

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE
İÇ DENETİMİN ÖNEMİ VE ÖRNEK VAKA

Nursel ALYANAK SARIKAYA

YÜKSEK LİSANS TEZİ
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Danışman

Doç. Dr. Ayşe PAMUKÇU

İstanbul, Aralık 2017

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE
İÇ DENETİMİN ÖNEMİ VE ÖRNEK VAKA

Nursel ALYANAK SARIKAYA
(162008039)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Danışman
Doç. Dr. Ayşe PAMUKÇU

İstanbul, Aralık 2017

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE
İÇ DENETİMİN ÖNEMİ VE ÖRNEK VAKA

Nursel ALYANAK SARIKAYA

(162008039)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Tarihi :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Doç.Dr. Ayşe PAMUKÇU - Marmara Üniversitesi

Diğer Jüri Üyeleri : Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT - Okan Üniversitesi

Yrd. Doç. Dr. Turgay MÜNYAS - Okan Üniversitesi

İstanbul, Aralık 2017

Y Ü K S E K L İ S A N S
TEZ ONAYI

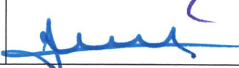
ÖĞRENCİNİN

Adı ve Soyadı : NURSEL SARIKAYA
Anabilim/Bilim Dalı : MUHASEBE VE DENETİM
Danışman : Doç. Dr. AYŞE PAMUKÇU

Öğrenci No : 162008039
Tez Savunma Tarihi : 22.12.2017
Tez Savunma Saati : 13:00

Tez Konusu : BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE İÇ DENETİMİN ÖNEMİ VE ÖRNEK VAKA

TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin **33.Maddesi** uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin kabulüne 'ne OYBİRLİĞİ / ~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
Doç. Dr. Ayşe PAMUKÇU		Kabul
Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT		Kabul.
Yrd. Doç. Dr. Turgay MÜNYAS		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)

*Basarıya
destekliyoruz!*



ÖNSÖZ

Tez konumun seçimi ve yürütülmesi aşamasındaki desteğinden dolayı danışmanım, Sayın Doç. Dr. Ayşe Pamukçu'ya çok teşekkür ederim.

Tez çalışmam boyunca büyük fedakarlıklar ve sabır gösteren, ilgi ve desteklerini esirgemeyen sevgili kızlarım Esra Naz Sarıkaya ve Ceren Nur Sarıkaya'ya çok teşekkür ederim.

Aralık, 2017

Nursel ALYANAK SARIKAYA

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
KISALTMALAR	v
ŞEKİL LİSTESİ	vi
TABLO LİSTESİ	vii
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2. DENETİM	2
2.1. DENETİM KAVRAMI	2
2.1.1. Denetimin Unsurları	3
2.1.2. Denetimin İlkeleri	4
2.2. DENETİMİN TÜRLERİ	5
2.2.1. Konu ve Amacına Göre Denetim	5
2.2.2. Denetimin Niteliğine Göre Denetim	7
2.2.3. Denetçinin Statülerine Göre Denetim	7
2.2.4. Denetimin Kapsamına Göre Denetim	9
2.2.5. Yapılış Nedenine Göre Denetim	9
2.2.6. Uzmanlık Alanına Göre Denetim	10
BÖLÜM 3. İÇ KONTROL SİSTEMİ ve İÇ DENETİM	12
3.1. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TANIMI	12
3.1.1. İç Kontrol Sisteminin Amaçları	13
3.1.2. İç Kontrol Sisteminin Önemi	14
3.1.3. Coso İç Kontrol Sisteminin Çerçevesi	14
3.1.4. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi	15
3.2. İÇ DENETİM KAVRAMI	17
3.2.1. İç Denetimin Amacı ve Kapsamı	20
3.2.2. İç Denetimin Önemi ve Unsurları	23

3.2.3. İç Denetimde Davranış Kuralları ve İlkeleri	27
3.2.4. İç Denetimin Faydaları ve Teknikleri	29
3.2.5. İç Denetime Gereksinim Duyulan Nedenler	31
3.2.6. İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar	33
3.2.7. İç Denetçi - Denetim Komitesi	34
BÖLÜM 4. BAĞIMSIZ DENETİM	40
4.1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI	40
4.1.1. Bağımsız Denetimin Önemi	40
4.1.2. Bağımsız Denetimin Özellikleri	41
4.1.3. Bağımsız Denetimin Amaçları	42
4.1.4. Bağımsız Denetimin Yararları	44
4.1.5. Bağımsız Denetime Duyulan İhtiyaç	44
4.1.6. İç Denetçi ve Bağımsız Denetçi İlişkisi	47
4.2. DENETİM STANDARTLARI	49
4.2.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	49
4.2.2. Uluslararası Denetim Standartları	55
4.3. DENETİM SÜRECİ	58
BÖLÜM 5. BAĞIMSIZ DENETİM ÇALIŞMALARINDA İÇ DENETİM	76
5.1. BAĞIMSIZ DENETİM ÇALIŞMALARINDA İÇ DENETİM ÇALIŞMALARINDAN YARARLANMASININ, BAĞIMSIZ DENETİM İŞLETMELERİNE SAĞLAYACAĞI YARARLAR	76
5.2. İÇ DENETİM ÇALIŞMALARININ BAĞIMSIZ DENETİM ÇALIŞMALARINDA KULLANILAMAYACAĞI DURUMLAR	77
BÖLÜM 6. ORGANİZASYON SEKTÖRÜNDEKİ İŞLETMEDE ETKİN BİR İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ DENETİM OLUŞTURULMASINA YÖNELİK BİR VAKA ÇALIŞMASI	81
BÖLÜM 7: SONUÇ VE ÖNERİLER	85
KAYNAKÇA	88
ÖZGEÇMİŞ	95

ÖZET

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE İÇ DENETİMİN ÖNEMİ ve ÖRNEK VAKA

Uluslararası işletmelerde yaşanan denetim skandalları nedeniyle denetime bakış açısı değişmiş, güvenilir ve kaliteli finansal raporlamaya olan ihtiyaç artmıştır. Tüm bunları sağlamak üzere bağımsız denetim faaliyetleri daha önem kazanmıştır.

İşletmeler varlıklarını sürdürebilmek, riskleri belirlemek, olası hata ve hileleri önlemek ve önlem almak amacıyla iç kontrol sistemlerini ve iç denetim birimlerini oluşturmak, bu faaliyetleri kontrol etmek amacıyla bağımsız denetime ihtiyaç duymaktadırlar. Finansal tablolardaki bilgilerin doğru ve güvenilir olmasının güvencesi ise bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetimdir. Bilgi kullanıcıları işletme ile ilgili kararlarını, alanında uzman ve tarafsız olan bağımsız denetçilerin hazırladıkları bu raporlara dayanarak verebilirler. Kurumsal yönetim anlayışında, iç denetime sahip olan işletmeler daha güvenli değerlendirilmektedir. İç denetim, şirketlerin sürekliliği açısından önemli olan faaliyet karlılığını sürdürebilmesi, gelecek planlamaları ve verilecek kararlarla yönetilmesinde, bilgi güvenilirliğini sağlamada büyük önem taşır.

Bu çalışmada, Bağımsız denetimde iç denetimin önemi üzerinde durulmuştur. İşletmelerdeki iç kontrol sistemi, iç denetim ve bağımsız denetim çalışmaları, bağımsız denetçiye zaman ve maliyet bakımından da yarar sağlar. Bağımsız denetçi, etkin bir iç kontrol sistemi ve yeterli iç denetim olan işletmede denetim faaliyetlerini denetim kanıtları arasında değerlendirmekte ve görüşünü sunabilmektedir. Bilgi teknolojilerindeki gelişmelerle birlikte sermaye piyasalarına yatırımcı kazanmanın yanında, temel amacı karlı alanlara yatırım yapmak olan yatırımcıların da piyasada kalmalarını sağlamak gerektiğinden, bağımsız denetim faaliyetlerinin daha etkin ve verimli yapılması gereksinimi ortaya çıkmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, İç kontrol, İç Denetim, Bağımsız Denetim

Tarih: Aralık, 2017

ABSTRACT

IMPORTANCE OF INDOOR CONTROL IN INDEPENDENT AUDITING AND SAMPLE CASE

Due to audit scandals in international businesses, the point of view has changed and the need for reliable and quality financial reporting has increased. Independent audit activities have gained more importance in order to provide all of these.

Businesses need independent testing to establish internal control systems and internal audit units to control these activities in order to be able to sustain their assets, identify risks, prevent possible errors and tricks, and take precautions. The assurance that the information on the financial statements is accurate and reliable is the audit conducted by independent auditors. Information users can make business decisions based on these reports prepared by independent auditors who are expert and impartial in their field. In corporate governance, businesses that have internal duties are evaluated more securely. Internal audit is crucial in ensuring the reliability of information when companies are able to maintain profitability that is important for the sustainability of the company, to be managed with future plans and decisions to be made.

In this study, the importance of internal audit in independent audit is emphasized. The internal control system, internal audit and independent audit work in the enterprises also benefit from independent audit time and cost. The independent auditor evaluates the audit activity between the audit evidence and the opinion of the enterprise which has an effective internal control system and sufficient internal audit. Along with the advances in information technology, it has become necessary to make the independent audit activities more efficient and productive, since it is necessary to ensure that the investors who invest in the profitable areas of the main purpose as well as the investors in the capital markets stay on the market.

Keywords: Auditing, Internal Control, Internal Auditing, Independent Auditing

Date: December, 2017

KISALTMALAR

BDS:	Bağımsız Denetim Standartları
GKGDS:	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
İİA:	İç Denetçiler Enstitüsü
IFRS:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
ISA:	International Standard on Auditing
İSMMM:	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KGK:	Kamu Gözetim Kurumu
SAS:	Statement on Auditing Standards
TFRS:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TİDE:	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TTK:	Türk Ticaret Kanunu
TUDES:	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
UDS:	Uluslararası Denetim Standartları

ŞEKİL LİSTESİ

SAYFA NO

Şekil 4.1	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	54
Şekil 4.2	Kanıtların Sınıflandırılması ve Türleri	64
Şekil 4.3	Analitik İnceleme Süreci	68



TABLO LİSTESİ

SAYFA NO

Tablo 2.1	Denetim Çalışmaları ve İlgili Taraflar	3
Tablo 2.2	Denetimin Sınıflandırılması	11
Tablo 3.1	İç Kontrol Yapısını Oluşturan Faktörler	16
Tablo 3.2	İç Denetim ve İç Kontrolün Özellikleri Bakımından Benzerlik ve Farkları	18
Tablo 4.1	Denetim Amaçları ve Karşılık Geldiği Yönetim İddiaları	43
Tablo 4.2	Bağımsız Denetçi ile İç Denetçinin Karşılaştırılması	48
Tablo 4.3	Uluslararası Denetim Standartları (UDS)	56
Tablo 4.4	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları	58
Tablo 4.5	Bağımsız Denetim Süreci	60
Tablo 5.1	İç Denetim ve Bağımsız Denetim Karşılaştırılması	77

BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

İşletmelerin, küresel rekabet ortamında varlıklarını devam ettirebilmeleri, büyüme ve gelişme gösterebilmeleri, güvenilir finansal bilgiler ve etkin bir yönetime sahip olmalarıyla mümkündür. İşletmenin tüm finansal işlemlerinin, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygun hazırlanmasından işletme yöneticileri sorumludur. Etkin bir iç kontrol yapısı ve iç denetim yönetime güvence sağlar.

İç kontrol sistemi, şirket yönetimi tarafından işletmenin hedeflerine ulaşmasında yardımcı olacak, yönetim politikalarına bağlılık, işletme varlıklarını korumak, kayıtların doğru ve güvenilir olması, raporlamaların doğru ve zamanında yapılmasını sağlamak gibi prosedürleri içerir. İç denetim ise, iç kontrolün amacına ulaşması için zorunlu olan bir unsurdur. İç denetim, oluşturulan iç kontrol etkinliğinin yeterliliğini değerlendirerek geliştirmek ve karşılaşılabilecek risklere karşı önlemler için önerilerde bulunur. Doğru ve güvenilir raporlama için tüm çalışanlara iç kontrol ve iç denetim eğitimi verilmelidir. İç denetimin doğru çalışması sayesinde kontroller daha kolay yapılır ve aksaklık durumunda zaman kaybı yaşanmadan önlenmiş olur. Güvenilir bilgi için işletme faaliyetlerinin her aşamada kontrol edilebilir ve denetlenebilir olması gerekmektedir.

Yedi ana bölümden oluşan çalışmamın birinci bölümü; çalışmanın amacının belirtildiği giriş bölümünden oluşmaktadır. İkinci bölümde; Denetim kavramı ve denetimin türleri açıklanmıştır. Üçüncü bölümde; iç kontrol sistemi ve iç denetim kavramı, iç denetçinin görevleri ve iç denetime gereksinim duyulan nedenlere değinilmiştir. Dördüncü bölümde; Bağımsız denetim kavramı ve denetim standartlarına yer verilmiştir. Beşinci bölümde; Bağımsız denetim çalışmalarında iç denetimin önemi değerlendirilmiştir. Altıncı bölümde ise organizasyon işletmesinde yapılan denetim çalışması yer almış ve son bölümde sonuç ve önerilerde bulunulmuştur.

BÖLÜM 2. DENETİM

2.1. DENETİM KAVRAMI

“Revision, Control, Inspection, Expertise, Auditing”

“İncelemek, Murakabe Etmek, Teftiş Etmek, Kontrol Etmek”

Denetim kavramı Latince bir kelime olan “audire” kelimesinden türetilmiştir.

Denetim, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence düzeyinde hazırlanması, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanması olarak tanımlar. (Selimoğlu Kardeş ve Uzay, 2010: 5)

“Muhasebe denetimi, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.” (Bozkurt, 1999: 23; Arenes ve Loebbecke, 1997: 2)

Denetim, ekonomik bir faaliyet ve diğer olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili duyanlara iletmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları irdeleyip, değerlendiren sonucunu muhataplara bildiren sistematik bir süreçtir. (Güçlü, 2013: 1)

Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili sonuçların (beyanların) önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini ölçmek için dışarıdan tarafsız bir biçimde kanıt toplaması, değerlendirmesi ve sonuçların ilgili taraflara iletilmesidir. (Yılcı vd., 2013: 1)

2.1.1. Denetimin Unsurları

Denetimin unsurlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Denetim ekonomik bir birim veya döneme ait bilgilere uygulanır,
- Denetimde işletmenin sunduğu ve doğru olduğunu iddia ettiği bilgiler ile denetçinin doğru olarak kabul ettiği önceden belirlenmiş ölçütler karşılaştırılır,
- Denetimin tarafsız yapılabilmesi ve karşılaştırılabilmesi için yeterli sayı ve kalitede kanıt toplanır,
- Denetim faaliyeti uzman ve bağımsız olduğu kabul edilen kişi veya kişiler tarafından yapılır,
- Denetçi, denetim sürecinin son aşamasında görüş ve yargısını belirterek yazılı bir rapor düzenler. (Bozkurt, 2012: 3)

Tablo- 2.1: Denetim Çalışmaları ve İlgili Taraflar

<u>DENETİM TÜRLERİ - BAĞLI BULUNULAN ÖLÇÜT - KULLANAN KİŞİLER</u>		
1-Finansal Tabloların Denetimi	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	Ortaklar, Kredi Verenler, Resmi Kurumlar ve Devlet
2-Uygunluk Denetimi	İlgili Bağıt veya Sözleşmeler	Bağıtlarla veya Sözleşmelerle İlgili Taraflar
3-Faaliyet Denetimi	Yönetim Tarafından Hazırlanmış Bütçeler ve Diğer Performans Ölçütleri	Yönetim

Kaynak: Güredin, 2000: 9

Denetimin Özellikleri: (Erdoğan, 2002: 56)

-Denetim bilgi üretme ve karar verme aşamalarını kapsayan anlamlı, akılcı, planlı ve bilimsel çabalardan oluşan dinamik bir faaliyetten oluşan bir süreçtir.

-Denetim muhasebenin mali bilgilerini tesbit etme, ölçme ve raporlama işlevleri olan iktisadi faaliyetlerle ilgilidir.

-Denetim, önceden belirlenmiş esaslara dayanır, denetçi sonuç ve bulgularını ilgili taraflara bildirmek için ortak bir haberleşme dili kullanmaktadır.

-Denetimin son aşamasında ise denetçi inceleme ile ilgili edindiği bulguları, görüş ve yargısını yazılı bir rapor ile açıklamaktadır.

-Denetim ileriye dönüktür, geçmişteki olay, işlem ve faaliyetleri ele alarak bir sonuca ulaşmakta ise de, asıl amaç, geçmişe ait zararı gidermekten ziyade gelecekte olması muhtemel zararları önleyici tarzda tedbirler alabilmektedir.

2.1.2. Denetimin İlkeleri

1- Mesleki şüphecilik;

Toplanan kanıtların yeterliliği ve doğruluğu konusunda karar vermeye yön vermek için kullanılmaktadır. Mesleki şüphecilik, denetçinin elde edilen denetim kanıtının geçerliliğinin, eleştirel bir bakış açısı ve değerlendirme ile sorgulamaya tabi tutulması anlamına gelmektedir ve belgelerin güvenilirliğine ters düşen denetim kanıtlarına yönelik olarak tetikte olmayı gerekli kılmaktadır. Mesleki şüphecilik kavramına uluslararası denetim standartlarında da, denetim firmaları metodolojilerinde de yer verilmektedir. Denetçinin denetimlerinde mesleki şüphecilik tavrı ile davranması gerekmektedir. (Dalkılıç ve Oktay, 2011: 64-65)

2- Makul güvence;

Kısaca en üst seviyede güvence anlamına gelmektedir. Denetçi, denetim riskini (ki bu risk finansal tablolar önemli ölçüde yanlışlık içerdiği halde denetçinin uygun görüş açıklaması riskidir) kabul edilebilir düşük bir seviyeye kadar azaltmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ederek makul güvence elde etmesidir.

Denetçi, denetim süreci boyunca mesleki şüphecilik ve makul güvence kavramlarını göz önünde bulundurmalıdır. Ayrıca bu süreçte denetçinin dikkat etmesi gereken birkaç önemli husus daha vardır. (Dalkılıç ve Oktay, 2011: 64-65)

Denetim, konusunun özelliklerine göre; bağımsızlık, yasallık, nesnellik ve dürüstlüktür.

1- Bağımsızlık: Bağımsızlık olmadığı takdirde denetim olanaksızlaşır. Denetleyenin, denetlenen üzerindeki egemenliği denetim kavramının tanımında ve özünde vardır. Bağımsızlık ve denetleyenin denetlenen karşısındaki üstün konumuna dayanılarak soru sorma, gerekli bilgi ve belgeleri isteme, gereğinde sorumluluğunun istenebilmesi ortaya çıkabilecektir. (Atay, 1999: 45-46)

2- Yasallık: Yasallığın denetlenmesi ve denetimin hukuka uygun olması gerekir. Denetim kurallarına uymamaları, verdikleri yargısal kararların temyiz incelemeleri yapıldığında, Danıştay tarafından bozulması sonucunu doğurur. (Atay, 1999: 47)

3- Nesnellik: Denetim ölçütünün önceden belirlenmesi ve bilinmesi, denetlenenin faaliyetlerinin neye göre yapılması gerektiğine yardımcı olacağı gibi denetimin nesnelliğini de sağlar. (Atay, 1999: 48)

4- Dürüstlük: Denetleyenin işini yaparken birçok kusur ya da yolsuzluğa tanık olma konumunda bulunması, onun sağlam karakterli, dürüst, güvenilir ve hakkaniyetli bir tutum ve davranış içerisinde olmasını gerektirmektedir. Aksi durumda kan değişimi yolu ile bünyenin tamamen değiştirilmesi, yenilenmesi gerekir. (Atay, 1999: 49)

2.2. DENETİMİN TÜRLERİ

2.2.1. Konu ve Amacına Göre Denetim

Muhasebe denetiminin amacı, belli bir işletmeye veya döneme ait bilgilerin önceden tespit edilmiş kıstaslar ile karşılaştırılması ve aralarındaki uygunluk derecesinin belirlenmesidir. (Karanfiloğlu, 1999: 30)

Denetimin amacına göre dört tür denetim yapılmaktadır. (Çömlekçi vd., 2008: 6)

- 1) Finansal Denetim (Finansal Tablolar denetimi, Mali tablolar denetimi)
- 2) Uygunluk Denetimi (Mali Denetim, düzenlilik ve usul denetimi)
- 3) Performans Denetimi (İşletme, faaliyet denetimi)
- 4) Ekonomik Denetim (Bütünleşik, sistemci denetim)

1- Mali Tabloların Denetimi (Finansal Denetim):

Bilindiği gibi muhasebe sürecinde işletme ile ilgili finansal nitelikli işlemlerin tanımlanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve bunların özetlenmesi muhasebenin birinci işlevini oluşturmaktadır. Bu sürecin sonunda elde edilen çıktılar, muhasebe bilgisinin özetlendiği temel finansal tablolar olan; bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve özkaynaklarda değişim tablosudur. (Erdoğan, 2006: 3)

2- Uygunluk Denetimi (Biçimsel Denetim):

Her işletme, faaliyet amaçlarına ulaşmak için, işletme içinde bazı kurallar ve politikalar oluşturmak ve bunları uygulamak zorundadır. Ayrıca yasalar ve hükümetlerce yapılan düzenlemelerle işletmelerin uyması gereken öğeler bulunmaktadır. İşletme yönetimi, konulmuş olan bu politikalara, kurallara, yordamlara, örgüt bölümlerince uyulup uyulmadığını belirlemek amacıyla denetim yapılmasını isteyebilir. Denetçi için, bölümlerce uyulması gerekli bu kurallar, ölçütlerdir ve bölümlerin bu ölçütlere uyma ve uygulama derecesinin denetçi tarafından belirlenmesi uygunluk denetimidir. (Erdoğan, 2006: 5)

3- Faaliyet Denetimi (Performans, İşletme Denetimi):

Faaliyet denetimi, bir örgütün işletme fonksiyonları, mali kontroller ve destekleme sistemleri dahil bütün yönlerini kapsayan bağımsız bir incelemedir. (Moeller, 2005: 21)

Bir işletmenin faaliyet yordamların ve politikalarının, işletmenin herhangi bir bölümünün etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesi amacıyla gözden geçirilmesidir. (Çömlekçi vd., 2008: 7)

Etkinlik; işletmenin, bölümler temelinde belirlenmiş olduğu hedeflerine ulaşmasının ölçüsüdür. Verimlilik ise belirlenmiş hedeflerle, bu hedeflere ulaşmak için kullanılan kaynakların birbirine oranıdır. (Erdoğan, 2006: 6)

4- Ekonomik Denetim (Bütünleşik, Sistemci Denetim):

Ekonomik denetim kapsamında bir taraftan kuruluşun faaliyetlerinin yürürlükteki mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını, diğer taraftan finansal tablolarının yürürlükteki mali mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu ayrıntılı bir inceleme yapılmak yoluyla ortaya konulmakta, öte yandan kuruluşa tahsis edilen kaynakların tüm işletme fonksiyonları dikkate alınarak rasyonel esaslara göre etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını ölçer ve bu doğrultuda önerilerde bulunur. (Kenger, 2001: 8)

2.2.2. Denetimin Niteliğine Göre Denetim

- a) Faaliyetleri kanunlara, tüzüklere, yönetmeliklere ve genelgelere uygunluk yönünden denetlemek ve yapılan hataları bularak düzeltilmesine gayret etmek,
- b) Ortaya çıkacak çeşitli anlaşmazlıkları ve yolsuzlukları soruşturmak sorumlu durumda bulunanları saptamak ve gerektiğinde bu kişiler hakkında kanuni kavuşturmaya geçmek,
- c) İdarecilere ve idareye yardımcı olacak verileri toplamak, amaçlara daha verimli şekilde ve zamanında ulaştıracak tedbirleri bulmada yol gösterici olmak için denetlemelerde bulunmak olmak üzere üçlü bir sınıflandırmaya alınmıştır.

2.2.3. Denetçinin Statülerine Göre Denetim

Denetim, genel anlamda denetimin statüsü açısından

- a) İç Denetim
- b) Dış Denetim
- c) Yüksek Denetim olarak sınıflandırılmıştır.

A) İç Denetim:

İç denetim, mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür.

Amacı, işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalara uyum içinde yürütölüp yürütölmediğini araştırmaktır. (Güredin, 2000: 15)

1- Zaman Yönünden; önleyici denetim ve düzeltici denetim olarak ikiye ayrılır.

Önleyici Denetim: Karar veya uygulamadan önceki denetimdir.

Düzeltilici Denetim: Karar ya da uygulamadan sonra yapılan denetimdir.

2- Konusu Yönünden; işlemlerin ve eylemlerin denetimi olmak üzere ikiye ayrılır.

İşlemlerin Denetimi: Hukuka uygunluk ve yerindelik denetimi olarak ikiye ayrılır.

Eylemlerin Denetimi: Etkinlik denetimi ve verimlilik denetimi olarak ikiye ayrılır.

