



**İÇ DENETİMİN FİNANSAL PERFORMANS
ÜZERİNE ETKİSİ: TAHRAN BORSASINDA
BİR UYGULAMA**

Ashraf JAFARI KHOSHEMEHR

**Doktora Tezi
İşletme Anabilim Dalı
Prof. Dr. TURAN ÖNDEŞ
2018
Her Hakkı Saklıdır**

**T.C.
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

Ashraf JAFARI KHOSHEMEHR

**İÇ DENETİMİN FİNANSAL PERFORMANS
ÜZERİNE ETKİSİ: TAHRAN BORSASINDA
BİR UYGULAMA**

DOKTORA TEZİ

**TEZ YÖNETİCİSİ
Prof. Dr. TURAN ÖNDEŞ**

ERZURUM - 2018



T.C.
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TEZ BEYAN FORMU



...../.../20....

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

BİLDİRİM

Atatürk Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Uygulama Esaslarının ilgili maddelerine göre hazırlamış olduğum "....." adlı tezin/raporun tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin/raporumun kâğıt ve elektronik kopyalarının Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

*Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Uygulama Esaslarının ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim *.*

- ☒ Tezimin/Raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.
- ☐ Tezimin/Raporumun makale için **altı ay**, patent için **iki yıl** süreyle erişiminin ertelenmesini istiyorum.

[Tarih ve İmza]
[Öğrencinin Adı Soyadı]

* LİSANSÜSTÜ TEZLERİN ELEKTRONİK ORTAMDA TOPLANMASI, DÜZENLENMESİ VE ERİŞİME AÇILMASINA İLİŞKİN YÖNERGE

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Çeşitli ve Son Hükümler

Lisansüstü tezlerin erişime açılmasının ertelenmesi MADDE 6– (1) Lisansüstü teze ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.

(2) Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.

Gizlilik dereceli tezler MADDE 7– (1) Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, tezin yapıldığı kurum tarafından verilir. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, ilgili kurum ve kuruluşun önerisi ile enstitü veya fakültenin uygun görüşü üzerine üniversite yönetim kurulu tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.

(2) Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.



T.C.
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



TEZ KABUL TUTANAĞI

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Prof. Dr. Turan ÖNDEŞ danışmanlığında, Ashraf JAFARI KHOSHEMEHR tarafından hazırlanan bu çalışma 27.08.2018 tarihinde aşağıda isimleri yazılı jüri tarafından İşletme Anabilim Dalı'nda Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Prof. Dr. Turan ÖNDEŞ

İmza:

Jüri Üyesi : Prof. Dr. Bener GÜNGÖR

İmza:

Jüri Üyesi : Prof. Dr. Ömer YILMAZ

İmza:

Jüri Üyesi : Doç. Dr. Şakir DIZMAN

İmza:

Jüri Üyesi : Dr. Öğr. Üyesi Ersin KURNAZ

İmza:

Prof. Dr. Mehmet TÖRENEK
Enstitü Müdürü

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
ABSTRACT	VII
KISALTMALAR DİZİNİ	VIII
ŞEKİLLER DİZİNİ	IX
TABLolar DİZİNİ	X
ÖNSÖZ.....	XI
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM ve İÇ DENETİM TEORİK TEMELLERİ

1.1. DENETİM.....	4
1.1.1. Denetim Tanımı.....	4
1.1.2. Denetim Boyutları	6
1.1.3. Denetimin Amacı ve Önemi.....	9
1.1.3.1. Kontrol Sağlamak	9
1.1.3.2. Tamamlayıcı Hizmetler	10
1.1.3.3. Mali Raporların Güvenirliği	11
1.1.3.4. Yasaların Uygulanması.....	12
1.1.4. Denetimin Gerekçesi	12
1.1.5. Denetim Geçmişi	14
1.1.5.1. Denetim Dünyada Geçmişi.....	14
1.1.5.2. İran Denetim Tarihçesi	17
1.2. DENETİM TÜRLERİ	25
1.2.1. Denetçilerin Kurumla İlişkisine Göre Denetim Türleri	25
1.2.1.1. Bağımsız Denetim	25
1.2.1.2. İç Denetim	25
1.2.2. İş Açısından Denetim Türleri	26
1.2.2.1. Zorunlu denetim.....	26
1.2.2.2. İsteğe bağlı denetim.....	26
1.2.3. İncelenen Hedefler ve Amaçlarına Göre Denetim Türleri	26
1.2.3.1. Uygunluk denetimi	26

1.2.3.2. Faaliyet Denetimi	27
1.2.3.3. Finansal Tablolar Denetimi (Mali Denetim)	27
1.3. DENETÇİ TÜRLERİ	27
1.3.1. Bağımsız Denetçi	27
1.3.2. İç Denetçi	28
1.4. İÇDENETİM KAVRAMI Ve TANIMI	28
1.5. İÇ DENETİM GEÇMİŞİ	31
1.6. DENETİM KOMİTELERİ	31
1.6.1. Denetim Komitesinin Amacı ve Görevleri.....	32
1.6.2. Denetim Komitesinin Yetki ve Sorumlulukları.....	33
1.7. İÇ DENETİMİN ÖNEMİ Ve AMAÇLARI.....	34
1.8. İÇ DENETİMİN ÖZELLİKLERİ	35
1.9. ULUSLARARASI ENSTİTÜLER	37
1.9.1. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü	37
1.9.2. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü.....	38
1.9.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu.....	38
1.10. İÇ DENETİM FAALİYETİ TÜZÜĞÜ	40
1.10.1. Görev ve Faaliyet Alanlarının Tanımı.....	40
1.10.2. Yetkiler	41
1.10.3. Sorumluluklar	42
1.10.4. Duyarlılık.....	43
1.10.5. Bağımsızlık, Tarafsızlık ve Profesyonel Bakım.....	44
1.10.6. İç Denetim Faaliyetinin Performansı Nasıl Değerlendirilir?	44
1.11. KATMA DEĞER KAVRAMI	45
1.12. ORGANİZASYON İÇERİSİNDEKİ RİSKLERİN VARLIĞINA İLİŞKİN KÜLTURE DİKKAT ETMEK.....	46
1.13. İÇ DENETİMİN KATMA DEĞER MİKTARI.....	47
1.14. KURUMSAL YÖNETİMDE İÇ DENETİMİN ROLÜ	54
1.15. SAHTECİLİĞİN TESPİTİ VE ÖNLENMESİNDE İÇ DENETİMİN ROLÜ	57
1.16. İÇ DENETİM PERFORMANS DEĞERLEMESİ	63
1.16.1. İlgili Standartlar.....	65

1.16.1.1. (1300)Kalite Güvencesi ve İyileştirme Programı	65
1.16.1.2. (1310) Kalite Güvencesi ve Program Geliştirme Gereksinimleri.....	65
1.16.1.3. (1311)İç Değerlendirmeler	65
1.16.1.4. (1312)Dış Değerlendirmeler	66
1.17. YERLİ VE YABANCI PAYDAŞLAR	66
1.18. İÇ DENETİM PERFORMANSI (ETKİNLİĞİN VE VERİMLİLİĞİN	
ÖLÇÜMÜ)	68
1.18.1. Performans Ölçüm Süreci Oluşturmak.....	68
1.18.2. İç Denetim İçin Fonksiyonel Performans Grupları	70
1.18.3. Performans Ölçümü Kriterleri Özellikleri: Niteliksel Niceliksele Karşı	70
1.18.4. Özel Ölçütler	71
1.18.5. Sonuçları İzlemek ve Raporlamak	72

İKİNCİ BÖLÜM

FİNANSAL PERFORMANSIN TEORİK TEMELLERİ

2.1. PERFORMANSIN TANIMI.....	75
2.2. ÖRGÜTSEL PERFORMANS KRİTERLERİ.....	76
2.2.1. Performans Sübjektif Kriterleri	76
2.2.2. Performans Objektif Kriterleri	76
2.2.2.1. Finansal Performans	78
2.2.3. Finansal Performans Değerlendirme Modelleri	79
2.2.3.1. Muhasebe Modelleri	79
2.3. MUHASEBE BİLGİLERİNE DAYANAN KRİTERLER.....	79
2.3.1. Hisse Başına Kazanç(EPS).....	80
2.3.2. Kâr Büyümesi.....	80
2.3.3. Kâr Payı.....	81
2.3.4. Serbest Nakit Akışı.....	81
2.3.5. Özkaynak Kârlılığı	82
2.3.6. Varlığın Geri Dönüş Oranı	83
2.4. MUHASEBE KÂRININ FAYDALARI VE ONA DAYALI PERFORMANS	
DEĞERLENDİRME KRİTERLERİ.....	83

2.5. MUHASEBE BİLGİLERİNE ve PİYASA BİLGİLERİNE DAYANAN

KRİTERLER.....84

2.5.1. Fiyat/Kazanç Oranı (P/E) 84

2.5.2. Piyasa Değerinin Stok Değerine Oranı 84

2.5.3. Tobin'nin Q Oranı.....85

2.6. MUHASEBE KARINA DAYALI PERFORMANS DEĞERLENDİRME

MODELLERİNİN YETERSİZLİĞİ 86

2.6.1. Ekonomik Modeller.....87

2.6.1.1. Katma Değer (EVA) 88

2.6.1.2. Ekonomik Katma Değer Faydaları (EVA) 89

2.6.1.3. Ekonomik Katma Değer Dezavantajları (EVA) 89

2.6.2. Piyasa Katma Değerli (MVA) 90

2.6.3. Rafine Ekonomik Katma Değeri (REVA).....91

2.6.3.1. Rafine Ekonomik Katma Değerin Avantajları 92

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İÇ DENETİMİN FİNANSAL PERFORMANS ÜZERİNE ETKİSİ: TAHRAN

BORSASINDA BİR UYGULAMA

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....95

3.2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ.....95

3.3. KAPSAM ve YÖNTEM.....96

3.4. ŞİRKETLERİN İÇ DENETİM İLE İLGİLİ YAPILAN ULUSAL ve

ULUSLARARASI ÇALIŞMALARI 98

3.4.1. Literatürdeki Çalışmaları.....98

3.4.1.1. İç Denetim Üzerine Uluslararası Çalışmalar..... 98

3.4.1.2 Ulusal Çalışmalar 102

3.5. DEĞİŞKENLER 102

3.5.1. Bağımlı Değişkenler.....103

3.5.2. Bağımsız Değişkenler.....104

3.5.2.1. İç Denetim Niteliği 104

3.5.2.4. Satış Büyümesi 105

3.5.2.3. Denetim.....105

3.5.2.4. Şirketin Büyüklüğü	105
3.5.2.5. Yönetim Kurulu Sayısı	106
3.5.2.6. Denetim Komitesi Üyelerinin Nitelikleri	107
3.5.2.7. CFO Değişkeni.	107
3.6. MODEL.....	109
3.7. VARSAYIMLAR	110
3.8. METODOLOJİ	110
3.8.1. Panel Veri Analizi	112
3.8.2. Sabit Etkiler ve Rassal Etkiler Modelleri	112
3.9. ARAŞTIRMA DEĞİŞKENLERİNİN TANIMLAYICI İSTATİSTİKLERİ.113	
3.10. YATAY KESİT BAĞIMSIZLIK TESTİ.....	114
3.11. MODELİN SABİT ETKİLER VEYA TESADÜFİ ETKİLER	119
3.11.1. F testi	114
3.11.2. Hausman Testi	114
3.11.3. Değişkenlerin Normal Dağılımı	114
3.12. HATA BAĞIMSIZLIK TESTİ.....	114
3.13. DEĞİŞEN VARYANS TESTİ	1143
3.14. ÇOKLU DOĞRUSALLIK TESTİ	114
3.15. HİPOTEZ TESTİ.....	125
SONUÇ.....	131
KAYNAKLAR	133
Ek Kaynaklar	133
ÖZGEÇMİŞ.....	159

ÖZET

DOKTORA TEZİ

İÇ DENETİMİN FİNANSAL PERFORMANS ÜZERİNE ETKİSİ: TAHRAN BORSASINDA
BİR UYGULAMA

Ashraf JAFARI KHOSHEMEHR
Tez Danışmanı: Prof. Dr. Turan ÖNDEŞ

2018, 159 Sayfa

Jüri: Prof. Dr. Turan ÖNDEŞ
Prof. Dr. Bener GÜNGÖR
Prof. Dr. Ömer YILMAZ
Doç. Şakir DIZMAN
Dr. Öğr. Üyesi Ersin KURNAZ

Bu çalışmanın amacı iç kontrol sistemlerinin etkileri ve Tahran Menkul Kıymetler Borsasına kote edilen şirketlerin finansal performansını belirlemektir. Yapılan analizde, 2011- 2016 yılları arası 114 adet Tahran Menkul Kıymetler Borsasına kote olan şirketlere ait yıllık veriler panel veri analizi ile analiz edilmiştir. Araştırmada iç denetimin, finansal performans üzerinde etkisini ölçmek amacıyla hipotezleri test etmek için bir ana hipotez, üç alt hipotez ve çok değişkenli lineer regresyon modeli kullanılmıştır. Bu çalışmamız, Tahran Borsasından seçilmiş şirketlerde iç denetim işlevini değerlendirmek için kullanılan performans ölçütleri araştırmayı, nicel ve nitel performans ölçütlerine göre önemli kriterleri tanımlamayı amaçlamaktadır.

Yapılan regresyon analiz sonuçlarına göre Tahran Borsasında faaliyet gösteren firmaların iç denetim performansının, finansal performanslarını aynı yönde etkilediği belirlenmiştir. İç denetim performansının, finansal performans üzerindeki etkisini daha detaylı inceleyebilmek için finansal performans, üç ayrı kriter ile (aktif karlılığı, özkaynak karlılığı ve hisse başına kazanç) ölçülmüştür. Elde edilen sonuçlara göre hipotezlerin hepsi kabul görmüş olup iç denetim performansı aktif karlılık, özkaynak karlılık ve hisse başına kazanç aynı yönde etkilemekte olduğu belirlenmiştir. Bu çalışmanın sonuçları, özellikle iç denetim fonksiyonunun performansını değerlendirmek için kullanılabilecek kimi önlemlerin belirlenmesinde yararlı olacaktır. Bu çalışma, iç denetim performansının ölçülmesi ve iç denetim fonksiyonunun öneminin belirleme açısından literatüre katkı sağlayacaktır.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Finansal Performans, Aktif Karlılık, Özkaynak Karlılık, Hisse Başına Kazanç.

ABSTRACT

Ph. D. DISSERTATION

**THE EFFECT OF INTERNAL AUDIT ON FINANCIAL PERFORMANCE: AN
EMPIRICAL STUDY IN TEHRAN STOCK EXCHANGE**

Ashraf JAFARI KHOSHEMEHR

Advisor: Prof. Dr. Turan ÖNDEŞ

2018, 159 Page

**Jüri: Prof. Dr. Turan ÖNDEŞ
Prof. Dr. Bener GÜNGÖR
Prof. Dr. Ömer YILMAZ
Assoc. Prof. Dr. Şakir DIZMAN
Asis. Prof. Ersin KURNAZ**

The purpose of this article is measurement the effects of internal control systems on the financial performance of companies in the Tehran Stock Exchange. In the analysis, the annual data of the 114 companies listed in the Tehran Stock Exchange that between the years of 2011 and 2016, were done by data analysis. In study, to test hypotheses and measure the effect of internal audit on financial performance a main hypothesis, three sub-hypotheses performed and a multivariate regression model were used. The present study aims to investigate performance measures used to evaluate internal audit function in selected companies in the Tehran Stock Exchange and to identify important measures based on both quantitative and qualitative performance criteria. According to the results of the regression analysis, it was determined that the internal audit performance of companies that listed in the Tehran Stock Exchange affected their financial performances in the same direction. In order to be able to examine the effect of internal audit performance on financial performance in more detail, financial performance is measured by three criteria (return on assets, return on equity and earnings per share).

According to the results obtained, all of the hypotheses are accepted and it is determined that internal audit performance affects active profit, return on equity and earnings per share in the same direction. The results of this study, specially will be useful for those who will use it to evaluate the performance of the internal audit function. This study will contribute to the literature in measuring the performance of internal audit and determining the importance of internal audit function.

Keywords: Internal Audit, Financial Performance, Return On Assets, Return On Equity, Earning Per Share

KISALTMALAR DİZİNİ

A.A.A	: American Accounting Association
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICP	: American Institute of Certified Public Accountants
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
CFO	: Chife Financial Officer
CFROI	: Cash Flow Return On Investment
CIPFA	: Chartered Institute of Public Finance and Accountancy
CVA	: Cash Value Added
EPS	: Earning Per Share
EVA	: Ekonomik Katma Değer
IAASB	: International Auditing and Assurance
IACPA	: American Society of Certified Public Accountants
IAESB	: International Accounting Education Standards Board
IAQ	: Internal Audit Quality
IESBA	: International Ethics Standards Board For Accountants
IFAC	: International Federation of Accountants
IIA	: Institute of Internal Auditors
IIFM	: Institute of Accountants in the United States
INTOSAI	: International Organization Of Supreme Audit Institutions
IPSASB	: International Public Sector Accounting Standard Board
MENA	: Middle East and North Africa (Ortadoğu ve Kuzey Afrika)
MVA	: Market Value Added
OECD	: Organization for Economic Cooperation and Development
ROA	: Return On Assets
ROE	: Return On Equity
REVA	: Refined Economic Value Added
SVA	: Stock Value Added
TL	: Türk Lirası
vd.	: ve diğerleri
WACC	: Weighted Average Cost of Capital

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 3.2.Şirketlerde İç Denetimin, Finansal Performans Üzerine Etkisi.....	109
---	-----



TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1.1. Tarlok Teji'nin Synoptik Puan Tablosu.....	51
Tablo 1.2. Performans Ölçüm Süreci.....	69
Tablo 1.3. Denetimin Etkililiğini ve Verimliliği Değerlendiren Yöntemler.....	73
Tablo 3.1. Şirketlerin Sayısı.....	97
Tablo 3.2. Çalışmada Kullanılan Değişkenler	111
Tablo 3.3. Değişkenlerin Tanımlayıcı İstatistikler.....	113
Tablo 3.4. İlk modeldeki bağımsızlık testi	114
Tablo 3.5. İkinci modelde bağımsızlık testi	115
Tablo 3.6. Üçüncü modeldeki bağımsızlık testi	115
Tablo 3.7. Panel Veri Birim Kök Test Sonuçları	116
Tablo 3.8. F (Chow) Test Sonuçları.....	120
Tablo 3.9. Hausman Test Sonuçları	121
Tablo 3.10. Kolmogorov-Smirnov Testi.....	122
Tablo 3.11. Durbin – Watson d İstatistiği Testi	123
Tablo 3.12. White Yaklaşımıyla Değişen Varyans Test Sonuçları.....	123
Tablo 3.13. Doğrusallık İstatistikleri	124
Tablo 3.14. Hipotez 1 Panel Regres testlerinin sonuçları	125
Tablo 3.15. Alt Hipotez 1 Panel Regresyon Çözüm Sonuçları.....	126
Tablo 3.16. Alt Hipotez 2 Panel Regresyon Çözüm Sonuçları.....	127
Tablo 3.17. Alt Hipotez 3 Panel Regresyon Çözüm Sonuçları.....	128

ÖNSÖZ

Doktora tezi olarak sunduğum bu çalışma, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalında gerçekleştirilmiştir. Akademik hayatımızın alt yapısını sağlayan hocalarımızın çalışmamıza katkıları karşılanamaz boyutlardadır. Bu nedenle öncelikle kendilerine minnettar olduğumu belirtmek isterim.

Eğitimimin başlangıcından itibaren kendisinden çok şey öğrendiğim, değerli bilgi ve görüşlerini sunmaktan sakınmayan kıymetli hocam, aynı zamanda tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Turan Öndeş'e gerek ders döneminde gerek çalışmamın ortaya çıkma sürecinde her zaman bana yardımcı olan ve jürimde yer alan saygıdeğer hocalarım Prof. Dr. BENER GÜNGÖR ve Prof. Dr. ÖMER YILMAZ'a gönülden teşekkürlerimi sunarım.

Son olarak, emek ve özveri isteyen bu zorlu dönemde ve tüm eğitimim sürecinde maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen fedakar anneme ve babama, şahsımdan ilgisini ve sevgisini esirgemeyen kıymetli eşime SAEID REZAEI'ye çok teşekkür ediyorum.

Erzurum – 2018

Ashraf JAFARI KHOSHEMEHR

GİRİŞ

Sınırlı kaynak-sınırsız ihtiyaç çelişkisi, insan doğasından kaynaklanan bir tatminsizlik hissini çağrıştırmaktadır. Devletler var olduğundan bu yana toplumsal ihtiyaçların tatmini için sürekli kaynak-harcama ikilemine düşmüşler ve mevcut kaynaklarla nasıl daha etkin kamu hizmeti sunulabileceği çabasına girmişlerdir. Son dönemde yaşanan siyasi ve iktisadi değişimler küreselleşen dünyada yeni gelir-harcama sistemlerinin oluşumunu sağlayacak bir sürece girilmesine olanak sağlamışlardır. İşte bu noktada karşımıza performans yönetimi ve denetimi süreçleri çıkmış ve çok çeşitli kavramların mali sistemimize girmesini sağlamışlardır.

Kaynak kullanımında verimlilik-etkinlik-tutumluluk kriterleri, performans hedefleri, göstergeleri, iç kontrol ve performans denetimi gibi çeşitli kavramlar son dönemin popüler terimleri olarak ön plana çıkmaktadır. Bu terimler arasında çalışma kapsamına iç kontrolün bir unsuru olan iç denetim ve finansal performans alınmıştır.

Günümüzde var olan sert rekabet ortamında işletmelerin iç denetimin ayak sesleri son yıllarda daha çok duyulmaya başladı çünkü işletmelerin büyüklüklerinin artması, teknolojik gelişmeler, risk yönetimi, sorumlulukların dağılması, faaliyetlerdeki karmaşıklıklar ve kurumsal yönetim süreçlerindeki gelişmelerin bağımsız ve tarafsız değerlendirilmesi ihtiyacı neticesinde iç denetimin ulusal ve uluslararası önemi artmıştır. İç denetim bir firmanın muhasebe sistemlerinin uygulanmasında kilit unsur olarak rol uynamaya başlamıştır. İç denetim, sektör ile ilgili tüm işleri kayıt altına alan bölüm olduğu için işletme muhasebesinin omurgası olarak düşünülür. İç denetimin etkinliği, hem şirketin çalışmalarını geliştirmeye yardımcı olur hem de iç denetim bölümünün kalitesini yansıtır. Ayrıca, bir iç denetim, bir organizasyonda kurumsal yönetim yapısının önemli bir parçasıdır ve kurumsal yönetim, yönetim raporu sürecinin güvenilir olduğundan emin olmak için yönetim kurulu ve denetim komiteleri tarafından yapılan gözetim faaliyetlerini kapsar.

Bir şirketin finansal ve kurumsal stratejisi etkili iç sistemler tarafından desteklenmektedir. İç denetimin iç kontrol sisteminin güvenilirliğini artırmada, risk yönetim sürecinin iyileştirilmesinde ve iç kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılar. İç denetim, bir firmada yöneticilerin ve çalışanların sorumluluk anlayışını geliştirir. İç denetim bölümü, yönetim, yönetim kurulu ve denetim komitesine güvenilir, nesnel ve tarafsız bir

hizmet vermeğe dönük çalışırken, paydaşlar bir şirketin finansal performansı ve iş uygulamaları hakkında yatırım getirisi, sürdürülebilir büyüme, güçlü liderlik ve güvenilir raporlama ile ilgilenirler.

Finansal tablo denetimi, yönetimin finansal tablolarında önemli yanlışlıklar bulunmadığına dair makul bir güvence sağlayarak, bilgi asimetrisinin azaltılmasına ve çeşitli menfaat sahiplerinin çıkarlarını korumaya yardımcı olan bir izleme mekanizmasıdır. Denetçilerin toplumsal rolü, yanlış hatalardan kaynaklanan riskleri azaltmak ve finansal tabloların önceden belirlenmiş kurallara ve yönetmeliklere göre hazırlandığından emin olmak suretiyle mali performansa önemli katkı sağlamaktadır. Yanlış beyanlarda daha düşük riskler sermaye piyasalarına olan güvenini arttırmakta ve bu da firmalar için sermaye maliyetini düşürmektedir.

Finansal performans, şirketin parasal açıdan politikaları ve operasyonlarının bir ölçüsüdür ve bu küçük bir firmanın belli bir zaman periyodundaki genel mali sağlığının genel bir ölçüsü olup, aynı endüstrideki benzer firmalararası veya sektörel karşılaştırma için kullanılır.

İç kontrol, bir organizasyonu hedeflerine ulaştırmaya yönlendiren bir süreçtir. Bu hedefler; operasyonel verimlilik ve etkinlik, finansal raporlamanın güvenilirliği ve ilgili kanunlara ve düzenlemelere uyulmasını içerir. Bu değişkenlerin bulunmaması, sorun üretir ve mali performansın zayıflamasına neden olur.

Bu çalışmanın temel amacı, iç kontrol sistemlerinin etkilerini ve Tahran Menkul Kıymetler Borsasına kote edilen şirketlerin mali performansını belirlemektir. Küresel rekabet içinde sürekli büyüme ve gelişmeyi hedefleyen şirketlerin, kontrol, denetim ve risk yönetimine öncelik verdiği görülmektedir. Hem mevcut varlıklarına, hem de gelecekteki büyümelerine yönelik riskleri en etkili ve verimli şekilde yönetmek, uzun vadede yüksek performans sergilemek için şirket içi kontrollerin yeterliliği ve denetlenebilir olması şirketlerin önceliğini oluşturmaktadır.

