

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

**ÜRETİM İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL ve
İÇ DENETİM**

Yüksek Lisans Tezi

SELDA KAYA

1050Y74203

İSTANBUL, 2015

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

**ÜRETİM İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL ve
İÇ DENETİM**

Yüksek Lisans Tezi

SELDA KAYA

Danışman: Prof. Dr. Ersin GÜREDİN

İSTANBUL, 2015

Ek 2. Tez Onay Sayfası

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ONAY SAYFASI

Yüksek lisans öğrencisi Selda KAYA in “Üretim İşletmelerinde İç Kontrol ve İç Denetim” konulu tez çalışması jürimiz tarafından Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans tezi olarak (oybirliği / oyçokluğu) ile başarılı bulunmuştur.

Adı- Soyadı

İmza

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Enis GÜREDİN

Jüri Üyesi : Prof. Dr. Hasan TÜREDİ

Jüri Üyesi : Yar. Doç. Dr. Ali Altuğ BİGEÇ

EK 3: Etik Kurallarına Uygunluk Yazısı

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.

Selda KAYA

GENEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı : Selda KAYA
Anabilim Dalı : İşletme
Programı : Muhasebe ve Denetim
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Ersin GÜREDİN
Tez Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans – 2015
Anahtar Kelimeler : İç Kontrol, İç Denetim

ÖZET

ÜRETİM İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL ve İÇ DENETİM

İşletmelerin büyüklüklerinin artması, teknolojik gelişmeler, sorumlulukların paylaşılması ve faaliyetlerin karmaşıklaşması sonucunda iç kontrol sisteminin ve buna paralel olarak iç denetimin önemi artmıştır. Bu çalışmada iç kontrol sistemi ve iç denetim süreci ayrıntılı olarak incelendikten sonra, üretim işletmelerinde üretim ve stok döngüsünün kontrolü ve denetiminin önemini vurgulamak için bir uygulama yapılmıştır. Uygulamada stok hesapları incelenmiş ve döngüye ait mevcut iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği araştırılmış mevcut eksiklikler tespit edilerek giderilmesi yönünde işletmeye önerilerde bulunulmuştur.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Selda KAYA
Field : Business Administration
Programme : Accounting and Auditing
Supervisor : Professor Ersin GÜREDİN
Degree Awarded and Date : Master – 2015
Key Words : Internal Control, Internal Audit

ABSTRACT

INTERNAL CONTROL AND INTERNAL AUDITING IN PRODUCTION ENTERPRISES

As the enterprises grow even bigger and responsibilities are shared in addition to technological developments and complexity in operations, internal control and accordingly internal audit have increasingly gained importance. Following internal control system and internal audit process are examined in detail through this study, a practice was performed in order to emphasize the importance of control and audit regarding the inventory and production cycle in the production enterprise. By this practice, the inventory accounts were analyzed, sufficiency and efficiency of the existing internal control was examined, and then the respective recommendations regarding the current deficiencies were made to the enterprise to take required acting in order to eliminate the deficiencies.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No.
Özet	ii
Tablolar Listesi	vi
Şekiller Listesi	vii
Kısaltmalar	viii
GİRİŞ	1
1. İÇ KONTROL SİSTEMİ	3
1.1. Genel Açıklamalar	3
1.1.1. Kontrol	4
1.1.2. İç Kontrol	8
1.2. İç Kontrol Sistemi	12
1.2.1. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Dikkat Edilmesi Gereken Faktörler	14
1.2.2. İç Kontrol Sisteminin Temel İlkeleri	17
1.2.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları	20
1.3. İç Kontrol Sistemine İlişkin Yapılan Düzenlemeler	22
1.3.1. COSO İç Kontrol Modeli.....	22
1.3.2. CoCo (Criteria of Control Objectives) Modeli	31
1.3.3. CobiT (Control Objectives for Information Technology) Modeli	34
1.3.4. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI).....	35
1.3.5. Sarbanes – Oxley Yasası (SOX)	36
1.3.6. Turnbull Raporu	37
1.4. İç Kontrol İç Denetim İlişkisi	40
2. İÇ DENETİM YAKLAŞIMI VE İÇ DENETİM SÜRECİ	42
2.1. İç Denetim.....	42
2.1.1. İç Denetimin Kapsamı ve Amacı	48
2.1.2. İç Denetim Standartları	52
2.2. İç Denetime Gereksinim Duyulma Nedenleri.....	54
2.3. İç Denetim Uygulamalarındaki Yaklaşımlar	58
2.3.1. Geleneksel İç Denetim Yaklaşımı.....	59
2.3.2. Sürekli Denetim Yaklaşımı	61

2.3.3. Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımı	63
2.3.4. Kontrol Öz Değerlendirme Yaklaşımı	68
2.4. İç Denetim Süreci.....	71
2.4.1. İç Denetimin Planlanması	71
2.4.2. İç Denetimin Yürütülmesi.....	73
2.4.3. Denetim Sonuçların Raporlanması	78
2.4.4. İzleme.....	81
3. ÜRETİM İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ VE BİR İÇ DENETİM UYGULAMASI.....	82
3.1. Genel Açıklamalar	82
3.1.1. Stokların Denetimi Kavramı	83
3.1.2. Stokların Denetiminin Önemi ve Amaçları	84
3.2. Stoklara İlişkin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Kontrol Testleri.....	85
3.2.1. Üretim Planlamaya İlişkin Kontrol Testleri.....	87
3.2.2. Satın Almalara İlişkin Kontrol Testleri.....	88
3.2.3. Teslim Alma ve Depolamaya İlişkin Kontrol Testleri.....	90
3.2.4. Üretim Sürecine İlişkin Kontrol Testleri	92
3.2.5. Satış Sürecine İlişkin Kontrol Testleri	94
3.3. Stoklara İlişkin Maddi Doğruluk Testleri	95
3.3.1. Stok Hesapları Bakiyesinin Test Edilmesi.....	96
3.4. Üretim ve Stok Döngüsünün Üretim İşletmelerindeki Önemi Üzerine Bir Uygulama.....	104
3.4.1. ABC İşletmesi Hakkında Genel Açıklamalar	104
3.4.2. Denetim Dönemi ve Çalışma Alanı	105
3.4.3. Üretim ve Stok Döngüsüne İlişkin Süreçlerin İncelenmesi	106
3.4.4. Sürece İlişkin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi.....	109
3.4.5. Bakiye Testleri	112
3.4.6. Sonuçların Değerlendirilmesi	122
SONUÇ	128
EKLER	130
KAYNAKÇA.....	152

TABLolar LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1: Sürekli Denetim Sürecinin Aşamaları	63
Tablo 2: İç Denetim Raporu Amaçları	81
Tablo 3: Sayım Sonuçları Listesi	113
Tablo 4: Tutarlandırılmış Sayım Farkı Tablosu	114
Tablo 5: Hammadde ve Ambalaj Malzemesi Dönem Başı Envanter Listesi	115
Tablo 6: Hammadde ve Ambalaj Malzemesi Alım Raporu	115
Tablo 7: İlk Madde ve Malzeme Miktar Dengesi	116
Tablo 8: Hammadde ve Ambalaj Malzemesi Birim Maliyet Hesaplama Tablosu...	116
Tablo 9: Hammadde ve Ambalaj Malzemesi Stok Hesapları Özet Dökümü	117
Tablo 10: Gider Yerleri	117
Tablo 11: 710 İlk Madde Malzeme Gideri Hesap Dökümü	118
Tablo 12: Üretim İş Emri Detay Listesi	118
Tablo 13: Gider Çeşitleri ve İlgili Dönem Tutarları	120
Tablo 14: Gider Dağıtım ve Birim Üretim Maliyeti Hesaplaması	121
Tablo 15: Yarı Mamul ve Mamul Stoklu Birim Maliyet Hesaplaması	121

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa No.
Şekil 1. Riskin Çeşitlendirilmesi	15
Şekil 2. İç Kontrolle Katlanılan ve Tasarruf Edilen Maliyetler	16
Şekil 3. Görevlerin Ayrılığı	18
Şekil 4. COSO Piramidi.....	25
Şekil 5. COSO Küpü	26
Şekil 6. Risk Matrisi	68
Şekil 7. Satın Alma İşlemlerinde Etkili Bir İç Kontrol Sistemine Ait Örnek Şema.....	89
Şekil 8. ABC İşletmesinin Organizasyon Yapısı.....	105
Şekil 9. Satın Alma Onay Hiyerarşisi.....	107

KISALTMALAR

AAA	Amerikan Muhasebeciler Birliği (The American Accounting Association)
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
a.e.g.	Adı geçen eser
a.g.m.	Adı geçen makale
AICPA	Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants)
b.	Baskı
bkz	Bakınız
CBOK	Ortak Bilgi Havuzu (Common Body of Knowledge)
CICA	Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Organizasyonu
CSA	Control Self Assesment
CoCo	Kontrol Kriteri (Criteria of Control Objectives)
COSO	Sponsor Organizasyonlar Komitesi (Committee Of Sponsoring Organizations)
CobIT	Control Objectives for Information Technology
ERP	Kurumsal Kaynak Planlaması (Enterprise Resource Planning)
ICAEW	İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü
IIA	İç Denetçiler Enstitüsü
IMA	Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (The Institute of Management Accountants)
INTOSAI	Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü
MRP	Malzeme İhtiyaç Planlaması
No.	Numara
S.	Sayı
s.	Sayfa
SAS	Denetim Standardı (Statement on Auditing Standards)
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SOX	Sarbanes Oxley Yasası
THP	Tek Düzen Hesap Planı
TİDE	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği
TÜSİAD	Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği
vb.	Ve başkası, ve başkaları, ve benzeri, ve benzerleri, ve bunun gibi
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Günümüzde teknolojinin yoğun olarak kullanılması ve küreselleşme piyasaların seyrini değiştirmiştir. Bu değişim işletmeler için yoğun rekabet ortamını ve riskleri beraberinde getirmiştir. İşletmelerin bu risklere karşı gerekli önlemleri alabilmeleri, değişen piyasa koşullarına uyum sağlayabilmeleri ve varlıklarını sürdürebilmeleri için güvenilir bilgiye ihtiyaçları vardır. Güvenilir bilgi için işletmenin amaçları doğrultusunda gerçekleştirdiği faaliyetlerinin her aşamanın kontrol edilebilir ve denetlenebilir olması gerekmektedir. Bu noktada işletme yönetimi, işletmenin hedeflerini gerçekleştirip gerçekleştirmediği konusunda makul bir güvence elde etmek amacıyla iç kontrol sistemine ihtiyaç duymaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi, belirlenen amaçlara ulaşmanın bir anahtarı durumundadır ve işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliği ancak işletme amaçlarına ulaşılabildiği ölçüde kendini göstermektedir. İşletme yönetimi, oluşturulan iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için iç denetime ihtiyaç duymaktadır.

İç denetim; oluşturulan iç kontrollerin sisteminin yeterliliğini değerlendirerek iyileştirilmesine yönelik önerilerde bulunur, işletmenin karşılaşılabileceği muhtemel risk ve tehditlere karşı güçlü ve zayıf yönlerini ortaya çıkarır. Özellikle üretim işletmelerinin faaliyetlerinin karmaşıklığı, oluşturulan iç kontrol sisteminin kontrolünü ve denetimini zorlaştırmaktadır. İç denetim, yönetime sağladığı güvence ve danışmanlık hizmeti ile varlıkların etkin kullanılmasını, verimliliği ve rekabet gücünü artırır.

Bu çalışmanın amacı; iç kontrol ve iç denetim süreci çerçevesinde üretim işletmelerinde üretim ve stok döngüsünün işleyişini ele alarak belirlenen kontrollerin ve denetiminin önemini vurgulamaktır. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde iç kontrol sistemi, temel ilkeleri, faktörleri ve dünyadaki düzenlemeler ile iç denetim ilişkisi ele alınmıştır.

İkinci bölümde iç denetim, kapsamı ve amacı, standartları, iç denetçi, iç denetime gereksinim duyulma nedenleri, güncel yaklaşımlar ve iç denetim süreci açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, üretim işletmelerinde üretim ve stok döngüsünün işleyişi, kontrol testleri, stokların denetimi teorik olarak ele alınmış ve bir gıda işletmesinde döngünün denetiminin önemini vurgulamak için bir uygulamaya yer verilmiştir.

1. İÇ KONTROL SİSTEMİ

Çalışmanın bu bölümünde; çalışmanın ilerleyen bölümlerinde sıkça kullanılan kontrol kavramı ve iç kontrol sistemi ele alınmış, sonrasında ise; iç kontrol sistemine ilişkin yapılan düzenlemeler ile iç kontrol iç denetim ilişkisi incelenmiştir.

1.1. Genel Açıklamalar

Günümüzde işletmeler ister kârlılığı, isterse topluma hizmet etmeyi amaç edinmiş olsun bu amaçlarını gerçekleştirdikleri sürece varlıklarını sürdürebilmektedir.¹ Bu bakımdan işletme yönetimi, işletmesini belirlenen amaçlar doğrultusunda yönetebilmek için bazı sistemlerden yararlanmaktadır. Bu sistemler sayesinde işletme ne kadar büyük olursa olsun, işletme yönetimi faaliyet sonuçlarına göre gereken önlemleri alabilmekte ve yönetebilme gücünü kullanabilmektedir. İşte bu sistemlerden bir tanesi çalışmanın bu bölümünde ele alınan iç kontrol sistemidir.²

İç kontrol; belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşmak için işletme yönetimince kabul edilen politikalar ile uygulanan usul ve yöntemlerin bütünüdür.³ İşletme yönetimi işletmenin faaliyet gösterdiği iş kolu, muhasebe sistemi, örgütlenme biçimi ve amaçlarına uygun olarak iç kontrol sistemini tasarlanması ve etkin olarak uygulanmasından sorumludur.⁴

Etkin bir iç kontrol sisteminde gerçekleşen işlemler düzen içinde yapılmaktadır. Böylece faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik sağlanmaktadır. Kurulan bilgi ve belge akış sistemi içinde her şey zamanında kayıtlara geçmekte, kayda geçenlerin doğruluğu

¹ Suzan Yağcı, “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2006, s.3.

² Hasan Kaval, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2.b., 2005, s.121.

³ Tamer Aksoy, **Basel II ve İç Kontrol**, Ankara: ASMMM Odası Yayın No: 53, 2007, s.215.

⁴ **Kamu İç Kontrol Sistemi Seminer Ders Notları**, Ankara: Güncel Mevzuat Yayınları Yayın No: 22. Nisan 2009, s.7.

kontrol edilmekte ve raporlanmaktadır. Böylelikle olumsuz gelişmelere zamanında müdahale olanağı bulunabilmektedir.⁵

1.1.1. Kontrol

Kontrol, Fransızca ‘contrôle’ ve İngilizcede ‘control’ olarak ifade edilen ve dilimize Fransızcadan geçen bir sözcüktür. Türk Dil Kurumu’nun sözcüğü “denetleme” ve “bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma”⁶ olarak ifade ettiği görülmektedir. Yapılan bu tanım ile kontrol ve denetim sözcükleri aynı anlama gelmekle birlikte, muhasebe literatüründe kontrol; olaylara ve faaliyetlere etki edebilme gücüne sahip olma,⁷ denetim ise; bir ekonomik birime ve döneme ait işlemlerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu araştırmak için kanıt toplama ve değerlendirme süreci⁸ anlamında kullanılmaktadır. Bu bağlamda kontrolün denetimden farklılığını aşağıdaki başlıklar altında toplamak mümkündür:⁹

- Kontrol bir sistem içerisinde yer alan ve sürece dâhil personel tarafından yürütülürken, denetim süreç dışından ve bağımsız taraflarca gerçekleştirilen bir eylemdir.
- Kontrol insanlar dışında çeşitli yöntem, araç ve süreçlerden oluşabilir, denetim ise zihinsel çalışmaya dayanır.
- Kontrol işlem yapıldığı aşamada, denetim ise geçmişe dönük olarak yapılır.
- Kontrol süreklilik arz eder iken denetim yılın belirli dönemlerine yoğunlaşır.

Kontrol; planlama aşamasında belirlenen amaçlarla, meydana gelen sonuçların karşılaştırıldığı ve aralarındaki farkların nedenlerinin araştırıldığı ve düzeltici önlemlerin alındığı devamlılık arz eden bir yönetim fonksiyonu olarak ortaya çıkmaktadır. Yönetim biliminin kurucularından Henry Fayol, yönetimin; planlama,

⁵ Kaval, a.g.e., s.122.

⁶ Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük**, (Çevrimiçi), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS. (Erişim Tarihi: 21.04.2014).

⁷ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Ankara: Lazer Ofset Matbaa, Mart 1996, s.55.

⁸ Alvin Arens ve James K. Loebbecke, **Auditing An Integrated Approach**, USA: Prentice Hall International Inc. 7th. Edition, 1997, s.2.

⁹ Aydın Karapınar, vd., **SMMM Staja Başlama Sınavlarına Hazırlık**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2006, s.740.

örgütlenme, yürütme, koordinasyon ve kontrol fonksiyonlarından oluşan bir süreç olduğunu ileri sürmüştür. Fayol'a göre kontrol:¹⁰

“her şeyin verilen emirlere ve konulmuş kurallara göre yapılıp yapılmadığının gözetimidir.”

Diğer bir ifadeyle kontrol; gerçekleşen işlemlerin başarısının ölçülmesi ve bu başarının belirlenen hedefleri gerçekleştirme olasılığının saptanmasıdır.¹¹ Süreç olarak yerine getirilen kontrol fonksiyonu üç temel aşamadan oluşur. Bu aşamalar; performansın ölçüleceği standartların oluşturulması, gerçekleşen performans ile oluşturulan standartların karşılaştırılması ve sapmaların tespit edilerek düzeltilmesidir.¹²

İşletmelerde kontrol; yönetimin belirlediği plan, hedef ve standartlara uygunluğu sağlamada kullanılan sistematik yöntemlerdir.¹³ Kontrol ahlâki değerleri, amaçlara ulaşmadaki tutarlılığı, etkinlik ve verimlilik ölçümleri gibi birçok iktisadi olmayan değerleri de kapsar. İşletmedeki en alt kademede çalışandan, en üst kademede ki yöneticiye kadar tüm çalışanlar kontrolün önemli bir parçasıdır.¹⁴

İşletmelerde yönetimin aldığı karardan, bir ürünün satın alınması, üretilmesi ve satışına kadar ölçülebilen ve düzeltilebilen her türlü faaliyet, kontrolün konusuna girdiğinden çok çeşitli kontrol konularından söz etmek mümkündür. Bu bağlamda kontrol konularını genel olarak üç grup altında toplamak mümkündür:¹⁵

- İşletme fonksiyonları olarak nitelenen üretim, pazarlama, muhasebe, finans gibi faaliyetlerin kontrolü,
- İşletme yönetiminin kontrolü,
- İşletmenin faaliyet birimlerinin (şube, departman vb.) kontrolü,

İşletmelerin tüm faaliyetlerinde oluşan veya oluşabilecek sorunların kontrol fonksiyonu ile giderilmesi veya gerekli önlemlerin alınması mümkündür. Sorunların

¹⁰ Burcu Adiloğlu, **İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011, s.95

¹¹ Duygu Anıl Keskin, **İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme**, Ankara: Beta Basım, 2006, s.12

¹² Cemal İbiş ve Özgür Çatıkkaş, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, **Sayıştay Dergisi**, S.85, Nisan –Haziran 2012, s.97.

¹³ Bertan Kaya, “Yöneticiler ve İç Denetçiler İçin Temel İç Kontrol Bilgileri”, **Denetim Makaleleri**, (Çevrimiçi), <http://www.bertankaya.net/index.php?>, (Erişim Tarihi:11.10.2012), s.1.

¹⁴ Belgin Okay, “Hepsi Bizim Günlük İşimiz”, **İç Denetim Dergisi**, S.11, Bahar, 2005, s.19.

¹⁵ İbiş ve Çatıkkaş, **a.g.m.**, s.97.

oluşmadan engellenmesi, oluştuktan sonra ortaya çıkarılmasından çok daha etkilidir.¹⁶ Bu noktada kontrolün amacı sorunlara dikkat çekmek ve tekrar oluşmasını engellemek için sorunlu noktaları tespit etmektir.¹⁷ Bu bağlamda kontrol türleri şu şekilde gruplandırılabilir:¹⁸

a) Önleyici Kontroller: İstenmeyen sonuçların oluşmasını önlemek amacıyla uygulanan kontrollerdir. Etkin bir önleyici kontrol sistemi belirlenmişse hataların oluşması engellenebilir, böylece hataları tespit etmek ve düzeltmek için ortaya çıkacak maliyetlere de katlanılmamış olur.¹⁹ Sistemlerin çalışmasını güvence altına alma önceliğindeki kontroller olarak bilinen önleyici kontroller²⁰ risklerin tespit edilmesi ve oluşmadan önlenmesi mantığına dayandığı için modern iç denetim anlayışına en uygun olan kontrol türüdür.²¹ Görevler ayrılığı ilkesine uyulması, bilgili personel istihdamı ve bu personellerin işlem yetkilerinin belirlenmesi, gibi kontroller önleyici kontrollerdir.²²

b) Tespit Edici Kontroller: Önleyici kontrollerden daha masraflı olmakla beraber göz ardı edilememeleri gereken kontrol türüdür. Tespit edici kontroller, bir yandan önleyici kontrollerin etkinliğini ölçer diğer yandan önleyici kontrollerle meydana gelmesi engellenemeyecek olan hataların ortaya çıkarılmasını sağlar.²³ Faaliyetler gerçekleştikten sonra yapılan işlemlerin gözden geçirilmesi, yeniden hesaplaması gibi kontroller tespit edici kontrollere örnek olarak verilebilir.²⁴

c) Düzeltici Kontroller: İstenmeyen sonuçlar meydana geldiğinde ve ortaya çıkarıldığında sürece dâhil olan kontrollerdir. Ortaya çıkarılan yanlış düzeltilmediğinde ve tekrarlanılmasına izin verilir ise işletmenin uğrayacağı zarar hesaplandığında

¹⁶ Özgür Çatıkkaş, “Bankalarda İç Kontrol Sistemi Ve İç Denetim Fonksiyonunun Etkililiği”, (Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2005, s.4.

¹⁷ Zehra Tamay Dede, “COSO Tabanlı Denetim Tekniğinin Bankacılık Sektöründe Hazine Süreci Uygulama Önerisi” (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2014, s.2.

¹⁸ Çatıkkaş, **a.g.e.**, s.4.

¹⁹ Simay Erdoğan, **İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi**, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, DPT Uzmanlık Tezleri, Ankara: 2009, Yayın No: 2799, s.2.

²⁰ Bertan Kaya, **a.g.m.**, s.2 .

²¹ Ali Altuğ Biçer, “İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama” (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2006, s.7.

²² Bertan Kaya, **a.g.m.**, s.2.

²³ Simay Erdoğan, **a.g.e.**, s.23-24.

²⁴ Çatıkkaş, **a.g.e.**, s.5.

düzeltilici kontrollerin önemi ortaya çıkmaktadır. İşletmeler istenmeyen bir durum ortaya çıktığında sorun düzelene kadar onu takip edebilecek kontrollere ihtiyaç duyar ve bu kontroller düzeltilici kontroller olarak bilinir.²⁵

d) Boşluk Doldurucu/ Telafi Edici Kontroller:²⁶ Telafi edici kontroller işlem sonrası gerçekleştirilen kontrollerdir. Ortaya çıkarıcı kontrollere nazaran daha kısa süreli ve dar kapsamlı kontroller olarak bilinmektedir. Büyük oranda yöneticilerin, yargı kararları çerçevesinde riskli gördükleri bazı alanlarda evrak incelemeleri gibi ani ve rutin olmayan işlemler ile aylık bütçe ve gerçekleştirmelerin takibi gibi yapmış oldukları önlemlerden oluşur.²⁷

Belirlenen tüm bu kontroller sayesinde işletme personeli işlemlerini yaparken neyi nasıl yapabileceğini, sorumluluk alanlarını bilir hale gelir.²⁸ Bu noktada kontrollerden, yöneticilerin ve personelin görevlerini yerine getirirken yardımcı olması beklenir.²⁹ Her ne kadar bir işletmede oluşturulan kontroller, işletmenin ve işletme yönetiminin niteliğine göre şekil alsın da kontrolün etkili bir şekilde yürütülebilmesi için genel bir takım özelliklere sahip olması gerekir. Bu özelliklerden bazıları şunlardır:³⁰

Uygunluk ve Doğruluk: Kontrol, kontrol edilen işlemin yapısına uygun olarak belirlenmelidir. Kontrolün etkili olabilmesi için elde edilen bilgilerin doğru olması gerekir.³¹

Zamanlama: Belirlenen kontrollerin sistemlerin yetersiz kaldığı durumlarda işletmeyi zorlayacak muhtemel ve mevcut sapmaları önceden tespit etmesi gerekir.³² Doğru bilgi zamanında alınabilmeli ve olumsuz durumlar ile karşılaşılmadan kullanılmalıdır.³³ Kontrolün zamanlama özelliğini etkin kullanan işletmeler işlemlerinde

²⁵ Simay Erdoğan, **a.g.e.**, s.24.

²⁶ Tamer Aksoy, "Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliği: Analitik Bir İnceleme", **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz- Ağustos-Eylül 2005, S.72, s.143.

²⁷ Vesile Ömürbek ve Sevil Özge Altay, "Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Y.2011, C.16, S.1, s.383.

²⁸ Kaval, **a.g.e.**, s.130.

²⁹ Kayahan Tüm ve Mehmet Ünsal Memiş, **İç Kontrol ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Bir Değerlendirme**, Adana: Karahan Kitabevi, 2012, s.93.

³⁰ M.Şerif Şimşek, **Yönetim ve Organizasyon**, Konya: Eğitim Yayınevi, Yenilenmiş 12.b., 2010, s.264.

³¹ **a.g.e.**, s.264.

³² Biçer, **a.g.e.**, s.8.

³³ Şimşek, **a.g.e.**, s.264.

oluşan sapmaları en kısa sürede fark edip düzeltme yoluna giderek verimliliklerini düşürmemiş olur.³⁴

Ekonomiklik: Kontroller belirlenir iken istenilen sonuçların en uygun maliyet ile elde edilmesi gerekir.³⁵ Yani kontrollerden sağlanacak fayda katlanılan maliyete değmelidir.³⁶

Sorumluluk: Kontrollerin oluşturulmasındaki asıl amaç yönetimin sorumlulukları doğrultusunda alacağı kararlara yardımcı olmaktır. Oluşturulan kontrollerin kâğıt üzerinde kalmaması öncelikle yönetim tarafından benimsenip desteklenmesi gerekir.³⁷

1.1.2. İç Kontrol

İç kontrol; işletmelerin kaynaklarının etkili ve verimli bir şekilde amaçlarına uygun kullanılması, yapılan işlemlerin mevzuata uygunluğu, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi hususunda geçerli ve güvenilir bilgiler sağlayan bir yönetim aracıdır.³⁸ İşletmelerin bütün faaliyetlerinde amaçlarına ulaşmak için oluşturdukları politika ve prosedürler dizisi “kontroller” olarak tanımlanır.³⁹ İşletmeler faaliyetlerini yürütürken sadece işletme içindeki kişi ve olaylardan etkilenmez, işletme dışındaki kişi ve olaylardan da önemli şekilde etkilenir. İşletme yönetimi yasalarla konulmuş kurallara uymak zorunda olduğu gibi sosyal çevresi, doğa şartları gibi bazı dışsal faktörlerin de etkisi altındadır. İşletme yönetiminin dışsal faktörleri göz önüne alarak oluşturduğu politikalara ve bu politikaların devamlılığı için seçeceği tüm usul ve yöntemlere dış kontrol denilmektedir.⁴⁰ İşletme içi faktörlerin bu politikada yaratacağı sapmaları tespit

³⁴ Zeyyat Sabuncuoğlu, Muammer Paşa ve Kurtuluş Kaymaz, **Zaman Yönetimi**, İstanbul: Beta Basım-Yayım, 2.b., 2010, s.25.

³⁵ Salih Tanju Yavuz, “İç Kontrol Fonksiyonu’nun Bileşenleri İç Kontrol Merkezi Teftiş’ten (İç Denetim’den) Farklı Bir Mekanizma mıdır?”, **Bankacılar Dergisi**, S.42, 2002, s.53.

³⁶ Şimşek, **a.g.e.**, s.265.

³⁷ Biçer, **a.g.e.**, s.8.

³⁸ Sumru Tümer, **Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları**, Ankara: Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayınları, 2010, s.11.

³⁹ Ümit Ataman, Rüstem Hacı Rüstemoğlu, ve Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım, 1.b., 2001, s.61.

⁴⁰ Hasan Türedi, **Denetim**, Trabzon: Celepler Matbaacılık, Ekim 2007, s.123.

etmek ve önlemek için oluşturulan prosedürler için ise iç kontrol terimi kullanılmaktadır.⁴¹

Victor Z. Brink 1946 yılında yayımlanan İç Denetçi başlıklı makalesinde iç kontrolü; zamanında bilgi sağlayan iyi bir muhasebe sistemi, muhasebenin de ötesinde yazılı politika ve prosedürler, faaliyetlerin etkinliğini ölçmek için iyi düzenlenmiş bütçeler ve iç denetim olarak tanımlamıştır.⁴² İç kontrol ile ilgili kapsamlı ilk araştırma 1949 yılında Denetim Yordamları Komitesi tarafından yapılmıştır. Komitenin yayınladığı özel raporda iç kontrol şu şekilde tanımlanmıştır:⁴³

"İç kontrol, örgütün planı ile işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini artırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirme amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içerir."

Komite yapmış olduğu bu tanım ile iç kontrolün kapsamını çok geniş tutmuştur. Bu tanımlama sadece muhasebe ile ilgili mali nitelikteki kıymet hareketlerini içermemekte, ayrıca işletmenin amaçlarıyla ilgili faaliyetler kapsamındaki çeşitli durumları da kontrole dâhil etmektedir. Kapsamın bu denli geniş tutulması denetim faaliyetlerinin kapsamını da genişletmiştir. Bu sonucu denetçinin çalışma sahasının sınırlarının belirlenmesinde zorluklarla karşılaşmıştır. Bu sorunları ortadan kaldırmak için Denetim Yordamları Komitesi yeni bir çalışma yapmış ve 1958 yılında yayınladığı raporda iç kontrolü; yönetsel ve muhasebe kontrolü olarak iki kısma ayırmış ve yeniden tanımlamıştır.⁴⁴

a) Yönetsel Kontrol

İşletmelerin, işletme üst yönetiminin belirlediği amaçlar doğrultusunda etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesine yönelik kontrollerdir.⁴⁵ İşletmede muhasebe faaliyetleri ile dolaylı ilgisi bulunan muhasebesel faaliyetlerin dışında kalan, verimliliği

⁴¹ Biçer, a.g.e., s.17.

⁴² Şaban Uzay, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları No:132, İlk Baskı 1999, s.6.

⁴³ Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 13.b., 2008, s.315-316.

⁴⁴ a.g.e., s.316.

⁴⁵ Kaval, a.g.e., s.123.

ve yönetim politikalarına bağlılığı artırma amaçları ile yakın ilişkide bulunan faaliyetler yönetim kontrolleridir.⁴⁶ Etkin bir iç kontrol yapısının kurulup işletilmesinde işletme yönetiminin sağlamayı planladığı amaçlar dört grupta incelenebilir. Bunlar:⁴⁷

Güvenilir Bilginin Sağlanması: İşletmelerin faaliyetlerini yürütürken yönetimin verimli ve doğru kararlar alabilmesi için zamanında sağlanmış güvenilir bilgiye ihtiyacı vardır. Etkin bir iç kontrol sisteminin bulunduğu işletmeler bu bilgilere zamanında daha az maliyet ile güvenilir bir biçimde ulaşmaktadır.

İşletme Varlıklarının ve Kayıtlarının Korunması: İşletmelerin fiziki varlıkları kullanım amacı dışında çalınabilir, gerektiği gibi muhafaza edilmediği için zarar görebilir. Bu gibi durumları önlemek ve varlıkların korunmasını sağlamak için uygun kontrollere ihtiyaç duyulmaktadır. Son yıllarda teknolojinin yoğun kullanılması ile kayıtların elektronik ortamda tutulmasından bu yana belirli varlıkların ve kayıtların korunması daha da önem kazanmıştır.

Verimliliğin Arttırılması: İşletmeler faaliyetlerinin her aşamasında fire ve artıkların azaltılmasını sağlamak, kaynaklarının verimsiz ve etkin olmayan bir biçimde kullanılmasını engellemek, verimliliği arttırabilmek için uygun kontrol ve önlemler almalı ve uygulamalıdır.

Belirlenmiş Politikalara Bağlılığı Özendirme: İşletme yönetimi tarafından kuruluş amaçlarına uygun olarak belirlenen politika ve kuralların çalışanlar tarafından benimsenmesi sağlanılarak politika ve kurallara uygun davranıp davranılmadığının iç kontrol sistemi aracılığı ile araştırılması ve çalışanların özendirilmesi gerekir. Amaçlara ulaşmada işletme çalışanlarının belirlenen amaçları benimsemeleri ve bir amaç birliği içinde hareket etmeleri çok önemlidir.⁴⁸

⁴⁶ Nahit Akarkarasu, **Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkileştirilmesi İçin Öneriler**, Sermaye Piyasası Kurumu Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü, İstanbul: 2000, s.20.

⁴⁷ Güredin, **a.g.e.**, s,318.

⁴⁸ **a.g.e.**, s.318.

b) Muhasebe Kontrolü

Muhasebe kontrolü; işletme varlıklarının korunmasına ve kayıtların doğruluğuna ilişkin finansal ve muhasebe prosedürleri ile ilgili kontrollerdir.⁴⁹ Muhasebe kontrolünün şu hususları yerine getirecek şekilde tasarlanması gerekir.⁵⁰

- İşlemler, işletme yönetiminin genel ve özel yetkilerine uygun olarak 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.
- Varlıkların kullanma hakkına sadece yönetimin yetkilerine uygun olarak izin verilmelidir.
- Varlıkların korunmasıyla sorumluluğu belirlemek için yapılmış kayıtlar belirli zaman aralıklarında mevcut varlıklarla karşılaştırmalı ve herhangi bir fark bulunduğu gerekli işlem yapılmalıdır.

Finansal tablolar üzerinde doğrudan etki yapan kayıtların güvenilirliği ve varlıkların korunması ile ilgili iç kontroller olarak bilinen muhasebe kontrolleri başlıca üç unsur tarafından belirlenir.⁵¹

Varlıkların Korunması: İşletme varlıklarının korunması geniş ve dar anlamda ele alınabilir.⁵² Geniş anlamda ele alındığında işletme yönetiminin varlıklarını istenilmeyen her türlü olaylara karşı korumak için önceden almış olduğu önlemler anlaşılır⁵³ ve bu bağlamda yönetsel kontrolün kapsamına girer. Bunlar, kötü işletme kararlarından, doğal afetlere⁵⁴ bilgi teknolojilerinin verimli kullanılmasından, deneyimli ve eğitimli personelin kaybedilmemesi gibi her türlü zararlara karşı alınmış önlemlerdir.⁵⁵ Varlıkların dar anlamda korunması; kıymet hareketlerinin muhasebe

⁴⁹ Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi 1**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Eğitim ve Yardım Vakfı Yayınları No: 85-7 Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2.b., 1985, s.70.

⁵⁰ F.Münevver Yılcı, **İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayii İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Nobel Yayın Dağıtım, Yayın No: 939, 2.b., Eylül 2006, s.25.

⁵¹ Güredin, **a.g.e.**, s.319.

⁵² **a.g.e.**, s.319.

⁵³ Celal Kepekçi, **İç Kontrol Sistemi**, Ankara: Tesmer Yayınları, 1994, s.16.

⁵⁴ Güredin, **a.g.e.**, s.319-320.

⁵⁵ Okay, **a.g.m.**, s.19.

kayıtlarına geçirilmesi ve ilgili varlıkların saklanması sırasında oluşabilecek kasıtlı veya kasıtlı olmayan kayıplara karşı korunmasıdır.⁵⁶ Alınan tüm bu önlemler ile mevcut varlıkların korunması ve yeni varlıkların kazanılması sağlanmış olur.⁵⁷

Finansal Kayıtların Güvenilirliği: Muhasebe kontrolü açısından finansal kayıtların güvenilirliği işletme içine ve işletme dışına raporlanması ile ilgilidir. İşletme içine sunulan raporlar daha detaylı bilgiler içerir ve yönetsel kontrolün konusuna girer. İşletme dışına sunulan muhasebe bilgileri ise genel amaçlı raporlar ile özetlenir. Bağımsız denetim açısından asıl önemli olan işletme dışına sunulan finansal raporlardaki bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında görüş bildirmektir. Bu nedenle denetim açısından finansal kayıtların güvenilirliği dendiğinde işletme dışına yayınlanan raporların güvenilir olması anlaşılır.⁵⁸

Kıymet Hareketleri: İşletme faaliyetlerinin temelini oluşturur ve varlıkların satın alınmasından, işletme içinde tüketilmesi veya satılmasına kadar geçen işlemleri ifade eder. Kıymet hareketlerine ait işlemlerin muhasebe ilkeleri doğrultusunda kayıtlara eksiksiz aktarılması ve belirli dönemlerde ilgili taraflara raporlanması muhasebenin kayıtlama fonksiyonunun bir gereğidir.⁵⁹

1.2. İç Kontrol Sistemi

İç kontrol sistemi ilk olarak; işletmenin muhasebe uygulamalarında hata ve hilelerin ortaya çıkarılması,⁶⁰ varlıkların korunması ve kötü kullanılmasını önlemek amacıyla geliştirilmiştir.⁶¹ Sisteme zaman içinde verimlilik, zaman kazanma ve düzenlilik unsurları ilave olmuştur.⁶² İç kontrol sisteminin tanımlanmasına ilişkin birçok yayın yapılmıştır.⁶³ En son gelinen aşamada Sponsor Organizasyonlar Komitesi

⁵⁶ Güredin, **a.g.e.**, s.320.

⁵⁷ Yağcı, **a.g.e.**, s.8.

⁵⁸ Güredin, **a.g.e.**, s.320.

⁵⁹ **a.g.e.**, s.320-321.

⁶⁰ Kaval, **a.g.e.**, s.121.

⁶¹ Hasan Türedi, "Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Kontrol", **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, (Çevrimiçi) <http://asosindex.com/journal-article-abstract?id=18840#.VK13JyusV3M>, (Erişim Tarihi: 20.12.2014), s.101.

⁶² Kaval, **a.g.e.**, s.121.

⁶³ Orhan Akışık, "İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri", **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Ocak 2005, s.93.

(Committee of Sponsoring Organizations COSO) tarafından yapılan ve tüm dünyada düzenleyici otoriteler tarafından benimsenen iç kontrol sistemi tanımı şöyledir:⁶⁴

“En geniş anlamda, bir işletme veya diğer bir kuruluştaki yönetim kurulu, üst yönetim ve diğer personel tarafından etkilenen ve bu kişilerin içinde bulunduğu;

- *Faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği (performans amaçları),*
- *Finansal raporlamanın güvenilirliği (raporlama amaçları),*
- *Yürürlükteki mevzuata ve diğer düzenlemelere uyum (mevzuata uyum),*

şeklinde sınıflandırılacak üç gruptaki amaçlara yönelik makul bir güvence temin etmek üzere tesis edilen süreçtir.”

Bu tanım iç kontrol sisteminin amaçlarını, niteliğini, kimlerin sorumluluğunda olduğunu tanımaya yeterli bir tanımdır. İç kontrol sistemi, tek bir olay veya tek bir durum olmayıp işletmenin tüm faaliyetleri ile iç içe geçmiş işletmenin tüm aşamalarına yayılmış sistemler bütünüdür.⁶⁵

İşletmeler büyüdükçe faaliyetlerinde meydana gelen değer hareketlerinin artması işletme yönetiminin faaliyetleri doğrudan kontrol etme olanağını ortadan kaldırmaktadır. İşletme yönetimi açısından ortaya çıkan bu olumsuz gelişme, ancak etkin bir iç kontrol sistemi kurularak ve etkin bir şekilde yürütülerek giderilebilir.⁶⁶ İç kontrol sistemi ile işletme fonksiyonları alt fonksiyonlara ayrılmakta, her fonksiyona farklı kişiler tahsis edilerek kişilerin birbirini kontrol etmeleri sağlanmakta, iyi bir belge kayıt ve rapor sistemi ile kişilerin sorumlulukları belirlenmekte, hata ve hile yapımları önlenmekte, varlıklara erişim sınırlandırılmakta ve kötü niyetli davranışlara izin verilmemektir.⁶⁷ Bu bağlamda oluşturulan iç kontrol sistemi ne kadar ayrıntılı ve dikkatli tasarlanmış olursa olsun hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesinde kesin güvence sağlayamaz.⁶⁸ Çünkü iç kontrol sistemini işletmenin her aşamasında çalışır kılan insandır.⁶⁹ İnsan faktörünün olduğu her yerde olduğu gibi oluşturulan kontrol

⁶⁴ Kaval, **a.g.e.**, s.121.

⁶⁵ **a.g.e.**, s.122.

⁶⁶ Tamer Aksoy, Ulusal ve Uluslararası..., **a.g.m.**, s.138.

⁶⁷ Kaval, **a.g.e.**, s.121

⁶⁸ Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**, Kocaeli: Umuttepe Yayınları Yayın No: 33, 2010, s.39.

⁶⁹ Çiğdem Baskıcı, “İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Anlayışındaki Yeri: İMKB Şirketlerinde Bir Uygulama”, (Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2012, s.10.

ortamı yanlış anlamalar, kötüye kullanmalar, hatalar, ihmaller ve eksiklikler gibi uygulamalardan etkilenir. İşletmede sistem içindeki rollerin, sorumlulukların ve yetkilerin tanımlarının iyi belirlenmiş olması, bilinmesi ve benimsenmesi büyük önem taşımaktadır.⁷⁰

İşletmelerin iç kontrol sistemini etkileyen bazı unsurlar vardır. Bu unsurların işletmenin hacmi, ortaklık özellikleri, yapısı, faaliyetlerinin karmaşıklığı ve çeşitliliği, veri işletme yöntemleri ile yasal ve düzenleyici koşulların uygulanabilirliği çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.⁷¹ İşletmelerin hacimleri kurulacak olan iç kontrol sisteminin veya kullanılacak olan kontrol mekanizmalarının derecesini belirlemektedir. İşletme sahibinin kendisinin yönettiği küçük işletmelerde birçok kontrol usul ve yöntemin kullanılmasına gerek yoktur. İşletmelerin hacimleri büyüdükçe organizasyon yapısı büyüyecek, faaliyetlerine ait işlem sayıları artacak ve daha fazla personel çalıştırmak zorunda kalacaktır. Bu durum işletme yönetimlerinin faaliyetlere ait işlemleri doğrudan kontrol etme şansısını zorlaştırmaktadır. Bunun için işletmeler yapılarına uygun iç kontrol sistemini oluşturmalı ve uygulamalıdır.⁷²

1.2.1. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Dikkat Edilmesi Gereken Faktörler

İşletme yönetiminin etkin bir iç kontrol sistemi kurarken dikkat etmesi gereken iki önemli nokta vardır. Bunlar; risk faktörü ve maliyet faktörüdür.⁷³

Risk Faktörü: İşletme faaliyetlerinde risk; faaliyetlerin öngörülen şekilde yürütülememesi⁷⁴ ve bunun sonucunda kaynakların verimsiz kullanılmasıdır. İşletme yönetimi iç kontrol sistemini kurmadan önce işletmeye ait riskleri ve önemlilik derecesini belirlemeli ve yapıyı buna uygun şekilde kurmalıdır.⁷⁵ İşletme yöneticileri işletmede finansal risk ve muhasebe riski olarak iki tür risk ile karşı karşıyadır. Finansal risk; uygun olmayan yönetim politikalarının uygulanması ve yolsuzluklar sonucu varlık kaybı olasılığı, muhasebe riski ise; kayıtlar ve varlıklar ile ilgili hesap verme

⁷⁰ Tümer, **a.g.e.**, s.22.

⁷¹ Uzay, İşletmelerde İç Kontrol..., **a.g.e.**, s.33.

⁷² Simay Erdoğan, **a.g.e.**, s.31.

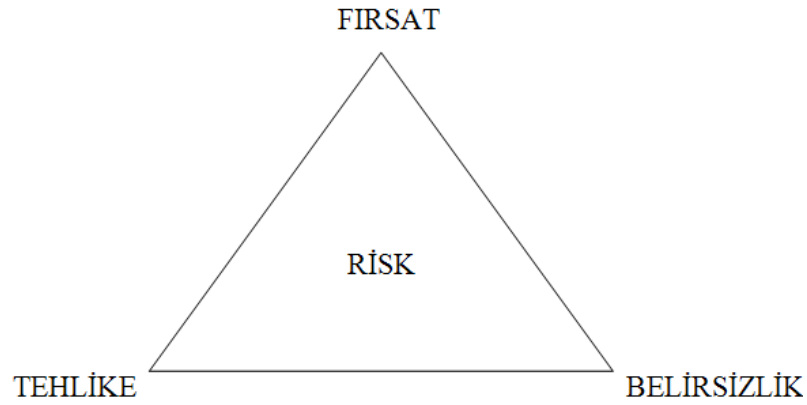
⁷³ Hasan Türedi, **a.g.e.**, s.124.

⁷⁴ **a.g.e.**, s.124.

⁷⁵ Kepekçi, Bağımsız..., **a.g.e.**, s.66-67.

yükümlülüğünün yerine getirildiği raporlamalarda yapılacak hata olasılıklarıdır.⁷⁶ Yöneticilerin bu noktada amaçları riskleri sıfıra indirmek değil, riskleri en aza indirmek ve çıkabilecek risklerin etkisini azaltmak için çalışmaktır.⁷⁷

İşletmelerde riskler bünyelerinde sadece tehlikeleri değil aynı zaman da fırsatları da barındırır. Beklenmeyen olaylardan kaynaklanan risk tehlikeyi, değişimden kaynaklanan risk belirsizliği ifade ederken riski işletme lehine kullanabilme kabiliyeti ise fırsatları ifade eder. Şekil 1.'de görüleceği gibi tehlike ve belirsizliklerden kaynaklanan risklerin bir ayağı da fırsatlardır. Piyasa yeni bir ürün sunulduğunda, ürünün kabul edilmemesi yapılan yatırımlardan zarar edilmesi riski anlamına gelirken, ürünün benimsenmesi, piyasada tutunması durumunda sağladığı getiri fırsat olarak değerlendirilir.⁷⁸



Şekil 1. Riskin Çeşitlendirilmesi

Kaynak: Yasemin Tüzün, Risk Nedir?, İç Denetim Dergisi, Yaz 2002, S.4, s.26

Maliyet Faktörü: İç kontrol sistemini kurmanın ve kontrol etmenin işletmeye getireceği maddi bir maliyet vardır.⁷⁹ Kurulan iç kontrol sisteminden sonra işletmede bürokratik yapı artacağından, işlemlerin gecikmesi sonucu verimlilik ve kârlılık üzerinde negatif yönlü bir etki yaratacaktır. İç kontrol sisteminin neden olabileceği bu

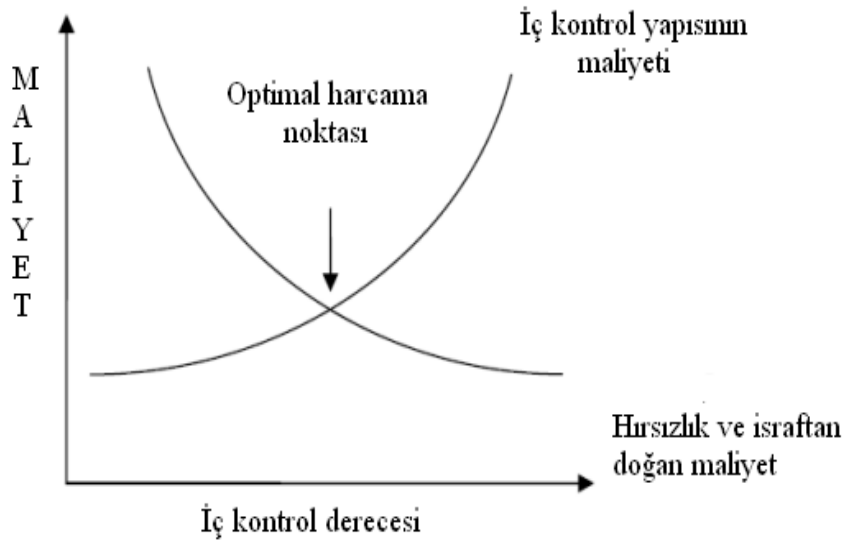
⁷⁶ Kepekçi, İç Kontrol Sistemi..., a.g.e., s.9.

⁷⁷ Fuat Öksüz, **Şirketlerde Yeterli İç Kontroller Var mı? İç Kontrol Bakış Açısıyla Değerlendirme**, IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, III. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Editör: Cemal İbiş, İstanbul, 2011, s.317.

⁷⁸ Yasemin Tüzün, "Risk Nedir?", **İç Denetim Dergisi**, Yaz 2002, S.4, s.26.

⁷⁹ Selda Türedi, "İç Kontrol Sistemi ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi", **Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2012, C.4, S.1, s.28.

maliyet iç kontrol sisteminden beklenen faydadan daha fazla olmamalıdır.⁸⁰ Şekil 2.'de görüleceği gibi optimal harcama noktasına kadar iç kontrol sisteminin kurulmasına devam edilmelidir. Bu noktadan sonra sisteme eklenen ilave kontrol faaliyetlerinin getireceği maliyet, hırsızlık ve israftan doğan maliyetlerden daha yüksek olacağı için iç kontrolden sağlanan faydayı aşacaktır. İç kontrol sistemi ne kadar sağlam kurulursa kurulsun, önceden tahmin edilemeyen ve önüne geçilemeyen kayıplar her işletmede olacaktır. Bu nedenle, işletmelerdeki iç kontrol sisteminin karşılaşılan risklerin önlenmesinde yönetime mutlak güvence değil yalnızca makul bir güvence sunması buradan kaynaklanmaktadır.⁸¹



Şekil 2. İç Kontrolle Katlanılan ve Tasarruf Edilen Maliyetler

Kaynak: Celal Kepekçi, İç Kontrol Sistemi, Ankara: Tesmer Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları, Yayın No: 6, 1994, s.12.