B) Dış Denetim:

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

Bağımsız Denetim: SPK bağımsız denetimi; ortakların ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya Sermaye Piyasası Kurulu tarafından istenecek mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtır yansıtılmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesi ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanması şeklinde tanımlanmıştır. (Ceylan ve Korkmaz, 2008: 494)

Kamu Denetimi: Devlete bağılı denetçiler tarafından, kamu kurumlarının veya özel sektöre ait kurumların kanunlara, yönetmeliklere, politikalara ve yordamlara uyup uymadıklarının araştırılması amacıyla yapılan denetimdir. (Çömlekçi vd. 2008: 9)

C) Yüksek Denetim:

Uluslararası literatürde yüksek denetim, anayasal dayanağı ve meslek mensuplarının yasal güvenceleri olan, bazı ölkelerde yargısal yetkilerle donatılmış, bağımsız ve özerk denetim kuruluşları tarafından kamu kurum ve kuruluşlarının tamamı üzerinde parlamentolar adına yapılan denetim olarak tanımlanmaktadır. (Kenger, 2001: 12)

2.2.4. Denetimin Kapsamına Göre Denetim

Kapsamına göre denetim, zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim olarak ikiye ayrılır.

1-Zorunlu (Yasal) Denetim:

Mevzuat gereğince yapılması zorunlu olan denetim türüdür. Bu tarz denetimler rutin denetim kapsamında olup mutad olarak yerine getirilirler. Denetimin kim tarafından, nasıl, ne zaman yapılacağı yasal düzenlemelerle belirlenmiştir. (Özoğlu vd. 2010: 58)

2-İsteğe Bağlı Denetim:

Ticari bir gaye ile taraflarca yapılacak bir akit gereği yapılması zorunlu yahut firma içi firmanın sarsılmasından dolayı yapılan denetimlerin zorunlu denetim kapsamında sayılması mümkün değildir. Bu denetimler işletmenin kendi iradesi doğrultusunda yaptırdığı denetimlerdir. Yoksa her denetimin ardında o denetimi zorunlu kılan bir sebep mutlaka bulunacaktır. (Özer, 1997: 93)

2.2.5. Yapılış Nedenine Göre Denetim

Yapılış zamanına göre denetim türleri;

1- Sürekli Denetim:

Sürekli denetim, denetim kapsamında olan konuların olayın gerçekleşmesinden kısa bir süre (aylık, haftalık, günlük hatta talep olması durumunda anlık) sonra denetimden geçirilmesini ve eş zamanlı olarak raporlanmasını içeren bir süreçtir. (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 153)

2- Sınırlı Denetim:

Hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, menkul ve gayrimenkul yatırım ortaklıkları ve fonları ve emeklilik yatırım fonları şirketlerin ara mali tablolarının GKGDS'na uygun bir şekilde denetlenmesidir. (Selimoğlu vd. 2009: 9)

3- Özel Denetim:

Özel denetim, yönetsel işleyişin hukuksallığını denetlemek amacıyla, belirli bir konuda yapılan ve sadece bu konuda bir değerlendirme ve kanaat açıklayan denetim türüdür. Bu tarz denetimler, özelliği gereği olan bir denetim türüdür. (Özoğlu vd. 2010: 57)

2.2.6. Uzmanlık Alanına Göre Denetim

Uzmanlık alanına göre denetim türleri;

1- Hile Denetimi:

Hile, bir ya da daha fazla kişinin kasıtlı olarak başka bir varlığın değerinden azaltarak, gizlice kendi zenginleşmelerine katkıda bulunmalarıdır. (Çatıkkaş ve Çalış, 2007: 188)

2- Çevre Denetimi:

Çevre yönetim sistemi uygulamasının incelenmesi ve doğru yapılıp yapılmadığının değerlendirilmesi;

3- Bilişim Sistemleri Denetimi:

Bilişim teknolojisindeki gelişmeye ve denetçilerin çalışma ortamları ve bilgisayar ile ilişkilerine göre önceleri, “Bilgisayar Denetimi”, “Elektronik Veri işleme Denetimi” (EDP) olarak adlandırılırken, daha sonra “Bilgi Teknolojileri Denetimi” (IT) ve “Bilişim Sistemleri Denetimi” (IS) olarak adlandırılmaya başlanmıştır. (Yıldız,2007: 176)

Tablo -2.2: Denetimin Sınıflandırılması

Konu ve Amacına Göre Denetim:

- a) Finansal denetim
- b) Uygunluk denetimi
- c) Performans denetimi
- d) Ekonomik denetim

Denetimin Niteliğine Göre:

- a) Kanunlara uygunluk
- b) Ortaya çıkan sorunlara göre
- c) Yöneticilere bilgi vermek açısından

Denetçi Statülerine Göre:

- a) İç denetim
 - 1- Zaman yönünden denetim
 - 1.1. Önleyici denetim
 - 1.2. Düzeltici denetim
 - 2-Konusu yönünden denetim
 - 2.1. İşlemlerin denetimi (Hukuka uygunluk denetimi, Yerindelik denetimi)
 - 2.2. Eylemlerin denetimi (Etkinlik denetimi, Verimlilik denetimi)
- b) Dış denetim
 - 1- Bağımsız denetim
 - 2- Kamu denetimi
- c) Yüksek denetim

Kapsamına Göre denetim:

- a) Zorunlu denetim
- b) İsteğe bağlı denetim

Yapılış Nedenine Göre Denetim:

- a) Sürekli denetim
- b) Sınırlı denetim
- c) Özel denetim

Uzmanlık Alanına Göre:

- a) Hile denetimi
- b) Çevre denetimi
- c) Bilişim denetimi

BÖLÜM 3. İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ DENETİM

3.1. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TANIMI

İşletmelerin büyümesiyle birlikte yönetim kurulu ve üst düzey yönetimin işletme faaliyetleri ile birebir ilişkili olması ve her bir faaliyete ilişkin sürece hakim olması olasılığı giderek azalmaktadır. Bu nedenle yöneticiler tarafından savurganlık ve usulsüzlüğü en aza indirecek, buna karşılık verimliliği artıracak ve güvenilir raporlamayı sağlayacak bir iç kontrol sisteminin kurulması ve idame ettirilmesi, gereklilik haline gelmiştir. (Memiş, 2006)

İyi bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için yazılı kaynakçalara dayandırılmalı, kontroller sistematik ve düzenli şekilde takip edilerek rapor halinde sunulmalıdır. (Çiçek, 2004: 18-19)

Kontrol ortamı aşağıdaki faktörlerin içermektedir:

- Dürüstlük ve Ahlaki Değerler
- Yeterliliğe Bağlılık
- Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesinin Katılımı
- Yönetim Felsefesi ve İşletme Politikaları
- Örgütsel Yapı
- Yetki ve Sorumluluk Verme Yöntemleri
- İnsan Kaynakları Politikaları ve Uygulamaları

İşletme Politikası:

Kontrol politikalarının personele iletilmesi; yönetimin gözden geçirmesinin boyutları ve buna ayırdığı zaman; yönetimin finansal raporlamaya karşı aldığı tavır, yönetimin işletme risklerine katlanmadaki ve kontrol etmedeki yaklaşımı ve yönetimin işletme hedeflerine ulaşmaya verdiği önem, sistemin etkinliğini belirleyen önemli özelliklerdendir.

Yönetimce belirlenmiş olan kontrol usul ve yöntemlerine bağlı kalmakta başarısız olduğunda veya mevcut kontrol yöntemlerini önemsemediğinde, kontrol çevresi olumsuz etkilenir. (Çiçek, 2004: 20)

Örgütsel Yapı:

İşletmenin örgütsel yapısı oluşturulurken amaç ve hedefler göz önünde bulundurulmalıdır. Organizasyon yapıları aynı zamanda ihtiyaçlara da cevap verir nitelikte olmalıdır ki işletmenin faaliyetlerine ve büyüklüğüne göre yeterli yetkinliğe sahip olabilsin. (Çiçek, 2004: 21)

Departmansal Politikalar ve Uygulamalar:

İç kontrolün amaçlarına ulaşılması açısından, işletmede çalıştırılacak personelin sayısı da önemlidir. Yapılacak işin gereğinden fazla personel çalıştırıldığında personelden tam kapasite yararlanılamayacaktır, gerekli işgücü işletmeye de maliyet yükleyeceği için iç kontrol amaçlarına ulaşılmamış sayılır.

Yapılacak iş için gereğinden az personel çalıştırıldığında ise işler aksayacak belirlenmiş hedeflere ulaşamayacaktır. Personelin gereğinden az olması nedeniyle faaliyet hedeflerine ulaşamaması karlılık ve verimliliğin en üst seviyede gerçekleşmesine engel olacağından iç kontrol amaçlarına ulaşılmamış sayılır. (Çiçek, 2004: 22-23)

Ahlaki Değerler:

Etik ve mesleki ahlak kurallarının amacı, kapsamına giren personelin ve birimlerin performansı, hareket ve davranışları ile ilgili merkezi ve birime özgü standartları belirlemektir. Bu kurallar görevlerini yerine getirirken iç denetim biriminin bütün mensuplarından beklenen davranış standardını açıklığa kavuşturmayı hedeflemektir. Bu kurallar, denetim standartlarında uyması gereken bütün personeli ve birimleri kapsar. (Alptürk, 2008: 298)

3.1.1. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

İç kontrolün amaçlarını şu şekilde sıralamamız mümkündür (Duman, 2008: 54):

-Faaliyetlerin idarenin saptadığı yetkiler doğrultusunda yürütülmesini sağlamak,

- Yapılan uygulamaların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak yapılmasını sağlamak,
- İşletme aktiflerini gösteren belgelerin belirli zaman dilimlerinde kontrol edilmesi ve farklılıkların tesbit edilerek önlemlerin alınması,

İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasının Amaçları,1949 yılında AICPA tarafından yapılan tanımda iç kontrolün amaçları ise şu şekilde sıralanmıştır (Azaltun, 1999: 13):

- Varlıkları korumak,
- Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak,
- İşletme faaliyetlerindeki etkinliği arttırmak,
- İşletme faaliyetlerinin belirlenmiş politikalara uygunluğunu sağlamak,
- İşletmenin hedef ve amaçlarına ulaşmasını sağlamak. (Kepekçi, 1998: 63)

3.1.2. İç Kontrol Sisteminin Önemi

İşletme yönetiminin hata ve hilelerinin minimize edilmesi için kullanacağı en etkili araç iç kontroldür. İç kontrolün yapılmasındaki ana ilkeler (Azaltun, 1999: 42)

- Hata ve hilelere karşı mücadele etmek,
- Yönetim sonuçlarının eleştirilmesi ve analizi olmaktadır.

İç kontrol sistemi; idarenin amaçlarına ulaşmasını sağlayan (Akay: 2012): Organizasyon, Yönetim, Süreç, İç denetim, İdari ve mali tüm kontroller bütünüdür.

3.1.3. Coso İç Kontrol Sisteminin Çerçevesi

İç kontrol kavramı esas itibariyle özel sektörde iş etiği, iç kontrol ve yönetim ilkelerine dayalı olarak mali raporlamayı geliştirmek amacıyla 1985 yılında kurulan COSO(Tredway Komisyonu Sponsor Örgütler Komitesi–The Committee of Sponsoring Organisations of the Tredway Commission) tarafından geliştirilmiştir. İç kontrol sistemi genel olarak COSO modeli olarak adlandırılmaktadır. (Gönülçar, 2008: 4)

Beş bileşene ana başlıklar halinde baktığımızda (Akay, 2012):

1. Kontrol Ortamı (4 standart, 26 genel şart) - Amaç: Faaliyetlerde Süreklilik Esası
2. Risk Değerlendirme(2 standart, 9 şart)- Amaç: Risklere rağmen hedeflere ulaşma
3. Kontrol Faaliyetleri (6 standart,17 şart)- Amaç: Standartları oto kontrollerle sağlama
4. Bilgi ve İletişim (4 standart, 20 şart)- Amaç: Kurumsal hafızayı korumaya alma
5. İzleme (2 standart, 7 şart) - Amaç: İç Kontrol sisteminin soluk alıp vermesini sağlama

Sistemin işleminde esas sorumluluğun üst ve orta düzey yöneticilerin üzerinde olduğunu vurgulayan rapor sorumlu unsurları şöyle sıralamaktadır. (Yavuz, 2002: 43)

- Mali işler ve muhasebe elemanları (officers)
- Kendi birimlerinin/departmanlarının faaliyetlerini kontrol etmekle yükümlü bütün yöneticiler (managers), Yönetim Kurulu (board)
- İç denetçiler/müfettişler (internal auditors), Dış denetçiler (external auditors)

3.1.4. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi

İç kontrol ve iç denetim sisteminin güçlü olması (Güredin, 2007: 348):

- Maddi denetim tekniklerinin uygulanma zamanını olumlu olarak etkiler,
- Uygulanacak denetim tekniklerinin sayısını ve ayrıntısını azaltır.

İç denetim ile iç kontrol zaman zaman birbiri ile karıştırılmaktadır.

İç kontrol; işlemlerin her aşamasında ve her aşamadaki işletme personeli tarafından uygulanabilen, işlemlerin doğruluğu ve finansal tabloların güvenilirliği konusunda makul bir güvence sağlamayı amaçlayan bir süreçtir.

İç denetim ise benzer amaçları gerçekleştirmek amacıyla, periyodik olarak veya gerekli görüldüğünde, belirli özelliklere sahip profesyonel iç denetçiler tarafından yerine getirilen bir faaliyettir.

Şirketlerde iç kontrol ve iç denetim fonksiyonu kurulması için öncelikle hizmet basamaklarının tespit edilmesi gerekmektedir.

Tablo- 3.1. İç Kontrolün Yapısını Oluşturan Faktörler

Kontrol Çevresi
İşletme Ortamı
Bütünlük
Etik/Ahlaki Değerler
Kişilerin Yeterliliği
Yönetimin Felsefesi
Sorumluluk/Güvenilirlik
İnsan Kaynağı
Otorite
Çalışanların Gelişimi
Risk Değerlendirme
İyi yönetilen şirketlerde belirlenen amaçlara ulaşmayı engelleyecek risklerin ortaya çıkarılması ve değerlendirilmesi amacıyla kullanılan süreçler mevcuttur. Süreçlerin içine kontrollerinde eklenerek risklerin azaltılması ve hedeflere ulaşması sağlanır. Bu şekilde amaçlar riskler ve kontroller devam eden bir sürecin parçası olarak birbiriyle bağlantılı hale gelirler.
Risk Değerlendirme Süreci Unsurları
Amaç Belirleme
Risk Tolerans Seviyesi Belirleme
Riskleri Belirleme
Kontrollerin Değerlendirilmesi
Kontrollerin Geliştirilmesi
Sürekli Gözetim
Etkin Risk Yönetim Sisteminin Sağladığı Faydalar
Güven -Onay-Teminat-Kredibilite-Bilgidir.
Kontrol Faaliyetleri
Yönetim Direktiflerine Uygulanacak Prosedürler
Üst Yönetim Kontrolleri
Fonksiyon ya da Faaliyet Yönetimi
Fiziksel Kontroller
Uygunluk Prosedürleri
Kalite Programları
Şirket Amaçlarına Ulaşmayı Sağlayacak Mekanizmalar
Görevlerin Ayrılığı İlkesi
Bilgi ve İletişim
Operasyonel ve Finansal Bilginin Zamanında Doğru Elde Edilmesi
İç ve Dış Bilgiye Erişim
Organizasyonel İletişim
Gözleme-İzleme
Kontrol Sistemlerinin Değerlendirilmesi
Devamlı ve Tek Defalık Riskler
Ciddi Sorunları Raporlayacak Mekanizmaların Kurulması

Kaynak: Tamer Aksoy, Basel II e ve İç Kontrol, ASMMM Odası Yayın No.53, Ankara, 2007: 227

Bu kapsamda hizmet basamakları (Alptürk, 2008: 33)

- İş ve kontrol risklerinin makro bazda gözden geçirilmesi,
- İç denetim çalışma alanının belirlenmesi,
- Risk esaslı iç denetim planının oluşturulması,
- İç denetim kadro ihtiyacının tesbiti,
- İç denetim politika ve yönetmeliğinin oluşturulması,
- İç denetim teknik el kitaplarının oluşturulması olarak bölümlenebilir.

Özellikleri Bakımından Benzerlik ve Farklılıkları

1- Amaçları Bakımından Benzerlikler ve Farklılıklar:

İç denetim işletme üst yönetimine mevcut işlerini icra ederken amaçlarına ulaşmalarında yardımcı olunması amacını güder. İç kontrol ise, tüm yönetim ve temsil gibi işlemlerin önceden belirlenen amaçlara uygun bir şekilde gerçekleşmesinin kontrolünü sağlamak için oluşturulmuştur. Bu yönden baktığımızda iç kontrol ve iç denetim arasında amaçları bakımından benzerlikler bulunmaktadır. (Önder, 2008: 28)

2- Rollerit itibariyle Benzerlikler ve Farklılıklar :

Rolleri itibariyle iç denetim ve iç kontrolü değerlendirdiğimizde ilk etapta işletme içerisinde alınacak olan kararların, karar alma esnasındaki kullandıkları bilgi ve belgelerin doğruluğunu sağlamaktır. Bir diğer benzerlik olarak iç denetim ve kontrolün asli görevi kurumsal yönetimi gerçekleştirmektir. Kurumsal yönetimin temel taşları olan şeffaflık, sorumluluk, hesap verilebilirlik gibi unsurlar ancak sağlıklı çalışan bir iç denetim ve kontrol yapısı ile oluşur. (Önder, 2008: 30)

3.2. İÇ DENETİM KAVRAMI

İç denetim, işletmelerde uygulanan iç kontrol uygulamalarının yeterli düzeyde işlediğini kontrol etmek amacıyla yapılan bir denetimdir. İç denetim, işletmenin muhasebe, finansal ve finansal olmayan faaliyetleri incelemek için yapılan bağımsız bir incelemedir. (Gülbüz, 1990)

İç denetim, kurum faaliyetlerinin, uygulayıcıların yaptıkları iş ve işlemlerin uygunluk ve etkinliğinin kurumun içinde yer alan, ancak belirli bir bağımsızlık düzeyine sahip iç denetçilerce gerçekleştirilmesi ve üst yöneticiye rapor edilmesidir. (Köse, 2001: 15)

İç denetim kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olur. (Özbek, 2012: 3)

İç denetimin ilgili olduğu taraflar:

- İşletme sahipleri, İşletme yönetim kurulu, yöneticileri ve çalışanları,
- Tedarikçiler, Müşteriler, Kredi kuruluşları Yatırımcılar Derecelendirme kuruluşları,
- Resmi kurumlar, Sivil Toplum Kuruluşları, Kamu Yönetimi.

Tablo - 3.2: İç denetim ve iç kontrolün özellikleri bakımından benzerlik ve farklılıkları

<u>İç Denetim</u>	<u>İç Kontrol</u>
1) Bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini test edip yönetime güvence vermek.	Bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak.
2) Plan, program ve mevzuata uygunluğu kontrol etmek	Plan, program ve mevzuata uygunluğu gerçekleştirmek
3) Etkinlik ve verimliliği teşvik ederek artı değer kazandırmak	Etkinlik ve verimlilik sağlamak
4) Risk denetimi suretiyle bağımsız ve tarafsız faaliyette bulunmak	Başta yönetimce belirlenen hedeflere ve iç ve dış denetime hizmet etmek

Kaynak: Önder, Fahrettin., 2008: 29

Denetimin üç ana ögesi bulunmaktadır:

-İlk olarak, ulaşmak istenen amaçların belirlenmesi gerekmektedir. Bu amaçlar örgütün ana amaçlarıdır.

-Denetimin ikinci ögesi verimliliklerdir. Belirlenen amaçlara verimli biçimde, fazladan para, emek, malzeme ve zaman harcamadan ulaşmak önemlidir.

-Üçüncü öge ise zamandır. Belirlenen amaç ve sonuçlara, hedeflenen zamanda ulaşılması gerekmektedir. (Köksal, 1974: 51-61)

İç denetim; “Kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.” şeklinde ifade edilmiştir. (TİDE, 2008: 7)

İç denetimin tanımındaki “bağımsızlık” ve “objektiflik” kavramları birbiri ile ilişkili fakat ayrı kavramlardır. Objektiflik, kişisel bir özellikken, bağımsızlık iç denetim birimiyle ya da birimin faaliyetleriyle ilişkilidir. Bağımsızlık özelliğini taşıyamaları durumunda iç denetçilerin önyargısız ve tarafsız görüşler sunması beklenemez. (TİDE, 2008: 7)

Objektifliği tehdit eden unsurlar şöyle sıralanabilir (Mutchler, 2003: 231-268):

1-Kendi kendini değerlendirme: Denetçi kendi çalışmalarını değerlendirdiğinde tarafsızlığını kaybedebilir. Örneğin bir denetçinin bir yıl önce denetlediği işlemleri tekrar denetlemek durumunda kalması ya da birimin yeni bir uygulama başlatması durumunda önce danışmanlık yapıp sonraki yıl bunu denetlemesi durumunda denetçi tarafsızlığını yitirme tehlikesi ile karşı karşıyadır.

2-Sosyal Baskı: Denetçi ilgili gruplardan gelen baskılara maruz kaldığında tarafsızlığını yitirebilir. Belli gruplardan gelen baskılar denetçilerin şüpheli durumları göz ardı etmesini neden olabilir.

3-Ekonomik çıkarlar: Denetçilerin gelecekteki istihdam olanakları ya da ücretlerini etkileyebilecek durumlarda bu tehdit artmaktadır.

4-Kişisel ilişkiler ve samimiyet: Denetçinin denetlenen işin sahibi ile ilişki derecesi bazen denetimdeki tarafsızlığı ortadan kaldırmaktadır.

5-Kültürel, ırksal ve cinsiyete dayalı önyargılar: Denetçinin bu konularda önyargılara sahip olması objektif davranmasını tehdit eden bir husustur.

6-Bilişsel yönelim /peşin hüküm: Denetçinin herhangi bir bilgiyi yorumlarken bilinçsiz ve kasıtsız önyargılar ile hataya düşmesi ve yanlış sonuca varması tehdidi. Örneğin eleştirel bir denetim yaklaşımına sahip birinin pozitif tarafları görmemesi veya aşırı iyimser yaklaşıma sahip bir denetçinin olumsuz tarafları görmesinde zafiyet oluşması gibi.

3.2.1. İç Denetimin Amacı ve Kapsamı

İç denetimin kurulma gerekliliği, yönetim ve denetim komitesinin ihtiyaçlarından kaynaklanabileceği gibi işletmelerin yoğunluğu, faaliyetlerin karmaşıklığı, işletmenin büyüklüğü, yasa ve düzenleyici işlemlerin gerekliliği, ilgili otoritelerin talebi işletmelerle ilişkili diğer kurumların yazılı değerlendirme gerekliliği, işletmenin diğer kişi ve işletmeler arasında itibari durumunu, güven sağlama arzusu gibi nedenlerden dolayı da ortaya çıkmıştır.

Dünün işlem ve hata odaklı iç denetim yaklaşımı, bugün süreç odaklı, işin etkinliğinin artırılmasına yönelik stratejik akıl ortaklığına doğru değişim ve gelişim göstermiştir. (Adiloğlu, 2011: 11)

İç denetimin amacı, kuruluşun sorumluluklarını etkin olarak yerine getirmesinde, kuruluş personeline yardımcı olmaktır. İç denetim, kuruluşun mensuplarını incelenen faaliyetlere ilişkin analizler, değerlendirmeler, görüşler, tavsiyeler ve bilgilerle donatmak suretiyle onlara yardımcı olur. En uygun maliyetlerle etkili bir kontrolün özendirilmesi de iç denetimin amaçları arasında sayılabilir. (Özeren, 2000)

İç denetimin amaçları (Ocaklı, 2010: 83-84):

- İşletme faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek,
- İşletmenin amaçlarına ulaşmasında yardımcı olmaktır.

- İç denetçiler, işletme risklerinin azalması ve önlenbilmesi için oluşturulan standart prosedürleri gözden geçirerek inceler.
- Kontrol sürecinin verimli bir yapısının olup olmadığını ve etkinliğini değerlendirir.
- İç denetçilerin, işletmenin temel yönetim prosedürüne uygun bir şekilde hareket edip etmediğini kontrol altında tutar.

İç Denetimin Kapsamı: İç Denetim denilince; Risk yönetimi ve erken uyarı, Risk esaslı planlama, Suistimal önleme, Varlıkların korunması, Mali raporların güvenilirliği, Yasal zorunluluk ve mevzuat uyum, Kurumsal yönetim, Yönetişim, İç kontrol faaliyetlerini izleme, Etkinlik, verimlilik, Maliyetleri düşürme anlaşılmalıdır.İç denetimin kapsamını şöyle özetleyebiliriz (Mehri ve Görün, 2013: 119):

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

İç denetim bir işletmedeki (Adiloğlu, 2011: 6):

- Finansal ve operasyonel bilginin doğru ve güvenilir olup olmadığı,
- İşletmenin risklerinin tamamlanmış ve asgariye indirilmiş olup olmadığı,
- Dış düzenlemelerin ve kabul edilen iç politikaların ve usullerin izlenip izlenmediği,
- Tatmin edici standartların oluşturulup oluşturulmadığı,
- Kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı,
- İşletmenin hedeflerine etkin bir biçimde ulaşıp ulaşılmadığını inceler.