Finansal tablo denetimi, bilgi asimetrisini azaltmak ve etkin bir pazar ortamı sağlamak için önemli bir araçtır. Denetimde mali performansı arttırmak ise denetlenen finansal bilgilerle ilgili güvenilirliği sağlamasıdır. Bu araştırma çalışması, denetim kalitesinin Tahran Borsasına kote edilmiş firmaların finansal performansı üzerindeki etkisini incelemek üzere tasarlanmıştır.

Yapılan analizde, 2011- 2016 yıllar arasında 114 adet Tahran Borsasına kote olan şirketlere ait yıllık verilerin panel veri analizi yapılmıştır. Şirketlerde iç denetimin finansal performans üzerinde etkisini ölçmek için 3 hipotez ve çok değişkenli lineer regresyon modeli hipotezleri test etmek için kullanılmıştır. Bu çalışmada, Tahran Borsasında seçilmiş şirketlerde iç denetim işlevini değerlendirmek için kullanılan performans araştırılmış ve nicel - nitel performans ölçütlerine göre gerekli önlemler tanımlanmıştır.

Çalışmanın ilk bölümünde denetim ve iç denetim sisteminin oluşturulmasında ulusal ve uluslararası alanda yapılan düzenlemeler ile ilgili kısa temel bilgiler verilmiş ve özellikle iç denetim etkinlik ve verimlilikleri üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde finansal performansın teorik temelleri hakkında açıklamalar yapılmıştır. Çalışmanın araştırma kısmını oluşturan üçüncü bölümde ise, çalışmanın değişkenlerini belirleyebilmek için anket çalışması yapılmış olup, bu anket yardımı ile belirlenen değişkenlere ait verileri Tahran Borsasından elde edilerek, analize uygun hale getirdikten sonra araştırmanın hipotezleri test edilmiştir.

Bu çalışmanın sonuçları, özellikle iç denetim fonksiyonunun performansını değerlendirmek için kullanılabilecek kimi önlemlerin belirlenmesinde yararlı olacaktır. Bu çalışma, iç denetim performansının ölçülmesi ve iç denetim fonksiyonunun öneminin ortaya konması açısından literatüre katkı sağlayacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE İÇ DENETİM TEORİK TEMELLERİ

1.1. DENETİM

Denetim, iş sürecinden bağımsız ve uzman kişilerce yapılan, geçmişe dönük incelemeleri içeren faaliyetler bütünüdür. Modern anlamda denetim; olasılık ve görelilik esaslarıyla belirlenmiş hedef ve standartlar doğrultusunda ortaya çıkan sonuçların verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik derecelerini ölçmek, karşılaştırmak ve değerlendirmektir. Başka bir ifade ile denetim; bir kuruluşun ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanmasıdır (Çatıkkaş, 2012: 5).

1.1.1. Denetimin Tanımı

Amerikan Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramları Komitesi¹ (A. A. A. 1973) denetimi; ekonomik tedbirlerden ve olaylardan gerçek bir varsayı olarak tanımlamış ve denetim hakkında şöyle bir tanım yapmıştır: Denetim, ekonomik olaylar hakkında sistematik veri toplama ve toplanan bu verileri tarafsızca değerlendirme, varsayılan verilerin gerçekler ile uyumlu olup olmadığını belirleme ve sonuçları ilgili kişilere aktarmadır. Bu tanımda, Uluslararası Kavramlar Komitesi'nin test edilebilir gerçekleri ile muhasebe (dil ve tecrübe bağlantısı) ve yasalaşmış kurallara göre kabul görmüş iddiaları doğrulama arasında farklılık göstermektedir. Bu komite muhasebesinin esasına göre, denetimin belgelendirme ile bağlantılı olduğu ve denetimin tecrübi gerçeklere dayanmadığı bulunmaktadır.

Diğer taraftan Sterling (1979); denetimi daha normatif tanımlamıştır. Kendisi muhasebe problemlerinde zorlanan muhasebeciler hakkında şunları açıklamıştır:

¹- American Accounting Association

“Mali raporlar deneysel olayları açıklamalıdır. Bu yüzden bilimsel açıklamalar için bu olayları öngören kurallar ve teoriler peşinde olmamız gerekmektedir. Kısacası; temel amaç olan tecrübi konuları ve olayları muhasebe etmemiz gerekmektedir.”

Sterling, denetimle ilgili şöyle demektedir;

“Biz kendimize deneysel olayları nasıl denetlememiz gerektiğini sormalıyız. Bu soru, denetim sürecinde gerçekçi olmamız için temel bir sorudur. Özellikle tarihi verileri denetlemeler, tecrübi olayların açıklaması olmalıdır. Bu olayların doğrulaması bazen verileri beyan eden ve toplayan kişilerin kontrolü dışında olması sebebiyle deneysel olayları güvenilir hale getirmektedir.”

Rad’ a göre;

“Mali raporlama, bir ekonomik gerçeği açıklamalıdır ve denetim, verilerin ekonomik gerçeklerle uyumluluğundan ve güvenilirliğinden söz etmelidir”.

Denetim hakkında daha iyi bir tanım için bazı uzmanların bakış açıları incelenecektir.

Denetim, denetçiler tarafından bir ticari birimin mali raporlarını incelemektir. Denetim, muhasebe kayıtlarını ve mali raporlara bağlı olan diğer belgeleri incelemek ve araştırmaktır. Denetç, denetim sürecinde denetim yöntemleri kullanarak ticari birimin mali durumunu belirlemek için gereken iç kontrol sistemlerini inceleyip belgelerin denetimi, varlıkları izlemesi, kurum içi ve dışı gereken araştırmaları ve bunları belgelendirme gibi işlemleri yaparak gerekli bilgileri sağlayacaktır(Elizei, 2014: 2).

Başka bir tanımda ise denetim; bilançolarındaki kâr ve zarar kayıtları hakkında mali durum ve mali faaliyetlerin sonuçlarının doğruluğunu belirlemektir (Nabavi, 1989: 9).

Denetim Kurulu’nun 78. numaralı dergisinde denetim hakkında detaylı bir tanım mevcuttur: Denetim; muhasebe belgelerinin ve diğer altyapı mali raporlarının detaylı olarak incelenmesidir. Denetçiler, bir şirketin iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinerek, belgeleri inceleyerek, şirket içi ve dışı kaynaklardan bilgi toplayarak, firmanın mali raporlarının firmanın gerçek mali durumunu gösterip göstermediği hakkında karar vermektedirler (Solymani ve Nafari, 2012: 2).

Denetim uzmanlık metinlerinde bulunan tanımlar, sadece araştırmanın konusu olan mali denetimi kapsamaktadır. Fakat denetimi iyi anlamak için daha kapsamlı bir tanım

gerekmektedir. Bu tanım, Amerika Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramları Komitesi tarafından açıklanmıştır.

Denetim, tarafsızca inceleyip değerlendirmek üzere kanıtların sistematik olarak toplanması ve bu kanıtların ekonomik faaliyetlerdeki iddialarla önceden belirlenen kriterlere göre uyumluluk derecelerini belirleyip sonuçlarını ilgili kişilere sunmaktır.

Bu tanım mali raporlar denetimi, operasyonel denetim, uygunluk denetimi ve kapsamlı denetimi kapsayacak kadar mükemmeldir. Sistematik ve düzenli terim, denetimin programlı olmasını açıklar ve bu düzene göre kanıtlar toplayıp inceler. Böylece denetim amaçları gerçekleşmiş olur (Nikkhah Azad, 2011: 3).

Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü'nün yaptığı tanımı şu şekildedir: İç denetim; kurumun her türlü etkinliğini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak için, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir (www.tide.org.tr).

Tarafsızca veri toplamak ve incelemek denetimin temel taşıdır. Denetim projelerinde kanıtlar ve değerlendirme kriterleri ne kadar değişik olsa da, tüm denetim işlemleri veri toplama ve incelemeye odaklıdır. İncelenecek konular, ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki iddialardan oluşmaktadır. Bu iddialar, ekonomik veri olarak tanımlanmıştır. Ekonomik kelimesi, bu alanda kısıtlı kaynakların kullanması hakkında verilen kararları etkileyen şartı belirlemektedir. Önceden belirlenen kriterler ise, muhasebe teorisinin temel bildirisinde belli olmuştur. Bu kriterler ölçülebilirlik, tarafsızlık ve etkilenebilirliğe bağlıdır.

1.1.2. Denetimin Boyutları

Denetimin; değerlendirme, onay alma sürecindeki katkı ve değer oluşturmak inancı bu faaliyetin diğer ortak noktasıdır. Bu özellik, denetim raporunda bilgi artırma anlamına gelmektedir. Bu raporlama, ilgili kişiler ve kurumlar için incelenen konu hakkında var olan kuşku ve belirsizlikleri gidermeye yönelik bir araçtır. Örneğin; inşaat denetçi raporu, bina koşulları hakkındadır. Denetim raporu ise, uzmanlar tarafından mali raporların niteliklerini ve özelliklerini kapsayan bir rapordur. Bu raporlama yöntemi, Amerika Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramlar Komitesi tarafından belge şeklinde açıklanmıştır.

Belge, bir kuruluş tarafından belirlenen ve önemli açıdan tüm kriterlere uyarak tüzel ve yasal kişilerce gerçek kanıtlara dayanan bildiridir. Başka bir deyişle, denetim raporu mali veriler hakkında bir uzman tarafından yapılan açıklamadır. Bu rapor sayesinde, belgeleri alan kişileredaha fazla bilgi sağlanacaktır.

Flint (2004), bağımsız denetimin özel rolünün ve görevinin, kontrol ve sorumluluk olduğunu şöyle ifade etmiştir:

“Verilere doğrudan ulaşamayan, muhasebe ve denetim hakkında bilgisi olmayan, önceden bazı bilgiye sahip olan kişilere verileri aktarmak ve onlarda güven yaratmak denetçilerin sorumluluğudur. Bu veriler, kişilerce merak edilen ve verilere dayanarak karar verilip beklenen standartlara göre sorumluluk veya sorumsuzluk hakkında düşünülecek konulardır.”

Denetim raporlaması, ilgili kişiler için mali bilançolardan daha fazla veri içeren bilgileri sağlamaktır. Diğer taraftan denetçiler, malibelgeler hakkında verdikleri raporların adilce olmasının farkındadırlar. Özellikle bu işlem, mali rapor sonuçlarının kullanıcıları yanılttığı veya yanlış yönlendirdiği için onları korumak amacıyla yapılmaktadır. Böylece, denetçinin raporunda şirketin iç kontrolüne ve sosyal kontrolüne daha kapsamlı bir şekilde itina göstermesiyle de şirket vazifeleri anlamı olmaktadır ve raporlardan kaynaklanan mesajlar kurum içi ve kurum dışı kararları etkilemektedir. Bu doğrultuda denetçiler, verilerin doğruluğunu belirleyen kişi olarak toplumda genel olarak ve şirket düzeyinde özel olarak iş yapmaktadırlar.

Denetim, bir insani değerlendirmedir ve yorumlama ya da karar vermek üzere bazı normların oluşumu için yapılmaktadır.

Valenzayr (1987), denetimin rolünü müşteriye güven vermek için bir güvence kalitesi olarak yorumlamıştır. Bu insani değerlendirmenin nedeni, iş içinde olan üç tarafın esasına dayanan bir kâr çelişkisidir. Bu genel sonuç, Amerika Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramlar Komitesi tarafından açıklanmıştır. Bu komitenin kanaatine göre; verileri alacak taraf kendi ve üretici arasındaki kâr çelişkisini fark ettiği zaman, bu verilerin karşı tarafın kârına olup olmadığından veya kötü niyetli hazırlanıp.

hazırlanmadığından şüphe duyacaktır. Bu durumda, bir denetçiden kötü niyetin olup olmadığı hakkında karar vermesi beklenmektedir. Verileri üreten ve tüketen kişiler

arasındaki potansiyel çelişkinin iki ayrı ama bağlantılı nedenleri vardır ve bu nedenlerin birleşimi toplumda merak uyandırmaktadır. Bu merak denetimin varolmasının gerekçesidir. Amerika Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramlar Komitesine göre; bu iki neden şöyledir:

a. Üretici ve tüketici arasında bulunan ayrılık

b. Bu ayrılıktan kaynaklanan ekonomik sonuçlar ve bu sonuçların üretici tarafından tüketici aleyhine kullanılması.

Muhasebe alanında olmayan konular denetim sürecinde tüketici ve üretici arasındaki ayrımları tanımlamaktadır. Çünkü bu ayrılık, hem zihinsel hem de fiziksel düzeylerde oluşacaktır. Fiziksel açıdan bu ayrılık, birey veya kurumun fiziki uzaklıktan kaynaklanan temel verilere ulaşmamasıdır. Diğer taraftan zihinsel ayrılık, konunun karmaşık olması ve konuyu anlamak için bilgi, uzmanlık ve deneyimin gerekli olmasıdır. Bu iki durum bazen farklı fiziki ve zihinsel uzaklıktan kaynaklanıp, tek tek veya ikisinin karışımı halinde görünecektir. Örneğin; bir hasta kendi fiziksel durumundan hasta olduğunu anlayabilir ama gerçekten sağlıklı olup olmadığını öğrenmek için bir uzman doktorun onayını alması gerekmektedir.

Mali raporların denetimi aynı örneğe benzer. Bir ortak veya hissedar şirkette bulunmasına rağmen, muhasebe konusunda uzman olmadığı için bu raporların doğru veya yanlış olduğu hakkında karar veremez.

Bu durum açıkça Amerika Denetim Temel Kavramlar Komitesi tarafından ilk aşamada mali verilerin karmaşık olduğundan kaynaklanan anlaşılmaması olarak ve daha sonra da mali, hukuki, fiziksel ve kurumsal ayrımlara göre veri kullanıcıların veri üreticilerin uzaklaşması olarak tanımlanmıştır. Bu nedenler, mali raporların tüketici tarafından algılanmamasını ve denetimin olması gerektiğini sağlamaktadır. Denetimin başka ortak noktası ise, insani yaklaşımların yetersizliğine ve ekonomik vakalara sebep oluşuna bağlıdır ve tüm incelenen durumlarda potansiyel ekonomik zararlar denetimin gerekçesi olarak tanımlanmıştır. Bu konular, Amerika Denetim Temel Kavramlar Komitesi tarafından denetimi gerektiren etkenler olarak tanımlanmıştır.

1.1.3. Denetimin Amacı ve Önemi

Amaç ve önem şu maddelerden oluşmaktadır:

1. Kontrol sağlamak
2. Tamamlayıcı hizmetler
3. Mali raporların güvenilir kılınması
4. Kanun ve kuralların uygulanması (Amir aslani, 2009: 10).

1.1.3.1. Kontrol Sağlamak

Denetim, bir ekonomik birimde doğal olarak yolsuzluğu ve yanlış mali verilerin aktarılmasını önleyici bir etkidir. Ayrıca, bu türlü olumsuz durumların açığa çıkmasını da sağlamaktadır. Birim çalışanlarının bağımsız denetçi tarafından kötü kullanımını ve kaynakların gereksiz yerlerde harcanmasını açığa çıkarma bilincinde olmaları sebebiyle, her türlü yolsuzluğun yapılmasını önler. Aynı şekilde, denetçi tarafından fonksiyon yetersizliğinin açığa çıkma varsayımını yöneticiler tarafından hissedarlar ve finanse edenler arasındaki kaynakların aktarılmasını önler. Denetimin kontrol özelliği, yanlış mali raporlama ve yolsuzluğu önlemesinin yanında kötü kullanımın raporlamasını da sağlar. Bu kontrol iç kontrole neden olur. Sorumluluk durumu söz konusu olunca denetim bir kontrol aracı olarak rol oynamaktadır. 3. Milenyumda, insanlarca liyakat sistemi üzerine kurulmuş olan sorumluluk kavramı, devlet adamlarının değerlendirmesi için odak noktası olmuştur ve mali denetim sorumluluk mekanizmasında güçlü bir araç olarak kullanılmaktadır. Flint (2004), denetimi sorumluluk kavramının bir kontrol mekanizması olarak tanımlamış ve denetimin rolünü şöyle ifade etmiştir:

Denetim, dışarıdan bir değerlendirmedir ve beklentileri operasyonlarla karşılaştırmak ve raporlamak üzerine kurulmuştur. Denetim kamu ve özel sektörde kontrol mekanizmasının bir parçasıdır ve sorumluluğu yansıtmak ve korumak amaçlı oluşmuştur (Kasiri, 2008: 8).

Diğer taraftan, planlama söz konusu olunca kontrol aracı olarak denetim kavramı öne sürülmektedir. Bir operasyon planlanınca ve gerçekleşince, kusursuzluğu değerlendirmek ve olası yanlışları düzeltmek için kontrol gereklidir. Denetim raporlara dayanarak uygulama, sonuçlandırma ve düzeltme açısından bir türlü kontroldür veya

kontrolün bir parçasıdır. Denetim, kontrolün bir aşaması olarak veya kontrolün ölçütü olarak tanımlanabilmektedir(Amir aslani, 2009: 14).

1.1.3.2. Tamamlayıcı Hizmetler

Vergi danışmanlığı, vergi beyanname düzenlemesi, diğer ülkelerde elemanlarca kazanılan gelirlerin vergi beyannamelerinin düzenlenmesi, veri tabanlı sistemlerin tasarımı ve kuruluşunda danışmanlık ve destek hizmetlerinin verilmesi ve ekonomik birimlerde eğitim danışmanlığı, ek hizmetler kapsamında yer almaktadır. Böyle hizmetlerin elverişli olması, denetimin son ürününün yanı sıra diğer bazı bağlantılı ürünleri de üretmektedir. Diğer taraftan, bu sonuçların masrafları denetim ile ortaktır. Mali raporların kalitesini denetlemek ve bu konuda görüş sunmak, denetçiye iş sahibinin ekonomik aktiviteleri hakkında doğru veriler sağlamaktadır. Bu verileri sağlamak iş sahibi için vergi planlamaya, beyannameleri düzenlemeye, diğer denetim hizmetlerini sağlamaya ve sunmaya yardımcı olmaktadır(Amiraslani, 2009: 15).

Yıllık denetim, resmi denetçilerin hizmetlerinden sadece biridir. Zamanla denetçilerin asıl amacı, danışmanlık hizmetleri sunmak olmuştur. Günümüzde resmi denetçilerin rolü, bir şirketin sanayi dünyasındaki devamlılığı için hayati önem taşımaktadır. Denetim kurumlarının bir çoğu denetim hizmetleri hariç, şirketlerin operasyonlarını iyileştirmek için başka hizmetler vermektedirler. Bu hizmetler, çoğunlukla mali muhasebe, iç denetim, maaş ve ödeme işlemleri, vergi, alış, sipariş ve insan kaynakları alanlarında mevcuttur. Vergi konuları, iş sahipleri tarafından denetçilerden istenilen en önemli konulardan sayılmaktadır. Şirketler ve özellikle kentsel hizmetleri sunan şirketler başka türlü enerji, ürün ve hizmet vermeleri nedeniyle, kazanç oranını arttırmak ve istenilmeyen olayları önlemek için vergi planlamalarına gerek duymaktadırlar. Denetçilerin denetim süresinde şirketin mali ve muhasebe verilerini toplamış olmaları, şirketlere ek hizmetler sunmak için yardımcı olmaktadır. Hatta şirketler daha fazla başarılı elemanlar kazanmak için bağımsız denetçileri tercih etmektedirler. Ayrıca, denetçiler iş sahiplerinin yönetim danışmanlığı almalalarına yardımcı olmaktadır(Dianati ve Deylami, 2014:6).

1.1.3.3. Mali Raporların Güvenirliği

Denetim iktisadi birimlerde kontrol sağlamasının yanı sıraek hizmetler sunması açısından ekonomik tasaruflar sağlamaktadır. Ama denetimin önemli özelliklerinden biri de, mali raporların güvenirliğini sağlamaktır. Denetim uygulaması rakamlar ve sayıların güvenirliğini sağlamakla beraber, temsilciler tarafından bir kalite ölçüsü olarak sayılmaktadır. Bu ölçü, yanlışları göstererek mali raporların güvenirliğini arttırmaktadır. Mantıklı bir yatırımcı, sağlanan ve sunulan verileri rakipler tarafından sunulan verilerle karşılaştırmayı genel olarak yapabilmektedir. Hisse sahipleri ve yatırımcılar mali raporlara dayanarak kendi ekonomik kaynaklarını belirlerler. Yatırımcılar tarafından sağlanan kaynaklar, mali raporları güvenilir olan ekonomik birimler için kazanç sağlar (Amiraslani, 2009: 17).

Matz, 1975 yılında denetimin rolünü şöyle açıklamıştır: Ekonomik yönden gelişmiş bir toplumda, denetimin rolü çok sade bir ifadeyle mali raporların güvenirliğini arttırmaktan ibarettir.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu 1980'deki ilk denetim komitesinin açıklamasında denetimin rolü şöyle açıklanmıştır: Muhasebenin belli plan çerçevesindeki denetiminin amacı, denetçinin mali raporlar hakkında değerlendirme yapmasıdır. Bu değerlendirme mali raporların güvenirliğini sağlamaktadır (IFAC¹, 2009: 1).

Profesyonel bağımsız denetçi, malibir raporun doğruluğu hakkında görüş sunmaya en münasip sayılan kişidir. Bu layıklık, bağımsız denetçinin muhasebe standartlarına göre mali raporları değerlendirmesinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca, denetçi bağımsızlık, tarafsızlık, profesyonel dikkat ve yetki, gizlilik ve teknik gibi profesyonel kriterleri uygular. Denetçi, genel ekonomide genel bir korumacı rolü sunmaktadır. Denetçi diğer kişiler tarafından sunulan mali raporlara itibar sağlar ve bu verileri ekonomik planlarda kullanmak üzere güvenilir hale getirir. Ekonomi katılımcıları, bu verileri kendi kişisel menfaatleri doğrultusunda değerlendirip doğru kararlar vermek üzere kullanırlar. Ekonomik faaliyetler mali verilere dayandığı için güvenli veriler ekonomide düzen, kazanç ve kaynakların doğru kullanılması bakımından önemlidir. Maalesef, burada mal varlığının aktarılması yanlış bilgilerin elde edilmesi sebebiyle gerçek dışı bilginin kötüye

¹ - International Fedration of Accountants Committee

kullanılma ihtimaline yol açmaktadır. Bu kötüye kullanımı önlemek için toplum bazı yollara başvurur. Bu yollardan birisi denetimdir ve denetimin, verilerin aktarılmasında yanlışları önlemesi beklenmektedir. Yani denetçilerin varlığı bazı yanlış kararları önlemektedir. Güvenilir verilerin sağlanmasında denetimin rolü, denetçinin işinin güvenilir olmasını gerektirmektedir ve bu güvence muhasebe standartlarınca sağlanmaktadır(Latham, 2008: 4).

1.1.3.4. Yasaların Uygulanması

Denetim sürecinin diğer bir özelliği de yasaların uygulanmasıdır. Bu özellik, denetimin gerekli olmasının belirleyici rollerinden biridir. Genel hisse sunulması ve bu yöntem ile mali kaynakların sağlanması, ekonomik birimlerin değerini arttırmakta ve bu hisselerin sunulmasını ve talebini arttırmaktadır. Bu durum, bir tür ekonomik avantaj olarak kabul edilmektedir (Amiraslani, 2009: 19).

Kanunların uygulanması, özellikle borsa ve değerli belgeler alanında yasaların uygulanması, şirketlerin borsa piyasasına girmeleri için mali raporların sunulmasını zorunlu hale getirmektedir. Borsa komisyonu kurumunun yasasına göre, komisyonmali raporların muhasebe ilkelerine göre uygulanmasından sorumlusudur. Bu komisyona yardımcı olmak açısından, borsa kanunu bir bağımsız denetçi raporunun zorunlu olduğunu belirlemiştir. Bu nedenle, borsa komisyonu ilk önce denetlenen mali raporların kullanıcısıdır. Borsa komisyonu ile şirketlerin yasalar gereği bu kanunlara uymaları mecbur kılınmıştır. Denetim, vergilerin ödenmesinde ve vergi kanunlarının uygulanmasında belirleyici rol oynamaktadır. Denetçiler, vergi kanunlarını ve ödemelerini denetleyerek mükelleflerin ve devletin güvenliğini sağlamaktadırlar. Denetçiler, vergi gelirleri ve bu konudaki kanunların uygulanması bakımından en güvenli kişilerdirler (Arbabi, Soleymani ve Nafari, 2011: 9).

1.1.4. Denetimin Gerekçesi

Amerikan Muhasebeciler Derneği muhasebeyi şöyle tanımlamıştır:

Muhasebe kullanıcıların ekonomik verileri, bilinçli yargılaması ve karar vermesi için düzenlenen, teşhis, ölçüm ve sunma sürecidir (Arbabi, Soleymani ve Nafari, 2011: 9).