Büyük işletmeler için geçerli olan iç kontroller fayda maliyet açısından değerlendirildiğinde küçük işletmeler için çok kullanışlı değildir. Küçük işletmelerde genellikle iç kontrol işlevini işletme sahibi veya yönetim yerine getirir. Böyle bir durumda ise görevlerin ayrılığı ilkesi ihlal edilmiş olur ve finansal tablolar üzerindeki denetçi görüşünü destekleyecek denetim kanıtlarının başka yollardan elde edilmesi

⁸⁰ Hasan Türedi, a.g.e., s.126.

⁸¹ Simay Erdoğan, a.g.e., s.43

gerekir. İşletmenin zaman içerisinde büyümesi durumunda ise, iç kontrolün işletme içindeki başka bir bölüme devredilmesi gerekmektedir.⁸²

1.2.2. İç Kontrol Sisteminin Temel İlkeleri

Her işletme kendi yapısına göre çok sayıda kontrol ilkesi uygulasa da genel olarak bu ilkeler beş başlık altında toplanabilir:⁸³

Görevler Ayrılığı: Bir işin başlangıcından sonuçlanana kadar tek bir kişinin veya bölümün sorumluluğuna verilmemesidir. Bunun sağlanması için işletmenin faaliyetlerinin alt faaliyetlere bölünmesi ve her bir alt faaliyetin başka bir kişinin sorumluluğuna verilmesi gerekir.⁸⁴ İlkenin amacı bilinçli ve bilinçli olmayan hataların önlenmesi ve yapılan hataların en kısa zamanda ortaya çıkarılmasıdır.⁸⁵ İşletme yapılarına göre görevleri farklı kişiler arasında paylaştırarak hata ve yolsuzlukların önlenmesi ve oluşan olumsuz durumların ortaya çıkarılması sağlanmalıdır. Görevlerin dağılımı sürecinde görevlendirilecek kişilerin sayısı, işletmenin ölçeği ile doğru orantılıdır. Küçük ve orta ölçekteki işletmelerde görevlerin fazla dağıtım maliyet sorunlarını beraberinde getirmektedir.⁸⁶ Büyük ölçekteki işletmelerde görev ve sorumlulukların ayrılmasında dört genel kural mevcuttur. Bunlar;⁸⁷

- Muhasebe ile varlıkların korunması görevlerinin ayrılması, (Örneğin; muhasebe kayıtlarını tutmakla görevli kişi aynı zamanda ödeme işlemlerinden sorumlu olmamalıdır.)
- Varlıkların korunması ile yetkilendirme, (Örneğin; işe eleman veya çıkarılması işlemleri yetkisine sahip olan kişi aynı zamanda ücretlerin hesaplanmasından ve dağıtımından sorumlu olmamalıdır.)

⁸² Kepekçi, İç Kontrol Sistemi..., a.g.e., s.12.

⁸³ Uzay, İşletmelerde İç Kontrol... a.g.e., s.29.

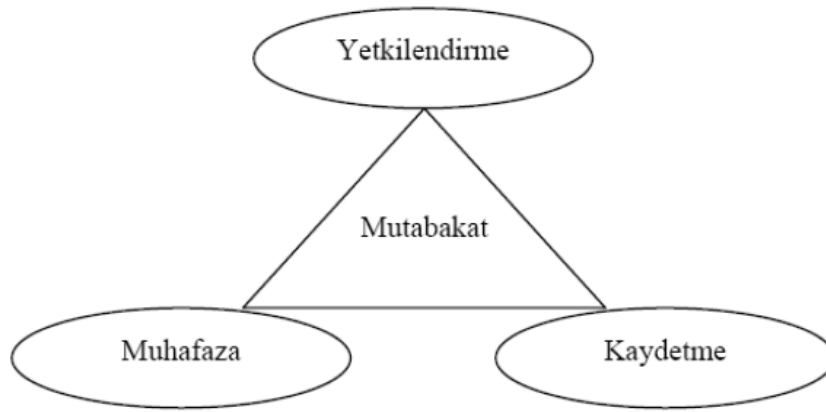
⁸⁴ Kaval, a.g.e., s.128.

⁸⁵ Güredin, a.g.e., s.329-330.

⁸⁶ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, No: 457, 3.b., 1999, s.127.

⁸⁷ Arens ve Loebbecke, a.g.e., s.292., Gamze Özen, "İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi", (İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2010, s.45.

- İşlemleri yürütme ile deftere kaydetme sorumluluğunun ayrılması, (Örneğin; işletmeleri kaydeden kişi raporları hazırlamakta sorumlu olur ise taraflı davranma olasılığı yüksek olacaktır.)
- Bilgi teknolojileri sisteminde çalışanlar arasında görevlerin ayrılığı, (Örneğin; sistem analisti, programcı, bilgisayar operatörü ile bilgisayarla ilgili dosya vb. belgeleri koruyan kişi ve veri kontrol grubunun ayrılması ideal olanıdır.)



Şekil 3. Görevler Ayrılığı

Kaynak: Timothy J. Louwers, Robert J. Ramsay, David H. Sinason and Jerry R. Strawser, **Auditing&Assurance Services International Edition**, New York: McGraw-Hill/Irwin, 2005, s.147.

Yetkilendirme: Varlıkların belirli amaçlar için belirli şartlar altında uygun biçimde değişimi, aktarılması veya kullanımı ile ilgili yönetim kararlarını ifade eder. Yetkilendirme genel yetkilendirme ve özel yetkilendirme şeklinde olabilir. Yetki işletme sahibi ve ortakları tarafından yöneticilere, müdürlere ve diğer çalışanlara aşağı doğru aktarılan bir yönetim işlevidir. Genel yetkilendirme belirli şartlara uyan tüm işlemler için yapılmış yetkilendirme olup yönetim tarafından sınırları belirlenip ilgili kişilerin bu sınırlar dâhilinde işlem yapılabilmesi yetkisini verir. Belirli bir işlem için verilen yetkilendirme ise özel yetkilendirme olarak tanımlanmaktadır.⁸⁸

Belge ve Muhasebe Kayıt Düzeni: İşletmeler faaliyetleri kontrol edebilmek, varlıkların korunmasını sağlamak, ilgili kişilere hesap verme yükümlülüğünü yerine

⁸⁸ Güredin, **a.g.e.**, s. 321.

getirmek, yasalara uygunluğu sağlamak gibi amaçlar için yapmış olduğu işlemlerini belgeye dayandırmaktadır. Yapılan işlemlerin bir bölümü sadece muhasebe kontrol amaçları için gereklidir.⁸⁹ İşlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda güvenilir bir şekilde muhasebe kayıtlarının tutulabilmesi, bu kayıtlara ait raporlamaların zamanında ilgili kişilere iletilmesi için işletmede bir hesap planı ve muhasebe el kitabı olmalıdır.⁹⁰

Fiziksel Koruma: Varlıklar ile kayıtların fiziksel kontrolü, varlıkların ve kayıtların fiziki olarak korunması ile bu varlıklara doğrudan veya dolaylı erişimin yetkili personel ile sınırlandırılması, bunlarla ilgili bilgi işlem dosyaları dâhil olmak üzere her türlü veri ve bilgilerin disket, cd vs. bir kopyasının muhafaza edilmesini ifade etmektedir. Varlıkların fiziki korumasına ilişkin kontrol prosedürlerini sadece kilitli kasa, çit, güvenlik görevlisi bulundurma, yangına ve hırsızlığa karşı alarm sistemleri kurma gibi güvenlik araçları ve donanımları içermez aynı zamanda muhasebe kayıtlarının ve kaynak belgelerin, hatta kullanılmamış basılı belgelerin fiziki korunması, bu kayıtlara ve belgelere yetkili olmayan personelin erişmesinin yasaklanması gibi önlemleri içerir.⁹¹

Bağımsız Mutabakat: Belirli dönemlerde varlıklara ait kayıtların doğruluğunu ve iç kontrol sisteminin belirlenen amaçlar doğrultusunda çalışıp çalışmadığını kontrol etmek için işlemleri yapan kişiler dışındaki kişiler tarafından kayıtların doğruluğu teyit edilmeli ve ortaya çıkan sonuçlar konusunda işletme yönetim bilgilendirilmelidir.⁹² Bu araştırmalar yapılırken karşılaştırmalar; ücret bordrosu, alış ve satış faturası, makbuz, tutanak gibi yazılı belgelerde yer alan hesaplamalar ile kasa veya stok hesaplarının fiili durumu ile kaydi durumları dikkate alınarak yapılır. Karşılaştırmaların yapılmasında işletmenin büyüklüğü ve işlem yoğunluğu önemlidir. Küçük işletmelerde bu karşılaştırmalar işletme sahipleri, ortakları veya yöneticileri tarafından yapılır iken büyük işletmelerde bu işlemler iç denetim bölümü tarafından yapılmaktadır.⁹³

⁸⁹ Kepekçi, **a.g.e.**, s.36.

⁹⁰ Güredin, **a.g.e.**, s.331.

⁹¹ Bülend Özoğlu, Ceyhan Mercan, Sabri Çakıroğlu, **Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim**, İ.B.B. İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları: 1, 1.b., Ocak 2010, s.247-248.

⁹² Güredin, **a.g.e.**, s.332.

⁹³ Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, **a.g.e.**, s.248-249.

1.2.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

İç kontrol sistemi işletmelerde finansal ve muhasebe risklerini en aza indirmek veya bu risklerden kaçınmak için oluşturulmuştur. İç kontrol sisteminden beklenen amaçlar şunlardır:⁹⁴

- İç kontrol sisteminin esas amaçları,
- İç kontrol sisteminin genel amaçları,
- İç kontrol sisteminin özel amaçları.

İç kontrol sisteminin esas amaçları: İç kontrol sisteminin tanımı yapılır iken sistemin esas amaçları açıkça belirtilmektedir. Bu amaçlar:

- İşletmenin varlıklarını korumak,
- Bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak,
- Faaliyetlerin politikalara ve yasalara uygunluğunu sağlamak,
- Kaynakların ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak,
- Belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını sağlamak.

İç kontrol sisteminin genel amaçları: İç kontrol sisteminin genel amaçları şunlardır:⁹⁵

- Yasalara, düzenlemelere ve yönetim politikalarına uyulması,
- Düzenli, verimli ve etkili faaliyetlerin teşvik edilmesi, planlanmış çıktıların gerçekleştirilmesi,
- Hata, hile, israf ve kötü yönetime karşı kaynakların korunması,
- Örgütün hedefleriyle uyumlu kaliteli ürünler ve hizmetler sunulması,
- İşletmenin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli şekilde yönetilmesi,
- Kararların doğru alınmasına yardımcı olmak amacıyla zamanlı, düzenli ve güvenilir rapor ve bilgi üretilmesi,
- Muhasebe verilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması,

⁹⁴ Kepekçi, İç Kontrol Sistemi..., a.g.e., s.15.

⁹⁵ Süleyman Uyar, "UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi", **Akdeniz Üniversitesi Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, 2/2 2012, s.45.

- Yönetim politikalarına bağlılığın özendirilmesidir.

İç kontrol sisteminin özel amaçları: İşletmeler belirlemiş oldukları genel amaçlarına paralel olarak özel kontrol amaçları belirlemesi gerekir. Özel kontrol amaçlarını belirlemeden önce faaliyetlerine ait işlemleri işletme fonksiyonlarına, finansal tablolar sınıflamasına, faaliyet döngülerine göre bölümlere ayırmaları gerekir. Bu bölümlenmeden sonra ikinci adımda genel amaçlar özel amaçlara dönüştürülür. Son adım olarak özel kontrol amaçlarının gerçekleşmesini sağlayacak kontroller belirlenmeli ve uygulanmalıdır.⁹⁶ İç kontrol sisteminin özel amaçları aşağıdaki gibi özetlenebilir.⁹⁷

- *Gerçeklik:* İç kontrol sistemi gerçekte var olmayan işlemlerin gerçekmiş gibi kaydedilmesine izin vermemelidir.
- *Eksiksiz Olma:* İşletmedeki geçerli bütün işlemler kaydedilmiş olmalıdır. İç kontrol prosedürleri işlemlerin kayıt dışı kalmasını önlemelidir.
- *Kayıtların Uygunluğu:* Gerçek işlemler uygun şekilde kayıtlara geçirilmelidir. Kayıtlar zaman esasına göre özetlenir, nakledilir, sınıflandırılır ve değerlendirilir. Değerlendirme çeşitli aşamalarda kaydedilen miktar ve hesaplamalar için oluşabilecek hatalardan korunmak için, sınıflandırma finansal tabloların doğru şekilde sunulabilmesi için buna uygun işlemlerden meydana geldiği zaman kaydedilmesini gerektirir.
- *Varlıkları Koruma:* Varlıkların fiziki olarak korunması, kaydetme fonksiyonundan tamamen bağımsız özel personel tarafından yapılmalıdır. Varlıklara doğrudan erişim sınırlandırılmalı, uygun yetkilendirme önlemleri alınmalıdır.
- *Mutabakat:* Uygun zaman aralıkları ile yardımcı hesaplar, ana hesaplar, varlıklar ve borçlar ile kayıtlı değerler karşılaştırılmalıdır. Farklılık söz konusu ise araştırılmalı, gerekli düzeltme işlemi yapılmalıdır. Böylece kaynaklar etkin

⁹⁶ Kepekçi, İç Kontrol Sistemi..., a.g.e., s.23-25.

⁹⁷ Uzay, İşletmelerde İç Kontrol... a.g.e. , s.20.

kullanılmış, belirlenen plan ve politikalara olan bağlılık artmış olacaktır.

1.3. İç Kontrol Sistemine İlişkin Yapılan Düzenlemeler

İşletmelerin belirlemiş oldukları amaçların yerine getirilmesinde dikkat edilmesi gereken en önemli unsurlardan bir tanesi işletme içindeki iç kontrol sisteminin güvenilirliğidir. Bu güvenilirliğin sağlayabilen işletmeler doğru finansal raporlama ile buldukları piyasalara da güven vermektedir. Etkin olmayan iç kontrol sisteminde edinilen bilgiler neticesinde oluşan yanlış finansal raporlamalar işletmelerin iflaslarına kadar giden sonuçlara neden olmaktadır.⁹⁸

Dünyada yaşanan büyük işletmelerin iflasları, yolsuzluklar yatırımcıların piyasalara olan güveninin sarsılmasına neden olmuştur. Bu güveni tekrar kazandırmak için⁹⁹ birçok meslek örgütü iç kontrol sisteminin kurulması ve geliştirilmesi üzerine düzenlemeler yapmakta ve halen çalışmalarını sürdürmektedir.¹⁰⁰ Bu düzenlemelerden bazıları şunlardır:

- COSO
- CoCo (Criteria of Control Objectives)
- CobiT (Control Objectives for Information Technology)
- Turnbull Raporu
- Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI)
- Sarbanes-Oxley Yasasına (SOX)

1.3.1. COSO İç Kontrol Modeli

1970'li yılların sonunda Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde artan hileli finansal raporlamayı önlemek amacıyla beş önemli meslek örgütü sponsorluğunda

⁹⁸ Tamer Aksoy, Basel II..., **a.g.e.**, s.220.

⁹⁹ **a.g.e.**, s.220.

¹⁰⁰ Uzay, İşletmelerde İç Kontrol... **a.g.e.**, s.7.

oluşturulan Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission on Fraudulent Reporting) kurulmuştur.¹⁰¹ Oluşturulan komisyona destek veren örgütler;¹⁰²

- İç Denetim Enstitüsü (IIA),
- Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA),
- Finansal Yöneticiler Enstitüsü (FEI),
- Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA),
- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA),

Komisyonun ilk başkanlığını yapan James C.Treadway olduğu için kurulan komisyon Treadway Komisyonu olarak da bilinir. Komisyonun ön önemli amacı hileli finansal raporlamanın nedenlerini belirleyerek tekrar meydana gelme olasılığını en aza indirmektir.¹⁰³ Komisyonun çalışmaları, dikkatlerin tekrar iç kontrol üzerine çevrilmesini sağlamış ve iç kontrol kavramsal olarak yeniden düzenlenmiştir. Bu amaçla "Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission" (COSO) oluşturulmuştur.¹⁰⁴

COSO, iç kontrol değerlendirme modeli alanında önemli bir adım atarak organizasyonun tüm yönlerini kapsayan iç kontrol değerlendirme modelini 1992 yılında yayımlamıştır. Kısa zaman içerisinde COSO, genel kabul gören bir iç kontrol değerlendirme modeli haline gelmiş ve COSO'nun bu çalışması 'Internal Control Integrated Framework (İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve)' olarak isimlendirilmiştir.¹⁰⁵ Rapor ile işletmenin amaçlarına ulaşmasında iç kontrol sisteminin önemi yeniden vurgulanmakta ve kurumsal sosyal sorumluluk yönetim anlayışı ile güvenilir finansal raporlamanın oluşmasında işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini yeniden

¹⁰¹ İbiş ve Çatıkkaş, **a.g.m.**, s.100.

¹⁰² COSO, (Çevrimiçi) <http://www.coso.org>, (Erişim Tarihi: 12.08.2014)

¹⁰³ İbiş ve Çatıkkaş, **a.g.m.**, s.101.

¹⁰⁴ COSO, (Çevrimiçi), http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?p=1063, (Erişim Tarihi: 08.10.2014)

¹⁰⁵ COSO, Enterprise Risk Management - Integrated Framework Executive Summary, September, 2004, (Çevrimiçi) http://www.coso.org/Publications/ERM/COSO_ERM_ExecutiveSummary.pdf, (Erişim Tarihi: 01.07.2014).

incelemelerini sağlamaktadır.¹⁰⁶ İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve Raporu'nda iç kontrolün özellikleri şöyle sıralanmıştır:¹⁰⁷

- İç kontrol bir süreçtir, işletmenin hedeflerine ulaşmak için kullandığı bir araçtır.
- İç kontrol sadece bir takım talimatname ve formlardan oluşmamaktadır, çalışanların etkisine açıktır.
- İç kontrol önemli derecede güven sağlayabilir fakat hiçbir zaman kesin güvence sağlayamaz.
- İç kontrolün amacı, tanımında verilmiş olan birbirinden ayrı fakat birbiriyle örtüşen alanlarda hedeflere ulaşmasını temin etmektedir.

COSO raporunun esas amacı, işletme faaliyetlerinin yönetim ve ilgili kişilerce daha iyi kontrol edilebilmesini sağlamaktır. Bu amaçla, iç kontrol ile ilgili farklı kavramları bütünleştirerek ortak bir tanım oluşturmayı ve kontrol unsurlarını belirlemeyi hedeflemiştir. Böylece işletmelerin kendi iç kontrollerini değerleyebilecekleri genel kabul gören bir sistem oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda COSO raporunu iç kontrol açısından bir milat olarak tarif edilmektedir. Bu rapor doğrultusunda iç kontrol daha çok önem kazanmış ve bütün dünyada kabul gören bir çerçeve oluşturulmuştur. 1992 yılından itibaren iç kontrol ile ilgili tüm uluslararası düzenlemeler, COSO raporu doğrultusunda oluşturulmuştur.¹⁰⁸

COSO raporu dört bölümden oluşmaktadır. Birinci kısımda, iç kontrol sisteminin üst düzey yöneticiler açısından değerlendirilmesine yer verilmiştir. İkinci kısımda, iç kontrol sisteminin tanımı ve unsurları açıklanarak, yöneticiler, yönetim kurulu üyeleri ve diğer işletme yöneticilerinin kendi iç kontrol sistemlerini değerleyebilecekleri unsurlar yer almaktadır. Üçüncü kısımda, yayınlanmış finansal tabloların hazırlanması esnasında iç kontrol hakkında kamuya raporlama yapan işletmelere yol gösterimli sisteminin değerlendirilmesine yardımcı olacak rehber

¹⁰⁶ Ganide Kurt ve Tuğba Uçma, "COSO İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve Güncelleme Projesinin Yenilikleri", **MÖDAV Dergisi**, 2013/2, s.81.

¹⁰⁷ Nihal Saltık, **İç Kontrol Standartları**, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, (Çevrimiçi), <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4042,ickontrolstandartlaripdf.pdf?0>, (Erişim Tarihi:10.09.2014), s.13.

¹⁰⁸ Mehmet Ali Madendere, "Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü". **TİDE Çeviri/Derleme**, 2005, (Çevrimiçi), [http://tide.org.tr/tideweb/Documents/Kurumsal Risk Yönetiminde İc Denetimin Rolü Ceviri-M.Ali%20Madendere.doc](http://tide.org.tr/tideweb/Documents/Kurumsal_Risk_Yönetiminde_İc_Denetimin_Rolu_Ceviri-M.Ali%20Madendere.doc), (Erişim Tarihi: 15.09.2014), s.1.

mevcuttur. Dördüncü kısımda ise, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yardımcı olacak rehber mevcuttur.¹⁰⁹ COSO raporu iç kontrol süreci içinde bulunan tüm aktörleri ve üstlenmiş oldukları sorumluluk ve görevlerini anlamalarına yardımcı olmayı öngörmektedir. İşletme veya kurumda yer alan tüm personelin bir sorumluluğunun olduğunu vurgulayan rapor, özellikle üst ve orta düzey yönetici kimselerin daha büyük sorumluluk sahibi olduklarını belirtmektedir.¹¹⁰

COSO iç kontrol modeli birbiriyle etkileşim içindeki bileşenlerin, işletmelerde faaliyetlerin daha iyi yürütülebilmesi için gerekli örgütsel yapıyı oluşturmak, işletmelerin karşılaştıkları veya karşılaşılabilecekleri olası riskleri başarı ile yönetmek ve süreçlerin devamlılığını ve güncelliğini sağlamak amacıyla geliştirilmiş bir yapıdır.¹¹¹ Model kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme olarak beş temel unsurdan oluşmaktadır.¹¹² Bu unsurların birbirleri ile ilişkisini COSO Piramidi, bu unsurların iç kontrolün amaçları ve faaliyetleri ile olan ilişkisini ise COSO Küpü göstermektedir.¹¹³



Şekil 4. COSO Piramidi

Kaynak: Zühal Korkmaz, "COSO İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması", T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu. Ankara. 2011.s.31

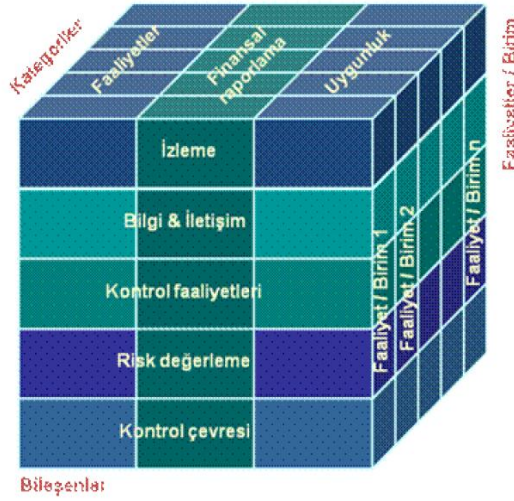
¹⁰⁹ Yılancı, **a.g.e.**, s.28.

¹¹⁰ Adiloğlu, **a.g.e.**, s.108.

¹¹¹ Hasan Türedi, Filiz Gürbüz ve Ümmügülsüm Alıcı, "COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı", **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**, C. II S.42, Temmuz 2014, s.154.

¹¹² Kaval, **a.g.e.**, s. 125.

¹¹³ Zühal Korkmaz, "COSO İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması", T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu. Ankara. 2011.s.31.



Şekil 5. COSO Küpü

Kaynak: Korkmaz, a.g.e., .s.31.

COSO 14 Mayıs 2013 tarihinde “İç Kontrol – Entegre Çerçeve” başlığı altında yeni bir rapor yayınlamıştır. İlgili rapor iş hayatında yaşanan gelişmeler ve hızlı değişen teknolojiyi dikkate alarak 1992 yılında yayınlamış olduğu rapora yenilikler ve güncellemeler getirmiştir. 2013 yılında yayınlanan yeni versiyonda 1992 yılında yayınlanan entegre çerçeve modeline göre aşağıdaki başlıca değişikliklerin yapıldığı görülmektedir:¹¹⁴

- Süreçlerde ve raporlama sisteminde teknolojinin rolü üzerine ilave rehberlik,
- Kurumsal yönetim kavramlarının artan önemi,
- Küreselleşme ve değişen iş modellerine odaklanma,
- Bilgi teknolojilerinin artan önemi,
- İç ve dış finansal raporlama ile finansal olmayan raporlama faaliyetlerini kapsayacak şekilde raporlama amaçlarının genişlemesi,
- Suistimal riskinin değerlendirilmesi, bu riske cevap verilmesi ve iç kontrolle ilişkisine vurgu yapılması.

Rapor ayrıca bunlara ek olarak iç kontrolün beş unsurunu destekleyen 17 ilkesinin eklenmesi ve etkin bir iç kontrol ortamı için ilgili 17 ilkenin işletmede mevcut

¹¹⁴ Seda Tığdemir, **COSO 2013 Yol Haritası**, KPMG Gündem Temmuz/ Eylül 2014, (Çevrimiçi), <https://www.kpmg.com/TR/tr/hizmetlerimiz/Advisory/risk-consulting/internal-audit/Documents/KPMG-Gundem-19-COSO-2013-Yol-Haritasi.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.01.2015)

olmasını ve entegre bir şekilde uygulanmasını gerekli kılmıştır. Söz konusu ilkeler 1992 yılında yayınlanan çerçevede üstü kapalı olarak ele alınmıştır.¹¹⁵ COSO raporuna göre iç kontrol sisteminin beş unsuru şöyledir:

a) Kontrol Ortamı: İç kontrol sisteminin temel unsurlarından biri kontrol ortamıdır. Kontrol ortamı, işletme yönetimi ve sahiplerinin iç kontrol sistemi ile ilgili davranış, tavır ve eylemleri, yönetim felsefeleri, işletmenin organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların verilmesinde izlenecek yol ve personel politikalarının bütününden oluşmaktadır.¹¹⁶ Dar anlamda kontrol ortamı; işletme yönetiminin işletmeyi ve çalışanlarını kontrol bilincidir ve yönetim felsefesini yansıtmaktadır.¹¹⁷

Etkin bir iç kontrol, yönetimin belirlediği felsefe ile başlayıp yine yönetimin belirlediği felsefe ile son bulur. Kontrol sürecinin tüm aşamaları bu felsefeye göre oluşturulur ve etkinliği de buna göre belirlenir.¹¹⁸ İşletme üst yönetimi uluslararası ve ulusal yasalara uygun davranmıyor ve gereğini tam olarak yapmıyor, üçüncü kişiler ile riskli işlemlerde bulunuyor ise, doğal olarak çalışanlar üzerindeki kontrol gücü azaltacaktır. Bu durumun varlığı zamanla kontrol ortamının da etkisini azaltacaktır. Etkin bir kontrol ortamı çalışanları da olumlu yönde etkileyeceğinden işletmenin amaçlarını gerçekleştirmesinde tasarruf ve verimlilik bilinci gelişmiş çalışanlar oluşturacaktır.¹¹⁹ İç kontrol sisteminin yönetim tarafından benimsenmesi ve desteklenmesi etkin bir iç kontrol için önemli bir noktadır.¹²⁰ Kontrol ortamı, iç kontrolün amaçlarına ulaşılması için gerekli olan düzen ve çerçeveyi belirler,¹²¹ diğer bileşenlerin etkinliği için zemin oluşturur.¹²² COSO'nun 2013 yılında "İç Kontrol – Entegre Çerçeve" başlığı altında yayımladığı raporda eklenen ilkeler şunlardır:¹²³

¹¹⁵ **a.g.m**

¹¹⁶ Akışık, **a.g.m.**, s.97.

¹¹⁷ Kaval, **a.g.e.**, s.126.

¹¹⁸ Seçkin Gönen, "İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma", **MÖDAV Dergisi**, 2009/1, s.197.

¹¹⁹ Kaval, **a.g.e.**, s.126-127.

¹²⁰ Ebru Sümer, "Kamu İç Kontrol Sistemi Kapsamında Hesap Verme Mekanizmaları", (T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Mesleki Yeterlilik Tezi), Ankara, 2010, s.19.

¹²¹ Ekrem Candan, "Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar", **Mali Yönetim ve Denetim Dergisi**, 2006, S.38, s.12.

¹²² Fatih Kulak, "Merkez Bankalarında İç Kontrol ve İç Denetim: Kavramsal Çerçeve ve Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nda İç Kontrol ve İç Denetimin Etkililiği Konusunda Bir Değerlendirme",

- Etik değerlere ve dürüstlük ilkesine olan bağlılığın gösterilmesi,
- Kontrol ortamına ilişkin gözetim sorumluluğuna ait çalışmaların yürütülmesi,
- Kontrol ortamı yapısının yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi,
- Yetkinliğin geliştirilmesine ilişkin bağlılığın gösterilmesi,
- Hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesi,

b) Risk Değerlemesi: İşletmeler amaçlarını gerçekleştirip devamlılıklarını sağlayabilmek için her alanda riskler ile karşılaşmaktadır. Genel anlamda risk, işletmelerin planladıkları amaçlarına ulaşmasını engelleyen her türlü olumsuz olay ve engeller olarak ifade edilebilir.¹²⁴ İşletme riskleri, işletme içi riskler ve işletme dışı riskler şeklinde sınıflandırılır.¹²⁵ İşletme içi riskler personelin kasıtlı veya kasıtlı olmayan işlemlerinden dolayı uğrayacağı zararlar, işletme dışı riskler genelde ekonomik, hukuksal düzenlemeler, doğal afetler gibi risklerdir. Risk değerleme; işletmelerin amaçlarını gerçekleştirmesini engelleyen riskler içerisinden önemli riskleri tespit etme ve bu riskleri analiz ederek uygun çözüm yollarını belirleme sürecidir.¹²⁶ Risk değerlendirme süreci şu unsurların bileşiminden oluşur:¹²⁷

- Amaç belirleme,
- Risk tolerans seviyesini belirleme,
- Riskleri belirleme,
- Kontrolleri belirleme,
- Kontrollerin değerlendirilmesi,
- Kontrollerin geliştirilmesi,
- Sürekli gözlem,

(Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2009, s.50.

¹²³ Tığdemir, **a.g.m.**

¹²⁴ Hasan Türedi, **a.g.m.** s.113.

¹²⁵ Metin Atmaca, “Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi**, S.1, 2012, s.197.

¹²⁶ Candan, **a.g.e.**, s.14-15.

¹²⁷ Tamer Aksoy, “Bağımsız Denetim şirketleri İçin Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu ok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi”, **Mali özüm Dergisi**, S.73, Ekim-Kasım-Aralık 2005, s.174.

Risk değerlemesinin ön koşulu kuruluş amaçlarının açık bir şekilde belirlenmesidir.¹²⁸ Risk değerlendirmesi değişen koşulları devamlı takip ederek fırsatları, riskleri tespit edip analiz etmek ve koşullarda meydana gelen değişmelere bağlı olarak risklerle başa çıkabilmek için iç kontrollerde sürekli değişiklik yapmayı ifade eder.¹²⁹ Etkin risk yönetiminin işletmeye güven, prosedürlerin uygun çalışması (onay), ani değişikliklere ayak uydurma (teminat), işletme dışındakilere karşı kontrollerin gerekli seviyede yerine getirildiğini gösterme (kredibilite) ve kontrol seviyesini etkileyebilecek önemli olayların bilgisine sahip olma (bilgi) gibi faydalar sağlamaktadır.¹³⁰ COSO'nun 2013 yılında "İç Kontrol – Entegre Çerçeve" başlığı altında yayımladığı raporda risk değerlemesi unsuruna eklenen ilkeler şunlardır:¹³¹

- Doğru ve uygun hedeflerin belirlenmesi,
- Risklerin belirlenerek analiz edilmesi,
- Suistimal riskine ilişkin değerlendirmelerin yapılması,
- Kayda değer ve önemli değişikliklerin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi,

c) Kontrol Faaliyetleri: Kontrol süreçleri olarak da isimlendirilen risklerin yönetilmesi ve gerekli önlemlerin alınmasına yardımcı olan faaliyet, politika ve yöntemlerden oluşan işleyişlerdir. Kontrol faaliyetleri iç kontrolün ayrılmaz bir parçasıdır. Bu faaliyetler yönetimin emir ve direktiflerine uyulmasını temin eder ve bu konuda yönetime güvence sağlamaktadır. Kontrol faaliyetleri hatalı ve mevzuata aykırı uygulamaların önlenmesi, hata ve mevzuata aykırılıkların ortaya çıkarılması ve tespit edilen hata ve aykırılıkların düzeltilmesine yönelik olarak tasarlanıp uygulanmalıdır.¹³² Kontrol faaliyetlerine örnek olarak şunlar verilebilir:¹³³

- Yetki devri ve onay yöntemleri,
- Görevlerin ayrılması,

¹²⁸ Mahmut Demirbaş, "İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetinin Kapsamında Meydana Gelen Değişmeler", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Y.4, S.7, Bahar 2005/1, s.169.

¹²⁹ İbiş ve Çatıkkaş, **a.g.m.**, s.97.

¹³⁰ Aksoy, Basel II ..., **a.g.e.**, s.227.

¹³¹ Tığdemir, **a.g.m.**

¹³² Korkmaz, **a.g.e.**, s. 44-45.

¹³³ Nihal Saltık, **İç Kontrol Standartları**, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, (Çevrimiçi), <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4042,ickontrolstandartlaripdf.pdf?0>, (Erişim Tarihi: 10.09.2014), s.16.

- Kaynaklara ve resmi kayıtlara erişimin kontrol edilmesi,
- İşlemlerin eksiksiz ve zamanında kaydedilmesi,
- Hesapların mutabakatı (uygunluğu),
- Çalışma performansına ilişkin performans ölçütlerinin ve göstergelerin oluşturulması ve gözden geçirilmesi,
- Faaliyetlere ve süreçlere ilişkin incelemeler,
- İşlemlerin ve iç kontrollerin uygun biçimde belgelenmesi

COSO'nun 2013 yılında "İç Kontrol – Entegre Çerçeve" başlığı altında yayımladığı raporda kontrol faaliyetlerine eklenen ilkeler şunlardır:¹³⁴

- Uygun kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi,
- Genel kontrollerin teknoloji odaklı belirlenmesi ve geliştirilmesi,
- Politika ve prosedürler aracılığıyla uygulanması,

d) Bilgi ve İletişim: Etkin bir iç kontrol yapısı kurmak için işletmelerin her kademesinde güvenilir ve doğru bilgilerin sağlanması gerekir.¹³⁵ Bilgi üst seviyeden alt seviyeye doğru veya alt seviyeden üst seviyeye doğru olur. Üstten alta doğru akan bilgiler, yönetimin almış olduğu kararları ve isteklerini yansıtan bilgiler iken, alttan üste doğru akan bilgiler işletme faaliyetlerine ait bilgilerdir. Yönetimin bilgi akışı ve iletişim açısından sorumlulukları aşağıdaki şekilde sıralanabilir:¹³⁶

- Çalışanlara görevleri ve sorumlulukları iletilmelidir.
- Organizasyon içindeki iletişim alt – üst ve yatay seviyelerde rahatça hareket edilebilir olmalıdır.
- Müşterilerle tedarikçilerle ve diğer üçüncü şahıslarla iletişim açık olmalıdır.

e) İzleme: İzlemenin amacı kurulmuş olan iç kontrolün doğru bir şekilde tasarlanıp tasarlanmadığının ve amaçlara uygunluğunun ve etkinliğinin

¹³⁴ Tığdemir, **a.g.m.**

¹³⁵ Hakan Bakkal ve Alper Kasımoğlu, "İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış COSO ve COCO Modeli" **Mevzuat Dergisi** (Çevrimiçi) <http://mevzuatdergisi.com/2012/10a/01.htm> (Erişim Tarihi: 09.10.2014)

¹³⁶ Kaval, **a.g.e.**, s.130.

belirlenmesidir.¹³⁷ İşletme yönetiminin, çalışanların ve üçüncü şahısların hem içerden hem de dışarıdan kontrol gözetimleriyle gerçekleştirilebilir.¹³⁸ İzleme fonksiyonu rutin izleme faaliyetleri ve özel değerlendirmeler aracılığı ile gerçekleştirilir. İç kontrolün rutin izlenmesi düzenli tekrarlanan çalışma faaliyetlerini, özel değerlendirme ise risk değerlendirmesi ve sürekli izleme prosedürlerinin etkinliğini belirler.¹³⁹ COSO'nun 2013 yılında "İç Kontrol – Entegre Çerçeve" başlığı altında yayımladığı raporda izleme unsuruna eklenen ilkeler şunlardır:¹⁴⁰

- Mevcut yapıda devam eden veya ayrı izleme faaliyetlerinin ve değerlendirmelerin yürütülmesi,
- Sürece ilişkin eksikliklerin ve iyileştirmeye açık alanların belirlenmesi ve iletişimin sağlanması.

1.3.2. CoCo (Criteria of Control Objectives) Modeli

COSO modelinin ortaya çıkmasıyla birlikte Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü tarafından 1995 yılında Kontrol Kriterleri Komitesi (CoCo) yönetim kurulları, üst ve alt yönetim, hissedarlar, kreditorler ve denetçiler için Kontrol Rehberi adı altında bir rehber yayımlamıştır. Model iç kontrol yerine kontrol terimini kullanmıştır. Model COSO'nun 1992 yayımladığı ve iç kontrolün kapsamına dâhil etmediği amaç belirleme, stratejik yönetim, risk yönetimi ve düzeltici önlemler gibi önlemleri kontrol kavramının bir parçası olarak kabul etmiştir. CoCo modelinde kontrol; organizasyonun amaçlarına ulaşılması için çalışanları destekleyen ve bir arada tutan kaynaklar, sistemler, süreçler, kurum kültürü, kurumsal yapı ve görevler gibi organizasyon unsurlarından biri olarak tanımlanmıştır. CoCo bu dört grup altında belirlediği kontrol sürecinin sürekli olduğunu yansıtabilecek şekilde dairesel olarak takip eden bir süreç olarak değerlendirmektedir. Model kontrol sisteminin değerlendirilmesi için kolay anlaşılır ve pratik bir çerçeve

¹³⁷ COSO İzleme, (Çevrimiçi), http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1134, (Erişim Tarihi: 09.10.2014)

¹³⁸ Gökhan Alpman, "İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması", (Çevrimiçi), <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6822,alpman-gokhan-ic-kontrol-sisteminin-etkinliginin-saglan-pdf>, (Erişim Tarihi: 08.01.2015)

¹³⁹ Yusuf Cahit Çukacı, **Vakıflarda İç Kontrol Sistemi**, Bursa: Aktüel Yayınları, 2012, s.47.

¹⁴⁰ Tığdemir, **a.g.m.**

sunmaktadır.¹⁴¹ CoCo modeli dört başlık altında gruplandırılmıştır ve yirmi prensip belirlenmiştir:¹⁴²

Amaç: Bu başlıkta organizasyonunun yönünü tayin edecek organizasyon amaçları, risk yönetimi, planlar ve performans hedefleri bulunmaktadır.¹⁴³

- Amaçlar açık bir şekilde ifade edilmeli ve bütün çalışanlara iletilmelidir.
- Amaçlara erişilmesini engelleyecek bütün iç ve dış riskler belirlenmeli ve etkileri incelenmelidir.
- Amaçlara erişilmesi ve risklerin azaltılması için gerekli politikalar çalışanlara iletilmeli ve böylece beklentiler açıkça ifade edilmelidir.
- Planlar belirlenmeli ve ilgililere zamanında ve açıkça bildirilmelidir.
- Amaçlar ve planlar ölçülebilir performans hedeflerini içermelidir.

Bağlılık: Organizasyonun kimliğini ve etik değerlerini, insan kaynakları politikalarını, yetki ve sorumlulukları ve karşılıklı güveni kapsamaktadır.¹⁴⁴

- Başta dürüstlük olmak üzere, iş ahlakı değerleri belirlenmeli, çalışanlara iletilmeli ve bütün işletme içinde uygulanmalıdır.
- İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları işletmenin iş ahlakı değerlerine uygun olmalıdır.
- Yetkiler ve sorumluluklar açıkça belirlenmeli ve ilgililere iletilmelidir. Böylece amaca erişilebilmesi için, belirli kişiler tarafından gerekli kararların alınması ve faaliyetlerin uygulanması sağlanmalıdır.
- Amaçlara dönük bilgi iletişimini kolaylaştırmak için, işletme içindeki (çalışanların birbirleriyle ve yönetimle) karşılıklı güven ortamı sağlanmalıdır.

¹⁴¹ Simay Erdoğan, **a.g.e.**, s.86-90.

¹⁴² Çetin Özbek, **İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi İç Kontrol**, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No: 3, C.1, 1.b., 2012, s.456.

¹⁴³ Keskin, **a.g.e.**, s.42-43.

¹⁴⁴ Keskin, **a.g.e.**, s.42-43.
İbiş ve Çatıkkaş, **a.g.m.**, s.110.
Özbek, **a.g.e.**, s. 457.

Yeterlilik: Çalışanların, bilgi sistemlerinin ve kontrol faaliyetlerinin sahip olması gereken nitelikleri belirler.¹⁴⁵

- Çalışanların ortak amaca erişilmesine katkıda bulunabilmeleri için gerekli bilgi, yetenek ve ekipman ile donatılmaları sağlanmalıdır.
- İşletme içindeki bilgi iletişim sistemi, işletme değerlerine ve amacına erişilmesine uygun olmalıdır.
- Her çalışandan beklenen performansın sağlanabilmesi için yeterli ve gerekli düzeyde bilgi zamanında iletilmelidir.
- Kararların alınmasında ve gerekli faaliyetlerin uygulanmasında işletme içinde etkin bir koordinasyon sağlanmalıdır.
- Amaçlara erişilebilmesi için etkin bir denetim sistemi uygulanmaya konulmalıdır.

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

- İç ve dış iş ortamı sürekli takip edilmeli ve gerekirse amaçlar ve kontrol sistemleri değiştirilmelidir.
- Performans, planlarda belirtilen ara ve son hedeflerle kıyaslanmalı, sapmalar tespit edilip tedbirler alınmalıdır.
- Amaçların ve planların hazırlanmasında yapılan varsayımların geçerliliği sürekli olarak gözden geçirilmelidir.
- Amaçlar değişikçe bilginin içeriği, miktarı ve iletim şekli de değiştirilmelidir.
- İş takibi yöntemleri geliştirilerek gerekli değişikliklerin yerine getirilip getirilmediği tespit edilmelidir.
- Yönetim, denetim sisteminin etkinliğini belirli aralıklarla gözden geçirmeli ve bulgularını ilgili sorumlulara bildirmelidir.¹⁴⁶

¹⁴⁵ Simay Erdoğan, **a.g.e.**, s.89., Keskin, **a.g.e.**, s.42-43, Özbek, **a.g.e.**, s. 457.

¹⁴⁶ Keskin, **a.g.e.**, s.42-43.

İbiş ve Çatıkkaş, **a.g.m.**, s.110.

1.3.3. CobiT (Control Objectives for Information Technology) Modeli

CobiT, Türkçe karşılığı Bilgi ve İlgili Teknolojiler için Kontrol Hedefleri olan Control Objectives for Information and related Technology kelimelerinin kısaltmasıdır.¹⁴⁷ Bilgi İşlem Teknolojisi İçin Kontrol Amaçları şeklinde Türkçeleştirilen bilgi ve ilgili teknolojilerde meydana çıkabilecek risklerin belirlenmesi, yönetimi ve kontrolü temeline dayanan bir yapıdır.¹⁴⁸ CobiT işletmelerde bilgi işlem teknolojilerinin kullanımından kaynaklanan riskleri kontrol etmek amacıyla geliştirilmiştir¹⁴⁹ ve işletmelere bilgi teknolojilerine ilişkin iç kontrol sisteminin yeterli güvenliğe sahip olup olmadığı konusunda değerlendirme yapmalarına olanak sağlar.¹⁵⁰

CobiT' in 1996 yılında yayımlanan ilk versiyonun da amaç; işletme yöneticileri ve denetçilerin kullanımları için güncel BT amaçlarını araştırmak, geliştirmek ve teşvik etmektir. CobiT'in 1998 yılında yayımladığı ikinci versiyonuna “Yönetim Rehberi” eklenmiştir. Rehber BT süreci performanslarının nasıl değerlendirileceğine ve geliştirileceğine önderlik eder.¹⁵¹ CobiT'in 2007 yılında yayımlanan dördüncü sürümünde olgunluk modeli için destek, amaçların basitleştirilmiş tanımı ve BT hedefleri ile BT süreçleri arasındaki çift yönlü ilişkileri ve süreçleri basamaklandırmak.¹⁵² CobiT Modeli; yönetici özeti, yönetim ve kontrol çerçevesi, kontrol amaçları, denetim prosedürleri ve yönetim ilkeleri olmak üzere beş ana unsurdan oluşmaktadır.¹⁵³

CobiT BT süreçlerinde risklerinin yönetimi ve denetimi, dünya standartlarında faydalanılması, iş geliştirme fırsatları yaratması ve riskleri en aza indirerek teknolojinin

¹⁴⁷ Aslı Sarı, “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Açısından İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi”, (İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetim Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2013, s.127.

¹⁴⁸ Davut Pehlivanlı, **Modern İç Denetim-Güncel İç Denetim Uygulamaları**, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2010, s.41.

¹⁴⁹ Tamer Aksoy, Ulusal ve Uluslararası..., **a.g.m.**, s.144.

¹⁵⁰ Ali Kayım, “İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Türk Kamu Yönetiminin Modern İç Kontrol Standartları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, (Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkanlığı Yeterlilik Tezi), Ankara, 2005, s.35.

¹⁵¹ Türkiye Bilişim Derneği, **TBD KAMU-BİB, Kamu Bilişim Platformu X, Bilgi ve İletişim Teknolojileri İçin Kontrol Hedefleri (CobiT - Control Objectives For Information And Related Technology) Sürüm 1.0, 1. Çalışma Grubu**, Nisan 2008, s.7.

¹⁵² Sarı, **a.g.e.**, s.128.

¹⁵³ Pehlivanlı, **a.g.e.**,s.41.

sağladığı rekabet avantajı ile işletmeyi güçlendirmeyi hedeflemektedir.¹⁵⁴ CobiT modeli sorumluluğu; üst yönetim, bağımsız dış denetçi ve iç denetçiler arasında paylaşmaktadır. CobiT modelinin amaçları şunlardır:¹⁵⁵

- Güvenilir finansal raporlama,
- Faaliyetlerde etkinlik,
- Yasa ve yönetmeliklere uygunluk,
- Tam, doğru ve gizli bilgiler.

1.3.4. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI)

INTOSAI 1953 yılında Küba’da devlet denetimini arttırmak ve denetim mesleğinin geliştirilmesi amacıyla kurulmuştur.¹⁵⁶ Ekim 1977’ de Lima (Peru)’da bir araya gelen örgüt “Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi” adı altında bir rehber yayımlamıştır. Denetim usulleri denetimin kendisinin değil amacının yerine getirilmesi, harcama öncesi denetim ve harcama sonrası denetim, iç denetim ve dış denetim, kanunilik denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimi, yüksek denetleme kurumlarının bağımsızlığı, yüksek denetleme kurumları üye ve denetçilerinin bağımsızlığı ve yüksek denetleme kurumlarının mali bağımsızlığı konularında önemli kararlar almıştır.¹⁵⁷

Yüksek denetimin anayasası olarak kabul edilen, yüksek denetim kurumları ile yüksek denetim görevini yürüten denetçilerin sahip olması gereken temel standartları ortaya koyan bu deklarasyonu, 1987 yılında yayımlanan ve 1992 yılında yargı yetkisini taşıyan yüksek denetim kurumlarının ihtiyaçlarını da karşılayacak şekilde revize edilen INTOSAI Denetim Standartları izlemiştir.¹⁵⁸ 2001 yılında Seul’ de düzenlenen 17. INTOSAI toplantısında COSO tarafından yayımlanan “ İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve

¹⁵⁴ Eliza Natasa Artinyan, “CobiT Çerçevesi”, **Deloitte BT Denetim Makaleleri**, (Çevrimiçi), <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/BT%20Denetim/CobiT%20%C3%87er%C3%A7evesi.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.01.2015), s.3.

¹⁵⁵ Tamer Aksoy, Basel II..., **a.g.e.**, s.230-231.

¹⁵⁶ (Çevrimiçi), <http://www.intosai.org/about-us.html>, (Erişim Tarihi: 10.06.2014)

¹⁵⁷ Okan Veli Şafaklı, “KKTC ve AB’ de Sayıştay Müesseselerinin Etkinlik Üzerine Karşılaştırmalı Analizi”, **Akademik Bakış Dergisi**, S.20, Nisan-Mayıs-Haziran 2010, (Çevrimiçi) <http://www.akademikbakis.org/eskisite/20/05.pdf>, (Erişimi Tarihi: 18.12.2014) , s.5.

¹⁵⁸ Ömer Köse, “Yeni Çerçevesi ile Yüksek Denetimin Uluslararası Standartları”, **Sayıştay Dergisi**, S.71, (Çevrimiçi) <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der71m6.pdf>, (Erişim Tarihi: 17.12.2014), s.112.

