim**. 2. Baskı. Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara. 2005.

- EREN, Erol. **İşletmelerde Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**. 6. Baskı. İstanbul. 2002.
- ERTÜRK, Mümin. **İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon**. İstanbul. Beta Yayınevi. 2013.
- GELİNAS, Ulric J. and Allan E. Oram. **Accounting Information System**. Ohio: South-Western College Publishing. 1996.
- GELLER, A. Neal. **Internal Control: A Fraud Prevention Handbook**. New York: Cornell University. 1992.
- GENÇ, Nurullah. **Yönetim ve Organizasyon; Çağdaş Sistemler ve Yaklaşımlar**. Ankara. Seçkin Yayıncılık. 2004.
- GLASER, Kenneth. **Auditing**, Second Edition, Made Simple Books, 1993.
- GLEİM, H. **I.CIA Review Part I Internal Audit Role in Governance. Risk and Control**. 11.bs. Florid.Gleim Publications Inc,2004.
- GÖKBAYRAK, Nermin. “İç Denetimin Risk Yönetimindeki Rolü Üzerine Kavramsal İnceleme”.(Yayımlanmış **Yüksek Lisans Tezi**. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Ankara. 2011).
- GÖNEN, Seçkin ve Muhsin Çelik. Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İç Denetim Ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Ortaklığı, Ege Akademik Bakış – Ekonomi. İşletme. **Uluslararası İlişkiler ve Siyaset Bilimi Dergisi**. Cilt: 5. Sayı: 1. Ocak-Temmuz.2005.
- GÖNÜLAÇAR, Şener. “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler(l)”.**Mali Hukuk Dergisi**.22(130). 2007.
- GÜLER, Cüneyt. “Kamuda Yeni Denetim Sistemi: İç Denetim”. **Dış Denetim Dergisi**. 2010.
- GÜLSEREN, Mehmet Fuat.“İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi” (Yayımlanmamış **Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 1996).

- GÜNEY, Salih. **Yönetim ve Organizasyon**. Nobel.Ankara. 2001.
- GÜNEY, Salih. **Yönetim ve Organizasyon**. Ankara. Nobel Yayınları. 2007.
- GÜRBÜZ, Hasan. **Muhasebe Denetimi**. 3.Baskı.İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi. 1990.
- GÜREDİN, Ersin. **Denetim**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 10. Baskı, 2000.
- GÜRÜZ, Demet ve Emet Gürel. **Yönetim ve Organizasyon**. Ankara. NobelYayınları. 2006.
- GÜVEMLİ, Oktay. **Dünyada Muhasebe Tarihi**. İstanbul. Beta Yayınları. 2011.
- GÜZEL, Serdar. “Bilgi Teknolojileri Kontrolleri”. **İç Denetim Dergisi**. 11.sayı. Bahar 2005.
- HANSON, E. Hamre.J.C. **Financial Accounting**, The Dryden Pressarcourt Brace Colege Publishers. 1996.
- HİÇŞAŞMAZ, M.“İşletme Hesaplarının İncelenmesi”.**Ankara İktisadi Ticari İlimler Akademisi Yayınları**. 4.Baskı. Ankara. 1974.
- HIGTOWER, Robert. **Internal Controls Policies and Procedures**. John Wiley & Sons. Hoboken. New Jersey.
- HODGETTS, M. **Theory, Manegement: Theory, ProcessandPractice**. (Çevirenler; Canan Çetin, Esin Can Mutlu). İstanbul. Der Yayınları.1997.
- Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi, <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der89m5.pdf> , (Erişim Tarihi: 10.12.2015).
- Performans Standartları, http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=performans_standartlari, (Erişim Tarihi: 10.01.2016).
- IIA’nin Etik Kuralları, <http://www.tide.org.tr/uploads/pdf/EtikKurallari.pdf>, (Erişim Tarihi: 11.01.2016).

IIA Uluslararası İç Denetim Standartları,

https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/Standards_2011_Turkish.pdf, (Erişim Tarihi: 15.02.2016).

İBİŞ, Cemal ve Çatıkkaş Özgür. “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış ”. **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 85. 2012.

KAVVAL, Hasan. **Muhasebe Denetimi**. Ankara. TÜRMOB Yayınları. 2003.