Bu tanım denetimin doğa, kapsam ve konusunun başlangıcıdır. Denetim ekonomik verilerin ayrılmaz bir parçasıdır ve sonuçta öngörülen verilerin teşhisinde önemli yankı yaratmaktadır. Toplumların her gün artışta olan gelişmeleri, ekonomik verilere duyulan gerekçeleri ve bu nedenle verileri sağlayan sistemlerin talebini arttırmaktadır. Bu nedenler, denetimin veri sağlamak konusunda sistemin bir parçası haline gelmesini sağlamıştır. Amerikan Resmi Muhasebeciler Derneği'nin, denetim kavramlarını oluşturan komitesi 1973'te denetimin gerekçesinin dört durum üzerinden oluştuğunu açıklamıştır:

1. Kazanç Çelişkisi: Verilerin kullanıcıları ve tüketicileri arasındaki potansiyel veya mevcut kazanç çelişkilerini bilerek veya bilmeyerek yanlış verilerin oluşumunu tetikler, çünkü verilerin kalitesi kuşkulu duruma düşer. Bu nedenle mali raporlara güvence veren bağımsız bir kişi gereklidir.
2. Ulaşılmazlık: Muhasebe veri kullanıcıların verilerinin kalitesi hakkında olumlu sonuçlara varmaları halinde bile, bu verilerin üreticileri ve tüketicileri arasındaki fiziksel, kurumsal veya mali yüklerden dolayı mesafe oluşur. Bu durumda tarafların verileri aynı şekilde kabul etmeleri gerekmektedir veya üçüncü bir şahıs bu verileri güvenilir kılmalıdır.
3. Sonuçlar: Veriler, kararlar üzerinde temel etki yaratır. Eğer bu kararlar yanlış, tek taraflı, yanıltıcı veya kuşkulu veriler üzerine verilmiş ise, olumsuz sonuçlara yol açıp karar veren kişinin zararına yol açar. Bu yüzden veri kullanıcıları mali raporların bağımsız denetlenmesini istemektedir.
4. Karmaşıklık: Mali rapor kullanıcıları bu verilerin bilerek veya bilmeyerek yanlış olabilmelerinin farkındadırlar ve bu nedenle verilerin güvenilir olmasını ve bir uzman tarafından onaylanmasını isterler.

Bu konulara dayanarak, mali veri kullanıcıları bağımsız kişilerin yardımını olmadan doğru verilere ulaşamadıklarını farkedebilirler. Bu kişiler bağımsız denetçilerin sundukları hizmeti denetim olarak tanımlarlar.

1.1.5. Denetimin Geçmişi

1.1.5.1. Denetimin Dünyada Geçmişi

Denetim, muhasebe ile birlikte oluşmuştur. İnsan uygarlığındaki gelişmeler ve bir kişinin mal varlığının kontrolünün başkasına verilmesi, insanların bu durumlarda sadakat ve bağlılığı hakkında denetimin gerekliliğini oluşturmuştur. Denetim hizmetleri piyasasına tarihsel ve global bir bakışta, bu piyasanın geçmişi Yunanistan'ın Atina kentinde milattan önce 300-500 yıla dayanmaktadır.

O dönemlerde Yunanistan kentlerinin kazanç ve giderleri deneyimli muhasebeciler tarafından değerlendirilmekteydi ve onaylanmaktaydı.

Ayrıca eski dönemlerde hazine hesaplarının onayı ve yolsuzlukların ortaya çıkması için denetim uygulanmaktaydı. Eski hükümetlerde genelde hazine hesaplarının kaydı iki kişi tarafından yapılmaktaydı. Bu işin ilk amacı doğru kayıt yapmaktive ikinci amacı ise, kayıtların kusursuz olmasını kanıtlamaktı. Bu amaçlara ulaşmak, denetçiler vasıtasıyla gerçekleşiyordu. Devlet hesapları tutulunca yüksek seste ilan edilirdi ve bu yüksek ses yolsuzlukları önlemek için kullanılan yaygın yöntemdi. Auditor teriminin kökeni o zamanlara dayanmaktadır. Rum imparatorluğunun çöküşünden sonra denetim giderek tüm İtalya'ya yayılmıştır. Floransa, Cenova ve Venedikli tacirler Asya'dan Avrupa'ya gelen malların hesabını tutmak üzere denetçilerden faydalanmaktaydılar. (Hendrix ve Vanberda,1992).

Ayrıca, mal devretme ve sorumluluk gibi durumlarda denetimin rolü daha önemli bir konuma sahipti. Tarih boyunca varlıklar valilere teslim edilerek sorumluluk kavramı önem kazanmış ve bu önem denetim aracılığıyla uygulanmıştır. Muhasebenin yazılı tarihine göre; ilk denetçiler, İran, Mısır ve Babil'de kralların hizmetinde olan devlet denetçileriydi ve bu kişilerin rolü ulusal varlıkların korumaktı (Chatfield ve Vanger, 2006).

1500-1850 yıllarında Avrupanın sanayi devriminden sonar ortaya çıkan mali kuruluşların denetlemesi konusunda, denetim hizmetleri daha gelişmiştir. 1844 yılında bu durumla ilgili, İngiltere'de bir kanun çıkmıştır ve bu kanuna göre denetçi ataması hissedarlara verilmiştir. Amerika'da da Newyork borsa gerekçeleri çıkmadan önce denetim hizmetlerinden faydalanmak üzere bazıtaleplere rastlanmıştır. Bu kanıtlara göre;

1880 ve 1890 yıllarında ticari birimler gönüllü olarak denetim hizmetlerini kullanmaktaydılar (Amiraslani, 2010).

Denetimin geçmişteki temel kuralları ile amaçlarının günümüzdeki bilinen kurallarıyla değişik olmalarına rağmen, ticaret ve maliye işlerinde tarihi hafızaya göre her zaman özel ve kamu sektörlerinde yer almaktaydı. Bu denetimler, Orta Çağlardan sanayi devrime ve daha sonrasına kadar her zaman mali devlet sorumlularını ve ticari kurumların yolsuzluklarını ortaya çıkarma amaçlı kullanılmıştır (Nabavi, 1968).

Sonuçta denetim yeni bir kavram değildir ve denetimin bazı basit tarafları da iki taraflı kayıtlarının başlaması ile ortaya çıkmıştır. Denetimin bugünkü anlamı ile ilk anlamı aynı değildir. Çünkü geçmişte denetim sadece defterdarlar tarafından yapılan işlemleri takip etme olarak kabul edilmiştir. halbuki günümüzdeki anlamı mali raporları bağımsız denetleme anlamına gelmektedir ve bu tanım, denetimin anlamını daha iyi yansıtmaktadır. Galiba zaman geçtikçe ve günümüze doğru geldikçe denetçiler mali raporları hazırlama yöntemlerine odaklanmışlardır. Özellikle geçmişteki on yılda denetçilerin amacı, mali raporların kabul görmüş muhasebe standartları ile uyumlu olmasıydı (Lee, 2008).

Birçok ülkede profesyonel denetim ve muhasebe kuruluşları, bağımsız denetçilerin seçim ve işlevlerinin değerlendirme işini yapmaktır. Çoğunlukla bu kurumların görevi, denetim ve muhasebe kurallarının temellerini toplamak ve onaylamaktır. Aşağıda İngiltere, Amerika ve Kanada gibi ülkelerde profesyonel denetim ve muhasebe kurumları tanıtılacak ve bu kurumların üzerinde durulacaktır.

İngiltere ve Galler Muhasebeciler Derneği 1880’de farklı kentlerde bulunan 4 Muhasebe Derneği’nin dilekçesi üzerine, aynı yılın 11 Mayıs tarihli krallık fermanıyla kurulmuştur. Bu ferman ve diğer tamamlayıcı fermanlar 1948 ve 1957 yıllarında bu derneğin işlerini denetlemektedir. Günümüzde bu dernek tüm üyelerin profesyonel aktivitelerini disipline etmektedir. Bu dernek İngiltere’nin ilk ve en önemli muhasebe ve denetim merciidir ve 124000 üyeden oluşup 142 ülkede çeşitli sanayi ve ticari alanlarda faaliyet göstermektedir. Yaklaşık 15000 üyesi İngiltere dışında yaşayıp orada çalışmaktadırlar. Bu derneğin stratejileri ve politikaları derneğin farklı komiteleri tarafından gönüllü olarak yapılmaktadır (Hesabras Dergisi, 2009).

“Amerika Muhasebeciler Derneği” neredeyse 1900 yılında, ABD’nin sanayileşmenin başlangıç dönemlerinde kurulmuştur. Bu dönemlerde, İngiliz sertifikalı muhasebecilerin ve yatırımcıların ABD’ye birçok defa seyahat etmeleri veya göçleri sayesinde, denetim mesleği ve bağımsız muhasebecilik ülkede iyice tanınmıştır. 1896 yılında, New York eyaleti bir yasa çıkardı ve ilk kez bu kanun kapsamında bağımsız denetçileri ve kamu muhasebecilik alanında çalışanlar için, devlet yetkililerinden resmi bir sertifika almak gerekli olmuştur. 1886 yılında, adı “Amerikalı Kamu Muhasebe Topluluğu”¹ olan yeni bir dernek kuruldu ve ardından 1916 yılında ismini “Kuzey Amerika Birleşik Devletleri Muhasebeciler Derneği”² olarak değiştirdi ve Columbia Bölgesi kanunlarına göre tescil edildi. 1921 yılında, “Amerikalı Yeminli Muhasebeciler Topluluğu”³ başka bir dernek olarak kuruldu ve 22 Ekim 1936 tarihinde, topluluk üyeleri belirli koşullar ile “Amerikan Muhasebeciler Derneği” üyeliğine kabul edilmiş ve tek bir dernek olmuştur. Nihayet, 1957 yılında derneğin adı “Amerika Muhasebeciler Derneği”⁴olarak değiştirildi. Şuanda ABD'nin en büyük muhasebe derneği olan bu derneğe, kısaca IACPA denilmektedir.

AICP Amuhasebe prensiplerinin evrimi, mesleki standartların iyileştirilmesinde ve geliştirilmesinde önemli bir role sahiptir. Derneğin çeşitli bölümleri ve komisyonları (Örneğin; Denetim Standartları Kurulu) mesleği etkinleştirerek, güncel sorunlarla mücadelede güçlü bir araç olmaktadır. Ayrıca, devlet kurumları (Örneğin; Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu) muhasebe ve denetim uygulamalarına ilişkin yasa ve yönetmeliklerin geliştirilip yaygınlaştırılmasında dernek ile sürekli görüşüp ortaklık yapmaktadırlar. Söz konusu dernek, ülkedeki muhasebe mesleğinin bedenindeki kalbi gibidir. ve şuanda yaklaşık 330,000 üyeye sahiptir ve aşağıdaki dört alanda faaliyet göstermektedir:

1. Yeminli muhasebeciler için, profesyonel yolu aydınlatan standartların ve kuralların geliştirilmesi
2. Araştırma programlarının yönetilmesi ve sonuçların süreklilikgöstermesi
3. Sürekli mesleki eğitimin teşvik edilmesi

¹ American Association of Public Accountants

² The Institute of Accountants in the United States

³ The American Society of Certified Public Accountants

⁴ The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

4. Öz-denetim profesyonel sistemine katılım sağlanması (Hesabdar-i Resmi dergisi, 2011).

Kanada Yeminli Muhasebeciler Derneği, “Kraliyet Muhasebeciler Topluluğu” adıyla 1902 yılında kuruldu. ve yaklaşık 200 üyeye sahip olan küçük bir organizasyonla, 70.000'den fazla yeminli muhasebeciyi ve 8.500 öğrenciyi temsil eden nüfuzlu ve güçlü bir organizasyon olarak faaliyet göstermiştir. 1968 yılında kılavuz kitapçığının yayınlanmasının ardından derneğin itibarı artmıştır, üstün standartları formüle elen gelişmiş bir organizasyon haline gelmiştir ve evrensel geçerliliğe sahip olmuştur.

1929 yılında ortak ulusal bir sınav zorunlu hale getirilmiştir. Kanada Şirketler Yasası 1934 yılında değiştirilmiş ve toplum tarafından belirlenmiş olup hemen hemen kabul görmüş tüm genel muhasebe ilkeleri yasaya eklenmiştir. Bu adım, toplumun Kanada'nın ekonomik hayata katılımı bakımından başlangıç noktası olmaktadır. Toplumun ilk komitesi, “Muhasebe Araştırma Komitesi” olarak 1941 yılında kuruldu ve bu komite 25 yıl sonra toplumun kılavuz kitapçığını yayınladı. 1951 yılında toplumun adı Kanada Yeminli Muhasebeciler Derneği olarak değiştirilmiştir ve şuanda 68,000 üyeye sahiptir.(Hesabres Dergisi, 2011)

1.1.5.2. İran Denetim Tarihçesi

İran, Güneybatı Asya'da yüksek araziye sahip bir topraktır. Dünyanın en eski uygarlıklarından biri olan İran, on bin yıldan fazla bir geçmişe sahiptir. Batı Asya’ındaha özel coğrafi konumuna sahip olan ülke, antik dünyanın merkezi olarak tanınmıştır ve doğu ile batı arasında dünya antik medeniyetlerini bağlayan bir köprü görevini üstlenmiştir (Recebnia, 1975: 13).

İran'ın stratejik konumu, ticaret alanında büyük ilerlemelere sebep olmuştur. İran ticaret alanında uzun bir geçmişe sahiptir. Tarihsel belgelere istinaden İranlılar, medeniyet tarihinin ilkkara ve deniz ticaret öncüleri arasında yer almaktadırlar. İran topraklarındaki organize ticaret, Sümer medeniyeti döneminde - dörd binyılmilattan önce – eski bir tarihe sahiptir. Medyanlar Devleti, ilkel ve gelişmemiş çobanlık-çiftçilik ekonomisi ile güçlü Aşur devletini mağlup ederek, Mezopotamya’nın bereketli ve zengin topraklarına adım atmışlardır.

Medyanlar Devleti vatandaşlık adı altında farklı milletlerin ve ulusların ödediği haraçnedeniyle, mali yönetim açısından herhangi bir sorun yaşamamışlardır. Ahameniş¹ Çağı'nda, milli ekonomi organizasyonu için ilk adımlar atılmıştır. İdari ilişkiler, gümrüğün olmaması, ticari destek ve gelişmiş bankacılık, tüm ticari ilişkilerde deneyimli olan bir millet için teşvik ve mutasyona sebep olan faktörlerden sayılmaktadır. Ahameniş sikkeleri, askerler arasında ganimet olarak ekonomi çarkına girmiş ve Yunanlı ve Makedonyalı işadamları aracılığıyla Avrupa'ya kadar ilerlemiştir.

Paralel olarak ekonomik faktörlerin ve ticaretin geliştirilmesi, imparatorluğun genel refahına sebep olmuştur. Ahameniş kralları işve ticaret hayatının geliştirilmesiyle, Darphane kurulmasıyla ve bunun gibi hususlarla ilgilendiler. Parthia² Krallığı, Ahamenişlerin aksine daha çok gümrük gelirine bağlıydı. Sasani³ döneminde çekler ve havalelerin ortaya çıktığına şahit olmaktayız. Şamlı Hristiyan işadamları çek ve havale kullanımını İranlılardan benimseyip sonradan onları Batı Ülkelerine götürmüşlerdir.

Ayrıca Persepolisdeki levhalar ve taşlar üzerindeki yazılara göre, imparatorluğun ekonomik temelleri ve hazine tahsil ve ödeme prosedürleri açıklanmıştır. Persepolis kale duvarları üzerindeki levhalarda çeşitli muhasebe levhalarına rastlamaktayız. Bunlardan bazıları ödemeler ve tahsilatlarla ilgili raporlara karmaşık bir şekilde bilgi vermekte ve bazıları da bilinen muhasebe prosedürlerini kapsamaktadır. Mesela; liste tutmak muhasebe prosedürünün bir aşamasıdır. Kale duvar levhalarında önemli işaretlemeler yapmak muhasebeci memurlarının üstlendiği görevlerdendir. (Örneğin, bilanço ve diğer hesaplar ve raporların hazırlanması).

Persepolis kale duvar levhaları, diğer yazıların aksine yeni nesil insanlar için resmi açıklamaları, konuşmaları ve kamu mesajlarını tutmamakta, idari arşiv belgelerini, personel, muhasebe ve denetim kayıtlarını tutmaktadır.

Ayrıca, denetim Ahameniş zamanında da yaygın olarak yapılmaktaydı. Bazı levhalar bu iddiayı doğrulamaktadır. Çoğu levhalar, iki yıllık veya daha fazla hesaplardan oluşmaktadır. Sorumluluğun ve faaliyetlerin çok kapsamlı olması nedeniyle, denetçiler her yıl sonunda tüm bölgeler için ayrı ayrı hesap tutmazlar sadece genel bir hesap

¹Achaemenes

² Parthian

³Sassanid

tutarlarmışlar. Denetim inceleme sistemi kayıtlarında diyetlerin ödenmesine yönelik ekonomik faaliyetlerin de levhalar üzerinde hesap tutulmasında bazı zorluklar vardır. Arkeolog Hallock şöyle demektedir: "Detaylı bir denetim sistemini planlayıp yönetmek, büyük işlemler sırasında, sadece kil levhalar üzerinde çok zordur. Bu sorun, muhtemelen deri ya da diğer bozulabilir malzeme üzerinde Aramiceye yazılan kayıtlarla çözülebilmektedir ve bize kil levhalarının neler olduğununsadece bir kısmını göstermektedir"(Hallock,1969: 20).

"Büyük Kiros'un¹ ilkelerinden biri de, yetkililer tarafından belirli alanların ve bölgelerin teftiş edilmesidir.

Bu konuyla ilgili "Ksenofon'den" alınmış alıntı aşağıdaki gibidir:

"Kiros'un ilkeleri, artık günümüzekadar sürmektedir. Örneğin; kral tarafından her yıldırdı birliğindeki bir haberci askerinin ülkenin farklı illerine gönderilmesiböylece gerektiği zaman askeri güçle valilere yardım edilmesi, tepkiler şiddetli olduğunda valilerin ölçülü hareket etmesi bu ilkelerdendendir.Vali, harç ödemediği veya halkının, tarımın güvenliğini sağlamayı ihmal ettiği zaman, gönderilen haberci görevli devreye girmektedir. Vali görevini yapmadığında, kralı bilgilendirmekte görevli olup bizzat sorumlu olan kişiyle ne yapacaklarına karar vermektedir. Genellikle, denetçiler kralın güvendiği insanlar arasından seçilirler. Kralın denetçileri çağırdığı zamanlarda ise, denetçiler görev yerlerine varmadan saraya dönmek zorundadırlar."(Mazandarani, 1972: 310).

İran hükümetlerinde, genellikle denetim görevi "Asiller Mahkemesine" bağlı olan en önemli idari bölümlerden biri olarak kabul edilmiştir. Bu mahkeme bakanların, devlet çalışanlarının ve ordu komutanlarının davranışlarını dikkatli bir şekilde denetlemekle sorumluydu(Adamiyat, 1972;15).

İran'daki3 Mayıs 1932 tarihli Ticaret Kanunu Yasası'nda, ilk defa denetçiye değinilmiştir. Ama bu yasada denetici terimi, şirket müfettişi olarak kullanılmış; 62., 63., ve 64. maddelerde bu terimden söz edilmiş ve denetici için müfettiş veya komiser denilmiştir. Bu kanunun 62. maddesine göre, denetçiler şirket ortaklığına dâhil olmayan kişiler arasından seçilebilir. Ayrıca, şirketin genel durumuna ilişkin yöneticiler tarafından

¹ Cyrus the Great

düzenlenmiş raporlarla ve gelecek yılla ilgili “Genel Kurula” rapor vermeleri gerekmektedir. Aynı madde kararı gereğince, denetici raporu olmadan finansal tablolardan doğrulama sağlama geçerli sayılmayacaktır.

Gelir vergisi kanunlarının 33. maddede onaylanması, muhasebe ve denetim mesleği için hayati önem taşımaktadır. Ticaret kanununu dikkate alan denetçi ile, günümüz dünyasında tanınmış ve denetim mesleğini tamamen bağımsız olarak yapan bağımsız denetçi birbirlerinden farklıdır. 1954’e kadar denetim mesleğinin önemi ve bağımsızlığı hakkında önemli bir adım atılmamış, muhasebecilerin ve denetçilerin meslek birliklerinin oluşturulmasına yönelik bir ilerleme olmamıştır. 1956 tarihinde Gelir, Kadastro, Veraset ve Damga Vergisi Kanununun 33. maddesi, İran’da muhasebe ve denetim mesleğini belirlemede atılan ilk adım olarak görülebilir. Bu kanunda bağımsız denetçi, yeminli hukuk uzmanı ve muhasebeci olarak belirtilmiştir. Ayrıca, Maliye Bakanlığı’nın 1961 tarihli ve 35397 sayılı yönetmeliğinde de bağımsız denetçi, yeminli bilirkişi ve hesap uzmanı olarak belirtilmiştir. Ağustos 1961’de İran Maliye Bakanlığı, 33. maddeye dayanarak “Yeminli Denetçiler ve Hesap Uzmanları Derneği”nin kuruluş yönetmeliğini çıkardı. ve bu derneği, resmi referans olarak tüm kişisel ve kurumsal hesap defterleri arasındaki farklarla ilgili açıklama yapmaya yetkili olarak göstermiştir. Bu yönetmeliğe göre, söz konusu dernek bağımsız bir dernek şeklinde tüzel kişiliğe sahip olmaktadır.

Maliye Bakanlığı tarafından 1962 Ocak ayında, Bakan Yardımcısı başkanlığında bir komisyon kurularak, dernek düzenlemeleri başlatılmış; Muhasebe Büro Başsavcısı, Tahran Savcılığı temsilcisi, Ticaret Odası temsilcisi, Bankalar Enstitüsü temsilcisi, İran Merkez Bankası temsilcisi ve üç uzman muhasebeci komisyonun diğer üyeleri şeklinde kaydedilmiştir. Bu komisyon, dokuz ay boyunca bütün katılımcılar isteklerini kaydetmiş ve sonunda gerekli sınavlardan geçmiş ilk dernek üyelerini seçmiştir. Kabul edilen üyeler, Maliye Bakanı’nın kararına göre yeminli muhasebeci olarak tanımlanmışlardır. İlk defa 6 Aralık 1962 tarihinde, İran’da “Muhasebeciler ve Denetçiler Derneği” 36 üyeye kurulmuştur. Yönetim Kurulu’nun 24 maddeden oluşan ilk tüzüğü, 21/05/1963 tarihindeki 7231 sayılı onay duyurusuyla Maliye Bakanlığı tarafından yayımlandı. 30 Haziran 1963 tarihinde, yeni yönetim kurulu üyeleri tüzüğün hükümlerine dayanarak seçildi ve 3 Temmuz 1963 tarihinde tescil edilerek “İran Yeminli Muhasebeciler ve Denetçiler Derneği” resmi olarak faaliyetlerine başlamış oldu. Haziran

1964 tarihine kadar, Yeminli Muhasebeciler ve Denetçiler Derneği İranlı muhasebeciler ve denetçiler tarafından tek profesyoneldemekidi. 20 Haziran 1963 tarihinde “İran Muhasebeciler Derneği” adlı yeni bir dernek kuruldu. Bu dernek amacını, kendi tüzüğüne göre muhasebe ve denetimin geliştirilmesi olarak bildirmiştir. 19 Mart 1967 tarihinde yürürlüğe giren “Doğrudan Vergi Yasası’na” göre, mükelleflerin vergilerinin belirlenmesi esnasında, defterlerin soruşturma, kar ve zarar hesabı ve bilanço doğrulama işlemleri resmi muhasebeci vasıtasıyla yapılmaktadır. Bu yasaya göre, “Yeminli Muhasebeciler Derneği” ve “Deneticiler Derneği” iptal edilmemiş, ama onların yaptığı soruşturmalar sonucu sadece kısmen Maliye Bakanlığı tarafından kabul ediliyordu.

1967 yılında “Doğrudan Vergi Yasası” yürürlüğe girdikten sonra, “Yeminli Deneticiler Derneği”nin yasal desteği neredeyse hiç kalmamıştı. Bu yasaya göre; yeminli muhasebecileri belirlemek ve tanıtmak, onları muhasebecilik eğitim düzeyinde yetiştirmek, malzeme temini ve mesleki standartların geliştirilmesi ve uygulanmasını izlemek için “Yeminli Muhasebeciler Derneği” oluşturulmuştur. 1968 yılında Yeminli Muhasebeciler Seçimi Yönetmeliği ve 1973 yılında dadernek tüzüğü onaylandı. Seçilen yeminli muhasebeciler vergi belirleme, hesap defterlerini soruşturma, kar- zarar hesabı ve bilanço doğrulama alanlarından sorumlu olmuşlardır.(İran Resmi Muhasebeciler Derneği Kurallar kümesi, 2011).

Profesyonel muhasebeciliksistemi önlemlerinin oluşturulması ile paralel olarak profesyonel muhasebecilerin hizmetlerini vergi denetiminde kullanmak için 1969 yılındaki Ticaret Kanunu değişiklikleri ile kamu şirketlerindeki kar-zarar hesabı ve şirket bilançosuna yeminli muhasebeci raporu eklemesi gerekli oldu. Bu kanuna dayanarak, sertifikalı muhasebecilerde şirket hesaplarını yorumlarken kendi değerlendirmelerine ek olarak, yönetim kurulu tarafından hazırlanan mali raporları düzenlenen raporlara eklemek zorundadırlar.

Böylece kamu şirket denetim meselesine Ticaret Kanununda da değinildi. Ticaret ve vergi kanunu şartlarına göre, denetim ve yasal denetçilik görevlerinin belirgin ve ayrılabilir olduğu düşünülmekteydi. Bu nedenle, Ticaret Kanunu değişikliklerinde öngörülen denetim, vergi kanununda belirtilen yeminli deneticilere atandı. Kamu kurumlarının çoğunda resmi muhasebecilerin bir kısmı hukuk müfettişleri, olarak

seçildiler veteftiş ve denetim görevlerini gerçekleştirdiler. Ancak, şirketlerin genel toplantılarına iki ayrı rapor sunulmaktaydı.

Öte yandan, şirketlerin ve kurumların sayısındaki artış nedeniyle, 1951 yılında Enerji Bakanlığı'na bağlı kuruluşları denetlemek amacıyla devlet tarafından “Devlet Denetim Şirketi” kurulmuş ve kurulan bu şirketin tüm hisseleri tamamen devlete ait olmuştu. Denetim Şirketi devlete ait olduğundan, Ekonomi İşleri ve Maliye Bakanlığına bağlı kuruluşlardan oldu ve birçok devlet firmalarının denetim işlemleri devletin kendi bünyesine aktarıldı.