Raporu’’na ve son gelişmeler ışığında güncellenmesine karar verilmiştir. Brüksel’de 2004 yılında yapılan toplantıda INTOSAI İç Kontrol Standartları Komitesi’nin hazırlamış olduğu kamu sektörünün sosyal ve politik amaçlara odaklanması, kaynakların ve bütçe döngüsünün önemi, başarı ölçümünün karışık olması ve kamuya hesap verme gibi niteliksel özellikleri belirten “Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi” kabul edilmiştir.¹⁵⁹

Komitenin bu rehberi hazırlamasındaki amaç kamu sektörü için etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanmasıdır. Yeni rehberde etik değerlerlerinde eklenmesi ve kaynakların korunmasına vurgu yapılması kamu sektörünün gelir kaynaklarının çoğunun halktan toplanan vergilerle karşılandığından kaynakların kamu yararına tutumlu bir şekilde kullanılmasını gerektirmektedir.¹⁶⁰ INTOSAI’nin genel amaçları şunlardır:¹⁶¹

- Faaliyetleri düzenli, etik kurallara uygun, ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirmek,
- Hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirme,
- Yürürlükteki yasalara kurallara uyma,
- Kaynakları kayıplara, kötü kullanımı ve hasarlara karşı koruma.

1.3.5. Sarbanes – Oxley Yasası (SOX)

Amerika Birleşik Devletleri (ABD)’de 2000’li yıllarda yaşanan Enron, Wordcom gibi şirket skandalları yatırımcıların piyasalara olan güveninin sarsılmasına neden olmuştur. Senatör Sarbanes Oxley tarafından piyasalara tekrar güvenin sağlanması ve yatırımcıyı koruma amaçlı olarak hazırlanan yasa 2002 yılında kabul edilmiştir.¹⁶² Yasa ABD’de sermaye piyasası kuruluna kayıtlı olan şirketlerin, finansal raporlama üzerindeki iç kontrollerin etkinliğini değerlendirecek bir iç kontrol sistemi

¹⁵⁹ İbiş ve Çatıkkaş, **a.g.m.**, s.109.

¹⁶⁰ Simay Erdoğan, **a.g.e.**, s.100-101.

¹⁶¹ İbiş ve Çatıkkaş, **a.g.m.**, s.109.

¹⁶² Süleyman Uyar, “Denetim Komitesi ve Türkiye Uygulaması”, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2004, s.15.

oluşturmalarını öngörmektedir.¹⁶³ Yasadaki 301-302 ve 404. maddeler işletme yönetimlerinin iç kontrol konusundaki sorumluluklarını ağırlaştırmıştır. Bu doğrultuda işletme yönetimlerinde iç kontrol değerlendirme raporlarının hazırlanması, onaylanması ve bağımsız denetim raporuyla beraber değerlendirilmesi zorunlu hale getirilmiştir.¹⁶⁴ Yasanın 301. maddesinde borsaya kayıtlı işletmeler için iç kontrol ve iç denetiminden sorumlu olacak bir denetim komitesi kurmaları ifade edilmektedir. Bu komite yönetim kurulunun komitesi olacak ve her yıl iç kontrol yapısı hakkında hazırlanacak rapor genel müdür ve üst düzey yöneticilerinde onayı alındıktan sonra faaliyet raporu ekinde yayınlanacaktır.¹⁶⁵

SOX, işletmelerin finansal raporlamalarını etkileyen iş süreçlerindeki riskleri değerlendirmelerini şart koşturmaktadır. Amacı, yatırımcıyı, “doğruluk” ve “bütünlük” ilkelerini kullanarak korumak, şirketlerin daha şeffaf ve güvenilir hale gelmelerini sağlamak, kurumsal yönetim kavramını geliştirmek ve etik iş prensiplerinin benimsenmesini sağlamaktır.¹⁶⁶ Yasanın 404’ncü maddesinde; yöneticilerin kontrol prosedürlerini gözlemlemeleri ve iyileştirip geliştirmeleri beklenmektedir.¹⁶⁷ İşletme yönetimleri bu yasa ile iç kontrol sisteminin etkinliğini arttırmak için özellikle finansal raporlamaya yönelik kontrol prosedürlerine önem vermek ve iç kontrollerin yeterliliğini sağlamakla yükümlüdür.¹⁶⁸

1.3.6. Turnbull Raporu

İngiltere’de İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (ICAEW) tarafından 1998 yılında Turnbull komitesinin kurulmasıyla Turnbull Raporu olarak bilinen “İç Kontrol: Yöneticiler İçin Birleşik Yasa Rehberi” yayımlanmıştır.¹⁶⁹ Rapor, İngiltere’de Londra Menkul Kıymetler Borsası tarafından halka açık işletmelerin

¹⁶³ Aslı Eryılmaz, “J-Sox, Amerikalı Sox’un Yerini Alır mı?”, **Deloitte Makaleleri**, (Çevrimiçi), [http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/JSOX%202 .pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/JSOX%202.pdf), (Erişim Tarihi: 12.11.2014), s.1

¹⁶⁴ Tamer Aksoy, Ulusal ve Uluslararası..., **a.g.m.**, s.155.

¹⁶⁵ Duygu Tunçay, “İç Kontrol İle İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2011, s.34.

¹⁶⁶ Dede, **a.g.e.**, s.27.

¹⁶⁷ Keskin, **a.g.e.**, s.37.

¹⁶⁸ Erdal Demir, “Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sisteminin Yeri Önemi ve Sivas İli Uygulaması”, (Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sivas, 2012, s.53.

¹⁶⁹ Simay Erdoğan, **a.g.e.**, s.92.

kurumsal yönetim kuralları içerisinde yer alan işletmelerde yönetim kurulu üyelerinin etkin bir iç kontrol sistemi geliştirmeleri konusundaki sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olmak amacıyla düzenlenmiştir. Bu tür komitelerde adet olduğu üzere komisyon başkanı olan Nigel Turnbull'un adıyla anılmaktadır.¹⁷⁰ Sağlam bir iç kontrol sistemi kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi için risk temelli bir yaklaşımı esas alan rapor, yöneticilerin yasal zorunlulukları yerine getirirken işletmeye özgü etkenleri dikkate alarak bu rehberden faydalanmalarını amaçlamıştır. Turnbull Raporu COSO modelinde olduğu gibi iç kontrolü, işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlayacak destekleyici ve kolaylaştırıcı bir süreç olarak değerlendirmekle birlikte risk yönetimine en fazla vurgu yapan modeldir.¹⁷¹

Rapor iç kontrol sistemini incelemeye yönetim kurulunun, üst düzey yöneticilerin ve diğer çalışanların sorumluluklarının neler olduğunu inceleyerek başlar. Devamında ise etkin bir iç kontrol sisteminin unsurlarının neler olması gerektiğine, sistemin etkinliğinin nasıl değerlendirileceğine ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer vermesi gereken iç kontrol konusundaki açıklamaların nasıl olması gerektiği konuları yer almaktadır.¹⁷² Raporun iç kontrol yaklaşımıyla ilgili ana başlıkları şunlardır:¹⁷³

Sağlam Bir İç Kontrol Yapısının Kurulması: İç kontrol sistemine ve sistemin etkin çalıştığına dair güvence verecek uygun politikaları belirlemek yönetim kurulunun sorumluluğundadır. Yönetim kurulu politikaları belirlerken risk değerlendirmesi, fayda-maliyet analizi yaparak etkin bir risk yönetimi belirlediğinden emin olmalıdır. Belirlenen bu politikaları uygulamak işletme yöneticilerinin görevidir. Yöneticiler, işletmenin maruz kalabileceği riskleri saptayıp değerlendirerek belirlenen politikaları gerçekleştirmek için iç kontrol sistemini tasarlar, işletir ve izlemektedir. Etkin bir iç kontrol için tüm çalışanlar, işletmenin amaçlarına ulaşmasında hesap verme sorumluluklarının bir parçası olarak iç kontrol sistemini işletecek ve izleyecek yeterli bilgiye ve yetkiye sahip olmalıdır.

¹⁷⁰ Çetin Özbek, **a.g.e.**, s. 451.

¹⁷¹ Arzu Alikadıoğulları, "Türkiye' de Mali Reform Kapsamında İç Kontrol Uygulaması Maliye Bakanlığı Örneği" (Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Isparta, 2011, s.62.

¹⁷² Çetin Özbek, **a.g.e.**, s.452.

¹⁷³ Simay Erdoğan, **a.g.e.**, s.92-95.

İç Kontrolün Etkinliğinin Değerlendirilmesi: Etkinliğin değerlendirilmesi ile iç kontrolün etkinliğini inceleme sorumluluğunun kimde olduğu ve inceleme süreçlerine açıklık getirilmiştir. Politikaları belirlemekle görevli olan yönetim kurulu sistemin değerlendirilmesi yönetim kurulunun en önemli sorumluluklarından bir tanesidir. Yönetim kurulu bu sorumluluğunu kendisine sağlanan bilgiler ve raporlar ışığında¹⁷⁴ iç kontrol sisteminde oluşabilecek bir zayıflık veya başarısızlığın farkında olmalı, söz konusu sorunun nereden kaynaklandığını belirlemeli ve sürecin etkinliğini değerlendirmelidir. Kurul bu değerlendirmeleri yaparken şunları göz önünde bulundurur:¹⁷⁵

- Bir önceki yıldan bu zamana önemli risklerin doğasında, öneminde ve firmanın iç ve dış ortamındaki bu değişikliklere cevap verme yeteneğinde bir değişiklik olup olmadığı,
- İşletmedeki iç kontrol sistemine ilişkin kümülatif bir değerlendirme ile risklerin yönetilmesindeki etkinliğine ilişkin bir değerlendirme yapabilmek için kendisine yapılan raporlamalardaki izleme faaliyetinin sonuçlarına ilişkin üst düzey yöneticilerle gerçekleştirilen iletişimin kapsamı ve sıklığı,
- Değerlendirme dönemi içerisinde saptanan önemli kontrol yetersizliklerinin veya zayıflıklarının işletmenin finansal pozisyonu ve koşulları üzerinde herhangi bir beklenmeyen sonuca yol açıp açmadığı, açma olasılığının olup olmadığı ve gelecekte açıp açmayacağı,
- İşletmenin kamuya açıkladığı finansal raporlamaya ilişkin süreçlerin etkinliği.

Yönetim Kurulunun İç Kontrol Beyannamesi: İşletmenin Birleşik Yasa hükümlerini uyguladığına dair yönetim kurulunun, şirketin karşılaşılabileceği önemli risklerin tespit edilmesi, değerlendirilmesi ve yönetilmesi için devamlı bir sürecin olduğuna, kurulun süreçleri düzenli olarak gözden geçirdiğine ve rehbere uyum sağladığına dair beyanda bulunması gerekir.¹⁷⁶

İç Denetim: Bir işletmenin iç denetim fonksiyonuna ihtiyacı olup olmaması işletme faaliyetlerinin ölçeği, karmaşıklığı veya çeşitliliği gibi sebeplere bağlıdır.

¹⁷⁴ a.g.e., s.92-95.

¹⁷⁵ Çetin Özbek, a.g.e., s.455.

¹⁷⁶ Simay Erdoğan, a.g.e., s.92-95.

Uygun bir şekilde kurulmuş iç denetim fonksiyonu risk ve kontrol alanlarında öneriler sunar ve amaçlar için güvence sağlar.¹⁷⁷

1.4. İç Kontrol İç Denetim İlişkisi

İç kontrol sistemi geniş anlamda iç denetimi kapsamakla birlikte dar anlamda denetim faaliyetleri haricinde kalan kontrol faaliyetleriyle diğer unsurlardan oluşmaktadır. Ayrıca iç kontrol sisteminin bir parçası olan iç denetim faaliyeti kapsamına sadece finansal kontrol değil, iç kontrolün bütün unsurları girmektedir. İç kontrol sisteminin olmaması ya da etkin işlememesi işletme varlıklarının kaybına, yönetimin eksik ve hatalı kararlar almasına, suistimallere ve çeşitli kayıplara neden olmaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliği arttıkça riskler azalır, çalışanlar sorumluluklarını yerine getirir ve bu doğrultuda hedeflere ulaşmak mümkün olur. Ancak etkinliğin sağlanması hata ve eksikliklerin tam olarak ortadan kalktığı ya da ileride bu tür durumlarla karşılaşılmayacağı anlamına gelmediğinden denetimlerin devamlılığı gerekmektedir. İç kontrol sistemi ile iç denetim arasındaki ilişki, iç denetim fonksiyonunu gerçekleştirirken iç denetçilerin, kontrol ortamının önemli bir elemanı ve iç kontrol amaçlarının başarılmasına yardımcı olması hususuna dayanmaktadır.¹⁷⁸

Etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. Ne kadar ayrıntılı ve özenli bir biçimde tasarlanmış olursa olsunlar, hiçbir iç kontrol mekanizması hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından tam güvence sağlamaz. Bu nedenle, yönetimin iç kontrol sisteminin etkililiğini sürekli ve düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekir. Yönetim, iç kontrol sisteminin bir parçası olarak iç denetim bölümü oluşturur. İç denetçiler sağlıklı bir iç kontrol yapısının yerine geçmemelidir.¹⁷⁹ İç denetim yönetime yönelik bir hizmettir.¹⁸⁰ İç kontrol ve iç denetim ilişkisi, yönetim ve denetim arasında köprü vazifesi görmektedir. Sistem açısından değerlendirildiğinde iç kontrol, içerisinde iç denetim faaliyetini de barındırmaktadır. Süreç olarak iç denetim

¹⁷⁷ a.g.e., s.92-95.

¹⁷⁸ Rüveyda Kızılboğa ve Filiz Özşahin, “Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetlerine ve İç Denetçilere Etkisi”, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.6, S.2, 2013, s.226.

¹⁷⁹ Kulak, a.g.e., s.41.

¹⁸⁰ Recai Akyel, “Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbiri İle İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi”, **Ç.Ü.Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C.19, S.3, 2010, s.6.

ise, iç kontrol sisteminin süreçlerini değerlendirme işlevi görür¹⁸¹ nasıl çalıştığı konusunda yönetime bilgi verir.¹⁸²

¹⁸¹ Kızılboğa ve Özşahin, **a.g.m.**, 228.

¹⁸² Kulak, **a.g.e.**, s.41.

2. İÇ DENETİM YAKLAŞIMI VE İÇ DENETİM SÜRECİ

Kökeni Latince'ye dayanan denetim sözcüğü “işitme ve dinleme” anlamına gelen “audire” fiilinden gelmektedir.¹⁸³ İngilizce ‘audit’, ‘auditing’ sözcükleri ile ifade edilen denetim sözcüğü günümüzde muhasebe uzmanlarının bu işi yapması nedeniyle muhasebe denetimi olarak kullanılmaktadır.¹⁸⁴ Genel anlamıyla denetim; ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin durumlarla kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak için kanıt toplayan ve değerleyen sistematik süreçtir.¹⁸⁵

Denetim faaliyetlerini denetimin yapılma amacına, nedenine, zamanına ve denetim yapan kişinin statüsüne vb. göre gruplandırmak mümkündür. Çalışmanın bu bölümünde denetimi yapan kişinin statüsüne göre denetim türü olan iç denetim ele alınmıştır.

2.1. İç Denetim

İç denetim, finansal ve finansal nitelikte olmayan işlemlerin gözden geçirilerek değerlendirilmesinin yapıldığı bir denetim türüdür.¹⁸⁶ İç denetim ile ilgili ilk resmi tanım 1947 yılında IIA tarafından; işletme yönetimine hizmet amacıyla muhasebe, finans ve diğer işletme faaliyetlerinin gözden geçirilmesinin organizasyon içinde bağımsız olarak değerlendirilmesi fonksiyonu şeklinde yapılmıştır. Dünyada 2000’li yıllarda yaşanan muhasebe skandalları iç denetim kapsamının genişlemesine ve iç denetimin kapsamına işletmeye ait risklerin dâhil edilmesinin yanında finansal sonuçlara ait sorumluluğun,

¹⁸³ Gündoğan Yurtsever, **Bankacılığımızda İç Kontrol**, İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği Yayınları Yayın No: 256, Nisan 2008, s.9.

¹⁸⁴ Nuran Cömert Doyrangöl ve Ali Kamil Uzun, **İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim İlkeler, Yaklaşımlar, Örnek Olaylar**, İstanbul: Deloitte Academy Ders Notları, 2007, s.6.

¹⁸⁵ Melih Erdoğan, **Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları Yayın No: 33 Güncelleştirilmiş 3.b., Mart 2006, s.1.

¹⁸⁶ Akarkarasu, **a.g.e.**, s.8.

yönetimin sorumluluğunda olması gerçeğini ortaya çıkarmıştır.¹⁸⁷ IIA bu gelişmelere paralel olarak 2003 yılında iç denetimi şu şekilde yeniden tanımlamıştır:¹⁸⁸

“İç denetim işletmenin faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”

Yıllar itibariyle iç denetim tanımına yapılan eklemeler ve çıkarmalar ile kavramın gelişimi net bir şekilde anlaşılmaktadır. Bu tanıma göre iç denetim, bir güvence hizmeti olarak kayıtların doğruluğundan ziyade işletmenin eğilimlerini dikkate alan ve işletmedeki işlemlerin etkinliği ve verimliliği üzerine katma değer yaratan bağımsız bir faaliyet olarak görülmektedir.¹⁸⁹ IIA'nın son olarak yapmış olduğu iç denetim tanımı çerçevesinde, iç denetim faaliyetini oluşturan temel unsurlar şu şekilde sıralanabilir:¹⁹⁰

- Bağımsız ve tarafsız bir faaliyet olması,
- Güvence ve danışmanlık fonksiyonu olması,
- İşletmeyi bir bütün olarak ele alması,
- Sistematik ve disiplinli bir yaklaşım olması.

Bağımsız ve tarafsız bir faaliyet olması: Bağımsızlık, iç denetim bölümünün sahip olması gereken bir niteliktir. Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre; iç denetim bölümü diğer işletme faaliyetlerinden tamamen bağımsız olmalı, bu faaliyetlerini bağımsız olarak yürütebilecek derecede yetkiye sahip olmalıdır.¹⁹¹ İç denetimin sorumluluklarını yerine getirmesinde bağımsızlığının sağlanması için organizasyon içinde doğrudan yönetim kuruluna veya denetim kuruluna bağlı

¹⁸⁷ Pehlivanlı, a.g.e., s.7-9.

¹⁸⁸ TIDE, (Çevrimiçi), <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=IcDenetiminTanimi>, (Erişim Tarihi: 13.12.2014)

¹⁸⁹ Burcu İşgüden Kılıç, **Bilgi Teknolojilerinin İç Denetimde Yarattığı Değişimler**, Balıkesir: Dora Basım Yayın, 2014, s.52.

¹⁹⁰ Adiloğlu, a.g.e., s.9.

¹⁹¹ a.g.e., s.9.

olmalıdır.¹⁹² Tarafsızlık ise; iç denetçinin faaliyetlerini yürütürken ön yargısız ve çıkar çatışmalarından uzak bir şekilde davranmasını ifade etmektedir.¹⁹³ İç denetçi çalışmaları boyunca doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmak için her türlü çıkar çatışmasından uzak önyargısız davranmalıdır. Bu durum denetçinin bağımsızlık vasfını da güçlendirir.¹⁹⁴

Güvence ve danışmanlık fonksiyonu: Güvence sağlama fonksiyonu iç denetimin en temel unsuru olarak; işletmenin risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla elde ettiği bulguları objektif incelemesidir.¹⁹⁵ Danışmanlık ise; işletmelerin her türlü etkinliğini geliştirmek, iyileştirmek ve işletmeye değer katmak amacıyla bağımsız ve tarafsız bir şekilde öneri ve tavsiyelerde bulunmasıdır.¹⁹⁶ Bu yönüyle iç denetim fonksiyonunun danışmanlık görevi geleceğe yöneliktir.¹⁹⁷

İşletmeyi bir bütün olarak ele alması: İç denetim; işletme faaliyetlerinin etkinliğinin değerlendirilmesinin yanı sıra işletmenin risk yönetim, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirerek ve geliştirerek işletmenin amaçlarına yardımcı olmaktadır. Bu noktada iç denetimin asıl amacı, tüm işletme faaliyetlerini dikkate alarak işletmenin amaçlarına ulaşması için işletmeye katma değer sağlamaktır.¹⁹⁸ İç denetim işletmenin tüm faaliyetlerine uygulanabilen geniş bir yetki alanına sahiptir.¹⁹⁹

Sistematik ve disiplinli bir yaklaşım olması: İç denetim, faaliyetlerini sistemli ve disiplinli bir yaklaşımla gerçekleştirir. İç denetim faaliyetinin sistematik olarak gerçekleştirilmesi; işletmenin bölümleri arasındaki ilişkilerin dikkate alınarak yapılmasıdır. Denetçi, işletmede örgütü oluşturan her birimin birbirleriyle ilişkisini dikkate alır. İç denetçinin faaliyetlerini sistematik yaklaşım ile yapması ise: denetim planlaması, programlaması ve denetimi uygulama sürecini içerir. Denetimin disiplinli

¹⁹² A. Kadir Tuan ve Jale Sağlar, "İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi", **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, S.11, Ocak 2004, s.2.

¹⁹³ Adiloğlu, **a.g.e.**, s.9.

¹⁹⁴ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi**, İstanbul: Deloitte, 2004, s.55.

¹⁹⁵ **a.g.e.**, s.36.

¹⁹⁶ Ercan Alptürk, **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:70, Ocak 2008, s.20.

¹⁹⁷ Cevdet Yiğit Özbek, **Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı: Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Değerlendirme**, Ankara: Matsa Basımevi, Ekim 2012, s.16.

¹⁹⁸ Adiloğlu, **a.g.e.**, s.10.

¹⁹⁹ Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, **a.g.e.**, s.83.

olarak yapılması, denetim faaliyetinin yazılı ve yazılı olmayan kurallara, ilkelere uygun olarak, özen ve dikkatle yapmasıdır. İç denetim zaman içinde gelişmesiyle disiplinli olarak yapılmasına olanak sağlayan standartları, ilkeleri beraberinde getirmiştir.²⁰⁰

İç denetim; yönetime yönelik bir hizmettir ve işletmenin faaliyetlerini inceleyerek amaçlarına ulaşip ulaşmadığını değerlendirmek amacıyla işletme içerisinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme faaliyetidir.²⁰¹ İşletmenin amaçları ve ihtiyaçları doğrultusunda etkin olarak görev yapan iç denetim; şeffaf, hesap verebilir ve denetlenebilir bir işletme yapısının kurulmasında etken faktördür.²⁰² İç denetim, işletme varlıklarının ve kaynaklarının verimli şekilde kullanılması, kârlılığın ve rekabet gücünün artırılabilmesi için zorunlu hale gelmiştir.²⁰³ Bu açıdan bakıldığında iç denetimi niteliği itibariyle; koruyucu ve yapıcı iç denetim olarak ikiye ayırmamız mümkündür. İşletmeler koruyucu iç denetim ile mevcut kontrollerin uygulanmasını ve sürdürülmesini sağlarken, yapıcı iç denetim ile mevcut kontrol tekniklerinin değerlendirmesini yaparak nasıl etkin hale getirilmesi ile ilgilenir.²⁰⁴

İşletmenin organizasyon yapısında iç denetim bölümü şeklinde konumlandırılan iç denetçiler, kurmay görevi üstlenmiş kişilerdir²⁰⁵ ve faaliyetlerinde sorumluluklarını yerine getirebilmesini mümkün kılan bir yönetim kademesine bağlı olmaları gerekir..²⁰⁶ Günümüzde işletmeler iç denetim hizmetini, genellikle iç denetim bölümü şeklinde²⁰⁷ kendi iç kaynakları ile sağlayabildikleri gibi dış kaynaklarla veya her ikisinin de kullanıldığı eş kaynak yöntemiyle uygulayabilmektedir.²⁰⁸ Özellikle küçük ve orta ölçekteki işletmeler dış kaynak veya eş kaynak kullanımını daha düşük maliyetli olması

²⁰⁰ Cevdet Yiğit Özbek, **a.g.e.**, s.18.

²⁰¹ Süleyman Uyar, “İç Denetçi İle Denetim Komitesi Arasında Nasıl Bir İlişki Olmalıdır?”, (Çevrimiçi) www.suleymanuyar.com.tr/yayinlar/10.doc, (Erişim Tarihi: 17.09.2014), s.1.

²⁰² Şener Gönülaçar, “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, **Mali Hukuk Dergisi**, Temmuz-Ağustos 2007, S.130, s.2.

²⁰³ Mete Ocaklı, “Outsource Hizmeti Veren İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim Yapısı”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2010, s.76.

²⁰⁴ Uzun, İşletmelerde İç Kontrol... **a.g.e.**, s.39.

²⁰⁵ Güredin, **a.g.e.**, s.20.

²⁰⁶ Adiloğlu, **a.g.e.**, s.14.

²⁰⁷ Masum Türker, vd., **Sınırlı Uygunluk Denetimi (SUD) El Kitabı**, Ankara: Türmob Yayınları 194, 2010, s.6.

²⁰⁸ Özgür Çatıkkaş, Mustafa Okur ve İsmail Balkan, **Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması**, İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği Yayın No: 287, 2012, (Çevrimiçi) http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Yayinlar/Dokumanlar/Catikkas_Kitap.pdf (Erişim Tarihi: 09.10.2014), s.13.

ve beraber çalışılan denetçilerden sağlanan denetim prosedürleri konusunda uzmanlaşma gibi avantajlar sağladığı için tercih etmektedir. Bu avantajların yanında dış kaynak kullanımı işletmede kontrol kaybı gibi önemli bir riski de beraberinde getirmektedir.²⁰⁹

Gerçekleştirilen denetimde iç denetçi genel olarak şu faaliyetleri yerine getirir:²¹⁰

- Finansal kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetler ile ilgili kontrollerin sıhhatini, yeterliliğini ve uygulanmasını dikkatle gözden geçirip değerlendirme ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek ve uygulamak.
- Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönetmeliklere göre uygunluğunu sorgulamak.
- İşletmenin varlıklarının her türlü zarara karşı korunmakta olduğunu araştırmak
- Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak
- Üstlenilen sorumlukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin başarısını, kalitesini araştırmak.
- Gerçekleşen faaliyetlerle ilgili iyileştirme önlemlerini yönetime tavsiye etmek.

İç denetçiler yukarıda sayılan faaliyetleri gerçekleştirirken Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün Etik Kurallarına ve İç Denetim Mesleki Uygulamalarına uymakla sorumludur.²¹¹ Bu standartlar iç denetçiye, objektif olmayı, gerekli mesleki özeni göstermeyi ve kaliteyi sağlamayı gerektiren davranış kurallarına uygun olarak iç denetim faaliyeti yürütmesini sağlamaktadır.²¹² İç denetçilerin ülkelere, bölgelere ve endüstrilere göre sahip olması gereken yetkinlikler değişebilir. IIA tarafından yaklaşık beş yılda bir tüm dünyayı kapsayan Ortak Bilgi Havuzu (Common Body of Knowledge-

²⁰⁹ Başak Ataman Akgül, "İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar", **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, C.4, S.3, 2002, s.27.

²¹⁰ Güredin, **a.g.e.**, s.21.

²¹¹ Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, **a.g.e.**, s.97.

²¹² Adiloğlu, **a.g.e.**, s.43.

CBOK) son raporunda günümüz iç denetçilerinin sahip olması gereken yetkinlikleri “genel, davranışsal ve teknik yetkinlikler” olarak üç ana grupta değerlendirmiştir.²¹³

a) Genel Yetkinlikler

Tüm denetçilerin değişik düzeylerde sahip olması gereken yetkinliklerdir. Bu yetkinlikler:

- İletişim,
- Problem tanımlama ve çözme,
- Mevzuat ve standartlardaki değişiklikleri ve gündemi takip,
- İç denetimin önemini ve değerini artırabilme yeteneği,
- Organizasyonel beceriler,
- Diğer genel yetkinlikler.

b) Davranışsal Yetkinlikler

İç denetçinin davranışsal becerileri başkasına karşı olan davranışlarını ifade eder ve iç denetim faaliyetini doğrudan etkiler. Bu yetkinlikler:

- Gizlilik,
- Nesnellik (Objektiflik),
- İletişim,
- Muhakeme,
- Tüm seviyelerle iyi çalışma,
- Yönetişim ve etik hassasiyeti,
- Takım oyuncusu olma / iş birliği içinde çalışma,
- Diğer davranışsal beceriler.

c) Teknik Yetkinlikler

İşletmenin risk yönetimi ve kontrol süreçlerine ait kapsamlı çalışmalar yürüten ve süreçlerdeki eksiklikleri tespit ederek, güvence ve danışmanlık hizmeti sunan iç denetçinin bu çalışmalarında yüksek düzeyde teknik yetkinliklere sahip olması gerekmektedir. Bu yetkinlikler:

²¹³ Gündoğan Yurtsever, “İç Denetçilerin Sahip Olması Gereken Yetkinlikler”, **İç Denetim Dergisi**, S.39, Yaz 2014, s.25-26.

- İŖi anlayabilme,
- Risk analizi ve kontrol değerlendirme,
- YönetiŖim, risk ve kontrol araçları ve teknikleri,
- İŖ süreçleri analizi,
- Veri toplama ve analiz araçları ve teknik kullanımı,
- Problem çözme ve müzakere araçları ve teknikleri,
- Proje yönetimi,
- AraŖtırma becerileri,
- Adli beceriler / dolandırıcılık farkındalığı,
- Bilgi teknolojileri ve bilgisayar destekli denetim prosedürlerini kullanma,
- Diğer teknik beceriler.²¹⁴

2.1.1. İç Denetimin Kapsamı ve Amacı

İç denetim iŖletme içindeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef aldığından çok önemli bir yönetim kontrol aracıdır.²¹⁵ Standart temelli bir mesleki yapıya sahip olan iç denetim,²¹⁶ iŖletmeleri içsel ve dışsal veya mekansal konumuna bakmadan bir bütün olarak ele alır ve faaliyetlerinin tümünü kapsar. İç denetim faaliyetleri ilk dönemlerde yolsuzluk, hata bulma ve bunlara engel olmaya yönelik iken²¹⁷ İ Denetçiler Enstitüsü'nün 2003 yılında yapmış olduğu tanım ile iç denetim; kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim sorunları hakkında yönetime danışmanlık ve güvence hizmeti vermeye başlamıştır.²¹⁸ İç denetimin kapsamı, zaman içinde sadece bir finansal denetim faaliyeti olmaktan çıkararak, iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmeye yönelik bir süreç haline gelmiştir.²¹⁹ BaŖka bir deyiŖle günümüzde iç denetimin kapsamı; iŖletmedeki yönetim süreçlerinin, risk yönetiminin, iç kontrol süreçlerinin, bilgi teknolojilerinin denetimi ve danışmanlık faaliyeti olarak

²¹⁴ Yurtsever, İ denetçinin..., **a.g.m.**, s.26-34.

²¹⁵ Aslan, **a.g.m.**, s.66.

²¹⁶ Ŗaban Uzay, **Reel Sektörde İ Denetim Uygulamaları: Tespit ve Öneriler**, İstanbul: TÜSİAD Yayınları Yayın No: TÜSİAD-T/2010-05/501, Mayıs 2010, s.30.

²¹⁷ Özoğlu, Mercan ve akıroğlu, **a.g.e.**, s.80.

²¹⁸ Pehlivanlı, **a.g.e.**, s.8.

²¹⁹ Kaya, **a.g.e.**, s.6.

özetlenebilir.²²⁰ İşletmelerin değişen ihtiyaçlarına paralel olarak değişim ve gelişim gösteren iç denetim²²¹ kapsamında işletmelerde genel olarak yapılan iç denetim türleri şunlardır:

Sistem Denetimi: Denetime tabi olan birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin, işletmenin organizasyon yapısına katkı sağlayacak şekilde kapsamlı olarak değerlendirilmesi ve analiz edilmesidir.²²² Sistem denetiminin amacı, kontrol faaliyetlerinin etkinliğini ölçmek amacıyla işletmedeki iç kontrol sisteminin detaylı olarak incelenip değerlendirilmesidir.²²³ Başka bir ifadeyle, her seviyedeki bütün iç kontrol faaliyetlerinin denetimi olarak adlandırmak mümkündür.²²⁴

Performans Denetimi: İşletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirirken etkinlik ve verimliliklerinin değerlendirilmesine ilişkin kullanılan yöntemlerin incelenmesidir. İşletmelerin güçlü ve zayıf yönlerini tespit edilmesi kapsamlı bir denetim ile gerçekleşir ve bu denetim işletme sahiplerine, yönetime işletme hakkında bilgi vermektedir.²²⁵ İşletme denetiminde faaliyetlere ait işlemler değerlendirilir iken, riske dayalı maliyet unsuru ile kaynakların etkin ve verimli şekilde kullanımı göz önünde bulundurulur.²²⁶ Performans denetimi, yapılacak yatırım ve önceliklerin belirlenmesine dair karar almada yardımcı olmasından dolayı²²⁷ karmaşık ve uygulaması zor bir denetimdir.²²⁸

Uygunluk Denetimi: İşletmelerin finansal işlemlerinin ve diğer faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, prosedürlere ve mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek için incelenmesidir.²²⁹ İşletmenin kendisinin belirlemiş olduğu yöntem ve kendisi dışında belirlenen yöntem, prosedür ve mevzuat olarak ikiye ayırabiliriz. İşletme içi

²²⁰ Çetin Özbek, **a.g.e.**, s.20-21.

²²¹ Tamer Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma**, Ankara: Yetkin Basım Yayım, C.1, Genişletilmiş 2.b., 2006, s.207.

²²² M. Didem Doğmuş, **Avrupa Birliğinde İç Denetim Sistemi**, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi:2, 2010, s.27.

²²³ Yılmaz Özkan, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2008, s.95.

²²⁴ Çetin Özbek, **a.g.e.**, s.151.

²²⁵ A.Vecdi Can ve Süleyman Uyar, **İşletmelerde Faaliyet Denetimi**, Ankara: Nobel Yayınları, 1.b., 2010, s.11.

²²⁶ Alptürk, **a.g.e.**, s.23.

²²⁷ Yunus Emre Öztürk, “Performans Denetimi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”. **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi**. C.7. S.1. 2004. (Çevrimiçi). <https://www.selcuksbmyd/article/view/5000084441/5000078533>. Erişim Tarihi: 12.09.2014). s.156.

²²⁸ Doğmuş, **a.g.e.**, s.28.

²²⁹ **a.g.e.**, s.23.

belirlenmiş olan yöntem ve prosedürler işletmenin etkinliğini ve verimliliğini etkileyen bazı durumlarda yazılı olmayan düzenlemelerdir. İşletme dışında oluşturulan prosedürler ve mevzuat ise genelde kamu otoriteleri, düzenleme ve denetleme kurumları ile bunların dışında kalan sektörel bazlı düzenleme yapma yetkisine sahip diğer kurumlar tarafından çıkarılan işletmenin faaliyetlerinde uymakla yükümlü olduğu kanun, yönetmelik ve tebliğ türündeki düzenlemelerdir. Bu düzenlemelere uyulmadığı takdirde cezai yaptırımlarla karşılaşılabilir.²³⁰

Finansal Denetim: Öncelikle işletmelerin yetkin bir muhasebe ve kontrol kadrosu ile muhasebe standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir kayıt sisteminin varlığı, daha sonra ise işletmeye ait tüm işlemlerin kayıt altına alınıp alınmadığı, alınan kayıtların belgeye dayandırılıp dayandırılmadığı ve mevzuata uygun muhasebe kaydının yapılıp yapılmadığı tespit edilir.²³¹ İç denetçiler tarafından yapılan finansal tabloların denetiminin amacı; sadece işletmelerin operasyonlarının finansal tablolara doğru aktarılıp aktarılmadığı veya muhasebeleştirme süreçlerindeki kontrollerin yeterliliği ve etkinliği ile sınırlı olmayıp işletmenin tüm gelir ve gider kalemlerinin etkinliği ve yönetsel muhasebe kapsamında yöneticilere sağlanan içsel bilgi ve raporların doğruluğunun ve yeterliliğinin değerlendirilmesini kapsamaktadır. İç denetçi bu noktada finansal denetimi işletme yönetimine bir görüş ve değerlendirme sağlamak amacıyla kurum içi faaliyet olarak yerine getirmektedir.²³²

Bilgi Teknolojileri (BT) Denetimi: İşletmenin tüm teknolojik alt yapısının, donanım, yazılım, güvenlik ve bilgiye erişim konularının belirli kurallar doğrultusunda ve bir kurumsal BT yönetimi bakış açısıyla sistematik olarak denetime tabi tutulmasıdır. Günümüzde işletmelerin bilişim teknolojilerini faaliyetlerinin her alanında kullanmaya başlamaları BT süreçlerinin denetimini zorunlu hale getirmektedir. BT sistemlerinin kesintisiz çalışmasının sağlanması, sistemlerde saklanan verilerin güvenliği ve karşılaşılan risklerin uygun bir şekilde yönetilip yönetilmediğine dair değerlendirmeler iç denetimin kapsamına yüksek öncelikle dâhil olmuştur.²³³ BT denetimi, kapsam bakımından üçe ayrılmaktadır. Bunlar; uygulama kontrollerinin denetimi, genel kontrol

²³⁰ Çetin Özbek, **a.g.e.**, s.151-152.

²³¹ Rüveyda Kızılboğa, **Kurumsal Risk Odaklı İç Denetim İstanbul Büyükşehir Belediyesi İçin Bir Model Önerisi**, İstanbul: T.C. Marmara Belediyeler Birliği Yayını, Yayın No: 76, 2013, s.50.

²³² Çetin Özbek, **a.g.e.**, s.150.

²³³ **a.g.e.**, s.22-152.

alanlarının denetimi ve uygulama kontrolleri ile genel kontrol alanlarının birlikte gerçekleştirildiği geniş kapsamlı denetimdir. Denetçi, denetlenen faaliyetlerin kapsam ve yapısını göz önüne alarak sürece ilişkin genel kontroller ile uygulama kontrollerini önemlilik derecesi çerçevesinde denetlemek ve raporlamak durumundadır.²³⁴

Yolsuzluk Denetimi: İç denetçi, işletmede herhangi bir usulsüzlükten şüphelendiği takdirde yolsuzluğun yapıp yapılmadığını tespit etmek amacıyla gerekli soruşturmayı başlatmalıdır.²³⁵ Bu noktada iç denetçi yolsuzluk belirtilerini tespit edecek yeterli bilgiye sahip olmalıdır.²³⁶ Özellikle büyük işletmelerde kontrolün zorlaşması, karmaşık işlem yapısı ve organizasyon yapısının büyüklüğünden dolayı çalışanların birbirleriyle ve üçüncü kişiler ile anlaşmaları gibi nedenlerle yolsuzluk önemli bir tehdit oluşturmaktadır. İç denetçiler iç kontrol sisteminin yeterliliğini ve etkinliğini inceleyip değerlendirerek yolsuzluğun önlenmesine yardımcı olmaktan sorumludur.²³⁷

Yapılan bu denetimlerde ana amaç; iç kontrol sisteminin yeterliliğini ve etkinliğini incelemek ve değerlendirmek suretiyle yönetime bilgi vermektir. Bu doğrultuda iç denetimin diğer bir amacı; işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili nesnel analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler ve yorumlar yaparak yönetimin tüm üyelerine sorumluluklarını etkili bir biçimde yerine getirmelerinde yardımcı olmaktır.²³⁸ Bu bağlamda değerlendirildiğinde iç denetim yönetsel bir kontroldür²³⁹ ve genel olarak amaçları şu şekilde sıralanabilir:²⁴⁰

- İşletme veya kurumsal politikalara bağlılığı sağlayan yöntemleri saptayarak yönetimin, işletme faaliyetlerini etkili biçimde yönetmesine yardımcı olmak,
- Üretilen finansal verilerin ve diğer verilerin güvenilirliğini sağlamak,
- Yeterli olmayan uygulamaları düzeltmek veya kaldırmak,
- Faaliyetlerin çeşitli aşamalarında gerekli değişiklikleri önermek,

²³⁴ Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, **a.g.e.**, s.192.

²³⁵ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **a.g.e.**, s.87.

²³⁶ Adiloğlu, **a.g.e.**, s.21.

²³⁷ Evren Dilek Şengür, “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama”, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2005, s.95.

²³⁸ Kepekçi, İç Kontrol...**a.g.e.**, s.38.

²³⁹ Ali Kâmil Uzun, “Geleceğin Yönetiminde İç Denetim”, **Mali Çözüm Dergisi**, S.42. Ocak-Şubat-Mart, 1998, s.29.

²⁴⁰ Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, **a.g.e.**, s.81.

- İşletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunmasını, muhasebeleştirilmesi ve idame olanaklarını araştırmak,
- Yönetim tarafından ortaya konulan politikalar arasında koordinasyonu sağlayabilme derecesini saptamak.

2.1.2. İç Denetim Standartları

Denetçilerin denetim amaçlarını yerine getirebilmeleri için çalışmalarında uyması gereken standartlar mevcuttur. Bu standartlar İç Denetim Standartlarıdır. Denetim standartları, denetim amacını gerçekleştirmek için uyulması gereken denetim prosedürlerinin ve aşamalarının kapsamının belirlenmesini sağlayarak denetçiye asgari düzeyde yol gösterir. Standartlar, denetim sonuçlarının kalitesinin değerlendirilme kullanılan ölçü ve kriterlerdir.²⁴¹ Standartlar:²⁴²

“iç denetim faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve değerlendirilmesi süreçlerinde kıstas kabul edilen uygulamada birliği sağlamak bakımından ilgili taraflara ortak bir zemin sağlayan, ilgili taraflarına denetim faaliyetinin yerine getirilmesinde asgari ölçüde rehberlik yapan bağlayıcı ilkeler ve kurallar bütünüdür.”

İç denetçiler, iç denetim çalışmalarını bu standartlara uygun olarak yapmakla yükümlüdür²⁴³ ve standartlara uyamadıkları kısımlar için özel açıklama yapmakla sorumludur. Standartların amaçları şunlardır:²⁴⁴

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

IIA dünya genelinde iç denetime ilişkin standartların geliştirilmesi ve güncellenmesi işlemlerini yapmaktadır.²⁴⁵ Uluslararası İç Denetim Standartları, güvence

²⁴¹ Doğmuş, **a.g.e.**, s.36.

²⁴² Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, **a.g.e.**, s.97.

²⁴³ **a.g.e.**, s.97.

²⁴⁴ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **a.g.e.**, s.3-4.

ve danışmanlık hizmetleri de dâhil olmak üzere gerçekleştirilen tüm denetim çalışmalarının kalite garantisini sağlamaktadır.²⁴⁶ Standartları nitelik ve performans standartları olarak iki ana başlıkta toplanmaktadır.²⁴⁷ Standartlara detaylı olarak Ek 1’de yer verilmiştir.

Nitelik standartları: İç denetim faaliyetini yürüten tarafların, kurumların özelliklerine yöneliktir.²⁴⁸ İç denetim bölümünün nitelikleri ve iç denetim faaliyetini yürütecek olan iç denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içerir.²⁴⁹ 1000’li kod ile başlayan nitelik standartları özetle şu şekildedir:²⁵⁰

- 1000 Amaç, Yetki ve Sorumluluklar
- 1010 İç Denetim Yönetmeliğinde İç Denetimin Tanım, Etik Kurallar ve Standartların Tanınması
- 1100 Bağımsızlık ve Objektiflik
- 1200 Yeterlilik, Azami Özen ve Dikkat
- 1300 Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

Performans Standartları: İç denetim faaliyetinin yönetimi, işin niteliği, görev planlaması, görevin yerine getirilmesi, sonuçların raporlanması, gelişmelerin izlenmesi, kalan riskin yönetim tarafından üstlenilmesi ise performans standartlarıdır.²⁵¹ İç denetim faaliyetinin yapısı tanımlanır ve bu hizmetlerin ölçülebilmesi için kalite standartları oluşturur.²⁵² 2000’li kod ile başlayan performans standartları özetle şu şekildedir:²⁵³

- 2000 İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi
- 2100 İşin Niteliği
- 2200 Görev Planlaması
- 2300 Görevlerin Yürütülmesi

²⁴⁵ Doğmuş, **a.g.e.**, s.37.

²⁴⁶ Adiloğlu, **a.g.e.**, s.48.

²⁴⁷ TİDE, (Çevrimiçi), <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=Standartlar>, (Erişim Tarihi: 10.12.2014)

²⁴⁸ TİDE, Uluslararası İç Denetim..., **a.g.e.**, s.4.

²⁴⁹ Şengür, **a.g.e.**, s.41.

²⁵⁰ TİDE, (Çevrimiçi), <http://www.tide.org....a.g.e>.

²⁵¹ Adiloğlu, **a.g.e.**, s.50.

²⁵² Selçuk Şahin, “Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü”, (Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü Sermaye Piyasası ve Borsa Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2005, s.46.

²⁵³ TİDE, (Çevrimiçi), <http://www.tide.org....a.g.e>.

- 2400 Sonuçların Raporlanması
- 2500 İlerlemenin İzlenmesi
- 2600 Yönetimin Artık Riskleri Üstlenmesi

2.2. İç Denetime Gereksinim Duyulma Nedenleri

İşletmede gerçekleştirilen faaliyetlere ve sonuçlarına ilişkin işletme sahibinin veya ortaklarının bilgi alma ihtiyacı iç denetimin ortaya çıkmasında önemli etken olmuştur.²⁵⁴ İşletmelerde iç denetim; risk ve kontrol değerlendirme faaliyetlerine destek sağlar, işletme faaliyetlerini izler, faaliyetlere ilişkin önerilerde bulunur ve kontrollerin uygunluğunu ve etkinliğini test eder. Bu işlev ve kapsam özellikleri ile iç denetim aynı zamanda işletmede finansal raporlama sisteminin güvenilirliği, bilgi sistemlerinin güvenilirliği, verimlilik ve hesap verilebilirliğin olmazsa olmaz faaliyetlerinden biridir. İşletmenin kurumsal yönetim kalitesini geliştirir, değerini artırır pay ve menfaat sahipleri için güvence sağlar.²⁵⁵ İşletmelerde iç denetimin varlığını gerekli hale getiren nedenler şu şekilde sıralanabilir:

a) Sorumluluk ve Hesap Verebilme

Görevlerin yerine getirilebilmesi bakımından hesap sorulabilme durumuna veya görevlerin yerine getirilememesinden dolayı sorumlu olma durumuna “sorumluluk ilkesi” denir.²⁵⁶ İşletmelerin büyümesinden dolayı yetki ve sorumlulukların işletme sahiplerinden yöneticilere aktarılmasının zorunlu hale gelmesi, çalışanların etkinliklerinin ve yönetimin belirlemiş olduğu politikalara uyum derecesinin araştırılması ihtiyacı iç denetime başvurulma nedenlerinin en temel gerekçesidir.²⁵⁷ İç denetçiler üst düzey yöneticilerde dâhil olmak üzere işletmelerdeki her kademe personelin görevlerini yerine getirmedeki performanslarını, hedeflere ulaşıp

²⁵⁴ Pehlivanlı , **a.g.e.**, s.17.

²⁵⁵ Ali Kâmil Uzun, “İç Denetim Nedir?”, **Deloitte Makaleleri**, (Çevrimiçi), <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/%C4%B0%C3%A7%20Denetim/%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Nedir-Makale.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.01.2015)

²⁵⁶ Hayri Ülgen, **İşletmelerde Organizasyon İlkeleri ve Uygulaması**, İstanbul: Gençlik Basımevi, 1989, s.58.

²⁵⁷ Pehlivanlı, **a.g.e.**, s.17.

ulaşılmadığını ve yasalara uygun davranılıp davranılmadığını yönetim kurulu adına inceleyerek²⁵⁸ yönetimin hesap vermesini destekler.²⁵⁹

b) Vekâlet Teorisi

İşletmelerin ölçeklerinin büyümesi²⁶⁰ ve işlem hacimlerinin artması, profesyonel yönetim anlayışı gibi nedenler ile işletme sahipleri görevlerini profesyonel yöneticilere devretmektedirler. İşletme sahiplerinin kendi adlarına işletmeleri yöneten yöneticilerinin yani vekillerinin görevlerinin yerine getirip getirmediğini veya getiriyor ise ne ölçüde başarılı olup olmadığını endişelerine ait incelemeleri yürütecek olan iç denetimdir. Bu noktada iç denetim fonksiyonu ve iç denetçiler, işletme sahipleri ve yöneticiler arasındaki oluşabilecek çıkar çatışmalarını önlemeye yönelik bir tedbir olarak öne çıkar. Vekâlet teorisi genel olarak işletme sahipleri ile yönetim arasındaki çekişme ve sorunları ele almaktadır. Önleyici bir mekanizma olmasının yanında, iç denetim fonksiyonu aynı zamanda bu tür çıkar çatışmalarının sonucunda doğabilecek zararların tespiti ve bu zararların zamanında ilgililere iletilmesi hususunda da önemli rol oynamaktadır.²⁶¹

c) Yönetime Danışmanlık

Danışmanlık hizmeti, doğası gereği tavsiye niteliğinde olan bir faaliyet olup genellikle yönetimin özel talebi üzerine gerçekleştirilir.²⁶² İç denetim işletmenin kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçlerini inceleyip²⁶³ analiz ederek görüş bildirme, tespit ve değerlendirme ile faaliyetlere değer katıp kolaylaştırarak yönetime danışmanlık etmektedir.²⁶⁴ İç denetim ayrıca danışmanlık yönü ile işletmenin başarısına ve sürekliliğine katkı sağlar.²⁶⁵ Danışmanlık hizmeti, iç denetimin bağımsızlığı ve

²⁵⁸ Akarkarasu, **a.g.e.**, s.19.

²⁵⁹ Adiloğlu, **a.g.e.**, s.22.

²⁶⁰ Suat Kara, “İç Denetimde Risk Yönetimi”, (Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi), Manisa, 2011, s.32.

²⁶¹ Ertuğrul Bertan Kaya, “Risk Odaklı İç Denetim ve Uygulaması”, (Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara, 2010, s.24-25.

²⁶² Gündoğan Yurtsever, **Teftişten İç Denetime Banka Müfettişliği**, Türkiye Bankalar Birliği Yayını, Yayın No: 265, Kasım 2009, s.161.