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

KEPEKÇİ, Celal. **Bağımsız Denetim**. Ankara. Siyasal Kitabevi. 3. Baskı. 1998.

KEPEKÇİ, Celal. **Bağımsız Denetim**. 2. Basım. Ankara. Cem Web Ofset Ltd. Şti. 1996.

KİRACI, Murat. “Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi”. **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Cilt 4. Sayı 2. Eskişehir. 2003.

KOCABAY, İbrahim. “İşletmelerde İç Denetim”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 198. Şubat 1998.

KOÇEL, Tamer. **İşletme Yöneticiliği**. İstanbul. Beta Yayınevi. 2001.

KÖSE, H. Ö. “Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim”. **Sayıştay Yayınları**. 2007.

KURBAN, İsmail. **İç Denetim Fonksiyonunun Etkinliği İçin Kurum İçeri Düzenlemeler**. İç Denetim Enstitüsü Yayınları. No:13. 1997.

KURNAZ, Yrd. Doc. Dr. Niyazi ve ÇETİNOĞLU Yrd. Doc. Dr. Tansel. **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**. Umuttepe Yayınları. 2010. Kocaeli.

KUYUCU, Ömer Cevdet. “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Denetlenmesi”. (Yayınlanmamış **Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2003).

MEMİŞ, Mehmet Ünsal. “İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye ’de Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha

Araştırması". (**Doktora Tezi**, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2006).

MILLER, Martin A. and Larry P. Bailey. "A Comprehensive Restatement of Generally Accepted Auditing Standards". New York: **Miller Accounting Publications** Inc. 1990.

MİDYAT, Cemil S. "Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler. Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (II)". **Mali Hukuk Dergisi**. Sayı:130. 2007.

MIHRET, Dessalegn Getie and G. Zemenu Woldeyohannis. Value-added Role of Internal Audit: "An Ethiopian Case Study". **Managerial Auditing Journal**. Vol:23. No:6. 2008.

MOELLER, Robert, Herbert Witt. **Brink's Modern Internal Auditing**. Fifth Edition, John Wiley Sons. Inc.Nj.1999.

MUCUK, İsmet. **Modern İşletmecilik**. Türkmen Kitabevi. İstanbul. 2003.

MÜFTÜOĞLU, Tamer. **İşletme İktisadı**. Ankara. 1995.

MÜFTÜPĞLU, M. Tamer. **İşletme İktisadı**. Turhan Yayınları. Ankara. 1999. s.561.

OKAY, Belgin. "Hepsi Bizim Günlük İşimiz". **İç Denetim Dergisi**, Sayı 11 (Bahar), 2005.

ÖZBEK, Ç. "İç Denetimde Yeni Uygulamalar". **İç Denetim Kongresi**. 29 Mayıs. 2003.

ÖZBEK, Ç. İç Denetim-Kurumsal Yönetim-Risk Yönetimi- İç Kontrol. Cilt: 1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları. İstanbul 2012.

ÖZER, Hüseyin. **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**. Sayıştay Yayınları. 1997.

- ÖZER, Mevlüt. **Denetim 2 (Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Sermaye Piyasası Mevzuatı, Vergi Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında)**.Ankara: Gelirler Kontrolörlüğü Yayınlan. 1997. 2.Cilt. 1.Baskı.
- ÖZEREN, Baran” İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları”. **Sayıştay Araştırma İnceleme Çeviri Dizisi:8**.Ankara.2000.
- ÖZGEN, Hüseyin ve Azmi Yalçın. **Temel İşletmecilik Bilgisi**. Nobel. 3. Baskı. Adana. 2006.
- ÖZOĞLU, Bülent, Ceyhan Mercan ve S. Çakıroğlu. **Bir Güvence Ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim**. İstanbul: İ.B.B. İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları. 1. Baskı. 2010.
- PEHLİVANLI, Davut. **Modern İç Denetim**. İstanbul. Beta Yayınları. 2010.
- PICKETT, K. H. Spencer **The Internal Auditing Handbook**. John Wiley&Sons. USA. 2003.
- REDING, K.F. and P. J. Sobel, U. L. Anderson, M. J. Head, S. Ramamoorti, M. Salamasick.” Internal Auditing: Assurance & Consulting Services”. **Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF)**.USA. 2007.
- ROBBİNS, Stephen P. **Management**. 2th Edition. San Diego University. 1987.
- ROBBİNS, Stephen P. ve David A.Decenzo. **Funtamentals of Management, PrenticeHall**. NewJersay. 2004.
- ROBERTSON, C.Jack **Auditing**. Sixth Edition. Bpi/Irwin. 1990.
- ROGERS, Violet. “A Good Face on Internal Controls”. **The Practical Accountant Warren**. Gorham&Lamount Inc.Ekim 1999.
- RUSELL, Ackoff A.**Concept of CorporatePlanning**, USA: John Wiley&Sons 1970.
- SAWYER, B. L. “Sawyer’s Internal Auditing the Practise of Modern Internal Auditing”. **TheInsitute of Internal Auditors**.5th edition.2003.