Bu bağlamda denetçilerin faaliyetleri aşağıdaki şekilde olmalıdır. (Ulutaş, 2007: 32-33)

- Kurum tarafından oluşturulmuş politika ve prosedürlere uyulup uyulmadığının denetlenmesi,
- İşletme kaynaklarının etkili ve verimli olarak kullanıldığının değerlendirilmesi,
- Ekonomik bilgilerin ve faaliyet verilerinin gerçekten güvenilir olup olmadığının, aynı zamanda ölçme, sınıflara ayırma, tanımlama ve rapor etme yöntemlerinin incelenmesi,
- İşletmenin iç denetim sistemiyle alakalı tüm prosedür ve politikaları yazılı metin haline getirilmesi,
- Bütün sistemler, operasyonlar, süreç ve fonksiyonlarla ilgili faaliyet risk kontrollerini belirlemek amacıyla denetleme ve değerlendirme yaparak sonuç elde etmek ve bu sonuçları rapor haline getirerek işletme yönetimine sunulması,
- Denetim raporlarında sunulmuş neticelerin, görüşlerin ve karşılaştırılan hareket planlarının gelişim ve değişimini izlenmesi,
- Gerçekleştirilmiş olan denetimlerle ilgili çalışma kağıtları ve kanıtların toplanması ve muhafaza edilmesi,
- Risk yönetiminin yeterliliğinin sağlanmasına yönelik güvenceler sağlamaya çalışılması, şirketin değişik alanlardaki işleyişinin, belirlenmiş operasyon hedeflerine ve beklentilerine ulaşılabilmesi için yeterlilikler sağlamaya çalışılması,
- İşletme içinde uygulanan her türlü risk metodolojisinin, bulunulan sektördeki en istikrarlı ve en iyi uygulamaları sağlayabilecek yeterlilikte olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla tüm sektörel ve kurumsal verileri incelemek, bunlarla ilgili değerlendirmelerin yapılması,
- İşletmenin hedeflerinin gerçekleştirilmesi için iç denetim departmanı bazında hedeflerin oluşturulması ve gerçekleşmesinin sağlanması,
- Yapılabilecek yolsuzlukları belirlemek için yolsuzluk ve sahtekarlığın nasıl bertaraf edilebileceği konusunda taktiksel bilgi sahibi olması ve buna yönelik önceden belirlenmiş kontrollerdeki eksikliklerin tespit edilerek gerekiyorsa yeni kontrollerin oluşturulması,
- Dış denetçilerle birlikte çalışılması, onlarla iletişimi güçlü ve koordinasyonlu bir çalışmaya gayret gösterilmesi,

- İç denetimin süreçlerinin, denetim standartlarının ve tekniklerinin sürekli takip edilerek güncel kalınması,
- Gelişim ve değişimlerden haberdar olmak için gerekirse bilgi ve deneyim kazanma adına iç denetim enstitüsünün hazırlamış olduğu sınav ve eğitimlerle gelişimlerden yararlanılmasıdır.

3.2.2. İç Denetimin Önemi ve Unsurları

İç denetim çalışmaları, önceleri yönetim adına işletme sınırları içinde yolsuzluk, hırsızlık, hata arama veya bu çeşit düzensizliklere engel olma amacıyla yapılıyordu.

II. Dünya Savaşı'ndan sonra ise kapsam, faaliyetler etkinliğe doğru genişlemiştir.

1960' larda birçok işletmenin kamuya açılmasının etkisi ile finansal raporlama ilgi alanı haline gelmiş, 1970' lerde de iç kontrollere yoğun olarak ilgi duyulmuştur. İç denetimin gelişiminde, veri işlemedeki gelişmelerin, işletmelerin uluslararası nitelik kazanmaya başlamasının ve yasal düzenlemelerin de etkisi olmuştur. Özellikle 1977'den sonra iç denetçiler, test ve iç kontrol değerlemesiyle uğraşmışlardır. (Uzay,1999)

Denetimin Sekiz Temel özelliği (İSMMMO, 2015):

1- Risk Odağı: Denetim planı, hem yukarıdan aşağıya, stratejik yaklaşım ve iş risklerini tanımlamak için hem de aşağıdan yukarı yaklaşıma dayanmaktadır. Denetim planı şirketteki değişiklikler ve dış iş ortamına tepki vermek için sürekli güncellenir. Yeni ortaya çıkan ve kurumsal riskleri içeren işletmenin önemli risklerini değerlendirmede uygun zaman ve çaba harcanır.

2- Yetenek Modeli: İç denetim ve iç denetim uzmanları gerekli beklentileri karşılamak için vardır. Yönetim ve eleştirel düşünmeye karşı olmanın yanı sıra, sürekli öğrenme ve gelişim modeli için iç denetim bilgisini ve ilgili riskleri geliştirmek için vardır. Çalışan performans geri bildirimi, departmanlar gibi, personelin gelişimi ve büyümesini sağlamayı da kolaylaştırmaktadır.

3- İş Uyumu: Beklentiler açıkça ifade ve tebliğ edilir. İç denetim kendi misyonunu tanımlar ve dile getirir. Belirtilen misyon ve vizyon doğrultusunda ilerlemeyi ölçmek için metrikler geliştirilmiştir.

4- Paydaş Yönetimi: Paydaşlar iç denetimi operasyonel olarak mükemmel ve uygun olduğu durumlarda stratejik destek sağlayıcısı olarak görürler. İç denetim stratejik planı beklentileri, iletişim stratejisini ve zaman çizelgesini tutmak için bulunur. İç denetim düzenli olarak fonksiyon özelinde geri bildirim için uğraşmaktadır, hemde birebir görüşme ve anket bazında tutmaktadır. İç denetim beklentilerini tanımlamak ve denetimin kapsamını paylaşmak için iş birimi ile koordinasyon içerisinde.

5- Maliyet Etkinliği: Personel modeli, denetim faaliyetlerini etkin bir biçimde tamamlamak için iç ve dış kaynakları, değişen personel seviyelerini ve coğrafi konumları verimli bir şekilde geliştirir. Verimlilik, en etkin maliyet hizmetini sağlamak için aktif olarak ölçülmekte ve yönetilmektedir. Denetim metodolojisi ve süreçler etkin maliyet olması için standardize edilmiş ve basitleştirilmiştir. Denetim altyapısındaki yatırımlar disiplinli bir rol yaklaşımına dayalıdır.

6- Teknoloji: Veri analizi, otomasyon yoluyla test verimliliği sağlarken, iş alanları ile uyumu sağlamak için konumlandırılmıştır. Veri, iş sorunu ve gözlem/öneriler üzerinde derin ve ikna edici bilgi sağlaması için kullanılmaktadır. Sürekli denetim teknikleri, risk göstergelerinin erken uyarı sağlaması ve denetimin kapsamını arttırması için geliştirilmektedir. İlgili aktiviteler yönetim, risk ve uyumluluk araçlarından (GRC) yararlanarak etkili bir şekilde koordine edilmektedir.

7- Hizmet Kültürü: Metrikler paydaş beklentilerine dayalı müşteri memnuniyetini ölçer. Tüm hizmetler nesnellik ve değer dengesini sağlar.

8- Kalite ve Yenilik: Kalite standartları iç denetim faaliyetlerini tanımlar ve kapsar. Resmi kalite değerlendirmeleri iyileştirme fırsatları tanımlamak için düzenli olarak tamamlanır. Yenilik iç denetimin kültürünün içindedir ve sürekli beslenir ve ödüllendirilir.

İç Denetimin Unsurları:

Örgüte katılan değer, sağlanan güvence, verilen danışmanlık hizmeti, evrensel standartlara uygunluk, kurumsal bağımsızlık, risk odaklı denetim ve meslek ahlak kuralları iç denetimin temel unsurlarını oluşturur. (Gönülaçar, 2007: 130-131)

İç denetim faaliyetini oluşturan temel unsurlar (Adiloğlu, 2011: 9):

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

1. Bağımsızlık ve Objektiflik:

İç denetimin özünde objektif olma anlayışı yatar. Subjektif değerlendirmelerin denetim faaliyetlerine etki etmemesi temel ilkedir. Gerek denetim sürecinde gerekse sonuçların değerlendirmesinde var olanın esas alınması iç denetim faaliyetini yürüten iç denetçinin değerlendirmelerinde tarafsız, yansız ve dürüst olması, üst yönetimin ve denetim sonuçları ile ilgilenenlerin kuruluşun genel durumu ile ilgili tam ve doğru bilgiye sahip olması açısından önemlidir. (Kokmaz, 2007: 5)

Objektif ve bağımsız bir faaliyet olması iç denetimin güvence sağlayabilme ve fonksiyonellik özelliğine sahip olması. İç denetçiler tam bağımsız ve tarafsız bir şekilde görevlerini yerine getirmelidirler. İşletmenin ihtiyaçlarını göz önünde bulundurarak faaliyetlerini gerçekleştirmelidirler. İç denetçiler garanti vermemekle birlikte çalışmalarıyla güvence vermelidirler. Tüm bunları yaparken sistemli ve disiplinli bir çalışma yürütmelidirler. (Adiloğlu, 2011: 9)

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. Tarafsızlık ise; iç denetçinin faaliyetlerini yürütürken ön yargısız ve çıkar çatışmalarından uzak bir şekilde davranmasını ifade etmektedir. (Adiloğlu, 2011: 9)

2. Danışmanlık ve Güvence:

Güvence Hizmetleri, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla bulguların objektif bir şekilde incelenmesidir.

Mali yapıya, performansa, mevzuat ve düzenlemelere uyma, bilgi sistemleri güvenliğine ve ihtimam denetimine (ayrıntılı durum tespit çalışması) yönelik görevler bu kapsamdaki örneklerdir. (Gönülaçar, 2007: 131)

Danışmanlık hizmeti verme fonksiyonu ise diğer denetim türlerinden farklı bir noktaya taşımaktadır. İç denetçiler gerek kurum içine gerekse kurum dışına çeşitli konularda danışmanlık yapabilirler. (Korkmaz, 2007: 5)

Danışmanlık Hizmetleri, herhangi bir idari sorumluluk üstlenmeden, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte kararlaştırılan istişari faaliyetler ve bununla bağlantılı diğer hizmetlerdir. Usul ve yol göstermek, tavsiyede bulunmak, işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek, bu kapsamdaki faaliyet örnekleridir. (Gönülaçar, 2007: 131)

Değer Katma: İç denetim, organizasyon tarafından oluşturulan iç kontrol sisteminin yeterliliği ve verimliliğini, organizasyonun politika ve planlarına uygun olarak faaliyetlerin belirlenen amaçlara ulaşmasını yönlendirmek için incelemek ve değerlendirmek suretiyle organizasyona değer katar. (Başpınar, 2006: 27)

3.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. (Adiloğlu, 2011: 10)

4.Sistematik ve disiplinli bir yaklaşım olması:

İç denetçinin faaliyetlerini sistematik yaklaşım ile yapması ise: denetim planlaması, programlaması ve denetimi uygulama sürecini içerir. Denetimin disiplinli olarak yapılması, denetim faaliyetinin yazılı ve yazılı olmayan kurallara, ilkelere uygun olarak, özen ve dikkatle yapılmasıdır.

İç denetim zaman içinde gelişmesiyle disiplinli olarak yapılmasına olanak sağlayan standartları, ilkeleri beraberinde getirmiştir. (Özbek, 2012:18)

İç denetimi niteliği itibariyle; koruyucu ve yapıcı iç denetim olarak ikiye ayırmamız mümkündür. Özellikle küçük ve orta ölçekteki işletmeler dış kaynak veya ek kaynak kullanımını daha düşük maliyetli olması 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. (Akgül, 2002: 27)

3.2.3. İç Denetiminde Davranış Kuralları ve İlkeleri

Mesleki ahlak kuralları; İç denetim mesleği ve uygulamalarında yer alan “İlkeler” ile iç denetçi olarak görev yapanlardan beklenmekte olan davranışları tanımlamakta olan “Davranış Kuralları” ndan oluşmaktadır. (www.idkk.gov.tr)

İç denetçilerden aşağıdaki ilkelere uymaları beklenir.

- 1- Dürüstlük: İç denetçilerin dürüstlüğü güven oluşturur ve böylece verdikleri hükümlere itimat edilmesine yönelik zemin sağlar.
- 2- Objektiflik: İç denetçiler, izledikleri süreç veya faaliyet ile ilgili olan bilgiyi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst seviyede mesleki objektiflik sergilerler.
- 3- Gizlilik: İç denetçiler, denetim anında elde etmiş oldukları tüm bilgileri, gizlilik kapsamında saygı göstererek, hukuki yönden ve mesleki zorunluluklar olmadıkça, bilgileri yayınlanmaz ve açıklamasını yapamazlar.
- 4- Yetkinlik: İç denetçi, denetim hizmetini yürütülmesi gereken tüm bilgi, beceri ve tecrübelerini ortaya koyarak gerçekleştirmelidir.

İç denetçiler; (Küpçü, 2011: 47)

- Çalışmalarını doğruluk, dikkat ve sorumluluk duygusu ile yaparlar.
- Hukuku gözetir ve hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamaları yaparlar.
- Kanun dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmaz veya iç denetim mesleği ve kurum açısından yüz kızırtıcı eylemlere girişmezler.
- Kurumun meşru ve etik amaçlarına saygı duyar, katkıda bulunurlar.

İç denetçiler; (Küpçü, 2011: 48)

- Değerlendirmelerinin tarafsızlığına zarar verebilecek veya zarar vereceği varsayılabilir herhangi bir ilişkiye veya faaliyete katılamazlar; bu katılım, kurumun çıkarlarıyla çatışan ilişki ve faaliyetleri de içerir.
- Mesleki muhakemelerini zayıflatabilecek veya zayıflatılacağı varsayılabilir herhangi bir şeyi kabul etmezler.
- Tespit ettikleri ve açıklanmadığı takdirde faaliyetlerinin raporlanmasını bozacak tüm önemli bulguları açıklarlar. Objektifliği veya objektiflik görüntüsünü bozabilecek şartların dışında olmaktır. Objektifliğe yönelik bu tür tehditlerle, kişisel olarak denetçi, görev, işlev ve kurum seviyesinde mücadele edilmelidir.

İç denetçiler; (www.tide.org.tr)

- Sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenir.
- İç denetim hizmetlerini, kamu iç denetim standartlarına uygun bir şekilde yerine getirir.
- Kendi yeterliliklerini ve denetimlerinin etkinlik ve kalitesini devamlı geliştirir.

İç Denetimin İlkeleri: İç Denetçiler Enstitüsü iç denetimi, bir kurumun faaliyetlerine değer katmak ve faaliyetleri geliştirmek için tasarlanmış bağımsız, tarafsız güvence ve danışma faaliyeti olarak tanımlar.

İç denetimin görev sorumlulukları bağlamında iç denetimde uygulanması gereken bazı genel ilkeler (Akyel, 2010: 5-6):

-İç denetim, değerlendirme ve tavsiyeleri yoluyla iç kontrol yapısının devam eden etkinliği ve verimliliğini inceler ve katkı sağlar böylece etkin bir iç kontrolde önemli bir rol oynarlar.

-Yönetim, genellikle iç denetim fonksiyonunu, iç kontrol çerçevesinin bir parçası olarak kurar. İç denetçilerin görevleri kurumun iç kontrol yapısının çok önemli bir parçasıdır.

-Etkin bir iç denetim fonksiyonu, Yönetim Kurulu ve idarece oluşturulan risk kriterlerini dikkate alması gereken, sürekli risk tabanlı bir yaklaşımdan yararlanmalıdır.

-İç denetim, denetledikleri kurumun bir parçası olsa da iç denetim fonksiyonunun bağımsızlık ve tarafsızlığın korunmasına yardımcı olmak için bazı güvenceler sağlamalıdır. İç denetim fonksiyonu, işlevsel ve organizasyonel olarak ilgili yasal çerçevede mümkün olduğunca bağımsız olmalıdır.

İç denetimin belirleyici ilkelerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (www.bankaciyiz.biz)

-İç denetim sürekli bir işleve sahiptir,

-İç denetim birimi denetlenen faaliyetlerden bağımsızdır ve doğrudan işletmenin yönetim kuruluna veya denetim komitesine bağlı olarak çalışır,

-İç denetim birimi her türlü çıkar çatışmasından kaçınır,

-İşletmenin her türlü faaliyeti denetimin kapsamına girmektedir ve iç denetim bölümünün başkanı kendi bölümünün sağlam iç denetim ilkelerine riayet etmesini sağlamaktan sorumludur.

3.2.4. İç Denetimin Faydaları ve Teknikleri

Dışarıdan sağlanan hizmetler olarak, ne bağımsız denetim, yönetim süreç ve kalite danışmanlığı, muhasebe ve vergi danışmanlığı iç denetimin bu faydalarını sunabilir.

İşletmelerde bulunan iç denetimin faydaları: (Pehlivanlı, 2010: 18)

-Güvenilir bilgi ihtiyacının karşılanmasını sağlar,

-İç denetimin etkinliği, direkt olarak iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığı ile ilgilidir. İç kontrol yapısı eğer etkin bir nitelik taşıyorsa iç denetimin de etkinlik düzeyi yüksek olacaktır.

-İşletmelerin varlık ve kayıt sisteminin korunma ihtiyacı karşılanır,

-İşletmelerde olması gereken iç denetim sisteminin etkin bir şekilde var olması, o işletmenin varlıklarını ve o varlıkların kayıtlarını da yüksek oranda koruyacaktır.

-İşletmelerde verimliliğin artırılması ihtiyacı giderilecektir. Etkin bir iç denetim sistemi verimsiz faaliyetlerin azaltılmasını sağlayacaktır.

-Üst düzey yönetimce belirlenmiş yönetim politikalarına olan uyum gerekli düzeye getirilecektir. İç denetimin sürekliliğinin sağlanmasının en büyük yararı çalışanların sürekli denetime tabi olduklarını bildikleri için hata ve hile riskinin düşük olmasıdır.

Bunun yanı sıra iç denetimin sürekliliğinin sağlanmasının yararları (Hazar, 2014: 16):

- Denetim faaliyetlerinin etkinliğini arttırmak,
- Katma değer sağlayan faaliyetlerde bulunma,
- Gerçek zamanlı görüşler ortaya koyma,
- Standart raporlama yapmak,
- Denetim sonuçlarının takibini sağlamak,
- Farklı alanlardaki becerileri birleştirme,
- Bağımsız denetçiler ile etkin iletişim kurmak, İşletme değerini arttırmak.

İç Denetim Teknikleri: Denetim teknikleri; denetlenen birimin iş ve işlemlerinin denetimin amacına bağlı olarak önceden belirlenen kıstaslara, kural ve ilkelere, standartlara veya yasal düzenleme ve benzeri hususlara uygun olup olmadığının, gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığının, güvenilir olup olmadığının tespiti amacıyla, denetim faaliyetlerinin etkin, hatasız şekilde uygulanmasını ve denetim sonuçlarına en kısa şekilde ulaşılmasını sağlamak amacıyla: Sayım ve envanter, Belge incelemesi, Bilgi toplama, Gözlem, Doğrulama, Karşılaştırma, Puantaj, Analitik inceleme gibi işlemlerdir, şeklinde tanımlanabilir.

İç Denetimin Tarafsızlığı: Uluslararası iç denetim standartlarına göre; iç denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve iç denetçiler görevlerini yaparken tarafsız davranmalıdırlar. İç Denetçilerin daha önce sorumlusu olduğu faaliyetlere ilişkin en az bir yıl süre geçmeden denetim yapmaması tarafsızlığının bir gereğidir.

3.2.5. İç Denetimine Gereksinim Duyulan Nedenler

İşletmelerin iç denetim sistemine ihtiyaç duymaları üç ana başlık altında değerlendirilmiştir. Bunlar;

- İşletme içinde meydana gelen aksaklıkların giderilme ihtiyacı,
- İşleyişte ortaya çıkan hata ve kusurları minimize etme çabası,
- Kanunlara uyumda ortaya çıkan hata ve kusurlardır.

1. İşletme İçinde Meydana Gelen Aksaklıklar:

Çalışma alanı standartları; planlama ve yardımcılarının gözlenmesi, iç kontrolün incelenmesi ve kanıt toplama olmak üzere üç adettir. (Çakmur Yıldıztan, 2016)

2. İşleyişte Ortaya Çıkan Hata ve Kusurlar:

Hata; bilmeyerek, istemeyerek yapılan yanlışlık ve yanılmadır. Muhasebe ve denetim açısından değerlendirildiğinde “hata deyimi, mali tablolarda kasıtsız olarak yapılmış yanlışlıklar anlamına gelmektedir ve mali tabloların hazırlanışında temel olarak alınan başlıca kayıtlar ve muhasebe verilerinde yapılan matematiksel ya da kayıtsal yanlışları, muhasebe ilkelerinin uygulanışı esasında yapılan yanlışları ve mali tabloların hazırlandığı esnada gerçeklerin gözden kaçması ya da yanlış yorumlanması gibi hataları kapsar. (Azaltun, 1999: 5 -6)

3. Kanunlara Uyumda Görülen Aksaklıklar:

Kanunlara uyum konusunda hiçbir zaman esneklik olmadığı gibi en yüksek düzeyde ehemmiyet gösterilmesi şirketlerin itibarı ve geleceği açısından da büyük önem taşımaktadır.

İç denetim faaliyetlerine olan ihtiyaç şu nedenlere bağlanmaktadır. (TÜSİAD, 2011: 6)

1- Sorumluluk ve Hesap Verebilme:

İşletmelerin finansal gücünün artması ve hiyerarşik yapısının büyümesi ile birlikte yetkilerin ve sorumluluk devirlerinin yapılması zorunlu hale gelmiştir. İşletme personelinin etkin iş gücü ve yönetsel politikalara uyum oranının araştırılması gereksinimleri iç denetime ihtiyaç duyulan en temel nedendir.

2- Vekalet Teorisi:

Profesyonelleşme ve işletme ölçeklerinin büyümesi sonucunun bir ürünü olarak aylık ödenekle yönetici çalıştırılması ve bu çalışan yöneticilerin de yükümlülükleri ne derece yerine getirdiklerinin belirlenebilme ihtiyacı da iç denetime başvurulmasının en önemli bir başka nedenidir.

3- Yönetime Danışmanlık ve Yardım:

İç denetimin hile, hata ve sahtekarlıkların tespit edilebilmesi dışındaki önemli bir diğer fonksiyon da yönetim birimine gerekli alanlarda danışmanlık sağlanmasıdır.

4- Tasarruf İhtiyacı:

Yoğun rekabet koşullarının hüküm sürdüğü günümüz şartlarında firmalardaki iç denetim örgütleride işletmenin maliyetlerini en aza indirmek adına işletmelerin tasarruf sağlayabilmesi için ilgili alanların ortaya çıkarılması ve gerekli ortamın yaratılması için yardımcı olmaktadır.

5- Hileli işlemlere Karşı Koruma İhtiyacı:

Hata, şirket personelinin unutkanlık, dikkatsizlik, bilgisizlik gibi nedenlerle, bilerek veya istemeyerek yapmış olduğu yanlışlıklardır. Hile ise, başkalarını yanıltma amacı taşıyan ve muhasebe kayıt ve işlemlerinde bilinçli olarak meydana getirilen düzensizliklerdir. (Uzay, 2001: 236)

İç Denetim Etkinliği: İç Denetimin etkili olabilmesi için uluslararası iç denetim Standartları çerçevesinde yapılması ve işletme yönetimi tarafından desteklenmesi gerekir.

Etkili bir iç denetimin yürütülebilmesi için (Ali Kamil Uzun, 2017: 4):

-Uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu işletmenin yönetimi tarafından onaylanmış, iç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarını belirleyen iç denetim yönetmeliği bulunmalıdır. Yönetmelikler sürekli gözden geçirilmeli ve güncellenmelidir.

-İşletme faaliyetleri, iş süreçleri ve bunlara ilişkin risklerin değerlendirilmesi sonucu hazırlanan risk odaklı bir iç denetim planı bulunmalıdır.

-İşletme yönetimi, denetim komitesi veya üst düzey yönetime sunulan raporlarda yer alan bulgulara ilişkin uygulama planlarının takip edilebilmesi için iyi bir raporlama sistemi oluşturulmalı ve bu süreç sürekli izlenmelidir.

-İç denetim faaliyetlerinin etkililiğinin ve verimliliğinin sürekli gözetimi için kalite güvence ve geliştirme programı hazırlanmalıdır. Uygulanan programın yeterliliğine ilişkin sürekli iç ve dış değerlendirmelerin yapılması sağlanmalıdır.

-İç denetim faaliyetinin etkinliğini ve sağladığı katma değer ölçülmesini sağlayacak öz değerlendirme yapılmalıdır.

3.2.6. İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar

İç denetim alanında meydana gelen değişim ve gelişim uygulamada yeni yaklaşımları beraberinde getirmiştir. Bu yaklaşımlar (Demirbaş, 2005: 175-184):

1. Pro-Aktif Yaklaşımın Benimsenmesi:

İç denetçiler daha pro-aktif yaklaşım (koruyucu hekim yaklaşımı) sergileyerek vizyonlarını genişletmelidirler. Bu bağlamda iç denetçiler bünyesinde yer aldıkları organizasyonun iş süreçlerinin kalitesine, güvenilirliğine, duyarlılığına ve maliyet etkinliğinin iyileştirilmesine daha fazla katkıda bulunabilir.

2. Denetlenene Müşteri Olarak Yaklaşması:

Risklerin yönetimin de, risk unsurlarının belirlenmesi, organizasyona değer katan faaliyetlerin tavsiye edilmesi suretiyle katkı sağlamaktır. İç denetim birimleri, denetlenen birimi iş ortağı olarak görmektedir. Bu birimler bağımsızlığa ve tarafsızlığa ilişkin mesleki standartları zedelemeyen denetlenenle iş ortağı türünden ilişkiler kurar.

3. Risk Denetiminde Yoğunlaşma:

İç denetim birimi süreci boyunca karşı karşıya kalınan riskler üzerinde yoğunlaşmaktadır. Böyle bir durumda risk kavramı, risk denetimi ile geleneksel muhasebe denetimi arasındaki farkın bilinmesi, risk denetim raporunun hazırlanma süreci, raporun içeriğinin ayrıntılı incelenmesi gerekmektedir.