²⁶³ Arzu Özgül ve Serhat Akmeşe, **Akademik Forum 2012**, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları Yayın No: 5, s.172.

²⁶⁴ Ahmet Başpınar, “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”, **Maliye Dergisi**, S.151, Temmuz-Aralık 2006, s.27.

²⁶⁵ Uzun, Reel Sektörde İç Denetim..., **a.g.e.**, s.29.

objektifliği ile anlam kazanarak işletmelerde geleceğe yönelik fayda yaratan²⁶⁶ katma değer sağlayıcı yönünü zenginleştirir.²⁶⁷ Danışmanlık hizmetinin başarı bir şekilde yürütülebilmesi için bazı öneriler geliştirilmiştir. Bu öneriler:²⁶⁸

- İç denetçi gerçekçi olmalı ve yönetiminde sorunlar hakkında gerçekçi davranmasını sağlamalıdır.
- Denetçi, işletmenin ihtiyaçlarını iyi analiz edip doğru anlamalı ve ihtiyaçlarının doğru anlaşılmasını sağlamalı,
- İç denetçinin danışmanlık hizmetine konu olan sorunlar hakkında bilgi sahibi olması ve bu konular ile ilgili farklı bakış açıları geliştirebilmelidir.
- Denetçi yapmış olduğu görüşmelerde iyi bir dinleyici olmalı, ucu açık sorular sorup kendisi ile paylaşılan bilgilerin gizliliği konusunda güvence verebilmelidir.
- Denetçi düzenli toplantılar, konferanslar ve yazılı raporlar ile bilgi akışının sürekliliğini sağlamalıdır.

d) Tasarruf İhtiyacı

İç denetim işletmeye ait iç kontrol süreçlerini inceler, bu incelemeler sonucunda maliyetleri düşürebilmek için neler yapılacağı ve tasarruf sağlanacak alanları belirleyip yönetime raporlar. İç denetim sonucunda tespit edilen eksikliklerin düzeltilmesi durumunda işletmeler maddi açıdan büyük tasarruflar sağlamakta ve kazançlar elde etmektedirler. Bazı durumlarda maddi kayıpların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesi iç denetim maliyetinin yıllık giderlerini karşılayacak boyutta olabilir.²⁶⁹

²⁶⁶ Cevdet Yiğit Özbek, **Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı: Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Değerlendirme**, Ankara: Matsa Basımevi, Ekim 2012, s.16.

²⁶⁷ Ali Kâmil Uzun ve Gündoğan Yurtsever, “Kriz Yönetiminde İç Denetimin Rolü”, **Deloitte Makaleler**, (Çevrimiçi) http://www.denetimnet.net/Pages/kriz_ic_denetim.aspx, (Erişim Tarihi: 10.01.2015)

²⁶⁸ İbrahim Atilla Acar ve Elif Ayşe şahin, “Plan Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim”, **Maliye Dergisi**, S.156, Ocak- Haziran 2009, s.96-97.

²⁶⁹ Levent Sezal, “Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, (Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi), Adana, 2006, s.45.

e) Hatalı ve Hileli İşlemlere Karşı Koyma İhtiyacı

Hata; kişinin unutkanlık, dikkatsizlik, bilgisizlik gibi nedenlerle bilerek veya istemeyerek yapmış olduğu yanlışlık iken,²⁷⁰ hile; başkasının zararına neden olacak şekilde kasıtlı olarak yapılan,²⁷¹ yapının kendisine çıkar sağlama amacıyla yaptığı bir faaliyettir.²⁷² Hile bir suçu ifade etmektedir ve kişinin belirli bir yarar sağlama amacıyla diğerine yanlış beyanda bulunmasıdır. Hile kavramı SAS No: 99'da denetim konusu olan finansal tablolarda önemli tahrifatlara yol açan bilinçli (art niyetli) fiil ve davranışlar olarak tanımlanmaktadır. SAS No: 99'un giriş bölümü birinci paragrafında, denetçinin finansal tabloların önemli hata ve hilelerden kaynaklanan yanlış veya yanıltıcı beyanlardan arınmış olduğunu makul güvence çerçevesinde saptayarak denetimi planlama ve yürütme sorumluluğu olduğunu vurgulamıştır.²⁷³

İç denetimin hileli işlemlere karşı sorumluluğu; hileyi ortaya çıkarmak için yeterli ve etkili iç kontrol sisteminin olup olmadığını tespit etmek, muhtemel hile olaylarını ortaya çıkaracak denetim prosedürleri tasarlamak ve yeterli bilgi toplamak olarak ifade edilmektedir. Bu noktada iç denetim hile ve usulsüzlüklere karşı tamamlayıcı bir görev üstlenerek maruz kalınan kayıpları azaltmaktadır.²⁷⁴ Hile direkt kayıplara neden olabileceği gibi küçümsenmeyecek ölçüde endirekt kayıplara da neden olmaktadır. Hilenin endirekt boyutu; üretimde azalma, hileli işlem yapan personelin değişimi sonucu yeni personelin işe alışma ve öğrenme sürecinde yaşanan verimsizlik, marka değerinin düşmesi, işletmelerin itibar kayıpları gibi kendini göstermektedir. SAS No: 99 hilenin tespit edilmesinde denetim planlaması ve tasarlanması için rehber niteliğinde olmakla birlikte denetçiye hileyi soruşturma ve tespit etme ile ilgili direkt sorumluluk yüklememektedir.²⁷⁵ İç denetim bu noktada gerek, usulsüzlüğe sebep olan

²⁷⁰ Biçer, a.g.e., s.70.

²⁷¹ Çağla Akdemir, "Hile Riski Değerlendirilmesi", **İç Denetim Dergisi**, S.31., Kış 2012, s.28.

²⁷² Ergün Küçük ve Şaban Uzay, "Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar",

Erciyes Üniversitesi IBBF Dergisi, (Çevrimiçi),

<http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi32/013%20ergun%20kucuk.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.12.2014), s.2.

²⁷³ Tuğba Uçma, "Finansal Bilgi Manipülasyonunda ve Hileli Finansal Raporlamada Denetçi Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Yapısal Eşitlik Modeli (SEM) Uygulaması", (Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı İşletme Programı Yayınlanmamış Doktora Tezi), 2010, s.18-19.

²⁷⁴ Canol Kandemir ve Şenol Kandemir, "Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Geleneksel Araç ve Yöntemler", **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül- Ekim 2012, s.55-56.

²⁷⁵ Tamer Karausta ve Adnan Dönmez, "Mesleki Hile ve Bir Çözüm Önerisi Olarak Adli Denetim: Türkiye'de SPK'dan Yetki Almış Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat 2013, s.63-67.

risk faktörlerini ortaya çıkarmak gerekse; hilenin ortaya çıkarılmasına yönelik çalışmaları başlatmak durumundadır.²⁷⁶ Uluslararası İç Denetim Standartları 1210.A2 yorum bölümüne göre iç denetçiler; işletmenin çeşitli katmanlarındaki muhtemel risk ve risk maruziyetlerinin seviyesine uygun bir şekilde, iç kontrol sisteminin yeterliliğini ve etkinliğini inceleyip değerlendirerek suistimalin önlenmesine yardımcı olmaktan sorumludur.²⁷⁷ İşletmeler de hile riskinin değerlendirme süreci aşağıdaki gibidir:²⁷⁸

- Hile riski taşıyan alanların belirlenmesi,
- Riskli alanlarda meydana gelebilecek olası hileli eylemlerin tanımlanması,
- Tanımlanmış hile risklerinin analiz edilmesi,
- Tanımlanan risklere yönelik var olan kontrollerin değerlendirilmesi,
- Kontrol ve stratejilerin uygulanması,
- Hile riski stratejisinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve sürekli olarak gözden geçirilmesi gerekir.

2.3. İç Denetim Uygulamalarındaki Yaklaşımlar

İç denetimin durağan bir alan olmayışı, karşılaşılan durumların çeşitliliği, değişen işletme koşulları²⁷⁹ denetimin odak noktasının değişmesine neden olmuştur.²⁸⁰ Bu değişim ile iç denetim işletmenin karşılaşıacağı riskleri önceden görebilen, bunlara karşı önlemler alınması için önerilerde bulunan, alınan önlemlerin etkinliğini değerlendiren, yönetim danışmanı bir işleve sahip olmaktadır.²⁸¹ İç denetim, bağlı bulunduğu işletmede meydana gelen değişikliklerle dinamik bir biçimde ilgilenmekte işletme performansının iyileştirilmesinde katkıda bulunmaktadır.²⁸² İç denetimde meydana gelen bu gelişim ve değişim uygulamada yeni yaklaşımları da beraberinde getirmektedir.²⁸³ Bu bağlamda iç denetçiler karşılaştıkları durumlara ve işletme koşullarına göre çok değişik denetim araçları ve yaklaşımları kullanabilmektedir. Bu

²⁷⁶ Uzay, Reel Sektörde İç Denetim..., **a.g.e.**, s.,34.

²⁷⁷ TIDE, (Çevrimiçi), <http://www.tide.org>....**a.g.e.**

²⁷⁸ Akdemir, **a.g.m.**, s.29.

²⁷⁹ Kılıç, **a.g.e.**, s.89.

²⁸⁰ Kızılboğa, **a.g.e.**, s.134.

²⁸¹ Cevdet Yiğit Özbek, **a.g.e.**, s.20.

²⁸² Adiloğlu, **a.g.e.**, s.52-53.

²⁸³ Biçer, **a.g.e.**, s.217.

bakımdan denetim yaklaşımı; denetim amaçlarına ulaşılmasına yardım etmek üzere rehberlik ve kontrol sağlayan bir sürecin taslağını ifade eder.²⁸⁴ Genel olarak temel denetim yaklaşımları şunlardır:²⁸⁵

- Geleneksel İç Denetim Yaklaşımı,
- Sürekli Denetim Yaklaşımı,
- Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımı,
- Kontrol Öz Değerlendirme Yaklaşımı

2.3.1. Geleneksel İç Denetim Yaklaşımı

İlk iç denetim yaklaşımı olarak 1980'li yılların öncesinde yaygın olarak kabul gören yaklaşım ²⁸⁶ iç kontrol üzerine odaklanmıştır. Bu yaklaşımda iç denetçi yönetim adına iç kontrol sistemini inceler, izler ve üst yönetime raporlar.²⁸⁷ Geleneksel denetim yaklaşımının çerçevesi Minnaham Committee tarafından çizilmiş ve temel aşamaları şunlardır:²⁸⁸

- Genel kontrol amaçlarının belirlenmesi,
- Özel kontrol amaçlarının belirlenmesi,
- Kontrol tekniklerinin belirlenmesi,
- Kontrol tekniklerinin değerlendirilmesi,
- Anahtar kontrollerin belirlenmesi,
- Seçilmiş kontrol tekniklerinin test edilmesi,
- Bireysel kontrollerin etkinliğinin ve kontrol amaçlarını elde edebilme yeteneğinin değerlendirilmesi,
- Kontrol amaçlarını elde etmede iç kontrol sisteminin uygunluğuna bağlı olarak düşünce ve tavsiyeleri raporlama.

²⁸⁴ Yılcı, İç Denetim..., a.g.e., s.119.

²⁸⁵ Kılıç, a.g.e., s.89.

²⁸⁶ Pehlivanlı, a.g.e., s.14.

²⁸⁷ Kılıç, a.g.e., s.90.

²⁸⁸ Yılcı, İç Denetim..., a.g.e., s.120.

a) Genel ve Özel Kontrol Amaçlarının Belirlenmesi

Denetimi yapmakla görevli iç denetçi, belirlemiş olduğu alandaki denetim çalışmasına bu alan ile ilgili genel ve özel amaçları belirleyerek başlar. Denetçinin belirlemiş olduğu bu amaçlar değerlendireceği iç kontrol alanı için değerlendirme standardı olacaktır. Genel kontrol amaçları, dış denetçi tarafından da kullanılan özellikle muhasebe kontrol sisteminin tanımlanmasına yönelik işletmenin kontrol usul ve yönteminin değerlendirilmesinde genel bir çerçeve sağlayacaktır. Özel kontrol amaçları ise denetimi yapılan süreç veya işlem grubu için ayrı ayrı belirlenir.²⁸⁹

b) Kontrol Tekniklerinin Belirlenmesi ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi

Kontrol teknikleri özel kontrol amacına ulaşılması için gerekli bir eylem, politika veya prosedürler bütünüdür. Organizasyonlar kurulurken belirlenen eylem, politika ve prosedürlerin sistemin içerisine yerleştirilmiş olması gerekir. Kontrol tekniklerinin olmaması veya zayıf olması, o alanda özel kontrol amaçlarının elde edilememesiyle sonuçlanacaktır. Bu durum kontrol zayıflıklarını oluşturur ve iç denetçi bu noktada kontrol tekniklerinin uygunluğuyla da ilgilenmelidir. Eğer kontrol tekniği özel kontrol amacını elde etmeye yeterli ise daha sonraki aşamalarda sınırlamalarda bulunabilir. Yetersiz kontrol tekniği ile karşılaştığında ise yönetimle yeni iç kontrol sistemi tekniklerinin geliştirilmesi konusunda tartışması gerekir.²⁹⁰

c) Anahtar Kontrollerin Belirlenmesi ve Seçilen Kontrollerin Test Edilmesi

Denetçi, yapacağı denetim ile ilgili kontrol tekniklerini belirledikten sonra bunlarla ilgili testleri yapar. Denetçi, mevcut kontrol tekniğinin uygun bir iç kontrol sistemi sağlayacağına kanaat getirir ise, kontrollerin planladığı gibi yürüyüp yürümediğini araştırmak için yapacağı testlerin büyüklüğünü belirlemeye geçer. Eğer o noktaya ait kontrol tekniği yok ise veya uygun değilse test yapma imkânı olmayacağından konuyu yönetim ile konuşması gerekir.²⁹¹

²⁸⁹ a.g.e., s.120-122.

²⁹⁰ a.g.e., s.122-123.

²⁹¹ a.g.e., s.123.

d) Bireysel Kontrollerin Etkinliğinin Değerlendirilmesi ve Sonuçların Raporlanması

Denetimde elde edilen test sonuçlarına göre, bireysel kontrollerin başlangıçta planlandığı gibi yürüyüp yürümediğini değerlendirilir. Böylece bütün iç kontrol sistemi hakkında bir değerlendirme ortaya çıkmış olur. İç kontrolle ilgili ciddi zayıflıkların olduğunu düşündüğü noktaları, iç kontrolün tanımlanmış amaçları yerine getirmedeki uygunluğu konusundaki görüşünü ve gerekli tavsiyeleri raporlamak durumundadır.²⁹²

Geleneksel denetim, işletmenin muhasebe sisteminin anlaşılmasına ve işlemlerin detaylarına odaklanır. Denetçi finansal tablolara ait bütün işlemleri inceleyerek gerçekleştirilen işlemlerin tam ve doğru olarak kaydedildiği konusunda güvence sağlar. Odaklanma noktası açısından geleneksel denetim iç kontrolün etkinliğine ve yapılan işlemlerde mevzuata uyuma dair tavsiyelerde bulunur.²⁹³

2.3.2. Sürekli Denetim Yaklaşımı

İşletmelerin işlemlerini gerçekleştirirken gelişen bilgi teknolojilerine olan bağımlılıklarının artması büyük hacimli verilerin bilgi teknolojisi sistemlerine işlenmesi, yönetimin iç kontrol ile ilgili sorumluluklarının artması sürekli bir süreç denetimini gerekli kılmıştır. Bu yaklaşım ile işletmeler daha güvenilir, eş zamanlı ve kaliteli finansal bilgiler üretmeye başlamıştır.²⁹⁴

Yöneticilerin veya işletme sahiplerinin doğru karar verebilmeleri bilginin kalitesine ve zamanında elde edilmesine bağlıdır. Günümüzde elektronik ortamda tutulan bilginin kâğıt üstünde tutulan bilgiye göre zamanında ve kolay ulaşılabilmesi, bilginin özetlenmesi, raporlanması gibi birçok alanda üstünlüğü vardır. Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Organizasyonu (CICA) teknolojik yazılımların denetimi konusunda bir rapor yayınlamıştır. Rapor da sürekli denetim; denetçilerin işletme yöneticileri tarafından belirlenen denetim konusunun temelini oluşturan olaylar, gerçekleştiği anda veya kısa bir zaman sonrasında denetim raporlarını kullanarak yazılı güvence vermelerine olanak sağlayan yöntem olarak tanımlanmıştır. Sürekli denetim ile

²⁹² a.g.e., s.123.

²⁹³ Pehlivanlı, a.g.e., s.16.

²⁹⁴ Kılıç, a.g.e., s.92.

işletme yönetimi, paydaşlar ve denetçiler önemli problemler konusunda eş zamanlı olarak bilgi sahibi olabilmektedir. Eş zamanlı bilgiye ulaşılması, sağlam bir kontrol kültürünün geliştirilmesi ve kontrol çerçevesinin düzenli olarak değerlendirilmesine imkân vermektedir. Sürekli denetimin yararları şu şekilde sıralanabilir:²⁹⁵

- Daha etkin veri kontrolünü ve işlemi kontrol edebilmeyi sağlayarak denetimin maliyetini düşürür,
- Denetimin zamanını azaltır,
- Büyük hacimli işlem verilerinin analiz edilmesini sağlar,
- Şüpheli işlemleri zamanında belirler,
- Kontrollerin kapsamını değiştirir,
- Karar alma sürecinde etkili olur,
- Kayıpların azalmasına yardımcı olur,
- Dış denetim giderlerini azaltır.

Sürekli denetimin faydalarının yanında, belirgin teknik zorlukları da bulunmaktadır. Faydaların sağlanabilmesi için işletmede teknolojik alt yapının mevcut olması, yöneticilerin ve çalışanların istekli olması gibi birçok koşulun mevcut olması gerekmektedir. Sürekli denetim teknolojik imkânlardan faydalanarak eş zamanlı olarak kısa süre içerisinde sunulan finansal bilgiye güvence esasına dayandığı için işletmenin kontrol ve risk faktörlerinin devamlı olarak değerlendirilmesini öngörmektedir. Bu durum kontrol mekanizmalarındaki eksikliklerin tespit edilmesi, düzeltilmesi, alınan bilgi kalitesinin iyileştirilmesi ve raporlanmasına imkân tanımaktadır. Elektronik kanıtların yeterliliği ve geçerliliği ise işletmede mevcut iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlıdır.²⁹⁶

²⁹⁵ Kurnaz ve Çetinoğlu, **a.g.e.**, s.151-160.

²⁹⁶ Mehmet Ünsal Memiş ve Kayahan Tüm, “Sürekli Denetim ve İç Denetim İle İlişkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, S.37, Ocak-Haziran 2011, s.149-152.

Tablo 1. Sürekli Denetim Sürecinin Aşamaları

Sürekli Denetim Aşamaları	
<ul style="list-style-type: none">• Sürekli denetim için amaçların tanımlanması• Üst yönetim desteğinin sağlanması ve sürdürülmesi• Anahtar bilgi sistemlerinin ve veri kaynaklarının belirlenmesi• İş süreçlerinin ve bilgi sistemlerinin anlaşılması• BT yönetimi ile olan ilişkilerin geliştirilmesi	
Veri Girişleri ve Kullanımı	
<ul style="list-style-type: none">• Analiz araçlarının seçimi ve satın alınması• Erişim ve analiz yeteneklerinin geliştirilmesi• Denetçi analiz hünelerinin ve tekniklerinin geliştirilmesi• Bilgi bütünlüğü ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi• Bilginin hazırlanması	
Sürekli Kontrol Değerlemesi	Sürekli Risk Değerlemesi
<ul style="list-style-type: none">• Kritik kontrol noktalarının belirlenmesi• Kontrol kurallarının ve istisnaların tanımlanması• Kontrollerin test edilmesi ve açıkların belirlenmesi için teknolojik desteğin oluşturulması	<ul style="list-style-type: none">• Değerlendirilecek varlıkların tanımlanması• Risk kategorilerinin belirlenmesi• Risk/performans göstergelerinin belirlenmesi• Risk artışlarının ölçümü için analitik testlerin tasarlanması
Raporlama ve Sonuçların Yönetilmesi	
<ul style="list-style-type: none">• Sürekli denetim faaliyetlerinin sıklığının belirlenmesi• Kontrol açıklarının veya artan risk seviyelerinin belirlenmesi• Sonuçları önem sırasına göre sıralamak• Uygun denetim görüşünü oluşturmak ve sonuçları yönetime bildirmek• Raporlama, izleme ve takip gerektiren sonuçları yönetmek• Eyleme dönüşen sonuçları değerlendirmek• Sürekli denetim sürecinin etkinliğini değerlendirmek ve izlemek	

Kaynak: Memiş ve Tüm, Sürekli Denetim...**a.g.m.**,’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

2.3.3. Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımı

İşletmelerin faaliyette buldukları piyasalarda meydana gelen hızlı değişimler, yasal zorunluluklar ve teknolojik yenilikler nedeniyle değişen risk profillerini takip etme ve değerlendirmede işlem testlerine dayanan geleneksel yaklaşım yetersiz kalmaktadır. Bunun sonucu olarak işletmeler ileriye dönük sorunların belirtilerine değil

nedenlerine yönelik tedbirler almaya dayanan, denetim kaynaklarının işletmelerin risk profillerine göre oluşturulduğu bir denetim yaklaşımına yönelmiştir.²⁹⁷

Risk odaklı iç denetim 1992 yılında COSO tarafından yayınlanan “İç Kontrol Çerçevesi” raporu ile kullanılmaya başlanılmıştır. Denetim, kontrol kaynaklı riskler üzerine yoğunlaşmış ve bu riskler denetim süreçlerine yansıtılmaya çalışılmıştır.²⁹⁸ Risk odaklı iç denetim:²⁹⁹

“Kaynakların sınırsız olmadığı, denetlenecek birim faaliyetlerinin farklı risklerle karşı karşıya olduğu ve denetlenecek birim faaliyetlerinin göreceli olarak farklı önem derecesine sahip olduğu varsayımlarına dayanan denetim türü olarak tanımlanabilir.”

Risk odaklı iç denetim; işletme süreçlerindeki yüksek riskli alanlara odaklanır ve çıkış noktası her aşamada risklerdir.³⁰⁰ Bu bağlamda yapılan iç denetim, işletmede hatalı sonuçlara değil; hataları üreten sistemin zayıf yönlerini belirlemeye ve yok etmeye odaklanarak sistemin olumsuz sonuçlar üretmesini engellemeye çalışır.³⁰¹ Bu durum denetim faaliyetlerinin odak noktasının, geçmiş faaliyetlerden ziyade geleceğin yönetilmesine çevrilmesini ifade eder. İşletmelerin risk profilinin belirlenmesi, denetim sürecinin risk profiline göre şekillendirilmesi ve denetim kaynaklarının buna göre paylaşılması esasına dayanan denetim yaklaşımının³⁰² kapsamı şu şekilde sıralanabilir:³⁰³

- İç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi,
- Risk yönetimi yöntemlerinin ve risk değerlendirme metodolojilerinin uygulanmasının ve etkinliğinin incelenmesi,

²⁹⁷ Kurnaz ve Çetinoğlu, **a.g.e.**, s.87

²⁹⁸ Pehlivanlı, **a.g.e.**, s.14.

²⁹⁹ Kara, **a.g.e.**, s.92.

³⁰⁰ Kaya, Risk Odaklı İç Denetim..., **a.g.e.**, s.65.

³⁰¹ Kızılboğa, **a.g.e.**, s.135.

³⁰² Kurnaz ve Çetinoğlu, **a.g.e.**, s.84.

³⁰³ Aptullah Özer, “Risk Odaklı İç Denetim ve Bir Uygulama”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2008, s.71.

- Elektronik bilgi sistemi ile elektronik hizmetler de dahil olmak üzere yönetim ve finansal bilgi sistemlerinin gözden geçirilmesi,
- Muhasebe kayıtları ile finansal tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin incelenmesi,
- İşletmenin risk tahmini ile bağlantılı olarak kendi sermayesinin değerlendirme sisteminin incelenmesi,
- İşletmelerin işlemlerinin ve iç kontrol sistemi işleyişinin incelenmesi,
- Kanunlara, yönetmeliklere, etik kurallara ve işletmenin belirlemiş olduğu prosedürlerin uygulanmasına dair uyumun incelenmesi,
- Raporların doğruluğunun, güvenilirliğinin ve zamanındalığının kontrolü.

İşletme yönetiminin görevi, işletmenin karşılaştacağı risklere karşı zamanında önlem almak ve buna göre erken uyarı sistemi geliştirmektir. İş süreçlerinde asıl sorumluluk ilgili bölüm yöneticisinde olsa da iç denetçiye gerçekleştirmiş olduğu denetim çerçevesinde işletmenin risk profilini çıkarıp, maruz kalınan veya kalınması muhtemel risklere karşı iç kontrol sistemini değerlendirme gibi önemli bir sorumluluk düşmektedir.³⁰⁴ Bu sorumluluğu çerçevesinde, işletme yönetim ve çalışanları ile yüz yüze görüşmeler yaparak iç kontrol sistemini değerlendiren denetçinin yüksek yargılama ve deneyimi etkili olmaktadır.³⁰⁵ Risk odaklı iç denetimde denetçi; riskli alanları tespiti, riskleri derecelendirme, yüksek riskli alanların belirlenmesi ve yüksek riskli alanlardaki mevcut kontrollerin değerlendirmesini yapar.³⁰⁶

Riskli alanların tespiti, risk değerlendirme sürecinin en kritik aşamasıdır. Risklerin belirlenmesi aşamasında işletmenin karşı karşıya kaldığı bütün risklerin belirlenmesi³⁰⁷ ve kapsamlı bir analize tabi tutulmasıdır.³⁰⁸ Risk tanımlaması, işletmenin faaliyette bulunduğu sektörden ve işletmenin kendine has işlemlerinden kaynaklanan risklerin hepsini kapsar.³⁰⁹ Etkin bir risk tespiti için işletmenin süreçlerinde yürütmüş olduğu işlerin ve işlemlerin net bir şekilde anlaşılması gerekir. İş ve işlemleri anlamak, yapılan

³⁰⁴ Uzun, Reel Sektörde İç Denetim..., **a.g.e.**, s.33.

³⁰⁵ Yılmaz, İç Denetim...,**a.g.e.**, s.131.

³⁰⁶ Adiloğlu, **a.g.e.**, s.67.

³⁰⁷ Kara, **a.g.e.**, s.99.

³⁰⁸ Adiloğlu, **a.g.e.**, s.68.

³⁰⁹ Kurnaz ve Çetinoğlu, **a.g.e.**, s.98.

bu işlemleri tehlikeye düşürecek risklerin tespitinde yardımcı olur.³¹⁰ İşletmelerin işlemlerinde oluşabilecek risklerin varlığına ait bazı belirtiler şunlardır:³¹¹

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

Riskleri derecelendirme aşaması; gerçekleşme sıklığı ve işletmenin başarısı üzerine etkisi açısından risklerin sıralanmasını ifade eder. Etki ve ihtimal seviyeleri risklerin önemlilik düzeylerinin göstergesidir.³¹² Her riskin maddi olarak büyüklüğünün,

³¹⁰ Kaya, a.g.e., s.111.

³¹¹ Adiloğlu, a.g.e., s.68.

³¹² Ahmet Tanç, "Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımı ve Tekstil Sektöründe Bilgisayar Destekli Bir Uygulama", (Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi), Kayseri, Şubat 2009, s.89.

olumsuz sonuçlara yol açma ihtimalinin, seviyesinin ve süresinin tespit edilmesi gerekir. Risk seviyesinin belirlenmesi³¹³ ve etkisini ölçülmesi için nicel ve nitel analiz yöntemlerinden faydalanılır.³¹⁴

- a) Nicel Analiz:** Bilgilerin etki ve ihtimal tahminleri rakamsal değerler ile ifade edilir ve genellikle bilgisayar temelli tekniklerdir. Karar ağacı tekniği, simülasyon programı ve duyarlılık analizleri nicel analizlerin başlıcalarıdır.
- b) Nitel Analiz:** Sayısal verilerin ve nicel değerlendirme uzmanının bulunmadığı potansiyel risklerin düşük olduğu durumlarda kullanılır. Beyin fırtınası, görüşme tekniği ve kontrol listeleri örnek nitel analiz teknikleridir. Nitel değerlendirme tekniklerini işletmenin risk kültürü – tutumu yönlendirmektedir.

Riskler nicel veya nitel yöntemlerden biri veya karması yardımıyla olasılık ve etkileri açısından ölçülür ve risk matrisi yardımıyla sıralanır. Risk matrisinde yatay eksen risklerin olasılık boyutunu, dikey ekseninde etki boyutunu gösterir.³¹⁵ Olasılık boyutu genellikle zaman ile ilgilidir ve olayların düşük, orta ve yüksek olarak meydana gelme sıklığını³¹⁶ Etki boyutu ise; riskin gerçekleşmesi halinde yaratacağı sonuçların büyüklüğü, yani verebileceği zarar veya hasar düzeyini gösterir.³¹⁷ Şekil 6’da görüleceği gibi; risk seviyesi yüksek çıkan risk alanları “kabul edilemez riskler”, düşük çıkanlar ise “kabul edilebilir riskler” olarak nitelendirilir. Kabul edilebilir risk grubundakiler incelenmez iken, kabul edilemez grubundaki riskler ayrıntılı inceleme tabii tutulur.³¹⁸

³¹³ Ömer Görener, “Risk Odaklı İç Denetim: Olasılık Etki Analizi Çerçevesinde Bir Uygulama”, (Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı İşletme Yönetimi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, Mayıs 2010, s.35-36.

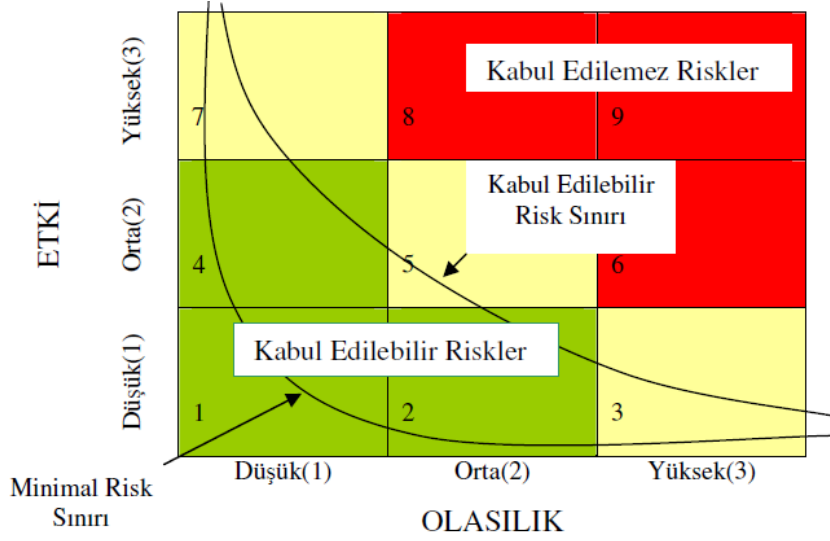
³¹⁴ Pehlivanlı, **a.g.e.**, s.79-80.

³¹⁵ Niyazi Kurnaz, “Kurumsal Yönetim Ekseninde Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Risk Odaklı İç Denetim Uygulama Analizi”, (Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi), Kütahya, 2007, s.92.

³¹⁶ Görener, **a.g.e.**, s.37.

³¹⁷ Kaya, **a.g.e.**, s.114.

³¹⁸ Kurnaz , **a.g.e.**, s.92.



Şekil 6. Risk Matrisi

Kaynak: Niyazi Kurnaz, “Kurumsal Yönetim Ekseninde Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Risk Odaklı İç Denetim Uygulama Analizi”, (Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi), Kütahya, 2007, s.92.

2.3.4. Kontrol Öz Değerlendirme Yaklaşımı

Kanada’da 1987 yılında Paul Makosz, Tim Leech ve Bruce McCuaig iç denetçilere iç kontrol sürecinin yapılandırılmasında kılavuzluk edecek kontrol öz değerlendirme (Control Self Assesment-CSA) adında yeni bir yaklaşım geliştirmişlerdir.³¹⁹ Kontrol öz değerlendirme yaklaşımı, işletmelere amaçlarını gerçekleştirme ve yeteneklerini güçlendirme konusunda yardımcı olur ve daha çok işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini artırmaya yönelik bir dizi etkinliği kapsar.³²⁰ IIA 1998 yılında öz değerlendirme yaklaşımını şu şekilde tanımlamıştır:³²¹

“İç kontrol sisteminin etkinliğinin analiz edildiği ve değerlendirildiği bir süreçtir. Amaç, tüm işletme amaçlarının gerçekleştirileceği konusunda güven yaratmaktır.”

Öz değerlendirme yaklaşımı; işletmelerde iç denetçilerin denetledikleri bölüm, faaliyet veya sistem içindeki mevcut risklerin ve kontrollerin tespit edilmesi amacıyla

³¹⁹ Keskin, a.g.e., s.23.

³²⁰ Kılıç, a.g.e., s.100.

³²¹ Keskin, a.g.e., s.24.

uyguladıkları ve aynı zamanda ilgili alanda çalışan kişiler ile yönetim tarafından risk ve kontrollerin tespit edilmesine yönelik olarak geliştirilmiş bir tekniktir.³²² Bu süreç risk ve kontrol konularında uzmanlaşmış ve kontrol sisteminin önemli bir parçası olan iç denetçilerin gözetiminde yapılmaktadır. Denetçi bu yaklaşımı, finansal tablolara ilişkin riskleri, bu riskleri yönetmeye yardımcı olan kontrolleri değerlendirmek ve örgütsel prosedürlerle ve yasalarla uyumu sağlamak amacıyla kullanmaktadır. Bu yaklaşımın uygulamalarında iç kontrol ve risk değerlendirmeleri daha çok iç denetçinin aksine işletme çalışanları tarafından yerine getirilmektedir.³²³ Bu yöntem ile işletmeler, kuvvetli yönlerini ve iyileştirmeye açık alanlarını belirleyerek, iyileştirme faaliyetlerini başlatıp, ilerlemeleri sürekli izleyerek planlarını gözden geçirmektedir. Yaklaşımın esasını potansiyel risklerin yönetilmesi oluşturmaktadır.³²⁴ Kontrol öz değerlendirme yaklaşımında üç yöntem mevcuttur.³²⁵

Çalışma Grupları: Öz değerlendirme yaklaşımında en çok kullanılan yöntemdir.³²⁶ Birim veya fonksiyonlardaki farklı düzeyleri temsil etmek üzere çalışma grupları oluşturulur ve bu gruplardan istenilen bilgiler toplanır.³²⁷ Çalışma grupları, 6 ila 15 çalışan ve 2 denetçiden oluşur.³²⁸ Kontrole, sürece, riske ve hedefe dayalı çalışma gruplarıdır. Kontrole dayalı işletme faaliyetlerinin içine yerleştirilmiş kontrollerin iyi çalışıp çalışmadığı üzerine odaklanmayla gerçekleşir.

Anket Yöntemi: Yöntemde genellikle Evet /Hayır veya Var/Yok şeklinde basit yanıtı anketler yapılır. Süreç sahipleri iç kontrol sistemini değerlendirirken çalışma grubunda oluşan tartışmaları engellemek, bilgi toplamak için gereksiz zaman kaybını önlemek ve masrafı asgari düzeye indirmek için anket yöntemini kullanır.³²⁹

³²² Adiloğlu, a.g.e., s.71.

³²³ Kurnaz ve Çetinoğlu, a.g.e., s.114.

³²⁴ Engin Ergüden, **Kontrol Öz Değerlemesi, Control Self Assessment-CSA**, Mali Çözüm Dergisi, S.93, 2009, s.48.

³²⁵ Robert R. Moeller, **Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules**, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc., 2004, s.156-158.

³²⁶ Kurnaz ve Çetinoğlu, a.g.e., s.115.

³²⁷ Adiloğlu, a.g.e., s.73.

³²⁸ Kurnaz ve Çetinoğlu, a.g.e., s.115.

³²⁹ Robert R. Moeller, a.g.e., s.159.

Yönetici Analizleri: Yönetim işletmede karşılaştırmalı analizler ile akademik bir inceleme yapar ve sürecin dökümanını çıkarır.³³⁰ Bu yöntem öz değerlendirme sürecinde denetçilerin direkt olarak yararlandığı bir yöntem değildir.³³¹

Kontrol öz değerlendirme yönteminden çıkan sonuçlar şunlardır:³³²

- İlgili bölümlerdeki çalışanlar, risklerin değerlendirilmesi, bu riskleri yönetmek için kontrol süreçlerini kullanma ve amaçlarına ulaşma şansını artırma konusunda eğitilmiş ve deneyimli hale gelir.
- Resmi olmayan ve esnek kontroller daha kolay belirlenir ve değerlendirilir.
- Çalışanlar kendi bölümlerindeki kontrol süreçlerine sahip çıkmaya teşvik edilir ve çalışma ekiplerinin almış olduğu düzeltici önlemler genellikle zamanında alınarak daha etkili olur.
- Bir işletmenin hedef risk-kontrol altyapısının tamamı, daha iyi bir yol izlemeye ve kesintisiz iyileştirme ve düzeltmeye tabi olur.
- İç denetçiler, çalışma ekiplerinde raportör işlevini görerek ve kendi öz değerlendirme programını destekleyen risk ve kontrol kavramları hakkında eğitimlik yaparak, öz değerlendirme sürecine katılır ve süreç hakkında bilgi sahibi olur.
- İç denetim bölümü, işletme içindeki kontrol süreçleri hakkında daha fazla bilgi sahibi olur ve bu ek bilgileri, kısıtlı olan denetim kaynaklarını, önemli kontrol zayıflıkları olan veya yüksek risklerle karşı karşıya olan bölümler veya fonksiyonların araştırılmasına ve bu konuda gereken testlerin yapılmasına ayırmak amacıyla kullanabilir.
- Her bölüm kendi risk ve kontrol sürecinden sorumlu olduğundan bölüm yöneticilerinin ve işletme yönetiminin riskleri yönetme ve kontrol etme süreçlerine ait sorumlulukları da arttırılmış olur.
- İç denetim faaliyetlerinin temel görevi, tüm risk yönetimi ve kontrolü sistemlerinin yeterliliği ve etkinliği hakkında testler yapmak ve bu konuda profesyonel görüş ve kanaatlerini açıklamak suretiyle değerlendirme sürecinin teyit edilmesini de kapsar.

³³⁰ a.g.e., s.160.

³³¹ Kurnaz ve Çetinoğlu, a.g.e., s.116.

³³² Adiloğlu, a.g.e., s.72-73.

2.4. İç Denetim Süreci

Denetim süreci birbirini izleyen çeşitli aşamalardan oluşur.³³³ İç kaynak kullanılarak yapılan iç denetim süreci genellikle denetimin planlanması ile³³⁴ dış kaynak kullanılarak yapılan denetim ise müşteri seçimi ve işin kabulü ile başlar.³³⁵ İşletmenin büyüklüğüne, gelişme hızına ve yönetimin bilgileri kullanma yeteneğine göre işletmeden işletmeye farklılık gösteren³³⁶ iç denetim süreci genel olarak şu aşamalardan oluşmaktadır.³³⁷

- Denetimin planlanması,
- Denetimin yürütülmesi,
- Denetim sonuçlarının raporlanması,
- Denetim sonuçlarının izlenmesi.

2.4.1. İç Denetimin Planlanması

Planlama geniş anlamda, somut bir faaliyetin gerçekleştirilmesi için izlenecek yolun belirlenmesidir.³³⁸ Denetim planlaması ise; denetim görüşüne ulaşmada denetçilerin faaliyetleri nasıl yürütecekleri konusundaki programı ifade eder.³³⁹ 2010 no.lu Uluslararası İç denetim Standardı, iç denetim yöneticisinin işletmenin hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetlerinin önceliklerini belirleyen risk esaslı planlar yapmasını gerektirmektedir.³⁴⁰ İç denetim yöneticisi denetimin anahtar öğelerinden ilki olan planlamayı, büyük bir mesleki özen ve titizlik ile hazırlanmalıdır.³⁴¹ Denetçi yapacağı planlamada, denetim evrenini,* denetim alanlarını, riskleri tanımlar,

* Denetim Evreni: Bir işletmede gerçekleştirilen ve önemsiz sayılabilecek az sayıdaki faaliyet hariç olmak üzere tüm fonksiyon veya faaliyetlerin toplamıdır. Detaylı bilgi için bkz. Çetin Özbek, **a.g.e.**, s.815.

³³³ Hasan Türedi, **a.g.e.**, s.101.

³³⁴ Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, **a.g.e.**, s.99.

³³⁵ Güredin, **a.g.e.** s.177.

³³⁶ Arthur W.Holmes ve Wayne S.Overmyer, **Muhasebe Denetimi "Auditing" Standartları ve Yöntemleri 1**, Bilimsel Yayınlar Derneği Yayın No: 5., 8.b., 1975, s.193.

³³⁷ Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, **a.g.e.**, s.99.

³³⁸ Güredin, **a.g.e.**, s.184

³³⁹ Biçer, **a.g.e.**, s.112.

³⁴⁰ TİDE, Uluslararası İç Denetim..., **a.g.e.**, s.17.

³⁴¹ Pehlivanlı, **a.g.e.**, s.118-119.

derecelendirir ve sonrasında risk derecesine göre denetim alanlarını sıralandırır.³⁴²
Diğer bir ifadeyle denetçi planlamada:³⁴³

- Denetim amaçlarını ve faaliyet alanı belirler,
- Denetlenecek faaliyetlerle ilgili önceki bilgileri inceler,
- Denetimin yürütülmesi için gerekli olan kaynakları belirler,
- Denetim hakkında bilgi ihtiyacı duyan herkes ile iletişime geçer,
- Faaliyetlerle ve kontrol prosedürleri hakkında bilgi edinmek için araştırma yapar, önemli ve riskli alanları belirler,
- Yapmış olduğu ön incelemesine dayanarak denetim faaliyetini ayrıntılı ve yazılı olarak programlar.

İç denetim yöneticisi tarafından hazırlanan denetim planı,³⁴⁴ incelemeleri ve onaylamaları için üst yönetime, yönetim kuruluna veya denetim komitesine sunulur.³⁴⁵ Denetim planı uygulamada genellikle yıllık ve üçer aylık dönemler için hazırlanır. Yıllık olarak hazırlanan plan bir yıl boyunca yapılacak denetim faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin hangi dönemlerde yapılacağını gösterir. Yıllık planın değişen koşullara göre gelişmeleri izleyememesi zorunluluğundan işletmelerde çeyrek dönemler için de planlama yapılmaktadır. Çeyrek dönemlerde yapılan planlamaların yıllık planlara göre oluşan riskleri ortaya çıkarma olasılığı daha fazladır.³⁴⁶

Planlamanın esas faydası, plan çerçevesinde yer alan faaliyetlerin yüksek önem seviyesinde konular olduğu ve denetimde odak noktanın yakalandığına dair sağlanan güvencedir. Bunun yanı sıra iyi bir denetim planı; hissedarların güvenini artırır, denetim bütçesinin etkin kullandığını gösterir, işletmenin itibarını yükseltir, iç denetçinin motivasyonunu artırır, bağımsız denetçinin iç denetim faaliyetlerine olan güvenini artırır bu da dolaylı olarak bağımsız denetçinin iş yükünü azaltır.³⁴⁷

³⁴² Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, **a.g.e.**, s.99.

³⁴³ Lawrance B. Sawyer, Mortimer A.Dettenhofer ve James H. Scheiner, **Sawyer's Internal Auditing The Practice of Modern Internal Auditing**, Florida: The Institute of Internal Auditors, 4.b., 1996, s.196-197.

³⁴⁴ Kurnaz, **a.g.e.**, s.95.

³⁴⁵ Kamu İç Denetim Rehberi, (Çevrimiçi) <http://denetim.bumko.gov.tr/Eklenti/4267kamuicdenetimplaniveprogramihazirlamarehberidoc.doc?0>, (Erişim Tarihi: 05.02.2015), s.4.

³⁴⁶ Pehlivanlı, **a.g.e.**, s.126.

³⁴⁷ **a.g.e.**, s.126-127.

Denetim planı onaylandıktan sonra iç denetim yöneticisi tarafından her iç denetçiye görevi yazıyla bildirilir. İç denetçi görevlendirmesinden sonra yine iç denetim yöneticisi denetim yapılacak bölüme bildirim yazısı göndererek³⁴⁸ iç denetim çalışmasının yürütülme aşamasını başlatır.

2.4.2. İç Denetimin Yürütülmesi

İç denetimin yürütülmesi aşamasını, ön çalışma ve bireysel çalışma planının hazırlanması ile saha çalışmalarının gerçekleşmesi olarak ele almak mümkündür. Ön çalışma ve bireysel çalışma planında denetçi, planlama aşamasında elde ettiği bilgileri değerleyerek iç denetim çalışmasına bireysel olarak başlar. Denetçi bireysel çalışma planını hazırladıktan sonra saha çalışmasına geçer ve denetim testlerini uygulayarak bulgular elde eder.³⁴⁹

a) Ön Çalışma ve Bireysel Çalışma Planı

İç denetimin yürütülme aşamasının ilk bölümü ön çalışma ve bireysel çalışma planıdır.³⁵⁰ Elde edilen bilgiler dahilinde denetimin amaçları, potansiyel sorunlu alanlar ve denetim kapsamı belirlenerek bireysel çalışma planı hazırlanır.³⁵¹ Denetlenen sürecin anlaşılması olarak da ifade edilen bu bölümde, bir önceki denetim raporunun incelenmesinin de bulunduğu muhtelif bilgi kaynakları kullanılarak daha detaylı bir çalışma yapılır.³⁵² Ön çalışma etkin ve verimli bir görev programının oluşturulmasının temelini oluşturur, önemli konular üzerinde yoğunlaşmasını sağlar, daha az riskli olan alanlarda yapılacak olan denetim çalışması zamanını azaltır.³⁵³

Ön çalışma aşamasında denetçi, denetim esnasında kullanılacağı çalışma kağıtları ve formların şekil ve içerikleri belirler.³⁵⁴ Çalışma kağıtları, denetçinin belirlemiş olduğu denetim yöntem ve tekniklerini, topladığı bilgileri ve incelemeleri ile ulaşılmış olduğu sonuçları gösteren ve tutulması zorunlu olan yazılı kağıtlardır. Denetimin amacına, denetlenen bölümün özelliğine ve denetçinin kişisel kanaatine göre

³⁴⁸ Kamu İç Denetim Rehberi, **a.g.e.**, s.4.

³⁴⁹ Adiloğlu, **a.g.e.**, s.78.

³⁵⁰ **a.g.e.**, s.79.

³⁵¹ Kamu İç Denetim Rehberi, **a.g.e.**, s.4.

³⁵² Çetin Özbek., **a.g.e.**, C.2., s.872.

³⁵³ Şengür, **a.g.e.**, s.82.

³⁵⁴ Kamu İç Denetim Rehberi, **a.g.e.**, s.4.

çalışma kağıtlarının sayısı, türü ve şekli değişiklikler gösterebilir. Analizler, teyit mektupları, iç kontrol anketleri, tutanaklar, sözleşmeler, yazılı ve sözlü beyanlar çalışma kağıtları örnekleridir. Çalışma kağıtları iç denetçinin denetimleri esnasında kendisi için kılavuz niteliğindedir ve denetim raporunun dayanağını oluşturur.³⁵⁵ Günümüzde denetimin etkinliğini arttırmak için tasarlanmış çeşitli denetim yazılımları bulunmaktadır. Bu tür yazılımlar denetçinin ihtiyaç duyacağı bilgilerin çalışma kağıtlarına aktarılması ve paylaşımını standart hale getirmeye çalışmaktadır.³⁵⁶

Bireysel çalışma planında iç denetçi, denetim faaliyetinden beklenen amaçları gerçekleştirebilmek için denetim kapsamına alınması kararlaştırılan yüksek riskli alanlar ve bu alanlara ilişkin denetlenecek dönemleri içeren denetim faaliyetinin kapsamını belirler. Daha sonra denetim kapsamına alınan birim veya süreçlerin risklere ilişkin uygulanan kontrollerin yeterliliğini ölçmeye ve değerlendirmeye yönelik kontrol testlerini uygular.³⁵⁷

Ön çalışma ve bireysel çalışma planının amacı, denetçinin işletmenin hedefleri, organizasyon yapısı, faaliyetleri, fiziksel özellikleri, risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim sistemleri, personel yapısı ve bilgi teknolojileri hakkında bilgileri toplamasıdır.³⁵⁸ Başka bir ifade ile ön çalışma ve bireysel çalışma planı aşamasında amaç; işletmenin iç kontrol sisteminin tanınmasıdır.³⁵⁹

İç kontrol sistemini tanımada genelde üç yöntemden faydalanır. Bunlar; not alma, akış şemaları hazırlama ve soru formu (anket) uygulama yöntemidir.³⁶⁰

- **Not Alma Yöntemi:** Bu yöntemde denetçi, yapmış olduğu görüşmeler esnasında iç kontrollere ait bilgileri yazılı bir şekilde not alır. Basit ve kolay bir yöntemdir, küçük işletmelerin denetiminde kullanılır.
- **Akış Şemaları Hazırlama Yöntemi:** Bu yöntem ile işletmenin içindeki bölümler ve faaliyetler arasındaki bilgi ve belge akışı semboller ile gösterilir.

³⁵⁵ Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, **a.g.e.**, s.265-266.

³⁵⁶ Pehlivanlı, **a.g.e.**, s.134.

³⁵⁷ Adiloğlu, **a.g.e.**, s.79.

³⁵⁸ Şengür, **a.g.e.**, s.82.

³⁵⁹ Cemal Elitaş, "Kontrol Önlem ve Yordamlarının İç Denetçi Açısından Rolü ve Önemi", **İç Denetim Dergisi**, S.8., Yaz 2003-2004, s.39.

³⁶⁰ Kaval, **a.g.e.**, s.135.