1966 ve 1979 yılları arasında başka yasalarda da denetim ve denetim firmalarına işaret edilmiş ve denetim diğer alanlarda da zorunlu hale gelmişti. Mesela; Tahran Borsası hükümlerine göre, sadece Tahran Borsası tarafından onaylanan denetim firmaları vasıtasıyla denetlenmiş olan şirketler borsada alışverişe kabul ediliyordu. Kooperatif Şirketler Kanunu'nda denetimin gerekli olduğuna dair bir açıklama yer alırken, denetçiler hakkında net bir açıklama bulunmamaktadır.

Farklı yasal gerekliliklere rağmen, söz konusu olan dönemde profesyonel denetim yavaş yavaş İran toplumuna girmeyi başardı. Ama sosyal-ekonomik koşullar içinde genel bir varlık olmadan ve ekonomik birimlerin faaliyetlerini yöneten uygun hukuki ilişkilere göre bir mekanizma bulmadan önce İran toplumu, ekonomi ve sanayi devresine bağımlıydı. Sonuç olarak, çoğu yerel denetim firması, büyük uluslararası denetim kuruluşları için iç şubeye dönüşmüşlerdir. Böylece dış denetim firmaları, bazı yerel denetim firmalarını ortak olarak seçerek İran'da açılan şubeler ile büyük şirketlerin denetim pazarını ele geçirmişler yani; aslında denetimi kendi tekellerine geçirmişlerdir. Ancak bu dönemde, kurumlar yaratma, muhasebe meslek oluşumu ve yeni denetim yöntem ve tekniklerinin uygulanması açısından birçok ilerlemeler kaydedildi. Yeni nesil İranlı muhasebeciler tecrübeli olmak için eğitim aldı. Ama profesyonel etik ve davranış şekli, milli muhasebe ve denetim standartları oluşumu ve İran'da uluslararası standartların girişi bile başarılı değildi.

Şubat 1979 yılında İran İslam Devrimi'nin başarıyla sonuçlanmasından sonra, mevcut denetim kurumların faaliyetleri ve yabancı denetim firmalarının şubeleri ciddi sorunlarla karşı karşıya geldi. Nihayet 1981 yılında "Doğrudan Vergi Yasa" hükümlerinde bazı değişiklikler yapılması için düzenlenen yasa tasarısında, yeminli

muhasebecilerle ilgili maddeler tamamen kaldırıldı ve sonuç olarak, “Yeminli Muhasebeciler Derneği” çözülmüş olup ve 61. ve 116. maddelerinde geçen yeminli muhasebeci tabiri, Ekonomi İşleri ve Maliye Bakanlığı tarafından onaylanarak muhasebeci şeklinde değiştirildi. Devrimden sonra kamu sektörü, birçok sayıdaki şirketin ve diğer ekonomik kuruluşların kontrol ve sahipliğini ele geçirdi. Bu nedenle, yeni milli şirketler ve kamulaştırılan ekonomik kuruluşların muhasebeciliği için, yetkili denetim firmalarının kurulması gerekiyordu. “Ulusal Sanayi Denetim Kurumu”, “Milli Planlama Teşkilatı Denetim Kurumu”, “Mazlumlar Vakfı Denetim Firması” ve “Şehitler Vakfı Denetim Firması” kuruluşları 1981 ve 1984 yılları arasında söz konusu bu ihtiyaçtan kaynaklanıyordu. Adı geçen kurumlar eski muhasebecilik firmalarında çalışan birçok muhasebeciyi istihdam ederek, onları kendi mülkiyet ve kontrol alanlarında işe almışlardır. 1984 yılında kamu sektöründe denetim kurumlarının birleştirilmesi önerildi ve “Denetim Organizasyonu” İran Milli Meclisi’nin onayladığı yasayla kuruldu. “Denetim Organizasyonu” resmi olarak, 1989 yılında “Ekonomi ve Maliye Denetim Bakanlığı Denetim Şirketi”, “Milli Sanayi Denetim Kurumu”, “İran Planlama Teşkilatı Denetim Kurumu”, “Mazlumlar Vakfı Denetim Firması” ve “Şehitler Vakfı Denetim Firmasını” birleştirerek görevine başladı.

1993 yılında, "profesyonel muhasebecilerin hizmetlerini, yeminli muhasebeci olarak kullanmak" kanunu İran Milli Meclisi tarafından onaylandı. Bu kanuna göre; muhasebe ve denetim mesleğinin geliştirilmesi, düzenlenmesi ve yeminli muhasebecilerin gözetimi amacıyla “İran Yeminli Muhasebeciler Derneği” kuruldu. 2011 yılında, “Yeminli Muhasebeciler Niteliklerini Belirlemek ve Nasıl Seçileceği”yle ilgili yönetmelik Devlet Bakanlar Kurulu tarafından onaylandı ve ardından, “Yeminli Muhasebe sertifikasyon Kurulu” Ekonomi ve Maliye Bakanı tarafından tanıtıldı. Bu kurul, 1996 yılının ikinci yarısından itibaren faaliyete geçmiş ve yeminli muhasebecilik için başvuran kişilerin dosyalarını incelemiştir.

Ayrıca, 1996 yılında yeminli muhasebecilerin yetkilerinin belirlenmesi ve yönetmeliklerinin uygulanması amacıyla, Ekonomi ve Maliye Bakanı tarafından “İlk Yeminli Muhasebeciler” ve “İran Yeminli Muhasebeciler Derneği'nin Kurucu Kurulu” tanıtılıp, kurulun altı aya kadar dernekle ilgili tüzük hazırlaması ve Bakanlar Kurulundan son onayı almak için gönderilmesi kararı alınmıştır.

16 Mart 1999 tarihinde, “Yeminli Muhasebeciler Derneği” tüzüğü onaylayıp daha sonra 2000 yılında "Yeminli Muhasebecilerin yeterliliklerini belirleyen ve nasıl seçildiklerine dair yönetmelik" ile "Yeminli Muhasebeciler ve Denetim Firmalarının raporları ve hizmetlerini nasıl kullanılacağına dair yönetmelik" Bakanlar Kurulu tarafından onaylanmıştır.

2000 yılında, "Yeminli Muhasebeciler ve Denetim Firmalarının raporları ve hizmetlerini nasıl kullanılacağına dair yönetmelik" ile "Yetkili Muhasebecilerin Profesyonel hizmetlerinden Yeminli Muhasebeci olarak yararlanmak yasası” 1. maddenin 4. notundaki hükümler kapsamında Bakanlar Kurulu tarafından onaylandı. Ayrıca, aynı yılda 5. maddenin 1. notundaki hükümler kapsamında “Yeminli Muhasebeciler Derneği” tüzüğü yasal talimatları onaylanmıştır ve derneğin kuruluş hazırlıkları ve “Yüksek Konsey’in“ seçimleri belirlenmiştir.

"Yeminli Muhasebecilerin hizmetlerini nasıl kullanılacağına dair yönetmeliğin"onaylamasına paralel olarak, “Yeminli Muhasebeciler Yeterlilik Kurulu” ilk yeminli muhasebeciler listelerini tamamlamak üzere hedeflerine odaklandılar. “İlk Yeminli Muhasebeciler Konferansı” Haziran 2001 tarihinde gerçekleşti. Böylece “İran Yeminli Muhasebeciler Derneği” kurulmuş oldu. Aslında, “İran Yeminli Muhasebeciler Derneği” üretim, ticaret ve hizmet birimlerindemali denetleme ve söz konusu birimlerin mali tablolarının güvenilirliğini sağlamak ve kamu, sermaye sahiplerinin ve diğer ortakların yararlarını gözetmek amacıyla kurulmuştur. Aslında “İran Yeminli Muhasebeciler Derneği”, bir kontrol aracı olarak tüzüğünde öngördüğü şirketlerin denetim fonksiyonuna ve yasal teftiş görevine sahip olmaktadır (Muhasebe Dergisi, 2001).

1.2. DENETİM TÜRLERİ

Uzmanlar denetim için farklı sınıflandırmalarda bulunmaktadır. Arens (2011) “Denetimin kapsamlı görünümü” kitabında denetimi operasyonel, mali ve uygunluk şeklinde üç bölüme ayırmıştır:

1.2.1. Denetçilerin Kurumla İlişkisine Göre Denetim Türleri

Denetçilerin kurumla ilişkisine göre denetim türleri bağımsız ve iç denetim olarak iki türe ayrılmaktadır:

1.2.1.1. Bağımsız Denetim

Müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim kurumuna bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından, kuruluşun talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde, kuruluşun mali tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır. Bağımsız denetimde asıl amaç mali denetimdir. Bağımsız denetçiler, denetim çalışmalarını planlamak ve gerekli durumlarda iç kontrol sisteminin yapısı hakkında yönetim kadrosuna bilgi vermek amacıyla iç kontrol sisteminin yapısını da incelemektedir. Bağımsız denetçi, denetimin kapsamını, denetimde harcayacağı zamanı ve kullanacağı denetim yöntem ve tekniklerini, iç kontrol sistemini güvenilir bulup bulmadığına göre belirler. Kısacası bağımsız denetçinin hazırlayacağı denetim programı büyük ölçüde işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlıdır.

1.2.1.2. İç Denetim

Genellikle bu denetim türü, büyük firmalarda görülebilir. İç denetçiler denetlenmiş olan kurumların sütunları şeklinde organizasyon şemasında yer alırlar. Onların görev ve yetkimsinrları açıkça belirlenmiştir. İç denetimin temel amacı, kurumun farklı görevlendirilen birimlerinin değerlendirilmesidir. İç denetim personeli genellikle CEO veya diğer üst düzey yetkililerinin direkt gözetimi altındadırlar. Organizasyon yapısı içindeki bu yüksek pozisyon, iç denetçilerin çoğu birimlere erişebilmesini

garantilemektedir. İç denetçilerin, denetlenen bölümlerin başkanlarından ve müdürlerinden bağımsız olmaları gerekmektedir.

1.2.2. İş Açısından Denetim Türleri

İş açısından denetim türleri zorunlu ve isteğe bağlı denetim olarak iki türe ayrılmaktadır:

1.2.2.1. Zorunlu denetim

Zorunlu denetimde, ekonomik birimlerin yasal gerekliliklere göre yıllık denetim yapmak üzere bir denetçi seçilmesi ve onun davet edilmesi zorunludur.

Tüm kamu şirketleri

1.2.2.2. İsteğe bağlı denetim

Bu denetim türünde, ekonomik birimler istedikleri takdirde denetleneceklerdir. Mesela; ortaklık şirketleri ve borsa dışındaki diğer şirketler kendi istekleri doğrultusunda veya bir hedefe ulaşmak için denetim uygulamalarını zorunlu denetim şeklinde yapmaktadırlar.

1.2.3. İncelenen Hedefler ve Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim farklı şekillerde adlandırılmaktadır. Burada en çok kullanılan şekliyle mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve performans denetimi şeklindeki ayırım tercih edilmiştir.

1.2.3.1. Uygunluk denetimi

Bu denetim türü, finansal tabloların uygunluğunu mevcut yasalara, yönetmeliklere, yönergelere ve genelgelere göre incelemektedir. Vergi denetçilerinin vergi beyannamelerini incelemeleri ve Yüksek Denetleme Mahkemesi muhasebecilerinin ve denetçilerinin, devlet kurumlarının ve şirketlerinin bütçe ve mali yöntemlerini incelemesi uygunluk denetimine örnek olarak verilebilir. Bu denetim türü, bireysel proje veya mali

tablolar ile birlikte gerçekleştirilme şeklinde olmaktadır. İran'da uygunluk denetimi, finansal tablolar denetiminin ayrılmaz bir parçasıdır. Vergi denetimi, sigorta denetimi ve Sayıştay'ın denetimi, uygunluk denetimine örnektir. (Başpınar, 2005: 39).

1.2.3.2. Faaliyet Denetimi

Bu denetim türü, organizasyonun belirli bölümlerini gözden geçirmek, onların nasıl hareket ettiklerini değerlendirmek amacıyla yapılmaktadır. Bu türlü denetim genellikle etkinlik, performans ve örgütün farklı bölümlerinin ekonomik verimini ölçmektedir. Faaliyet denetimi açık standartlara sahip olmadığı ve yasal gereksinimleri bağlayıcı olmadığı için finansal tablolarda denetim ve uygunluk denetimine karşı daha çok kişisel kararlara bağlı kalınmaktadır. (Arslan, 2014: 39).

1.2.3.3. Finansal Tablolar Denetimi (Mali Denetim)

gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir. Finansal tablolar denetiminde amaç, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebeleştirme üzerinde etkisi olan yasal mevzuata uygun olup olmadığını ve finansal tabloların bir bütün olarak işletmenin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığını araştırmaktır. Mali denetim kapsamında elde edilen sonuçlar çerçevesinde, denetlenen birim veya sürece ilişkin oluşturulan iç kontrollerin etkinliği ve yeterliliği de değerlendirilir. Bu çerçevede, iç kontrollerin hesap ve işlemlerin doğruluğunu, mali sistem ve tabloların güvenilirliğini sağlamadaki başarısı ortaya konulur (Gegin, 2007: 18).

1.3. DENETÇİ TÜRLERİ

1.3.1. Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetçinin görevi, hissedarlar, diğer kişisel ve kurumsal şahıslar tarafından veya mahkeme kararı üzerine söz konusu hesapları denetlemek ve bu hesapların sonuçlarını yazılı olarak ilgili kişilere bildirmektedir.

Yasal müfettiş Ticaret Kanunu hükümleri gereğince belirli koşullar altında genel kurul tarafından belirlenmektedir. Yasal müfettiş finansal tablolarına ek olarak, Ticaret Kanunu hükümlerine ve şirket statüsünün yönetim kurulu faaliyetleriraporuna göre denetmektedir. Yasal müfettiş, tüm işlenmiş suç raporlarını hissedarlar genel kuruluna bildirmek zorundadır.

1.3.2. İ Denetçi

İ denetçilerin temel amacı, şirketin farklı birimlerine verilen görevlerin nasıl yapıldığını teftiş etmek ve faaliyetlerin etkinliğini değerlendirmektir. İ denetçilerin çalışmalarının büyük bir kısmı operasyonel denetimlerdir. Bunun yanı sıra,uyum denetimleri de yapabilmektedirler. Bağımsız denetçilerin aksine, i denetçiler incelemelerini her yıl tekrarlama zorunda değillerdir.

1.4. İÇDENETİM KAVRAMI VE TANIMI

İ denetim kavramı ile ilgili olarak farklı yazarlar tarafından çeşitli şekillerde tanımlamalar yapılmıştır.

İç denetim, bir örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla örgüt içinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetim örgüt içindeki bireylerin sorumluluklarını etkili bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olmak amacıyla onlara incelediği faaliyetlerle ilgili bilgilerle yapılan analizler ve değerlendirmelerin sonuçlarını sunmakta ve önerilerde bulunmaktadır. İç denetimin amacı, uygun bir maliyetle kontrolün etkililiğini artırmayı da içermektedir (Doyrangöl, 2007: 304).

İç denetim, işletme faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlerin uygunluk ve etkinliğinin finans, muhasebe ve diğer tüm konulardaki kontrollerin sıhhatinin araştırılıp üst yönetime rapor edilmesidir (Tuan ve Sağlar, 2004: 2).

İç denetimin ayak sesleri son yıllarda daha çok duyulmaya başladı. Çünkü; işletmelerin büyüklüklerinin artması, sorumlulukların dağılması, teknolojik gelişmeler, faaliyetlerdeki karmaşıklıklar, risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerindeki gelişmelerin bağımsız ve tarafsız değerlendirilmesi ihtiyaı neticesinde iç denetimin

ulusal ve uluslararası önemi artmıştır. İşte tam bu noktada; şirketler faaliyetlerine ve mali hareketlerine ilişkin tüm kontrolleri öncelikle ve özellikle kendi içinden başlatma gereğini duydular. İç denetim faaliyetleri de bunun sonucunda gerçekleşen detaylı ve bütüncül yapısıyla ön plana çıktı.

“İç denetim danışmanlık üzerine bir güvence sağlamak, bağımsız ve tarafsız olarak faaliyet göstermek, kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak için tasarlanmıştır. İç denetim bir organizasyonun hedeflerine ulaşmasına, risk yönetim süreçlerinin etkinliğini geliştirmesine, kontrol ve kurumsal yönetime düzenli yaklaşım sağlamasına ve risk yönetim etkinliğini arttırmasına yardımcı olmaktadır.

Bu tanımın temel konuları aşağıdaki gibidir:

1. Bağımsızlık ve tarafsızlık
2. Güvence ve danışmanlık
3. Değeri ve kurumsal performansını artırmak
4. Şirketin sorunları çözmek için yönetim ile çalışmak
5. Makro perspektif ve şirketin stratejik hedeflerine ulaşmasında odaklanmak
6. Ne yapıldığını vurgulamamak, ne olması gerektiğini vurgulamak
7. Bölümlerde kendi kontrol sisteminin kurulmasına katkı sağlamak
(www.Tide.org.tr).

1999 yılında Amerika İç Muhasebeciler Kurumu tarafından iç denetimin yeni tanımı şöyle belirtilmişti: “İç denetim, faaliyeti değerlendirip iş birliği yaparak yönetiminin geliştirilmesine, risk liderliğine ve iş birimi kontrollüne katkıda bulunmaktadır”.

2004 yılında, Amerika İç Muhasebeciler Kurumu’nun yayınladığı bildiride, daha önceki danışmanlık rolünü tespit etmeyi ve kurumsal yönetimi iyileştirmeye yardımcı olmasını iç denetim işlevlerine eklemiştir. Sonuç olarak iç kontrol, yönetim felsefesinde ve pratik uygulamasında daha geniş bir alana dâhil olmuştur. Aynı zamanda işletmenin iş etkinliğine ve değerlendirmesine katma değer sağlayarak, düzenli ve bilimsel bir yaklaşım üzerine arttırmak hedeflenmiştir.

Yukarıdaki tanımlara göre iç denetim, işlemlerin düzgün olup olmadığını ve belli standartlara uygunluğunu kontrol etmek için tek amaçlı bir araç değildir. Daha doğrusu

pratik bir şekilde katma değer katılmasıyla, organizasyonun etkinlik ve kârlılığını belirleyen göstergeler üzerine gerçekleştirilmesini kolaylaştırmaktadır (Karagiorgos, 2007:)

Amerika İç Denetçiler Derneği'ne göre; iç denetim bağımsız bir değerlendirme görevi olarak, personel faaliyetlerinin daha iyi ve etkili bir şekilde gerçekleştirilmesine yardımcı olmakta ve onların faaliyetlerini gözden geçirip değerlendirmektedir.

Birleşik Krallık Kamu Muhasebeciler Derneği'ne (CIPFA) göre iç denetim, kurumun yönetimi tarafından belirlenen bağımsız bir değerlendirme görevi olarak, iç kontrol sistemini değerlendirmek amacıyla yapılmaktadır ve ekonomik açıdan iç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve kurumun kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasını değerlendirmektedir.

1981 yılında Amerika Denetçiler Enstitüsü iç denetçilerin sorumluluklarıyla ilgili açıklamasında, iç denetim aşağıdaki gibi tanımlamıştır:

İç denetim, bir şirket içinde bağımsız değerlendirme ünitesi olan bir yönetim kontrolüdür. Ölçme ve diğer kontrollerin etkinliğini değerlendirerek hizmet vermektedir.

Amerika İç Denetçiler Yönetim Kurulu, 1999 Haziran tarihinde iç denetimin tanımını aşağıdaki gibi kabul etmiştir:

İç denetim bağımsız ve objektif olan danışmanlık türü bir faaliyettir ve katma değer oluşturmak, örgütsel faaliyetlerini geliştirmek için tasarlanmıştır. Bu denetim türü, sistematik ve düzenli bir metot sunarak örgütün risk ve kontrol yönetimi etkinliğini artırmada ve hedeflerine ulaşmada yardımcı olmaktadır.

Bağımsız değerlendirme görevi, yönetim tarafından iç kontrol sistemini değerlendirmek için oluşturulur. İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliği ve örgüt kaynaklarının etkin ve verimli kullanımı açısından incelemektedir.

İran Denetim Standartları'nın 61. bölümüne göre; iç denetim, biriminin ana görevlerinde dâhil olmak üzere, iç kontrol ve muhasebe sistemlerinin yeterliliğinde ve etkinliğinde hizmet verme amacıyla incelenmektedir (Nagy ve Cenker, 2004:).

1.5. İÇ DENETİM GEÇMİŞİ

İç denetimin yüzyıllar boyunca kullanılmasına rağmen, sadece 50 ya da 60 yıl yeni bir resmi meslek olarak rağbet görmüştür. Amerika İç Denetçiler Derneği 1941 yılında yirmi beş iç denetçi tarafından, bilgi alışverişinde bulunmak ve birbirlerinin profesyonel kariyer çıkarlarını korumak için kurulmuştur. Söz konusu denetçiler, derneğin kurulmasından önce neredeyse hiçbir resmi temasta bulunmamışlardır. Denetçiler farklı kuruluşlarda çalışmalarına rağmen, birçok ortak noktaları olduğu için daha resmi olmak ve sürekli birbirleriyle ilişki kurmak zorunda kalmışlardır (Kasiri, 2010: 12).

Geçen binyılın başından bu yana, büyük firmaların kurulması ve faaliyetlerin daha karmaşık olması yüzünden tüm faaliyetlerin yönetim tarafından değerlendirilmesi reddedildi ve bu konuda kuruluşlara yardımcı olmak için iç denetim bir meslek olarak ortaya çıktı. İç denetim, hızlı bir şekilde dünya çapında şirket yöneticileri tarafından kabul edildi ve önemsendi. 1950’den bu yana yeni bin yılın başına kadar, her on yılda yeni görevler üstlendi. Burada, son elli yıldaki iç denetim faaliyetlerinin tarihine bakalım (Yegane, 2014: 24).

1. 1950’lerde, iç denetim fonksiyonu muhasebe belgeleri, olayları ve belgelerin denetimi
2. 1960’lerde, şirket politikaları ve prosedürlerine uyum sağlaması
3. 1980’lerde, iç kontrollerin değerlendirmesi
4. 1990’lerde, iç kontrol sisteminin raporlaması
5. 2000-2002, risk yönetimi
6. 2003-2002 risk yönetimi değerlendirmesi
7. 2004 risk ve kontrol sistemi hakkında güvence sağlaması
8. 2005-2014 iç denetim fonksiyonlarına değer katma ve performans iyileştirilmesi eklendi.

1.6. DENETİM KOMİTELERİ

Denetim komiteleri, yaşanan şirket yolsuzlukları, yönetim hileleri ve işletmelerin

iç kontrol, iç denetim ve finansal raporlama süreçlerine duyulan güvensizliğe çözüm olarak ortaya çıkan idari bir birimdir (Çatıkkaş ve Yurtsever, 2007: 82).

Anonim şirketlerde yönetim kurulunun sorumluluğu; uzun vadeli hedefleri belirlemek, yasal düzenlemelere uygunluğu kontrol etmek, etkili bir iç kontrol sisteminin varlığının sağlanması ve finansal raporlama sürecini gözetmek olarak sıralanabilir. İşte bu sorumluluklardan biri olan “etkili bir iç kontrol sisteminin varlığının sağlanması ve finansal raporlama sürecinin gözetilmesi fonksiyonları” yönetim kurulu adına bir alt komite tarafından yerine getirilirse bu komiteye Denetim Komitesi denir” (Uyar, 2003: 51.; 2004: 110).

Uluslararası alanda yapılan tanımlara göre denetim komitesi; yönetici olmayan üyelerden oluşan, şirket genel kurulunun bir alt komitesi olarak tanımlanabilir. Yönetim kurulu ile dış denetçi arasındaki bağı kurmak amacıyla şirket tarafından oluşturulan bir komitedir ve normal olarak yönetici olmayan üyelerden oluşur. Denetim komitesi, bağımsız denetçilerin bağımsızlığını destekleyen ve onlara bu konuda yardımcı olan, bunun yanında işletmenin iç kontrollerini ve dış finansal raporlama sürecinin izlenmesinden de sorumlu olan seçilmiş bir idari komisyondur (Uzay, 2003: 72).

1.6.1. Denetim Komitesinin Amacı ve Görevleri

Kurumsal yönetim, işletmelerde oluşturduğu şeffaflık, dürüstlük ve hesap verebilirlik ortamı ile halka açık şirketlere / borsalara olan güvenin sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır. İşletme faaliyetlerinin kurumsal yönetim ilkelerine

uygun olarak yürütülmesinde, komitelere dayalı çalışma sistemi büyük fayda sağlamaktadır. Komiteler, profesyonel bir yaklaşımla, şirket işleri hakkında yönetim kurulunun en iyi bir şekilde bilgilenmesine ve çalışmasına yardımcı olmaktadır. Denetimden Sorumlu Komiteler kurulması önerilen öncelikli komitelerden biri olup, iç ve dış bilgi kullanıcılarına sunulan finansal bilginin kalitesi ve güvenilirliği hakkında yönetim kurulu çalışmalarına destek sağlama ve şirketin finansal ve operasyonel faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde gözetiminin yapılmasına yönelik çalışma ve önerilerde bulunma görevlerini yerine getirmektedir.

Denetim komitesi, finansal raporlama süreci, iç kontrol sistemi, iç denetim süreci ile yasal düzenlemeler ve etik kurallara uygunluğu izleyen işletme süreci alanlarında yönetim kurulunun artan gözetim sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olarak,

yönetim kurulu, iç denetim ve bağımsız denetim üçgeninin etkinliğinin artırılmasını amaçlamaktadır (Yılancı, 2003: 24- 25).