- SCHERMERHORN, R.J. **Management**.5th Edition.University of New Hampshire. 1996.
- SEVGENER, A. Sait. “İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim İşlevi Bağlantısı”. **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**. Sayı:36.1984.
- SEZAL Levent. “Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri Ticari Bir Bankanın Uygulamaları Üzerine İncelemeler”. (**Doktora Tezi**, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana 2006).
- SEZER, H. “İç Denetimin Fonksiyonel Yapısı”. **Active Bankacılık ve Finans Dergisi**. Sayı:16. 2001.
- ŞİMŞEK, M.Şerif. **Yönetim ve Organizasyon**. Ankara, Nobel Yayınları.1996.
- ŞİMŞEK, M.Şerif. **Yönetim ve Organizasyon**. Konya. Günay Ofset Yayınları. 7. Baskı 2002.
- TAYLOR, Donald H. AndG. W. Glezen. **Auditing an Assertions Approach**.1997.
- TEKTÜFEKÇİ, Fatma. “İç Denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak”. **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. Cilt: 10. Sayı:2. 2008.
- TOK, Pınar. “Türkiye ’de İç Denetim ve İç Denetçilik”. (**Yüksek Lisans Tezi**, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla). 2010.
- TORAMAN, Cengiz. “Gelişen Bilgi Teknolojilerinin Denetime Olan Etkisi” **Mali Çözüm Dergisi**. (60). 2002.
- TURHAN, Murat. “Sayıştay ’ın Performans Denetimi Görevi ve Performans Denetimi Uygulama Süreci”.(**Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü). İstanbul. 2009.
- TUTAR, Doç. Dr. Hasan. **Yönetim Bilgi Sistemi**. Ankara. Seçkin Yayınlar. 2010.
- TÜREDİ, Hasan. **Denetim**. Trabzon: Celepler Matbaacılık. 2001.

- TÜREDİ, Hasan. “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Kontrol”. **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**.16. 2011.
- Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği. **Yönetim Kurullarında İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru**. İstanbul: TÜSİAD Yayınları. 2011: 6Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2011.
- TÜSİAD, **Yönetim Kurulların 'da İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru**. Mayıs. Yayın No: TÜSİAD-T/2008-05-461.
- UZAY, Şaban. “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”. **Sermaye Piyasası Yayın Kurulu**. Yayın No:132. Ankara. 1999.
- UZAY, Şaban. “İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler”. **XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe-Eğitim: Eğilim ve Etkileşimler**. Belek/Antalya: T.C. Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü. 2003.
- UZUN Ali Kemal. İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar. **İç Denetim Dergisi**. Sayı:13. 2007.
- UZUN, Ali Kemal. “Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı”. Sayı:3.**Kamu İç Denetçileri Derneği Yayını**. Ankara. 2011.
- UZUN, Fuat. "İç Denetim ve Fransa Uygulaması". **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**. Cilt; 12. Sayı; 9. 2007.
- ÜLGEN, Hayri. ve S. Kadri Mirze. **İşletmelerde Stratejik Yönetim**. İstanbul. Literatür. 2004.
- YAZICI, Mehmet. “Muhasebe Standardının Tanımı”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Ankara. 2003.
- YILANCI, Münevver . “İç Denetim Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma”. Eskişehir: **Osmangazi Üniversitesi**. Yayınlan No:086. 2003.
- YÖRÜKER, Sacit. “Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve”. **TESEV Denetim Çalıştayı İkinci Toplantı**.2004.