- **Soru Sorma (Anket) Yöntemi:** Bu yöntem ile denetçi, iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmek bir dizi soru hazırlar. Evet, hayır veya puanlama yöntemi ile yönlendirilen sorulara alınan cevaplar işletmenin zayıf ve güçlü yönlerini gösterir.³⁶¹

b) Saha Çalışması

Denetçi yapacağı denetim eylemini denetim sahasında icra eder.³⁶² Saha çalışması denetim testlerinin uygulanması, bulgularının oluşturulması, buna ilişkin önerilerin geliştirilmesi, elde edilen bilgi ve bulguların denetim kapsamındaki bölüm yetkilileri ile paylaşılması ve kapanış toplantısının yapılması aşamalarından oluşur.³⁶³

İç kontrol sistemini gözden geçiren denetçi denetim testlerini uygulamaya başlar. Denetim testi; iç denetçinin bireysel çalışma planına³⁶⁴ dâhil etmiş olduğu kontrol faaliyetlerine ilişkin sistemin yeterli seviyede olup olmadığını, çalışıp çalışmadığını süreç, kayıt ve belgeleri dikkate alarak değerlendirmesidir.³⁶⁵ Denetçi bu aşamada öncelikle iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmek için uygunluk testlerini uygular. Yapacağı uygunluk testlerinde denetçi; gerekli kontrollerin uygulanıp uygulanmadığını, nasıl uygulandığını ve uygunluk derecesini araştırarak kontrol risk düzeyini araştırır.³⁶⁶ Bu noktada denetçinin uygulayacağı kontrol testinin büyüklüğü denetçinin kontrol risk düzeyi için yapacağı belirlemelere bağlıdır.³⁶⁷

İç kontrol sistemini inceleyerek kontrol riskini belirleyen denetçi maddi doğruluk testlerine başlar. Maddi doğruluk testleri, finansal tablolardaki tutarların ve açıklamaların doğruluğuna ilişkin kanıt toplamak için uygulanan denetim prosedürleridir. Başka bir ifade ile muhasebe işlemlerinin ve hesap kalanlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını test etmek için kanıt

³⁶¹ Gürbüz, **a.g.e.**, s.93.

³⁶² Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, **a.g.e.**, s.271.

³⁶³ Kamu İç Denetim Rehberi, **a.g.e.**, s.8.

³⁶⁴ **a.g.e.**, s.8.

³⁶⁵ Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, **a.g.e.**, s.272.

³⁶⁶ Kepekçi, İç Kontrol..., **a.g.e.**, s.75.

³⁶⁷ Şengür, **a.g.e.**, s.105.

toplamada kullanılan prosedürlerdir. Maddi doğruluk testleri; analitik prosedürler, işlemlerin test edilmesi ve hesap kalanlarının test edilmesi olarak üçe ayrılır.³⁶⁸

- **Analitık Prosedürler:**³⁶⁹ Denetçi tarafından elde edilen bilgiler arasındaki ilişkilerin incelenmesini ve karşılaştırılmasını kapsayan maddi doğruluk testleridir.
- **İşlem testleri:** Yapılan işlemlerin belgelere ve defterlere tam ve doğru olarak işlenip işlenmediğinin belirlenmesine ilişkin yapılan denetim prosedürleridir. İşlem testlerinde, kayıt sistemini ileri ve geriye doğru izleme prosedürleri ile veri elde edilir.
- **Hesap Kalanlarının Testi:** Finansal tablolarda bulunan hesapların dönem sonundaki kalanlarına uygulanır. Yardımcı hesaplar bazında uygulanan testler, her bir denetim amacının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hesap kalanına yansıyor yansımadığının tespiti için yapılır.

Denetçi, denetim esnasında yapmış olduğu testlerinin sonucunda elde ettiği bulguları yeterli kanıtla destekler ve bu bulguları değerlendirerek işletmeye katma değer sağlayacak öneriler geliştirir. Denetçi, denetim esnasında tespit ettiği hususları önem derecesine göre sınıflandırarak bulgu formuna işler. Denetçi yapmış olduğu denetim sonucunda ortaya çıkarmış olduğu bulguları ve görüşlerini kanıtlara dayandırmalıdır. Denetim kanıtı denetim bulgularını desteklemek veya ispat etmek üzere toplanan ve kullanılan bilgi ve belgelerdir. Denetim amacına ulaşabilmesi açısından denetçinin topladığı kanıtları uygunluk, güvenilirlik ve yeterlilik olmak üzere üç açıdan değerlendirmesi gerekmektedir. Denetim kanıtının uygunluğu, kanıtlarla denetim amaçları ve kriterleri arasında net ve mantıksal bir bağlantı bulunmasını gerektirmektedir. Denetim kanıtlarının güvenilirliğinin anlaşılabilmesi için kaynağı (işletme içi veya işletme dışı gibi), doğası (yazılı, sözlü, görsel ya da elektronik gibi) ve gerçekliği (asıl olma, imza, mühür gibi) açılarından değerlendirilmesi gerekmektedir. Kanıtlar denetimin amaç ve kapsamına ilişkin önemli soruları cevaplıyorsa denetim

³⁶⁸ Kepekçi, Bağımsız Denetim..., a.g.e., s.110-111.

³⁶⁹ Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, a.g.e., s.272.

kanıtlarının yeterliliği söz konusudur.³⁷⁰ Denetçi kanıt toplamak için şu teknikleri kullanır.³⁷¹

- **Yeniden Hesaplama ve Uygulama:** Gerçekleşmiş, sonuçlandırılmış bir hesaplama işlemini yeniden işleme tabi tutarak mevcut sonuca ulaşp ulaşmadığının saptanmasıdır. Bu test iç denetçinin denetlenen bölümün çalışanları tarafından gerçekleştirilen işlemlere ne kadar güvenilebileceği konusunda fikir verir.³⁷² Bazı faiz hesaplamalarının, amortismanın³⁷³ stok değer düşüklüğünün veya üretim maliyetinin denetçi tarafından tekrar hesaplanıp, doğrulanması örnek hesaplama ve uygulama teknikleridir.
- **Gözlem ve İzleme:** Denetim esnasında denetçinin denetlenen ilgili bölümde gerçekleştirilen işlemlerin veya faaliyetlerin nasıl yapıldığı ve prosedürlere uyup uyulmadığı konusunda bilfiil izlemesi ile fikir sahibi olmasıdır. Denetçinin stok sayımlarına ve kasa sayımlarına katılması örnek yöntemlerdir.³⁷⁴
- **Doğrulama:** Denetçinin denetlediği işlemlere ait bilgileri işletme dışından bağımsız bir kişiden doğrudan doğruya elde etmesidir. Hesap bakiyelerinin maddi doğruluklarının karşı taraftan teyit edilmesi örnek doğrulama yöntemidir.³⁷⁵ Dışsal kaynaklardan elde edilen bilgiler içsel kaynaklardan elde edilen bilgilere göre daha güvenilir ve inandırıcıdır.³⁷⁶
- **Kayıt Sürecinin İncelenmesi:** Örneklem yoluyla seçilen kayıtlarla denetlenen sürecin başlangıcından sonuna kadar izlenmesi tekniğidir.³⁷⁷
- **Fiziki İnceleme:** Belgelerin ve işletmenin varlıklarında gösterilen kıymetlerin gerçekten var olduklarının araştırılmasıdır.³⁷⁸

³⁷⁰ Kamu İç Denetim Rehberi, **a.g.e.**, s.11-13.

³⁷¹ Bozkurt, **a.g.e.**, s.64., Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, **a.g.e.**, s.273.

³⁷² **a.g.e.**, s.273.

³⁷³ Cemal Elitaş, **Muhasebe Denetiminde Çalışma Kağıtları**, Bremen: Gazi Kitabevi, Ağustos 2011, s.74.

³⁷⁴ Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, **a.g.e.**, s.273.

³⁷⁵ Adiloğlu, **a.g.e.**, s.81.

³⁷⁶ Elitaş, **a.g.e.**, s.74.

³⁷⁷ Bozkurt, **a.g.e.**, s.70.

Denetçi, denetim çalışması ile elde edilen bilgi ve belgelerden oluşturulan bulguları ve önerileri tamamlandıktan sonra kapanış toplantısında görüşülmek üzere denetlenen bölüme bir yazı ekinde iletilir. Kapanış toplantısında denetlenen bölüm ile paylaşılan denetim bulguları üzerinden geliştirilen öneriler ilgili bölüm yöneticileri ile karşılıklı görüşülür ve varılan sonuçlar bir tutanağa bağlanarak kayıt altına alınır.³⁷⁹ Bu tartışma ve gözden geçirmenin amacı; denetlenen bölüm yöneticileri için özel konuları açığa kavuşturma, tespit, sonuç ve tavsiyeler hakkında görüşlerini ifade etme fırsatı vererek bulguların yanlış anlaşılmasını ve yorumlanmamasını sağlamaktır.³⁸⁰

2.4.3. Denetim Sonuçların Raporlanması

Denetçinin yapmış olduğu iç denetimde tespit ettiği önemli farkları ve bunlar hakkındaki yorum ve tavsiyelerini yönetime iletmesinde kullanmış olduğu araç iç denetim raporudur. İyi düzenlenmiş bir iç denetim raporu, iç denetim faaliyetinin etkisini yansıtacak güçlü bir araçtır. Denetim raporu taslak rapor ve kesinleşmiş rapor olarak iki aşamada gerçekleştirilir. Denetçi, kapanış toplantısında denetim esnasında erişilen bulgular ve öneriler konusunda bölüm yöneticisi ile yapılan görüşmeleri dikkate alarak taslak bir rapor hazırlar ve belli bir sürede inceleyip cevaplaması için bölüm yöneticisine iletir.³⁸¹ Bölüm yöneticisi ile denetçi arasında anlaşmazlık var ise denetçi bu durumu kesin raporunda belirtir. Eğer riskli alanlara ilişkin bölüm yöneticisi ile görüş birliğine varır ise bu alanlarda gerekli önlemlerin alınması hususunda makul bir süre için anlaşarak eylem planına bağlar. Riskli alanların eylem planına bağlanması, denetçinin bundan sonra yapacağı denetimlerde tavsiyelerinin yerine getirilip getirilmediğinin bağlayıcılığını ortaya çıkarmak içindir. İç denetçi ilgili bölüm tarafından taslak rapora verilen cevapları ve bunlara ait değerlendirmelerini de ekleyerek kesinleşmiş raporunu hazırlar.³⁸²

Uluslararası iç denetim standartları 2400 kodlu “Sonuçların Raporlanması” başlıklı bölümünde iç denetim raporlarına ait bilgilere yer verilmiştir. Standarda göre raporlar, varılan sonuçlar, yapılan tavsiyeler ve önerilen eylem planlarının yanında

³⁷⁸ Adiloğlu, **a.g.e.**, s.81.

³⁷⁹ Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, **a.g.e.**, s.311.

³⁸⁰ Şengür, **a.g.e.**, s.114.

³⁸¹ Adiloğlu, **a.g.e.**, s.84-86.

³⁸² Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, **a.g.e.**, s.311-314.

görevin hedeflerini ve kapsamını da içermek zorundadır. Kesinleşmiş raporda bir görüş veya tavsiye açıklanırken üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer paydaşların beklentilerinin dikkate alınması ve güvenilir, faydalı bilgiler ile desteklenmesi gerekmektedir. Denetim raporunun etkili olabilmesi için doğru, objektif, açık, yapıcı, tam olarak ve zamanında sunulmalıdır.³⁸³

Önemli alanlara odaklanmış sonucun net bir şekilde ifade edildiği iç denetim raporu,³⁸⁴ ilgililere yeni bir bilgiyi ortaya koymaktan ziyade kurumsal yapının mevcut durumunun fotoğrafını çekmek bakımından doğruluk ve güvenilirliği sağlamada kanaat oluşturacaktır.³⁸⁵ Denetim raporlarının formatı işletmeden işletmeye ve denetim görevinin içeriğine göre değişiklik göstermesine rağmen her raporda iç denetimin amacı, kapsamı ve sonuçları ifade edilmektedir.³⁸⁶ İç denetim raporu genel olarak şu bölümlerden oluşur:³⁸⁷

- **İçindekiler**
- **Başlık:** Denetim raporunun en üst bölümüne denetlenen işletmenin ismi, denetlenen bölüm, saha veya faaliyetin ismi belirtilir.
- **Raporun Tarihi:** Denetim çalışmasının bitirildiği tarih yer alır.
- **Gönderildiği Kişiler:** Rapor denetim ile doğrudan ilgili kişilere dağıtılmalıdır ve bu kişilerin listeleri raporda belirtilir. Üst yönetim, denetlenen bölüm yöneticisi bunlara örnek kişilerdir.
- **Giriş Bölümü:** Yapılan denetim hakkında genel bilgiler yer alır. Düzenli mi yoksa özel bir denetim olarak mı yapıldığı konusunda bilgilere yer verilir.
- **Yönetici Özeti:** Yöneticilerin zamanlarının kısa olmasından dolayı raporun tümünü okuyamamalı ihtimaline karşı hazırlanan bölümdür. Önemli denetim sonuçlarının vurgulu bir şekilde belirtildiği, kısa, genellikle bir sayfa hazırlanan alınan önlemler ve çözüm yollarının üzerinde durulduğu bölümdür.
- **Amaç Bölümü:** Denetimin neden yapıldığı ve denetimden ne beklendiği konusu açıklanmalıdır. İç denetçiler, raporun bu bölümünde; “İç kontrol sisteminin

³⁸³ TİDE, (Çevrimiçi), <http://www.tide.org...> **a.g.e.**

³⁸⁴ Pehlivanlı, **a.g.e.**, s.136-137.

³⁸⁵ Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, **a.g.e.**, s.311-314.

³⁸⁶ Adiloğlu, **a.g.e.**, s.88.

³⁸⁷ Pehlivanlı, **a.g.e.**, s.137.

Şengür, **a.g.e.**, s.118.

Adiloğlu, **a.g.e.**, s.88.

değerlendirilmesi”, “Risk yönetiminin değerlendirilmesi”, “İşletme amaçlarına ulaşılması için bölümün etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesi” gibi ifadelerle yer vermektedir.

- **Kapsam Bölümü:** Denetlenen faaliyetler ve denetimin kapsadığı zaman dilimine ait bilgiler yer alır. Bu başlık altında ayrıca denetim evreni ve denetlenen faaliyetler arasındaki ilişki açıklanmalı, işletmenin denetlenen bölümleri ve denetim kanılarına ulaşmak için kullanılan teknikler ve güvenilirliklerini belirtilmelidir.
- **Sonuç Bölümü:** Denetim raporu iç denetçinin denetleme konusu faaliyetlere ait tespit ve önerilerini içeren sonuç ve görüşleri ile son bulur. Tavsiyeler yanlış anlaşılmalara karşı fırsat vermeyecek şekilde net olarak ifade edilmelidir. Ayrıca önerilen eylemler, maliyet ve diğer açılardan uygulanabilir, yapılan iyileştirmelerinde takip edebilmesi için ölçülebilir olmalıdır. Denetçinin tespit ve önerilerin de bulunması gereken özellikler şunlardır:
 - *Kıstas:* Bir değerlendirme ve/veya doğrulama yapmak için kullanılan standartlar, ölçüler veya beklentileri ifade eder.
 - *Tespit:* İç denetçinin denetleme esnasında elde ettiği belge ve bulgulardır.
 - *Sebep:* Beklenen koşullar ile mevcut koşullar arasında tespit edilen farkın nedenidir.
 - *Etki (Sonuç):* Tespitlerin kıstaslara uygun olmamasından dolayı işletmenin ve/veya başkalarının karşı karşıya olduğu riske maruz kalma derecesidir. Riske maruz kalma ihtimalinin belirlenmesinde iç denetçi, görevle ilgili gözlem ve tavsiyelerinin, işletmenin faaliyetleri ve finansal tabloları üzerinde meydana gelebilecek etkileri düşünmelidir.

İç denetçi raporunda işletme faaliyetlerinin kontrol prosedürlerine uygunluğu konusundaki düşünceleriyle birlikte işletme amaçlarına ulaşmada bu kontrollerin yetersizliği nedeniyle yeni önerilerde de bulunabilir. İç denetim raporu farkına

varılmayı yaratmak için bilgilendirme, kabul edilmeyi sağlamak için ikna ve harekete geçirmek için sonuçları elde etme amaçlarına yönelmelidir.³⁸⁸

Tablo 2. İç Denetim Raporu Amaçları

Amaçlar	Anlamları	UNSURLAR
Bilgilendirme	Farkına Varılmayı Yaratmak	Zorlukların veya gelişim fırsatlarının açık ve anlaşılabilir tanımlanması
İkna	Kabul Edilmeyi (Onamayı)Sağlamak	Sonuçlar için gerçek ve inandırıcı destek ile bunların öneminin
Sonuçlar Elde Etme	Harekete Sevk Etmek	İhtiyaç duyulan değişikliklere yapıcı ve pratik yaklaşım

Kaynak: Ali Rıza Eşkazan, “İç Denetim Sonuçlarının Yönetime Sunulması”, **İç Denetim Dergisi**, S.8., Yaz 2003-2004, s.32.’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

2.4.4. İzleme

İç denetim standardı (2500.A1.) iç denetim yöneticisinin yönetimin aldığı önlemlerin etkili bir şekilde uyguladığından veya üst yönetimin, gerekli önlemleri almama riskini üstlenmeyi kabul ettiğinden emin olmak ve gelişmeleri gözlemek amacıyla yönelik bir izleme süreci kurmasını zorunlu kılmaktadır.³⁸⁹ İzleme süreci, önerilen eylemlerin uygulanıp uygulanmadığını belirleme açısından çok önemlidir. İşletme de takip sürecinin kimlerin sorumluluğunda olduğu belirlenir. Genellikle izleme süreci süreç sahibi tarafından veya denetçi tarafından izleme süreci denetimi veya yine denetçi tarafından odaklanılmış izleme süreci incelemesi olarak yapılır.³⁹⁰ Denetçi, belirlenen aksaklık ve problemlerin giderildiğinden emin olmak için ilgili bölümlere özel ziyaretler yaparak incelemelerde bulunabilir ve bu bölümlerden konuyla ilgili belge veya yazı talep edebilir.³⁹¹

³⁸⁸ Ali Rıza Eşkazan, “İç Denetim Sonuçlarının Yönetime Sunulması”, **İç Denetim Dergisi**, S.8., Yaz 2003-2004, s.33.

³⁸⁹ TİDE, (Çevrimiçi), <http://www.tide.org....a.g.e>.

³⁹⁰ Pehlivanlı, **a.g.e.**, s.139-140.

³⁹¹ Ali Güleç, “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2000, s.72.

3. ÜRETİM İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ VE BİR İÇ DENETİM UYGULAMASI

Çalışmanın üçüncü bölümünde üretim işletmelerinin üretim ve stok süreçlerinin işleyişi, kontrol testleri ve stokların denetimi incelenmiş ve örnek bir uygulamaya yer verilmiştir.

3.1. Genel Açıklamalar

İşletmeler mallarının alım-satım faaliyetlerine göre, ticaret ve üretim işletmeleri şeklinde ikiye ayrılır. Ticaret işletmeleri satın aldıkları malları bir değişikliğe uğratmadan üzerinde herhangi bir değişiklik yapmadan satan, üretim işletmeleri ise; aldıkları malları değişikliğe uğratarak, dönüştürerek yeni bir mamul veya hizmet üreten işletmelerdir.³⁹² İster ticaret işletmesi, isterse üretim işletmesi olsun faaliyetlerine ait işlemleri sınıflandırarak bazı döngüler içinde değerlendirmektedir. Genelde üretim işletmelerinde sınıflandırma; satış ve tahsilat döngüsü, satın alma ve ödeme döngüsü, s üretim ve stok döngüsü, personel ve ücret döngüsü, kaynak elde etme ve geri ödeme döngüsü şeklinde olur.³⁹³ Sınıflamanın yapılmasındaki temel mantık, aralarında işlevsel ilişki bulunan hesapları bir araya getirmektir. Faaliyetleri bu döngüler içinde değerlendirmek, işletme yönetimlerine hem olayları daha rahat kontrol edebilme hem de gerçekleşen işlemleri daha iyi analiz edebilme imkânı tanımaktadır.³⁹⁴

Üretim ve stok döngüsüne ait işlemler üretim işletmelerinin finansal tablolarında önemli bir paya sahiptir. Döngüye ait bilgilerin doğru raporlanabilmesi etkin bir belgeleme sisteminin ve ayrıntılı bir muhasebe kayıt düzeninin kurulmasını gerektirir. Bu da ancak işletmede uygun bir biçimde kurulan ve işletilen iç kontrol sisteminin varlığına bağlıdır. Çünkü işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı güvenilir

³⁹² İpek Türker, “IAS/TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Ocak 2010, s.106.

³⁹³ Ümit Ataman, Hacıüstemoğlu ve Bozkurt, **a.g.e.**, s.26.

³⁹⁴ Alper Çelik, “Stok Hileleri ve Bir Uygulama”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2007, s.8.

finansal raporlama yapılması, faaliyetlerin verimli yürütülmesi, kanun ve düzenlemelere uygunluk anlamına gelmektedir.³⁹⁵

3.1.1. Stokların Denetimi Kavramı

Stok; bir işletmenin normal bir faaliyet dönemi içinde satmak amacıyla elinde bulundurduğu; üretim aşamasında bulunan veya satışa sunulacak mal ve hizmetlerin üretiminde tüketilecek olan maddi malları içerir.³⁹⁶ Başka bir ifade ile stok; gelecekteki gereksinimleri karşılamak amacıyla depolanan veya üretim ve satış faaliyetlerinin herhangi bir aksaklık ile karşılaşılmadan verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamak için, işletmenin elinde bulundurduğu, ekonomik değerdir.³⁹⁷ Bir üretim sisteminde üretilen mamule dolaysız veya dolaylı olarak katılan bütün fiziksel varlıklar ve mamulün kendisi stok içinde düşünülmektedir.³⁹⁸ Stoklar elde etme şekillerine ve elde tutma nedenlerine göre aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir.³⁹⁹

- Ticari Mal: Satılmak üzere satın alma yoluyla elde edilen stoklardır.
- Mamul: Üretim veya inşa yoluyla edinilen ve satılmak üzere elde tutulan stoklardır.
- Yarı Mamul: Üretim veya inşa yoluyla edinilen ve sonraki üretim aşamalarında tüketilmek üzere elde tutulan stoklardır.
- İlk Madde Malzeme: Üretim, inşa veya satın alma yoluyla edinilen ve üretimde tüketilmek üzere elde tutulan hammadde stoklarıdır.
- Hurda:⁴⁰⁰ Zaman geçmesi veya herhangi bir nedenle kendiliğinden kullanılamaz hale gelen stoklardır.
- Artık: Üretim sonrası esas mamul özelliğine sahip olmayan ve tekrar kullanılma imkânı olmayan ufak bir değerle de olsa satılma olanağına sahip üretim çıktılarıdır.

³⁹⁵ Yunus Ceran ve Muhammet Bezirci, “Stok Hesaplarının Denetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi”, **Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, (Çevrimiçi), <http://asosindex.com/journal-article-abstract?id=17241#.VNtYZfmsV3M>, (Erişim Tarihi: 25.12.2014), s.532.

³⁹⁶ Güredin, **a.g.e.**, s.429.

³⁹⁷ M. Hulusi Demir ve Şevkinaz Gümüşoğlu, **Üretim Yönetimi (İşlemler Yönetimi)**, İstanbul: Beta Yayınevi, 1998, s. 539.

³⁹⁸ Bülent Kobu, **Üretim Yönetimi**, İstanbul: Fatih Matbaası, 1977, s.254.

³⁹⁹ Çelik, **a.g.e.**, s.5.

⁴⁰⁰ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Evrim Yayınları, 11.b., 1996, s.261-263.

- Yan Ürün:⁴⁰¹ Ana ürün ile birlikte üretimin doğal sonucu olarak üretilen ve ana mamule oranla değeri düşük olan mamullerdir. Yan mamul ana mamul ayrımında en önemli kriter piyasa satış fiyatıdır.

Kuruluş amaçları kâr elde etmek olan işletmelerde, kârı etkileyen en önemli unsur maliyetleridir.⁴⁰² Çünkü stoklar ile ilgili kayıtların temelini maliyet oluşturur.⁴⁰³ Özellikle üretim işletmelerinin finansal tablolarındaki satışların maliyetini etkileyen kritik unsurlar arasında üretim maliyetleri ve de bu üretim maliyetlerini ortaya çıkaran stoklar yer almaktadır. Bu durumda stokların değerinin doğru tespit edilip kayıt altına alınıp alınmadıkları, fiili olarak işletmede var olup olmadıkları ve dönem sonu değerlemeleri gibi konularda hata ve hileleri önlemek veya ortaya çıkarabilmek için stokların denetimine ihtiyaç duyulur.⁴⁰⁴

3.1.2. Stokların Denetiminin Önemi ve Amaçları

İşletmelerin finansal tablolarında önemli bir paya sahip olan ve finansal tablolardaki birçok kalem ile de dolaylı olarak bağlantısı bulunan stokların denetimi denetçiler için önemli ve risklidir.⁴⁰⁵ İşletmelerin ana faaliyet konusu mal veya mamül satışından meydana geldiğinden üretim ve stok döngüsü üzerinde oldukça güçlü bir iç kontrol yapısının oluşturulması⁴⁰⁶ ve denetlenmesi gerekmektedir.

Üretim ve stok ile ilgili süreçler işletmelere has bir yapı olduğundan denetlenmesi de oldukça zordur. Denetçilerin bu süreçleri kontrol eder iken işletmeye ait tüm lokasyonlardaki stokları bizzat görmeleri ve gerektiğinde de uzman kişilerden yardım almaları gerekir. Üretim ve stok döngüsü için etkin kurulmuş bir iç kontrol hem iç denetçinin hem de dış denetçinin çalışmalarında büyük kolaylık sağlamaktadır.

⁴⁰¹ Abdülkadir Albez, “Yan Mamullerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Öneriler”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, S.14 (2), 2010, s.2-3.

⁴⁰² Yonca Küçük, “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Stokların Değerlemesi ve Denetimi”, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2010, s.51.

⁴⁰³ Güredin, **a.g.e.**, s.429.

⁴⁰⁴ Küçük, **a.g.e.**, s.51.

⁴⁰⁵ Yunus Ceran ve Muhammet Bezirci, **a.g.m.**, s.507.

⁴⁰⁶ Bozkurt, **a.g.e.**, s.318.

Ticaret ve mamul üreten üretim işletmelerinin varlıkları içerisinde en fazla paya sahip olan stokların⁴⁰⁷ denetiminin amaçları şu şekilde sıralanabilir:⁴⁰⁸

- Stoklara girişlerin gerçek olup olmadığına güvence sağlamak,
- Stokların maliyet bedellerine uygun olarak kayıtlara alınıp alınmadığına güvence sağlamak,
- Dönem içinde tüketilen veya satılan stokların maliyetlerinin tam olarak üretim maliyeti, mamul maliyeti, yarı mamul maliyeti, satılan mamul maliyeti ve satılan ticari mallar maliyetine yansıyor yansımadığını saptamak,
- İşletmenin sahip olduğu tüm stokların envantere dahil olup olmadığına güvence sağlamak,
- Envanterde yer alan stokların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya işletmenin finansal tablolarını düzenlediği esaslara göre değerlemeye tabi tutup tutmadığına güvence sağlamaktır.

Yukarıda sayılan amaçların tümü denetçiye yönetimin stoklarla ilgili beyanları hakkında fikir sahibi olma veya fikir beyan etme imkânı verir. Stoklarla ilgili yapılan hatalar, bilançonun aktifindeki ekonomik değeri yanlış aksettireceği gibi, satılan malların maliyeti ve dolayısıyla net geliri de etkileyecektir. Bu bakımdan stokların denetimi hassas ve önemli bir konudur.⁴⁰⁹

3.2. Stoklara İlişkin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Kontrol Testleri

Ticaret ve üretim işletmelerinde stok hareketleri ile ilgili işlemler belli bir aşamaya kadar benzerlik göstermektedir. Stokların depoya girişi ve satış amacıyla depodan çıkışı aynı olmakla beraber üretim işletmeleri, ticaret işletmelerinden üretim sürecinde ayrılıp, farklılık göstermektedir.⁴¹⁰ Bu bağlamda orta ve büyük ölçekteki

⁴⁰⁷ Ceran ve Bezirci, **a.g.m.**, s.507-508.

⁴⁰⁸ Kaval, **a.g.e.**, s.248.

⁴⁰⁹ Haluk Bengü, “Stokların Denetimi ve Örnek Uygulama”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 1996, s.36.

⁴¹⁰ Günal, **a.g.e.**, s.71.

üretim işletmelerinin üretim ve stok döngüsünün diğer döngüler ile de bağlantılı olarak işleyişi genel olarak şu aşamalardan oluşmaktadır:⁴¹¹

- Üretim Planlama
- Satın Alma
- İlk Madde ve Malzeme Depolama
- Üretim
- Mamul Depolama
- Satış ve Gönderim

Bu aşamalarda oluşabilecek hata, hile ve yolsuzlukları önlemek, verimliliği arttırabilmek için orta ve büyük ölçekteki üretim işletmeleri, planlama sürecinden satış sürecine kadar etkin bir iç kontrol sistemi kurmalıdır. Bunun için öncelikle işletmelerin organizasyon yapısının üretim ve stok döngüsüne ait iç kontrolün etkinliğini sağlayacak şekilde oluşturması gerekir. Oluşturulan organizasyon yapısı, stokların onaylanıp satın alınması, stok hareketlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve stokların fiziki olarak korunması sorumluluklarının birbirinden ayrılmasına olanak tanınmalıdır. Bu işletmelerde aşağıdaki türde bir organizasyon yapısı, stoklar ile ilgili etkin bir iç kontrolün sağlanmasında yardımcı olur ve elde edilecek denetim kanıtlarının güvenilirliğini arttırır.⁴¹²

- Muhasebe Bölümü
 - Alış yevmiyesinin tutulması,
 - Borçlular ile ilgili yardımcı hesapların tutulması,
 - Büyük defterlerin tutulması,
 - Alış işlevi ile ilgili onayların gözden geçirilmesi,
 - Teslim alınan mallarla ilgili teslim belgelerinin gözden geçirilmesi,
 - Stokların dönem sonu sayımının yapılması ve kontrol edilmesi,
 - Dönem sonu stokunun ve satılan malın maliyetinin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hesaplanması,

⁴¹¹ Bozkurt, a.g.e., s.314.

⁴¹² Güredin, a.g.e., s.430.

- Finansman Bölümü
 - Finansman bölümünün stok alım sistemi ile ilgili özel bir sorumluluğu bulunmamaktadır.
- Muhasebe ve Finansman Bölümü Dışındaki İşlevler
 - Satın alma isteğinin yapılması (Üretim veya satış bölümü)
 - Satın alma isteğinin onaylanması (Satın alma bölüm yöneticisi)
 - İşletmeye gelen malların teslim alınması (Teslim alma bölümü)
 - Teslim alınan malların depolanması (Ambar görevlileri)⁴¹³

İşletmede hangi faaliyetlerin kimler tarafından yerine getirildiği, satın almalardan kimlerin sorumlu olduğu, işlemlerin kimler tarafından muhasebe kayıtlarına geçirildiği, üretimin nasıl planlandığı ve gerçekleştirildiği, stokların kimler tarafından korunduğu gibi yetki ve sorumlulukların tanımlandığı organizasyon yapısı; görevler ayrılığı ilkesinin de göstergesidir.⁴¹⁴

Üretim ve stok döngüsünde işlemler hem miktar hem tutar yönünden gerçekleştiğinden çeşitli hata ve yolsuzluk olasılığı bulunmaktadır.⁴¹⁵ Bu hata ve yolsuzlukların önlenmesi için döngüye ait işleyişin ve kontrol noktalarının denetçi tarafından da iyi bilinmesi gerekir.

3.2.1. Üretim Planlamaya İlişkin Kontrol Testleri

Üretim işletmelerinin üretim ve stok döngüsünün işleyişine ait ilk aşama üretim planlama sürecidir. İşletmelerin çoğu üretimlerini müşteriden gelen siparişe, satış tahminlerine veya stok gereksinimlerine göre planlamaktadır. Planlamanın ilk işlevi yapılacak üretimi, bu üretime ait ürün ağacını, işlem listesini ve üretim emirlerini düzenlemektir. Planlama yöneticisi bu planlar doğrultusunda ihtiyaç duyulan ilk madde ve malzemelerin işletme stok durumlarını depo yöneticisi ile birlikte kontrol eder ve satın alma sürecini başlatır. Planlamanın ikinci önemli işlevi ise; üretim sürecinin başlangıcından sonuna kadar izlenmesi ve belirlenen planlara uyulup uyulmadığının

⁴¹³ a.g.e., s.430.

⁴¹⁴ Küçük, a.g.e., s.57.

⁴¹⁵ Ali Alper Günel, “Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi ve Bir Uygulama”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2010, s.74.

kontrolüdür.⁴¹⁶ Büyük ölçekli üretim işletmelerinde bu sürecin manuel takibi çok zor olduğu için, Malzeme İhtiyaç Planlaması (MRP) programı kullanılmaktadır. MRP işletmelere eksiksiz bir planlamayı, etkili bir malzeme kontrolünü ve üretim sürecinde meydana gelebilecek değişikliklerde planların yeniden düzenlenmesi gibi birçok kolaylık sağlar. MRP programının doğru ve etkin çalışabilmesi için üretime ait verilerin sisteme hatasız tanımlanması gerekmektedir.

Denetçi, üretim planlama süreciyle ilgili iç kontrol sistemine ilişkin bilgi edinmek ve kontrol riskini değerlemek amacıyla uygulayacağı kontrol testlerinde aşağıdaki örnek soruları uygulayabilir:⁴¹⁷

- İşletmede üretim planı düzenleniyor mu?
- İşletmede tüm üretilen ürünler için üretim süreci açıkça belirlenmiş mi?
- Düzenlenen planlar ne sıklıkla revize ediliyor?
- İşletmede satış ve üretim planları arasında bir eşgüdüm sağlanıyor mu?
- Hazırlanan üretim planları ile gerçekleşen üretimler kontrol ediliyor mu?
- İşletmede MRP yapılıyor mu?

3.2.2. Satın Almalara İlişkin Kontrol Testleri

Satın alma süreci, çeşitli mal ve hizmetlerin işletme haricindeki üçüncü kişilerden satın alınması işleminden meydana gelir.⁴¹⁸ Daha geniş anlamda satın alma; ihtiyaç duyulan mal veya hizmetler için teklif ve fiyat toplama, değerlendirme ve en uygun fiyatlısını bularak sipariş verme ve bunları temin etme süreçlerinin bütünüdür.⁴¹⁹ Bu bağlamda satın alma süreci depodan veya üretim planlama bölümünden mal ve hizmet satın alma talebinin yapılması ile başlar. Satın alma bölümü uygun kalite ve fiyatta malı zamanında bulabilmek için⁴²⁰ piyasada araştırma yaparak teklif almaya başlar. Alınan tekliflerden en uygun olanını seçer ve ilgili satın alma talebini satın alma siparişine dönüştürerek “Satın Alma Sipariş Formu” oluşturur.

⁴¹⁶ Bozkurt, a.g.e., s.315.

⁴¹⁷ Adiloğlu, a.g.e., s.121-122.

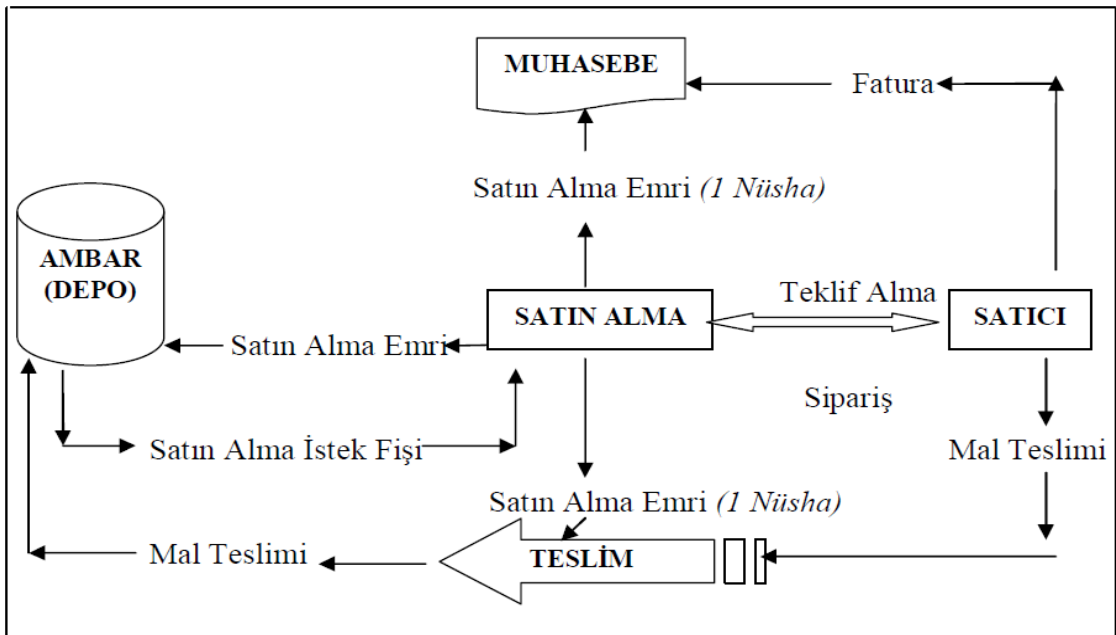
⁴¹⁸ Cemal Elitaş ve Murat Kiracı, “Satın Alma Sürecinde Kontrol Testi ve Bir Nitelik Örneklemesi Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Ağustos 2010. s.47.

⁴¹⁹ Adiloğlu, a.g.e., s.112.

⁴²⁰ Bozkurt, a.g.e., s.285.

Sipariş formunda, malın veya hizmetin tanımı, miktarı, fiyatı, tedarikçi bilgisi, malın teslim tarihi, teslim şekli ve ödeme vadesine ait bilgiler bulunur.⁴²¹ Bu bilgiler doğrultusunda hazırlanan sipariş formu onay hiyerarşisine sunulur. Onay hiyerarşisi miktar ve tutar olarak belirlenir.

Satın alma isteğinin yapılmasından stokların teslim alınmasına kadar geçen tüm süreçte görev ayrılığının doğru yapılması, belgeleme ve iş akışının belli politika ve prosedürlere bağlanması satın alma sürecinin iç kontrolünün sağlanmasını destekleyecektir.⁴²²



Şekil 7. Satın Alma İşlemlerinde Etkili Bir İç Kontrol Sistemine Ait Örnek Şema

Kaynak: Yonca Küçük, “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Stokların Değerlemesi ve Denetimi”, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2010, s.63.

Denetçi, satın alma süreciyle ilgili iç kontrol sistemine ilişkin bilgi edinmek ve kontrol riskini değerlemek amacıyla uygulayacağı kontrol testlerinde aşağıdaki örnek soruları uygulayabilir:⁴²³

⁴²¹ Hasan Türedi, **a.g.e.**, s.226.

⁴²² Küçük, **a.g.e.**, s.58.

⁴²³ Elitaş ve Kiracı, **a.g.m.**, s.59.

Kepekçi, Bağımsız Denetim... **a.g.e.**, s.183-185.

Küçük, **a.g.e.**, s.59.

- Üretim, kullanım veya satış amacıyla hammadde, malzeme ve ticari mal satın alınması ihtiyacını belirleyen personelin bir üst yöneticisi tarafından satın alma isteği onaylanıyor mu?
- Satın alma isteklerinin etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak, gerekli bilgileri belirlemek ve belgelemek amacıyla ‘*satın alma istek fişleri*’ kullanılıyor mu?
- Satın alma istek fişleri satın alınacak malzemenin kullanılmasından sorumlu olan yönetici tarafından onaylanıyor mu?
- Satın alma istek fişlerinin gönderilebileceği ayrı bir satın alma bölümü var mı?
- Satın alma istek fişi onaylandığında, bir nüshası fişi düzenleyen bölümde kalıp, diğer nüshası ise satın alma bölümüne gönderiliyor mu?
- Sipariş vermeden önce, satın alma bölümü tarafından piyasa araştırması yapılıyor mu? İlgili tedarikçi firmalardan teklifler isteniyor mu? Gelen tekliflerin ‘*Teklif Değerlendirme Formu*’ ile fiyat, kalite, teslim ve ödeme şartları incelenip en uygun teklifi veren tedarikçiler seçiliyor mu?
- Teklif değerlendirme sonucunda, satın alma bölümü tarafından ‘*Satın Alma Sipariş Formları*’ düzenleniyor mu? Bu formlar onay hiyerarşisine göre satın alma müdürü ve diğer ilgili yöneticiler tarafından onaylanıyor mu?
- Satın Alma Sipariş Formları çok kopyalı olarak düzenleniyor mu? Formun aslı tedarikçi firmaya gönderiliyor mu? Kopyalardan biri satın alma bölümünde saklanıp, bir kopya alım dosyasına konulup, diğer kopyalar ise teslim alma, ambar ve muhasebe bölümlerine gönderiliyor mu?
- Satın alma sipariş formunda satın alma işleminin şartları (teslim şartları, ödeme biçimi vb.), alınmak istenen malın cinsi, teknik özellikleri, miktarı, kalitesi ve fiyatı gibi bilgiler kesin olarak belirleniyor mu?
- Satın alma işlemleri gerektiği gibi hesap planında sınıflandırılmış mı?
- Satın alma işlemleri doğru tarihe kayıt edilmiş mi?

3.2.3. Teslim Alma ve Depolamaya İlişkin Kontrol Testleri

Satın alma siparişi verilen malların işletmeye ait depoya ulaşması ile teslim alma süreci başlar. Teslim alma işlemi işletmelerde genellikle depo personeli tarafından yapılır. Orta ve büyük ölçekli işletmelerde genelde teslim alma işlemleri için ayrıca

teslim alma bölümü oluşturulmuştur. Teslim alma bölümü veya depo bölümü gelen malların satın alma sipariş formunda bulunan bilgiler ile kontrolünü yaparak mal kabul formu ile teslim alma işlemini gerçekleştirir. Gelen mallarda herhangi bir sorun var ise satın alma bölümü bilgilendirilerek ilgili malların iade süreci başlatılır. Herhangi bir sorun ile karşılaşılmaz ise teslim alması yapılan mallar depolanması için depolama alanına gönderilir. Üretim işletmelerinde üretim süreci tamamlanan mamuller müşteriye satış işlemi gerçekleşene kadar mamul deposunda muhafaza edilir. Stoklar çalınma, zimmete geçirme ve hasar görme gibi doğabilecek her türlü zarara karşı uygun saklanma koşullarında korunmalıdır. Depo bu süreçte mallardan miktar olarak sorumludur.⁴²⁴ Denetçi, teslim alma ve depolama süreciyle ilgili iç kontrol sistemine ilişkin bilgi edinmek ve kontrol riskini değerlemek amacıyla uygulayacağı kontrol testleri için aşağıdaki örnek soruları uygulayabilir:⁴²⁵

- Stokların teslim alma işlemi, görevlerin ayrılığı ilkesi gereği, satın alma ve muhasebe bölümlerinden ayrı farklı bir bölüm tarafından yürütülüyor mu?
- Teslim alma bölümünde, satıcılardan gelen malların, sipariş formunda yazılı olan cins, miktar, kalite ve teknik özelliklere uygunluğu kontrol ediliyor mu?
- Teslim alma bölümü, gelen malları, sipariş formu ve satıcının gönderdiği sevk irsaliyesi ile karşılaştırdıktan sonra seri numaralı teslim alma formu düzenliyor mu?
- Teslim alma formunda malların cinsi, miktarı, teknik özellikleri, teslim alma tarihi ve tedarikçi bilgileri gibi bilgiler belirtiliyor mu?
- Tüm bu teslim alma işlemleri, teslim alma bölümü dışındaki personel tarafından gözden geçiriliyor mu?
- Teslim alma formlarının bir nüshası malzeme ambarına, bir nüshası satın alma bölümüne gönderilip, bir nüshası da teslim alma bölümünde dosyalanıyor mu?
- Ambar bölümü, teslim alma bölümünde hazırlanan teslim alma formu ile sipariş formunu karşılaştırdıktan sonra ambar giriş veya teslim fişi düzenliyor mu?
- Ambarda güvenlik ve fiziki koruma önlemleri alınmış mı?
- Ambara giriş-çıkışlar, sadece ambardaki yetkili personelle sınırlandırılmış mı?

⁴²⁴ Bozkurt, **a.g.e.**, s.315.

⁴²⁵ Kepekçi, Bağımsız Denetim... **a.g.e.**, s.183-185.

Küçük, **a.g.e.**, s.60-61.

Kaval **a.g.e.** s.263-264.

Arthur W.Holmes ve Wayne S.Overmyer, **a.g.e.**, s.13.

- Ambar personeli, ambardaki stok yetersizliği durumunda malzeme istek fişi düzenleyip satın alma bölümüne gönderiyor mu?
- Tüm malzemeler kendileri için hazırlanmış bölümlerde veya raflarda korunuyor mu? Uygun bir depo düzeni var mı? Depo düzeni sayesinde malların çürümesi, bozulması, telef olması önleniyor mu?
- Koltuk ambarı var mı? Buradaki mallar kimin sorumluluğundadır?
- Amdardaki malların sigortası yapılıyor mu? Yaptırılıyor ise sigorta bedeli nasıl belirleniyor?
- Ambar bölümünde; malzemenin ambara alınması sırasında, ay sonlarında ya da belli aralıklarla ve denetim dönemlerinde ambar personeli haricinde başka personelin de katıldığı sayımlar yapılıyor mu? Bu sayım sonuçları stok kartları ile karşılaştırılıyor mu? Sayım sonuçları bir tutanakla belgelenip üst yönetime raporlanıyor mu?
- İşletmede konsinye ve fason stok bulunuyor mu? Bulunuyor ise işletme kendi stokları ile ayırımını yapılabiliyor mu?
- Depo bölümünden sevkiyatlar sadece yalnızca talep ile mi yapılmaktadır?

3.2.4. Üretim Sürecine İlişkin Kontrol Testleri

Üretim süreci, üretim işletmesinin büyüklüğüne ve türüne göre değişiklik gösterir. Bu süreç malzeme deposundan üretim yerine ilk madde malzemenin üretimde kullanılması için sevkiyatı ile başlar. Üretim sürecinde işlemler hem miktar, hem de tutar yönünden izlenir ve bu süreç çeşitli aşamalardan oluşur. Üretimin fiilen yapıldığı ana üretim gider yeri ve üretime destek veren yardımcı üretim gider yeri bulunur. Bu gider yerlerinde oluşan giderler üretilen mamul maliyetini etkileyeceğinden finansal tabloları doğrudan etkiler. Bu noktada oluşturulacak iç kontrol sisteminin önemi büyüktür. Döngünün öneminden dolayı akış süreci içerisinde çok sayıda belge ve kayıt bulunmaktadır. Bunlar:⁴²⁶

- Hammadde ve Malzeme İç İstek Formu
- Depo İç Çıkış Formu
- Depo İç Giriş Formu
- İlk Madde ve Malzeme Hareket Kartı

⁴²⁶ Bozkurt, a.g.e., s.316.

- Stok Kartları
- Mamul Ürün Ağacı Formu
- İşlem Listesi
- Üretim Emirleri
- Sipariş Maliyet Kartı
- Zaman Kartları ve İşçilik Maliyet Kartları
- Üretim Faaliyet Raporu

Özellikle büyük üretim işletmelerinin üretim sürecinde teknoloji yoğun olarak kullanması sonucu meydana gelen gelişmeler verimliliği en üst düzeye çıkartıp sıfır hata ile üretimin benimsenmesi “Toplam Kalite Yönetim” anlayışını ortaya çıkarmıştır. Verimliliğin artması ile kayıplar azalır; fire, ıskarta, ikinci kalite ürün, gereksiz stoklar, zaman kayıpları ve teslimatlardaki gecikmeler önlenir. Bunların sonucu olarak maliyetler azalır, müşterilerin beklentileri tam olarak karşılanmış olur⁴²⁷ ve müşterilerin işletmeye güveni artar.

Denetçi, üretim süreciyle ilgili iç kontrol sistemine ilişkin bilgi edinmek ve kontrol riskini değerlemek amacıyla uygulayacağı kontrol testleri için aşağıdaki örnek soruları uygulayabilir.⁴²⁸

- İşletmenin mevcut ve gelecekte kuracağı üretim tesisinin kuruluş yerinin seçimi belirli kriterler dikkate alınarak mı belirlenmektedir?
- İşletmenin üretim tesislerinin bulunduğu arsa ve koşullar ileride meydana gelecek büyüme yatırımlarını karşılayabilecektir midir?
- İşletme yurt dışında yürüteceği üretim faaliyetlerinde ilgili ülkenin politik ve sosyal istikrar, kâr transferi, vergi koşulları ve gümrük mevzuatı gibi hususlar göz önünde bulundurulmakta mıdır?
- İşletmenin tamamında ve üretimde toplam kalite yönetimi anlayışı benimsenmiş midir?
- İşletmede ileri üretim teknolojileri kullanılmakta mıdır?

⁴²⁷ Adiloğlu, a.g.e., s.121-122.

⁴²⁸ a.g.e., s.127-128.

- Her mamul için en uygun stok seviyesinde veya pazarlama bölümünden gelen istek doğrultusunda ne kadar üretileceği belirlenmekte midir?
- İşletme kapasite arttırımında, ihtiyacı olan hammadde, işgücü ve diğer üretim faktörlerini karşılayacak üretim yapısına sahip midir?
- Kapasite kullanım politikaları uzun süreli üretim planlarının pazarlama planları ile karşılıklı koordine edilmesiyle mi geliştirilmektedir?
- İşletmede yeni ürünler geliştirilmekte midir?
- Üretimde meydana gelebilecek iş kazaları ile ilgili gerekli tedbirler alınmakta, çalışanlara bu konuda gerekli eğitim verilmekte midir?
- İşletmenin makine teçhizat ve diğer donanımlarının verimli ve ekonomik biçimde çalıştırılması için düzenli bir bakım, onarım, yedek parça ihtiyacı zamanında karşılanmakta ve yeterli stoğu bulunmaktadır?
- Üretim süreçlerinin akış şemaları mevcut mudur?