Denetim komitesi, muhasebe sistemi, iç kontroller ve bağımsız dış denetim sorunları ile ilgili şikayetlerin incelenmesi, muhasebe ve denetim konularına ilişkin çalışanların şikayetlerinin yönetime aktarılması için uygun yöntem ve prosedürler geliştirecektir. Ayrıca, kurumsal yönetim bağlamında denetim komitesine verilen en önemli görevlerden biriside iç kontrollere ilişkindir. Buna göre, denetim komitesi iç kontrol hususlarının değerlendirilmesi ve iç kontrol sistemi ve yapısına ilişkin şikayetlerin değerlendirilmesinden de sorumlu tutulmuştur (Aksoy, 2005: 63- 64).

1.6.2. Denetim Komitesinin Yetki ve Sorumlulukları

Organizasyonun karşı karşıya olduğu önemli risklerin belirlenmesi, risk kontrolü, organizasyonun etkin bir şekilde yönetimi ile finansal raporlarda yer alan bilgilerin doğruluk ve güvenilirliği ve zamanında ilan edilmesi yönetim kurulunun en önemli sorumluluk alanlarıdır. Halka açık şirketlerde yönetim kurulu bu sorumluluklarını yönetim kurulları kendi içinden bağımsız bir denetim komitesi belirleyerek yerine getirmeyi amaçlar. Böylelikle, yönetim kurulu risk yönetimi ile güvenilir ve zamanında bilgilendirmenin sağlanması sorumluluğunu taşımakla birlikte, denetim komitesi bu çalışmaların sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmesinin güvencesi haline gelmektedir. Denetim komitesi, sorumluluk alanına giren herhangi bir konuyla ilgili incelemeleri yönetme veya bu konularda yetkilendirmeler yapma gücüne sahiptir (kasiri, 2010: 15).

Denetim komitesinin iç denetimin etkinliği ile ilgili sorumluluklarını yerine getirebilmesi; bir araştırmanın yürütülmesinde yardımcı olacak veya önerilerde bulunacak işletme dışından danışman, muhasebeci veya diğer kişileri kiralayabilmesi, her türlü bilginin işletme içi çalışan yöneticilerden ve işletme dışı taraflardan alabilme ve işletmenin çalışanları, müdürleri, dış denetçiler ve dış danışmanlarıyla gerekli gördüğünde toplantı yapabilme yetkilerinin verilmesine bağlı olmaktadır. Bu yetkilerine karşın denetim komitesinin finansal tablolarla ilgili, iç kontrol, iç denetim, dış denetim, yasa veya yönetmeliklere uygunluk ve raporlama konularında sorumlulukları bulunmaktadır (Yılancı, 2003: 25- 26).

1.7. İÇ DENETİMİN ÖNEMİ VE AMAÇLARI

İç denetim, kurum yönetim ve operasyonlarında çok önemli bir fonksiyondur. Etkili bir iç denetim birimine sahip olan kuruluşlar, kendi iş riskleri, prosedürlerini ve sistemlerini tanımlamak için daha iyi değerlendirme yapabilmektedirler. İç denetimin tanımlarından hareket ederek, iç denetimin ilk amacı kuruma değer katmaktır. Değer katma, güvence ve danışmanlık hizmetleri yoluyla kurumun amaçlarını gerçekleştirme, fırsatlarını artırma ve kurum faaliyetlerini geliştirerek kurumun riske maruz kalmasını azaltmaktır (www.tide.org.tr).

İkinci amacı, kuruma güvence sağlama ve danışmanlık sağlamaktır. Kurum içinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğuna; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine; üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına; kurum varlıklarının korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair kurum içine ve dışına yeterli güvencenin verilmesidir (Arcagök vd., 2006: 192).

Üçüncü amacı, standartlara uygun denetim yapmaktır. Amaç, denetlenen kurum veya kuruluşun faaliyetleri hakkında değerlendirme yapmak ve bir yargıya ulaşmaktır. Ortaya konacak sonuçların ve değerlendirmelerin inandırıcı, güvenilir ve saygın olabilmesi, yeterince açık, belirgin ve objektif değerlendirmeler olmasına bağlıdır. Objektifliği sağlamanın en güvenilir yolu ise, denetimde önceden birtakım kriterler belirlemek ve bunlara uygun hareket etmektir. Bu kriterler, genel olarak denetim standartlarını oluşturmaktadır (Köse, 2007: 50).

Son yirmi yılda, iş ortamı kökten değişmiş olup değişimler hız kazanmıştır. Bu değişikliklerin en önemlileri konuları aşağıdaki gibidir:

Yoğun rekabet, firmalardaki risk ve kazıklar, teknolojinin gelişimi ve dijital ekonominin ortaya çıkması, maddi olmayan varlıkları izleme vb.konular.

Bu değişiklikler, iş aktivitesi üzerine ve dolayısıyla iç denetim fonksiyonu üzerine genel etkileri koymuştur. Ama bazı konuların iç denetim fonksiyonu üzerine belirli etkileri bulunmaktadır:

1. Kurumsal yönetim sisteminin önemli olması,
2. Kuruluşlardaki iç denetim komitesi kuruluşu ve faaliyeti,

3. İç denetim uluslararası standartlarının yayınlanması,
4. Operasyonların verimliliğin ve IT güvenilirliğin incelemesi,
5. Süreçler ve işlemlerin geliştirilmesine katkı sağlama,
6. Ürün ve hizmet kalitesini izleme,
7. Müşteri memnuniyeti seviyesini ve satış sonrası servisi izleme.

İç denetim organizasyonunda yeni hizmetler sağlamak daha dinamik ve temel bir rol oynamaktadır. İç denetim faaliyetlerinin kapsamlı ve periyodik olarak gözden geçirilmesi, bu denetim türünün yönetim performansını izlemek ve değerlendirmek amacıyla kullanılan uygun ve etkin bir araçtır. İç denetimin tasarımı ve uygulanması, yeni bir yönetim sistemini başlatmak ve iç denetçiler hakkında iyi bir tutum sağlamak için de bir başlangıç noktasıdır. Bu hedeflere ulaşmak için, iç denetçi verimliliğinin ve etkinliğinin ileri bir seviyede olması gerekmektedir.

İç denetimin tanımlarına göre, iç kontrol sistemi bir organizasyona hizmet etmek için kurulmakta, kurumun tüm birimlerini kapsamakta, kurumun yönetimini verimli, etkili ve ekonomik bir şekilde mümkün kılmaktadır. Başka bir deyişle, iç kontrol sisteminin varlığı, organizasyonun hedeflerine ve programlarına ulaşmak için kullanılmaktadır. Böylece iç kontrol sisteminin hedefi ve kapsamı örgütün amaçlarına ve programlarına göre belirlenmekte; örgütünün amacı ve kapsamıyla ayrılmaz bir bütün oluşturmaktadır. Bununla birlikte, iç denetim faaliyetleri yasal ve kültürel ortamlarda, büyüklük ve yapı yönünden farklılık gösteren kuruluşlarda, organizasyon içinden veya dışından olan insanlar tarafından tamamlanmaktadır.

1.8. İÇ DENETİMİN ÖZELLİKLERİ

Denetçilerin önceden belirlenen hedefleri elde edebilmeleri için bazı özelliklere sahip olmaları gerekmektedir. Bu özelliklerden en önemli olanları şöyledir:

1. Güçlü sağduyu
2. Teknik bilgi
3. Denetlenen kurumun faaliyet alanından genel bilgi
4. Ticari birimin işlemleri ve yapısıyla ilgili bilgi
5. Meraklılık - beceri – motivasyon
6. İnsan ilişkileri ve iletişimde yetenek

7. Sonuçların çekici, istenen ve gerçek olmasına inanç
8. Ve en önemlisi bir yönetici gibi düşünebilmek (www.icdenetim.gov.tr).

Uluslararası İç Denetim Standartları Nedir?

İşletmelerde iç denetim faaliyetleri, farklı endüstri ve ortamlarda, çeşitli yasal düzenlemeler, ölçek ve özellikleri farklı kurumsal yapılarda gerçekleştirilmektedir. Söz konusu farklılıklar içinde iç denetimin tanımına uygun yerine getirilmesine yönelik olarak, iç denetim uygulamalarının temel ilkelerini tanımlamak, katma değerini ifade ve teşvik etmek, performansının değerlendirilmesine imkân sağlamak amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından “Uluslararası İç Denetim Standartları” geliştirilmiştir. Bu standartlara uyum sağlamak esastır. Uyum sağlanamadığı durumlar özel durum açıklaması gerektirir. Uluslararası İç Denetim Standartları, nitelik ve performans standartları olarak iki ana bölümden oluşmaktadır. İç Denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarının bir yönetmelikle tanımlanması, bağımsızlık ve tarafsızlık, mesleki yeterlilik, mesleki özen ve dikkat, sürekli mesleki gelişim, kalite güvence ve geliştirme programı nitelik standartlarını oluşturmaktadır. İç Denetim faaliyetinin yönetimi, işin niteliği, görev planlaması, görevin yapılması, sonuçların raporlanması, gelişmelerin izlenmesi, bakiye riskin yönetimce üstlenilmesi ise performans standartlarıdır. Söz konusu standartlar uygulama önerileri ile desteklenerek iç denetçilere çalışmalarında kılavuzluk sağlanmaktadır. İç Denetim standartları, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) - Standartlar Kurulu tarafından belirlenmekte ve sürekli gözden geçirilerek geliştirilmektedir. Standartlar, iç denetim faaliyetinin güvence ve danışmanlık hizmetlerinin kalite garantisini sağlamaktadır. Ayrıca, IIA tarafından yayınlanmış olan “Etik Kurallar” ile iç denetim mesleğinin iş ahlakı kültürü geliştirilmektedir (Yurtsever, 2012: 38).

İç denetim standartlarının amaçları aşağıdaki gibidir:

1. İç Denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak,
2. Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve sağlamak,
3. İç Denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak,

4. Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmak,
(www.istanbulsmmmmodasi.org.tr)

1.9. ULUSLARARASI ENSTİTÜLER

1.9.1. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)

İç Denetçiler Enstitüsü'nün, 165 ülkeden 175,000 üyesi bulunmaktadır ve bu enstitü, dünyanın en prestijli iç denetim profesyonel derneğidir. Bu dernek, iç denetimin küresel sesi, standartların geliştirme örgütü, bilgi lideri ve uluslararası düzeyde mesleğin ana koçu olarak kabul edilmektedir.

İç Denetçiler Enstitüsü 130,000 fazla üyesi olan uluslararası bir meslek örgütüdür. İç denetimi dünyanın lider, profesyonel sertifika veren, eğitim ve araştırma merkezi bir dernek olarak bilinmektedir. Bu dernek, 1941 yılında Amerika'nın Florida şehrinde kurulmuştur. ABD dahil olmak üzere başka ülkelerde de şubeleri vardır. IIA'nın amacı iç denetçilerin küresel mesleği için dinamik liderliği sağlamaktır. İç denetimin büyümesi, yeni yönetim gereksinimleri ve devlet kurumlarının karmaşıklığı nedeniyle aktif role sahiptir.

İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulduğu ilk yıllar ile 1941 yılında, artan organizasyonel büyüme ve gelişmeler kurumların performans kontrolünü zorlaştırıyordu. Ayrıca, ekonomik savaşa girmesi nedeniyle organizasyonların sorumluluğu planlama, kurallara ve yasalara uyumu sağlama ve işçiler açısından artmış, organizasyonların maliyetleri daha fazlalaşmıştır.

Bu nedenle, yönetimin operasyonel alanlarını incelemesi ve aynı zamanda insanlarla yeterli iletişim kurması mümkün değildir. Söz konusu sorunlarla başa çıkmak için yönetim, yeni insanları kurumda işlemleri doğrulamak için işe almıştır. Bu insanlara "iç denetçi" denilmektedir (www.theiia.org).

1.9.2.Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü

Yüksek Denetim Kurumları Örgütü dünya çapında kamu denetim kurumları için hükümetler arası, özerk, bağımsız ve siyaset dışı bir kurumdur ve Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi ile yakın istişare halinde çalışmaktadır. INTOSAI üyeleri Dünya Ülkeleri'nin Baş Sayıştayları (Yüce Devlet Denetim Kurumları) olmaktadır.

1953 yılında, Emilio Fernández Küba'nın eski Baş Sayıştayı, ilk defa INTOSAI'nın kurma fikrini gündeme getirmiştir. Aynı yılda 34 ülkenin Baş Sayıştay temsilcileri Havana'da bu örgütün ilk kongresinde toplanmışlardır. Şimdi, 60 yıl sonra, organizasyonun 191 üyesivardır. Son altı on yıl içinde INTOSAI, Dünya Sayıştayları için kurumsal bir çerçeve sağlamıştır ve bu şekilde, Dünya Sayıştayları'nın oluşturulmasında, bilgi aktarımında ve profesyonel kapasitelerini güçlendirmede etkili rol almıştır. Bu uluslararası örgüt, kendi sloganını ("Ortak deneyimin herkes için faydaları") yerine getirmek amacıyla kuruluşun üyeleri arasında bilgi ve deneyim değişimini organize edip bu şekilde, devlet denetimde sürekli iyileştirmeyi sağlamaktadır (www.intosai.org).

1.9.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), dünyadaki en önemli ve nüfuzlu uluslararası profesyonel muhasebecilik örgütüdür. 130 ülkeden, 175 profesyonel muhasebecilik birlikleri IFAC üyesidir. Bu derneklerde iki buçuk milyondan fazla kamu kurumlarında veya özel sektörde çalışan profesyonel muhasebeci üyeleridir. IFAC, üye sayısı bakımından dünyanın en büyük profesyonel örgütlülerinden biridir.

IFAC Uluslararası Standart Belirleme Kurulları

IFAC'ın standart belirleme süreci, uluslararası kurumlar aracılığıyla dört alanda yapmaktadır:

1. Denetim ve güvence sağlamak
2. Eğitim
3. Etik
4. Kamu sektörü.

Kurum tarafından belirlenen bu dört hedef ve standartların ayrıntıları, IFAC'ın web sayfasında mevcuttur (www.ifac.org).

Madde (1) - IFAC Dört Uluslararası Standart Kurumu

Komisyonun Kısaltması	Komisyonun Adı	Açıklamalar
IAASB	Uluslararası Denetimve Güvence Standartları Kurulu	Bu kurul, uluslararası denetim standartları, kalite kontrol, diğer güvence hizmetleri, bunlarla ilişkili hizmetlerin yanı sıra, ulusal ve uluslararası standartlar entegrasyonunu kolaylaştırması ve kamu güvenini denetim mesleğine sağlamaktadır. Bu kurul, 2004 yılından bugüne kadar 36 Uluslararası Denetim Standardı (ISA) ve bir Uluslararası Kalite Kontrol standardı (ISQC) geliştirmiştir.
IAESB	Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu	Bu kurul, muhasebe eğitiminin geliştirilmesi - bilgi, beceri, değerler, etik ve profesyonel tutumlar- konularını çalışmaktadır. Şimdiye kadar sekiz Uluslararası Eğitim Standardı (IES) geliştirmiştir
IESBA	Uluslararası Muhasebeciler için Etik Standartları Kurulu	Bu kurul, profesyonel muhasebeciler için etik, uluslararası ve ulusal etik standartların yakınsaması kolaylaştırılması -denetçi bağımsızlığı gereksinimleri dâhil- standartlarını oluşturmaktadır. Profesyonel muhasebeciler etik kodunun son güncellemesi 2010 yılında piyasaya çıkmış ve 1 Ocak 2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir.
IPSASB	Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu	Bu kurul, kamu sektörünün uluslararası muhasebe standartları ile tüm dünyada kamu kurumlarına verilen rehberlik ve kaynaklarını sağlamaktadır. Kurul, optimum seçilmiş kuralları yayınlayıp muhasebeciler ve kamu sektöründe çalışanlar arasında ver i alışverişini kolaylaştırmaktadır.

Kaynak: (www.ifac.org)

1.10. İÇ DENETİM FAALİYETİ TÜZÜĞÜ

İç Denetim uluslararası standartlara göre, iç denetim faaliyetlerinin yetki ve sorumlulukları ile etik ve standartların profesyonel kodu, iç denetim tanımına uygun olarak iç denetim tüzüğünde resmî olarak tanımlanmalıdır. Ayrıca, iç denetimin başkanı, periyodik olarak iç denetim tüzüğünü incelemeli ve Denetim Komitesi'nin ve Yönetim Kurulu'nun onaylama sunmalıdır.

Tahran Borsası ve İran OTC yayıncıların iç kontrol kılavuzunun 10. madde uygulaması için örnek şirketin iç denetim faaliyetinin 10. maddeyi ve 5. notu içeren tüzüğü, (LLP) 12-02-2013 tarihinde Borsa Kurulu tarafından onaylanmıştır ve kabul edildiği tarihten itibaren bağlayıcılığı olmaktadır (www.tse.ir).

1.10.1. Görev ve Faaliyet Alanlarının Tanımı

Madde 1: İç denetimin misyonu, güvence ve danışmanlık hizmetlerinin bağımsız ve tarafsız olmasını sağlayarak şirket faaliyetlerine katma değer yaratma ve iyileştirmedir. İç denetim, düzenli ve sistematik bir yaklaşım kurarak şirketlerin amaçlarını, yönetim süreçlerinin etkinliğini, risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin değerlendirilip iyileştirilmesine yardımcı olmaktadır.

Madde 2: İç denetim birimi faaliyetlerinin kapsamı, yönetim süreçleri şebekesi ile şirketin yönetimi tarafından tasarlanan risk ve kontrol yönetimi aşağıdaki konularda güvence verebilecek şekilde aşağıdaki belirlenmelidir:

1. Riskler uygun şekilde tespit edilip yönetilmelidir,
2. Gerektiğinde şirketin farklı yönetim grupları arasında uygun bir iletişim olmalıdır,
3. Şirketin önemli finansal, yönetsel ve operasyonel bilgileri, doğru, güvenilir ve zamanında olmalıdır,
4. Personel faaliyetleri politikalara, standartlara, usullere, kurallara ve düzenlemelere uygun olmalıdır,

5. Kaynakların elde edilmesi etkili olup ve kaynakların etkin ve verimli kullanılmalı, kaynaklar uygun bir şekilde korunmalıdır,
6. Şirketin programları, planları ve hedefleri elde edilendir,
7. Sürekli kalite ve kontrol gelişmesi şirket prosedürlerince yapılmalıdır,
8. Şirketi etkileyen önemliyasal konular, doğru bir şekilde belirlenip dikkate alınmalıdır.

1.10.2. Yetkiler

Madde (3): Yönetim Kurulu, iç denetim biriminin sorumlulukları dâhilinde aşağıdaki yetkileri vermektedir:

1. Şirket çalışanlarına, şirketin tüm belgelerine, varlıklarının sınırsız erişimlerine ve süreçleri gözlemlemelerine izin verilmesi,
2. Denetim komitesine erişim hakkı,
3. Finansal ve beşerî kaynakları elde etmek iç denetim konularının, faaliyet alanlarını ve amaçlarını belirleyip gerçekleştirme,
4. Sorumluluklarını yerine getirmek ve denetim personelini eğitmek için gerekli belli başlı hizmetlerin şirketin içinden veya dışından temin edilmesi.

Madde (4): Bütün çalışanlar, iç denetim birimine belgelerin ve bilgilerin doğru ve zamanında gönderilmesinden sorumludurlar. Yönetim kurulu, iç denetim birimini şirketin ve bağlı ortaklarının belge, bilgi ve sırlarının korunmasından sorumlu tutmaktadır.

Madde (5): İç denetim direktörünün ve iç denetim birimi personelinin aşağıdakileri yapmalarına izin verilmez:

1. Şirket ve bağlı ortaklıkta herhangi bir icra görevi yapmak,
2. İç denetim birimi dışındaki muhasebe işlemlerinin kurulması ve onaylanması,
3. Şirketin diğer çalışanlarının faaliyetlerini yönlendirmek(sadece iç denetim ekibine yardım etmek üzere görevlendirildikleri süreçte),
4. Daha önce icra sorumluluğunda bulunan faaliyetlerin denetimi,
- 5.Bağımsızlıklarını ve tarafsızlıklarını etkileyecek başka eylemlerin gerçekleştirilmesi (www.tse.ir).

1.10.3. Sorumluluklar

Madde (6): İç denetimin biriminin önemli sorumlulukları şunlardır:

1. Yönetim için herhangi bir risk veya kontrol endişesi de dâhil olmak üzere uygun risk bazlı metodolojiyi kullanarak esnek yıllık denetim planı hazırlamak ve denetleme komitesine gözden geçirilmek üzere sunmak (Yönetim Kurulu'nun onayından önce),

Not 1: İç denetimin yıllık planı önceliklerle ilgili, en azından "şirketin stratejik hedeflerinin gerçekleştirilmesini", "süreçler, risk yönetimi, iç kontroller, varlıkların korunması, kanunlara, yönetmeliklere ve şartlara uygunluk ve etkinlik göstergelerine etkinliği " ile " önemli finansal ve finansal olmayan bilgilerin" sağlığını kapsamalıdır.

Not 2: İç denetim direktörünün ve personelinin görevleri, diğer departmanların yönetimi ve personelin görevlerine - organizasyonun yönetimi, risk yönetimi, iç kontroller ve yasa ve yönetmeliklere uyma gibi görevlere - müdahale etmektedir.

2. Yönetim kurulunun onayladığı yıllık planın uygulanması. Örneğin; Yönetim ve Denetim Komitesi tarafından istenen görev ve projeler,
3. İç kontrol sisteminin devam eden etkinliğini gözden geçirmek ve değerlendirmek; sonuçları Denetim Komitesi ve Yönetim Kuruluna raporlamak ve iç kontrol sistemini iyileştirmenin yollarını aramak,
4. Bilgi, deneyim ve mesleki becerilere sahip olan iş gücü bileşiminin korunması, Borsa'nın ihtiyaçlarına göre hazırlanmış şartname hükümlerinin uygulanması ve eğitim programlarının geliştirilmesi ve uygulanması,

Not: İç denetimin amaçlarına ve sorumluluklarına göre, iç denetim ekibi topluca bilgi, deneyim ve çeşitli becerilere (örneğin; malî bilgi, bilgi teknolojisi, şirketlerin sistemleri ile ilgili özel bilgi gibi alanlarda) sahip olmalıdırlar.

5. İç denetimin düzgün bir şekilde işlenmesini sağlamak için Kalite Değerlendirme Programı'nın kurulması,
6. Şirket yönetimin hedeflerine ulaşması ve iç denetim hizmetlerinin sağlanmasının yanı sıra hizmet sunumunun yapılması,
7. Birleşmenin veya entegrasyon faaliyetlerinin değerlendirilmesi ve operasyon, kontrol süreçlerinin koşullarının değişimi veya geliştirilmesi,

8. İç denetim faaliyetlerinin özet sonuçlarını düzenli ve periyodik olarak rapor halinde Denetim Komitesi'ne ve Yönetim Kurulu'na sunmak,

Not 1: Raporda yer alan asgarî araştırma, programları, denetim planının ilerlemesini ve kısıtlamalarını içermelidir. Gerekli öneri ve önceki rapor önerilerinin takibi ile uygulanmasının sonuçları da zorunludur.

Not 2: İç denetim birimi raporlarının kopyaları CEO, Denetim Komitesi ve Yönetim Kurulu'na gönderilmelidir.

9. İç denetimi etkileyen yeni konular hakkında denetim komitesine düzenli bilgi sağlamak,
10. Operasyonel hedeflerin listesi ile ulaşan sonuçların raporlarının Denetim Komitesi'ne gönderilmesi,
11. Şirkette şüpheli dolandırıcılık faaliyetlerinin (kara para aklama faaliyetleri) incelenmesinde işbirliği yapmak ve şirket yönetimi ile Denetim Komitesi'ne uygun zamanında uyarı vermek (kara para aklamayla mücadeleden sorumlu olmak),
12. Bağımsız denetçilerin faaliyetler kapsamını değerlendirmekve onlarla düzenli olarak iletişim kurup işbirliği yapmak, makûl bir maliyetle denetim yapıp kara para aklama faaliyetlerinin ispatı için ulaşılan bilgilerin bağımsız denetim firmasına sağlamak (aynı kaynak),

1.10.4. Duyarlılık

Madde(7): İç Denetim Direktörü'nün bu tüzük çerçevesinde, Denetim Komitesi'ne ve Yönetim Kurulu'na karşı aşağıdaki konularda duyarlı olması gerekmektedir:

1. Yönetim Kurulu tarafından onaylanmış yıllık programını yürütmek,
2. Şirketin görev ve görev alanına uygun olarak, kontrol faaliyetlerinin ve risk yönetim süreçlerinin yeterliliğinin ve etkinliğinin yıllık olarak değerlendirilmesi,
3. Yönetim şirketleri ile şirketin bağlı ortaklarının faaliyetlerle ilgili önemli süreçlerinin raporlaması ve bu süreçlerdeki potansiyel iyileştirme fırsatları,
4. İç denetim yıllık planının durumu ve sonuçları ile mevcut kaynakların yeterliliği hakkında periyodik bilgi sağlanması,

5. İzleyip kontrol sağlamak ve koordinasyon içinde olmak (risk yönetimi, uyumluluk, yasal uyumluluk, bilgi güvenliği, mesleki etik ve bağımsız denetçiler),
6. İç denetim faaliyetlerinin kalitesini arttırmak için bir kalite güvencesi iyileştirme programı geliştirmek ve uygulamak,
7. Tüzüğün gereklerine ek olarak, Yönetim kurulu tarafından kabul edilen iç denetim şartları çerçevesinde diğer görevlerin yerine getirilmesi.

1.10.5. Bağımsızlık, Tarafsızlık ve Profesyonel Bakım

Madde (8): İç denetçilerin bağımsızlığının sağlanması amacıyla, iç denetim birimi doğrudan Denetim Komitesi'ne rapor verir ve Denetim Direktörü, Komite'nin önerisi üzerine Yönetim Kurulu tarafından atanır. Ayrıca, iç denetim raporları Yönetim Kurulu'na ve Denetim Komitesi'ne konulmaktadır.