4. İç Denetimin Sürekliliğinin Sağlanması:

Denetim birimleri hızla değişen iş dünyasında ayakta kalmanın ve organizasyonların denetim ihtiyaçlarını karşılamayı sürdürmenin denetim uygulamalarını geliştirmekten geçtiğini kabul etmektedir. Denetim birimlerinin performansının ölçülmesi hem “müşteri” ile ilişkilerin süreklilik temelinde geliştirilmesi ve denetimin olumlu bir değer yaratmasını sağlamak için gerekli görülmektedir.

5. Teknolojik İmkanların Giderek Artan Biçimde Yararlanılması:

Organizasyonların hemen her kademesinde bilgisayarlardan ve bilgisayar sistemlerinden yararlanmanın giderek artması risk denetimi kapsamındaki iç denetimin karmaşıklığını da arttırmaktadır. Ancak bilgisayarların gücünün ve hızının artması ve denetim yazılımlarının kolaylığı aslında denetim elemanına daha etkili denetim yürütme imkanı sağlamaktadır.

3.2.7. İç Denetçi ve Denetim Komitesi

İç denetim yöneticisi, işlevsel olarak Denetim Komitesi ve Yönetim Kuruluna, idari olarak ise işletmenin icra başkanına bağlı ve sorumlu olmalıdır.

İç denetçilerin görev ve sorumlulukları (Ergin, 2011: 15):

- İşletme içinde hazırlanan tüm muhasebe bilgilerinin ve raporlarının güvenilir olup olmadığını incelemek ayrıca, kayıt ortamını ve raporlama sistemini gözden geçirmek,
- İşletmelerde olabilecek hata ve hileleri ortaya çıkarmak, önlemek, varlıkların mevcudiyetinin sürekli kontrolünü sağlamak,
- İç kontrol sisteminin işleyişini incelemek ve etkinliğini gözden geçirmek,

- İşletme yönetiminin ya da çalışanlarının faaliyetlerdeki başarısını incelemek değerlemek, işletme varlıklarının verimli kullanılıp kullanılmadığını, kullanılmıyorsa nedenlerini ortaya koymak ve düzeltici önerileri sunmak,
- Yürütülen işletme faaliyetlerinin, işletme yönetimi tarafından belirlenen politika, plan, prosedürlere, mevzuata ve alınan kararlara uygunluk derecesini belirlemek,
- İşletme yönetimi tarafından istenen özel denetim çalışmaları yapmak, Bağımsız denetçinin çalışmalarına yardımcı olmaktır.

İç Denetçinin Başarı Koşulları: İç denetçiye, yönetim tarafından bir takım imkanların sağlanması ve iç denetçinin de bir takım nitelikleri haiz olunması gerekmektedir. İç denetçiler, bağımsız bir şekilde düşünebilmeli, kritik düşünme yetisine sahip olarak ve bunu kullanarak doğru yargılara ulaşabilmelidirler. (Memiş, 2008: 85)

- İç denetçilerin görevleri, yetki ve sorumlulukları üst yönetim tarafından yönetmelik, genelge veya benzeri bir yazılı dökümanla tanımlanmalıdır.
- İç denetçilerin bağımsızlığı sağlanmalıdır.
- İç denetçiler denetim çalışmalarını yürütmede, mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermelidirler.
- İç denetçi atılgan ve önder olmalıdır.
- İç denetçi dürüst olmalıdır.
- Problem çözme yeteneklerine başvurma,
- Tümevarım ve tümdengelim muhakemelerini kullanma,
- Karar verme sürecini iyi anlamalıdır.

Denetçilerin bilge sahibi olması gereken temel disiplinler (Yılmaz, 2014):

- 1- Denetim Standartları: Denetçi, denetimin amacı, kapsamı ve niteliğini kavramış olmalıdır.
- 2- Suistimal: Denetçi, suistimal risklerini tespit edebilecek, suistimal risklerinin önlenmesi için alınması gereken tedbirler geliştirebilecek veya önemli suistimalleri tespit edebilecek derecede bilgiye sahip olmalıdır.

3- Muhasebe: Muhasebe, işletme yöneticileri ve diğer paydaşlar için önemli bilgiler sağlayan bir disiplindir. Denetçi, muhasebenin temel kavramları, mali tabloların okunması, finansal analiz, vergilendirme kuralları, muhasebe standartları. (IFRS, TFRS vb) gibi konularda bilgi sahibi olmalıdır. Ayrıca, maliyet, sermaye, değerlendirme, bütçeleme, nakit yönetimi gibi konularda da bilgili olmalıdır.

4- Mevzuat ve Uyum: Mevzuat, işletmenin içinde bulunduğu dış çevre ve düzenlemeler açısından taşıdığı bir risk alanıdır. Denetçi, denetim faaliyetlerini icra ettiği şirketin bulunduğu sektör ve ülkenin yasal ortamını dikkate almak durumundadır.

5- Bilgi Teknolojileri: Bilgi teknolojileri, BT denetçileri için uzman olunması gereken, diğer denetçiler için bilgi sahibi olunması gereken bir alandır. Denetçi, bilgi güvenliği, yazılım geliştirme, sistem alt yapısı ve iş sürekliliği konularında bilgi sahibi olmalıdır.

6- Risk Yönetimi: Risk yönetimi, özet ifadesiyle, şirketin hedeflerine ulaşmak için önüne çıkabilecek engelleri tanımlaması ve uygun aksiyonları almasını kapsamaktadır. Denetçi, risk yönetimine ait temel kavramlar, risk yönetimi teknikleri, uluslararası standartlar konusunda uzman olmalıdır.

7- İç Kontrol: İç kontrol denetçiler için uzmanlık gerektiren bir alandır. Denetçi güvence vermek amacıyla şirketin uyguladığı kontrolleri değerlendirmek ve etkin bir risk yönetimi için şirket yönetimine iç kontrolleri geliştirmek üzere öneriler sunabilecek kapasitede olmalıdır.

8- İş Süreçleri: İş süreçleri, işletmenin, hedeflerine ulaşmak için icra ettiği, girdilerin işlenerek çıktılara dönüştüğü, tekrar eden iş aktivitelerinden oluşmaktadır. Denetçi, süreçlerin analiz edilmesi, süreç performansının ölçülmesi, iş akışlarının çıkarılması, darboğaz yönetimi, kısıtlar teorisi, sigma, BPM, BPR, ISO gibi konularda bilgi sahibi olmalıdır. Denetçiler, denetim amacıyla süreçleri incelemek üzere ya da danışman olarak süreçleri geliştirmek üzere yeterli donanımda olmalıdırlar.

9- Ekonomi / Piyasa: Denetçi, işletmenin içinde yer aldığı sektör şartları, piyasa koşulları ve global ekonomik koşullar hakkında bilgi sahibi olmalıdır. Denetçi, denetim faaliyetlerini yerine getirirken, işletmenin içinde bulunduğu ortama uygun davranışı gösterebildiğini ve bu ortam içindeki riskleri etkili bir şekilde yönetebildiğini değerlendirebilecek, yorumlayabilecek donanımda olmalıdır.

10- Yönetişim/Yönetim: Denetçi, şirketin yönetim felsefesi ile ilgili temel kavramlar hakkında bilgi sahibi olmalıdır. Özellikle iç denetçiler şirket yönetiminin hedeflerine uygun olarak denetim faaliyetlerini icra etmelidir.

İç Denetçinin Organizasyon İçindeki Yeri

İç denetçilerin organizasyondaki yerlerinin belirlenmesinde, statü ve tarafsızlıktan oluşan iki bağımsızlık ölçüsü önemlidir. (Memiş, 2008: 84)

-Örgütsel statü, iç denetçinin örgüt içerisinde bağımsızlığını tehlikeye düşürmeyecek bir konuma sahip olması gerekliliğini vurgulamaktadır.

-Tarafsızlık ise; işletmede sürekli çalışan personelin belirli bir aşamadan sonra bağımsızlığını ve tarafsızlığını koruyamamasını ifade etmektedir. (Küpçü, 2011: 60)

İç denetçi, görevlerini yerine getirirken aşağıdaki sorumlulukları taşır (<http://www.icdenetim.aku.edu.tr>):

- a) Denetim standartlarına ve etik kurallara riayet etmek,
- b) Meleki bilgilerini ve becerilerini daima geliştirmek,
- c) İç denetim sırasında yetki ve ehliyetini aşan hallerde iç denetim birimini bilgilendirmek,
- d) Verilen görevin tarafsız ve bağımsız olarak yapılmasına engel olunması durumunda iç denetim birimine haber vermek,
- e) Denetim raporlarında delillere dayanmak ve değerlendirmelerinde tarafsız olmak,
- f) Denetim sırasında bilgilerin gizliliğini sağlamak.

İç Denetçinin Mesleki Yeterliliğinin İncelenmesi : Denetçi, iç denetçinin bağımsız ve tarafsız olduğuna kanaat getirdikten sonra iç denetçinin mesleki yeterliliğini değerlendirmesi gerekir. İç denetçinin bilgi ve tecrübesi ile çalışmalarının güvenilirliği doğru orantılıdır. (Bozkurt, 1999: 138)

Denetçi, iç denetçinin mesleki yeterliliğini değerlendirirken;

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

Denetim Komitesi:

Denetim komitesi, denetçilerin bağımsız olmalarını destekleyen ve bu konularda onlara yardımcı olan ve bunun yanı sıra işletmedeki iç kontrol ve dış finansal raporlamadaki süreçlerin izlenmesi görevi olan, seçilmiş idari komisyondur. Kanunda, denetim faaliyetini yürüten komite, şirketin finansal raporlamalarında ve denetim süreçlerinde yer alan, genel kurul üyeleri tarafından kendi üyeleri içerisinde kurulan komite veya buna benzer bir yapı olarak tanımlanmaktadır. (İbiş ve Çatıktaş, 2012: 108)

Denetim komitesi aşağıdaki hususları düzenli olarak ele alır.

- İç kontrol sisteminin işleyişi,
- İç denetim bölümünün işleyişi,
- Kurum faaliyetlerini kapsayan, o yıl yapılacak iç ve dış denetimdeki risk alanları,
- Yönetime ve dış kullanıcılara sunulan mali bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu,
- İç ve dış kontrol, iç denetim sonucu saptanan muhasebe ve denetimle ilgili hususlar,
- Bankaların yasal ve düzenleyici hükümlerinin, kendi ana sözleşmesine, tüzüğüne ve yönetim kurulu tarafından tesis edilen kurallara riayetinin sağlanmasıdır. (Aksoy,2007)

Denetim komitelerinin görevleri şunlardır: (Çatıktaş ve Gürdoğan, 2007: 84-85)

- Finansal ve operasyonel faaliyetlerin gözlem altında tutulmasını sağlamak,
- Finansal tabloların gerçeği uygunluğu ile ilgili olarak yönetim kuruluna görüş bildirme
- İç ve dış denetimin sağlıklı bir şekilde yapılmasını sağlamak,
- Bağımsız denetimin bağımsızlığını sağlamak,

- Muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetim ve iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapmak,
- Şikayet ve bildirimleri incelemek, sonuçlandırmak ve önlem almak,
- Bağımsız denetçilerle birlikte denetim raporlarını incelemek,
- Bağımsız denetim sonuçlarını ve varsa görüş bölümündeki yorumları inceleyerek, bağımsız denetçinin yönetime yapmış olduğu tavsiyelerin yerine getirilip getirilmediğini gözden geçirmek, iç denetimin sunmuş olduğu raporları ve yönetimin bu raporlara cevaplarını incelemek,
- Seçilen bağımsız denetçi veya bağımsız denetim şirketi ile birlikte denetim planını oluşturmak,
- Şirketin yıllık mali tablolarını gözden geçirerek tamamlanmış olup olmadıklarına ve kendilerine iletilen bilgilere uygunluğunu belirlemek,
- Uluslararası uygulamalara denetim yılının başında bağımsız denetim kuruluşları ile biraraya gelerek performans kriterlerini belirlemek ve kendilerinden beklenenleri tespit etmektir. Denetim komiteleri mali raporların anlaşılır, şeffaf, güvenilir olmasını sağlar, iç denetimin etkili olmasında, bağımsız denetimin gözetimi ve bağımsız denetim kuruluşunun seçimi için görüş vermek gibi önemli görevleri vardır.

Denetim Komitesi Kavramı ve Bağımsız Denetimle İlişkisi:

Denetim komitesi, işletme yönetimi, bağımsız denetçi ve iç denetçi ile yönetim kurulu arasında bir köprü işlevi görmektedir. Denetim komitesinin finansal raporlama, iç kontrol sistemi, iç denetim faaliyetleri ve bağımsız denetim üzerinde etkileri bulunmaktadır. Denetim komitesi, yönetim kurulu adına bağımsız denetim sürecinin uygulama etkinliği, katma değeri ve yeterliliği ile bağımsız denetçinin seçimine ilişkin değerlendirme sürecini gözetmekle sorumlu tutulmuştur. (Yakar, 2015: 259)

BÖLÜM 4. BAĞIMSIZ DENETİM

4.1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

13/01/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK) Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde düzenlediği yönetmeliğin 4. Maddesinde bağımsız denetimin tanımı şu şekilde yapılmıştır. “Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır”.

4.1.1. Bağımsız Denetimin Önemi

İşletmelerin mali tablolarında yer alan bilgiler ve bu bilgilerdeki gelişmeler; sermayedarlar, yatırımcılar, yatırım yapmayı düşünenler, yöneticiler, işletme çalışanları, alacaklılar, sendikalar, meslek odaları, devlet, sosyal güvenlik kuruluşları, rakip işletmeler vb. tarafından kullanılır ve yakından izlenir.

Günümüzde bağımsız denetimin önemini ve denetime duyulan gereksinimi arttıran başlıca faktörler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Aktuğlu, 1996: 11-12):

- 1- İşletmelerin ölçeklerindeki büyüme: Teknolojinin hızla gelişmesi ile işletme ölçekleri çok büyümüş ve sonuç olarak emek-yoğun işletmeler yerini sermaye-yoğun işletmelere bırakmıştır. İşletme ölçeklerinin büyümesi denetimin önemini büyük ölçüde arttırmıştır.
- 2- Devlet müdahalelerinin artması: Ülke ekonomisi geliştikçe ve işletmeler büyüdükçe devletin işletmelere olan müdahalesi artmakta ve dolayısıyla uyulması gereken kurallar da çoğalmaktadır. Bu kurallara uyulup uyulmadığı ise bağımsız denetim ile ortaya konmaktadır.

3- İşletme ile ilgili çıkar gruplarının çoğalması ve kuvvetlenmesi: Günümüzde işletmelerin yönetimi üzerinde daha önce yukarıda da saydığımız sermayedarlar, yatırımcılar, yatırım yapmayı düşünenler, yöneticiler ve işletme çalışanları, alacaklılar, sendikalar, meslek odaları, devlet, sosyal güvenlik kuruluşları, rakip işletmeler vb. çıkar gruplarının izleyici ve denetleyici rolü artmıştır. Bu durum bağımsız denetime daha fazla önem kazandırmış ve duyulan gereksinimin de artmasına neden olmuştur.

4- Rekabetin şiddetlenmesi ve hız kazanması: Teknolojinin sürekli ve hızlı bir şekilde değişmesi ve gelişmesi, sermayenin çoğalması toplumun üretim gücünü arttırmıştır. Bu fazla üretim beraberinde rekabeti getirmiştir. Rekabet edebilmek amacıyla işletmeler verimliliğe daha fazla önem vermeye başlamışlardır. İşletmelerin verimli olarak çalışıp çalışmadığının ortaya konması ihtiyacı ise denetimin önemini arttırmıştır.

5- Ekonomideki insanileşme eğilimleri: Ekonomik etkinliklerde insan faktörünün öneminin giderek artması sonucunda işletme içinde personel, işletme dışında ise tüketiciler ve halk önemli bir faktör haline gelmiştir. Personelin etkin ve verimli çalışması iç denetimi, tüketiciler ve halka doğru bilgilerin ulaştırılabilmesi ise bağımsız denetimi önemli hale getirmiştir.

4.1.2. Bağımsız Denetimin Özellikleri

1- Denetim Bir Karşılaştırma Sürecidir: Denetimin amacı, rakamlar ile ifade edilebilen bilgiler ile önceden tespit edilmiş kıstaslar arasındaki uyum derecesini belirlemektir. Bu nedenle denetim, rakamlaştırılabilir bilgiler ile kıstasların işlemi olarak tanımlanabilir. (Gürbüz,1995: 5)

2- Denetim Delil Toplama ve Değerlendirme Sürecidir: Denetim kanıtları, denetimi yapılacak işletme personelinin yazılı veya sözlü bildirimleri, denetçinin gözlemleri gibi çok değişik şekillerde olabilir. Denetimin amacına ulaşabilmesi için denetçiler yeterli miktar ve kalitede kanıt toplamak zorundadır. Bu nokta denetimin en kritik yönünü oluşturmaktadır. (Gürbüz, 1995: 6)

3- Denetim, Ekonomik Bir Birim veya Döneme Ait Bilgilere Uygulanır: Bağımsız denetimin kapsamı genellikle bir ekonomik birim veya dönem ile sınırlıdır. Çoğu zaman bu ekonomik birim, devlet, ortaklıklar, kişisel firmalar gibi tüzel kişilerden oluşabilmektedir. (Gürbüz, 1995: 6)

4- Denetimin kapsadığı dönem genellikle bir yıldır: Fakat günümüzde bir aylık, üç aylık, altı aylık dönemler itibariyle denetimler de yapılmaktadır. Bazı durumlarda birkaç yıl, hatta bir işletmenin tüm ömrü denetim konusu olabilir.

5- Denetim Uzman ve Bağımsız Bir Kişi Tarafından Yapılır: Denetçi, yüksek düzeyde mesleki bilgi ve tecrübeye sahip bir uzman olmalıdır.

6- Denetim Çalışmaları Sonucunda Rapor Düzenlenir: Denetçi elde ettiği görüşü ayrıntılı olarak düzenleyeceği bir denetim raporu ile işletme ilgililerine bildirir. Genelde yazılı olarak düzenlenen denetim raporu, denetimin türüne ve bu rapordan yararlanacak olanların niteliğine göre değişik biçimlerde olabilmektedir. (Bozkurt, 2006: 25)

4.1.3. Bağımsız Denetimin Amaçları

Bağımsız denetimin amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Dönmez, 2008: 6):

- İşletmenin düzenlemiş olduğu finansal tabloların gerçekleri ne kadar yansıttığının saptanması, işletmenin şeffaf olup olmadığının saptanması,
- İşletme faaliyetlerinin önceden belirlenmiş standartlara uygunluğunun tespit edilerek gerekli düzeltmelerin yapılması,
- Bağımsız denetime tabi tutulan işletmelerin haklarını korumak ve yararlarını geliştirmek, İşletme sahip ve ortaklarının haklarının korunmasında katkı sağlamak,
- İşletme çalışanlarının hak ve yararlarını korumak,
- İşletmelerin muhasebe süreçlerinin ulusal ve uluslararası düzeyde muhasebe uygulamalarını uyumlaştırılmasına yardımcı olmaktır.

Bağımsız denetimle denetçi (Usul, 2013: 14):

- İşletmenin hazırladığı finansal tabloların ve diğer finansal bilgilerin finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığını inceler,

- Finansal tablolar hakkında bir görüşe ulaşmak için makul güvence sağlayacak sayıda ve tutarda denetim kanıtları elde eder,
- Denetim kanıtlarını elde etmek için denetim standartlarında öngörülen denetim tekniklerini defter, kayıt ve belgeler üzerinde uygular,
- Ulaşılmış olan sonucu bir raporla paydaşlara iletir. Bu şekilde süreç işlemiş olur ve bilgi kullanıcılar işletme hakkında istedikleri bilgiye sahip olmuş olurlar.

Tablo - 4.1: Denetim Amaçları ve Karşılık Geldiği Yönetim İddiaları

Denetim Amaçları -----İlgili Olduğu Yönetim İddiası ve Özelliği
Geçerlilik: Bu amaç, yönetimin var olma ve oluşma iddiasıyla ilgilidir ve muhasebedeki çeşitli işlemlerin gerçekleşip gerçekleşmediğini ve bunların finansal tablolarda yer alıp almadığının belirlenmesini öngörür. Bütünlük (Tamlık): Bu amaç, yönetimin tamlık iddiasıyla ilgili olup, dönem içinde işletmede meydana gelen hareketlerin muhasebe kayıtlarına ve finansal tablolara tam olarak yansıtılıp yansıtılmadığının belirlenmesini öngörür. Sahiplik: Bu amaç, yönetimin haklar ve yükümlülükler iddiasıyla ilgili olup, finansal tablolarda yer alan varlıkların ve borçların işletmeye ait olup olmadığını belirlemeyi öngörür. Dönemsellik: Bu amaç, yönetimin tamlık iddiası ile ilgilidir ve finansal tablolarda yer alan bilgilerin ilgili döneme ait olup olmadığını belirlemeyi öngörür. Mekanik Doğruluk: Bu amaç, yönetimin değerlendirme ve dağıtım iddiasıyla ilgilidir ve finansal tablolarda yer alan bakiyelerin oluşmasında rol oynayan tutar hareketlerinin matematik açıdan doğru olup olmadığını anlamayı öngörür. Değerleme: Bu amaç, yönetimin değerlendirme ve dağıtım iddiasıyla ilgilidir ve finansal tablolarda yer alan hesap bakiyelerinin, gerçekten olması gereken tutarda olup olmadığının belirlenmesini öngörür. Sınıflandırma: Bu amaç, yönetimin sunma ve açıklama iddiasıyla ilgilidir ve işlemlerin doğru hesaplarda yer aldığını ve finansal tablolarda gerektiği gibi sunulduğunu belirlemeyi öngörür. Açıklama: Bu amaç, yönetimin sunma ve açıklama iddiası ile ilgilidir ve hesapların uygun bir biçimde finansal tablolarda yer alıp almadığının ve bunlara ilişkin açıklamaların yeterli bir biçimde yapıp yapılmadığının belirlenmesini öngörür.

Kaynak: Boynton ve Kell (1996); Erdoğan (2006); Bozkurt (2006) ve Kaval (2003)’den uyarlanmıştır.

4.1.4. Bağımsız Denetimin Yararları

1- Bağımsız denetimin işletmeye sağladığı yararlar:

Bağımsız denetim başta işletme olmak üzere, finansal tablo kullanıcılarının tamamına çeşitli faydalar sağlar. Bu faydalar şu şekilde özetlenebilir (Selimoğlu,2013: 11):

-Finansal tabloların gerçeği yansıtır yansıtmadığını göstererek yönetime doğru bilgi akışı sağlar,

-İşletme yönetime mali tablolarla ilgili tahmin yapmasında, geleceğe dair sağlıklı kararlar almasında yardımcı olur,

-Bağımsız denetimden geçmiş olan finansal tablolar ile işletmenin düşük maliyetli finansman bulması kolaylaşır,

-Bağımsız denetimden geçen bir işletmede tüm ortakların hakları daha iyi korunmuş olur.

2- Bağımsız denetimin kamuya sağladığı yararlar:

-Denetlenmiş mali tablolar, bir işletme ile ilişkili olan tüm kurumlara o işletme hakkında yansız, objektif ve güvenilir bilgiler verir. (Sağlam, Yolcu, 2014: 38)

-Denetlenmiş mali tablolar işveren ile işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal olanakların pazarlık sürecinde nesnel veriler sağlayarak yardımcı olur. (Güredin, 2014: 25)

3- Bağımsız denetimin devlete sağladığı yararlar:

-Denetlenmiş finansal tablolar iflas halinde, vekalet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız, objektif ve güvenilir bilgi sağlar. (Güredin, 2014: 26)

-Devletin teşvik ve kredi politikalarında ayrıca makro iktisadi politikalarda, sağlıklı verilere dayandırılmış bir planlama, kamu gelir ve harcamalarında, daha etkili ve verimli olunmasının temelini oluşturur. (Sağlam, Yolcu, 2014: 39)

4.1.5. Bağımsız Denetime Duyulan İhtiyaç

İşletme ile çıkar grupları arasındaki iletişimi sağlayan finansal raporların yanlış ve hatalı bilgiler içermesi, çıkar gruplarının işletmeye olan güvenini olumsuz yönde etkiler.

İşletme ile çıkar grupları arasındaki bilgi ve belgelerin güvenilirliğinin sağlanması bir zorunluluktur. Bu güven ise ancak finansal tabloların bağımsız denetimi ile mümkün olabilir. (Kaval, 2003: 22-23) Bu çıkar grupları:

- İşletme sahip ve ortakları, işletme yöneticileri, işletmede çalışan personel,
- Yerli ve yabancı yatırımcılar, kredi kuruluşları, aracı kurumlar, borsa acenteleri
- Alıcılar ve satıcılar, rakip firmalar, mali müşavir ve denetçiler,
- Sendika ve sivil toplum kuruluşları, devlet ve ilgili kamu kuruluşları, kamuoyu.

Adli Muhasebenin Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi:

Adli muhasebenin, bağımsız denetime önemli etkileri vardır. Bağımsız denetim çalışmaları sonunda gerçeğe uygun olmayan işlemlerin, hile ve yolsuzlukların varlığı hakkında bir görüşe varıldıktan sonra adli muhasebe hizmeti ile bu finansal suçları işleyen kişi ya da kişiler tespit edilerek, bu kişilerin yaptığı hileli eylemler ortaya çıkarılarak adalete yardımcı olunmaktadır. (Pamukçu,2017: 237)

İç denetçinin çalışmaları dış denetçinin çalışmalarına aşağıdaki şekilde etki edebilmektedir. (Bozkurt, 2006: 135):

- Bağımsız denetçinin işletmenin iç kontrol yapısını tanımak ve incelemek amacıyla yaptığı çalışmaların kapsamını azaltabilir,
- Kontrollerin test edilmesi işlemlerinin kapsamını azaltabilir,
- Maddilik testlerinin kapsamını azaltabilir.