3.2.5. Satış Sürecine İlişkin Kontrol Testleri

Müşteriden gelen satın alma isteği sürecin başlangıç noktasıdır.⁴²⁹ Süreç, siparişin alınması, müşteriye kredi açılması, alınan siparişin sevkiyatı, faturanın düzenlenmesi ve satışa ilişkin muhasebe kaydının yapılması aşamalarından oluşur.⁴³⁰ Sürecin bir ayağı da tahsilat aşamasıdır, çalışmada bu aşamaya yer verilmemiştir.

Denetçi; satışın gerçekleştirilmesi için uygulanan politika ve prosedürlerin hata, hile ve usulsüzlüklere imkân vermeyecek şekilde yerine getirilip getirilmediğini test etmek için satışlara ilişkin kontrol testleri uygular.⁴³¹ Bu testlere ilişkin aşağıdaki sorular örnek verilebilir:⁴³²

- Alınan siparişler satış bölümü veya kredi bölümünce onaylanıyor mu?
- Müşteri siparişlerinde sıralama yapılıyor mu?
- Siparişlerden gönderimi yapılmayacaklar için ilgili önlemler alınıyor mu?
- Satış faturaları ile sipariş fişleri karşılaştırılıyor mu?

⁴²⁹ Yağcı, **a.g.e.**, s.82.

⁴³⁰ Bozkurt, **a.g.e.**,s.254-255.

⁴³¹ Küçük, **a.g.e.**, s.68.

⁴³² Hasan Türedi, **a.g.e.**, s.159., Bozkurt, **a.g.e.**, s.257.

- Malların gönderilmesi için yetkililerden onay alınıyor mu?
- Sevk fişleri satış faturaları ile karşılaştırılıyor mu?
- Satış faturaları ve sevk fişlerinin birer örneği dosyalarda saklanıyor mu?
- Satış faturaları zamanında muhasebe hesaplarına işleniyor mu?
- Satış işlemleri ile muhasebe işlemleri birbirinden bağımsız olarak mı yürütülüyor?
- Satış faturaları, kredi şartları, miktar, fiyat ve tutar yönünden inceleniyor mu?
- Yapılan incelemelerde karşılaşılan hatalar için önlemler alınıyor mu?
- Satılan mallar ile ilgili indirim alınıyor mu?
- Yapılan indirimler için yetkililerden onay alınıyor mu?
- Satışlardan iadeler olduğunda nedenleri incelenerek tekrar olmaması için önlem alınıyor mu?
- Alınan iadeler ilgili olarak müşteri hesaplarına kayıtlar yapılıyor mu?
- Satış politikasında zaman içinde değişiklik oluyor mu?
- Satışların aksamadan devamını sağlamak üzere optimal bir stok miktarını buldurmaya yönelik önlemler alınmış mı?
- Satışlar ile ilgili giderlerin alıcıya veya satıcıya yüklenmesi konusunda anlaşma var mı?
- Müşterilere raporlar düzenli olarak gönderiliyor mu?

3.3. Stoklara İlişkin Maddi Doğruluk Testleri

İşletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun dönem sonunda hazırlanan finansal tablolar aracılığıyla gerçeği ve doğruyu yansıtması gerekir.⁴³³ Üretim ve stok döngüsünün iç kontrol yapısını inceleyerek kontrol riskini belirleyen denetçi, döngünün maddi doğruluk testlerine başlar.⁴³⁴

Denetçi bu noktada döngüyü daha iyi analiz edebilmek için öncelikle analitik inceleme prosedürleri uygulayarak mali analiz kapsamında işlemleri test eder ve genel bir bilgi edinir. Analitik inceleme prosedürleri denetim sürecinin önemli bir parçasıdır ve hem finansal hem de finansal olmayan bilgiler arasındaki anlamlı ilişkiler üzerinde

⁴³³ Küçük, a.g.e., s.69.

⁴³⁴ Bozkurt, a.g.e., s.326.

çalışılarak elde edilen finansal bilgi kanıtlarından meydana gelir. Analitik incelemeler, basit karşılaştırmalardan karmaşık modellerin kullanıldığı çok sayıda ilişki ve veri unsuruna kadar uzanmaktadır. Bu prosedürlerin kullanılmasının altında yatan en önemli neden, veriler arasında anlamlı ilişkilerin makul bir biçimde varlığının beklenmesi ve tersi olarak da, beklenen durumların yokluğu halinde testlere devam edilmesidir.⁴³⁵

Üretim işletmelerinin finansal tablolarında önemli bir yere sahip olan üretim ve stok döngüsünün, analitik inceleme prosedürleri maddi doğruluk testi aşamasında önemli bir yere sahiptir. Yapılan analitik inceleme prosedürleri işletmenin satın alma, üretim, satış döngülerine ait veriler için hem cari dönem, geçmiş dönem hem de bulunduğu sektörün ortalamalarıyla karşılaştırma imkânı verir.⁴³⁶ Denetçi genel olarak döngüye şu analitik prosedürleri uygular:⁴³⁷

- Dönem satış kârlılığı ile önceki dönemin kârlılığını karşılaştırır.
- Satışların maliyeti/ net satışlar oranını önceki dönemlerin oranları ile karşılaştırır.
- Denetlenen dönemdeki stok devir hızı ile önceki dönemdeki değerleri karşılaştırır.
- Denetlenen dönemin birim maliyetleri ile önceki dönemin birim maliyetlerini karşılaştırır.
- Denetlenen dönemin üretim giderleri ile önceki dönemin üretim giderlerini karşılaştırır.
- Stokların depoda bekleme sürelerinin yaşlandırmasını yapar.
- Yukarıda sayılan denetlenen dönem oranlarını, bütçe ve işletmenin içinde bulunduğu sektör ortalamaları ile karşılaştırır.

3.3.1. Stok Hesapları Bakiyesinin Test Edilmesi

Stoklar, üretim işletmesinde ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamul olarak en önemli varlık unsuru olup, Tek Düzen Hesap Planı (THP)'nda 15'li hesap

⁴³⁵ Küçük , **a.g.e.**, s.70.

⁴³⁶ Holmes ve Overmyer, **a.g.e.** s.8.

⁴³⁷ Bozkurt, **a.g.e.**, s.325.

grubunda yer alır. Stok hesaplarının tutarları bilanço tarihi itibarıyla, işletmenin mevcut stoklarını göstermelidir.⁴³⁸

Stok hesapları bakiyesinin test edilmesinin ilk aşaması işletmenin iddia ettiği stokların varlığını tespit etmek için stok sayımının gözlemlenmesidir.

Dönem sonunda veya belirli bir tarih kesitinde, işletmenin finansal tablolarında gösterilen stokların gerçekten var olup olmadığını tespit etmek için fiziki stok sayımı yapılmaktadır. Denetçinin stok sayımını gözlemlemeye başlamadan önce kaliteli bir sayım için bu süreci çok iyi şekilde planlaması ve fiziki sayımla ilgili sayım talimatını gözden geçirmesi gerekmektedir. İşletmeye ait hangi depolarda stoklarının olduğu, hacimleri, ölçümleme yöntemleri, depoların stok planları, kimlerin sorumlu olduğu, sayım tarihi ve sayım görevlileri hakkında denetçi bilgi sahibi olmalıdır. Bilinmesi gereken önemli noktalardan bir tanesi denetçinin bizzat sayım yapmadığı sayıma yön vermediği, sayımı kararlaştırmadığı ve sayımı yönetmediğidir. Denetçi sadece yapılan fiziki sayım esnasında hazır bulunmakta, sayım faaliyetini gözlemlemekte ve tespit etmiş olduğu aksaklıkları raporunda belirtmektedir. Stok sayımlarının gözlemlenmesi aşamasında denetçinin yapması gereken işlemler aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁴³⁹

- Stok sayımından sorumlu kişilerin sayıma uygun biçimde hazırlanmış olup olmadıklarını ve stokların sayıma elverişli hale getirilip getirilmediğini inceler.
- Sayımı yürüten görevlilerin işlerini ne derecede bildikleri ve ciddiye aldıkları, sayım yönetmeliğine uyup uymadıkları inceler.
- Sayım sırasında sayma, ölçme ve tartma gibi ölçümleme çalışmalarını inceler ve not alır.
- Bazı stok kalemlerinin hiç sayılmaması ihtimalini göz önünde bulundurarak işletmenin personeli tarafından yapılan fiziksel stok sayımlarında değeri yüksek stok kalemleri üzerinde yoğunlaşarak doğru ve güvenilir stok sayımının yapıldığına ilişkin güveni pekiştirmek için örnekleme yoluyla yeterli inceleme yapar.

⁴³⁸ Kepekçi, Bağımsız Denetim..., **a.g.e.**, s.182.

⁴³⁹ Nusret Beygo ve Cevdet Yalçın, **Muhasebe Denetimi**, Ankara: Ticaret Odası Yayını, 1974, s.123.

Güredin, **a.g.e.**, s.438.

Küçük, **a.g.e.**, s.78-79.

- Fiziksel sayım esnasında normal olarak herhangi bir stok hareketi olmaması beklenmektedir, eğer bir hareket bekleniyorsa; fiziksel sayım esnasında teslim alınan, sevkiyatı yapılan veya üretilen malların sağlıklı bir sayımının yapılabilmesi için gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını inceler. Büyük çaptaki stok hareketleri mevcutsa detaylı şekilde çalışma kağıdına yazar.
- Fiziksel sayım gününden önceki son teslim alma, sevkiyat ve üretim formu inceler.
- İşletmenin malı olan ancak konsinye alanlarda, depolarda veya mağazalarda stoğunun bulunup bulunmadığı inceler ve çalışma kağıdına yazar.
- İşletmenin depolarında bulunan ancak konsinye olarak tutulan stoklar olup olmadığı inceler, bu stokların normal stoklarda ayrı yerlerde tutulup tutulmadığı araştırarak çalışma kağıdına yazar.
- Tüm stok kalemlerinin sayılıp sayılmadığından emin olmak için, boş taşıyıcı kutuları ve açılmış ambalajları dahi dikkatli incelemelidir.⁴⁴⁰

Yapılan sayım sonucunda fiili ve kaydi envanter karşılaştırması yapılır ve nihai sayım listesi oluşturulur. Denetçi nihai sayım listesinden bir nüsha alarak yapacağı sayım testi için örnekleme stok kalemleri seçer ve bu stok kalemleri için tekrar sayım işlemini gerçekleştirir.

Miktarsal sayım kontrollerini tamamlayan denetçi, sayım tutarlandırma işlemine başlar. Özellikle üretim işletmelerinde sayımın tutarlandırma işlemi bilançoya baz olan birim maliyetler ile (sayımların neticelendirildiği aşamada fiili maliyet işlemleri tamamlanmadığı için) yapılamamaktadır. Denetçi sayım farkının toplam envanter tutarı içindeki payını bulmak için bir önceki döneme ait birim maliyetler ile sayım farklarını çarparak öngörülü bir sayım farkı incelemesi yapar. Miktar ve tutar yönünden fark veren stoklar için gerekli gördüğü takdirde derinlemesine inceler ve farkların nedenleri hakkındaki görüşlerini çalışma kağıdında belirtir. Genel olarak stok sayımının gözlemlenmesinden sonra denetçinin yapacağı işlemler şu şekilde sıralanabilir.⁴⁴¹

⁴⁴⁰ Bozkurt, a.g.e., s.328.

⁴⁴¹ Ömer Duman, **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Ankara: Tesmer Yayınları, Yayın No: 78, Genişletilmiş 2. Baskı, 2008., s. 199.

- Gözlem günü itibariyle eldeki stokların maliyetlerini ve miktarlarını içeren, işletme tarafından hazırlanmış nihai stok sayım listesinin elde edilmesi,
- Satın alınan stok kalemlerinin maliyetlerini doğrulamak ve sahipliği kanıtlamak için son satın alma faturalarının incelenmesi,
- Stok sayım listesindeki çarpımların ve toplamların aritmetik doğruluğunun örnekleme yoluyla yeniden hesaplanması,
- Fiziki sayım tarihine yakın zamanlarda yapılmış sevkiyatların ve teslim almaların kayıtlara uygun olarak geçirilmiş olduklarını saptamak için, gözlem sırasında elde edilen dönem sonu kapanış bilgilerinin yeniden izlenmesi,
- Stok gözlemi sırasında hasar görmüş, modası geçmiş veya sürümü yavaş stokların durumlarına uygun olarak değerlendirilip değerlendirilmediğinin araştırılması.

Denetçi, stok sayımının ve değerlemenin bilanço gününden önceki bir tarihte yapılmış olması durumunda, sayım tarihi itibariyle gerekli düzeltmelerin yapıp yapılmadığına dikkat etmelidir. Ayrıca fiziki sayımın yapıldığı günden bilanço gününe kadar geçen süre zarfında meydana gelen stok hareketlerini incelemelidir.⁴⁴²

Stok hesapları bakiyesi testinin ikinci aşaması, gözlemlenen stok miktarlarının değerlendirme işleminin doğruluğunun incelenmesidir.⁴⁴³ Denetçi stoklar ile ilgili değerlemeyi inceleyebilmek için işletmenin kullanmış olduğu yöntem hakkında bilgi sahibi olmalıdır.⁴⁴⁴ Dönem sonu stokların değerlendirilmesinde üç yöntem mevcuttur. Bu yöntemler:⁴⁴⁵

- Maliyet değeri ile değerlendirme
 - Gerçek maliyet ile değerlendirme
 - Ortalama maliyet ile değerlendirme
 - Ağırlıklı ortalama
 - Hareketli ortalama
 - İlk giren ilk çıkar (FİFO)
- Piyasa ya da maliyet değerinden düşük olan ile değerlendirme

⁴⁴² Güredin, **a.g.e.**, s.443.

⁴⁴³ Bozkurt, **a.g.e.**, s.328.

⁴⁴⁴ Güredin, **a.g.e.**, s.444.

⁴⁴⁵ Cengiz Erdamar ve Feryal Orhon Basık, **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, Yenilenmiş 3.b., 2010, s.139.

- Tahmini değerle değerlendirme

Denetçi, işletmenin uyguladığı stok değerlendirme yönteminin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyumlu olduğunu ve bu konuda devamlılık ilkesine uyulduğunu araştırır. Bu amaçlara ulaşmak isteyen⁴⁴⁶ denetçinin tam denetim yaparak, denetim görüşüne temel teşkil edecek kanıtların tamamını elde etmesi zaman ve maliyet açısından çok mümkün değildir. Denetçi için önemli olan kaliteli bir denetim gerçekleştirebilmek için yeterli sayıda kanıtla ulaşmaktır.⁴⁴⁷ Bu bağlamda denetçi, stoklar arasından ana kütleyle temsil edecek uygun miktarda kalemi örnek olarak belirler ve değerlendirme işleminin uygunluğunu araştırır. Denetçi bu örnekleri seçerken mesleki yargısını kullanır ve genelde örnek seçimi için istatistiki örnekleme yöntemine başvurur.⁴⁴⁸

a) Satın Alma Maliyetlerinin Test Edilmesi

Satın alma maliyetlerini inceleyen denetçi, ilk olarak bu stok kalemlerinin bir döküm listesini elde etmelidir. Bu listede stok kaleminin adı ve niteliği, stok numarası, etiket numarası (barkodu), stok miktarı, birim maliyeti ve toplam tutarı yer almaktadır. Örnek seçiminde belirlemiş olduğu satın alınan mallara ait maliyetlerin uygunluğunu inceleyen denetçi, yapılan tüm stok alımlarına ait alım raporu talep eder. İlgili raporda yapılan alımlara ait stok numarası, satıcı adı, miktarı, birim fiyatı, fatura tarihi, fatura numarası, vade tarihi, para birimi, toplam tutar gibi bilgilerin bulunması gerekir. Denetçi öncelikle elde etmiş olduğu stok alımları rapordaki tutar ile stok hesaplarındaki alımlara ait giriş bakiyesini karşılaştırarak ön bir kontrol yapar. Ön kontrolü yapan denetçi örnek olarak seçtiği stoklara ait tedarikçi faturalarını muhasebe bölümünden talep eder. Denetçi fiyatlama araştırması sırasında aşağıdaki hususları dikkate alarak inceleme yapar.⁴⁴⁹

Tedarikçi adı, ünvanı; alımın yapıldığı satıcı tanınan ve bilinen bir kaynak olmalıdır. Bu durum satın alma bölümünden bilgi alınarak kontrol edilebilir.

⁴⁴⁶ Güredin, **a.g.e.**, s.444.

⁴⁴⁷ Seyhan Çil, “Denetimde Kanıt Seçmede Örnekleme ve Diğer Yöntemlerin Kullanımı ve ISA No: 530”, (Çevrimiçi), <http://ttefdergi.gazi.edu.tr/makaleler/2003/Sayi2/220-232.pdf>, (Erişim Tarihi: 19.03.2015)

⁴⁴⁸ Güredin, **a.g.e.**, s.444.

⁴⁴⁹ **a.g.e.**, s.444.

Miktar; incelemeye alınan faturalardaki miktar toplamını stoklara giren miktar ile karşılaştırır.

Birim Fiyat; faturalarda stoklara ait birim alım fiyatı ile dolaylı maliyet olarak bilinen (navlun, sigorta, vb.) maliyetlerin uygun biçimde kayıtlara aktarılmış olması gerekir.

Denetçi satın almalara ilişkin fiyat incelemesini yaparken ayrıca:

- Satın alınan stoklardaki fiyat değişimlerini inceler. Satıcı bazlı ve stok bazlı alım fiyatlarını cari dönem ve geçmiş dönem ile karşılaştırarak hile ve suistimal incelemesi yapar.
- Satın alınan stokların fatura birim fiyatlarının ve dolaylı maliyetlerin gerçekten doğru stok kalemine yansıdığını tespit etmek için kullanılan bilgisayar yazılımını inceler.
- Maliyet muhasebesinden örnek olarak seçtiği stok kalemlerinin birim maliyet hesaplamasına ait detaylı döküm alır ve ilgili dökümdeki maliyetler ile hesaplamış olduğu maliyetleri karşılaştırır.

b) Üretim Maliyetinin Test Edilmesi

Üretilen ürünlere ait maliyetlerin doğruluğunun tespit edilmesi, öncelikle yönetsel amaçlar açısından önemlidir. Üretim maliyetlerinin doğru tespit edilebilmesi için maliyet unsurlarının tam ve doğru olarak hesaplanması gerekir.⁴⁵⁰ Denetçi, üretilen ürünlere ilişkin maliyetlerin destekleyici maliyet kayıtları ile uyum içinde olduğunu, maliyet kayıtlarının işletmede uygulanan maliyet sistemine uygun olarak yapılmış olduğunu ve maliyet hesaplamasında hesap ve yazım hatalarının bulunmadığını araştırır. Denetçi üretilen ürünlere ait maliyetleri (üretim maliyeti) inceleyebilmek için işletmeden maliyet kartları, üretim raporları, destekleyici tüm bilgi ve belgeleri ister.⁴⁵¹

Üretim maliyetinin unsurları ilk madde malzeme, işçilik ve genel üretim gideridir.⁴⁵² Denetçi, üretim maliyetine ilişkin incelemelerinde öncelikle üretime verilen ilk madde ve malzeme giderini inceler. İlk madde ve malzeme gideri; işletmenin üretim, hizmet ve diğer faaliyetlerini devam ettirebilmekte kullandığı ve tükettiği her türlü ilk

⁴⁵⁰ Çalış, a.g.m., s.159.

⁴⁵¹ Güredin, a.g.e., s.444.

⁴⁵² Çalış, a.g.m., s.160.

madde ve malzemelerin parasal tutarı olarak tanımlanmaktadır.⁴⁵³ Bu tutarın doğruluğunu teyit edebilmek için denetçi:

- Üretim raporunda üretim olarak gösterilen ürünlerin reçete miktarları ile üretim miktarlarını çarparak tüketilen ilk madde ve malzeme miktar kontrolü yapar.
- Elde etmiş olduğu bu miktarlar ile satın alınan kalemlere ait yapmış olduğu incelemede elde ettiği birim maliyetleri çarparak; ilk madde ve malzeme gideri hesabındaki bakiyeye ulaşmaya çalışır.

Denetçi bu işlem ile üretim işletmelerinde hammadde miktar ve tutar dengesini test etmiş olur.

Üretim maliyeti incelemesinin ikinci aşamasında denetçi, işçilik giderlerini inceler. İşçilik giderleri, üretim giderlerinin ilk madde ve malzeme giderinden sonra en önemli ögesi olup üretilen ürünler ile ilişkisi bakımından iki grupta ele alınır.⁴⁵⁴ Ürün veya hizmetlerin üretilmesinde kullanılan ve dağıtım kriteri kullanmadan doğrudan doğruya yüklenebilen nitelikteki işçilikler direkt işçilik,⁴⁵⁵ üretim ile ilgili olmakla birlikte üretilen ürünlerin maliyetinin üzerine doğrudan doğruya yüklenme imkânı olmayan işçilik giderleri de endirekt işçilik giderleri olarak nitelendirilir.⁴⁵⁶ İşçilik giderlerinin denetimi personel ve ücret döngüsü ile bağlantılıdır. Çalışmada personel ve ücret döngüsü incelemesi yapılmamış, ücretlerin üretim maliyetine etkisi açısından incelenmiştir. Denetçi aşağıdaki örnek incelemeleri yaparak işçilik maliyetinin doğruluğunu test eder.⁴⁵⁷

- Bordro icmelerinde bulunan işçilik ücretlerine ait muhasebe kayıtları oluşturulur iken masraf yeri detayında oluşturulup oluşturulmadığını,
- Kişi sayısı ve ücret tutarlarını üretim miktarları ile orantılar, geçmiş dönemler ile karşılaştırır ve birim işçilik giderlerindeki sapmaları inceler.

⁴⁵³ Nalan Akdoğan, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Ankara: Gazi Kitabevi. Gözden Geçirilmiş 5.b, 2000, s.197.

⁴⁵⁴ Metin Saban ve Necmettin Erdoğan, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, İstanbul: Beta Basım Yayım, Genişletilmiş 6.b., 2014, s.132.

⁴⁵⁵ Günal, **a.g.e.**, s.93-94.

⁴⁵⁶ Saban ve Erdoğan, **a.g.e.**, s.134.

⁴⁵⁷ Çalış, **a.g.m.**, s.168.

Denetçi, üretim maliyeti incelemesinin üçüncü aşamasında genel üretim giderlerini inceler. Genel üretim giderleri direkt olarak üretim konusu mal ve hizmetlerin maliyetine giren direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri dışında, ilgili mal ve hizmetlerin üretimi için yapılan, ancak dağıtım yoluyla maliyetlere yansıtılabilecek giderlerin tamamından oluşur.⁴⁵⁸ Genel üretim giderlerinin doğruluğunu teyit etmek için denetçi; genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesinde uygulanan yöntemi araştırılmalı ve gider yükleme haddinin hesaplanmasını incelemelidir. Denetçi eksik veya fazla yüklemelerin muhasebe kayıtlarına uygun biçimde yansıtılıp yansıtılmadığını araştırmalıdır.⁴⁵⁹ Denetçi aşağıdaki örnek sorular ile üretim genel üretim giderlerini inceler:⁴⁶⁰

- Genel üretim giderleri yapılan tanımlara ve özelliklere uygun belirlenmiş midir?
- Gider çeşitleri doğru ayrılmış mıdır?
- Maliyet dağıtımları seçilen yöntemle göre uygun ve doğru yapılmış mıdır?
- Genel üretim giderlerinin üretilen ürünlere yüklenmesinde kullanılan dağıtım anahtarları doğru tespit edilmiş midir?
- Dağıtım anahtarı hangi aralıkta güncellenmektedir?

Üretim maliyetine ait incelemelerini tamamlayan denetçi, yarı mamul mamul dönüşümünü, yansıtma kayıtlarının doğruluğunu ve stok maliyetinin doğru bir şekilde hesaplandığını inceler. Üretim işletmelerinde üretilen mamuller ile ilgili olarak mamul miktar ve tutar dengesi tablosu oluşturulur. Denetçi ilgili tablonun işletmenin kapasite raporuna, üretim safhalarına yönelik sanayi odasının açıklanan fire oranlarına ve fiili durumuna uygun olduğunu tespit etmelidir.⁴⁶¹

⁴⁵⁸ **a.g.m.**, s.159.

⁴⁵⁹ Güredin, **a.g.e.**, s.446.

⁴⁶⁰ Çağatay Beşoğul, “Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi ve Bir Uygulama”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2007, s.25.

⁴⁶¹ Bünyamin Öztürk ve Güray Öğredik, **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, Ankara: ASMMMO Yayınları, Yayın No: 55, Kasım 2007, s.58.

3.4. Üretim ve Stok Döngüsünün Üretim İşletmelerindeki Önemi Üzerine Bir Uygulama

Çalışmanın bu bölümünde, önceki bölümlerde teorik olarak anlatılan üretim ve stok döngüsünün işleyişi, kontrol testleri ve stok hesaplarının denetimini içeren örnek bir uygulama yapılmıştır.

3.4.1. ABC İşletmesi Hakkında Genel Açıklamalar

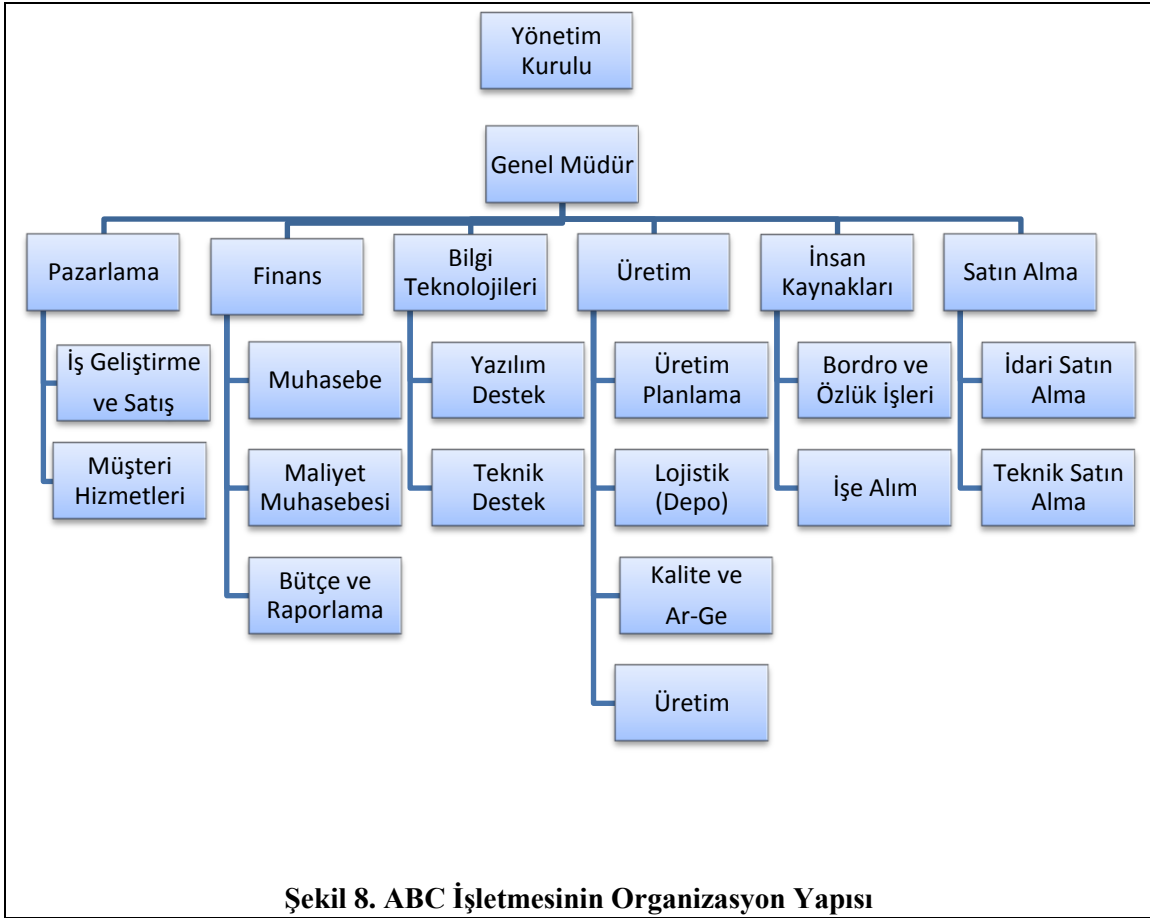
Uygulamada ele alınan işletme, gıda sanayinin alt dalı olan un ve unlu ürünler sektöründe yer alan bir üretim işletmesi olup çalışmanın bundan sonraki kısmında ‘ABC İşletmesi’ olarak belirtilecektir.* ABC İşletmesi un ve unlu ürünler işlenmesiyle ortaya çıkan kek ve kurabiye ürünleri üretmektedir. Un ve unlu ürünler denildiğinde; tüketime hazır veya ön işlem uygulanmış ve sonradan bazı ilave işlemler ile tüketilebilecek duruma gelmiş ve pişirilmiş ürünler anlaşılmaktadır. Örnek verilecek olunursa kek, pasta, turta, tart, yufka, tuzlu ve tatlı kurabiyeler, peksimet, bisküvi ve benzeri ürünler bu gruba girmektedir.⁴⁶²

2002 yılında küçük bir butik atölye olarak üretime başlayan işletme, 2008 yılında ABC Anonim İşletmesi adı altında kek ve kurabiye üreterek sektörde faaliyetlerini büyütmüştür. İşletme 1.250 m²’lik üretim tesisinde toplam 95 personeli ile yıllık ortalama 17.850.000 adet kek, 15.750.000 adet kurabiye üretim kapasitesine sahiptir. Üretim tesisinde bir idari yapılanma olmakla birlikte, esas yönetim işletme merkezinden gerçekleştirilmekte ve muhasebe işlemleri işletme merkezinde tutulmaktadır. Muhasebe programı olarak Netsis adlı bir Kurumsal Kaynak Planlaması ((Enterprise Resource Planning-ERP) ve sürekli envanter yöntemi kullanmaktadır. İşletmede raporlama, değerlendirme ve maliyet unsurları gibi konular Vergi Usul Kanunu (VUK) çerçevesinde uygulanmaktadır. Yeni ürün grubu için üretim tesisine yaptığı yeni yatırım ile yurtdışı pazarına açılmak isteyen işletme, faaliyetlerine ait süreçlerinde zayıf yönlerini tespit etmek ve iç kontrol sistemini iyileştirmek için ilk defa 2013 yılında dış

* Bu çalışmada üretim ve stok döngüsüne ait iç kontrol süreçleri incelenen ve denetlenen işletmenin bilgilerinin gizli kalması açısından ünvanı ve ilgili verileri değiştirilerek kullanılmıştır.

⁴⁶² Gıda Vizyon, Çevrimiçi, <http://www.gidavizyon.com/unlu-mamul-sektorunde-ambalajlama/>, (Erişim Tarihi: 10.02.2015).

kaynak kullanımı ile iç denetim hizmeti almıştır. ABC işletmesine ait organizasyon yapısına Şekil 8’de yer verilmiştir.



3.4.2. Denetim Dönemi ve Çalışma Alanı

ABC işletmesinde yapılan uygulamada üretim ve stok döngüsünün işleyişine ilişkin iç kontrol sistemi incelenmiş ve işletmenin 31.01.2014 tarihli mizanında gözükten stok hesaplarının denetlenmesi ile sınırlı tutulmuştur. Uygulamaya 31.01.2014 tarihli stok sayımına iştirak edilerek başlanılmış, süreçlerin yerinde incelenmesi ve stok hesapları bakiyesinin denetimi için 15-27 Mart 2014 tarihleri arasında işletmede bulunulmuştur.

Uygulama boyunca finans, satın alma ve üretim bölümü yöneticileri ile yüz yüze görüşmeler yapılmış sürecin işleyişi hakkında bilgi edinilmiş ve faaliyetlere ait işlemler yerinde incelenmiştir.

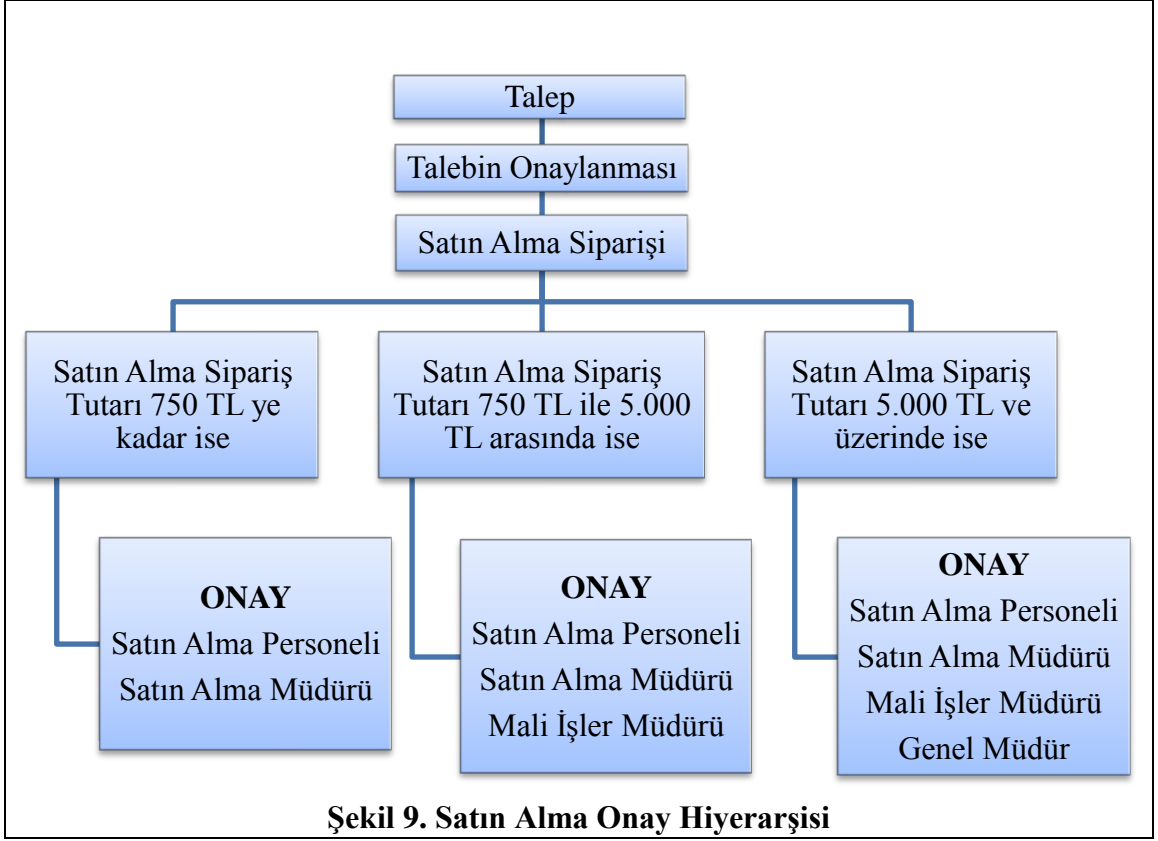
3.4.3. Üretim ve Stok Döngüsüne İlişkin Süreçlerin İncelenmesi

İşletmede döngünün işleyişine ilişkin satın alma, teslim alma ve depolama, üretim ve satış süreci incelenmiştir.

a) Satın Alma Süreci

ABC işletmesinde tüm satın alma işlemleri satın alma talebi ile başlamaktadır. Üretim planlama bölümü gerçekleştirilecek üretim doğrultusunda ihtiyaç duyulan malzemeler için aylık talep miktarı belirlenmektedir. Belirlenmiş olan talep miktarı stok durumlarını kontrol etmesi ve satın alma talebi oluşturması için depo yöneticisine iletilmektedir. Depo yöneticisi gerekli kontrolleri yaptıktan sonra satın alma talebi oluşturmaktadır. Satın alma talebi stok kodu, adı, ihtiyaç duyulan miktar ve malzemenin depoya gelmesi gereken tarih bilgisini içerir. Talep üretim müdürü tarafından onaylanmaktadır.

Onaylanmış talep doğrultusunda satın alma işlemini gerçekleştirecek olan satın alma personeli talep edilen ürün ve miktar için tedarikçi araştırması yapmaktadır. Uygun tedarikçi araştırması yapan satın alma personeli satın alma talebine tedarikçi bilgisi, satın alma fiyatı ve vade bilgisi girilerek satın alma siparişi oluşturmaktadır. Bu süreçte ilk defa çalışılacak bir tedarikçi olması durumunda muhasebe bölümüne vergi levhası, banka hesap numarası ve imza sirküleri iletilerek ERP sistemine tedarikçinin tanımlanması istenir. İşletmede satın alma sipariş tutarı dikkate alınarak onay mekanizması oluşturulmuştur. Açılan satın alma sipariş tutarı 750 TL ve üzeri için Şekil 9.' da gösterilen onay hiyerarşisi uygulanmaktadır.



b) Teslim Alma ve Depolama Süreci

Siparişi verilen malzemelerin işletmeye ait depoya gelmesi ile teslim alma süreci başlar. İşletmede depo bölümünde ayrıca teslim alma bölümü mevcut değildir. Depo personeli gelen malzemeler için aşağıdaki kontrolleri yapar ve teslim alma işlemini gerçekleştirir.

- Gelen malzemeler sipariş formunda yazılı olan malzemeler midir?
- Sipariş miktarı ile mutabık mıdır?
- Malzemelerde herhangi bir kırılma, bozulma gibi sorun var mıdır?

İşletmenin üretimde kullanmış olduğu yumurta, sıvı yağ ve un gibi malzemelerin teslim alma aşamasında depo personeli ile beraber gıda teknikeri aşağıdaki kontrolleri yapmaktadır.

- İlgili malzemelerin gıdaya uygun bir şekilde sevkiyatı sağlanmış mıdır?

- Gelen malzemeler sıcaklık değişimine maruz kaldığında erime veya bozulmaya müsait malzemeler ise sevkiyat soğuk hava depolu araç ile mi gerçekleştirilmiştir?
- Araçtaki ısı derecesi taşınan gıdaya uygun mudur?
- Talep edilen ürünlerde herhangi bir koku mevcut mudur?
- Gelen malzemelerin son kullanım tarihleri ne zamandır?
- Ambalajlarında herhangi bir tahribat veya sorun mevcut mudur?

Yukarıda belirtilen kontrol maddelerinden herhangi birinde sorun ile karşılaşılmaması durumunda satın alma bölümü ile iletişime geçilerek malzemelerin stoklara alınmadan iadesi sağlanmaktadır. Yapılan kontrollerde herhangi bir sorun ile karşılaşılmaz ise mal kabul formu doldurularak teslim alma işlemi gerçekleştirilmektedir. Bu formlar gün sonunda kullanılan ERP programına kayıt edilmekte, birer nüshası sipariş formu, irsaliye ve fatura ile birleştirilerek muhasebe bölümüne iletilmektedir. İşletme bu süreçte kullanmış olduğu ERP programı ile anlık otomasyon sağlayamamıştır.

Teslim alması yapılan malzemeler ile üretimi tamamlanan mamuller aynı alanda depolanmaktadır. Her ay sonu depoda bulunan stoklar depo personeli tarafından sayılmaktadır.

c) Üretim Süreci

İşletmenin aylık ortalama olarak 1.400.000 Adet kek, 1.100.000 adet kurabiye üretimi mevcuttur. Üretimde 2'si gıda mühendisi, 3'ü gıda teknikeri, 1'i ustabaşı olmak üzere toplam 35 kişi çalışmaktadır. Üretim planı planlama bölümü tarafından satış bütçesine paralel olarak hazırlanmakta ve plan gıda mühendisi tarafından ustabaşına iletilmektedir. Ustabaşı üretimde kullanacağı malzemeleri depodan iç malzeme formu ile talep etmektedir. Günlük üretilecek kek ve kurabiyeler için reçete bilgilerindeki veriler dikkate alınarak hamur oluşturulmaktadır. Oluşturulan hamur üretim personeli tarafından kek ve kurabiyelere şekil ve gramaj ayarlaması yapan makinelere boşaltılır. Üretim makinelerinde şekil alan kek ve kurabiyeler 175 derecelik fırında ortalama 20 dakika pişirilir. Pişirme aşaması tamamlanan kek ve kurabiyeler soğumaları için soğutma odasına alınır ve ortalama 1 saat bekledikten sonra kalite kontrol işlemleri yapılır. Kontrol aşamasında üretimlerin şekil, tat ve ürün kaliteleri kontrol edilir ve

sonrasında ambalajlama aşamasına gönderilir. Ambalajlama bölümüne gelen yarı mamul halindeki kek ve kurabiyeler paketlenerek mamul haline getirilmekte ve depoya sevk edilmektedir. Üretimler üretim şefleri tarafından günlük üretim formuna yazılmakta ve haftalık olarak gıda teknikeri tarafından kullanılan Netsis sistemine işlenmektedir. İşletme 2012 yılında 26.250.000 adet, 2013 yılında ise 31.600.000 adet üretim gerçekleştirmiştir.

d) Satış Süreci

İşletmede satışlar anlaşmalı bayi aracılığı ile gerçekleşmektedir. Anlaşmalı bayi satışları için işletmenin pazarlama bölümünden iş geliştirme ve satış ekibi bayiler ile satış şartlarının mevcut bulunduğu sözleşme imzalamaktadır. Bu bilgilere istinaden müşteri hizmetleri satış siparişi oluşturmakta ve sipariş bilgilerini mamul depoya iletmektedir. Mamul depo sevkiyatın yapılacağı tarihte ilgili ürünlere ait siparişleri hazırlayıp kargo firması aracılığı ile sevkiyatı gerçekleştirmektedir. Siparişler depodan sevk irsaliyesi ile gerçekleşmekte fatura muhasebe bölümü tarafından kesilerek müşteriye gönderilmektedir.

3.4.4. Sürece İlişkin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

Sürece ait iç kontrol sistemi, iç denetim ekibinin* uyguladığı standart anket ve işletmenin kendi yapmış olduğu anket kullanılarak incelenmiştir.** Yapılan anket, görüşme ve sürecin yerinde incelenmesi sonucunda işletme yönetimine çalışmanın sonunda öneriler sunulmuştur. İşletme yönetiminin yapmış olduğu ankete ilişkin bilgiler şöyledir:

Anket işletme personelinden 40 kişiye yönlendirilmiş olup 27 kişi ilgili ankete katılmış, sorulara Evet/Hayır şeklinde cevapları vermeleri istenmiştir. Anket sorularına muhatap olan işletme personelinin bölüm bazında dağılımı şu şekildedir:

* İşletme 2013 yılında dış kaynak kullanarak iç denetim hizmeti almıştır.

** İşletme bilgilerinin gizliliğinden dolayı işletme yönetimi iç denetim ekibinin çalışmalarında kullandığı anket formunun bu çalışmada kullanılmasına izin vermemiştir.

Bölüm	Katılan Sayısı
Üretim	12
Finans	8
Satın Alma	4
Pazarlama	3

Sorular		Evet	Hayır
Görev ve Sorumlulukların Belirlenmesi			
1	Görevlerinizi net olarak biliyor musunuz?	23	4
2	Görev tanımlarınız yöneticileriniz tarafından yazılı olarak yapıldı mı?	5	22
3	Yaptığınız iş ile sorumluluklarınız örtüşüyor mu?	15	12
4	Yetkiniz ile yaptığınız işlemler örtüşüyor mu?	17	10
5	Bölüm yöneticiniz işinin gereğine uygun bilgi ve donanıma sahip midir?	21	6
6	Siz olmadığınız takdirde işlerinizi yapacak personel mevcut mudur?	12	15

İşletmenin döngüye ilişkin organizasyon yapısı görevler ayrılığı ilkesince ayrı ayrı bölüm olarak finans, satın alma, pazarlama ve üretim bölümleri şeklinde yapılandırılmıştır. İşletmede görev ayrılığı ilkesi bölümler bazında genel olarak uygulanmaktadır.

İşletmede satın alma süreci dışında yetki limitleri tam olarak çizilmemiştir. Üretim bölümü alt fonksiyonu olan depolama ve üretim hattı personelinin yetkileri ve sorumlulukları konusunda belirsizlikler mevcuttur.

İşletmenin döngüye ait incelenen bölümlerinde kritik personel yedeklemesi yapılmamaktadır.

Sorular		Evet	Hayır
Dürüstlük ve Etik Değerler			
7	İşletmenin yazılı olarak dürüstlük ve etik kuralları mevcut mudur?	10	17
8	Dürüstlük ve etik değerler genel olarak benimsenmekte midir?	22	5
9	Yöneticileriniz veya işletmedeki diğer yöneticiler genel veya özel toplantılarda dürüstlük ve etik kuralların öneminden açıklayıcı şekilde belirtir mi?	21	6
10	Yönetimin etik kuralları, prosedürleri desteklediği konusunda yeterli güven duyuyor musunuz?	19	8

İşletmenin yazılı etik kuralları, politika ve prosedürleri mevcut değildir. Genel olarak sözlü ifade edilen kurallar benimsenmiş olup orta düzey ve üst düzey yöneticiler bu kuralları ve değerleri her fırsatta çalışanlarına aktarmaktadır.

Sorular		Evet	Hayır
Bilgi, İletişim ve Sistem Kullanımı			
11	Yaptığınız işlemler ile ilgili bölümler arası bilgi akışı yeterli ölçüde yapılıyor mu?	18	9
12	İşletme de bilgi akışı zamanında yapılıyor mu?	21	6
13	Yapmış olduğunuz işlemlere ait sistemden rapor alabiliyor musunuz?	16	11
14	Kullanmış olduğunuz ERP programı ihtiyaçlarınızı karşılıyor mu?	15	12
15	Sistem ile ilgili bilgi işlem bölümünden gerekli desteği zamanında alabiliyor musunuz?	19	7
16	İşletmede iş sağlığı ve güvenliği için önlemler alınıyor mu?	23	4

İşletmede bilgi akışının zamanında yapılması, iş güvenliği için önlemlerin alınması ve personelin gerekli eğitimleri alması güçlü yönleri olarak, kullanılan ERP sisteminin ihtiyaçları karşılayamaması zayıf yönü olarak görülmektedir.

3.4.5. Bakiye Testleri

Bakiye testleri kapsamında ABC İşletmesinin 31.01.2014 tarihli bilançosunda görünen stok hesapları bakiyesi incelenmiştir. Bakiye testleri için öncelikle işletmenin hammadde ve mamul dengesi incelenmiş olup; işletmenin iddia ettiği dönem sonu sayım miktarının doğruluğu için incelenen dönemin envanter sayımına eşlik edilmiştir. Sayım işlemi başlamadan işletmeden elde edilen stok listesinden örnekleme yoluyla stok seçilmiş ve seçilen stoklar tekrar sayılmıştır.

İkinci aşamada hammadde ve ambalaj malzemesine ait dönem içi alışlar Netsis'ten çekilen satın alma raporu ve muavin hesaplar ile karşılaştırılmış tutarlı olup olmadığı ve seçilen örnek stok kalemlerinin satın alma maliyetleri incelenmiştir.

Son aşama üretim maliyeti ve stok değerlendirme incelenmiştir. İşlemler için yarı mamul ve mamul üretimine ait dönem içi detaylı üretim raporu alınmış ve üretim maliyeti yeniden hesaplanarak yarı mamul mamul dönüşümü incelenmiştir.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Bakiye
150.001	Hammadde Stokları	6.761
150.002	Ambalaj Malzemesi Stokları	5.325
150.003	Diğer Malzemeler Stokları	4.500
151.001	Yarı Mamul Kek	16.254
151.002	Yarı Mamul Kurabiye	9.753
152.001	Mamul Kek	5.231
152.002	Mamul Kurabiye	3.921
	Toplam	51.745

• Envanter Sayımı

İşletmede her ay sonu düzenli sayım yapılmaktadır. Bunun nedeni olarak, depo ve üretim süreçlerindeki manuel işlemlerden dolayı sisteme kaydedilmesi unutulmuş veya yanlış yazılan işlemlerin ay işlemleri tamamlanmadan düzeltilmesi olarak bildirilmiştir. Sayım aşamasında 8 adet hammadde, 2 adet ambalaj, 1 adet diğer malzeme, 3 adet yarı mamul ve 3 adet mamul stok kalemi seçilmiş ve bu kalemlere ait sayım bizzat tekrarlanmıştır.

Tablo 3. Sayım Sonuçları Listesi

Stok Kod	Stok Adı	ÖB	31.01.2014 Kaydi Miktar	31.01.2014 Sayım Miktar	Fark Miktar
1001	Un	Kg	2.900	2.800	100
1002	Şeker	Kg	1.200	1.160	40
1003	Yumurta	Kg	550	540	10
1004	Sıvı Yağ	Kg	480	470	10
1005	Kabartma Tozu	Kg	110	110	0
1006	Kakao	Kg	230	220	10
1007	Katı Yağ	Kg	200	200	0
1008	Karbonat	Kg	260	250	10
2001	Separatör	Adet	53.900	53.900	0
2002	Ambalaj Jelatin	Adet	53.900	53.900	0
3001	Koli	Adet	2.800	2.800	0
Kek_001	Sade Kek	Adet	132.500	132.500	0
Kek_002	Kakaolu Kek	Adet	131.200	131.200	0
Krb_001	Sade Kurabiye	Adet	121.700	121.700	0
Kek_12_Sade	12'li Sade Kek	Paket	1.850	1.850	0
Kek_12 Kakaolu	12'li Kakaolu Kek	Paket	3.200	3.200	0
Krb_12	12'li Kurabiye	Paket	4.100	4.100	0
Toplam			131.080	130.900	180

Sayım esnasında fark veren stok kalemleri tekrar sayılmış fark veren stokların ortak özellikleri incelendiğinde tümünün hammadde stoğu olduğu ve üretim reçetelerindeki tüketim miktarı ile fiili tüketim miktarları arasındaki farktan kaynaklandığı bilgisi edinilmiştir. Stok kalemleri önceki dönem birim maliyeti ile çarpılarak sayım farkı tutarlandırılmıştır.