YÜZGÜN, Arslan. **Genel Denetim Yaklaşımı**. İstanbul, Dünya Yayınları.1984.



EKLER

4.1. Ek 1:Uygulamada Kullanılan Mülakat Verileri

Soru 1: İşletmenin iç denetim ekibi kaç kişiden oluşmaktadır? Hiyerarşik yapısı hakkında bilgi verir misiniz?

1 müdür, 3 danışman, 1 yönetmen olmak üzere 5 kişilik bir ekipten oluşmaktadır.

Hiyerarşik yapı; mali işlerden sorumlu genel müdür yardımcısına bağlı olarak çalışmaktadır. Aslında Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları'na göre genel müdür ya da yönetim kuruluna bağlı olarak çalışılması gerekmektedir. Bu işletmede bunun dışında bir hiyerarşik düzen yer almaktadır.

Soru 2: Denetçilerin sahip olduğu sertifikalar nelerdir?

3 çalışanın SMMM(Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) belgesi, 1 tanesi SMMM stajını tamamlamıştır, 1 kişinin de sertifikası yoktur.

Soru 3: İç denetim süreci hakkında bilgi verebilir misiniz?

Yılbaşında1 yıllık plan yapılmaktadır. Yıllık plan içerisinde risk görülen noktalarda daha fazla iç denetim süresi ayrılmaktadır. Daha sonra hazırlanan bu yıllık plan genel müdür yardımcısına sunulmaktadır. Genel müdür yardımcısı tarafından onaylandıktan sonra bu plan aylık dönemlere indirgenir. Her ayın başında hangi şubeye, hangi ofise, hangi iş birimine kim gidecek onun planlaması yapılır. Yıllık iç denetim programı bu şekilde yürütülmektedir. Denetlemeye gidilmeden önce haber verilmez. Risk noktaları o iş birimiyle ilgili olarak gözden geçirilerek, hangi konularda daha çok zaman harcanması gerektiği belirlenir. Bu veriler doğrultusunda bir plan yapılır. Sonra rapor tamamlanarak genel müdür yardımcısı ve üst yönetim birimiyle paylaşılarak yayınlanır. Bu aşamadan sonra aksiyon süreci takibi vardır. Bulunan bulgular sonucu iyileşmeye açık olan alanlarda ilgili iş birimlerinden bir aksiyon planı beklenmektedir. Aksiyon planlarının işleyişi hakkında kontroller gerçekleştirilir.

Soru 4:Çalışmalarınız sırasında bağı bulunduğunuz kurulun yönetiminden bağımsız ve tarafsız olarak hareket edebiliyor musunuz?

Amacımız tamamen işletme menfaatleri ve çözüm ortaklarının menfaatleri gözetilerek iç denetim yapmaktır. Hiçbir şekilde kişisel menfaatler göz önünde bulundurulmamaktadır. Objektif ve bağımsız hareket edilmektedir.

Soru 5: Hazırlamış olduğunuz iç denetim raporlarınızı sunduğunuz kişiler kimlerdir?

İç denetim raporları, mali işlerden sorumlu müdür yardımcıları, ilgili birim yöneticileri, yönetim kurulu üyeleri ve holding iç denetim grup başkanlığına iletilmektedir.

Soru 6: Çalışmalarınız sonucunda elde ettiğiniz verileri bağı olduğunuz işletmeye hangi yöntemlerle iletmektesiniz?

Belirli zaman aralıklarında (6 ay), rapor halinde sunulmaktadır.

Soru 7: İşletmenin faaliyetlerini denetlerken nasıl bir yaklaşım kullanılmaktadır?

Kurumsal bir yapıda çalışıldığı için politikalarımız vardır. Ayrıca işletmemizde aynı şekilde yayınlanmış kaynaklar mevcuttur. Denetleme yaparken operasyonlarımızın tüm mali süreçlerimizin bu tamim ve politikalara uygun olarak işleyip işlemediği kontrol edilir. Risk odaklı yaklaşımı göz önünde bulundurarak hareket edilir. Denetleme, risk odağına göre hazırlanmış materyaller, politikalar ve tamimler çerçevesinde yapılmaktadır. Risk odaklı iç denetim tabloları kullanılmaktadır. Bu tablolar süreçler bazında hazırlanmış, hangi noktalarda nelere dikkat edileceğini gösteren ve o noktalarda nasıl bir çalışma yapmamız gerektiğiyle ilgili bilgi veren tablolarıdır.