Bağımsız denetçi iç denetçi ile iki farklı şekilde işbirliğine gidebilir. Bunlar “Pasif İş Birliği” ve “Aktif İş Birliği”dir. (Bozkurt, 2006: 135-136)

1. Pasif İşbirliği:

Bağımsız denetçinin iç denetçinin yapmış olduğu bazı çalışmaları tekrarlamak yerine onun çalışmalarından yararlanması şeklinde gerçekleştirilmektedir. Bu amaçla iç denetçilerin çalışmaları düşük hata riski taşıyan ve yüksek hata riski taşıyan olmak üzere iki açıdan değerlendirilir. Bağımsız denetçi iç denetçinin yaptığı düşük hata riski taşıyan denetim çalışmalarını kullanır, başkaca çalışma yapmaz.

Bağımsız denetçi yüksek hata riski taşıyan denetim çalışmalarından ise benzer biçimde yararlanır. Ancak böyle durumlarda kendisi de çalışma yapar.

2. Aktif İşbirliği:

Bu işbirliği türünde bağımsız denetçi çalışmalarının bir kısmını iç denetçiye gönderir. Sorumluluk bağımsız denetçiye aittir. Bu sebeple bağımsız denetçi işbirliğine girmeden önce iç denetçi hakkında yeterli güveni sağlayacak araştırma yapmalıdır.

Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları:

Bağımsız denetçilerin mali tabloların denetimi ile ilgili yapmış oldukları çalışmalarda üstlenmiş oldukları sorumlulukları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür; (Bozkurt, 1998: 32-33)

-Bağımsız denetçilerin en önemli sorumluluğu, denetlenen işletmenin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair görüş bildirmektir.

-İşletmenin mali tablolarında oluşabilecek hata ve hilelerden ve mali tabloların doğru ve eksiksiz hazırlanmasından işletme yönetimi sorumludur. Ancak, bağımsız denetçi, denetim esnasında karşılaştığı hata ve hilelerin düzeltilmesi için işletme yönetimine bir rapor ile görüşünü bildirir.

-Bağımsız denetçilerden denetlenen dönemde oluşan tüm muhasebe hareketlerinin %100'ünün incelenmesi mümkün değildir. Bağımsız denetçi, kendisinin belirleyeceği sayıda ve önemlilikte kanıtları inceleyerek genel bir görüşe ulaşır.

-Bağımsız denetçinin işletme politikaları ve bunların değerlendirilmesi ile ilgili bir sorumluluğu bulunmaz. İşletmenin sonradan karşılaşılabileceği olumsuz durumlar bağımsız denetçinin sorumluluğunda değildir.

-Bağımsız denetim raporunda varılan sonuç denetçinin görüşünü yansıtmakla birlikte, Mali tabloları kullanacak olan paydaşlara mali tablolar hakkında %100 güvence veremez. Nitekim, bağımsız denetçinin her zaman yanılma veya yanıtılma olasılığı vardır. Sonuçta, bağımsız denetçi, bir denetim çalışmasında yapması gerekenleri yapmakla yükümlüdür. Buna karşın ortaya çıkan aksaklıklardan sorumlu değildir.

Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol:

Son yıllarda oluşan piyasa koşulları, bütün bağımsız denetim kuruluşlarını daha etkin çalışmaya, müşteri ilişkilerini fayda-maliyet çerçevesinde değerlendirmeye itmiştir. Kuruluşlar, personel verimini sağlamak için doğru kişileri işe almak, geliştirmek ve kuruluştaki kalmasını sağlamak için yollar aramaya başlamışlardır. Kaliteli bağımsız denetim hizmeti vermek için teknoloji, bilge yönetimi ve destek hizmetlerine yatırım yapmaya başlamışlardır. (Esendemir, 2011: 650)

4.1.6. İç Denetçi ve Bağımsız Denetçi İlişkisi

Çok iyi işleyen bir iç kontrol sistemi ve yeterli bir iç denetim birimi bulunan yerde bağımsız denetçi, iç kontrol sistemini başlıca denetim kanıtları arasında değerlendirilir ve mali durum ve faaliyet sonuçları üzerinde rahatlıkla görüş belirtebilir. Bu durumda iç denetçi ve dış denetçi arasında pasif işbirliği olduğu söylenebilir. Ayrıca dış denetçinin desteği ile iç denetim programının planlaması ve iş bölümü yapılmasına dayalı aktif bir işbirliği de oluşabilir. (Alptürk, 2008: 25)

Dış denetçilerle iç denetçiler arasında denetim yöntemleri, sorumlulukları, denetim hedefleri gibi konularda bazı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Dış denetçiler, mali işlemlerin ve hesapların kurallara uygunluğuna ilişkin düşüncelerini destekleyecek yeterli kanıtlar aramaktadırlar. Onların bakış açısı daha çok geçen yıl ne olduğuna odaklanmıştır. İç denetçiler ise şu anda ne olduğuna ve gelecekte ne olacağına bakmaktadırlar. (Alptürk, 2008: 25)

Tablo -4.2: Bağımsız Denetçi ile İç Denetçinin Karşılaştırılması

ÖZELLİKLER	BAĞIMSIZ DENETÇİ	İÇ DENETÇİ
GÖREVLENDİRİLME	Bağımsız denetçi işletme sahipleri tarafından görevlendirilir.	İşletme yönetimi tarafından görevlendirilir. İşletmenin çalışanıdır.
AMAÇLAR	İşletmenin mali tablolarının güvenilirliğini sağlamak.	İşletme yönetiminin; işletmenin amaçları doğrultusunda işleyişin sağlanıp sağlanmadığı hakkında, ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlamak.
GÖREV İÇERİĞİ	İşletmenin mali tablolarını denetler.	İşletme yönetimince belirlenir.
RAPORUN SUNUMU	İşletme sahiplerine ve üçüncü kişilere raporunu sunar.	İşletme yönetimine rapor sunulur.
YETKİ ALANI	Yasa ve yönetmelikler tarafından belirlenir	İşletme yönetiminin verdiği yetki çerçevesinde hareket edebilir.
SORUMLULUKLAR	Bağımsız denetçilerin kusuru olduğu saptanırsa yasalar ve yönetmelikler çerçevesinde suçludur	İşletme yönetimine karşı sorumlulukları vardır. İç denetçinin işini kaybetme riski var.
BİLGİ VE DENEYİM	Mesleki yeterliliğe sahip olmaları gerekir. Bağımsız denetçilik belgesi, SMMM belgesi gibi.	Her ne kadar işletmeden işletmeye göre değişse de İç denetçinin görevini icra edebilecek yetki belgesinin olması istenir.
BAĞIMSIZLIK DERECEŚİ	İşletme sahipleri ile bağımsız denetçi arasında özel bir sözleşme yapılarak çalışıldığı için bağımsızlık derecesi yüksektir.	İşletme yönetiminin tutumuna göre değişmekle birlikte, işletme çalışanı olduğu için bağımsızlığı sınırlıdır.
ÇALIŞMA ZAMANLARI	Genellikle dönem sonlarında olmakla birlikte istenildiği takdirde dönem içerisinde de denetim çalışması yapılır.	İşletme çalışanı olduğu için iç denetim çalışması yıl boyunca devam eder.
ÇALIŞMANIN KAPSAMI	Ayrıntılı bir şekilde inceleme yapma olanağı yoktur.	İşletme faaliyetlerini ayrıntılı bir şekilde inceleme olanağı vardır.

Kaynak: Hasan GÜRBÜZ Muhasebe Denetimi, İstanbul: Bilim Teknik

Yayınevi, 1995: 57

4.2. DENETİM STANDARTLARI

Standartların, iç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturma, katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etme ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve oluşturma ve gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmak gibi çeşitli amaçları vardır. (Karcıoğlu, 2010: 231)

4.2.1.Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel kabul görmüş denetim standartlarının temel özellikleri: (Bozkurt, 1999: 35):

- Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının amacı denetim çalışmalarının kalitesini üst düzeyde tutmaktır.
- Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını ve asgari yapılması gerekenleri belirleyen kurallar bütünüdür.
- Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denetçilere yol gösteren kılavuzlardır. Kısıtlayıcı değil asgari kuralları gösterirler.

Genel kabul görmüş denetim standartlarında bağımsızlığı etkileyen konular şu şekilde sıralanmıştır (Duman, 2008: 47):

- Denetlediği işletme veya sahipleri ile ortaklık bağının olması,
- Denetlediği işletmeden borç, maaş ve benzeri durumlarda maddi menfaat sağlamak,
- Denetlediği işletmenin dolaylı veya direkt olarak hisse senetlerine sahip olmak veya çıkardığı tahvil ve bonoları satın almak,
- Denetlediği işletmenin sahipleri veya yöneticileri ile akrabalık bağının olması,
- Denetlediği işletmeden kabul edilebilir ölçülerin dışında hediye kabul etmek veya özel bir indiriminden yararlanmaktır.

GKGDS; Genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç kategorideki 10 standarttan oluşmaktadır. (Arens vd. 2005: 33)

A=Genel Standartlar:

Denetçinin kişiliği, mesleki sorumluluğu ve mesleki nitelikleri üzerinde duran bu standartlar, denetim sürecinde denetçinin önemini de açıkça ortaya koyan standartlardır. (Erdoğan, 2006: 11)

1- Mesleki Yeterlilik:

Uzman denetçinin kendi sahasının dışında insan ilişkileri noktasında kendisine geliştirmesi çok önemlidir. Çünkü müşterileri olan ve birlikte çalışması gereken üst ve astlarla ve ilişkide bulunacağı diğer kişilerle kuracağı diyaloglar denetimin kalitesini doğrudan etkileyecektir. Denetçinin başarısında haberleşmede ayrı bir yer tutar. Denetçi yazılı ve sözlü haberleşmeyi açık ve anlaşılır bir dil kullanarak gerçekleştirmelidir. (Güredin, 2007: 44)

2- Bağımsızlık ve Tarafsızlık:

Bağımsızlık standardının temel prensipleri dürüstlük ve tarafsızlıktır. Gerekli özen ve titizlik gösterilerek yapılan denetimlerin sonucunda denetçinin dış tesirler altında kalmadan denetim raporunu hazırlaması esastır. Aksi takdirde denetim sonuçları hakkında şüphe ve tereddütlerin ortaya çıkması bağımsızlık standardını zedeler. (Akbıyık, 2005: 56)

3- Mesleki Özen:

Denetçinin eğitim seviyesinin yüksek, tecrübe sahibi ve bağımsızlık anlayışı olsa bile mesleki özenden yoksun ise yapılan denetimden istenilen sonuç alınamayacaktır. Denetimin başarısı kalitesi ile doğru orantılıdır. (Aksoy, 2002: 11)

B= Çalışma Alanı Standartları:

Çalışma alanı standartları, denetim sürecinde, denetçinin izleyeceği temel yolu gösterir ve bu temel denetim adımları, birer standart olarak denetim sürecinin kavramsal alt yapısını oluşturur. (Erdoğan, 2006: 12)

Çalışma alanı standartları:

- Denetim planlama ve gözetim standardı,
- İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme standardı,
- Yeterli ve güvenilir kanıt toplama standardı.

1- Planlama ve gözetim standardı:

Denetçi denetiminin kabul ettiği işletme ve faaliyet gösterdiği sektör hakkında bilgi sahibi olmalıdır. Ayrıca uygun bir plan yapılabilmesi için işletmenin organizasyon yapısı, kuruluş yeri, ürettiği veya sunduğu hizmetlerin özellikleri, finansal durumu ve benzeri birçok konuda bilgi sahibi olmak zorundadır. Ancak bu bilgilere sahip olan bir denetçi genel kabul görmüş denetim standartlarının istediği bir denetim planı hazırlayabilir. (Güredin, 2007: 45).

Denetim planlamasının yapılmasının nedenleri: (Yılancı vd., 2012: 71)

- Denetim görev etkinliğinin sağlanması,
- İş ve zaman tasarrufunun sağlanması,
- Bütün alanların denetimin kapsamına alınması,
- Denetim alanları içindeki risklerin belirlenmesi ve uygun tekniklerinin kullanılması,
- Denetimin öngörülen zaman diliminde bitirilmesi,
- Denetimde yer alacak personel arasında eşgüdümün sağlanması.

Denetim planının yapılması aşamasında şu başlıklara dikkat edilmesi gerekir (Duman, 2008: 53):

- Hata ve hilelerin gerçekleşme ihtimali olan alanların belirlenerek buna uygun denetim tekniklerinin seçilmesi,
- İşletme ile ilgili özellikle dikkat edilmesi gereken alanların belirlenmesi,
- Seçilen denetim tekniklerinin hangi dönemleri kapsayacağını ve kronolojik takvimin belirlenmesi, Çalışma takviminin oluşturulması,
- Özel bilgi ve beceri gerektirecek konuların belirlenmesi,
- Gerekli teknolojik alt yapı ve iş gücünün tespit edilmesi.

2- İç Kontrol Sistemi:

Denetimde yıl içindeki tüm işlemlerin kontrol edilmesi mümkün değildir. Denetçiler işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğini belirleyerek mali nitelikteki olayların kurallar çerçevesinde muhasebe kayıtlarına aktarıldığına ve düzenlenen finansal raporların bu kayıtları yansıttığına genel olarak güvenmek ister.

İç kontrol sistemi işletme içinde ne kadar etkinse denetim süreci o kadar güvenli olacak ve denetim riski de en asgari seviyeye indirilmiş olacaktır. (Güredin, 2007: 46)

3- Kanıt Toplama:

Denetçi denetimini üstlendiği işletmenin finansal raporlarına ilişkin bir denetim görüşüne ulaşmadan gözlem, doğrulama, soruşturma ve belge analizi ve benzeri denetim teknikleri ile açıklayacağı görüşünü destekleyici yeterli ve güvenilir kanıtlar toplamak zorundadır. Denetçi sağlıklı bir denetimi gerçekleştirebilmek için toplaması gerekli olan denetim kanıtlarının miktarı, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği, denetime konu olan hesap gruplarını işletmenin durumuna göre belirler. (Aksoy, 2002: 118)

C= Raporlama Standartları:

Raporlama standartları, genel standartlar ve çalışma alanı standartlarına göre kuralları çok daha kesindir. (Aksoy, 2002: 119)

Raporlama standartları dört gruba ayrılmıştır. Bunlar:

- 1- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı,
- 2- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı,
- 3- Finansal raporları açıklama standardı,
- 4- Görüş bildirme standardıdır.

1) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk:

Bu standart, denetlenen işletmenin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına denetim raporunda değinilmesi gerektiğini belirtir. Denetçi, işletmenin finansal işlemlerini tümüyle belgelenmiş, muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde kaydetmiş ve mali tablolara yansıtılmış olup olmadığını araştırarak o tabloların doğruluk ve güvenilirliğini belirler ve bunu denetim raporunda açıklar. (Selimoğlu vd. 2009: 16)

2) Süreklilik:

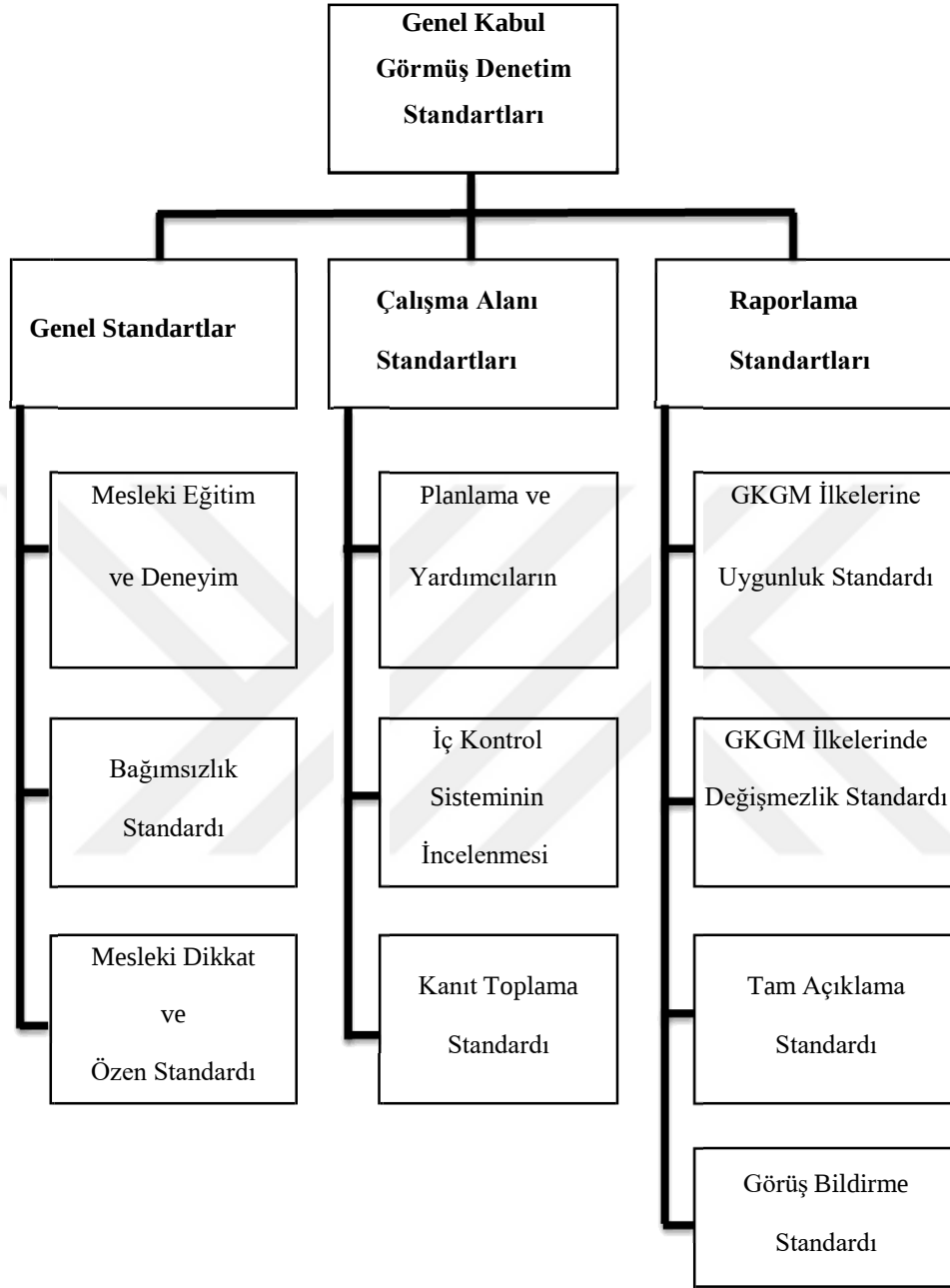
Devamlılık ilkesi muhasebe ilkelerinin değiştirilemeyeceğini göstermez. Firma, muhasebe politikalarında bir değişikliğe gitmesi durumunda bu değişikliğin etkilerini üçüncü şahıslara açık bir şekilde sunmak zorundadır. Böylece çıkar gruplarına finansal durumda meydana gelen değişikliklerin hangi nedenlere bağlı olarak gerçekleştiklerini görme imkanı sağlamış olur. (Güredin, 2007: 51)

3) Açıklayıcı Bilgiler:

Mali tabloların içeriğindeki kalemler ile dipnotlar olarak açıklamalar yeterli, açık ve anlaşılır olması da gerekmektedir. (Selimoğlu vd, 2009: 20)

4) Görüş Bildirme:

Denetim raporunda, denetim faaliyetinin sonucunu ortaya koyacak şekilde, mali tabloların bütünü ile ilgili bir yargıya ulaşılmalı ve bu görüş; olumlu, şartlı ya da olumsuz olarak açıklanmalı, görüş bildirilmekten kaçınılacaksa bu durumun nedenleri ayrıntılı olarak raporda yer almalıdır. (Çömlekçi vd. 2008: 24)



Şekil -4.1: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Karacan, 2012)

4.2.2. Uluslararası Denetim Standartları

Uluslararası İç Denetim Standartları, iç denetim faaliyetinin tanımlamasına uygun olarak yerine getirilmesi için, iç denetim uygulama sürecinin temel ilkelerinin de tanımlanması, katma değerlerinin ifade edilmesi, performanslarının değerlendirilmesi, imkan sağlanması amacı ile Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından geliştirilmiştir. (www.kidder.org.tr)

Günümüzde kullanılmakta olan Uluslararası İç Denetim Standartları, 1999 yılında kabul edilen ve “Kırmızı Kitap (Red Book)” olarak anılan, Mesleki Uygulama Çerçevesinin bir parçasıdır. Sözü edilen yıldan beri düzenli olarak güncellenen çerçevede iki tür rehber yer almaktadır.

Zorunlu rehberde; İç Denetimin Tanımı, Etik Kurallar, Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları adlı üç kısım bulunmaktadır.

Kuvvetle Tavsiye Edilen Rehber ise; Pozisyon Raporları, Uygulama Önerileri, Uygulama Rehberleri kısımlarından oluşmaktadır. Bu rehber zorunlu değildir. IIA' nın hazırladığı zorunlu rehberin gerekliliklerini karşılayabilecek uygulanabilir çözümler üretmek için geliştirilmiştir. (www.tide.org.tr)

Uluslararası İç Denetim Standartları üç ana bölüme ayrılmaktadır (Alptürk, 2008: 295):

1- Nitelik Standartları: İç denetim faaliyetini sürdürenlerin ve birimlerin niteliklerini belirler. Her denetçi veya birime uygulanması mümkündür. Nitelik Standartları, iç denetimi yapan kişi ve kurumların niteliklerine yöneliktir.

- Amaç, Yetki ve Sorumluluklar
- Bağımsızlık ve Objektiflik
- Yeterlilik ve Azami Mesleki Özen ve Dikkat
- Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

2- Performans Standartları: İç denetim faaliyetinin içeriğini, yapılış yöntemlerini ve performansının nasıl değerlendirileceğini açıklar. Performans Standartları, iç denetimin doğasını açıklar. İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi, İşin Niteliği, Görev Planlaması

3- Uygulama Standartları: Özel denetimde uyulacak özel açıklama ve talimatlar.

Tablo-4.3: Uluslararası Denetim Standartları

	Standart	Orijinal	Türkçe
1	ISA 120	Framework of International Standards on Auditing	Uluslararası Denetim Standartları Genel Çerçeve
2	ISA 200	Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements	Denetimin Amacı ve Genel İlkeleri
3	ISA 210	Terms of Audit Engagements	Denetim Sözleşmeleri
4	ISA 220	Quality Control for Audit Work	Denetim Çalışmalarının Kalite Kontrolü
5	ISA 230	Documentation	Denetim Çalışmalarının Belgelenmesi
6	ISA 240	The Auditor's Responsibility to Consider Fraud and Error in an Audit of Financial Statements	Denetçinin Hata ve Hilelere Karşı Sorumluluğu
7	ISA 250	Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements	Denetlenen şirketin Tabi Olduğu Mevzuatın Dikkate Alınması
8	ISA 260	Communications of Audit Matters with Those Charged with Governance	Denetlenen şirketin Yetkilileri ile Denetçiler Arasındaki İletişim
9	ISA 300	Planning	Planlama
10	ISA 310	Knowledge of the Business	Denetlenen şirketin Faaliyetlerine Hakimiyet
11	ISA 315	Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement	İşletmenin ve Faaliyet Ortamının Tanınması ve Önemli Muhasebe Hatalarının Ortaya Çıkma Riskinin Değerlendirilmesi
12	ISA 320	Audit Materiality	Önemlilik Kriterinin Kullanımı
13	ISA 330	The Auditor's Procedures In Response to Assessed Risks	Risk Değerlendirmelerini Müteakip Denetçinin izleyeceği Prosedürler
14	ISA 400	Risk Assessments and Internal Control	Risk Değerlendirmesi ve İç Kontrol
15	ISA 401	Auditing in a Computer Information Systems Environment	Bilgisayar Destekli Bilgi Sistemlerinin Denetimi
16	ISA 402	Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations	Denetlenen şirketin Dış Hizmet Alması
17	ISA 500	Audit Evidence	Denetim Kanıtı
18	ISA 501	Audit Evidence-Additional Considerations for Specific Items	Denetim Kanıtı-Belirli Mali Tablo Kalemleri için ilave Çalışmalar
19	ISA 505	External Confirmations	Denetim Kanıtı –Doğrulamalar
20	ISA 510	Initial Engagements - Opening Balances	Açılış Kayıtlarının ilk Denetimi
21	ISA 520	Analytical Procedures	Analitik Prosedürler
22	ISA 530	Audit Sampling and Other Selective Testing Procedures	Örnekleme ve Diğer Testlerin Kullanımı
23	ISA 540	Audit of Accounting Estimates	Muhasebe Tahminlerinin Denetimi
26	ISA 545	Auditing Fair Value Measurements and Disclosures	Makul Değer Ölçümleri ve İlgili Açıklamaların Denetimi
27	ISA 550	Related Parties	İlişkili Taraflar
28	ISA 560	Subsequent Events	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
29	ISA 570	Going Concern	İşletmenin Sürekliliği
30	ISA 580	Management Representations	Yönetim Beyanlarının Kullanımı

Tablo-7'nin Devamı

31	ISA 600	Using the Work of Another Auditor	Diğer Denetim Kuruluşunun Çalışmasının Kullanımı
32	ISA 610	Considering the Work of Internal Auditing	İç Denetim Çalışmalarının Dikkate Alınması
33	ISA 620	Using the Work of an Expert	Diğer Uzmanların Çalışmalarının Kullanımı
34	ISA 700	The Auditor's Report on Financial Statements	Bağımsız Denetim Raporu
35	ISA 710	Comparatives	Karşılaştırmalı Bilginin Denetimi
36	ISA 720	Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements	Denetlenen Mali Tablolarla ilgili Diğer Belgelerin incelenmesi
37	ISA 800	The Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements	Özel Denetim Raporları
Uluslararası Denetim Standartları Açıklamaları			
1	IAPS 1000	Inter-Bank Confirmation Procedures	Banka içi Doğrulama Teknikleri
2	IAPS 1001	IT Environments-Stand alone Personal Computers	Bilgisayarlı Denetim- Kişisel Bilgisayarlar
3	IAPS 1002	IT Environments- Online Computer Systems	Bilgisayarlı Denetim-internetli Bilgisayar Sistemleri
4	IAPS 1003	IT Environments- Database Systems	Bilgisayarlı Denetim- Veritabanı Sistemleri
5	IAPS 1004	The Relationship Between Bank Supervisors and Banks' External Auditors	Bankanın Dış Denetçileriyle Gözetiminden Sorumlu Birimleri Arasındaki ilişki
6	IAPS 1005	The Special Considerations in the Audit of Small Entities	Küçük işletmelerin Denetiminde Özel Durumlar
7	IAPS 1006	Audits of the Financial Statements of Banks	Banka Mali Tablolarının Denetim
8	IAPS 1008	Risk Assessments and Internal Control-CIS Characteristics and Considerations	Risk Değerlendirmeleri ve iç Kontrol- Bilgi işlem Sistemleri Açısından Önemli Hususlar
9	IAPS 1009	Computer-assisted Audit Techniques	Bilgisayar Destekli Denetim
10	IAPS 1010	The Consideration of Environmental Matters in the Audit of Financial Statements	Denetimde Çevresel Faktörlerin Dikkate Alınması
11	IAPS 1012	Auditing Derivative Financial Instruments	Türev Araçların Denetimi
12	IAPS 1013	Electronic Commerce- Effect on the Audit of Financial Statements	E-Ticaretin Denetime Etkisi
13	IAPS 1014	Reporting by Auditors on Compliance with International Financial Reporting Standards	Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Konusunda Denetçi Raporu

Kaynak: UDS, Yurdakul, 2005

4.3. DENETİM SÜRECİ

Yapılacak olan denetim çalışmasının zorluk derecesi ve yoğunluğu yürütülen denetimin müşteri işletmede yapılan ilk veya yinelenen denetim olmasına bağlıdır. Yinelenen denetimlerde iş yoğunluğu ve denetimin zorluk derecesi daha düşükkken, denetimin ilk defa yapıldığı bir işletmede ise yürütülen çalışmalar daha zor ve yoğun olmaktadır. İlk defa yapılacak denetimlerde yapılacak olan ek çalışmaların başında, hesaplarla ilgili dönem başı bakiyelerinin doğruluğunun araştırılması gelmektedir. (Kepekçi, 2000: 27-28; Güredin, 1998: 65).