Tablo 4. Tutarlandırılmış Sayım Farkı Tablosu

Stok Kod	Stok Adı	ÖB	31.01.2014 Kaydi Miktar	31.01.2014 Sayım Miktarı	Fark Miktar	Önceki Dönem Birim Maliyetler	Sayım Fark Tutarı
1001	Un	Kg	2.900	2.800	100	2,40	240,00
1002	Şeker	Kg	1.200	1.160	40	2,20	88,00
1003	Yumurta	Kg	550	540	10	0,20	2,00
1004	Sıvı Yağ	Kg	480	470	10	1,85	18,51
1005	Kabartma Tozu	Kg	110	110	0	0,45	0,00
1006	Kakao	Kg	230	220	10	0,36	3,60
1007	Katı Yağ	Kg	200	200	0	1,85	0,00
1008	Karbonat	Kg	260	250	10	5,00	50,00
2001	Separatör	Adet	53.900	53.900	0	0,15	0,00
2002	Ambalaj Jelatin	Adet	53.900	53.900	0	0,10	0,00
3001	Koli	Adet	2.800	2.800	0	0,05	0,00
Kek_001	Sade Kek	Adet	132.500	132.500	0	0,05	0,00
Kek_002	Kakaolu Kek	Adet	131.200	131.200	0	0,05	0,00
Krb_001	Sade Kurabiye	Adet	121.700	121.700	0	0,07	0,00
Kek_12_Sade	12'li Sade Kek	Adet	1.850	1.850	0	0,99	0,00
Kek_12 Kakaolu	12'li Kakaolu Kek	Adet	3.200	3.200	0	1,03	0,00
Krb_12	12'li Kurabiye	Adet	4.100	4.100	0	1,02	0,00
Toplam			131.080	130.900	180		402,11

- **Satın Alma Maliyetlerinin Testi**

İşletmede satın alınan stoklar THP 150 Hesapta görünen hammadde, ambalaj malzemesi ve diğer malzeme stoklarından oluşmaktadır. İşletmede ilk madde ve malzemeler için miktar dengesi şu şekilde oluşmaktadır:

$$\text{Dönem Başı Stok Miktarı} + \text{Dönem İçi Alışlar} - \text{Üretime Sevkiyat} - \text{Diğer Çıkışlar (Fire+Sayım Çıkışı)} = \text{Dönem Sonu Stok Miktarı}$$

Tablo 5. Hammadde ve Ambalaj Malzemesi Dönem Başı Envanter Listesi

Stok Kod	Stok Adı	ÖB	Dönem Başı Stok Miktarı	Dönem Başı Stok Tutarı(TL)
1001	Un	Kg	1.500	3.600
1002	Şeker	Kg	1.750	3.850
1003	Yumurta	Kg	500	100
1004	Sıvı Yağ	Kg	350	648
1005	Kabartma Tozu	Kg	100	45
1006	Kakao	Kg	250	90
1007	Katı Yağ	Kg	500	925
1008	Karbonat	Kg	100	500
2001	Separatör	Adet	50.000	7.500
2002	Ambalaj Jelatin	Adet	50.000	5.000
3001	Koli	Adet	40.000	2.000
Toplam			145.050	24.258

Tablo 6. Hammadde ve Ambalaj Malzemesi Alım Raporu

Stok Kodu	Stok Adı	ÖB	Dönem İçi Alım Miktarı	Dönem İçi Alım Tutarı (TL)
1001	Un	Kg	15.000	17.200
1002	Şeker	Kg	5.750	6.900
1003	Yumurta	Kg	5.000	700
1004	Sıvı Yağ	Kg	1.500	5.250
1005	Kabartma Tozu	Kg	700	450
1006	Kakao	Kg	400	1.500
1007	Katı Yağ	Kg	3.000	5.100
1008	Karbonat	Kg	700	4.500
2001	Separatör	Adet	200.000	5.200
2002	Ambalaj Jelatin	Adet	200.000	7.000
3001	Koli	Adet	70.000	3.500
Toplam			502.050	57.300

İşletmenin Ocak ayı hammadde ve ambalaj malzemesi miktar dengesi şu şekilde oluşmuştur:

Tablo 7. İlk Madde ve Malzeme Miktar Dengesi

Stok Kodu	Stok Adı	ÖB	Önceki Dönem Devir Miktarı	Dönem İçi Alım Miktarı	Üretime Sevk Edilen	Diğer Çıktılar	Dönem Sonu Envanter Miktarı
1001	Un	Kg	3.500	15.000	15.700	0	2.800
1002	Şeker	Kg	1.750	5.750	6.340	0	1.160
1003	Yumurta	Kg	500	5.000	4.960	0	540
1004	Sıvı Yağ	Kg	350	1.500	1.380	0	470
1005	Kabartma Tozu	Kg	100	700	690	0	110
1006	Kakao	Kg	250	400	430	0	220
1007	Katı Yağ	Kg	500	3.000	3.300	0	200
1008	Karbonat	Kg	100	700	550	0	250
2001	Separatör	Adet	50.000	200.000	196.100	0	53.900
2002	Ambalaj Jelatin	Adet	50.000	200.000	196.100	0	53.900

İşletme maliyetlerini ortalama ağırlıklı maliyet yöntemi ile hesaplamaktadır. Hesaplama formülü:

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{\text{Dönem Başı Envanter Tutarı} + \text{Dönem İçi Alım Tutarı} + \text{Ek Maliyetler}}{\text{Dönem Başı Envanter Miktarı} + \text{Dönem İçi Alım Miktarı}}$$

İşletmenin incelenen döneme ait hammadde ve ambalaj malzemesi birim maliyet hesaplaması şu şekildedir:

Tablo 8. Hammadde ve Ambalaj Malzemesi Birim Maliyet Hesaplama Tablosu

Stok Kod	Stok Adı	ÖB	Dönem Başı Envanter Miktarı	Dönem Başı Envanter Tutarı	Dönem İçi Alım Miktarı	Dönem İçi Alım Tutarı	Ortalama Birim Maliyet
1001	Un	Kg	1.500	3.600	15.000	17.200	1,26
1002	Şeker	Kg	1.750	3.850	5.750	6.900	1,43
1003	Yumurta	Kg	500	100	5.000	700	0,15
1004	Sıvı Yağ	Kg	350	648	1.500	5.250	3,19
1005	Kabartma Tozu	Kg	100	45	700	450	0,62
1006	Kakao	Kg	250	90	400	1.500	2,45
1007	Katı Yağ	Kg	500	925	3.000	5.100	1,72
1008	Karbonat	Kg	100	500	700	4.500	6,25
2001	Separatör	Adet	50.000	7.500	200.000	5.200	0,05
2002	Ambalaj Jelatin	Adet	50.000	5.000	200.000	7.000	0,05
3001	Koli	Adet	40.000	2.000	70.000	3.500	0,05
Toplam			145.050	24.258	502.050	57.300	

Tablo 9. Hammadde ve Ambalaj Malzemesi Stok Hesapları Özet Dökümü

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak	Açıklama
150.001	Hammadde Stokları	9.758,00		Dönem Başı Açılış
150.001	Hammadde Stokları	41.600,00		Dönem İçi Alışlar
150.001	Hammadde Stokları		44.596,52	Üretime Sevk
		51.358,00	44.596,52	
		6.761,48		Devir Tutarı

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak	Açıklama
150.002	Ambalaj Malzemesi Stokları	12.500,00		Dönem Başı Açılış
150.002	Ambalaj Malzemesi Stokları	12.200,00		Dönem İçi Alışlar
150.002	Ambalaj Malzemesi Stokları		19.374,68	Üretime Sevk
		24.700,00	19.374,68	
		5.325,32		Devir Tutarı

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak	Açıklama
150.003	Diğer Malzemeler Stokları	2.000		Dönem Başı Açılış
150.003	Diğer Malzemeler Stokları	3.500		Dönem İçi Alışlar
150.003	Diğer Malzemeler Stokları		1.000	Sarf Edilen
		5.500	1.000	
		4.500		Devir Tutarı

- **Üretilen Ürünlerin Maliyetinin Testi**

Satın alınan stoklara ilişkin maliyet hesaplaması incelemesinden sonra, üretilen ürünlerin maliyet hesaplaması incelenmiştir. Üretim maliyeti incelemesine 710 İlk Madde Malzeme Gideri Hesabının incelemesi ile başlanılmıştır. İşletmede 3 tane esas üretim, 2 tane de yardımcı üretim gider yeri bulunmaktadır.

Tablo 10. Gider Yerleri

Gider Yeri Kodu	Gider Yeri Adı	Detay
100	İlk Madde Malzeme Deposu	Yardımcı Üretim Gider Yeri
101	Yemekhane	Yardımcı Gider Yeri
200	Hamur hane	Esas Üretim Gider Yeri
300	Fırınlama	Esas Üretim Gider Yeri
400	Paketleme	Esas Üretim Gider Yeri

Malzeme deposundan üretim gider yerine çıkışı yapılan malzemelerin tutarı 63.971,20 TL'dir. Bu rakam Tablo 12'de iş emri bazında detaylı şekilde görülmektedir.

İşletmenin yarı mamul ve mamul maliyeti oluşmadan ilk madde malzeme maliyetini hesaplamak için tüketilen hammadde ve ambalaj malzemeleri öncelikle reçete miktarları ile karşılaştırılmıştır. Miktar dengesi kontrol edildikten sonra birim maliyetleri çarpıtılarak 710 İlk Madde ve Malzeme Hesabı Gideri borç bakiyesi kontrol edilmiştir.

Tablo 11. 710 İlk Madde Malzeme Gideri Hesap Dökümü

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak	Detay
710.001	İlk Madde Malzeme Gideri	0,00		Dönem Başı Açılış Tutarı
710.001	İlk Madde Malzeme Gideri	63.971,20		Üretime Giren
710.001	İlk Madde Malzeme Gideri		63.971,20	Üretime Çıkan
		63.971,20	63.971,20	
				Devir Tutarı

Tablo 12. Üretim İş Emri Detay Listesi

İş Emri Kodu	Üretilen Stok Kodu	Tüketilen Malzeme Kodu	Tüketilen Malzeme Adı	Reçete Miktarı	ÖB	Üretilen Miktar	Tüketilen Malzeme Miktarı	Birim Maliyet	İlk Madde Malzeme Payı
YM_Kek_001	Kek_001	1001	Un	0,005	Kg	950.000	4.750,00	1,26	5.987,88
YM_Kek_001	Kek_001	1002	Şeker	0,003	Kg	950.000	2.850,00	1,43	4.085,00
YM_Kek_001	Kek_001	1003	Yumurta	0,002	Kg	950.000	1.900,00	0,15	276,36
YM_Kek_001	Kek_001	1004	Sıvı Yağ	0,001	Kg	950.000	950,00	3,19	3.028,45
YM_Kek_001	Kek_001	1005	Kabartma Tozu	0,0005	Kg	950.000	475,00	0,62	293,91
Toplam									13.671,59

İş Emri Kodu	Üretilen Stok Kodu	Tüketilen Malzeme Kodu	Tüketilen Malzeme Adı	Reçete Miktarı	ÖB	Üretilen Miktar	Tüketilen Malzeme Miktarı	Birim Maliyet	İlk Madde Malzeme Payı
YM_Kek_002	Kek_002	1001	Un	0,005	Kg	430.000	2.150,00	1,26	2.710,30
YM_Kek_002	Kek_002	1002	Şeker	0,003	Kg	430.000	1.290,00	1,43	1.849,00
YM_Kek_002	Kek_002	1003	Yumurta	0,002	Kg	430.000	860,00	0,15	125,09
YM_Kek_002	Kek_002	1004	Sıvı Yağ	0,001	Kg	430.000	430,00	3,19	1.370,77
YM_Kek_002	Kek_002	1005	Kabartma Tozu	0,0005	Kg	430.000	215,00	0,62	133,03
YM_Kek_002	Kek_002	1006	Kakao	0,001	Kg	430.000	430,00	2,45	1.051,85
Toplam									7.240,04

Tablo 12. Devamı

İş Emri Kodu	Üretilen Stok Kodu	Tüketilen Malzeme Kodu	Tüketilen Malzeme Adı	Reçete Miktarı	ÖB	Üretilen Miktar	Tüketilen Malzeme Miktarı	Birim Maliyet	İlk Madde Malzeme Payı
Kurabiye_001	Krb_001	1001	Un	0,008	Kg	1.100.000	8.800,00	1,26	11.093,33
Kurabiye_001	Krb_001	1002	Şeker	0,002	Kg	1.100.000	2.200,00	1,43	3.153,33
Kurabiye_001	Krb_001	1003	Yumurta	0,002	Kg	1.100.000	2.200,00	0,15	320,00
Kurabiye_001	Krb_001	1007	Katı Yağ	0,003	Kg	1.100.000	3.300,00	1,72	5.680,71
Kurabiye_001	Krb_001	1008	Karbonat	0,0005	Kg	1.100.000	550,00	6,25	3.437,50
Toplam									23.684,88

İş Emri Kodu	Üretilen Stok Kodu	Tüketilen Malzeme Kodu	Tüketilen Malzeme Adı	Reçete Miktarı	ÖB	Üretilen Miktar	Tüketilen Malzeme Miktarı	Birim Maliyet	İlk Madde Malzeme Payı
MM_Kek_12	Kek_12_Sade	Kek_001	Sade Kek	12	Ad	70.000	840.000		0
MM_Kek_12	Kek_12_Sade	2001	Separatör	1	Ad	70.000	70.000	0,05	3.556
MM_Kek_12	Kek_12_Sade	2002	Ambalaj Jelatin	1	Ad	70.000	70.000	0,05	3.360
Toplam									6.916,00

İş Emri Kodu	Üretilen Stok Kodu	Tüketilen Malzeme Kodu	Tüketilen Malzeme Adı	Reçete Miktarı	ÖB	Üretilen Miktar	Tüketilen Malzeme Miktarı	Birim Maliyet	İlk Madde Malzeme Payı
Kakaolu Kek12	Kek_12Kakaolu	Kek_002	Kakaolu Kek	12	Ad	35.000	420.000		0
Kakaolu Kek12	Kek_12Kakaolu	2001	Separatör	1	Ad	35.000	35.000	0,05	1778
Kakaolu Kek12	Kek_12Kakaolu	2002	Ambalaj Jelatin	1	Ad	35.000	35.000	0,05	1680
Toplam									3.458,00

İş Emri Kodu	Üretilen Stok Kodu	Tüketilen Malzeme Kodu	Tüketilen Malzeme Adı	Reçete Miktarı	ÖB	Üretilen Miktar	Tüketilen Malzeme Miktarı	Birim Maliyet	İlk Madde Malzeme Payı
Kurabiye_12	Krb_12	Krb_001	Sade Kurabiye	12	Ad	91.100	1.093.200		0
Kurabiye_12	Krb_12	2001	Separatör	1	Ad	91.100	91.100	0,05	4.628
Kurabiye_12	Krb_12	2002	Ambalaj Jelatin	1	Ad	91.100	91.100	0,05	4.373
Toplam									9.000,68

Genel Toplam: 63.971,20

İşletme işçilik ve genel üretim gideri hesaplarını gider çeşitlerine bağlantılı olarak şu şekilde gruplandırmıştır:

- Direkt –Endirekt İşçilik
- Enerji
- Diğer
- Amortisman

Döneme ilişkin giderler incelendiğinde en yüksek payın işçilik giderleri ve enerji gideri olduğu Tablo 13’de görülmektedir.

Tablo 13. Gider Çeşitleri ve İlgili Dönem Tutarları

Muhasebe Hesap Kodu	Muhasebe Hesap Adı	Gider Çeşidi Grubu	Bakiye(TL)
720.001	Maaş	Direkt İşçilik	65.500
720.002	Sosyal Sigortalar Primleri	Direkt İşçilik	22.000
720.003	İşsizlik Sigortası Primleri	Direkt İşçilik	2.300
		Toplam 720	89.800
730.001	Maaş	Endirekt İşçilik	8.750
730.002	Sosyal Sigortalar Primleri	Endirekt İşçilik	1.250
730.003	İşsizlik Sigortası Primleri	Endirekt İşçilik	750
730.004	Kıdem Tazminatları	Endirekt İşçilik	2.500
730.010	Sarf Malzemesi Giderleri	Diğer Giderler	1.000
730.020	Elektrik Gideri	Enerji Gideri	15.000
730.021	Doğalgaz Gideri	Enerji Gideri	8.750
730.030	Su Gideri	Diğer Giderler	750
730.040	Personel Yemek Gideri	Endirekt İşçilik	3.750
730.041	Personel Taşıma Gideri	Endirekt İşçilik	3.200
730.050	Yurt İçi Seyahat Gideri	Diğer Giderler	150
730.051	Yurt Dışı Seyahat Gideri	Diğer Giderler	0
730.052	Temsil ve Ağırılama Gideri	Diğer Giderler	150
730.053	Emtia Sigorta Gideri	Diğer Giderler	300
730.054	Kırtasiye Gideri	Diğer Giderler	130
730.055	Diğer Giderler	Diğer Giderler	10
730.060	Bina Amortisman Gideri	Amortismanlar	500
730.061	Makine Amortisman Gideri	Amortismanlar	2.160
730.062	Nakil Vasıtaları Amortisman Gideri	Amortismanlar	750
730.063	Diğer Demirbaşlar Amortisman Gideri	Amortismanlar	250
		Toplam 730	50.100
		Genel Toplam	139.100

Aylık oluşan işçilik ve genel üretim giderlerinin üretilen ürünlere dağıtımına Tablo 14’de, stoklu yarı mamul ve mamul hesaplamasına ise Tablo 15’de yer verilmiştir.

Tablo 14. Gider Dağıtım ve Birim Üretim Maliyeti Hesaplaması

Stok Kodu	Üretilen Miktar	İlk Madde Malzeme Payı	İşçilik Payı	Genel Üretim Payı	Toplam Üretim Maliyeti	Birim Üretim Maliyeti
Kek_0001	950.000	13.672	25.000	17.785	56.457	0,06
Kek_0002	430.000	7.240	12.000	8.050	27.290	0,06
Krb_0001	1.100.000	23.685	45.000	20.593	89.278	0,08
Kek_12_Sade	70.000	67.636	1.850	1.310	70.797	1,01
Kek_12 Kakaolu	35.000	32.995	3.200	655	36.850	1,05
Krb_12	91.100	82.826	2.750	1.706	87.282	0,96
Toplam		228.054	89.800	50.100	367.954	

Tablo 15. Yarı Mamul ve Mamul Stoklu Birim Maliyet Hesaplaması

Stok Kodu	Ocak Dönem Başı Miktar	Ocak Dönem Başı Tutar	Üretilen Miktar	Toplam Üretim Maliyeti	Ocak Dönem Sonu Miktar	Ocak Dönem Sonu Tutar	Stoklu Birim Maliyet
Kek_0001	122.500	8.575	950.000	56.457	132.500	8.034	0,06
Kek_0002	132.320	7.939	430.000	27.290	131.200	8.220	0,06
Krb_0001	110.500	7.735	1.100.000	89.278	121.700	9.753	0,08
Kek_12_Sade	1.250	1.238	70.000	70.797	1.850	1.870	1,01
Kek_12_Kakaolu	4.500	4.635	35.000	36.850	3.200	3.361	1,05
Krb_12	6.200	5.766	91.100	87.282	4.100	3.921	0,96
Toplam	377.270	35.888	2.676.100	367.954	394.550	35.159	

3.4.6. Sonuçların Değerlendirilmesi

Çalışmada ABC İşletmesinin üretim ve stok döngüsüne ait iç kontrol sistemi incelenmiş ve 31.01.2014 tarihli finansal tablosunda görünen stok hesapları denetlenmiştir.

Çalışma boyunca fiziki inceleme, gözlem, soruşturma, yeniden hesaplama ve kayıt sürecinin izlenmesi teknikleri ile elde edilen bulgular ve öneriler işletme üst yönetimine sunulmuştur.

Çalışma sonucu elde edilen bulgu ve öneriler öncelikle özet olarak değerlendirilmiş, sonrasında ise detaylı olarak iki bölümde ele alınmıştır. Birinci bölümde mevcut iç kontrol sisteminin geliştirilmesine yönelik önerilere, ikinci bölümde ise; stok hesaplarının denetimine ilişkin elde edilen bulgulara yer verilmiştir. Özet olarak:

En uygun fiyattaki tedarikçi araştırmasının yapılması, satın alma siparişlerinin onay mekanizmasından geçmesi, teslim alma ve muhasebe kaydı işlemlerinin görevler ayrılığı gereğince farklı kişiler tarafından yapılması işletmenin satın alma sürecindeki iç kontrol sisteminin güçlü yönlerini,

Yazılı kontrol prosedürlerinin olmaması, üretim ve depo sürecindeki personelin yetki ve sorumluluklarındaki belirsizlik, sürece ait işlemlerde ERP'nin aktif olarak kullanılmaması dolayısıyla manuel işlemlerin çokluğu, buna paralel ürün maliyetlerinin geç belirlenmesi ve satış fiyatlarının zamanında güncellenememesi işletmenin zayıf yönlerini göstermektedir.

İşletmenin son yıldaki büyüme hızı ve yeni ürün grubuyla yurt dışı piyasaya açılmak için yatırım döneminde olduğu dikkate alındığında, etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı önem kazanmaktadır. Bu durum döngüye ait işlem sayısının artmasına ve işletmenin daha fazla risk ile karşılaşmasına sebep olacaktır. Bu bağlamda işletmedeki üretim ve stok döngüsüne ilişkin iç kontrol sistemi değerlendirildiğinde mevcut kontrollerin yeterli olmadığı gözlemlenmiştir.

Bir yıl önce dış kaynak kullanımıyla alınan iç denetim sonuçlarında yaşanan kontrol kaybı, ERP programının anlık bilgi sağlayacak şekilde aktif kullanılmaması,

döngünün işletme için artan öneminden dolayı iç kontrol sisteminin yetersizliği ve muhtemel riskler dikkate alındığında işletmede yönetim kuruluna bağlı bir iç denetim bölümünün oluşturulması önerilmektedir.

Oluşturulan iç denetim bölümü; fayda maliyet analizi çerçevesinde iç kontrol sistemini değerlendirerek; koruyucu niteliğiyle işletmenin güçlü yönü olan satın alma sürecine ait mevcut kontrollerin işletmenin güncel ihtiyaçları doğrultusunda uygulanmasını ve sürdürülmesini sağlarken, yapıcı niteliğiyle işletmenin zayıf olan yönlerini ait kontrollerin etkin hale getirilmesini sağlamalıdır.

Özellikle depo ve üretim süreçlerine ait kontrollerin oluşturulması, ERP'nin aktif kullanılmasıyla sürece ait işlemlerin zamanında raporlanabilmesi işletmeye verimlilik artışı ve maliyet avantajı sağlayacaktır. Bunun sonucu olarak kârlılığın olumlu yönde etkilenmesi işletmeye piyasada rekabet avantajı sağlamayı, mevcut durumunu güçlendirmeyi ve yeni gireceği piyasadaki belirsizlikleri fırsata çevirme imkânı tanıyacaktır. Bu durumun sağlayacağı fayda önerilen ek kontrollerin ve iç denetim bölümünün işletmeye getireceği maliyetten daha fazla olacaktır.

Sonuç olarak görülmüştür ki; büyümeyle beraber döngü üzerindeki eksik kontrol noktaları, üretim ve stok hareketlerine ait işlemlerin eş zamanlı olarak kayıt altına alınamamasının verdiği zaman kaybından dolayı ürün maliyetlerinin geç belirlenmesi, sonuçların karar alıcılara geç raporlanması ve buna paralel olarak satış fiyatlarının güncellenememesi kârı olumsuz yönde etkileyen sonuçlar doğurmaktadır. Bu durum ana amacı kâr elde etmek olan işletmenin ana amacından sapmasına neden olmaktadır.

İç Kontrol Sistemine İlişkin Öneriler

Depo ve üretim sürecinde gerçekleştirilen mal kabul, depolara arası sevk, üretim ve diğer işlemlerin eş zamanlı olarak ERP sisteminde kayıt altına alınabilmesi için el terminali veya barkod okuyucu cihazların kullanımı sağlanmalıdır.

Stoklara ait depoların giriş ve çıkış kapılarında kart okuma sistemi mevcuttur. İşletmede çalışan personelin tamamının depoya giriş yetkisi bulunduğu ve depoların herhangi bir kamera sistemi ile takip edilmediği gözlemlenmiştir. Bu durum yetkisi olmayan personelin stoklara erişiminin kolaylığını göstermektedir. Depolara girişlerin

görevler ayrılığı ilkesi gereğince sadece yetkisi olan personele verilmesi ve kamera sistemi ile izlenilebilmesi gibi önleyici kontrollerle varlıkların korunması sağlanılmalıdır.

İşletmenin yazılı bir sayım yönetmeliği bulunmamaktadır, detaylı olarak sayım yönetmeliği hazırlanmalı ve ilgili bölümlerle paylaşılmalıdır.

Sadece depo personeli tarafından yapılan stok sayımlarına sayım yönetmeliği ile depo personeli dışından bir personelin eşlik etmesi sağlanılmalıdır. Sayımlara eşlik edilmesi hem sayımların güvenilirliğini arttıracak hem de hataların ve suistimalin önüne geçilmesini sağlayacaktır.

Hatalı veya kusurlu olarak gerçekleştirilen üretimler için tutanak hazırlanmalı ve stoklardan düşümü sağlanılmalıdır. İlgili tutanakların 2 nüsha düzenlenip üretim müdürü tarafından imzalanarak bir nüshasının maliyet muhasebesi bölümüne iletilmesi sağlanılmalıdır.

Stoklar için kritik stok seviyesinin belirlenmemiştir. İlk madde ve malzemede meydana gelebilecek stok noksanlığı üretimin durmasına, mamullerde meydana gelecek noksanlık ise müşteri sevkiyatlarının zamanında yapılamamasına neden olacaktır. Üretimde kullanılan her malzeme ve mamuller için kritik stok seviyesi belirlenmeli ve stok kartlarına bilgi olarak eklenilmelidir.

Üretimlerin reçete miktarları dikkate alınarak yapılmadığı gözlemlenmiştir. Ustabaşı ile yapılan görüşmede farkın nedeni olarak reçete miktarlarının düzenli olarak güncellenmediği bildirilmiştir. Bu durum ay sonu sayımda hammadde grubu stokların sayım farkına neden olduğu için reçetelerin düzenli güncellenmesi gerekmektedir.

Müşterilerden alınan satış siparişinin müşteri temsilcileri tarafından satış siparişi oluşturulup mamul depoya bilgi verilmek suretiyle sevk edildiği gözlemlenmiştir. Süreçte herhangi bir onay mekanizması mevcut değildir, bu durum hile ve suistimale açıktır. Satış siparişleri pazarlama yöneticisi tarafından onaylanmalıdır.

Mamullerin son kullanım tarihine ait takip sisteminin olmaması dolayısıyla sektör gereği yapılan denetimlerde para cezası alındığı tespit edilmiştir. Bu bilgilerin ERP üzerinde takip edilmesi ve raporlanması sağlanmalıdır.

Kilit pozisyonundaki personelin sorumlulukları yeniden belirlenmeli ve bu personelin yaptığı işler ile ilgili bilgiler dökümanite edilerek yedeklenmelidir.

Üretim süreçlerinde akış şemaları oluşturulmalı ve süreçteki gelişmelere paralel olarak belirli aralıkta güncellenmelidir.

Hesap Testlerinde Elde Edilen Bulgular

Detaylı dönem başı envanter listesi ile 150 Hammadde Malzeme Hesabının dönem başı açılış bakiyesi karşılaştırılmış olup herhangi bir fark ile karşılaşılmamıştır.

Detaylı satın alma raporundaki alış tutarı ile 150 Hammadde Malzeme Hesabının dönem içi giriş bakiyesi karşılaştırılmış olup herhangi bir fark ile karşılaşılmamıştır.

Örnek olarak seçilen stok kalemlerine ait tedarikçi faturaları tutarları alış raporu ve hesap muavinleri ile karşılaştırılmış fark tespit edilmemiştir.

Örnek olarak seçilen stok kalemlerinin, ortalama birim maliyet hesaplaması yeniden hesaplama yöntemi kullanılarak tekrar hesaplanmış, ERP 'deki birim maliyetler ile karşılaştırılmış fark tespit edilememiştir.

İşletmenin ana üretim ve üretime destek veren yardımcı üretim yerlerine ait gider yerlerinin işletmenin maliyet yapısına uygun olarak belirlendiği ve muhasebe kayıtlarının bu yapıya uygundur.

Üretim maliyeti incelemesine öncelikle 710 İlk Madde ve Malzeme Hesap bakiyesi ile başlanılmıştır. Bakiyenin kontrolü için;

- İlk aşamada; üretimi yapılan yarı mamul ve mamullerin reçete miktarları ile üretim miktarları çarpılarak toplam tüketilen hammadde miktarı bulunmuştur. Elde edilen toplam miktar ile stok hareketleri raporundan üretime sevk edilen hammadde miktarı karşılaştırılmış fark tespit edilmemiştir.
- İkinci aşamada; toplam tüketim miktarı ile satın alma maliyetleri çarpılarak toplam tüketim tutarı tespit edilmiştir (Tablo 12). Elde edilen

tutar ile 710 İlk Madde ve Malzeme Hesabı borç bakiyesi karşılaştırılmış herhangi bir fark tespit edilememiştir. (Tablo 11)

402 TL'lik sayım farkına ait muhasebe kayıtları sorgulandığında herhangi bir muhasebe kaydı ile karşılaşılmamıştır. Sayım farkı veren stokların tamamının hammadde stoğu olduğu ve bu farkın reçete miktarlarındaki güncellemelerin geç yapıldığından kaynaklandığı, sayım sonrasında reçete bilgilerinin güncellendiği ve farkın iş emirlerine dağıtıldığı bildirilmiştir. 710 İlk Madde ve Malzeme Hesabı için yaptığımız incelemeler esnasında işletmeden güncel reçete bilgileri iletildiği için sayım farkının dağıtımını kontrol edilememiştir. İşletme bu dağıtıma ilişkin bilgileri raporlayamamaktadır. Bu durum hammadde stoklarında meydana gelen hile ve suistimalin ortaya çıkarılmasını da engellemektedir.

Üretim maliyetinde işçilik gideri olarak gözüken 89.800 TL'lik tutar 720 Direk İşçilik Hesabı'ndaki tutar ile karşılaştırılmış fark tespit edilmemiştir. İşçilik giderlerinin üretilen ürünlere dağıtımını yönteminde kapasite miktarına göre belirlenen katsayı yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntemin tercih edilme nedeni sorgulandığında üretim yerindeki personelin görev yerinin gün içinde ihtiyaca göre çok sık değiştirilmesi olarak belirtilmiştir.

Genel üretim gideri hesabındaki tutarlar işletmedeki gider çeşidi yapısına uygundur.

Genel üretim gideri içinde 50.100. TL 'lik büyük paya sahip olan enerji giderine ait doğalgaz ve elektrik faturalarının maliyet işlemleri tamamlandıktan sonra işletmeye ulaştığı için tahakkuk kaydı yapılmak suretiyle kayıtlara alındığı tespit edilmiştir. İşletmede inceleme yaptığımız dönemde ilgili faturalara ait fiili tutar ile tahakkuk tutarı arasında 1.750 TL'lik farkın faturanın işletmeye ulaştığı dönemde fark tutarı olarak kayıtlara alındığı tespit edilmiştir.

Genel üretim giderlerinin ürünlere dağıtımında üretim miktarı yöntemi kullanılmaktadır. Kullanılan bu yöntem enerji giderinin dağıtımını için çok doğru bir yöntem olmayıp bunların dışındaki gider çeşitlerinin dağıtımında kullanılabilir. Enerji giderlerinin dağıtımını için tüketilen kilowatt saat üzerinden dağıtım yapılması

üretile ürünlerin maliyet hesaplaması için daha uygundur. Yöntemin hesaplama mantığı şu şekildedir:

Üretim Miktarı	X	Dağıtılabak Genel
Toplam Üretim Miktarı		Üretim Tutarı

Elde edilen bilgiler doğrultusunda örnek stok kalemleri için üretim maliyeti ve stoklu birim maliyetler yeniden hesaplanmış fark tespit edilememiştir. (Tablo 14-15)

Maliyet işlemlerine ait muhasebe kayıtları VUK'la uygundur.

Son olarak ürün kârlılık raporu incelendiğinde; zararına satış yapıldığı tespit edilmiştir. Pazarlama yöneticisi ile yapılan görüşmede ürün maliyet bilgisinin maliyet muhasebesi tarafından geç raporlandığını ve maliyet değişiminin zamanında ürün satış fiyatlarına yansıtılamadığı bildirilmiştir.

SONUÇ

İşletme yönetimi, işletmenin kuruluşundan başlayarak gerçekleştirdikleri her türlü yönetsel uygulamalarında özenli ve dikkatli davranmak zorundadır. İşletme yönetimlerini bu türlü özenli ve dikkatli davranmaya iten en önemli nedenlerden bir tanesi zorlu rekabet koşullarının bulunduğu piyasalarda varlıklarını sürdürebilmektir. İşte bu noktada yönetimin beş temel fonksiyonundan biri olan kontrol, işletmelerin amaçları doğrultusunda başarılı bir şekilde varlıklarını sürdürebilmeleri için temel unsurlardan biri haline gelmiştir. Bu bağlamda en küçük işletmeden en büyük işletmeye farklılık gösterse de her işletmenin kendine özgü bir kontrol mekanizmasının bulunması bunun bir göstergesidir.

Küçük ölçekteki işletmelerde gerçekleştirilen işlemlerin çoğunu işletme sahiplerinin bizzat kendilerinin yapması veya doğrudan müdahale etme imkânının bulunması kontrol mekanizmasını kolaylaştırmaktadır. Öte yandan orta ve büyük ölçekteki işletmelerde; ölçeklerinin büyümesinden dolayı faaliyetlerindeki artan işlem sayısı, üretim süreçlerinin karmaşıklığı, işlemlerin birçok lokasyonda gerçekleşmesi ve yönetimin profesyonel yöneticilere devredilmesi gibi faktörler hem işletme sahiplerinin hem de yöneticilerin kontrol mekanizmasını zorlaştırmaktadır. Bu bağlamda işletme yönetimi, belirlemiş oldukları amaçları doğrultusunda faaliyetlerini sürdürürken karşılaşılabilecekleri olumsuzluklardan korunmak, verimlilik artışı ve güvenilirlik sağlamak için tüm fonksiyonlarını bir bütün içinde değerlendirebildikleri etkin bir iç kontrol sistemini oluşturmak ve işlerliğini sağlamakla yükümlüdür. Bu noktada sistemin oluşturulmasını etkileyen iki önemli unsur, risk faktörü ve sistemin getireceği maliyettir.

Etkin bir iç kontrol, işletmenin amaçları doğrultusunda varmak istediği noktaya ulaşmasını sağlayarak bu süreçte karşılaştığı ve karşılaşılabileceği beklenmedik olayların engellenmesinde makul bir güvence sağlayan önlemler bütünü olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmenin amaçları ile örtüşmeyen, hataların oluşmasını engelleyemeyen veya ortaya çıkarılmasında yetersiz kalan, özetle; etkin olmayan iç kontrol sistemine sahip işletmelerde hile ve suistimallerin oluşmasından dolayı varlık kaybının yaşanması

kaçınılmaz hale gelmektedir. Bu noktada sistemin işlerliğinin ve etkinliğinin değerlendirilmesi için iç denetçilere ihtiyaç duyulmaktadır.

Özellikle orta ve büyük ölçekteki üretim işletmelerinin zorlu rekabet ortamında piyasaya yeni ürün sunma ve mevcut ürünlerindeki kaliteyi koruyarak üretim yapma eğilimlerinin belirsizlikleri, riskleri ve varlık kayıplarını beraberinde getirmesiyle döngünün faaliyet sonuçlarına etkisi kontrollerin etkinliğini tekrar gündeme getirmiştir.

İç denetçi; üretim ve stok döngüsü üzerinde oluşturulan iç kontrol sistemini, işletmenin amaçları ve diğer işletme fonksiyonlarına etkisini dikkate alarak bir bütün halinde inceleyerek, etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmelidir. Şöyle ki; denetçi döngünün miktar hareketleri sonucu oluşan tutarların yasalara uygunluğuyla beraber, belirlenen kontrollerin yeterliliğini, organizasyon yapısının döngüye uygunluğunu, raporlama yapısının yönetime bilgileri doğru ve zamanında iletilmesini sağlayacak şekilde tasarlanıp tasarlanmadığını, değerlendirme yönteminin işletmeye uygunluğunu, döngünün verimliliğini ve kullanılan bilgisayar programının etkinliği gibi finansal ve finansal olmayan bilgileri kullanarak değerlendirmelidir.

EKLER

Ek 1. Uluslararası İç Denetim Standartları ⁴⁶⁴

Nitelik Standartları

1000 – Amaç, Yetki ve Sorumluluklar

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

Yorum:

İç denetim yönetmeliği, iç denetim faaliyetinin amacını, yetkisini ve sorumluluğunu tanımlayan resmî bir belgedir. İç denetim yönetmeliği, bir kurum içerisinde iç denetim faaliyetinin konumunu, iç denetim yöneticisinin yönetim kuruluna işlevsel bağlılığını da içerecek şekilde belirler, görevlerin gerçekleştirilmesi ile ilgili olan kayıtlara, personele ve fiziki varlıklara erişimi yetkilendirir ve iç denetim faaliyetlerinin kapsamını tanımlar. İç denetim yönetmeliğinin nihai onay mercii Yönetim Kuruludur.

1000.A1 – Kuruma sağlanan güvence hizmetlerinin niteliği iç denetim yönetmeliğinde tanımlanmak zorundadır. Eğer kurum dışından taraflara güvence hizmeti temin edilecekse, bunların niteliği de yönetmelikte tanımlanmak zorundadır.

1000.C1 – Danışmanlık hizmetlerinin niteliği, iç denetim yönetmeliğinde tanımlanmak zorundadır.

⁴⁶⁴ TİDE, (Çevrimiçi), <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=Standartlar>, (Erişim Tarihi: 10.12.2014)

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

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

1100 – Bağımsızlık ve Objektiflik

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

Yorum:

Bağımsızlık, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını tarafsız olarak yerine getirme kabiliyetini tehdit eden şartlardan uzak olmak demektir. İç denetim faaliyetinin sorumluluğunu etkili bir şekilde yerine getirmek için gerekli olan bağımsızlık mertebesine erişmek amacıyla iç denetim yöneticisi üst seviye yönetime ve yönetim kuruluna doğrudan ve sınırsız bir şekilde ulaşma imkânına sahiptir. Bu durum, çifte raporlama ilişkisi vasıtasıyla elde edilebilir. Bağımsızlığa yönelik tehditler, denetçi, görev, fonksiyon ve kurum seviyelerinde ele alınmak zorundadır.

Objektiflik (nesnellik), iç denetçilerin görevlerini, iş sonucunda çıkan ürüne gerçekten ve dürüst bir şekilde inanacakları ve bu ürünün kalitesinden önemli bir taviz vermeyecekleri şekilde yapmalarını sağlayan tarafsız bir zihinsel tutumdur. Objektiflik, iç denetçilerin, denetim konularına ilişkin karar ve yargılarını başkalarınınkilere bağlamamalarını gerektirir. Objektifliğe yönelik tehditler, denetçi, görev, fonksiyon ve kurum seviyelerinde ele alınmak zorundadır.

1110 – Kurum İçi Bağımsızlık

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

Yorum:

Kurum içi bağımsızlık iç denetim yöneticisinin işlevsel olarak yönetim kuruluna raporlama yapmasıyla etkili şekilde sağlanır. İşlevsel raporlama örnekleri, yönetim kurulunun;

- *İç denetim yönetmeliğini onaylaması,*
- *Risk amaçlı iç denetim planını onaylaması,*
- *İç denetim bütçe ve kaynak planlarını onaylaması,*
- *İç denetim yöneticisinden iç denetim faaliyetinin plana ve diğer konulara göre başarımı (performansı) hakkında bilgi alması,*
- *İç denetim yöneticisini atama ve azletme kararlarını onaylaması,*
- *İç denetim yöneticisinin ücretini onaylaması,*
- *Yönetimle ve iç denetim yöneticisiyle, kapsam uygunsuzlukları ya da kaynak kısıtları olup olmadığı hakkında görüşmeler yapmasıdır.*

1110.A1 – İç denetim faaliyeti (birimi), iç denetimin kapsamının belirlenmesi, iç denetim işlerinin yapılması ve sonuçların raporlanması konularında her türlü müdahaleden uzak ve serbest olmak zorundadır.

1111 – Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim

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

1120 – Bireysel Objektiflik

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

Yorum:

Menfaat çatışması, itimat gerektiren bir pozisyonda bulunan bir iç denetçinin rekabet halinde meslekî veya kişisel çıkarlarının olması durumudur. Bu tarz birbirine rakip çıkarlar, iç denetçinin görevlerini tarafsız olarak yerine getirmesini zorlaştırabilir. Menfaat çatışması, etiğe aykırı ya da uygunsuz hiçbir davranış vuku bulmasa bile söz konusu olabilir. Menfaat çatışması, iç denetçiye, iç denetim faaliyetine ve iç denetim mesleğine olan güven duygusuna zarar verebilecek bir uygunsuzluk görüntüsüne yol

açabilir. Menfaat çatışması, kişinin görev ve sorumluluklarını tarafsız bir şekilde yerine getirmesine zarar verebilir.

1130 – Bağımsızlık veya Objektifliğin Bozulması

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

Yorum:

Kurum içi bağımsızlığın ve bireysel tarafsızlığın bozulması, -aşağıdakiler dâhil olarak ancak bunlarla sınırlı olmamak üzere- kişisel çıkar çatışması, kapsam sınırlamaları, kayıtlara, personele ve varlıklara erişim kısıtlamaları ve fonlama gibi kaynak sınırlamalarını içerebilir.

Bağımsızlık ya da tarafsızlığın ne derece bozulduğunun ayrıntılarının açıklanmak zorunda olduğu tarafların belirlenmesi, iç denetim faaliyetinin beklentilerine ve iç denetim yönetmeliğinde açıklandığı gibi iç denetim yöneticisinin üst seviye yönetim ve yönetim kuruluna karşı sorumluluklarına ve aynı zamanda da bozulmanın içeriğine bağlıdır.

1130.A1 – İç denetçiler, daha önceden kendilerinin sorumlu olduğu faaliyetlere ilişkin değerlendirme yapmaktan kaçınmak zorundadır. Bir iç denetçinin son bir yıl içinde kendisinin sorumlu olduğu bir faaliyet hakkında güvence hizmeti vermesinin, objektifliğini bozacağı varsayılır.

1130.A2 – İç Denetim Yöneticisinin sorumluluğundaki işlemlere yönelik güvence görevleri, iç denetim faaliyeti dışından biri tarafından gözetilmek ve kontrol edilmek zorundadır.

1130.C1 – İç denetçiler, daha önce sorumlusu oldukları faaliyetlere ilişkin danışmanlık hizmeti verebilir.

1130.C2 – İç denetçiler, önerilen danışmanlık hizmetleriyle ilgili bağımsızlıklarına ve objektifliklerine zarar verecek hususlar söz konusu ise, görevi kabul etmeden önce denetlenene özel durum açıklaması yapmak zorundadır.

1200 – Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat

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

1210 – Yeterlilik

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

Yorum:

Bilgi, beceri ve diğer vasıflar, iç denetçilerin mesleki sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmeleri için gerekli olan meslekî yeterliliği ifade eden kolektif bir terimdir. İç denetçiler, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve diğer ilgili meslekî kuruluşlar tarafından verilen Uluslararası İç Denetçi (CIA) unvanı ve diğer unvanlar gibi uygun meslekî unvan sertifikası ve vasıfları edinerek yeterliliklerini ispatlamak için teşvik edilirler.

1210.A1 – İç denetim personeli, görevin tamamını veya bir kısmını yapmak için gereken bilgi ve becerilerin veya diğer vasıfların hepsine sahip değilse, İç Denetim Yöneticisi -birim veya kurum dışındaki- uzmanlardan nitelikli, tavsiye ve yardım temin etmek zorundadır.

1210.A2 – İç denetçiler, suiistimal risklerini ve bu risklerin kurum içinde yönetim şeklini değerlendirebilecek yeterli bilgiye sahip olmak zorundadır; fakat iç denetçilerden esas görevi ve sorumluluğu suiistimalleri tespit etmek ve soruşturmak olan bir kişinin uzmanlığına sahip olması beklenmez.

1210.A3 – İç denetçiler, verilen görevi yerine getirebilmek için kilit bilgi teknolojisi riskleri ve kontrolleriyle ilgili yeterli bilgiye ve mevcut teknoloji tabanlı denetim tekniklerine sahip olmak zorundadır. Ancak, bütün iç denetçilerin, asıl sorumluluğu bilgi teknolojileri denetimi olan denetçiler kadar uzmanlığa sahip olmaları beklenmez.

1210.C1 – İç Denetim Yöneticisi, iç denetçilerin görevin kısmen veya tamamen gerçekleştirilmesi için gereken bilgiye, beceriye ve diğer vasıflara sahip olmadığı durumlarda, danışmalık görevini reddetmek veya yeterli tavsiye ve yardımı temin etmek zorundadır.

1220 – Azamî Meslekî Özen ve Dikkat

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

1220.A1 – İç denetçiler, şunları göz önüne alarak azamî meslekî özen ve dikkat göstermek zorundadır:

- Görevin amaçlarına ulaşmak için gereken çalışmanın kapsamı,
- Güvence prosedürlerinin tatbik edildiği konuların nisbî karmaşıklığı, lüzumu veya önemi
- Yönetişim, risk yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliği ve yeterliliği,
- Önemli hata, suiistimal veya aykırılıkların olma ihtimali ve
- Güvence görevinin potansiyel faydalarına karşı maliyeti.

1220.A2 – Azamî meslekî özen ve dikkati gösterirken, iç denetçiler, teknoloji destekli denetim ve diğer veri analiz tekniklerini kullanmayı düşünmek zorundadır.

1220.A3 – İç denetçiler, amaçları, faaliyetleri veya kaynakları etkileyebilecek önemli risklere karşı uyanık olmak zorundadır. Ancak, güvence prosedürleri, azamî meslekî özen ve dikkatle uygulansa bile, bütün önemli risklerin teşhis edilebilmesini garantilemez.

1220.C1 – İç denetçiler bir danışmanlık görevi sırasında, aşağıdakileri göz önüne alarak azamî meslekî özen ve dikkati göstermek zorundadır:

- Görev sonuçlarının niteliği, zamanlaması ve raporlanması da dâhil denetlenenlerin/ müşterilerin ihtiyaç ve beklentileri,
- Görev amaçlarına ulaşabilmek için gerekli çalışmanın boyutu ve nisbî karmaşıklığı ve
- Danışmanlık görevinin potansiyel faydalarına karşı maliyeti.

1230 – Sürekli Meslekî Gelişim

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

1300 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

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

Yorum:

Bir kalite güvence ve geliştirme programı, iç denetim faaliyetinin İç Denetimin Tanımına ve Standart'lara uygun olarak değerlendirilmesini ve iç denetçilerin Etik Kurallarını uygulayıp uygulamadığının değerlendirilmesini mümkün kılmak amacıyla tasarlanır. Program ayrıca, iç denetim faaliyetinin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirir ve geliştirme için fırsatları belirler.

1310 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklilikleri

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

1311 – İç Değerlendirmeler

İç değerlendirmeler:

- iç denetim faaliyetinin performansının devamlı izlenmesini,
- özdeğerlendirmeleri veya kurum içinde, iç denetim uygulamaları hakkında yeterli bilgiye sahip kişilerce yapılan dönemsel değerlendirmeleri

kapsamak zorundadır.

Yorum:

Devamlı izleme, iç denetim faaliyetinin günlük gözetimi, gözden geçirilmesi ve ölçülmesinin ayrılmaz bir parçasıdır. Devamlı izleme, iç denetim faaliyetini yönetmekte kullanılan rutin politika ve uygulamaların bir parçasıdır ve İç Denetimin Tanımı, Etik Kuralları ve Standartlar'a uyumunu değerlendirmek için gerekli görülen süreçleri, araçları ve bilgileri kullanmaktadır.

Dönemsel değerlendirmeler, İç Denetim Tanımına, Etik Kurallarına ve Standartlar'a uyumu takdir etme amaçlı yürütülen değerlendirmelerdir.

İç denetim uygulamaları hakkında yeterli seviyede bilgilenmek, Uluslararası Meslekî Uygulama Çerçevesinin tüm unsurlarının en azından anlaşılmasını gerektirir.

1312 – Dış Değerlendirmeler

Dış değerlendirmeler, kurum dışından vasıflı ve bağımsız bir değerlendirme uzmanı veya ekibi tarafından en azından beş yılda bir yapılmak zorundadır. İç denetim yöneticisi aşağıdaki hususları Yönetim Kurulu ile tartışmak ve değerlendirmek zorundadır:

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

Yorum:

Dış değerlendirmeler, tam bir dış değerlendirme veya öz değerlendirmenin bağımsız bir ekip tarafından doğrulanması şeklinde olabilir.