Soru 8: X işletmesinin planlama fonksiyonunun etkili bir şekilde sürdürüldüğünü düşünüyor musunuz?

Evet düşünüyorum. Çünkü uzun vadeli beş yıl sonrasının planlaması yapılmaktadır. Stratejik olanlarda yıllık planlanmaktadır. Bu planlar oluşturulurken swot analizi yapılmakta ve bu sayede gözden kaçan hususlar minimize edilmektedir. Ayrıca geniş katılımlı bir plan hazırlığı yapılmaktadır. Tüm yöneticiler toplantılara katılmakta ve her türlü olumlu olumsuz noktaya değinilmektedir. Bir kişinin kaleminden çıkan bir planlama olmamaktadır. Bu yüzden etkili bir planlama yapıldığı kanaatindeyim.

Soru 9: İşletmede etkili bir yönetim fonksiyonu var mıdır? İç denetim birimi olarak gözlemlerinizi nasıldır?

Emir komuta zinciri işletmede iyi bir şekilde yürütülmektedir. Tüm çalışanlar arasında takım ruhu vardır. Zaten faaliyetlerimizin gerekliliklerinden biri de budur. Çünkü tüm süreçler birbirine bağlıdır. Dolayısıyla iyi bir takım ruhunun varlığı kaçınılmazdır. İşletmede her bir yönetici, altında çalışmakta olan kişileri çok iyi tanımaktadır. Ve altlarına örnek teşkil eden davranışlar sergilemektedir. İşletmede bireysel amaçlarla işletmenin amaçları birbirine karıştırılmamaktadır. Bireysel çıkarlar söz konusu değildir. İşletmenin çıkarları göz önünde bulundurularak faaliyetler sürdürülmektedir. İç denetim birimi olarak yöneticiler ve çalışanlar arasındaki alt üst ilişkisi ciddi olarak gözlemlenmektedir. Gözlemlerimiz sonucunda işletmenin emir komuta zincirinde karşılaştığımız herhangi bir eksiklik ya da yanlışlık olduğunda iç denetim raporlarımızda bu duruma değinilmektedir.

Soru 10: İç kontrol sisteminin işletmenin iç denetim birimiyle olan ilişkisi hakkında bilgi verebilir misiniz?

İşletmemizde iyi işleyen bir iç kontrol sistemi mevcuttur. Varlıkları korumak, verilmesi muhtemel kayıpları önlemek, hata ve hilelerin tespitini yapabilmek, işletme içerisindeki bilgi akışının doğruluğu ve güvenilirliğini sağlamak adına etkin bir iç kontrol sistemine sahiptir. Hedefimiz iç kontrol sistemiyle işletmemize faydalı hamleler yapmaktır. İşletmemiz sürekli gelişen, dinamik yapıya sahip bir işletmedir. Bu dinamik yapı ister

istememez karmaşıklığı da beraberinde getirmektedir. İç kontrol mekanizması sayesinde çalışanlarımızın bilgi eksikliklerini minimize ederek bunun işletmeye vereceği zararlara karşı işletmemizi korumaktadır. Ayrıca olası hata ve düzensizliklerin oranları bu sayede düşmektedir. İç kontrol yapıları, iç denetim birimi olarak bizim çalışmalarımızın planlanmasında oldukça etkilidir. İncelemelerimiz sonucunda da işletmenin iç kontrol mekanizmasında eksik kalınmış noktalar tespit edilirse bunlar raporlar halinde yönetim kuruluna sunulmaktadır. Sonrasında ise gerekli birimlerin bu eksikleri gidermek için alacakları önlemler gözlenmektedir. İç kontrol yapısı ve bunun akabinde iç denetim birimi olarak düzgün bir etkileşimle risk odaklı anlayışımızla gerçekleşmesi muhtemel riskler için önceden tedbir alarak işletmenin olası sıkıntılarla karşılaşma durumunu minimize duruma getirir.