Tablo -4.4: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları

Genel İlkeler ve Sorumluluklar BDS 200- BDS 210 -BDS 220- BDS 230 -BDS 240- BDS 250- BDS 260- BDS 265
Risk Değerlendirme ve Belirlenen Riskler Karşısında Denetçilerce Uygulanacak Prosedürler ve Teknikler BDS 300- BDS 315- BDS 320- BDS 330- BDS 402- BDS 450
Denetim Kanıtları BDS 500- BDS 501- BDS 505- BDS 510- BDS 520- BDS 530- BDS 540- BDS 550- BDS 560- BDS 570 -BDS 580
Üçüncü Tarafların Çalışmalarından Yararlanılması BDS 600- BDS 610- BDS 620
Denetim Sonuçları ve Raporlama BDS 700- BDS 705- BDS 706- BDS 710- BDS 720

Bağımsız denetim süreci müşterinin seçimi ve işletmenin denetimi konusunda yapılan **anlaşma** ile başlar ve denetim **raporunun** düzenlenmesi ile sona erer.

Müşteri seçimi ve işin kabulü :

Bir işletmeden denetim talebi söz konusu olduğunda firmayı tanıma adına şu işlemler yapılır (Bozkurt, 1999: 87):

- İşletmenin faaliyette bulunduğu sektördeki durumu ile ilgili araştırma yapılır,
- İşletmenin geçmiş yılları ile ilgili genel bilgiler elde edilmeye çalışılır,
- İşletmenin devlet kurumları ve kredi veren kuruluşlar ve benzeri kuruluşlar ile olan ilişkilerine bakılır,
- İşletmenin finansal raporları geriye dönük olarak incelenerek, mali yapısı ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi edinilmeye çalışılır,
- Üst yönetim kadrosunun etik ilkelere olan bağlılığı ve bağımsız denetime bakış açıları belirlenmeye çalışılır,
- Bağımsız denetimin talep edilme amacı belirlenir,
- Varsa önceki dönemlerde bağımsız denetim yapmış denetçilerden görüş alınır,
- İşletmede bağımsız olarak denetim yapıp yapılamayacağı araştırılır,
- İşletmenin muhasebe sisteminin işleyişi incelenerek denetim çalışmalarına olan etkisi araştırılır.

Sözleşmenin biçimi şu unsurları içerir:

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

Tablo -4.5: Bağımsız Denetim Süreci

1.Aşama Denetlenecek Müşterinin Seçimi İşin Kabulü Kalite kontrol standartları çerçevesinde işletmenin değerlendirilmesi Varsa Önceki denetçi ile görüşme Müşteri işletme ile sözleşme imzalama
2. Aşama Denetimin Planlanması İşletme hakkında bilgi toplama Denetim programının hazırlanması Çalışma süresi ve zamanın planlanması
3. Aşama Denetim Programının Yürütülmesi İşletmenin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Denetim programında gerekli değişikliklerin yapılması Hesap kalemlerinin doğruluğunun araştırılması Toplanan kanıtların değerlendirilmesi
4. Aşama Denetimin Tamamlanması ve Raporlama Finansal tabloların doğruluğu konusunda kanıya varma Denetim raporunun açıklanması

Kaynak: (Güredin, 2007: 179)

Denetim Riski

Yapısal Risk/Doğal Risk: İlgili kontrol mekanizmasının bulunmadığı varsayımı altında münferit ya da diğer yanlışlıklarla birlikte toplanlaştırılmış olarak, işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgelerin ve yaptığı açıklamaların önemli yanlışlık içerme olasılığıdır. İşletmenin faaliyetlerinin devamını sağlayacak yerli bir işletme sermayesinin bulunmaması veya işletmenin içinde bulunduğu koşullar veya çevresel faktörler de yapısal riski etkileyebilir. (SPK, 4-5)

Kontrol Risk: Bu risk, işletmenin finansal tablolarının düzenlenmesi, iç kontrol sisteminin tasarımı ve işleyişinin etkinliğine bağlı olarak değişir. Bazı durumlarda kontrol riski, iç kontrol sisteminin niteliği sahip olduğu doğal sınırlamalar nedeniyle, mevcudiyetini daima korur. (SPK, 5)

Bulgu Risk (Tespit Edememe Riski) : Bağımsız denetçinin, münferit ya da diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, finansal tablodaki önemli bir yanlışlığı ortaya çıkarmama olasılığıdır. Yeterli ve uygun planlama yapılması, bağımsız denetim ekibinin doğru seçilmesi ve yönlendirilmesi, mesleki şüpheciliğin uygulanması, yapılan bağımsız denetim çalışmalarının kontrol ve gözetimi suretiyle; diğer risk faktörlerinin ortaya çıkmaları engellenebilir veya etkileri ortadan kaldırılabilir. (SPK, 5)

Yeni bir müşterinin kabulüne karar verirken denetçinin denetim riski açısından göz önünde bulunduracağı hususlar: (Güredin, 2000: 67-68)

- Finansal tablolarda önemli düzensizliklerin ve hataların bulunmasının önemli olduğu ve yapacak denetim sonunda bu hataların ortaya çıkarılmasının beklenmemesi,
- Halihazırdaki veya gelecekteki müşteri ile iş yapmanın denetim işletmesinin itibarına gölge düşürmesinin beklenmesi,
- Gelecekteki müşterinin sahiplerinin özellikleri ve finansal tablolara ilgili olarak anlaşmazlığa düşülmesi halinde bu sahiplerin denetçi aleyhine mahkemeye başvurma eğiliminin hissedilmekte olunması,
- Denetim raporunun hangi amaçla kullanılacağı, (örneğin; denetim raporunun kredi alma görüşmelerinde kullanılması)
- Denetlenecek müşterinin finansal durumu, (karlılık durumu, likidite durumu vb)
- Denetlenecek müşterinin tepe yöneticilerinin dürüstlüğü, yasadışı ödemeler yapmaya eğilimli kişiler olup olmadıkları.

Denetimin Planlanması: (Kepekçi, 2000: 33)

1- Planlama aşamasının ilk adımı; İşletmenin faaliyetleriyle ve sektörüyle ilgili gerekli bilgilerin toplanmasıdır. Denetçi, işletmenin ürettiği mamuller veya yaptığı hizmetlerin türleri, örgüt yapısı, pazarlama ve dağıtım uygulaması, stok değerlendirme prosedürleri, hukuki yapısı ve ilişkili olduğu kurum ve kuruluşlar hakkında bilgi sahibi olmalıdır.

Bir işletmenin denetim çalışmalarının planlanması aşamasında şu işlemler yapılır (Türedi, 2007: 103):

- İşletme hakkında bilgi toplama,
- Denetim çalışmalarını bölümlere,
- İç kontrol yapısını inceleyerek denetim risklerini belirleme,
- Olabilecek düzensizliklerde önemlilik derecesini tahmin etme,
- Denetim amaçlarını belirleme,
- Denetim programın çatısını oluşturma,
- Denetim zamanı ve süresini belirleme,
- Denetim elemanlarını göreve başlatma.

Müşterinin işi ve endüstrisine ilişkin bilgi elde etme sürecinde denetçinin ihtiyacı olan bilgiler şu şekilde sıralanabilir (Kell vd. 1989: 70-71; Bozkurt, 2006: 94):

- İşin türü, ürün ve hizmetlerin türü, işletmenin kurulu olduğu yer ve işletmenin üretim ve pazarlama yöntemleri gibi faaliyetlerinin özellikleri,
- Endüstri türü, değişen ekonomik koşullarda endüstrinin zarar görme ihtimali ve temel endüstri politikaları ve uygulamaları,
- İşletmeyi ve endüstriyi etkileyen hükümet düzenlemeleri,
- İşletmenin iç kontrol yapısı,
- İşletmenin öz kaynak yapısı,
- Stok değerlendirme prosedürleri,
- Düzenleyici kurumlara sunulan raporların yapısı ve kapsamı.

2- Denetim planlamasının ikinci aşaması; Analitik inceleme prosedürleri (AİP) nin uygulanmasıdır. Analitik inceleme prosedürleri, denetimin planlama safhasında, müşterinin işi hakkında bilgi elde etme, müşteri faaliyetlerinin sürekliliğinin değerlendirilmesi, mali tablolardaki olası hataların belirlenmesi, önemlilik ve risk düzeylerinin belirlenmesi ve denetim testlerinin sayısını azaltarak kapsamını daraltma gibi çok önemli amaçlar için kullanılmaktadır. (Kepekçi, 2000: 35)

Önemlilik, önemlilik düzeyi belirlendikten sonra denetim riskinin belirlenmesine geçilir. Burada risk; müşteri işletmenin mali tablolarında önemli düzeyde hata ve düzensizlik olmasına rağmen denetçilerin bunlar hakkında olumlu görüş verme olasılığı ve mali tablolarda veya dipnotlarında veya özet denetim raporunda açıklanması gerektiği halde açıklama yapılmamasından kaynaklanan risklerdir. (Kaval, 2003: 74)

Denetimin Yürütülmesi: Fiziki inceleme, sayım, doğrulama, analitik incelemeler ve benzeri kanıt toplama teknikleri yoluyla uygun yeterli sayıda kanıtların toplanmasını öngörmektedir. Denetçinin toplayacağı denetim kanıtlarının sayısı, denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin yeterliliğine denetim konusu hesap alanlarının özelliklerine ve genel olarak da denetlenen işletmenin durumuna göre belirlenir. (Karacan ve Uygun, 2012: 154)

Bağımsız denetim kanıtı toplamanın amacı; (Karacan ve Uygun, 2012: 154)

- Finansal tablolarda yer alan tüm varlık, gelir ve giderlerin gerçek olduğunu ve bunlara ilişkin bütün işlemlerin doğru tutarlarıyla ve gerçeğe uygun olarak kaydedildiğini,
- Hakların ve yükümlülüklerin gerçek olduğunu,
- Değerlemelerin ilgili düzenlemelerle muhasebe ve değerlendirme ilkelerine uygun olarak yapıldığını,
- Finansal tabloların ana kalemler itibarıyla uygun tanımlama, sınıflandırma ve açıklama niteliklerine sahip olduğunu tespit etmek olarak sıralanmıştır.

Denetimin yürütülmesi aşamasında denetim testlerini gerçekleştirirler. İki tür denetim testi vardır.

1- Uygunluk Testleri; Kontrol testleri olarak tanımlanır. Amacı iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinmektir. Uygunluk testleri sistemin ne kadar etkili ve etkin çalıştığını belirlemek amacıyla yapılan testlerdir. Çünkü iç kontrol sistemi tarafından engellenemeyen ve yakalanamayan yanlışlıkların, finansal tablolara yansması söz konusudur. (Yılancı vd.,2013: 46)

2- Maddi Doğruluk Testleri; Sistemin yetersiz olduğu alanlarda kontrol riski daha yüksek olduğundan, denetçi tarafından bu riski mümkün olan en az seviyeye düşürmek amacıyla ayrıntılı denetim tekniklerine başvurulur. Finansal tablo kalemlerindeki tutarların doğruluğu denetçi tarafından maddi doğrulama testleriyle tespit edilir. (Karacan ve Uygun, 2012: 156-157)

Denetçiler denetledikleri işletmeye ilişkin görüşlerini şekillendirmek amacıyla çok sayıda kanıt türünden yararlanabilirler. Denetçilerin yararlanacağı kanıt türleri yapısal olarak şu şekilde sınıflandırılabilir.

Denetim Kanıtlarının Niteliği

1.Esas Muhasebe Verileri

- Yevmiye Defteri
- Büyük defter ve yardımcı defterler
- Hesap planı ve açıklamaları
- Mizanlar, gider dağıtım tabloları ve hesap ekstreleri gibi kayıtlar ve notlar

2.Destekleyici Bilgiler

- Fatura, çek, senet ve sözleşme gibi belgeler
- Doğrulamalar ve diğer yazılı bildirimleri
- Denetçinin soruşturma, gözlem ve inceleme sonucu elde ettiği bilgiler
- Denetçi tarafından elde edilen veya geliştirilen diğer bilgiler

3.Çalışma Alanı Standardı

Yeterli Sayıda ve Güvenilir Kanıt

(Kaynak: Boynton ve Kell, 1996: 150; Kepekçi,2000: 87; Carmichael vd.1996: 101)

Şekil -4.2: Kanıtların Sınıflandırılması ve Türleri

Maddi doğruluk testleri kanıt toplama aşamasında (Arens vd. 2005: 278-279):

- Muhasebe işlemlerine ilişkin maddilik testleri
- Analitik inceleme prosedürlerinin maddi doğruluk testi olarak kullanılması
- Hesap kalanlarına ilişkin detay testleri olarak kullanılır.

İç denetimin yürütülmesi aşamasını, ön çalışma ve bireysel çalışma planının hazırlanması ile saha çalışmalarının gerçekleştirilmesi olarak ele almak mümkündür. Ön çalışma ve bireysel çalışma planında denetçi, planlama aşamasında elde ettiği bilgileri değerlendirerek iç denetim çalışmasına bireysel olarak başlar. Denetçi bireysel çalışma planını hazırladıktan sonra saha çalışmasına geçer ve denetim testlerini uygulayarak bulgular elde eder. Elde edilen bulgular doğrultusunda denetçi, öneriler geliştirir ve kapanış toplantısı yaparak bulguları denetlenen birimle paylaşırlar. Böylelikle denetçi, iç denetim faaliyetinin yürütülmesi aşamasını tamamlamış olur. (Adiloğlu, 2011: 78)

a) Ön Çalışma ve Bireysel Çalışma Planı:

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. İç kontrol sistemini tanımda genelde üç yöntemden faydalanır.

Bunlar; not alma, akış şemaları hazırlama ve soru formu (anket) uygulama yöntemidir. (Kaval, 2005: 135)

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.

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. (Gülbüz, 1985: 93)

b) Saha Çalışması:

Maddi doğruluk testleri; analitik prosedürler, işlemlerin test edilmesi ve hesap kalanlarının test edilmesi olarak üçe ayrılır (Kepekçi, 1996: 110-111):

Analitik Prosedürler: (Özoğlu vd., 2010: 272) 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 yansımadağının tesbiti için yapılır.

Denetçiler denetim testleri aracılığı ile destekleyici kanıtlar toplarken bir takım denetim tekniklerinden yararlanırlar. Bu teknikler fiziksel inceleme, göz atma, belge incelenmesi, kayıt sistemini yeniden izleme, gözlem, soruşturma, doğrulama, yeniden hesaplama ve analitik incelemeden oluşmaktadır. (Erdoğan, 2006: 62)

1- Fiziki inceleme tekniğı, fiziki kanıtların elde edilmesi için sürdürülen faaliyetlerden oluşan bir tekniktir. Bu teknik işletmede fiziki olarak bulunan varlıklara uygulanmaktadır. (Bozkurt, 2000: 65)

2- Göz atma tekniğı, belirli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sırasında bağımsız denetçinin hazır bulunmasını ifade eder. Denetçi, işletmeyi ve işletmedeki iç kontrol sistemini tanımak amacıyla işletme faaliyetlerini gözlemleyerek, işletmede hangi işleri kimin nasıl yaptığını görür. (Yıldırım, 1999: 127)

3- Kayıt Sürecinin İncelenmesi: Örnekleme yoluyla seçilen kayıtlarla denetlenen sürecin başlangıcından sonuna kadar izlenmesi tekniğidir. (Bozkurt, 2000: 70)

4- Yeniden Hesaplama ve Uygulama:_ Bağımsız denetçilerin denetim sırasında yeniden hesaplama yapabileceği alanlara şu şekilde örnekler verilebilir:

Genel toplamaların tekrar alınması, amortisman ve yeniden değerlendirme hesaplamalarının tekrar yapılması, birim maliyetlerin yeniden hesaplanması, kıdem tazminatlarının hesaplamalarının yeniden yapılması, şüpheli alacak karşılıklarının yeniden hesaplanması vb. (Bozkurt, 2006: 70)

5- 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. (Özoğlu vd, 2010: 273)

6- Doğrulama tekniği, işletme dışındaki üçüncü kişilerden işletme ile ilgili konularda bilgi alma yöntemidir. Bağımsız denetçilerin sıkça başvurduğu bu teknik ile sınıflandırma ve mekanik doğruluk dışında bütün işletme iddiaları ile ilgili kanıt elde edilebilmektedir. (Bozkurt, 2000: 66)

7- Analitik inceleme tekniği, Analitik kanıtlar, mali oranlar, çeşitli istatistiksel teknikler (zaman serisi analizi, regresyon analizi vb.) ve ussallık testleri gibi çeşitli analitik inceleme tekniklerinin uygulanması ile elde edilen kanıtlardır. (Bozkurt, 2006:63)

Kontrol testleri, sistem testleri ve fonksiyon testleri olmak üzere ikiye ayrılarak incelenebilir. Sistem testleri, herhangi bir denetim alanında kontrol sisteminin yapısının yeterli olup olmadığının araştırılmasına yönelik testlerdir. Fonksiyon testleri ise, kurulu sistemin yeterli olduğu yargısına varılsa dahi, bu sistemin tasarlandığı gibi işleyip işlemediğini test etmeye yönelik olarak yapılan çalışmalardır. (Kaval, 2003: 106)

Analitik inceleme teknikleri;

Trend Analizleri, Dikey Analiz, Oran Analizleri

Karşılaştırmalı Tablolar Analizi, Ussallık Testleri, Benford Kanunu

Zaman Serisi Analizleri, Regresyon Analizi, Yapay Sinir Ağları

İşletme: Bir önceki yıl finansal Tabloları

İşletme: İşletmenin bağımsız birimlerine ait finansal ve finansal olmayan veriler
Beklenen değer

İşletme: Cari dönem kayıtlı hesap kalanları

Aşama 1-Beklenti

Endüstri: Bilgi

Genel “ekonomik” bilgiler, denetçi tecrübesi beklenen ve gerçek değer arasındaki fark
Farkların nedenleri

Aşama 2- Tanımlama

Aşama 3 -Araştırma

Aşama 4 –Değerlendirme

Şekil -4.3: Analitik İnceleme Süreci (Kaynak: Hayes vd., 2005: 323)

Planlama aşamasında analitik inceleme prosedürlerinin kullanım amaçları (Bozkurt, 2006: 153):

- İşletmenin yapısı, faaliyetleri ve işletmeyle ilgili çeşitli olayların içeriğini anlayabilmek
- Doğal risk ve kontrol riskini etkileyen muhasebe işlem ve bakiyelerini ortaya koyabilmek
- Önemli muhasebe politikalarını anlayabilmek,
- Önemlilik düzeyinin belirlenmesi,
- Denetimin ileriki aşamalarında uygulanacak olan diğer denetim prosedürlerinin yapısını, kapsamını ve zamanını belirlemek.

Tamamlayıcı kanıtların toplanması aşamasının diğer bir adımı da işletme sürekliliğinin değerlendirilmesidir. Bu noktada denetçinin dikkat etmesi gereken husus, işletmenin bilanço tarihinden sonra bir müddet durumunu koruyup koruyamadığıdır. Diğer önemli bir işte yönetimden teminat mektubu alınmasıdır. Teminat mektubu ile amaçlanan, işletmenin o ana kadar denetçiye açıkladığı hususları garanti altına almaktır. (Arens vd., 2005: 720; Bozkurt, 2006: 359).

Bu prosedürlerden elde edilen sonuçlar finansal tablolar hakkında tek bir görüş oluşturulacak şekilde değerlendirilerek birleştirilir. (Arens vd, 2005: 360)

Denetçi, denetim işlemlerinin tamamlanması ve sonuçların değerlendirilmesini yaptıktan sonra bulgulara dayanarak ve genel kabul görmüş denetim standartlarından raporlama standartlarına uygun olarak denetim raporunu hazırlar ve yayınlar.

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

Çalışma kağıtları düzenlenirken belirli ilke ve kurallara uygun olarak hazırlanması gerekmektedir (Bozkurt, 2012: 79):

- Çalışma kağıdında denetlenen işletmenin adı, denetim tarihi, çalışma kağıdının türü, düzenleyen kişinin adı, düzenlenme tarihi ve çalışma kağıdı indeksleri bulunmak zorundadır.
- Her bir denetim alanı için farklı çalışma kağıdı düzenlenmelidir.
- Çalışma kağıtlarında düzenleyen kişinin imzası bulunmalıdır.
- Çalışma kağıtlarında yer alan bilgiler açık ve doğru bir şekilde yazılarak, kullanıcıyı şüpheye düşürecek anlamlardan kaçınılmalıdır.
- Denetim süresince yapılan bütün incelemeler çalışma kağıtlarına aktarılmalıdır.

Çalışma Kağıtlarının denetçiye sağladığı yararlar (Whittington ve Pany, 1992: 325):

- Denetim sürecinin koordinasyonunda yardımcı olmaktadır. Bir denetim firmasının birden fazla ofisi bulunmakta ve bir ekipte çok sayıda denetçi bulunmaktadır.

Denetçiler arasındaki iletişim ve sorumluluklar çalışma kağıtları sayesinde kolay bir şekilde belirlenmekte ve görev değişikliğinde mevcut planlar zarar görmemektedir. Bu durum zaman ve maliyet tasarrufu açısından firmaya avantaj sağlamaktadır.

- Denetim sırasında çalışma kağıtları asistanlar tarafından doldurulmakta ve kıdemli denetçiler tarafından kontrol edilmektedir. Denetçi herhangi bir eksiklik fark ederse kağıtları düzeltmesi için tekrar asistana göndermektedir. Bu süreç sonunda gözden geçirilen çalışma kağıtları, yöneticinin kullanımı için hatasız bir şekilde hazırlanmış olmaktadır.

-Çalışma kağıtları, denetlenen firmanın finansal tabloları hakkında fikir edinmek için gerekli olan yeterli kanıtı ve belgelendirmeyi içerisinde bulundurarak, yatırımcıların hata sonucu yaşadıkları kayıplara karşılık açtıkları davalarda mahkemelerde kanıt niteliği taşıma açısından denetim firmasını koruyucu özelliktedir.

-Çalışma kağıtları, denetlenen firmanın denetim süresini, iç kontrol yapısını ve denetim sırasında yaşanan sorunların nasıl çözümlendiğini kayıt altına alarak, bir sonraki denetim için sağlıklı ve kullanışlı bilgiyi denetçiye aktarıp uygulamanın daha kolay bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamaktadır.

Çalışma Kağıdı Türleri ve Dosyalama:

Denetim çalışmaları sırasında düzenlenen çalışma kağıtları, kullanım süresi bakımından sürekli ve cari dosyalar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Selimoğlu vd. 2014: 157-8):

1- Sürekli Dosya: Bir sonraki dönem için denetimde kullanılabilecek çalışma kağıtlarının toplandığı dosyalardan oluşmaktadır. Tekrar hazırlanması gerekmediği için her yıl yararlanılmaktadır.