Vasıflı bir değerlendirme uzmanı veya ekibi iki alanda etkin olmalıdır: mesleki iç denetim uygulamaları ve dış değerlendirme süreçleri. Yetkinlik, deneyim ve teorik öğrenmenin karışımı ile gösterilebilir. Benzer büyüklük, karmaşıklık, sektör veya sanayi kolundaki kurumlarda edinilen deneyim ve teknik bilgi, buna uygun olmayanlara nazaran daha değerlidir. Değerlendirmenin ekip olarak yapıldığı durumlarda, gereken nitelikleri; ekip üyelerinin her biri değil, bir bütün olarak ekip taşır. İç denetim yöneticisi, değerlendirme uzmanı veya ekibinin nitelikli sayılması için yeterli yetkinliklere sahip olup olmadığını mesleki olarak değerlendirir.

Bağımsız bir değerlendirme uzmanı ve ekibi demek, gerçek ya da belirgin bir çıkar çatışması olmayan ya da iç denetim faaliyetinin bağlı olduğu kuruluşun bir parçası olmayan ya da bu kuruluşun kontrolü altında olmayan mânâsına gelir.

1320 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama

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

Yorum:

Kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarını ulaştırma şekli, içeriği ve sıklığı, üst yönetim ve yönetim kurulu ile yapılacak görüşmeler vasıtasıyla oluşturulur ve iç denetim yönetmeliğinde yer aldığı gibi iç denetim faaliyetinin ve İç Denetim

Yöneticisinin sorumluluklarını göz önünde bulundurur. İç Denetim Tanımına, Etik Kurallarına ve Standartlara uyumu göstermek için dış ve dönemsel iç değerlendirmelerin sonuçları, değerlendirmeler tamamlandıktan sonra raporlanır; ayrıca devamlı izleme çalışmalarının sonuçları da, en azından yıllık olarak iletilir. Sonuçlar, uyum derecesi ile ilgili olarak değerlendirme uzmanının ve ekibinin değerlendirmesini içerir.

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

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

Yorum:

İç Denetimin Tanımı, Etik Kuralları ve Standartlar’da tanımlanan sonuçların alınması halinde, iç denetim faaliyeti standartlara uygundur.

Kalite güvence ve geliştirme programının sonuçları, iç ve dış değerlendirmelerin her ikisinin sonuçlarını kapsar. Bütün iç denetim faaliyetlerinin iç değerlendirme sonuçları olacaktır. En az beş yıl iç denetim faaliyetinin ardından dış değerlendirme sonuçları da olacaktır.

1322 – Aykırılıkların Açıklanması

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

Performans Standartları

2000 – İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi

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

Yorum:

Aşağıdaki durumlarda iç denetim faaliyetinin etkili bir tarzda yönetildiği söylenebilir:

- *İç denetim faaliyeti çalışmasının sonuçları, iç denetim yönetmeliğinde yer verilen amaç ve sorumluluklara ulaştığında,*
- *İç denetim faaliyeti, İç Denetimin Tanımına ve Standartlar'a uygun olduğunda,*
- *İç denetim faaliyetinin parçası olan kişiler, Etik Kuralları ve Standartlar ile uyum içinde olduklarını gösterdiklerinde.*

İç denetim faaliyeti tarafsız ve uygun güvence sağladığında kuruma (ve paydaşlara) değer katar ve yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkililiği ve verimliliğine katkıda bulunur.

2010 – Planlama

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

Yorum:

İç Denetim Yöneticisi risk esaslı plan yapmakla sorumludur. İç Denetim Yöneticisi, kurumun farklı faaliyetleri veya bölümleri için yönetim tarafından belirlenen risk iştahı seviyelerinin kullanılması da dahil kurumun risk yönetim çerçevesini dikkate alır. Eğer bir çerçeve mevcut değilse, İç Denetim Yöneticisi, üst yönetim ve yönetim kurulunun sağlayacağı girdileri de dikkate alarak kendi risk değerlendirmesini kullanır. İç denetim yöneticisi, kurumun faaliyetlerinde, risklerinde, operasyonlarında, programlarında, sistemlerinde ve kontrollerinde meydana gelen değişikliklere karşılık olarak gerektiğinde planı gözden geçirmek ve değişikliklere uyarlamak zorundadır.

2010.A1 – İç denetim faaliyetinin görev planı, en az yılda bir kez yapılan yazılı bir risk değerlendirmesine dayanmak zorundadır. Üst yönetim, denetim komitesi ve yönetim kurulu, bu sürece dahil edilerek göz önüne alınmak zorundadır.

2010.A2 – İç denetim görüşleri ve diğer sonuçlar için iç denetim yöneticisi, üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer paydaşların beklentilerini saptamalı ve dikkate almalıdır.

2010.C1 – İç denetim yöneticisi, görevin risk yönetimini geliştirme, katma değer yaratma ve faaliyetleri geliştirme potansiyelini değerlendirerek, öne sürülen danışmanlık görevlerini kabul etmeyi düşünmelidir. Kabul edilen bu görevler, plana dahil edilmek zorundadır.

2020 - Bildirim ve Onay

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

2030 – Kaynak Yönetimi

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

Yorum:

Uygun, planı gerçekleştirmek için gerekli olan bilgi, yetenek ve diğer vasıfların karışımını ifade etmektedir. Yeterli, planı gerçekleştirmek için gerekli kaynakların miktarına işaret etmektedir. Kaynaklar, onaylı planın başarılmasını en iyi şekilde sağlamak üzere kullanıldığı zaman etkin bir şekilde kullanılmış sayılır.

2040 – Politika ve Prosedürler

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

Yorum:

Politika ve prosedürlerin şekli ve içeriği, iç denetim faaliyetinin büyüklüğüne ve yapısına ve işin karmaşıklığına bağlıdır.

2050 – Eşgüdüm (Koordinasyon)

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

2060 – Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar

İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve plana kıyasla performansı konularında, üst yönetime ve yönetim

kuruluna dönemsel raporlar sunmak zorundadır. Bu raporlar, suiistimal risklerini, yönetim sorunlarını ve üst yönetimin ve denetim komitesinin, yönetim kurulunun ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği başka konuların da dahil olduğu önemli riskleri ve kontrol sorunlarını içermek zorundadır.

Yorum:

Raporlamanın sıklığı ve içeriği, üst yönetim, denetim komitesi ve yönetim kurulu ile tartışılarak belirlenir ve iletilecek bilginin önemine ve üst yönetim, denetim komitesi ve yönetim kurulu tarafından alınacak tedbirlerin aciliyetine bağlıdır.

2070 – Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk

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

Yorum:

Bu sorumluluk İç Denetimin Tanımı, Etik Kuralları ve Standartlar'a uyumun değerlendirildiği bir kalite güvence ve geliştirme programı ile gösterilir.

2100 – İşin Niteliği

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

2110 – Yönetişim/Kurumsal Yönetim

İç denetim faaliyeti, aşağıdaki amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla yönetim sürecini değerlendirmek ve iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmak zorundadır:

- Kurum içinde gerekli etik ve diğer değerlerin geliştirilmesi,
- Etkili bir kurumsal performans yönetiminin ve hesap verebilirliğin temini,
- Risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli alanlarına iletilmesi,
- Yönetim kurulunun, denetim kurulunun, iç ve dış denetçilerin ve üst yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdüm sağlamak ve bunlar arasında gerekli bilgilerin iletimini sağlamak.

2110.A1 – İç denetim faaliyeti, kurumun etikle ilgili amaç, program ve faaliyetlerinin tasarımını, uygulanmasını ve etkinliğini değerlendirmek zorundadır.

2110.A2 – İç denetim faaliyeti, kurumun bilgi teknolojileri yönetişiminin kurumun strateji ve amaçlarını destekleyip desteklemediğini değerlendirmek zorundadır.

2120 – Risk Yönetimi

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

Yorum:

Risk yönetimi süreçlerinin etkin olduğuna karar vermek, iç denetçinin aşağıdaki konulardaki değerlendirmelerinin doğurduğu bir yargıdır:

- Kurumsal amaçlar, kurumun misyonunu destekliyor ve onunla aynı paraleldeyse,
- Önemli riskler belirlenmiş ve değerlendirilmişse,
- Riskleri kurumun risk iştahı ile aynı paralele getiren uygun risk cevapları seçildiyse,
- Personelin, yönetimin, denetim komitesi ve yönetim kurulunun sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olan ilgili risk bilgisi elde edilip zamanında kurum genelinde yayımlandıysa.

İç denetim faaliyeti çeşitli görevleri süresince bu değerlendirmeyi desteklemek üzere bilgi toplayabilir. Bu görevlerin sonuçları, birlikte gözden geçirilmeleri durumunda kurumun risk yönetim süreçlerinin ve bunların etkililiğinin anlaşılmasını sağlar.

Risk yönetimi süreçleri, devam eden yönetim faaliyetleri veya ayrı değerlendirmeler veya bunların her ikisi ile izlenir.

2120.A1 – İç denetim faaliyeti, aşağıdakileri dikkate alarak, kurumun yönetim süreçlerinin, faaliyetlerinin ve bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri değerlendirmek zorundadır:

- Kurumun stratejik hedeflerine ulaşması,
- Finansal ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu,
- Faaliyetlerin ve programların etkinlik ve verimliliği,
- Varlıkların korunması,
- Kanun, düzenleme, politika, prosedür ve sözleşmelere uyum.

2120.A2 – İç denetim faaliyeti, suiistimalin gerçekleşme ihtimalini ve kurumun suiistimal riskini nasıl yönettiğini değerlendirmek zorundadır.

2120.C1 – İç denetçiler, danışmanlık görevleri sırasında, görevin amaçlarıyla uyumlu şekilde riski ele almak ve diğer önemli risklere karşı uyanık olmak zorundadır.

2120.C2 – İç denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri risk bilgilerini, kurumun risk yönetim süreçlerini değerlendirmede kullanmak zorundadır.

2120.C3 – İç denetçiler, risk yönetim süreçlerini kurmada veya geliştirmede yönetime yardım ederken, “riskleri gerçekte yönetmek suretiyle yönetim sorumluluğu almaktan” kaçınmak zorundadırlar.

2130 – Kontrol

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

2130.A1 – İç denetim faaliyeti, kurumun yönetim, faaliyet ve bilgi sistemlerinin içinde bulunan risklere cevap olarak, kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini aşağıdaki konularla ilgili olarak değerlendirmek zorundadır:

- Kurumun stratejik hedeflerine ulaşması,
- Finansal ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu,
- Faaliyetlerin ve programların etkinlik ve verimliliği,
- Varlıkların korunması,
- Kanun, düzenleme, politika, prosedür ve sözleşmelere uyum.

2130.C1 – İç denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri kontrol bilgilerini, kurumun kontrol süreçlerini değerlendirmede kullanmak zorundadır.

2200 – Görev Planlaması

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

2201 – Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler

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

- Denetlenecek olan faaliyetin hedefleri ve faaliyetin kendi performansını kontrol etmesinin araçları,

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

2201.A1 – Kurum dışındaki taraflar için bir görevlendirme planlarken, iç denetçiler, görevlendirmenin amaçları, kapsamı, her iki tarafın sorumlulukları ve -görev kayıtlarına erişime ve sonuçların dağıtımına getirilecek kısıtlamalar dahil- diğer karşılıklı beklentiler konusunda söz konusu taraflarla yazılı bir anlaşma yapmak zorundadır.

2201.C1 – İç denetçiler, görevlendirmenin amaçları, kapsamı, yerine getirilecek sorumluluklar ve diğer müşteri beklentileri hakkında, danışmanlık hizmeti verecekleri müşterileriyle anlaşmak zorundadır. Çok önemli görevlendirmelerde bu anlaşma yazılı hâle getirilmek zorundadır.

2210 – Görev Amaçları

Amaçlar, her bir görev için belirlenmek zorundadır.

2210.A1 – İç denetçiler, denetlenen faaliyetle ilgili risklerin ön değerlendirmesini yapmak zorundadır. Görevin amaçları, bu risk değerlendirmesinin sonuçlarını yansıtmak zorundadır.

2210.A2 – İç denetçiler, görevin amaçlarını belirlerken, önemli hataların, suiistimallerin, aykırılıkların ve diğer risklerin meydana gelme ihtimalini göz önüne almak zorundadır.

2210.A3 – Yönetişim, risk yönetimi ve kontrollerin değerlendirilmesi için uygun ve yeterli kıstaslara ihtiyaç vardır. İç denetçiler, yönetimin ve/veya yönetim kurulunun hedef ve amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını belirlemek için oluşturduğu kıstasların yeterlilik derecesini tespit etmek zorundadır. Bu kıstaslar yeterliyse, iç denetçiler de kendi değerlendirmelerinde bunları kullanmak zorundadır. Kıstaslar yeterli değilse, iç denetçiler uygun değerlendirme kıstasları geliştirmek için yönetimle ve/veya yönetim kuruluyla birlikte çalışmak zorundadır.

2210.C1 – Danışmanlık görevlerinin amaçlarında, müşteriyle mutabık kalındığı ölçüde, yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerine de temas etmek zorunludur.

2210.C2 – Danışmanlık görevinin amaçları, kurumun değerleri ve amaçlarıyla uyumlu olmak zorundadır.

2220 – Görev Kapsamı

Görevin kapsamı, görevin amaçlarını karşılayacak seviyede olmak zorundadır.

2220.A1 – Görevin kapsamı, üçüncü tarafların sahip oldukları dahil, ilgili sistemlerin, kayıtların, personel ve maddî varlıkların dikkate alınmasını da içermek zorundadır.

2220.A2 – Bir güvence görevi sırasında önemli danışmanlık fırsatları çıkarsa, görevin amaçları, kapsamı, karşılıklı sorumluluklar ve diğer beklentilerle ilgili yazılı bir anlaşma hazırlanmalı ve danışmanlık görevinin sonuçları, danışmanlık standartlarına uygun olarak raporlanmalıdır.

2220.C1 – İç denetçiler, danışmanlık görevlerini yaparken, görevin kapsamının, üzerinde mutabık kalınan amaçlara yeterince temas ettiğinden emin olmak zorundadır. İç denetçiler, eğer görev sırasında kapsamla ilgili ihtirazî kayıtları olursa, göreve devam edilip edilmeyeceğini belirlemek üzere, bunları müşteri ile tartışmak zorundadır.

2220.C2 – Danışmanlık görevleri sırasında, iç denetçiler, görevin amaçlarıyla uyumlu bir şekilde kontrolleri ele almak ve önemli kontrol sorunlarına karşı uyanık olmak zorundadır.

2230 – Görev Kaynaklarının Tahsisi

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

2240 – Görev İş Programı

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

2240.A1 – İş programları, görev sırasında uygulanacak bilgi toplama, analiz, değerlendirme ve kayıtlı hale getirme prosedürlerini içermek zorundadır. İş

programı, işe başlanmadan önce onaylanmak zorunda olup, programda yapılan değişiklikler için de derhal onay alınmak zorundadır.

2240.C1 – Danışmanlık görevleri için hazırlanan iş programlarının şekli ve içeriği, görevin niteliğine bağlı olarak değişebilir.

2300 – Görevin Yapılması

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

2310 – Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması

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

Yorum:

Yeterli bilgi, gerçeklere dayanan, uygun ve ikna edici olmak zorundadır ki sağduyulu, bilgili bir kişi iç denetçi ile aynı sonuçlara varabilsin. Güvenilir bilgi, uygun görev teknikleri kullanmak suretiyle en iyi şekilde elde edilen bilgidir. İlgili bilgi, tespitleri ve tavsiyeleri destekler ve görev amaçları ile tutarlıdır. Faydalı bilgi, kurumun hedeflerine ulaşmasına yardım eder.

2320 – Analiz ve Değerlendirme

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

2330 – Bilgilerin Kayıtlı Hâle Getirilmesi

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

2330.A1 – İç Denetim Yöneticisi, görev kayıtlarına erişimi kontrol etmek zorundadır. İç Denetim Yöneticisi, gerektiğinde, bu kayıtları kurum dışı taraflara vermeden önce, üst yönetimin ve/veya hukuk danışmanının onayını almak zorundadır.

2330.A2 – İç Denetim Yöneticisi, her bir kaydın saklandığı ortama bağlı olmaksızın, görev kayıtlarının saklanmasına ilişkin esasları belirlemek zorundadır. Bu esaslar, kurumun temel ilkelerine, ilgili mevzuata ve diğer gereklere uygun olmak zorundadır.

2330.C1 – İç denetim yöneticisi, danışmanlık görevi kayıtlarının tutulması, saklanması ve kurum içi ve dışı taraflara sunulmasını düzenleyen politikalar belirlemek zorundadır. Bu politikalar, kurumun düzenlemelerine, ilgili mevzuata ve diğer gereklere uygun olmak zorundadır.

2340 – Görevin Gözetim ve Kontrolü

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

Yorum:

İstenen gözetim ve kontrolün derecesi, iç denetçilerin yeterlik ve tecrübesine ve görevin karmaşıklığına bağlıdır. İç denetim yöneticisinin, -iç denetim faaliyeti tarafından veya iç denetim faaliyeti için yapılmış da olsa-, görevin gözetilme ve kontrol edilmesi konusunda genel sorumluluğu bulunmaktadır, ancak gözden geçirmenin yerine getirilmesi için iç denetim faaliyetinin uygun bir şekilde tecrübeli elemanlarını görevlendirebilir. Gözetim ve kontrole dair uygun deliller, kayıtlı hale getirilir ve muhafaza edilir.

2400 – Sonuçların Raporlanması

İç denetçiler, görev sonuçlarını raporlamak zorundadır.

2410 – Raporlama Kıstasları

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

2410.A1 Görev sonuçlarının nihai iletişimi, gerekli olduğu yerde, iç denetçinin görüşünü ve/veya sonuçları içermek zorundadır. Bir görüş veya kanaat açıklanırken, üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer paydaşların beklentilerinin dikkate alınması ve yeterli, güvenilir, ilgili ve yararlı bilgi ile desteklenmesi zorunludur.

2410.A2 – İç denetçiler, görev raporlamalarında başarılı performansı da göstermeye teşvik edilir.

2410.A3 – Görev sonuçları kurum dışındaki taraflara bildirilirken, söz konusu bildirim, sonuçların dağıtımı ve kullanımı konusundaki sınırlamaları da içermek zorundadır.

2410.C1 – İlerlemenin ve danışmanlık görevlerinin sonuçlarının raporlanmasının, şekil ve içeriği görevlendirmenin niteliğine ve müşterinin ihtiyaçlarına bağlı olarak, değişir.

Yorum:

Görüşler, üstlenilen (denetim) görevinin düzeyine göre, derecelendirmeleri, sonuçları veya sonuçların değerlendirmesini kapsayabilir. Böyle bir denetim görevi belirli bir süreç, risk veya işletme birimine ilişkin kontrollerle ilgili olabilir. Böyle görüşlerin oluşturulmasında, görev sonuçlarının ve bunların öneminin göz önüne alınması gerekir.

2420 – Raporlamaların Kalitesi

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

Yorum:

Doğru raporlamalar, hatalardan veya çarpıtmalardan uzaktır ve altında yatan gerçeklere sadıktır. Objektif raporlamalar, âdil, tarafsız ve önyargısızdır ve bütün ilgili gerçeklerin ve şartların sağduyulu ve dengeli değerlendirmesinin sonucudur. Açık raporlamalar, kolayca anlaşılabilir ve mantıklıdır, gereksiz teknik kelimelerden kaçınır ve bütün önemli ve ilgili bilgiyi sağlar. Özlü raporlamalar, konuyu doğrudan anlatır ve gereksiz ayrıntılardan, tekrarlardan ve lâf kalabalığından kaçınır. Yapıcı raporlamalar, görev müşterisine ve kurumuna yardımcıdır ve gerekli olan yerlerin iyileştirilmesine yol gösterir. Tam raporlamalar, hedef kitleye zaruri olan hiç birşeyden mahrum değildir; bütün önemli ve ilgili bilgi, tavsiye ve sonuçları destekleyecek gözlemleri içerir. Zamanında raporlamalar, sorunların önemine bağlı olarak, yönetimin gerekli düzeltici tedbiri almasını sağlayacak bir şekilde tam zamanında yapılan ve yararlı raporlamalardır.

2421 – Hata ve Eksiklikler

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

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

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

2431 – Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklanması

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

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

2440 – Sonuçların Dağıtımı

İç Denetim Yöneticisi, görev sonuçlarını uygun taraflara dağıtmak zorundadır.

Yorum:

İç Denetim Yöneticisi, nihai görev raporunun yayımlanmadan önce gözden geçirilmesinden ve onaylanmasından ve kime ve nasıl dağıtılacağına karar verilmesinden sorumludur. İç Denetim Yöneticisi bu görevi delege ettiği durumda bile, bu konudaki sorumluluğu üstlenmeye devam etmektedir.

2440.A1 – Görev sonuçlarının öngördüğü tedbirlerin alınmasını sağlayabilecek taraflara, nahaî görev sonuçlarının raporlanmasından İç Denetim Yöneticisi sorumludur.

2440.A2 – İç Denetim Yöneticisi, aksi kanunî, hukukî düzenlemelerle emredilmediği takdirde, görev sonuçlarını kurum dışındaki taraflara iletmeden önce, kuruma doğabilecek muhtemel riskleri değerlendirmek, uygun olduğu şekilde üst yönetim ve/veya hukuk danışmanı ile istişare etmek ve sonuçların raporlanmasını, kullanımını kısıtlayarak, kontrol etmek zorundadır.

2440.C1 – İç Denetim Yöneticisi, danışmanlık görevlerinin nihaî sonuçlarının müşterilere raporlanmasından sorumludur.

2440.C2 – Danışmanlık görevleri sırasında, yönetim, risk yönetimi ve kontrol sorunları tespit edilebilir. Bu sorunlar, kurum için önemli hâle gelir gelmez üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirilmek zorundadır.

2450 – Genel Görüşler

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

Yorum:

İletişim şunları tespit eder:

- *Görüşün ait olduğu zaman dönemini içerecek şekilde görevin kapsamı,*
- *Kapsam sınırlamaları,*
- *Diğer güvence sağlayıcılar da dahil olmak üzere bütün ilgili projelerin dikkate alınması*
- *Genel görüşün oluşturulmasında temel olarak kullanılan risk veya kontrol çerçevesi ya da başka ölçütler,*
- *Varılan genel görüş, yargı veya sonuç.*

Olumsuz bir genel görüşün nedenlerinin açıklanması zorunludur.

2500 – İlerlemenin Gözlenmesi

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

2500.A1 – İç Denetim Yöneticisi, yönetimin aldığı tedbirlerin etkili bir şekilde uyguladığından veya üst yönetimin, gerekli tedbiri almamasının riskini üstlenmeyi kabul ettiğinden emin olmak ve gelişmeleri gözlemek amacıyla yönelik bir takip süreci kurmak zorundadır.

2500.C1 – İç denetim faaliyeti, müşterileriyle mutabık kalındığı ölçüde, danışmanlık görevlerinin sonuçlarının akıbetini gözlemek zorundadır.

2600 – Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi

İç Denetim Yöneticisi, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyebilecek bir risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiği sonucuna vardığında, konuyu üst yönetimle tartışmak zorundadır. İç Denetim Yöneticisi konunun çözümlenmediğine hükmederse, konuyu denetim komitesi ve yönetim kuruluna iletme zorundadır.

Yorum:

Yönetim tarafından kabul edilen riskin belirlenmesi, yönetimin daha önceki denetim görevleri veya diğer yöntemlerin sonuçlarına istinaden aldığı aksiyonların başarısının, güvence veya danışmanlık görevleri aracılığıyla gözlemlenmesiyle izlenebilir. Riskin çözümlenmesi İç Denetim Yöneticisi'nin sorumluluğunda değildir.

KAYNAKÇA

A. Kitaplar

- ADILOĞLU, Burcu. **İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri**. İstanbul: Türkmen Kitabevi. 2011.
- AKARKARASU, Nahit. **Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler**. İstanbul: Sermaye Piyasası Kurumu Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü. 2000.
- AKDOĞAN, Nalân. **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**. Ankara: Gazi Kitabevi. Gözden Geçirilmiş 5.b. 2000.
- AKSOY, Tamer. **Basel II ve İç Kontrol**. Ankara: ASMMM Odası Yayın No: 53. 2007.
- AKSOY, Tamer. **Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma**. Ankara: Yetkin Basım Yayın. C.1. Genişletilmiş 2.b. 2006.
- ALPTÜRK, Ercan. **Finans Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları Yayın No: 70. Ocak 2008.
- ALTUĞ, Osman. **Maliyet Muhasebesi**. İstanbul: Evrim Yayınları. 11.b. 1996.
- ARENS, Alvin A. and James K. LOEBBECKE. **Auditing An Integrated Approach**. USA: Prentice Hall. 7.th. Edition. 1997.
- ATAMAN, Ümit. Rüstem Hacı RÜSTEMOĞLU ve Nejat BOZKURT. **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**. İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım. 2001.
- BEYGO, Nusret ve Cevdet YALÇIN. **Muhasebe Denetimi**. Ankara: Ticaret Odası Yayını. 1974.
- BOZKURT, Nejat. **Muhasebe Denetimi**. İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım. Kasım 2000.
- CAN, A.Vecdi ve Süleyman UYAR. **İşletmelerde Faaliyet Denetimi**. Ankara: Nobel Yayınları. 1.b. 2010.
- ÇUKAÇI, Yusuf Cahit. **Vakıflarda İç Kontrol Sistemi**. Bursa: Aktüel Yayınları. 2012.
- DEMİR, M.Hulusi ve Şevkinaz GÜMÜŞOĞLU. **Üretim Yönetimi (İşlemler Yönetimi)**. İstanbul: Beta Yayınevi. 1998.

- DOĞMUŞ, M. Didem. **Avrupa Birliğinde İç Denetim Sistemi**. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi: 2. 2010.
- DOYRANGÖL, Nuran Cömert ve Ali Kamil UZUN. **İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim İlkeler, Yaklaşımlar, Örnek Olaylar**. İstanbul: Deloitte Academy Ders Notları. 2007.
- DUMAN, Ömer. **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**. Ankara: Tesmer Yayınları. Yayın No: 78. Genişletilmiş 2. Baskı. 2008.
- ERDAMAR, Cengiz ve Feryal Orhon BASIK. **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**. İstanbul: Türkmen Kitabevi. Yenilenmiş 3.b. 2010.
- ERDOĞAN, Melih. **Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları Yayın No: 33. Güncelleştirilmiş 3.b. Mart 2006.
- ERDOĞAN, Simay. **İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi**. T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü. DPT Uzmanlık Tezleri. Ankara. 2009. Yayın No: 2799.
- ELİTAŞ, Cemal. **Muhasebe Denetiminde Çalışma Kağıtları**. Bremen: Gazi Kitabevi. Ağustos 2011.
- GÜRBÜZ, Hasan. **Muhasebe Denetimi 1**. İstanbul: Marmara Üniversitesi Eğitim ve Yardım Vakfı Yayınları. Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2.b. 1985.
- GÜREDİN, Ersin. **Denetim ve Güvence Hizmetleri**. İstanbul: Türkmen Kitabevi. 13.b. 2008.
- HOLMES, W.Arthur ve Wayne S. OVERMYER. **Muhasebe Denetimi "Auditing" Standartları ve Yöntemleri 1**. Bilimsel Yayınlar Derneği Yayın No: 5. 8.b. 1975.
- Kamu İç Kontrol Sistemi Seminer Ders Notları**. Ankara: Güncel Mevzuat Yayınları Yayın No: 22. 2009.
- KARAPINAR, Aydın. vd. **SMMM Staja Başlama Hazırlık**. Ankara. Gazi Kitabevi. 2006.
- KAVAL, Hasan. **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**. Ankara: Gazi Kitabevi. 2.b. 2005.
- KEPEKÇİ, Celal. **Bağımsız Denetim**. Ankara: Lazer Ofset Matbaa. Mart 1996.

- KEPEKÇİ, Celal. **İç kontrol Sistemi**. Ankara: Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları No: 6. 1994.
- KESKİN, Duygu Anıl. **İç kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme**. İstanbul: Beta Basım Yayım. 2006.
- KILIÇ, Burcu İşgüden. **Bilgi Teknolojilerinin İç Denetimde Yarattığı Değişimler**. Balıkesir: Dora Basım Yayın. 2014.
- KIZILBOĞA, Rüveyda. **Kurumsal Risk Odaklı İç Denetim İstanbul Büyükşehir Belediyesi İçin Bir Öneri**. İstanbul: T.C. Marmara Belediyeler Birliği Yayını Yayın No: 76. 2013.
- KOBU, Bülent. **Üretim Yönetimi**. İstanbul: Fatih Matbaası.1977.
- KURNAZ, Niyazi ve Tansel ÇETİNOĞLU. **İç Denetim**. Güncel Yaklaşımlar. Kocaeli: Umuttepe Kitabevi. 1. Basım. Mayıs 2010.
- MOELLER, R.Robert. **Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules**. New Jersey: John Wiley&Sons, Inc. 2004.
- ÖZBEK, Cevdet Yiğit. **Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı: Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Değerlendirme**. Ankara: Matsa Basımevi. Ekim 2012.
- ÖZBEK, Çetin. **İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi İç Kontrol**. İstanbul: İç Denetim Enstitüsü Yayınları Yayın No: 3. C.1-2. 1.b. 2012.
- ÖZGÜL, Arzu ve Serhat AKMEŞE. **Akademik Forum 2012**. İç Denetim Enstitüsü Yayınları Yayın No: 5.
- ÖZOĞLU, Bülend. Ceyhan MERCAN ve Sabri ÇAKIROĞLU. **Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim**. İ.B.B. İç Denetim Başkanlığı Yayınları. 1.b. 2010.
- ÖZTÜRK, Bünyamin ve Güray ÖĞREDİK. **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**. Ankara: ASMMMO Yayınları. Yayın No: 55. Kasım 2007.
- PEHLİVANLI, Davut. **Modern İç Denetim-Güncel İç Denetim Uygulamaları**. İstanbul: Beta Basım Yayım. 2010.
- SABAN, Metin ve Necmettin ERDOĞAN. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**. İstanbul: Beta Basım Yayım Genişletilmiş 6.b. 2014.
- SABUNCUOĞLU, Zeyyat. Muammer PAŞA ve Kurtuluş KAYMAZ. **Zaman Yönetimi**. İstanbul: Beta Basım Yayım. 2010.

- SAWYER, B.Lawrance. Mortimer A. DETTENHOFER ve James H. SCHEINER. **Sawyer's Internal Auditing The Practice of Modern Internal Auditing**. Florida: The Institute of Internal Auditors. 4.b. 1996.
- ŞİMŞEK, M.Şerif. **Yönetim ve Organizasyon**. Konya: Damla Ofset. Ekim 1995.
- TATAR, Tevfik. **İşletmelerde Üretim Yönetimi ve Teknikleri**. Ankara Devlet Mühendislik ve Mimarlık Akademisi Yayınları No: 4.
- TÜM, Kayahan ve Mehmet Ünsal MEMİŞ. **İç Kontrol ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Bir Değerlendirme**. Adana: Karahan Kitabevi. 2012.
- TÜMER, Sumru. **Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Nasıl Oluşturulur?**. Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayınları 27. Ankara: Poyraz Ofset. 2010.
- TÜREDİ, Hasan. **Denetim**. Trabzon: Celepler Matbaacılık. Ekim 2007.
- TÜRKER, Masum vd. **Sınırlı Uygunluk Denetimi (SUD) El Kitabı**. Ankara: Türmob Yayınları. 2010.
- Türkiye Bilişim Derneği, **TBD KAMU-BİB. Kamu Bilişim Platformu X, Bilgi ve İletişim Teknolojileri İçin Kontrol Hedefleri (CobIT-Control Objectives For Information And Related Technology) Sürüm 1.0. 1.** Çalışma Grubu. Nisan 2008.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi**. İstanbul: Deloitte. 2004.
- UZAY, Şaban. **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları. No: 132. 1999.
- UZAY Şaban. **Reel Sektörde İç Denetim Uygulamaları: Tespit ve Öneriler**. İstanbul: Tüsiad Yayınları Yayın No: Tüsiad-T/2010-05/501. Mayıs 2010.
- ÜLGEN, Hayri. **İşletmelerde Organizasyon İlkeleri ve Uygulaması**. İstanbul: Gençlik Basımevi.1989.
- YAMAK, Oygur. **Üretim Yönetimi**. İstanbul: Türkmen Kitabevi. Gözden Geçirilmiş Yenilenmiş 5.b. 2007.
- YILANCI, Münevver. **İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayii İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**. Eskişehir: Nobel Yayın. Yayın No: 939. 2006.

YURTSEVER, Gündoğan. **Bankacılığımızda İç Kontrol**. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği Yayınları Yayın No: 256. Nisan 2008.

YURTSEVER, Gündoğan. **Teftişten İç Denetime Banka Müfettişliği**. Türkiye Bankalar Birliği Yayını Yayın No: 265. Kasım 2009.

B. Dergiler

ACAR, İbrahim Atilla ve Elif Ayşe şAHİN. “Plan Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim”. **Maliye Dergisi**. S.156. Ocak- Haziran 2009.

AKÇAY, Serkan. “Türkiye’ deki İç Denetim Sürecinin Kamu Kurumlarının Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkinliği: Belediyeler Üzerine Bir Uygulama”. **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**. C.XV. S I. 2013.

AKDEMİR, Çağla. “Hile Riski Değerlendirmesi”. **İç Denetim Dergisi**. Kış 2012. S.31.

AKGÜL, Başak Ataman. “İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar”. **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. C.4. S.3. 2002.

AKIşIK, Orhan. “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”. **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**. Ocak 2005.

AKSOY, Tamer. “Bağımsız Denetim şirketleri İçin Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi”. **Mali Çözüm Dergisi**. S.73. Ekim-Kasım-Aralık 2005.

AKSOY, Tamer. “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme”. **Mali Çözüm Dergisi**. S.72. Temmuz- Ağustos-Eylül 2005.

AKYEL, Recai. “İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbiri İle İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi”. **Ç.U. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. C.19. S.3. 2010.

ALBEZ, Abdülkadir. “Yan Mamullerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Öneriler”. **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. S.14 (2). 2010.

ASLAN, Bayram. “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”. **Sayıştay Dergisi**. S.77. Nisan-Haziran 2010.

ATMACA, Metin. “Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi”. **Afyon Kocatepe Üniversitesi İBFF Dergisi**. S.1. 2012.

- BAŞPINAR, Ahmet. Kamuda “İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”. **Maliye Dergisi**. S.151. Temmuz-Aralık 2006.
- CANDAN, Ekrem. “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”. **Mali Yönetim ve Denetim Dergisi**. S.38. 2006.
- DEMİRBAŞ, Mahmut. “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”. **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Yıl:4. S.7. Bahar. 2005/1.
- ELİTAŞ, Cemal. “Kontrol Önlem ve Yordamlarının İç Denetçi Açısından Rolü ve Önemi”. **İç Denetim Dergisi**. S.8. Yaz 2003-2004.
- ELİTAŞ, Cemal ve Murat KİRACI. “Satın Alma Sürecinde Kontrol Testi ve Bir Nitelik Örnekleme Uygulaması”. **Mali Çözüm Dergisi**. Temmuz-Ağustos 2010.
- ERGÜDEN, Engin. “Kontrol Öz Değerlemesi Control Self Assesment-CSA” **Mali Çözüm Dergisi**. S.93. 2009.
- EŞKAZAN, Ali Rıza. “İç Denetim Sonuçlarının Yönetime Sunulması”. **İç Denetim Dergisi**. S.8. Yaz 2003-2004.
- GÖNEN, Seçkin. “İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”. **MÖDAV Dergisi**. 2009/1.
- GÖNÜLAÇAR, Şener. “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”. **Mali Hukuk Dergisi**. S.130. Temmuz-Ağustos 2007.
- İBİŞ, Cemal. Özgür ÇATIKKAŞ. “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış” **Sayıştay Dergisi**. S. 85/ Nisan –Haziran 2012.
- KANDEMİR, Canol ve Şenol KANDEMİR. “Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Geleneksel Araç ve Yöntemler”. **Mali Çözüm Dergisi**. Eylül- Ekim 2012.
- KARAUSTA, Tamer ve Adnan DÖNMEZ. “Mesleki Hile ve Bir Çözüm Önerisi Olarak Adli Denetim: Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”. **Mali Çözüm Dergisi**. Ocak-Şubat 2013.
- KIZILBOĞA, Rüveyda ve Filiz ÖZŞAHİN. “Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetlerine ve İç Denetçilere Etkisi”. **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**. C.6. S.2. 2013.
- KURT, Ganide ve Tuğba UÇMA. “COSO İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve Güncelleme Projesinin Yenilikleri”. **MÖDAV Dergisi**. 2013/2.

- MEMİŞ, Mehmet Ünsal ve Kayahan TÜM. “Sürekli Denetim ve İç Denetim İle İlişkisi”. **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. S.37. Ocak-Haziran 2011.
- OKAY, Belgin. “Hepsi Bizim Günlük İşimiz”. **İç Denetim Dergisi**. S.11. Bahar. 2005.
- ÖKSÜZ, Fuat. “Şirketlerde Yeterli İç Kontroller Var mı? İç Kontrol Bakış Açısıyla Değerlendirme”. **IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu. III. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu**. Editör: Cemal İbiş. 2011.
- ÖMÜRBEK, Vesile ve Sevil Özge ALTAY. “Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma”. **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**. S.1. 2011.
- TUAN, A.Kadir ve Jale SAĞLAR. “İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi”. **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**. S.11. Ocak 2004.
- TÜREDİ, Hasan. “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması”. **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**. S.11. 2011.
- TÜREDİ, Hasan. Filiz GÜRBÜZ. Ümmügülüm ALICI. “COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı”. **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**. Cilt II. S.42. Temmuz 2014.
- TÜREDİ, Selda. “İç Kontrol Sistemi ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi”. **Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**. C:4. S.1. Yıl. 2012.
- TÜRKER, İpek. “IAS/TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme”. **Muhasebe ve Denetime Bakış**. Ocak 2010.
- TÜZÜN, Yasemin. “Risk Nedir?”. **İç Denetim Dergisi**. Yaz. 2002. S.4.
- YAVUZ, Salih Tanju. “İç Kontrol Fonksiyonu’nun Bileşenleri İç Kontrol Merkezi Teftiş’ten (İç Denetim’den) Farklı Bir Mekanizma mıdır?”. **Bankacılar Dergisi**. S.42. 2002.
- UYAR, Süleyman. “UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi”. **Akdeniz Üniversitesi Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**.2/2. 2012.
- UZUN, Ali Kâmil. “Geleceğin Yönetiminde İç Denetim”. **Mali Çözüm Dergisi**. S.42. Ocak-Şubat-Mart. 1998.
- YURTSEVER, Gündoğan. “İç Denetçinin Sahip Olması Gereken Yetkilikler”. **İç Denetim Dergisi**. S.39. 2014.

C. Tezler

- AKKAYA, Gültaç. “Risk Odaklı İç Denetim ve Risk Odaklı İç Denetim Planlamasında Risk Matrisinin Oluşturulmasına Yönelik Örnek Bir Uygulama”. (Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Zonguldak. 2011.
- ALİKADIOĞULLARI, Arzu. “Türkiye’de Mali Reform Kapsamında İç Kontrol Uygulaması Maliye Bakanlığı Örneği”. (Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Isparta. 2011.
- BASKICI, Çiğdem. İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Anlayışındaki Yeri: İMKB Şirketlerinde Bir Uygulama. (Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara. 2012.
- BENGÜ, Haluk. “Stokların Denetimi ve Örnek Uygulama”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 1996.
- BEŞOĞUL, Çağatay. “Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi ve Bir Uygulama”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2007.
- BİÇER, Ali Altuğ. “İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2006.
- ÇATIKKAŞ, Özgür. “Bankalarda İç Kontrol Sistemi Ve İç Denetim Fonksiyonunun Etkililiği”. (Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul. 2005.
- ÇELİK, Alper. “Stok Hileleri ve Bir Uygulama”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2007.
- DEDE, Zehra Tamay. “COSO Tabanlı Denetim Tekniğinin Bankacılık Sektöründe Hazine Süreci Uygulama Önerisi”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul. 2014.

- DEMİR, Erdal. “Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sisteminin Yeri Önemi ve Sivas İli Uygulaması”. (Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Sivas. 2012.
- GÜNAL, Ali Alper “Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi ve Bir Uygulama”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2010.
- GÜLEÇ, Ali. “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar”. (Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İzmir, 2000.
- GÖRENER, Ömer. “Risk Odaklı İç Denetim: Olasılık Etki Analizi Çerçevesinde Bir Uygulama”. (Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı İşletme Yönetimi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. Mayıs 2010.
- KARA, Suat. “İç Denetimde Risk Yönetimi”. (Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi). Manisa. 2011.
- KAYA, Ertuğrul Bertan. “Risk Odaklı İç Denetim ve Uygulaması”. (Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi). Ankara. 2010.
- KAYIM, Ali. “İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Türk Kamu Yönetiminin Modern İç Kontrol Standartları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”. (Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkanlığı Yeterlilik Tezi). Ankara. 2005.
- KULAK, Fatih. “Merkez Bankalarında İç Kontrol ve İç Denetim: Kavramsal Çerçeve ve Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası’nda İç Kontrol ve İç Denetimin Etkililiği Konusunda Bir Değerlendirme”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul. 2009.
- KURNAZ, Niyazi. “Kurumsal Yönetim Ekseninde Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Risk Odaklı İç Denetim Uygulama Analizi”. (Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi). Kütahya. 2007.
- KÜÇÜK, Yonca. “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Stokların Değerlemesi ve Denetimi”. (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2010.

- KORKMAZ, Zühal. “COSO İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması”. Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu. Ankara. 2011.
- OCAKLI, Mete. “Outsource Hizmeti Veren İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim Yapısı”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2010.
- ÖZEN, Gamze. “İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi”. (İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetim Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2010.
- ÖZER, Apdullah. “Risk Odaklı İç Denetim ve Bir Uygulama”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2008.
- ÖZKAN, Yılmaz. “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul. 2008.
- SARI, Aslı. “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Açısından İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi”. (İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetim Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2013.
- SEZAL, Levent. “Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”. (Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi). Adana. 2006
- SÜMER, Ebru. “Kamu İç Kontrol Sistemi Kapsamında Hesap Verme Mekanizmaları”. (T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Mesleki Yeterlilik Tezi). Ankara. 2010.
- ŞAHİN, Selçuk. “Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü”. (Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü Sermaye Piyasası ve Borsa Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2005.
- ŞENGÜR, Evren Dilek. “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama”. (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul, 2005.
- TANÇ, Ahmet. “Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımı ve Tekstil Sektöründe Bilgisayar Destekli Bir Uygulama”. (Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi). Kayseri. Şubat 2009.

- TUNÇAY, Duygu. “İç Kontrol İle İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2011.
- UÇMA, Tuğba. “Finansal Bilgi Manipülasyonunda ve Hileli Finansal Raporlamada Denetçi Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Yapısal Eşitlik Modeli (SEM) Uygulaması”. (Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı İşletme Programı Yayınlanmamış Doktora Tezi). 2010.
- UYAR, Süleyman. “Denetim Komitesi ve Türkiye Uygulaması”. (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul. 2004.
- YAĞCI, Suzan. “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). 2006.
- YILDIRIM, Serpil. “İç Kontrol İle İç Denetimin Etkinliğinin Dış Denetim Süresine Etkisi”. (Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Edirne. 2014.

D.İnternet Kaynakları

- ALPMAN, Gökhan. **İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması**. (Çevrimiçi) <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6822,alpman-gokhan-ic-kontrol-sisteminin-etkinliginin-saglan-pdf>. (Erişim Tarihi:08.01.2015).
- ARTİNYAN, Eliza Natasa. “CobiT Çerçevesi”. **Deloitte BT Denetim Makaleleri**. (Çevrimiçi). <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/BT%20Denetim/CobiT%20C3%87er%20C3%A7evesi.pdf>. (Erişim Tarihi: 30.01.2015).
- BAKKAL, Hasan ve Alper KASIMOĞLU. “İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış COSO ve COCO Modeli”. **Mevzuat Dergisi**. (Çevrimiçi) <http://mevzuatdergisi.com/2012/10a/01.htm>. (Erişim Tarihi: 09.10.2014)
- CERAN, Yunus ve Muhammet BEZİRCİ. “Stok Hesaplarının Denetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi”. **Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**. (Çevrimiçi). <http://asosindex.com/journal-article-abstract?id=17241#.VNtYZfmsV3M>. (Erişim Tarihi: 25.12.2014).
- COSO, (Çevrimiçi) <http://www.coso.org>. (Erişim Tarihi: 12.08.2014)

- COSO, **Enterprise Risk Management - Integrated Framework Executive Summary.** (Çevrimiçi)
http://www.coso.org/Publications/ERM/COSO_ERM_ExecutiveSummary.pdf. (Erişim Tarihi: 01.07.2014).
- ÇATIKKAŞ, Özgür. Mustafa OKUR ve İsmail BALKAN. **Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması.** İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği Yayın No: 287.2012. (Çevrimiçi).
http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Yayinlar/Dokumanlar/Catikkas_Kitap.pdf
(Erişim Tarihi: 09.10.2014).
- ÇİL, Seyhan. “Denetimde Kanıt Seçmede Örneklem ve Diğer Yöntemlerin Kullanımı ve ISA No: 530”. (Çevrimiçi).
<http://ttefdergi.gazi.edu.tr/makaleler/2003/Sayi2/220-232.pdf>,
(Erişim Tarihi: 19.03.2015).
- ERYILMAZ, Aslı. “J-Sox Amerikalı Sox’un Yerini Alır mı?”. **Deloitte Makaleler.** s.1. (Çevrimiçi).
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/ISOX%202.pdf>.
(Erişim Tarihi: 12.11.2014)
- GIDAVİZYON, (Çevrimiçi). <http://www.gidavizyon.com/unlu-mamul-sektorunde-ambalajlama/>. (Erişim Tarihi: 10.02.2015)
- INTOSAI, (Çevrimiçi). <http://www.intosai.org/about-us.html>. (Erişim Tarihi: 10.06.2014)
- Kamu İç Denetim Rehberi.** (Çevrimiçi).
<http://denetim.bumko.gov.tr/Eklenti/4267,kamuicdenetimplaniveprogramihazirlamarehberidoc?0>. (Erişim Tarihi: 05.02.2015).
- KAYA, Bertan. “Yöneticiler ve İç Denetçiler İçin Temel İç Kontrol Bilgileri”. **Denetim Makaleleri.** 21 Nisan 2009. (Çevrimiçi).
<http://www.bertankaya.net/index.php?>. (Erişim Tarihi: 11.10.2012).
- KÖSE, Ömer. “Yeni Çerçevesi ile Yüksek Denetimin Uluslararası Standartları”. **Sayıstay Dergisi.** S.71. (Çevrimiçi).
<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der71m6.pdf>. (Erişim Tarihi: 17.12.2014)
- KÜÇÜK, Ergün ve Şaban UZAY. “Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar”. (Çevrimiçi).
<http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi32/013%20ergun%20kucuk.pdf>.
(Erişim Tarihi: 10.12.2014)

- MADENDERE, Mehmet Ali. “Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü”. **TİDE Çeviri/Derleme**. 2005. (Çevrimiçi).
[http://tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü Ceviri-M.Ali%20Madendere.doc](http://tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/Kurumsal_Risk_Yönetiminde_İc_Denetimin_Rolü_Ceviri-M.Ali%20Madendere.doc).
(Erişim Tarihi: 15.09.2014)
- ÖZTÜRK, Yunus Emre. “Performans Denetimi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”. **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi**. C.7. S.1. 2004. (Çevrimiçi).
<https://www.selcuksbmyd/article/view/5000084441/5000078533>.
(Erişim Tarihi: 12.09.2014)
- TİĞDEMİR, Seda. “COSO 2013 Yol Haritası”. **KPMG Gündem Temmuz/ Eylül 2014**. (Çevrimiçi).
<https://www.kpmg.com/TR/tr/hizmetlerimiz/Advisory/risk-consulting/internal-audit/Documents/KPMG-Gundem-19-COSO-2013-Yol-Haritasi.pdf>. (Erişim Tarihi: 15.01.2015).
- TİDE, (Çevrimiçi). <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=Standartlar>. (Erişim Tarihi: 10.12.2014).
- TÜREDİ, Hasan. “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Kontrol”. (Çevrimiçi). <http://asosindex.com/journal-article-abstract?id=18840#.VK13JyusV3M>. (Erişim Tarihi: 20.12.2014).
- Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük**. (Çevrimiçi).
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.535524a634ff90.28165260. (Erişim Tarihi: 21 Nisan 2014).
- SALTIK, Nihal. **İç Kontrol Standartları**. T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi. (Çevrimiçi).
<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4042,ickontrolstandartlaripdf.pdf?0>.
(Erişim Tarihi:10.09.2014)
- ŞAFAKLI, Okan Veli. “KKTC ve AB’ de Sayıştay Müesseselerinin Etkinlik Üzerine Karşılaştırmalı Analizi”. **Akademik Bakış Dergisi**. S.20. Nisan-Mayıs-Haziran 2010. (Çevrimiçi).
<http://www.akademikbakis.org/eskisine/20/05.pdf>. (Erişim Tarihi: 18.12.2014).
- UYAR, Süleyman. “İç Denetçi İle Denetim Komitesi Arasında Nasıl Bir İlişki Olmalıdır?”. (Çevrimiçi) www.suleymanuyar.com.tr/yayinlar/10.doc.
(Erişim tarihi: 17.02.2014).
- UZUN, Ali Kamil ve Gündoğan YURTSEVER. “Kriz Yönetiminde İç Denetimin Rolü”, **Deloitte Makaleler**. (Çevrimiçi).
http://www.denetimnet.net/Pages/kriz_ic_denetim.aspx. (Erişim Tarihi: 10.01.2015).

UZUN, Ali Kâmil. “İç Denetim Nedir?”, **Deloitte Makaleleri**. (Çevrimiçi).
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/%C4%B0%C3%A7%20Denetim/%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Nedir-Makale.pdf>. (Erişim Tarihi: 10.01.2015).

İç Denetim Merkezi, (Çevrimiçi).
http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1134.
(Erişim Tarihi: 09.10.2014).