Madde (9): İç Denetim direktörü ve kadrosu:

1. Başvuruların sınırlandırılmasında, soruşturmaların yapılmasında, tavsiyelerde bulunulmasında ve mesleki özerklik sonuçlarının raporlanmasında tarafsız olmalı ve çıkar çatışmalarından kaçınmalıdırlar,
2. İç denetimi, şirket birimlerinin yönetim koordinasyonu ile iç denetimin ihtiyaçlarına cevap veren istisnai durumlar haricinde birlikte düzenlenmelidir,
3. Elde edilen kanıtları, çalışma notlarını, kayıtları ve iç denetim bulgularını gizli tutmalıdırlar,
4. İç denetim bulgularını ve tavsiyelerini, bunların niteliklerini, önem ve sonuçlarını, ilgili yöneticilerle veya şirket çalışanlarıyla paylaşmalıdırlar,
5. Beklenen makul profesyonel bakımı uygulamalıdırlar (aynı kaynak).

1.10.6. İç Denetim Faaliyetinin Performansı Nasıl Değerlendirilir?

İç Denetim faaliyetinin performansının değerlendirilmesinde temel faktör; iç denetimin, işletmenin hedeflerine ulaşması, kurumsal yönetim kalitesinin sağlanması ve işletmenin karşılaştığı risklerin yönetilmesine yardımcı olan iç kontrol sistemine ilişkin görüş ve önerileri ile işletme yönetimine sağladığı katma değerdir. İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyeti için performans göstergelerini belirler ve denetim komitesi ile bu

konuda mutabık kalır. Diğer taraftan, iç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin katma değer yaratması, etik kurallara ve uluslararası standartlara uygun yapılmasını bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlayarak ve programın uygunluğunu her yıl yapılacak iç değerlendirmeler ve beş yılda bir yapılacak bağımsız dış değerlendirmeler ile sağlamalıdır. (www.tide.org.tr, 2012).

1.11. KATMA DEĞER KAVRAMI

İç Denetim Enstitüsü (IIA) standartları, katma değer kavramını iç denetim modellerinin geliştirilmesinde kullanmaya teşvik etmektedir. Böylece iç denetimin sonuçlarının değerlendirilmesi için çok sayıda katma değer değerlendirilme metotlarından yararlanabiliriz. Bununla birlikte, kurumun iç denetim süreci üzerinde bir denetim yapmak için, denetimin katma değerini hesaplama sonuçlarının incelemesi zor olacaktır. Ancak katma değeri, tanımlanmış bir model olarak zihniyet değişikliği, risk değerlendirmesi ve yönetim kontrol sisteminin yeniden düzenlenmesinde kullanabiliriz. Fakat, bu kavramın uygulanması zor olabilmektedir. Birçok yönetici, karar verme sürecinde iç denetimin desteklerini sabırsızlıkla beklemektedir. İç denetim faaliyetlerinin sonucunda ortaya çıkan sonuçları ve önerileri işletme yönetimi için değerli bir hizmet olmaktadır ve bu yönetim için daha etkili, yardımcı ve ikna edici olmalıdır. Böylece, iç denetçilerin danışmanlık rolü yeni bir rol olacak ortaya çıkmaktadır.

İç denetim sistemi tarafından verilen hizmetler yönetim için danışmanlık hizmetlerinin daha iyi şeyler üretmesini ya da iç kontrol sistemi için daha uygun bir performansa sahip olabileceğini ima etmektedir. Bununla birlikte nihai olarak verilen kararların sorumlusu yönetimin kendisidir.

Genellikle iç denetimin uygulanma süreci, farklı ülkelerde değişiktir. Örneğin, Romanya'da, bu yöntemler yasa ile öngörülen şekilde ve denetim yürütme ilkelerine göre zorunlu olarak örgütlerin ilerlemesine yönelik uygulanmalıdır. Ayrıca denetim, standartlarına uygun olarak ülkenin iç modellerinde birçok organizasyon için bir şart haline gelmiştir.

Ancak, iç denetçilerin standartları sadece iç denetçiler tarafından kabul edilmiştir ve uluslararası düzeyde iç denetim organizasyonunun performansını en iyi uygulamaların kullanılmasını garanti etmek için uygulanmaktadır. Bir kurumdaki sermayenin ve

kredinin artması sadece iç denetim raporları ve onların sonuçları niteliğiyle değil, ancak iç denetimin değeri iç kontrol sistemini geliştirmek ve performansını artırmaktadır. Bu durumda, iç denetim uygulamaları, kuruluştaki üretilen tasarruflar ve şeffaflığın garantisi olarak alınan ya da yapılmayan işlemlerden kaynaklanan kayıpların hesaplanarak yaratılmış olan fırsatlar yoluyla kuruluştaki katma değerini teşvik etmekte ve organizasyona daha iyi politika oluşturma konusunda yardımcı olacaktır (Arsalan, 2014: 56).

1.12. ORGANİZASYON İÇERİSİNDEKİ RİSKLERİN VARLIĞINA İLİŞKİN KÜLTÜRE DİKKAT ETMEK

Bugünkü organizasyonlarda bu kültürün varlığı çok önemlidir. Bu kavrama göre, organizasyon içindeki her çalışan, kendi görevini yerine getirerek iç kontrollerini yapmak zorundadır. Bu rol, risk yönetimi alanında kendisine tanımlanan bir rol olarak gerçekten ciddiye alınmalıdır. Çünkü örgütlerin çoğu potansiyel risklerini tespit etmek için erken bir aşamada özel uyarı sistemleri yaratmaya çok az dikkat etmektedirler.

Böylece profesyonel denetim topluluğu tarafından yapılan incelemelere göre, hiçbir risk yönetim süreci tek başına tüm kusurları belirlemek, riskleri önlemek ve organizasyonu güçlendirmek için tam sonuç değildir. Finansal analiz sonuçlarına göre, uygulama süreci operasyonlarında başarısız olmuş yöneticiler stresten etkilenmişler ve onların stres faktörleri aşağıdaki gibidir:

1. Kuruluşun performansını iç politikalarla eşleştirme başarısızlığı ve bilinmeyen organizasyonun risk araçlarının ve faktörlerinin tespit edilmemesi
2. Belirlenen riskler bazen muhtemel olmayan risklerden görünmüş ve onların etkisi şu anki dönemden sonra ölçülmektedir.
3. İç kontrol sistemindeki zayıflıklar vb,
4. Bu sonuçlar, bazı olumsuz gözlemlere neden olmuştur:
5. İç politika ve prosedürleri uygulamak yönetimin başarıya ulaşmasında anahtar unsur olmaktadır.
6. Risklerin tanımlanmadığı durumlarda riskleri belirlemek, hataları göz önünde bulundurmamak veya neredeyse imkânsız hatalarla karşılaşmak, bu faaliyetlerin yapılmasının gerekliliğini kanıtlıyor.

7. Sistematik risk analizini güncellemek

Bu durumda, iç denetçiler yöneticilere daha yakın olmalı ve görüşleri konusunda onları daha fazla bilgilendirmelidirler. Bu nedenle, yöneticilerin daha fazla risk almaktan kaçınmak için bu tavsiyeleri uygulayarak iç denetçilerin önerilerini anlamaları gerekmektedir (Hassas Yeganeh, 2014: 341).

İç kontrol ve risk yönetim sisteminin etkin bir şekilde uygulanması muhtemelen iç denetim direktörü rolü için en büyük zorluktur. Uluslararası düzeyde mesleki derneklerin gayretlerinin sonucu, organizasyonlarda denetim komitesini oluşturmuştur. Yönetim performansını tasvir etmesiyle, yöneticilerin ve iç denetçilerin risklerini değerlendirmek için birlikte çalışmaları gerektiğini belirtmiştir. Yönetim performansını tasvir etmesiyle, yöneticilerin ve iç denetçilerin risklerini değerlendirmek için birlikte çalışmaları gerektiğini ve kurumun iç kontrol sisteminin yeniden düzenlenmesini belirtmiştir. Çünkü; yönetim iç denetim yapısından çok daha büyük bir değere erişmek için istekli olmaktadır.

ABD'de büyük finansal skandallar sonrasındaki, yerel izleme kuruluşları ve şirketlerin performansı hakkında tartışmaların sonucunda Denetim Komitesi'nin hala yeterli olmadığı hissedilmiştir. Bu bağlamda, İngiltere ve Kuzey İrlanda da bu tartışmaları destekleyen tarzda hükümet tarafından cevaplar hazırlanmıştır. Böylece bir kuruluş denetim komitesinin iyi performans sunduğunu kabul etmiş ve incelemelerin sonucunu "Smith Raporu" adıyla yayınlamışlardır. Bu raporun iç denetim komitesinin çalışma ve etkinliğinin izlenme performansı rolü üzerine önemli bir etkisi olacak gibi gözükmemektedir (Blanchard Dionne, 2003: 3).

1.13. İÇ DENETİMİN KATMA DEĞER MİKTARI

ABD'deki Enron ve Worldcom gibi şirketlerin finansal skandalları ve dünyadaki diğer finansal skandalların ardından iç denetçiler çok fazla baskı görmüştür. Onlara daha iyi hizmet verilmesi ve kurumun iç kontrol çerçevesinin daha iyi değerlendirilmesi sağlamak istenmiştir. Böylece riskin azalması için yöneticilerin ve hissedarların perspektifinden, iç denetimin rolü, katma değeri ve statüsü artmıştır.

Bu bağlamda, iç denetim birimlerinin yetkilileri, kuruluşun sağladığı değer in performans ölçümünü faktörler üzerine ölçmektedirler. Bu faktörlerin en önemlileri aşağıdaki gibidir:

1. Kurum içindeki iç denetim bölümüne daha fazla saygı göstermek,
2. İç denetimin yöneticilere sağladığı hizmetlerin ve tavsiyelerin kalitesini artırmak, Yönetilmesi için uygun ve yüksek kaliteli rapor hazırlamak ve onları zamanında teslim etmek,
3. Yönetim veya Denetim Komitesi'ne sürekli, sistematik ve uygun bir şekilde iç denetim raporlarını sunmak,
4. Denetim Komitesi veya yönetim tarafından seçilen kişilerin toplantılarına katılmak, İç denetim değerini her zaman kanıtlamak,
5. Müşterileri ve paydaşları tatmin edecek fırsatlar aramak,
6. İç denetim tarafından değerlendirilen şirketin yapılan ödemeler veya giderlerle orantılı olarak büyük tasarruf ve artan verimlilik elde etmek (Gierach ve diğerleri, 2010: 37).

Günümüz örgüt yapısında yeni bir konsepti Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Kanada, vb. ülkelerde kurumsal yönetimi olarak adlandırmaktadır. Bu konseptin amacı, icrada yer almayan yönetici rolünü iyileştirmek ve Denetim Komitesi'nin amaçlarını açıklamaktır.

Bu faktörler, iç denetim bölümünde artan baskıya yol açmakta ve onların yönetim hedefleri ile uyumlu olduğundan emin olmaktadır. Ayrıca, bu fonksiyonun iç denetim için açık olduğunu kanıtlamaktır.

“Sarbanes Oxley Yasası'nın” katı yönetim kuralları yönetimden daha fazla hesap verebilirlik ve onlardan kuruluşların işlevsel durumunu gösteren doğru mali raporlar sağlamayı talep etmektedir. Böylece, yönetim tarafından sağlanacak finansal raporların güvenilirliğini kanıtlamak için iç denetçiler çok fazla baskı altında kalmaktadırlar.

Bu durumda, kuruluşlar İç Denetim Birimi tarafından daha etkili bir şekilde yeniden analiz edilerek raporların güvenilirliğini sağlamaktadırlar (Kasiri, 2003: 66).

Bu anlamda, iç denetçiler yönetim biriminin bir performans ölçümü sistemi yaratıp belirli faaliyetlerin geliştirilmesini kanıtlamak için, kurumun farklı bilgilerine - kurum tarafından üretilen hizmetlerin sağlanmasında daha verimli olmak üzere - ulaşma yolunu uygun bir şekilde açık tutmalı ve bu bilgiler onların düzenlediği raporlarda kullanılmalıdır. Örneğin, iç denetçiler belirli bir konuda iki kat ödemeeye veya dolandırıcılığa dair kanıt bulurlarsa, nakit veya eşerlerin performansını iyileştirmek için derhal gerekli önlemleri ve tavsiyeleri yönetime iletmelidirler. Bunun bütün

organizasyona bir yardım olarak, iç denetim değerini arttırdığını ispatlamak için açık bir işaret olmaktadır. Ayrıca iç denetçiler için yukarıdaki önermelerin değerinin ispatlanması da önemlidir. Bu önermeler sadece nakit performansı seviyesini değil, aynı zamanda kurumlar için güvenlik kapsamı seviyelerini de arttırmaktadır. Ancak, organizasyonun riskleri değerlendirme sürecinin çok karmaşık olduğu unutulmamalıdır (Kamali Zare ve diğerleri, 2009: 34).

Yöneticiler tarafından iç denetçilerin önerdiği tavsiyelerle uyumlu yürütme kararları değiştirilmiştir. Örneğin, bazı iç kontrol faaliyetlerinin güncellenmesi, çalışma yönteminin değiştirilmesi ve geliştirilmesi, eğitim ve personelin güçlendirilmesi maliyetlerinin düşürülmesi. Bunlar, iç denetim programlarına katma değer yaratmaktadırlar(Gierach ve diğerleri, 2010: 39).

Aynı zamanda, kuruluşların sağladığı materyallere göre, iç denetim tarafından katma değeri ölçebilmekte; bu ölçüm kuruluşun mali etkilerinin değerlendirilmesi yoluyla yapılabilmekte ve bu da iç denetçilerin tavsiyelerinin uygulanmasına ve tavsiyelerinin sağlanmasıyla yapılabilmekte veya kuruluşun gelecekteki performansının sonucuyla tahakkuk edilebilmektedir. Aynı zamanda, kurum süreçlerindeki uygun değişiklikler iç denetimin kontrolü veya denetlemeleri sonucu tahmin edilmektedir.

Ayrıca, kontrol faaliyetlerinin uygulama maliyetine sabit olarak, ilgili değişikliklerin uygulanmasından önce maliyetlerinden daha düşükdüzeltilebilmektedir. Örneğin, iç denetçiler kontrolleri iyileştirmek için organizasyonun süreçlerinde - şirketin satın alma ve yönetim süreçleri değişiklikler yapılması gerektiğini öneriyorlarsa, bunlar bir yıl içinde maliyetleri düşürecek potansiyel yaratacaktır (www. ey.com).

Tarlok Teji tarafından yapılan araştırmada belirtildiği gibi, iç denetimin iç katma değer fonksiyonunun miktarını ölçmek için yapılan hesaplamalar ne olursa olsun, iç denetim % 25 oranında örgütün katma değerini etkiler. Dünyanın her yerindeki birçok organizasyon tarafından kullanılan bu modele göre , iç denetim biriminin performans değerlendirmesini “iç denetim biriminin performansını ölçme yöntemi” olarak tanımlandığı görülmektedir. Bu yöntem, organizasyonun hedeflerine ulaşma oranını ölçerek ve stratejik yönetimin yoluyla, iç denetim fonksiyonunu Synoptik puan tablosu kullanarak hesaplamayı sağlamaktadır. Böylece, iç denetim birimini kuruluşun ana parçası olarak sınırlandırarak, kuruluşa daha fazla kar sağlamaktadır. Bu durum,

kuruluşun finansal performansını etkilemek, müşteriye odaklanmak ve yöneticilerin iç denetçi vasıtasıyla işi iyileştirmek için verdikleri tavsiyeleri tanımlamak suretiyle belirlenebilmektedir ([www.2 deloitte.com](http://www.2deloitte.com)).

İç denetim departmanı, Denetim Komitesi'ne danıştıktan sonra bu alanların her birindeki temel hedeflere değer katmak, hedeflere doğru ilerlemek veya kuruluşun hedeflerini iyileştirmek olarak tanımlar. Örneğin; kuruluşun ana hedeflerinden biri, malları müşteriye teslim etmek için en uygun zamanı belirlemek (malın müşteriye teslim süresini azaltmak) veya müşterinin malların teslimatındaki memnuniyet seviyesini incelemek olursa, malların teslimindeki gecikmeler nedeniyle müşteri şikâyetleri seviyesinin azaltılmasını inceleyerek belirleyebiliriz. Böylece iç denetim birimi tarafından önerilen değişikliklerin uygulandıktan sonra katma değer sonuçlarını incelemek için, malların müşteriye ulaşma zamanının azaltılmasını, müşteri şikâyetlerinin sayısı ve satış hacmindeki değişiklikler üzerinden hesaplayabiliriz ve bu farkı iç denetim biriminin katma değeri olarak görebiliriz. Belirtildiği gibi, her organizasyonun kendine benzersiz hedefleri vardır ve aynı zamanda kendine eşsiz Synoptik puan tablosu sahip olmaktadır. "Tarlok Teji" aşağıdaki tablonun iç denetim birimi için bir örnek olduğuna işaret etmektedir. Bu tablo Synoptik 1. Tablo 1'de gösterilen unsurların çoğunu içermektedir (www.deloitte.com).

Tablo 1.1. Tarlok Teji'nin Synoptik Puan Tablosu

Görünüm	Öneriler	Hedefler	Ölçüm
Müşteri	müşteri sayısında sürekli artış	nakit elde etmek süresini azaltmak	nakit parayı elde etmek ortalama süre
		müşteriye teslim ortalama süreyi azaltmak	müşteriye teslim ortalama süre
		müşteri şikâyetlerinin sayısını azaltarak	müşteri şikâyetlerinin sayısı
Mali	mali gelişmede sürekli artış	maliyetini azaltması	ortalama birim maliyeti
		satış hacminde artış	malların satışından elde edilen kar artışı
		pazar payında artış	pazar payı
			yatırım oranındaki artış
İç Ticaret	iş süreçlerinin sürekli geliştirilmesi	organizasyonda her sezonun süresini azaltmak	idari işlemin ortalama süresi
		kalite artışı	kusurların akış sayısı
		verimlilik artışı	üretim/ işçi

Kaynak: İç Denetim ve İş Riski Dergisi - İç Denetim Enstitüsü İngiltere ve İrlanda ile bağlantılı Deloitte & Touche.

Sözü geçen model, son zamanlarda Birleşik Krallık ve Kuzey İrlanda'daki İç Denetçiler Birliği (IIA) tarafından başlatılmıştır ve bu tablo “İç Denetçi Bölümü Synoptik Puan tablosu” olarak yayınlanmıştır. İç denetim birimlerinin performans ölçüm tablosunu, kurumun stratejik hedeflerini birbirine bağlı bileşenler setinden ulaşan bir bütün olarak karşılaştırıp ve yönetim tarafından iç denetçilerden sorulması gereken altı ana sorunu belirlemiştir.

Şu anda Synoptik puan tablosu çerçevesinin geliştirme modeli, iç denetim biriminin performansını ölçmek için kullanılmaktadır, böylece iç denetim işlevi incelemesinin yüzdesinin pratikte belirlenmesi aşağıdakileri göstermektedir (Popescu ve Vasile, 2011: 63).

1. İç denetim birimi tarafından iç denetim misyonu açısından hedefe nasıl ulaşılır
2. İç denetim biriminin kurum stratejileri ile ilgili performansını ölçmek ve değerlendirmek
3. Performans ölçümünün hem kurumsal iş borçlarının hızı hem de ikinci aşamada kuruluşun borcunun boyutunun azaltılmasını göstergelerinin kapsadığını kontrol etmek
4. Kuruluş performansının ölçümünün iç denetim bölümünün katma değer kavramını yansıttığı bir değerlendirme yapmak
5. Çeşitli performans kriterleri arasında bir bağlantı bulunduğundan emin olmak ve bunların anlaşılması ve yönetimi
6. Performansı belirlemek için kuruluştaki iç denetim fonksiyonunun stratejik rolünü desteklemek Bu dergi ayrıca, iç denetim fonksiyonu için strateji değerlendirmesi, tasarımı, uygulanması, tanımlanması ve performans ölçümünü Synoptik Puan Tablosu özel bir çerçevede dört adımlı bir süreciyle geliştirmektedir. Yukarıdaki tablonun iyileştirme sonuçları kısaca aşağıdakilerde özetlenebilir:

1. Bir strateji değerlendirmesini yapmak için, iç denetim biriminin yöneticisi, yönetimden organizasyonun gücü, zaafı, fırsatları ve tehditlerini değerlendirme amacıyla strateji geliştirme belgelerini ve belgeleri sunmasını istemelidir.
2. Kuruluşun strateji haritasındaki temel stratejik konulara odaklanma
3. Kuruluşta formüle edilen ve sunulan stratejik hedeflerle bağlantılı performans ölçümü
4. Uygun araçların seçimini için sürekli bir değerlendirme süreci ve Synoptik puan tablosu kullanarak onlardan uygun üretkenlik elde etmek

Modeli uygulama şekli ne olursa olsun, bazı iç denetim birimleri, yönetim seviyelerinde katma değeri hesaplamak için başka bir standart yöntem geliştirmektedirler.

Ancak, iç denetçilerin işlemlerini iyi yapmış olduklarını ispatlayabilecek ölçümlere yönelik yöntemlerin seçilmesi ve belirlenmesi çok önemlidir. Aslında bu işlem kendisi katma değer yaratmada bir faktör olmaktadır. Gelecekte bu birimin örgüt içindeki rolünü ve konumunu güçlendirecektir (www2.Deloitte.com).

Sonuç:

İç denetimde ve diğer endüstri ve hizmetlerde değer katmanın birçok yolu olmasına rağmen, bazı kuralları geneldir ve daha net, daha pratik olarak hesaba katılması gerekmektedir. Ancak, iç denetçiler tarafından yaratılan katma değeri için tartışırken, aşağıdakiler göz önünde bulundurulmalıdır. Birinci olarak; örgütlerde katma değer kavramı geliştirilmelidir. İkinci olarak ise, katma değer in örgüt için etkisi olmalıdır. Bunlardan en önemlileri şunlardır (Popescu ve Vasile, 2011: 64):

1. İç denetçi, kuruluşa katma değer yaratma sorumluluğunun farkında olmalıdır.
2. İç denetim biriminin görev ve çalışma şekli, yönetimin ve hissedarların iç denetim birimiyle nasıl çalıştıklarını göstermektedir.
3. İç denetçiler, özel yönetim toplantıları yoluyla değerlendirip kendi kendini kontrol etme konularında organizasyon yönetimine eğitim verme fırsatına sahip olmalıdırlar.

Daha fazla ve daha iyi hizmet sunmak ve katma değer tanımlarının arasındaki tutarsızlığı azaltmak için, iç denetçilerin kuruluşun katma değerini arttırmaya yardımcı olabileceği oldukça açık olmaktadır. İç denetçiler, birimin iç denetim standartlarının geliştirilmesinde ve katma değer inin eklenmesinde çok önemli bir role sahiptirler.

Fakat, iç denetim tarafından yaratılan değerlere dikkat etmek en önemli konudur. Bu nedenle, tekrar hatırlatmak için yine bu bölümün sonunda en önemli konuları tekrarlanabilir.

1. Şirket maliyetlerini azaltmak: Bağımsız denetim masraflarını azaltarak ve şirket bütçesine uygun olarak maliyetleri kontrol ederek,
2. Verimliliği artırmak: Faaliyetler ve süreçlerin denelen ve düzeltilmesi, personel becerilerini arttırmak ve fazlalık süreçleri ortadan kaldırarak,
3. Kuruluştaki risk düzeyini azaltmak: Kuruluşun iç kontrol sistemini güçlendirerek,

4. Organizasyondaki işlemleri ve dolayısıyla tüm organizasyonun çeşitli seviyelerinin performansında iyileşme: Organizasyonel yapıların iyileştirilmesi ve reforme edilmesi, organizasyon yapısının stratejilere uyarlanması ve aynı zamanda hedeflerin ve planların organizasyon stratejileri ile uyumlu hale getirilmesiyle (Vasile ve Nastase, 2007: 14).

Ancak en önemlisi, denetçilerin organizasyonda katma değer kavramını algılamalarıdır. Böylece değer yaratma önlemlerine daha fazla odaklanarak örgütsel mükemmellik üzerine yoğunlaşmaya eğilim göstermektedirler ve buda, daha çok bilgiyle deneyim ve uzmanlık düzeyine ulaşp denetim, amaç ve planlarının organizasyonel ve yönetim gereklilikleriyle uyumlu hale getirilmesiyle mümkün olmaktadır.

Ayrıca, günümüz dünyasında ve bilgi çağında, tavsiye ve öneriler birer canlı örnek olarak bilinmekte; bu canlı doğal olarak değerli olmaktadır. Gelecek için bir vizyon belirlenmekte, kuruluştaki bilgi üretilen yönetim bilgisinin ve bilgi hacminin işletme süreçlerini iyileştirip arttırılmasında bu önerilerden faydalanılmaktadır (Dascalu ve Feleaga, 2006: 25).

1.14. KURUMSAL YÖNETİMDE İÇ DENETİMİN ROLÜ

1990'lı yıllarda kurumsal yönetim için kurallar ve yönetmelikler bulunmaktaydı. Bununla birlikte, kurumsal yönetim kurulunun etkililiğinden kaynaklanan zorluklara tepki göstererek 1990'lı yıllarda İngiltere, Amerika ve Kanada'da kurumsal yönetim şimdiki düzeyde önerilmiştir.

Bu tarih 1992'de yayınlanan “Gadbury Report” adlı tanınmış rapora geri dönüyor. Bu raporda, iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin uygulanması vurgulanmıştır. Daha sonra, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Watergate Seçiminin açıklanması ve 2001'de ABD sermaye piyasasında dolandırıcılık yapılması, kurumsal yönetim adlı bir kanun onaylamasına neden olmuştur (Hassas Yeganeh ve Bakhtaki 2007: 65).