Aşağıdaki örnek belgeler sürekli dosyalarda bulunmaktadır.

- Müşteri firma ile ilgili bilgiler,
- Müşteri firmanın ana sözleşmesi,
- Hesap planı ve açıklamaları,
- Organizasyon şeması ve yönetmeliği,
- İşletmenin faaliyette bulunduğu sektör araştırmaları,
- Bir önceki yıla ilişkin vergi beyannameleri,
- Önceki yılların denetim raporları.

2- Cari Dosya: Denetimin gerçekleştirildiği dönemde hazırlanan çalışma kağıtlarından oluşmaktadır. Bu dosyada yer alan belgelere aşağıdakiler örnek gösterilebilir:

- Denetime ilişkin sözleşme, Denetim programı
- İç kontrol anket formları, notları ve akış çizelgeleri
- Çalışan mizanları ve destekleyici cetveller
- Hesap analiz cetvelleri, Tutanaklar ve sözleşme örnekleri

Çalışma Kağıtlarının Mülkiyeti :

Çalışma kağıtları, denetim incelemesinin gerçekleştiği işletmeden doğrudan ya da işletme kaynaklarının kullanılması sonucu elde edilmesine rağmen mülkiyeti denetçiye aittir. Denetçiler, çalışma kağıtlarındaki bilgileri açıklayamazlar, kullanamazlar ve üçüncü kişilere aktaramazlar. Çalışma kağıtları belirli bir süre saklanmak zorundadır ve bu süre genellikle on yıl ile sınırlandırılmıştır. Bu süre sonrasında denetçi isterse çalışma kağıtlarını imha edebilmektedir. (Bozkurt, 2012: 83)

Denetimin Raporlanması: Denetim faaliyetleri sonucunda denetçi tarafından öncelikle iki tür denetim raporu düzenleneceği belirtilmiştir; (Türk Ticaret Kanunu, Md. 402)

- 1- Şirketin finansal tabloları ile ilgili rapor.
- 2- Şirketin yıllık faaliyet raporunun finansal tablolarla tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğuna ilişkin rapor.

Bunların yanında denetçi, yaptığı denetim çerçevesinde, riskin erken saptanması ve yönetimi ile ilgili yasa hükmü çerçevesinde bir değerlendirme yapmışsa, bunun sonucunu da ayrıca düzenleyeceği bir raporda gösterir.

Denetim raporunun esas bölümünde aşağıdaki hususların yer alması gerekir (Türk Ticaret Kanunu, Md. 402):

1. Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı,
2. Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği.

İç denetim raporu genel olarak şu bölümlerden oluşur (Pehlivanlı,2010: 137; Şengür, 2005: 118; Adiloğlu, 2011: 88):

İçindekiler:

- 1- Başlık: Denetim raporunun en üst bölümüne denetlenen işletmenin ismi, denetlenen bölüm, saha veya faaliyetin ismi belirtilir.
- 2- Raporun Tarihi: Denetim çalışmasının bitirildiği tarih yer alır.

3- Gönderildiği Kişiler: Rapor denetim ile doğrudan ilgili kişilere dağıtılmalıdır ve bu kişilerin listeleri raporda belirtilir. Üst yönetim, denetlenen bölüm yöneticisi bunlara örnek kişilerdir

4- Giriş Bölümü: Yapılan denetim hakkında genel bilgiler yer alır. Düzenli mi yoksa özel bir denetim olarak mı yapıldığı konusunda bilgilere yer verilir.

5- 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.

6- Amaç Bölümü: Denetimin neden yapıldığı ve denetimden ne beklendiği konusu açıklanmalıdır. İç denetçiler, raporun bu bölümünde; “İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi”, “Risk yönetiminin değerlendirilmesi”, “İşletme amaçlarına ulaşılması için bölümün etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesi” gibi ifadelerle yer vermektedir.

7- 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.

8- 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.

Denetim sürecinin son aşamasını raporlama oluşturur. Denetim raporu, denetçinin yaptığı denetim çalışmaları sonucunda, mali tabloların; denetlenen işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçların doğru ve dürüst, yasalara ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda görüşünü (kanaatini) belirlediği yazılı bir belgedir. (Hasan Türedi, 2007: 289)

Denetim raporunun verileceği adres; Denetim raporu genel olarak müşteri işletmeye, ortaklarına veya yönetim kuruluna hitaben yazılır. Gelenek haline gelmekte olan bu uygulamadan amaç, denetçinin müşteri işletmeden ve onun yönetim kurulundan tamamen bağımsız olduğunu belirtmektedir. (Ersin Güredin, 2000: 46)

Kapsam bölümü; Bu bölümde denetçi incelediği finansal tabloları tek tek sıralar ve çok genel olarak denetim sırasında ne yapılmış olduğu okuyucularına bilgi verir. "...tarihli bilanço ve bu tarihlerde sona eren yıllara ait... incelemiş bulunuyoruz" ibaresi yer almaktadır. Kapsam bölümünün ikinci cümlesi; "incelememiz genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yapılmış ve..." şeklinde başlamaktadır. Muhasebe kayıtları ile ilgili olarak örnekleme yöntemleri ve koşullara göre gerekli gördüğümüz diğer denetim işlemleri uygulanmıştır" şeklinde tamamlanmaktadır.

Kapsam bölümünün incelenmesinden görüldüğü gibi yürütülen denetim çalışmaları hakkında bilinçli olarak, ayrıntılı açıklamalar yerine ancak çok genel nitelikte açıklamalarda bulunmaktadır. Bunun başlıca nedeni, denetim raporunu gerekli tüm bilgilere sahip bulunmadan, bu türde ayrıntılı açıklamaları anlayabilecek durumda olmamasıdır. Bu husus dikkate alınarak denetim raporunda sadece genel açıklamalar verilmekle yetinilmektedir. (Ersin Güredin, 2000: 47)

Denetimin tamamlanması ve raporlama aşamasında yapılması gereken çalışmalar şunlardır. (Arens vd. 2005: 713; Bozkurt, 2006: 354; Messier vd. 2006: 647):

1. Şarta Bağlı Borçların Gözden Geçirilmesi
2. Bilanço Tarihinden Sonraki Önemli Olayların Gözden Geçirilmesi
3. Tamamlayıcı Kanıtların Toplanması
 - a. Gerekli Analitik İnceleme Prosedürlerini Uygulama
 - b. İşletmenin Sürekliliğini Değerleme
 - c. İşletmeden Güvence Mektubunun Alınması
4. Sonuçların Değerlendirilmesi
5. Denetim Raporunun Düzenlenmesi
6. Yönetim ve Denetim Komitesiyle Görüşme Yapılması

1-Denetçi, tamamlama aşamasında öncelikle gelecekte gerçekleşmesi kesin olmayan borçlar veya diğer adıyla şarta bağlı borçları gözden geçirmelidir. Şarta bağlı borçların belirlenmesinden sonra ise bilanço tarihinden sonra ortaya çıkabilecek olayların gözden geçirilmesi gerekmektedir.

2-Denetçiler, işletmenin denetimini bitirdikleri tarihe kadar işletmede gerçekleşen bütün önemli olaylardan sorumlu oldukları için, bilanço tarihi ile denetim çalışmalarının bittiği tarih arasında ortaya çıkan ve önemli kabul edilen olayları incelemek ve değerlendirmek zorundadırlar. (Arens vd. 2005: 717; Bozkurt, 2006: 357)

Bilanço tarihinden sonra meydana gelen olaylar finansal tablolarda bazı durumlarda düzeltme yapılması zorunluluğu getirmekle birlikte bazı durumlarda da düzeltme gerektirmeyip açıklama gerektirecek şekilde önemli ölçüde etkiler meydana getirebilir. Denetim çalışmalarının sonuçlandırılmasından önce denetçi bu tür olayların söz konusu finansal tablolara uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ederek kendi görüşünü belirleyecektir. (Mert ve Boz, 2015: 38)

3-Denetçi mali tablolar hakkındaki nihai görüşünü oluşturabilmek için çeşitli şekillerde tamamlayıcı kanıtlar elde etmek durumundadır. Denetçi bu aşamada öncelikle analitik inceleme prosedürlerine başvurur. Analitik inceleme prosedürlerinin burada kullanım amacı işletme ile ilgili nihai sonucun elde edilmesidir. (Bozkurt, 2006: 358)

4-Sonuçların değerlendirilmesi aşamasında ise çalışma kağıtları gözden geçirilerek mali tablolar hakkında görüş belirtilir. (Kepekçi, 2000: 193)

5- Denetimin Tamamlanması ve Raporlama;.Denetçinin, denetim sürecinin bitiminin ardından bir görüş yazısı yazması ve vermesi gerekmektedir. Raporda; denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin denetime ilişkin değerlendirmesini yapması gerekmektedir.

Sonuçlarına göre birkaç çeşit denetim görüşü ortaya çıkabilir (Türk Ticaret Kanunu, Md. 403; Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 30):

1) Olumlu Görüş Yazısı:

Denetimi yapılan şirket tarafından düzenlenen finansal tabloların, Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanılmadığı, denetim sırasında elde edilen bilgilere göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğu, malvarlığı ile finansal durum ve karlılığı ilişkin durumun gerçeğe uygun bulunduğu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığı dolayısıyla yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olmadığı anlamına gelir.

2) Sınırlandırılmış Olumlu Görüş Yazısı:

Finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir.

3) Olumsuz Görüş Yazısı:

Finansal tabloların kapsamlı ve büyük aykırılıklar içerdiği durumlarda verilir. Olumsuz görüş yazılan hallerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, Kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar.

4) Görüş Bildirmekten Kaçınma:

Şirket defterlerinde, denetlemenin mevzuat çerçevesinde uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması halinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. Kaçınma, olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur.

BÖLÜM 5. BAĞIMSIZ DENETİM ÇALIŞMALARINDA İÇ DENETİM

5.1. BAĞIMSIZ DENETİM ÇALIŞMALARINDA İÇ DENETİM ÇALIŞMALARINDAN YARARLANMASININ, BAĞIMSIZ DENETİM İŞLETMELERİNE SAĞLAYACAĞI YARARLAR

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

İç Denetim Faaliyetleri İle Bağımsız Denetim Çalışmaları Arasındaki ilişki

İç denetim faaliyetleri ile bağımsız denetim çalışmalarının eşgüdümünün sağlanması, iç denetim komitesinin sorumluluğundadır. Ancak, fiilen eşgüdümü sağlamaktan iç denetim yöneticisi sorumlu olmalıdır. İç denetim yöneticisi, faaliyetlerin etkin eşgüdümünü sağlamak için yönetim kurulu ve denetim komitesinden destek talep etmelidir. (TİDE, Uygulama Önerisi, 2050-1)

İç denetçiler, bağımsız denetim çalışmalarının sonuçlarını, kendi denetim faaliyetlerinde kullanmanın uygun olup olmadığına karar vermek için bağımsız denetçilerin çalışma kağıtlarına erişim hakkında sahip olmalı ve gözden geçirmelidir. (TİDE, Uygulama Önerisi, 2050-1) İç denetçiler, bağımsız denetim raporlarını incelemelidir. Raporda ele alınan sorun ve konular, iç denetçilerin gelecek iç denetim faaliyetlerinde üzerinde durulması gereken alan konuları planlamasında onlara yardımcı olacaktır. (TİDE, Uygulama Önerisi, 2050)

Etkin bir iç denetim, bağımsız denetçinin uygulayacağı yöntem ve tekniklerin içeriği ve zamanlamasında değişikliklere, kapsamın daraltılmasına imkan sağlayacaktır. (TÜDESK, 2004)

Tablo -5.1: İç Denetim ve Bağımsız Denetim Karşılaştırması (Pehlivanlı, 2010)

FAKTÖR	İÇ DENETİM	BAĞIMSIZ DENETİM
Amaç	Risk yönetimi ve kontroller	Finansal tablolar hakkında görüş Bildirmek
Faaliyet Kapsamı	Bütün olarak işletme sistemi; hile, uyumluluk gibi	Bilanço, Gelir tablosu ve Finansal sistem
Bağımsızlık	İşletme çalışanı fakat standartlar gereği bağımsız hareket eden	İşletme dışı bir denetim organizasyonu
Personel	İç denetim alanında uzman bir personel	Muhasebe ve Finansal raporlara, uygulamaları konusunda uzman
Metodoloji	Risk odaklı denetim sistemi, güvence ve danışmanlık faaliyetleri	Kısmen risk odaklı denetim yaklaşımın kullanımı, belgeleme ve doğrulama
Raporlama	Denetim komitesi ve Üst yönetime ayrıntılı rapor sunma	Ortaklara yönelik kısa standart denetim raporunun yayınlanması
Standart	Uluslararası İç Denetim Enstitüsü Standartları	Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları
Yasal Yükümlülük	Finansal sektör ve bir kısım kamu kesimi kurumları	Halka açık işletmeler, SPK mevzuatına tabi bir kısım şirketler ve kimi kamu kurumları için zorunlu
İşletme Büyüklüğü	Genellikle büyük işletmeler	İşletme büyüklüklerinden ziyade yasal zorunluluk yönlendirici olmaktadır

5.2. İÇ DENETİM ÇALIŞMALARININ BAĞIMSIZ DENETİM ÇALIŞMALARINDA KULLANILAMAYACAĞI (BDS 610)

Dış denetçi verilen denetim görüşünden tek başına sorumludur ve dış denetçinin denetimde, iç denetim fonksiyonunun çalışmasını veya doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanması bu sorumluluğu azaltmaz. Aşağıdaki hususlara karar vermesi durumunda dış denetçi, iç denetim fonksiyonunun çalışmalarını kullanamaz:

- (a) Fonksiyonun kurumsal statüsü ve ilgili politika ve prosedürlerinin iç denetim fonksiyonunun tarafsızlığını yeterli ölçüde desteklemediğine,
- (b) Fonksiyonun gerekli yeterliğe sahip olmadığına veya
- (c) Fonksiyonun kalite kontrol dahil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulamadığı.

Denetimin amaçları açısından doğrudan yardım sağlaması için iç denetçinin kullanılıp kullanılmayacağına karar verilmesi:

-Dış denetçinin, iç denetçilerden doğrudan yardım alması mevzuat tarafından yasaklanmış olabilir

-Doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanmasının mevzuat tarafından yasaklanmamış olması ve denetimde doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanmayı planlaması durumunda dış denetçi, böyle bir yardımı sağlayacak iç denetçilerin yeterlik düzeyine ve tarafsızlıklarına yönelik tehditlerin varlığını ve önemini değerlendirir.

Dış denetçi, aşağıdaki durumlarda doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanamaz:

- (a) İç denetçinin tarafsızlığına yönelik önemli tehditlerin var olması durumunda veya
- (b) Önerilen çalışmayı yerine getirmek için iç denetçinin gerekli yeterliğe sahip olmaması durumunda.

Doğrudan Yardım Sağlayan İç Denetçilerin Görevlendirilebileceği Çalışmanın Niteliğine ve Kapsamına Karar Verilmesi :

İç denetçilerin görevlendirilebileceği çalışmanın niteliği ve kapsamı ile içinde bulunulan şartlar altında uygun olan yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin niteliği, zamanlaması ve kapsamına karar verirken, dış denetçi, aşağıdaki hususları dikkate alır:

- (a) (i) İlgili denetim prosedürlerinin planlanması ile uygulanmasının ve
- (ii) Toplanan denetim kanıtlarının değerlendirilmesinin ne kadar muhakeme içerdiği,
- (b) Değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riskini ve

(c) Böyle bir yardımı sağlayacak iç denetçilerin yeterlik düzeyine ve tarafsızlıklarına yönelik tehditlerin varlığına ve önemine ilişkin dış denetçinin değerlendirmesini.

Dış denetçi;

- (a) Denetimde önemli muhakeme yapmayı gerektiren,
- (b) İlgili denetim prosedürlerinin uygulanmasında veya toplanan denetim kanıtlarının değerlendirilmesinde sınırlı bir muhakemeden daha fazla muhakeme yapılmasını gerektiren değerlendirilmiş daha yüksek “önemli yanlışlık” riskleriyle ilgili olan,
- (c) İç denetçilerin dahil olduğu ve iç denetim fonksiyonu tarafından yönetime veya üst yönetimden sorumlu olanlara raporlanmış veya raporlanacak bir çalışmayla ilgili,
- (d) İç denetim fonksiyonu ve onun çalışmasıyla veya doğrudan yardıma ilişkin bu BDS uyarınca dış denetçi tarafından alınan kararlarla ilgili olan prosedürleri uygulamak üzere doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanamaz.

Doğrudan Yardım Sağlaması İçin İç Denetçilerin Kullanılması :

Denetimin Amaçları açısından doğrudan yardım sağlaması için iç denetçilerin kullanılmasından önce, dış denetçi:

- a) İç denetçilerin, dış denetçinin talimatlarını yerine getirmelerine izin verileceği ve dış denetçi için iç denetçilerin yerine getirecekleri çalışmaya müdahalede bulunulmayacağına ilişkin işletmenin yetkili temsilcisinden yazılı muvafakat alır,
- b) Dış denetçinin talimatlarına göre iç denetçilerin özel hususları gizli tutacaklarına ve tarafsızlıklarına yönelik her türlü tehdit konusunda dış denetçiye bilgilendireceklerine ilişkin iç denetçilerden yazılı taahhüt alır.

Belgelendirme : İç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanması durumunda dış denetçi çalışma kağıtlarına aşağıdaki hususları dahil eder:

- a) (i) Fonksiyonun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını destekleyip desteklemediğinin,
- (ii) Fonksiyonun yeterlik düzeyinin ve

- (iii) Fonksiyonun kalite kontrol dahil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığının değerlendirmesini,
- (b) Kullanılan çalışmanın niteliği ve kapsamı ile buna ilişkin kararın dayanağını ve
- (c) Kullanılan çalışmanın yeterliliğini değerlendirmek amacıyla dış denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürlerini.

Doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanması durumunda dış denetçi, çalışma kağıtlarına aşağıdaki hususları dahil eder.

- (a) Doğrudan yardım sağlaması için kullanılan iç denetçilerin tarafsızlıklarına yönelik tehditlerin varlığı ile önemine ve iç denetçilerin yeterlilik düzeyine ilişkin dış denetçinin değerlendirmesini,
- (b) İç denetçiler tarafından yerine getirilen çalışmanın kapsamı ve niteliğine ilişkin kararın dayanağını,
- (c) BDS 23011'a uygun olarak çalışmanın kimin tarafından gözden geçirildiği, gözden geçirmenin tarihi ve kapsamını,
- (ç) Bu BDS'nin 33.cü paragrafı altında iç denetçiler ve işletmenin yetkili temsilcisinden alınan yazılı muvafakat ve taahhüt ile Denetimde doğrudan yardım sağlaması için kullanılan iç denetçilerin hazırladığı çalışma kağıtlarını.

BÖLÜM 6. ÖRNEK VAKA

ORGANİZASYON SEKTÖRÜNDEKİ İŞLETMEDE ETKİN BİR İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ DENETİM OLUŞTURULMASINA YÖNELİK BİR VAKA ÇALIŞMASI

Bu uygulamanın amacı, işletmenin muhasebe sistemini, etkin bir iç kontrol sistemi ile iç denetim sürecinde şekli, doğruluğu, yeterliliği, standartlara uygunluğu ve firmaya sağladığı kazançları incelemek, gözlemlenen aksaklıkların iyileştirilmesine yönelik önerilerde bulunmak, bilgi ve farkındalığı artırmaktır.

GENEL BİLGİLER

İstanbul'da organizasyon sektöründe faaliyet gösteren firmanın yetkilisiyle görüşülmüş ve unvan geçmemesi şartıyla gerekli izinler alınmıştır. 2010 yılında sektöre giren Limited şirket %95+%5 paylara sahip 2 ortaklı aile şirkettir.

Tanıtım-organizasyon faaliyetleri yapan işletme 2016 yılından beri kurumsal bir firmanın ürünlerinin satışında üstlenmiştir. Emek yoğun çalışan, organizasyon işi yapan bu işletmede başta yönetim olmak üzere, varlıklar ve kaynaklarla ilgili hareketlerin kaydını yapan, bütçe-raporlama ile kontrol faaliyetlerini yürüten muhasebe bölümü ve satış departmanı olmak üzere toplam 8 kişi çalışmaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliği açısından muhasebe sistemi incelendiğinde, tahsilat, ödeme, banka ve çek-senet işlemleri müdürün talimatı ile muhasebe tarafından gerçekleştirildiği gözlenmiştir. Mali müşavir işletme dışından çalışmaktadır. Aileden başka bir yönetici de diğer işlemleri yönetmekte, bir iç denetçi bulunmamaktadır. Bağımsız denetim için bütçe ayrılmamıştır.

Literatür taraması yapılmış, örnekler incelenmiş, nitel yöntemlerden görüşme ve döküman incelemesi seçilmiştir. Belli zaman ve maliyet kısıtı ile çalışıldığından organizasyon çalışmasına ilişkin ayrıntılara gidilememiştir.

YÖNETİM YAPISI

İşletmelerde kurumsal yönetim, kişilere bağlı olmadan hareket sağlar. Kurumsal muhasebe etkin bir iç kontroldür. İşletmelerdeki iç kontrol sistemleri, işletmenin yapısına uygun, işlemlerin hızlı ve güvenli bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayacak bir yapıda üst yönetim tarafından tasarlanmalı ve sürekli izlenmeli, öngörülemeyen riskler için iyileştirici düzenlemeler yapılmalıdır. Hata-hile ile bunların tesbit ve önlenmesine yönelik eğitimleri yapılmalıdır.

Mali bilgilerinin doğru ve güvenli olması, işletmenin sürekliliği için verilecek kararlarda oldukça önemlidir. İşletmelerde olması gereken personelin yeri, görevleri ve yetkileri belirtilen organizasyon şemasının olmadığı, imza yetkilisi şirket ortağı olduğundan, işlemlerin üçüncü kişilerce bağımsız olarak kontrol edilmediği izlenmiştir. İşlemleri baştan sona aynı kişinin yapması ve personelin yeterli bilgisinin olmaması hile riskini artırmaktadır. Hesap planının işletme faaliyetine göre düzenlenmediği ve gelir-gider, tahsilat-ödeme gibi belgelerin; işlem anında kayda alınması, mali müşavir dışarıdan hizmet verdiği için mümkün olmamaktadır. Personelin paket programları verimli kullanacak eğitimde olmaması raporlama yapılamamasına neden olmaktadır. Muhasebe verilerinin fiziken korunması gerekirken, işletmede şifreleme, yedekleme ve yatırım yapılmadığı gözlenmiştir. İşletmenin yeni iş anlayışlarıyla, işlem yoğunluğuna rağmen muhasebe ve finans işlemleri işletme sahibi tarafından yönetildiğinden bazı aksamalar meydana gelmektedir.

Kontrollerin eksikliği, onaysız işlemler, bilgi akışındaki aksaklıklar, kurum itibarını zedeler ve müşteri memnuniyetsizliğine sebep olur. Standart bir iç kontrol sistemi olmadığından, işletmeler riskleri önleme, uygun maliyet, etkin ve hızlı işleyiş ve sürekli denetlenen bir yapı gibi temel ilkeler doğrultusunda kendilerine uygun iç kontrol sistemini oluşturmak durumundadırlar. İşletmenin iç kontrol sistemi oluşturma çalışmaları doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak çalışan, denetime uygun ve sistemi bir bütün olarak analiz edebilecek kapasitede denetim tecrübesi bulunan, üst yönetim tarafından sürekli kontrol edilen bir personelin iç denetçi olarak atanması gerekmektedir.

İŞLETME HAREKETLERİ

İşletmenin iç kontrol sistemi; olası riskleri önleyecek ve mevcut riskleri kaldıracak, etkin ve hızlı işleyişe sahip, sürekli denetlenerek bir kişinin baştan sona yetkisinin olmadığı ve uygun maliyetle olmalıdır. İşletmede görev tanımını gösteren ve koşullara uygun güncellenen yazılı bilgi bulunmamaktadır. İç kontrolün görevler ayrılığı ilkesine uymayan, muhasebe sorumlusu ile nakit varlıklara erişim yetkisi olan kişinin aynı kişi olduğu gözlemlenmiştir. Tüm işlemi yapanın yıllardır aynı kişi olması risk oluşturmaktadır.

Bankadan para çekilmesi, bağımsız kontrol ilkesine aykırı olarak, imza yetkilisi müdürün yazılı talimatı ile gerçekleştirilmektedir. Banka dekontlarının ekte olmaması ve ekstrelerin günlük kontrollerinin yapılmaması, paranın kasaya girişi ile ilgili bir sorgulama sistemi bulunmadığını gösterir. Ekstrelerin haftalık alınması, birçok banka olduğundan kontrolü zor olmakta ve etkin kontrol açısından önemli bir risk bulunmaktadır. Banka işlemlerinin kayıt ve kontrolleri muhasebe tarafından yapıldığından satış biriminin durumdan haberdar olmaması riskini doğurmaktadır.