Kurumsal yönetim, yatırımcı güvenini arttırmada, rekabetçi ortamın geliştirilmesinde ve nihayetinde ekonomik büyümeyi teşvik etmede vazgeçilmez bir unsurdur. Bu unsur, uluslararası kalkınma direkleri listesinin başında yer almaktadır.

Kurumsal yönetişimin varlığı, yatırımcılar, alacaklılar, yönetim kurulu üyeleri, yönetim ve çalışanlar ile çeşitli sanayi ve çeşitli ekonomik sektörler dâhil olmak üzere tüm finansal paydaşların menfaatindedir. Arzulanan kurumsal yönetim verimliliği ve ekonomik büyümeyi iyileştirmede, aynı zamanda yatırımcı güvenini de arttırmada önemli bir rol oynamaktadır. Kurumsal yönetim yasasının temel amacı, sermaye piyasasında "şeffaflık ve hesap verebilirlik" tir. Bu nedenle, eğer bir ülke hesap verebilirlik ve şeffaflık konusunu ele almazsa ya da temelde iyi bir yönetişim konusuna sahip olmazsa, kurumsal yönetişim yönergesi işe yaramaz. Çünkü kurumsal yönetim mekanizması şirketlerin ve yöneticilerinin İran'da belirli bir kökü olmayan ihlallerini ciddi şekilde karşılamaktır (Aktaş, 2005: 4).

Gadburry raporunda (2002), Yönetim Kurulu Üyeleri arasında bir güç dengesi bulunması önerilmektedir. Böylece hiç kimse şirketteki karar alma sürecini "koşulsuz" kontrol edemez. Buna ek olarak, şirketin en üst düzeyindeki sorumlulukların güç dengesinin ve yönetim kurulu üyelerinin yetkilerinin sınırlarını sağlamak için açıkça belirtilmelidir. Bu rapora göre, Yönetim Kurulu Başkanı ve Genel Müdürlük pozisyonları iki ayrı kişiye ayıt değilse, Yönetim Kurulu'nun üst düzey bir üyesi bağımsız kişinin kim olduğunu beyan etmelidir. Yönetim Kurulu Başkanlığı pozisyonunda CEO'nun bulunmaması, Yönetim Kurulu'nun performansının etkinliğinde önemli bir rol oynamaktadır. 2004 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), kurumsal yönetişimi şöyle tanımlamıştır:

“Yönetim Kurulu'nun ve yöneticilerinin kullandığı kurumsal yönetim, kurumun stratejik rotasını tespit etmek amacıyla hedeflere ulaşımın, risk kontrolü ve kaynakların sorumlu kullanımının sağlanmasını garanti eden bir çok sorumluluk uygulamasıdır.

Peter Lindlow'a (2005) göre, eğer şirketler kurumsal yönetişim statüsünü iyileştirmeye çalışırlarsa, şirketin performansını ve değerini olumlu yönde etkileyebilmektedirler. Örneğin, yönetim kurulunun statüsüne ilişkin olarak üye sayısı bakımından yükümlü olan ve olmayan üyeleri belirlemek, yönetim kurulu başkanının ve CEO'nun görevlerini birbirinden ayırmayı ayıtmak, bilgi şeffaflığını ve hissedarların haklarını korumak, şirketteki denetim komitesi ve iç denetim birimini kurmuş, uzun vadede elbette şirketin itibarını yükseltmek, sermaye maliyetlerini düşürüp performansı ve şirketin değerini arttırabilmektedir.

Kurumsal Yönetim İlkeleri - eşitlik, şeffaflık ve hesap verebilirlik- tüm dünyada aynıdır. Günümüz Küresel Ticari Şirketleri için kurumsal yönetişimin tanıtımı çok verimli olabilir (Sina Ghods, 2008: 32).

Ayrıca, Davani (2011) kurumsal yönetişim için aşağıdaki tanımı yapmıştır:

“Kurumsal yönetim ortakların, müdürlerin ve denetçilerin arasındaki ilişkilerin bütünüdür. Ayrıca, küçük hissedarların haklarını korumak için bir kontrol sistemi kurmakta, kurul kararlarını düzgün uygulamakta ve olası kullanımların önlemesini sağlamaktadır.

Kurumsal yönetimin temel şartları şöyledir:

Tüm ortaklar için değer yaratmak, bilgi ve entelektüel sermayelerden ve maddi olmayan varlıklardan iyice yararlanmak, kalıcı tehlikeleri tanımlamak , risk yönetimine, sosyal sorumluluğa ve örgütsel etiğe saygı duymak.

Kurumsal yönetim konusunda son gelişmelerin önemli bir mevzusu da Sarbanes-Oxley Yasası’nın etkisi iç mekanizmaların düzenleyici rolünün vurgulanmasıdır. İcracı olmayan yönetiminin icracı yönetimden görevlerini kesin olarak ayırması, icracı olmayan yönetimin gözetim rolünün ön plana çıkarıp onların sorumluluk alanlarını belirlemesi ve icracı olmayan yöneticilerin en az birinin muhasebe ve mali bilgiye sahip olması ve diğerlerinin genel bilgiye sahip olması, bu konudaki son gelişmelerden bazılarıdır. Buna ek olarak, kurumsal yönetim kodu iç denetim sisteminin ve iç denetim komitesinin kurulmasına ayrı bir önem vermektedir.

Kurumsal yönetim yönergesinin düzgün şekilde uygulanması ile denetim formalite durumundan çıkmış olup, ve genellikle iç kontrol sistemleri ve özellikle denetim komitesinin gözetimi bilginin zamanında açığa açıklanmasına ve öngörülebilir fiyatlarındaki tahmin edilen kazançlar ve maliyet dalgalanmalarının azalmasına sebep olmaktadır. Şirketin tüm bileşenlerinin rol alması halkın kendi kaderine zaferle katılımına benzer (Aktaş, 2005: 8).

Böyle bir durumda, iç denetçinin görüş ve yaklaşımı değişip ve “yönetimin göz ve kulak” rolünden geçmiş olmaktadır ve önemli ve etkili görevler almaktadır. Örneğin kurumsal risk yönetimi ve değer oluşturmada güvence sağlamak, süreçler üzerine

kontrol sağlamak ve son olarak yöneticilerin etkinliği, kendi çalışma alanında hedeflerin ve stratejilerin ilerlemesinin değerlendirilmesi.

İç denetim, kurumsal yönetim çerçevesinde önemli bir ilke olarak görülmektedir. Çeşitli araştırmalar, iç denetçilerin kurumsal yönetime hem stratejik hem de daha geleneksel (düzenleyici görev) yönleriyle katkıda bulunduğunu göstermektedir. Bununla birlikte, bu rollerden her ikisi de nihai olarak finansal raporlamanın kalitesinin geliştirilmesine yol açar. Bu Çalışma aynı zamanda iç denetçilerin rolünü ve kazanç yönetimini incelemektedir (Aktaş, 2005: 9).

1.15. SAHTECİLİĞİN TESPİTİ VE ÖNLENMESİNDE İÇ DENETİMİN ROLÜ

Bugünün dünyasında denetim zorunlu ve gerekliliği olan bir meslek haline gelmiştir ve firmalarının denetim defterinde aldatıcı manipülasyonuna yönelik aşırı miktarda girişimin olduğuna dair çok sayıda kanıtlar bulunmaktadır. ABD'deki bazı araştırmacılar, dünya çapında finansal skandallardan korkunç haberlerden dolayı "korkunç yıl" ismini 2002'ye atfettiler (İran Muhasebeciler Derneği, 2011).

Son yıllarda şirketlerdeki dolandırıcılık, milyonlarca fahiş maliyetlere neden olmuştur. Yalnızca ABD ve Birleşik Krallık'ta dolandırıcılık tutarının milyarlarca doları bildirilmiştir. Buna rağmen raporların toplam sahtekârlık oranının yalnızca% 10'unu oluşturabileceği söylemektedir. Kanıtlara göre, şirketlerdeki dolandırıcılık sorununun ciddi bir sorun olduğu ileri sürülmektedir. Bu sahtekârlıklar, özellikle şirket yöneticileri ve üst düzey personel tarafından yapıldığında, genellikle şirketlerin beklenmedik akut problemlerle karşılaştığında ortaya çıkmaktadırlar. Bu durumlarda Denetçilerin nerede oldukları sorusu ortaya çıkmaktadır? Şirketlerde dolandırıcılık tespitinde ve denetlenmesinde bağımsız denetçilerin rolü tartışmalıdır. Denetçilerin profesyonel ifadeleri farklıdır ve bu nedenle, denetim işlevinden beklenti açığını azaltmak için çok fazla işbirliği gerekmektedir. Birçok çalışmaya göre, politikacılar, mahkemeler, finans dergileri ve diğer birçok izleyiciler, dolandırıcılık tespit etmeyi ve raporlamayı beklerken, denetim mesleği genel olarak bu konudaki sorumluluklarını azaltmakta ve dolandırıcılık tespitini yöneticilerin görevi olarak vurgulamaktadır. bu konuda denetlemenin rolü planlanmamış ve güvenilmez olmaktadır (Attiya ve Robin, 2007: 16).

Günümüzde şirketlerin mali tablolarında dolandırıcılık işlemlerinin önlenmesi, keşif ve tespit edilmesi dünya muhasebecilerinin ciddi endişeleri arasında yer almaktadır ve resmi muhasebeciler her zamankinden daha fazla dolandırıcılığa karşı koruyucu ya da taklitçi hizmetleri sunmak için kamu veya özel şirketler tarafından göreve alınmışlardır. Hemen hemen tüm organizasyonlar bir çeşit dolandırıcılıkla uğraşıyorlar ve kimisi hileli finansal raporlamayla ve kimisi çalışanlar tarafından küçük bir solgunluğa karşı karşıya gelmektedirler. Sahtekârlıklarla ilgili davaların oluşumunu hızlı bir şekilde gözden geçirirken dolandırıcılıklar genellikle uzun bir sureden sonra istihbarat ve izleme kuruluşların, çalışanların yöneticilerin ve medyanın raporları aracılığıyla ortaya çıkmaktadır ve bunlardan yalnızca küçük bir oranı Bağımsız denetçiler ve resmi uzmanlar tarafından ortaya çıkarmıştır. Bu grup, sahteciliğin bir sonraki adımında yargılama sürecinde yer almış ve yargı mercilerine suçun miktarı hakkında bir rapor vermişlerdir.

En net sonuç olarak, denetçiler tarafından kullanılan yöntemlerin ve raporlama amaçlarının (mali tabloların incelenmesi ve analiz edilmesi ve önemli sapmaları çıkarma amaçlı) birçok durumda dolandırıcılık keşfi ile tutarlı değildirler. Uluslararası muhasebe standartları ve ilkeleri, son yıllarda geniş yolsuzluklar ve dolandırıcılıklar yüzünden çarpıcı bir şekilde değişip, dolandırıcılık tespit yöntemlerini kapsayan sıkı kurallar denetçiler için gelişmişse de, dolandırıcılık ve sahtekârlık yöntemleri dolandırıcılar tarafından daha karmaşık hale getirilir ve bilimsel ve metodolojik ilkelerin kullanılması gün geçtikçe daha fazla hissedilmektedir. Dünyadaki önde gelen dolandırıcılık ve sahtekârlık denetleme kuruluşları dolandırıcılık ve yolsuzluklara elverişli ortam yaratan faktörleri aşağıdaki gibi sıralamışlardır.

1. Vergi ve muhasebe kanunları ve düzenlemelerinin ilgisizliği veya eksikliği, bunların bozulması,
2. Yönetim zayıflığı ve etkin izleme sistemleri ve süreçlerinin olmaması,
3. Uygun olmayan ve yanlış politikalar ve yönergeler ve aşırı güç yoğunlaşması,
4. Yargı sistemlerinin zayıflığı ve bozukluğu ve suçun yasal ve adli ispatının uzun süreci,
5. Artan enflasyon, düşük maaşlar, ağır vergiler ve yükler ve insanların alışkanlıkları ve tüketiminde değişimler,
6. Yetersiz insan kaynakları, mesleki yetkinlik eksikliği, arabacılık ve ayrımcılık,
7. Yöneticilerin ve çalışanların uzun süre görevde tutulması,

8. Etkili olmayan ve zamanında yapılmayan denetim ve rapor edilen yolsuzluklarla doğru bir şekilde başa çıkılamaması,
9. Yasa uygulayıcılara karşı teşvik eksikliği (Mehrani ve Hesarzadeh, 2011: 21).

Amerikan muhasebeciler derneği sadece ABD değil, birçok başka ülkedeki denetçilerin çalışmalarının temelini oluşturan yayınlara sahip olan organizasyondur ve dolandırıcılık tespiti için denetçilerin sorumluluğunu açıkça kabul etmektedir. Denetçilerin dolandırıcılık tespitinde ve raporlamasında yasal sorumlulukları olmaktadır. Büyük ihlaller örneği yönetim ve çalışanlar tarafından dolandırıcılıklar, hatalar ve diğer yasadışı faaliyetler, sahtekârlıklar ve yanlış raporlar için zemin hazırlaması eylemlerin yapılması suç işlemek amacıyla değildirler (Avustralya Denetim Standartları Kurulu, 200: 5).

İran Denetim Standartlarının 24. Maddesine göre dolandırıcılık, bir veya daha fazla müdür, çalışanlar veya üçüncü şahısların aşırı veya kayıtsız bir avantaj sağlaması için kasıtlı veya aldatıcı eylemi olarak tanımlanmıştır. Bazı araştırmalar dolandırıcılık artışını ve aynı zamanda maliyet artışını önermektedir. Dolandırıcılık maliyetleri, kurban şirketlerine üstlenilen maliyetler, dolandırıcılık tespitinde başarısız olan denetçilere uygulanan masraflar ve meslek kredisinin hasar görünmesi maliyetleri kapsamaktadır (Mehrani & Hesarzadeh, 2011: 13).

Şirkete karşı veya aleyhine açılan dolandırıcılıklar, aldatıcı finansal raporlama şeklinde yönetimin sahtekârlık sebebi veya malların suiistimali ve ihtilas şeklinde personelin sahtekârlık sebebi ortaya çıkabilir (Capardis, 2002). Denetimin niteliği ve sınırlamaları eksik çıkan dolandırıcılık hesaplanır. Örneğin, dolandırıcılık, muhasebe prosedürlerine aşına olan ve gizleyebileceği kişiler tarafından işlenebilir. Ayrıca, denetçileri dolandırıcılık tespit etme becerilerin tümüne sahip olmamaktadırlar (Velez, 2003: 6).

Bütçe baskısı diğer taraftan denetçileri sınırlandırmıştır. Buna ek olarak, denetçiler kendileri ise alan yönetimin uygulamalarını gözden geçirmelidirler. Dahası, dolandırıcılığın keşfedilmesiyle muhasebeciler çeşitli hukuki süreçler, düzenli mahkemeler ve yasal sorgulamalar ile karşılaşılırlardır. Bu nedenle onlar için dolandırıcılık tespitinden sonra açık gözlem görülmemektedir (Caparidis, 2002:5).

Denetçilerin dolandırıcılık da dâhil olmak üzere ihlalleri tespit etme yeteneği iyice incelenmiştir ve denetçiler sahte varlıkları tespit etmek için yasal sorumluluk üstlenmeleri konusunda ciddi baskı altındadırlar. Denetçilerin dolandırıcılık tespit etme yeteneğini arttırmak, denetim performansının çeşitli beklentilerin arasındaki boşluğu ve denetçilere karşı dava açma riskini azaltacaktır. Buna rağmen, denetçi yalnızca kendi deneyimi üzere dolandırıcılığı tespit etmek uzmanı olamaz. Bazı araştırmalar, denetimin yararlanıcıları denetçilerin daha geniş bir sosyal sorumluluklarını yerine getirmek istemektedirler. Diğer bir deyişle, onlar denetçilerin sahtekârlık tespit sorumluluğunu kabul etmesini beklemektedirler ki bu konu denetçilerin kendi görüşlerine aykırıdır.

Bir denetçi, ihlalleri tespit etmeye çalışmak isterse, kendi bilgisine ek olarak ihlallerin sebebiyle ilgili mesleki bilgisine, örneği psikoloji, kriminoloji ve sosyoloji sahip olmak zorundadır (Humphrey, 2009: 14).

Yönetim sahtekârlığı olasılığını tahmin edebilmek için, denetçiler finansal tablolarda özel analiz tekniklerden yardım alırlardır. Bu teknikler hesap bakiyelerini bireysel işlemleri dikkate almadan tahmin olasılığını sağlamaktadırlar. Basitçe muhasebeciler bu analitik yöntemleri kullanarak, mali işlemlerden hiçbirini ispatlamak zorunda kalmadan hesap bakiyelerin arasındaki ilişkileri anlayarak, yönetimin dolandırıcılık imkânını mali bilgilerin ifşa edilmesine belirtirlerdir (Mehrani ve Harsarzadeh, 2008:7).

Bu amaca yönelik analitik teknikler ve yöntemler üç üç kategoriye ayrılmıştır: niceliksel olmayan teknikler, basit niceliksel teknikler ve gelişmiş niceliksel teknikler. Gelişmiş niceliksel teknikler, sofistike istatistiksel ve yapay zeka metotlar örneği sinir ağları ve regresyon analizi gibi içermektedir. Örneğin, en yetkili araştırmalardan birinde, 75 sahtekâr ve 70 dürüst ABD'deki firma için yapılan regresyon analizinin sonuçlarına göre, dürüst şirketlerin yönetim kurul üyelerinin çoğu sahtekâr şirketlerin aksine şirket dışındadırlar. Bu konunun regresyon analizi, yönetim kurulunun üyelerinin nasıl seçilmesi dolandırıcılığa karşı önerilen bir strateji olabilir. ve bu konu hileli finansal tabloların karar verme sürecinde denetçilerin ilgisini çeken bir faktör olabilir. 1997'de, Birleşik Devletlerdeki Denetim Standartları Kurulu, 99 Numaralı Denetim Standart Duyurusunu "Finansal Tablolarda dolandırıcılığı idare etmek" adıyla yayınlamıştır.

Bu standart, muhasebecilerin her denetimde dolandırıcılık riskini değerlendirmesini gerektirir ve sahtekâr olabilecek her türlü tahminde müşterinin iç kontrol sistemini ve müşterinin yönetiminin denetimlere karşı tutumunu göz önünde bulundurmaya teşvik etmektedir. 99 numaralı standarda göre aldatıcı finansal raporlamayla ilgili risk faktörleri veya "kırmızı bayraklar" üç kategoriye ayrılabilir:

1. Yönetim özellikleri ve denetim ortamındaki etkisi,
2. Sanayi koşulları,
3. Müşterinin operasyonel özellikleri ve finansal istikrarı.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na bağlı olan Uluslararası Denetim Metotlar Komitesi, 240 numaralı uluslararası Denetim duyurusunu yayımlamıştır ve bu Standard'da denetçinin finansal tablolarda dolandırıcılık veya hata riskini açıklamıştır. Denetçinin hataları ve dolandırıcılıkları tespit etmede zorunlulukları, özellikle yönetim dolandırıcılığı, açıkça hitap etmiştir. Bu standarttaki dikkat çekici bir husus, şirket yöneticilerinin ve personelinin dolandırıcılıkları ayırt etmesidir ve sahte finansal raporlamayı güzelce tartışmaktadır. 99 Sayılı Denetim Standardı, dolandırıcılık tespiti konusunda muhasebecilere oldukça titiz bir rehber olmaktadır; böylece, muhasebeciler mali tablolarında dolandırıcılık yapılmasını önleyecek şekilde denetlemeleri mümkün olmaktadır (aynı kaynakta).

Son yıllarda, Dünya denetim literatüründe, sahtekârlık teorilerini ve yöneticiler arasında sahtekârlık tahmin modellerini sunma çabası gösterilmektedir. Bu modeller ve teoriler mali tablolarda olan dolandırıcılığı tespit etme etkinliğine ek olarak - geleneksel metotların aksine - denetçileri finansal tablolarda dolandırıcılık tespit etmesi için daha kısa bir zamanda ve daha düşük bir maliyette sunmaktadırlar.

Şirkette dolandırıcılık önleme sorumlulukları yönetim kurulu, denetim komitesi ve iç denetçi arasında bölünmüştür. Öncelikle, yönetim kurulu başlangıçta algılama ve dolandırıcılık önleme mekanizmalarını uygulama sorumluluğundadır. Yönetim Kurulu üyeleri dolandırıcılık bulguları hakkında açıklama yapması gereken kişilerdir. 240 numaralı " Ulusal Dolandırıcılık ve Yanılgı Standardına" (SNA240) göre, yönetim kurulu dolandırıcılık ve hata olasılığını azaltması için uygun iç kontrol ve muhasebe sistemlerini uygulamak ve sürdürmek ve aynı zamanda dolandırıcılık ve hata tespit etmek ve önlemekten sorumludur. Ancak bu sistemler dolandırıcılık ve hata olasılığını tamamen

ortadan kaldırılamazlar belki onun ihtimalini azaltabilirlerdir. İkinci adımda, Denetim Komitesi, riskleri yönetmekten ve yönetim kurulunun hileli uygulamalara karşı koyma çabalarını izlemekten sorumludur. ve sonunda, İç Denetçi dolandırıcılıklara karşı, riskleri ve dolandırıcılık kontrol etme rolüyle etkili bir savunma hattına sahiptir. Dolayısıyla dolandırıcılık önlemlerinin kurulda kullandığı ve dolandırıcılık tehlikeleri bağımsız olarak değerlendirmek mümkündür. Söz konusu faaliyetlerde iç denetçiler potansiyel dolandırıcılık tespiti için yeterli bilgiye sahip olmak, dolandırıcılık riskinden haberdar olmak, daha sonraki dolandırıcılık denetimi hakkına sahip olmak, kuruluşun üyelerinin sorumluluğunun farkında olmak ve sahteciliğin ortadan kaldırması veya azaltması için önlemler almak hakkına sahip olmalıdır. 240 numaralı Ulusal Denetim Standardı "Dolandırıcılık ve Kötüye Kullanım" (SNA 240) 'a göre, denetçi sahteciliği ve hataları önleme sorumluluğu ve yeteneğine sahip değildir. Buna ek olarak, bir yıllık denetimin hazırlanması dolandırıcılık ve hata riskini azaltmak için bir araç olarak düşünülmüştür. Uygulamada ve çoğu durumda, denetçi dolandırıcılık ve hata olasılığını bulunca, sorumlu firma gerçeği keşfetmeye çalışmaz ve mevcut araçlar ile sorunun olasılığını sahtekârlıkla ilgili kişileri kaldırarak veya kayıpları yerli kaynakları değiştirerek ortadan kaldırmaya çalışır. (ve nadiren tespit edilen suçlular tanımlanır). Bu eylemlerin tümü, şirketin prestijini ve kredisini piyasada korumak için yapıldır. birçok davada medya skandalıyla karşı karşıya kaldıklarında, bulunan şirketlerin yöneticileri, iç denetim sonrasında söz konusu dolandırıcılıktan haberdar olduklarını ve kayıplara ya da suçlulara saklandıklarını kamuya açıklamak zorunda kaldıklarında söylemektedirler. ve suçluları ve zararları kaplayarak firmalarını korumaktadırlar.

İç denetçilerle dolandırıcılık denetleme uzmanların roller ve sorumluluklar arasında eğitim ve uzmanlık türünü nedeniyle açık bir ayrım vardır. İç denetçilerin rolü ayrıca mesleki eğitim ve pratik becerilere dayanmaktadır. Uygulamada, iç denetçinin rolü çeşitli sorumlulukları içerir: denetlenen dolandırıcılık önleme mekanizmalarının kurulumunda yönetimin desteklenmesi, bir kuruluşun üst seviyesinde ve işletme uygulamalarında dolandırıcılık ve itibar kusurlarının değerlendirmesini kolaylaştırmak, dolandırıcılık tehlikeleri ve iç denetim arasındaki ilişkiyi değerlendirmek, sahtekârlık denetimi, dolandırıcılık denetim uzmanları için desteklemesi, İşsizliğin giderilmesine yönelik çabaların desteklenmesi, Dolandırıcılık karşıtı mekanizmalarla ilgili sorunları bildirmek,

denetim komitesine risk değerlendirmesi ve itibar veya şüpheli durumlarda ve dolandırıcılık davaları bildirmek olmaktadır.

İç denetçiler tamamen dolandırıcılığı önleme yeteneğine sahip olamamaktadırlar. Ancak şansını artırması ve semptomları doğrudan tanımlaması için prosedürleri ve uygulamaları yorumlamak hakkına sahiptir. İç denetçi, rolünü başarıyla yerine getirmek için üst düzey teorik bilgi ve pratik deneyime sahip olmalıdır. Kuruluşun çalışma alanındaki (örneğin, sigorta, perakende satış, iletişim vb.) olası sahtekârlik planlarını ve uygulamalarını belirleyebilmeli ve olası bir dolandırıcılık planının işaretlerini tanıyabilmelidirler. Yukarıdakilerin hepsini uygulamak ve iç denetim uzmanlaştırmak için belirli alanlardaki yatırım yapılması önemli bir ihtiyaçtır. Diğer organizasyonlar kuruluşun dışındaki uzmanlar ile (bir hizmet bağlantısına dayanarak) denetim fonksiyonun rehberlik için iletişim kurar ve böylece oldukça makul bir fiyata gelişmiş ve uzmanlaşmış hizmetler alabilirlerdir.