Mallar satış bölümü tarafından müşteriye gönderilmekte, faturası hazırlanıp cari hesaba borç kaydı yapılmaktadır. Müşterinin ödemesini nakit, banka, çek-senet, şeklinde yapacağı satış tarafından bildirilmektedir. Haftalık tahsilat ve ödeme günü belirlenmeli, borç ve alacak raporları hazırlanmalıdır. Onay alındıktan sonra satış biriminden alınan ödeme şekli ile ilgili çek ve senetler hazırlanıp imzalandıktan sonra ilgili birime verilmelidir. Bu raporlar ile aynı zamanda mizan kontrolleri yapılarak yanlış hesaplara giden kayıtlarda düzeltilebilmektedir. Satış yapıldığında, fatura bedelinin nakit, banka ve çek-senet yoluyla alınması, satış bölümünün imzasının olmaması, bilgisinin olmadığını göstermektedir. Bu durum satışın, müşterileriyle olan tahsilat ilişkilerinde yanlışlıklara ve aksaklıklara yol açabilecektir. Fatura ekinde onay formu olmaması ve faturanın posta ile gelmesi gibi masrafın hangi birime ait olduğu, talimatın kimin tarafından verildiği onay ve sorgusu olmaması risk oluşturur.

Gerçek olmayan veya yanlış tutarda olan faturanın işleme alınması ve ödemenin yapılması gibi satın almanın fiziki kontrolüde olmadığından, ürün özellik ve fiyat bakımından da risklidir. Portföydeki çek-senetlerin bankaya tahsile gönderilmesi veya satıcıya ciro edilmesi durumunda, çıkış kayıtları yapılsada bankaya veya satıcıya ulaşım ulaşmadığına dair bir kontrol olmamaktadır. Satıcıya postayla gönderilen bir çek karşı tarafa ulaşmazsa, aradan belirli zaman geçtikten sonra mükerrer bir ödeme söz konusu olabilecektir. Ciro işlemini muhasebe yaptığı için satıcıya olan borçtan düşölüp düşölmediğı de ayrıca kontrol edilmemektedir. Tediye makbuzlarının imzasız olması ve cari hesap kontrolü yapılmaması yetkisiz ve mükerrer ödeme yapılması riskini doğurur.

Personel maaş ve avans ödemeleri muhasebe müdürünün yazılı talimatı ile kasa ve bankadan yapılmaktadır. Avans ödemeleri muhasebenin yetki sınırında o aya ait maaş tutarını geçmemek üzere yapılarak cari hesaba kaydedilir. Onay alınmadığında fazla ödeme riski oluşturur. Ücretler işin niteliğine göre yönetim tarafından ve fazla mesailer puantajı göre belirlenmektedir. Personel servisinin fazla maaş tahakkuk etmesi ve kayıtların kontrollerinin yapılmaması risk taşımakta ve denetimi zorlaşmaktadır.

BÖLÜM 7: SONUÇ VE ÖNERİLER

Bağımsız denetim, zorunlu hale gelmesiyle birlikte işletmeler tarafından yoğun olarak kullanılmakta ve denetim şirketleride daha etkin çalışmalar yapmaktadır. İç denetim ve İç kontrol amaç ve kapsam olarak farklı olsada şirket içi çalışmalar yapmaktadır. Bu çalışmada, bağımsız denetim sürecine katkı sağlayacak iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin etkileri araştırılmıştır.

İncelememiz bağımsız denetim standartları düzenlemelerine uygun olarak yapılmıştır. Amaç, İç kontrol sistemini inceleyerek önerilerde bulunmak ve farkındalık düzeyini artırmak, İç denetimin sağlıklı, amacına uygun olarak yürütülmesini ve uygulanmasını sağlamak. Bu araştırmada işletmenin muhasebe sistemi, etkin bir iç kontrol açısından nesnel organizasyon, personel, yazılım-donanım, raporlar ve dış faktörler olarak incelenmiştir. Sistemin taşıdığı riskler belirlendikten sonra gerçekleştirilen tüm faaliyetler için yeterli ayrıntıda ve açıklıkta iç kontrol prosedürleri oluşturulmuştur. Çalışma yapılırken öncelikle mevcut işleyiş sistemi incelenmiş, iç kontrol sisteminin etkilendiği, işletme büyüklüğü, hukuki şekli, sektördeki sorunlar, faaliyetlerin çeşitliliği, kullanılan bilgi-iletişim sistemleri, personelden ve yanlış kararlardan doğan sorunlar, işletmeyi yakın ve uzak zamanda etkileyecek riskler belirlenmiştir. İşletme yönetiminin iç kontrole bakışı değerlendirilmiştir.

Denetimden uzak bu yapı içerisinde zamanla bazı hataların yapıldığı gözlemlenmiştir. Bunların çözümünde işletmeye önemli görevler düşmektedir. Hesap planı işletmenin faaliyetine uygun yapılandırılmalı, muhasebe tarafından yönetime bilgi verecek raporlamalar yapılmalı, işletme iç kontrol eğitimi konusuna kaynak ayrılmalıdır.

İşletmenin risk, maliyet ve uygulanabilme unsurlarına göre hazırlanan yazılı bir iç kontrol sistemi; nasıl, niçin, ne, nerede ve ne zaman sorularıyla, kendilerinden istenenin ne olduğu açıklamasıyla yeni personelin eğitimine de yardımcı olmaktadır. İç denetim sorumlusu kontroller esnasında tespit ettiği eksiklikler ve aksaklıklara ilişkin olarak sorumlu personeli uyarır ve durumu muhasebe müdürüne haftalık olarak rapor eder .

Personelin görüş ve önerileri alınarak, görevini nasıl yapacağı ve nelere dikkat edeceğinin anlaşılır bir şekilde belirtilmesi, sistemin amacına ulaşması noktasında çok önemlidir. Bir işi başından sonuna kadar aynı kişinin yapmamasını ve yapılan işin başka birisi tarafından kontrolünü zorunlu kılan bir işleyiş yapısının oluşturulmasına özen gösterilmelidir. Kontrollerin başkası tarafından yapılması işletmede olası hata ve hile riskini önlemektedir. Etkin bir iç kontrol için iyi bir örgüt yapısı olmalıdır. Muhasebe ile yapılan toplantıda karşılaşılan sorunlar konuşularak görev tanımı gözden geçirilmiş ve işletmenin faaliyetlerinin etkinliğini artıracak yeni sistem hakkında bilgilendirilmiştir.

Günlük kasa hareket föyleri oluşturulmalı ve fiziki sayımla kontrol edilmelidir. Fiziki sayımların haftalık yapılması, yoğunluktan kontrollerin aksamasına sebep olacağından günlük yapılmalı ve imzalanmalıdır. Onaylı belgelerin imzalanarak bankadan ödendiğinde, dekont ile cari hesaptan düşerek fatura ekinde dosyalanmalıdır. Hesap ekstreleri ile kayıtlar kontrol edilmelidir. İç denetçi günlük kasa raporu ile kasa sayım kontrolünü, dosyadaki tahsil ve tediye işlemlerinin uygunluğunu, imzaları ve işlem sırasında kaydedilmesi önerilen cari hesap kontrolünü bağımsız olarak yaparak raporu imzalamalıdır.

Satın alma biriminden bütçe istenmeli haftalık ve aylık sapmalar tesbit edilmelidir. Gerçekleşmeyen tahsilatlar ve ödemeler için satış birimine bilgi verilmelidir. Satın alınması planlanan mal ve hizmetler için teklifler alınmalı ve dosyalanmalıdır. İşletme içinde ihtiyaç alımı yapılacaklar için bütçede yoksa önemlilik düzeyinde karar verilmeli onay alınmalıdır. Satış ve üretim birimlerinden alınacak haftalık ve aylık raporlar ile ilgili hesaplara dağılımının yapılmalıdır.

Kıymet hareketlerinin yetkilendirilmesi gereken, tüm işlemlerde teslim eden ve alınan makbuzları imzalaması, cari hesaba bağımsız mutabakat yapılması ve tahakkuku olmayan ödemenin yapılmaması gerekir. Alınan çek-senetler listeye sıra numarası ile kaydedilip cari hesaptan düşülmeli ve giriş bordrosu ile imza karşılığı muhasebeye teslim edilmelidir. Muhasebenin vadeli olanları vadelerine göre olan çekler hesabında izlenmesi ve tahsil edilecekleri ayrı hesapta göstermesi gerekir.

Tahsile gönderilen çekler, vadeli çekler hesabından çıkarılarak tahsildeki çekler hesabına kaydedilmeli, bankadaki listeler ile kontroller yapıp ve tahsili ile muhasebe kaydı yapılmalıdır. İç denetçi, çeklerin fiziki sayımını ve kayıtların kontrolünü yaparak raporları imzalamalıdır. Üst yöneticinin onayı ile satın alınan mal ve hizmet, faturası muhasebeye verilerek gider ve cari hesap kaydı yapılır. Gider kaydı yapılan faturanın ödemesi nakit ise, satın alma ve onay formu ile muhasebe müdürünün bilgisinde tediye makbuzu düzenlenir, imzalanır ve cari hesabından düşüldüğü kontrol edilerek ödeme yapıp dosyalanır. Muhasebe, yapılan giderleri ilgili hesaplara dönemsellik ilkesine göre kaydetmelidir.

Bankadan yazılı talimatla nakit, çek ise keşide veya ciro edilerek ödenir ve cari hesap kaydı yapılır. İşlemler liste yapılır, imzalanır ve cari hesap kontrolü yapıp dosyalanır. İç denetçi gelir-gider merkezlerinin çok olmasından satınalma öncesi üst yönetimin onayının olup olmadığını, satın almaların birimlerin talebi doğrultusunda yapıp yapılmadığını ve teslim alma işlemlerinin tutanakla yapıp yapılmadığını kontrol eder. Stoklar, alış ve satışlarda onaylı belgelerle miktar bazında kayıt edilmeli, aylık detaylı fiziki sayımla karşılaştırılmalıdır.

Personele maaşından fazla avans verilmesi üst yönetimin onayı ile yapılır. Personele borç olarak verilen tutarları ve yapılacak kesintiler onay formunda belirtilmelidir. Bu ödemeler ayrı hesaplarda izlenir ve kesintilerde bu hesaplardan düşülmelidir. Maaş listesi ve giriş-çıkış kayıtları ile kontrol edilen mesai cetveline göre çalışanların bordroları düzenlenir, muhasebe müdürünün onayı ile bankadan ödenir, dekontları alınır ve bordrolarla dosyalanır. İç denetçi kayıtların uygunluğunu kontrol eder. İşletmenin personel nitelik tablosu bulunmadığından karşılaşılan sorunlarda görev tanımlarında bazı revizyonlar yapılarak kendilerine bildirilmiştir.

İç denetimle, işletme içerisindeki işlemlerin olası hata ve hileleri, ortaya çıkabilecek usulsüzlüklerin belirli ölçüde önlenmesi amaçlanmıştır. Yönetiminin alabileceği en iyi önlemler, güçlü bir iç kontrol sistemi kurmak, iç denetim fonksiyonu geliştirmek ve bağımsız dış denetim yaptırmaktır. Kurumsal yönetim, iç kontrol, iç denetim ve bağımsız denetim gibi işletmeye değer katan unsurların daha fazla dikkate alınması ve sektöre özgü çalışmaların daha fazla yapılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Adiloğlu, B, (2011), “İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri”, Türkmen Kitap, İstanbul.

Akbıyık, S, (2005), “Denetim ve Raporlama”, Ekin Kitapevi, Bursa.

Alptürk, E, (2008), “Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi”, Maliye ve Hukuk Yayınları.

Aksoy, T, (2002), “Tüm Yönleriyle Denetim”, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara.

Aksoy, T, (2007), “Basel II ve İç Kontrol”, ASMMM Odası, Yayın No:53

Aktuğlu, M. A, (1996), “Denetleme ve Revizyon”, Barış Yayınları, İzmir.

Arens, A., Elder, R.J., Beasley, M.S, (2005), “Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach”, Prentice Hall Publication, ABD.

Atay, C, (1999), “Devlet Yönetimi ve Denetimi”, Alfa Yayınları, İstanbul, 2. Baskı.

Azaltun, M, (1999), “Otel İşletmelerinde İç Kontrol”, Anadolu Üniversitesi Kütüphane ve Dökümantasyon Merkezi, Eskişehir.

Boynton W.C., Kell W.G, (1996), “Modern Auditing”, John Wiley and Sons Publication, NY.

Boynton W.C., Kell W.G. & Ziegler, R.E, (1989). “Modern auditing”, Wiley and Sons, Inc, New York.

Bozkurt, N, (1999) ve Arens ve Loebbecke. (1997).

Bozkurt, N, (1998), “Muhasebe Denetimi”.

Bozkurt, N, (1999), “Muhasebe Denetimi”, Alfa Basım, İstanbul, Yayın No.457.

Bozkurt, N, (2000), “Muhasebe Denetimi”, Alfa Basım, İstanbul.

Bozkurt, N, (2006), “Muhasebe Denetimi”, Alfa Basım, İstanbul, 4. Baskı.

Bozkurt, N, (2012), “Muhasebe Denetimi”, Alfa Basım, İstanbul.

Carmichael, D.R., Willingham, J.J. & Schaller, C.A, (1996). “*Auditing concepts and methods: A guide to current theory and practice*”, 6th Edition, McGraw-Hill, New York,

Ceylan, A., Korkmaz T, (2008); “*İşletmelerde Finansal Yönetim*”, Ekin Yayınevi, Bursa, 10. Baskı.

Çömlekçi, F., Yılcı, M., Erdoğan, N., Önce, S., Selimoğlu Kardeş, S., Kaya, E, (2008). “*Muhasebe denetimi ve Mali analiz*”, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.

Duman, Ö, (2008), “*Muhasebe Denetimi ve Raporlama*”, Tesmer Yayınevi, Ankara, 2. Baskı.

Erdoğan, M, (2006), “*Denetim: Kavramsal ve Teknolojik Yapı*”, Finansal ve Hukuk Yayınları, Ankara, 3. Baskı.

Güçlü, F, (2013), “*Muhasebe Denetimi İlkeler Ve Teknikler*”, Detay Yayıncılık, Ankara.

Gürbüz, H, (1985), “*Muhasebe Denetimi 1*”, Marmara Üniversitesi Eğitim ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2.b.

Gürbüz, H, (1995), “*Muhasebe Denetimi*”, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.

Gürbüz, H, (1990), “*Muhasebe Denetimi*”, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.

Güredin E, (1998), “*Denetim*”, Beta Basım Dağıtım, İstanbul.

Güredin, E, (2000), “*Denetim*”, Beta, İstanbul, 10. Basım.

Güredin, E, (2007), “*Denetim ve Güvence Hizmetleri*”, Arıkan Basım Yayın, İstanbul, 11.b.

Güredin, E, (2014), “*Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*”. Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., Wallage, P, (2005), “*Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing*”, Prentice Hall Publication, UK,

Hazar, H. B, (2014), “*Sürekli Denetim Bilgisayar Ortamında Bağımsız ve İç Denetim Planlama Analiz Teknikleri Ve Uygulamalar*”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.

Karacan, S., Uygun, R, (2012), “*Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları ile Uyumlu Denetim ve Raporlama*”, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.

- Kaval, H, (2003), “*Muhasebe Denetimi.*” 1.b., Akademik Yayınları, Ankara.
- Kaval, H, (2005), “*Muhasebe Denetimi*”, Gazi Kitabevi, Ankara, 2. Baskı.
- Kepekçi, C, (1996), “*Bağımsız Denetim*”, Lazer Ofset Matbaa, Ankara, Mart.
- Kepekçi, C, (1998), TÜRMOB, Temel Eğitim ve Staj Merkezi, Ankara, No:6.
- Kepekçi, C, (2000). “*Bağımsız Denetim*”. Siyasal Kitabevi, Ankara, 1. Baskı.
- Kurnaz, N., Çetinoğlu T, (2010), “*İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*”, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- Messier, W., Steven, M. G., Douglass, F. P, (2006), “*Auditing and Assurance Services A Systematic Approach*”, Mc Graw – Hill International Edition, New York.
- Moeller, R. R, (2005), “*Brink’s Modern Internal Audit*”, John Wiley & Sons Inc. Sixth Edition, New Jersey, USA.
- Mutchler, J. F, (2003), “*Independence and Objectivity: A Framework for Research Opportunities in Internal Auditing*”, Andrew D. Bailey Jr., Audrey A. Gramling ve Sridhar Ramamoorti (Ed.), Research Opportunities In Internal Auditing içinde, The Institute of Internal Auditors, Florida.
- Önder, F, (2008), “*Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyum*”, Asil, Ankara, 1. Baskı.,
- Özbek, C. Y, (2012), “*Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı: Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Değerlendirme*”, Matsa, Ankara.
- Özeren, B, (2000), “*İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları*”, 1. Baskı, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ankara.
- Özer, M, (1997), “*Denetim 1*”, Özkan Yayınları, Ankara.
- Özoğlu, B., Mercan, C., Çakıroğlu, S, (2010), “*Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim*”, İ.B.B. İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları:1, İstanbul.
- Pehlivanlı, D, (2010), “*Modern İç Denetim*”, Beta, İstanbul, 1. Baskı.
- Sağlam N., Yolcu M, (2014), “*Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması*”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Selimoğlu Kardeş, S., Özbirecikli, M., Kurt, G., Uzay, S., Alagöz, A., Yanık, S, (2009), “*Muhasebe Denetimi*”, Gazi Kitabevi, Ankara.

Selimoğlu Kardeş, S., Uzay, Ş, (2010), “*Muhasebe Denetimi*”, Gazi Kitapevi, Ankara, Eylül, 2. Baskı.

Selimoğlu Kardeş, S, (2013), “*Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*”, Saüsem Yayınları, Sakarya, Şubat,11.

Selimoğlu, S., Özbirecikli M., Uzay, Ş., Kurt, G., Alagöz, A., Yanık, S, (2014). “*Muhasebe Denetimi*”, Gazi Kitapevi, Ankara.

Türedi, H, (2007), “*Denetim*”, Celepler Matbaacılık, Trabzon, Ekim.

Uşul, H, (2013), “*Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim*”, Detay Yayıncılık, Ankara.

Uzay, Ş, (1999), “*İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*”, 1. Baskı, Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara.

Whittington, O. R., Kurt P, (1992). “*Principles of Auditing*”, Irwin, United States of America.

Yılancı, M., Yıldız, B., Kiracı, M, (2013), “*Muhasebe Denetimi*”, Detay Yayıncılık, Ankara, 1. Basım.

Yılancı, M., Yıldız, B., Kiracı, M, (2012), “*Muhasebe Denetimi*”, A.Ü. Yayın no:2473, Eskişehir.

DERGİLER - MAKALELER

Akgül Ataman, B, (2002), “*İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar*”, MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, C.4.

Akyel, R, (2010), “*Türkiye’de iç Kontrol Kavramı, Unsurları Ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi*”, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt 17, Sayı 1.

Başpınar, A, (2006), “*Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu*”. Maliye Dergisi. S.151. Temmuz Aralık.

Çatıkkaş, Ö., Yurtsever, G, (2007), “*Türkiye Uygulamaları Açısından Denetim Komiteleri Üzerine Bir Değerlendirme*”, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayınları, Sayı 81.

Çatıkkaş, Ö., Çalış, E, (2007), “*İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi İçin Hile Belirtileri*”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, s:2, Haziran.

Dalkılıç, F., Oktay, S, (2011), “*Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarında Mesleki Şüphecilik*”, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat.

Demirbaş, M, (2005), “*İç Kontrol Ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler*”. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl:4 Sayı:7 Bahar.

Erdoğan, M, (2002), “*Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği*”, Doğuş Üniversitesi Dergisi, Cilt 3, Sayı 1.

Ergin, H, (2011), “*Denetim*”, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, Kütahya.

Esendemir, E, (2011), “*Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye’deki Düzenlemeler Çerçevesinde Bağımsız Denetim Kuruluşlarında İnsan Kaynakları Yönetimi*”, CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 9, Sayı 2.

Gönülaçar, Ş, (2008), “*İç Denetimin Bürokratik Serencamı*”, Mali Hukuk Dergisi, S:135.

Gönülaçar, Ş, (2007), “*İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler*”, Mali Hukuk Dergisi, S:130.

İbiş, C., Çatıkkaş, Ö, (2012), “*İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış*”, Sayıştay Dergisi, Sayı:85, Ankara.

İSMMMO, (2015), “*İç Denetime Genel Bir Bakış*”, Nisan.

Karcioğlu, R., Yanık, R, (2010), “*Uluslararası İç Denetim Standartları ve Türkiye’ nin İlk 500 Büyük Sanayi Kuruluşunda Bir Uygulama*”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 24, Sayı 4.

Karanfiloğlu, A. Y, (1999): “*Muhasebe Denetimi Kavram İlke Ve Yöntemleri*” Sayıştay Dergisi, Sayı 35, Aralık.

Korkmaz, U, (2007), “*Kamuda İç Denetim*”, Bütçe Dünyası Dergisi, Cilt:2 s:25.

Köse, H. Ö, (2001), “*Parlamento Adına Denetim işlevi ve Yüksek Denetim Kurumlarının Parlamento ile ilişkileri*” Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi, İstanbul Üniversitesi iktisat Fakültesi, No:40.

Köksal, E, (1974), “*Türkiye’de Merkezi Hükümetin Tasra Örgütünün Denetimi*”, Amme idaresi Dergisi, Cilt:7, Sayı:1.

Mehri, T., Görün, M, (2013), “*Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları çerçevesinde incelenmesi*”, Sayıştay Dergisi, sayı:89/Nisan-Haziran.

Memiş, M. Ü, (2008), “*Etkin ve Başarılı İç Denetim İçin Gerekli Koşullar*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:85

Mert, H., Boz, N, (2015), “*Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların denetimi ve yayınlanan bağımsız denetim raporlarının değerlendirilmesi*”, World of IFRS, Ekim.

Pamukçu, A, (2017), “*Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi*”, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Cilt 12, Sayı 48, Temmuz.

SPK, Sermaye Piyasaları Kurumu.

TİDE, (2008), Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uygulama Önerisi.

TÜDESK, (2004), Türkiye Denetim Standartları Kurulu.

Türk Ticaret Kanunu, Md. 402-403; Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 30.

TÜSİAD, (2011), Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği .

Yakar, S, (2015), “*Denetim Kalitesinde Denetim Komitesinin Etkinliği*”, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 14, Sayı 54.

Yavuz, S. T, (2002), “*İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri iç Kontrol Merkezi Teftiştten (İç Denetim den) Farklı Bir Mekanizma mıdır?*”. Bankacılar Dergisi S.42

TEZLER

Çiçek, B, (2004), “*İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim: Türkiye’deki Beş Yıldızlı Otelere Yönelik Bir Araştırma*”, Erciyes Üniversitesi, SBE, YLT.

Dönmez, A, (2008), “*Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi Ve Türkiye’de SPK’ dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*”, Yayınlanmamış Master Tezi, Akdeniz Üniversitesi, Antalya.

Küpçü, H, (2011), “*İç Denetim ve Kurumsal Yönetim*”, Sakarya Üniversitesi, SBE, YLT.

Memiş, M. Ü, (2006), “*İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye’deki Büyük işletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması*”, Çukurova Üniversitesi, Doktora Tezi.

Ocaklı, M, (2010). “*Outsource Hizmeti Veren İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim Yapısı*”. Yayınlanmamış Master Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi.

Şengür, Evren D, (2005), “*İşletmelerde iç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama*”. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Ulutaş, V, (2007), “*Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi*”. Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli: Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yıldız, Ö, (2007), “*Perakendecilik Sektöründe iç Denetimin Önemi ve Stokların Denetimi Uygulaması*”, D.E.Ü. SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Yurdakul H, (2005), “*Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve Türkiye’deki Uygulamaları*”, Master Tezi

DİĞER KAYNAKLAR

Akay, H, (2012), “*IV. Yükseköğretim Kurumları Strateji Geliştirme Dairesi Başkanları Toplantısı Sunumu*”, Bursa

Çakmur Yıldıztan, Z. D, (2016), “*Okan Üniversitesi UDS Ders Notları*”

Kenger, E, (2001), “*Denetim, Denetçi Yardım Eğitim Notu*”.

Uzay, Ş. (2001), “*Yolsuzlukların Ortaya Çıkartılması ve Önlenmesinde Denetçilerin Sorumlulukları, V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Yirmi Birinci Yüzyılda Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu*”, Antalya, Türmob

Yıldırım M, (1999), “*Bağımsız Dış Denetim*”, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yeterlilik Etüt Raporu, İstanbul

İNTERNET

Uzun, Ali Kamil. Şirketlerde iç kontrollerin Yeterliliğinde iç denetimin rolü, Erişim:04/04/2017, 4-5, (http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx)

Yılmaz,Gökhan. (2014), <https://www.linkedin.com/pulse/20140602093143-38630402-bir-ic-denetcinin-bilgi-sahibi-olmasi-gereken-10-disiplin,05.05.2017>

www.bankaciyiz.biz

www.idkk.gov.tr

www.tide.org.tr

www.icdenetim.aku.edu.tr

www.kidder.org.tr

www.kgk.gov.tr

ÖZGEÇMİŞ

Nursel ALYANAK SARIKAYA - S.M.M.M.

nursel-ceas@hotmail.com

Eğitim

2017 - Y.Lisans : Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe-Denetim

2015 - Pedagojik Formasyon, Marmara Üniversitesi

2013 - KGGK Denetçi Sertifikası, İstanbul Ticaret Üniversitesi

1995 - İSMMMO, SM Mali Müşavir

1990 - TMUD,Türkiye Muhasebe Uzmanı

1982 - Lisans, Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi

İş Tecrübesi

2000 - 2015 SMMM Büro

1993 - 1997 Perka AŞ - Kavala Grup, Muhasebe Müdürü

1990 - 1992 İletişim Yayınları - Kavala Grup, Muhasebe Müdürü

1983 - 1989 Güneş Gazetesi, Muhasebe Şefi

Teknik Alanlar :

MS Office Programları, Mikbüro muhasebe programı, Enflasyon muhasebesi,

Mesleki seminerler ve paneller,

Adliye Bilirkişi,

B Grubu Ehliyet,

İngilizce