1.16. İÇ DENETİM PERFORMANS DEğERLENDİRMESİ

İç denetim, organizasyonun yönetilmesi ve işletilmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Bu Birim etkin bir şekilde çalıştığında ve kuruluşun operasyonlarına ve yönetimine hizmet ettiğinde, kuruluşun hedeflerinin ulaşmasına büyük yardımcı olabilir. Sonuç olarak, etkin bir iç denetim birimine sahip olan kuruluşların, iş ortamlarının risklerinin, süreçlerinin ve ticari sistemlerinin risklerini daha iyi anlamaktadırlar. Bu nedenle, iş ortamlarını sürekli iyileştirmek için uygun düzeltici tedbirleri uygulamaktadırlar. Ancak, iç denetimin itibarını korumak ve arttırmak için etkinlik ve performans kavramları incelenmelidir.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'ne göre iç denetim performansının arttırılması için komite yönetmeliğinde iç denetim fonksiyonu bağımsızlığının komite tarafından sağlandığı, iç denetçilerin yönetim, yönetim kurulu ve denetim komitesi ile sınırsız bir görüşme hakkı bulunduğu, komitenin iç denetim yönetmeliğini incelemesi ve iç denetçinin muhasebe kayıtları ve fiziksel varlıklara sınırsız bir ulaşım hakkı olduğunu görmesi, komitenin yıllık iç denetim bütçesini incelemeli ve iç denetime ayrılan kaynakların yeterliliğini değerlendirmesi konularında denetim komitesine görevler verilmelidir (Demirbaş ve Uyar,2006:186).

İç denetim faaliyeti alanında performans ölçütlerinin belirlenmesi, en yüksek nitel özelliklere ve standartlara uygun olarak denetim faaliyetinin amaç ve hedeflerine ulaşmada önemli ve hayati bir görevdir. Bu yönetici kılavuzu, iç denetim faaliyetlerinin performansları ve etkinlikleri ölçerek, müşteri hizmetleri ve paydaş hizmetlerini iyileştirmeye yönelik işlemleri sunmaktadır.

Performans ölçümünün paydaşlar (hissedarlar) perspektifinden tanımlamağı için ilk adım, işletme ortamında ve kuruluştaki operasyonlarda katılmış katma değer ve iyileştirmelerin yapılmasıdır. Bazı menfaat sahipleri, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler, bağımsız denetçiler, devlet kurumları ve yasa düzenleyiciler ve iç denetim birimleri olmaktadır. İç denetlemenin verimliliğini ve etkinliğini ölçen ana dallarını tanımlamak için ana kaynaklar Amerikan İç Denetçiler Derneğı (IAA) Uluslararası Uygulama Kurallar çerçevesi, iç denetim tüzüğü, yürürlükteki kanunlar ve yönetmelikler ve denetim programları ve stratejileri olmaktadır.

Etkinliğin ve verimliliğin ölçülmesi, nicel ve nitel olabilir. İç denetim faaliyetlerinin performansının ölçümü uluslararası standartlara uymanın yanı sıra aşağıdakileri içerebilir:

Risk yönetimi, kontrol ve organizasyon süreçlerinin iyileştirilmesine yardımcı olacak düzeyler,

1. Kuruluşun temel ve nesnel (objektif) hedeflerine ulaşma düzeyi,
2. Denetimin Program-performans sürecinin ilerlemesini gözden geçirmek,
3. Çalışan verimliliğinin Geliştirilmesi,
4. Denetim süreçlerinin etkinliğinin artırılması,
5. Kuruluşun operasyonlarını iyileştirmek için yürütülen programlarının sayısını arttırmak,
6. Menfaat sahiplerinin ihtiyaçlarının karşılanmasında etkinlik,
7. İç denetçilerin faaliyetleri için nitel güvence değerlendirmeleri ve kalite geliştirme programlarının sonuçları,
8. Denetimlerin yapılmasında etkinlik,
9. Muhasebeciler ve yönetim kurulun iletişim şeffaflığı,
10. Menfaat sahiplerinin ihtiyaçlarını karşılama konusunda etkinlik (istenilen hedeflere ulaşma).

İç denetim işlevinin etkinliğinden gerekli sonuçlar ve geribildirimlere ulaşmak, organizasyondaki paydaşlar için önemli olmaktadır. Bu nedenle, iç denetim onlara bu güvenceyi sağlamalıdır.

1.16.1. İlgili Standartlar

Amerika İç Denetçiler Derneği iç denetimi danışma, güven veren, bağımsız ve tarafsız bir çalışma olarak tanımlamaktadır ki değer katmak ve kuruluşun operasyonlarını geliştirmek için tasarlanmıştır. Amacı, risk yönetim süreçlerinin etkinliğini, örgütsel kontrol ve izlemeyi sistematik bir yaklaşımla değerlendirerek ve iyileştirerek organizasyonun hedeflerinin ulaşmasına yardımcı olmaktır.

Aşağıdaki standartlar, iç denetim faaliyetinin etkililiğini ve verimliliğini ölçmekle ilgilidir.

1.16.1.1. (1300) Kalite Güvencesi ve İyileştirme Programı

Üst düzey muhasebeciler, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan iyileştirme programlarının ve kalite güvencesinin geliştirilmesi ve bakımını izlemelidirler.

Tasarlanan Program, iyileştirme ve kalite güvencesi, iç denetim faaliyetlerini standartlar ve mesleki etiğin tanımı üzerine değerlendirebilir. Program aynı zamanda iç denetim faaliyetinin etkinliğini ve verimliliğini ve operasyonel iyileştirme fırsatlarını değerlendirir.

1.16.1.2. (1310) Kalite Güvencesi ve Program Geliştirme Gereksinimleri

Kalite güvencesi ve program geliştirme hem iç hem de dış değerlendirmeleri içermelidir.

1.16.1.3. (1311) İç Değerlendirmeler

İç değerlendirmeler aşağıdakileri içermelidir:

- İç denetim performansının sürekli izlenmesi ve

- Kendini değerlendirme yoluyla veya denetim bilgisi ve becerileri olan diğer personel aracılığıyla performansın periyodik olarak gözden geçirilmesi.

1.16.1.4. (1312)Dış Değerlendirmeler

Dış değerlendirmeler ve incelemeler, kuruluş dışında bir grup tarafından yılda en az bir kez yapılmalıdır. Üst düzey muhasebeciler, yönetim kurulu üyeleri ile aşağıdakiler hakkında görüşmelidirler:

1. Kuruluş dışından yapılan değerlendirmeler için ihtiyaç duyulması,
2. Organizasyon dışındaki denetçilerin yeterliliği ve bağımsızlığı.

Bu bağlamda, aşağıdaki standartları uygulayarak daha fazla rehberlik sağlanmaktadır:

- 1300- Kalite güvencesi ve iyileştirme programı,
- 1310- Kalite güvencesi ve program geliştirme gereksinimleri,
- 1311. İç değerlendirmeler,
- 1312. Dış değerlendirmeler.

Bu pratik kılavuz, performans karşılaştırması kullanımının iç/dış incelemelerini tamamlayan bir unsur olduğunu göstermektedir.

Bu pratik kılavuz, performans karşılaştırması kullanımının iç/dış incelemelerini tamamlayan bir unsur olduğunu göstermektedir.

1.17. YERLİ VE YABANCI PAYDAŞLAR

Genel olarak İç denetçilerin faaliyet alanındaki ana paydaşlar iç ve dış kategorilerinde ayrılmışlardır:

Kuruluş içindeki paydaşlar arasında şunlar bulunmaktadır:

1. Yönetim Kurulu Üyeleri (veya Denetim Komitesi gibi komiteleri),
2. Üst düzey yönetim,
3. Destek ve Operasyon Yöneticileri ve
4. İç denetçiler

Kuruluşun dışındaki paydaşlar şunları içermektedir:

1. Standartlar ve Kurallar Düzenleyicileri,
2. Bağımsız denetçiler,
3. Satıcılar ve
4. Müşteriler.

İç denetim biriminin faaliyeti paydaşların ve onların çıkarlarının belirlenmesiyle birlikte her paydaştan geri bildirimlerini istemek ve almak olmaktadır. Bu geribildirimlerin bazıları şöyledir:

1. İç denetlemenin amacı ve sorumluluğu ve bu hedefin kuruluşun farklı düzeylerinde anlaşılıp veya anlaşılmadığı?
2. İç denetim biriminin bağımsızlığı ve tarafsızlığı yeterliliği ve düzeyi,
3. İç denetim faaliyetinin amaç ve beklentilerini anlama,
4. İş planlar ve yönergeler ve bu faaliyetleri yürütenlerle olan ilişkileri,
5. Mevcut faaliyetlerin etkinliği ve kalitesi (organizasyon değer zinciri),
6. Programların doğasının ve geçmiş performansın bir yansıması olarak mevcut memnuniyet veya memnuniyet eksiklik düzeyi,
7. İç denetim faaliyeti kaynakları ile ilgili mevcut memnuniyet veya memnuniyet eksiklik düzeyi, ve
8. Değişen iş ortamı, ilgili riskler ve iç denetim biriminin bu konudaki güvencelerini ve tavsiyelerini sunma kabiliyetleri.

İç denetim biriminin faaliyeti, temel performans ölçümlerini - paydaş memnuniyeti, denetim süreçleri, risk değerlendirmesi, yetenekler ve kuruluşun faaliyetlerinde yenilik yapma becerisi – belirleyip ve değerlendirebilip ve onlar için uygun ve pratik çözümler sağlamalıdır. Yenilik, yetenekler ve kapasiteler arasında, teknolojinin, eğitimin ve sanayi bilgisinin etkin kullanımı yer alabilir.

Paydaşların memnuniyet düzeylerini belirlemede dikkate alınması gereken hususlar:

1. İç denetim katılımı iç ve de dış paydaşların görev ve beklentileri ile ilgisi,
2. Örgüt içinde yasallığın ve yasalara uyum düzeyi ve paydaşlar ve iç denetçilerin faaliyetleri ile olan ilişkileri,

3. Organizasyon faaliyetlerinin kapsam ve kalitesinin etkinliğini optimize etmeye yardımcı olan önemli kişiler, gruplar veya standart sağlayıcıların çalışmalarından gelen geri bildirim ve sonuçlar,
4. Kuruluşun niteliği (örneğin: devlet veya özel kuruluş ve kuruluştaki hiyerarşi),
5. İç denetim faaliyetleri tüzüğünde değerlendirilen belirli paydaşlara dikkat edilmesi.

1.18. İÇ DENETİM PERFORMANSI (ETKİNLİĞİN VE VERİMLİLİĞİN ÖLÇÜMÜ)

İç denetim, değerini kuruluşun yönetim çerçevesinin kilit bir bileşeni olarak etkili bir şekilde göstermelidir. İç denetim faaliyetleri güvenilir, ilgili ve makul performans metrikleri kullanılarak yönlendirilebilir.

1.18.1. Performans Ölçüm Süreci Oluşturmak

Etkin performans ölçümünün kriterlerini belirlemek için, üst düzey denetçi aşağıdakileri yapmak için bir süreç oluşturmalıdır:

1. Paydaş memnuniyeti, iç denetim süreçleri, yenilikçilik, kurumsal kapasite ve yetenekler gibi anahtar işlevleri tanımlamak,
2. Ölçüm ve performansın stratejik önlemlerini belirlemek. Stratejiler, İç Denetçiler Derneği ve diğer mesleki standartlar, yürürlükteki kanunlar ve yönetmeliklere uygun olmalıdır ve paydaşların memnuniyetini sağlamalıdır,
3. Sürekli izleme ve performans raporlarının analiz ve değerlendirilmesi

Bu konuda izlenecek süreç, Tablo 1.2'de adım adım gösterilmiştir.

Tablo 1.2. Performans Ölçüm Süreci

İç Denetimin Etkinliğini Açıklamak
Standartlar da Dâhil Olmak Üzere Derneğin Yürütme Kurallarını Gözden Geçirmek
İç Denetim ve Organizasyon Faaliyeti İçin Stratejik Planların Gözden Geçirilmesi
Denetim Komitelerinin Yönetim Kurulu Tüzüğü'nün ve İç Denetim Faaliyetlerinin Gözden Geçirilmesi
İç Denetim Faaliyetinden Gelen Beklentilerin ve Hedeflerin / Sonuçların İlk Değerlendirilmesi ve Geribildirimi
İç Denetimin Etkililiğinin ve Verimliliğinin Temel Tanımının Belirlenmesi
Etkinlik ve Verimlilik Kavramları Üzerine Ana Paydaşlar Arasında Bir Anlaşma Yapılması
▼
Kuruluş İçindeki ve Dışındaki Ana Menfaat Sahiplerinin Belirlenmesi
Organizasyon İçi ve Dışı Ana Paydaşların Organizasyon ve Faaliyetler İçin Belirlenmesi
İç Denetim Faaliyetlerine Doğrudan veya Dolaylı Olarak Dayanan Kişiler
İç Denetim Faaliyetlerinden Doğrudan veya Dolaylı Olarak Yararlanan Kişiler
İç Denetim Faaliyetlerini Destekleyen Kişilere Dikkat Etmek
▼
İç Denetim Etkinlik Kriterlerinin Geliştirilmesi
İç Denetim Faaliyetlerine İlişkin Kilit Paydaşların Beklentilerini Anlamak
İç Denetim Biriminin Özelliklerini, Bu Birim Tarafından Sağlanan Raporların ve Ana Menfaat Sahiplerinin Kapasitelerini ve Bu Alandaki Eksiklikler ve Gelişmelere Olan İlişkileri Anlamak
Kurumsal Karne ¹ Gibi Ölçme Araçlarının Geliştirilmesi ve Verimlilik ve Etkinlik İle İlgili Özellikler Arasındaki İlişki.
Menfaat Sahiplerinin Etkinliğini ve Verimliliğini Değerlendirmek İçin Yöntemler Konusunda Bir Anlaşma Yapmak
▼
Sonuçları İzlemek ve Raporlamak
Raporlamanın Şekli ve Sıklığı Hakkında Bir Anlaşma Yapmak Ki Onun İçinde Kuruluşun Büyüklüğü, Niteliği ve Yönetim Yapısı Dikkate Alın
Verimliliği ve Etkinliği Sağlamak İçin Periyodik Olarak İzleme ve Raporların Gözden Geçirilmesi Sürecin Kurulması
Raporların Sonuçlarını, İç Denetim Faaliyetlerine Kılavuz Olarak Kullanmak

¹Balanced Scorecard

1.18.2. İç Denetim İçin Fonksiyonel Performans Grupları

İç denetim faaliyeti, paydaş memnuniyeti, denetim süreçleri ve iç denetimdeki yenilikler ve potansiyeller gibi temel performans kriterleri gruplarını tanımlamalıdır. Denetim süreçleri, risk yönetimi, planlama ve denetim metodolojisini içermelidir. İnovasyon ve denetim yetenekleri, teknolojinin, eğitimin ve endüstri bilgisinin etkin kullanımını içerebilir.

İç Denetim Performans kriterlerini belirlerken aşağıdakiler göz önünde bulundurulmalıdır:

1. Performans ölçüm yöntemlerinin iç denetim faaliyetleri stratejisi ile ilişkin etkisi nedir?
2. Performans ölçüm yöntemleri hem nicel ve hem de nitel göstergeleri içeriyor mu?
3. Performans ölçüm yöntemleri sürekli gelişimi nasıl etkilemektedir?

İç denetim fonksiyonuyla ilgili bilgi gruplarının ilişkisi şöyledir:

	Denetim Komitesi	
Denetlenen Yönetim	İç Denemin Uluslararası Standartlar, Kurallar, Yöntemler ve Öncelikler	İç Denetim Süreçleri
	Inovasyonlar ve Yetenekler	

1.18.3. Performans Ölçümü Kriterleri Özellikleri: Niteliksel Niceliksele Karşı

Hem niceliksel hem niteliksel ölçüt grupları, iç denetim faaliyetlerinin performansını kilit paydaşlara sağlamak için önemli değerlendirmek kriterler arasındadır ve her iki karşılaştırma grubunu kabul edilen standartlar, performans seviyeler veya beklentilerle uyumluluğu üzerine belirlenebilir.

1. Performans kriterleri genellikle mevcut, erişilebilir ve kolay anlaşılabilir bilgilere dayanmaktadır (örneğin, planlanan denetime karşı tamamlanan denetimlerin yüzdesi). Onların toplama işlemi daha az çaba istemektedir ve diğer kuruluşlardaki benzer ölçütlerle kolayca karşılaştırılabilir.

2. Niteliksel ölçütler genellikle eşsiz bilgi setinden, görüşmeler veya anketler şeklinde daha fazla zaman istenen metotlardan elde edilmektedir.

1.18.4. Özel Ölçütler

Standartları yerine getirmenin yanı sıra, iç denetim performansının ölçülmesinin hedefleri, risk yönetimini ve kontrol ve organizasyon süreçlerini iyileştirmeye yönelik yardım seviyesini artırmak, ana hedeflerin başarılması, denetim programındaki ilerlemenin değerlendirilmesi, çalışanların verimliliği, denetim – süreçler maliyetinin etkinliğin – değeri, süreçleri iyileştirmeye yönelik pratik programların sayısı ve paydaşların gerektirdiği etkililik derecesi olmaktadır.

Aşağıdaki resim, iç denetim faaliyeti için kullanılabilen kurumsal karne örneğidir:

	Denetim komitesi: -Memnuniyet ölçümü -Tehlike endişeleri -Uygulama girişi	
Yönetim / Denetçiler: -Memnuniyet ölçümü -Denetim başına ortalama teklif sayısı -Uygulanan düzeltici tekliflerin yüzdesi -Düzeltilen önlemler -Tasarruf -Süreçlerdeki değişiklikler	İç Denetim Derneğinin Standartları Öncelikler, Kurallar ve Politikalar	İç denetim süreçleri: -Risk kapsamı seviyesi -Planlı denetimler için tamamlanan denetimlerin yüzdesi -Teklif / denetim sayısı -Planlanan maliyetlere karşı gerçek maliyet -Her denetimin süresi (işlemin başından sonuna kadar) -İlkelere ve standartlara uygunluk -Kalite geliştirme yöntemlerinin güvence derecesi
	Yenilikler ve yetenekler: -Çalışan deneyimi -Eğitim saatleri / Denetim saatleri -Operasyonlarda yenilik ve iyileştirmeler sayısı -Geliştirilmiş işlem sayısı -Alışılmadık olayların ortaya çıkma riskinin yüzdesi	

1.18.5. Sonuçları İzlemek ve Raporlamak

İç denetimin etkinliği ve verimliliği paydaşlar ile periyodik olarak paylaşılmalıdır. Üst düzey denetçiler, iç denetçilerin etkililiği ve verimliliği hakkında ana paydaşlardan geri bildirimleri almalıdırlar.

Not: Kuruluşun özel gereksinimlerine ve paydaşlar talebine göre bildirilmesi gerekenler nedir? Aşağıda verilen sorular bu sorunu cevaplamaktadır.

İç denetim çalışmalarının performansı ve kalitesi hakkında mantıklı güvence sağlamak için paydaşlara ve hissedarlara cevaplanması gereken sorular şunlardır:

1. İç denetim faaliyeti, kuruluşun faaliyetlerinin nasıl geliştireceği konusunda makul bir güvence sağlamaktadır?
2. Yapılan iş iç denetim organizasyon şemasına göre mı?
3. İç denetçiler, iç denetim derneğinin etiğine uyuyorlar mı?
4. İç denetçiler tarafından yapılan çalışmalar uluslararası standartlara ve iç denetçilerin mesleki tecrübelerine uygun mudur?
5. Operasyonel faaliyetler yeterince etkili ve verimli midirler?
6. Verimlilik düzeyi tatmin edici midir?
7. Kuruluştaki beceriler uygun mudur?
8. Kuruluşun çalışmasının iyileştirilmesi alanında gerçekleştirilen eylemler ve faaliyetler paydaşlara ve hissedarlara değer katıcı mı?
9. Çalışmaya devam etmek için başka hangi araçlar ve kaynaklara ihtiyaç duyuluyor mu?
10. Denetçilerin faaliyeti, sürekli iç değerlendirme ve denetçilerin analizlerine, belgeler, politikalar ve prosedürlere bağlı mıdır?
11. Denetçilerin faaliyetleri, müşteri hizmetleri, risk değerlendirmeleri, dosya incelemeleri, performans analiz yöntemleri ve kurumsal karne değerlendirmesini içeren periyodik incelemelere bağlı mıdır?
12. Denetim ekibinin üyeleri mesleki eğitim ve deneyim geliştirmesine ihtiyaç duyuyor mu?
13. Denetim ekibi üyelerinin mesleki faaliyetleri yetkilerini ve yeterliliklerini temsil ediyor mu?

14. İç denetimin son beş yıldaki sonucu bağımsız bir niteliksel ifade olduğunu gösteriyor mu?

İç denetim derneğinin standartlarına göre iç denetçilerin faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini değerlendiren yöntemlerin örnekleri Tablo 1.3'de verilmektedir.

Tablo 1.3. Denetimin Verimliliği Değerlendiren Yöntemler

Performans Ölçüm Grubu	Performans Metrikleri	Etkililik Kriterleri
Deneyler	1. Toplam denetleme yapılan saatleri 2. Toplam denetim numarası 3. Zamanında ve duyarlı performans 4. Personelin performansı harcanmış zamana göre 5. Her denetçinin tamamlanmış çalışmaları 6. Gerçek zamanlı saatler, tahmini saatlere karşı 7. Denetim raporu zaman döngüsü 8. İç denetim verilen rapor sayısı programa karşı	1. Müşteri memnuniyeti sıralaması 2. Personel memnuniyet sıralaması 3. Denetim bulunmasından dikkat edilmesi gereken hususlar 4. Denetim önerilerinin uygulanmasının yüzdesi 5. Tekrarlanan bulguların sayısı 6. Geçmişten planlanmış yapılan denetim sayısı ve düzeltici işlemlerin alışveriş zamanında 7. Memnun olmayan paydaşlar konusunda denetçi düzeltme görüşünün sayısı
Menfaat Sahiplerine Hizmetler	1. Özel istekler cevaplanması 2. Yönetim taleplerini cevaplama ortalama zamanı 3. İç kontrol toplantı sayısı 4. Her 1000 çalışanda denetçi sayısı 5. Bir milyon dolar kazanca denetçi sayısı bölü milyon dolar mülkte 6. Planlanmış denetiminin tamamlanması 7. Harcanan örgüt bütçesinde tasarruf yüzdesi	1. Üstün kaliteli mallar ve hizmetler teslimatı 2. Denetçinin yönetimden beklentileri 3. Yönetim isteklerinin sayısı 4. Organizasyon işleminde tanımlanan tasarruf ve iyileştirme yüzdeleri
Yenilik	1. Denetimde modern teknolojinin kullanımı 2. Yaratıcılık ve verimlilik 3. İç denetim sayısı, iyileştirme grubu, geçmiş zaman.	1. İleri denetim süreçleri 2. Kurumdaki yararlı tecrübeler ve iç denetim faaliyetleri 3. Endüstride geçirilen saatler veya diğer özel eğitimler 4. Yenilik ve örgütsel profesyonellik 5. Liderlik düşüncesi

Tablo 1.3. (Devamı)

İşletme Bilgisi ve Becerileri		1. Karmaşık ticaret ortamını ve müşterilerin sorunlarını çözmek için bilgi uygulaması 2. Bilgi sanayisinin derin gelişmesi 3. Gelişen konulara ve endüstri trendlerine katılmak ve geliştirmek
Yöntem ve Bilginin Geliştirilmesi		1. İlgili teknik bilgiyi geliştirmek ve derinleştirmek: • İç denetim • Muhasebecilik • Düzenleyici / yasal • İşletme 2. Denetim metodlarıyla uyarlama
İşgücü Geliştirme (Denetçi)	1. Yıllık bilgilendirme toplantılarının sayısı 2. Programların yürütülmesini izlemek (gerçekler programlara karşı)	1. Bir iş başında olmanın ortalama ay sayısı 2. Personel dâhili devir rotasyonlarının sayısı 3. Denetçilerin ortalama yıllık tecrübesi 4. Sertifikalı denetçilerin yüzdesi 5. Üst düzey denetimin yüzdesi 6. Denetçiler için eğitim saatleri 7. Denetçiler değişim sayısı 8. organizasyondan aktarılmış denetçilerin sayı / organizasyonda kalan denetçilerin sayısının yüzdesi

İKİNCİ BÖLÜM

FİNANSAL PERFORMANSIN TEORİK TEMELLERİ

2.1.PERFORMANSIN TANIMI

Yirminci yüzyılda büyük ve çokuluslu şirketlerin ortaya çıkması ve mal sahipleri ve yöneticiler arasındaki ayrımın oluşumu ve ardından mülkiyet ve yönetim menfaat çatışması; alacaklılar, mal sahipleri, hükümet ve hatta yöneticiler de dâhil olmak üzere çeşitli katmanlar tarafından şirketlerin ve yöneticilerin performansının değerlendirilmesi dikkate alınmıştır.

Çıkar çatışması, yöneticilerin her zaman hissedarların çıkarlarını en üst düzeye çıkarmak için harekete geçmeyecekleri anlamına gelmektedir. Hissedarlar, mevcut çıkar çatışmasını yöneticilerin performansına uygun maaşlar ve menfaatler ödeyerek veya yöneticilerin eylem ve eylemlerini kısıtlamak için izleme maliyetlerini kabul ederek azaltabilirler. (Nowravesht ve Heydari, 2008).

Hissedarlar ve yöneticiler arasındaki çıkar çatışmalarını ele almanın bir başka yolu da performans değerlendirme sistemlerinin kullanılmasıdır. Performans değerlendirmesi, herhangi bir yönetim kontrol sisteminin önemli bir parçasıdır. Stratejik bir plan oluşturmak ve kararları kontrol etmesi için bir şirkette farklı birimlerin nasıl çalıştığı hakkında bilgi gerekmektedir.

Şirketin performansı, çıkar gruplarının çeşitliliğine göre birçok faktörleri kapsamaktadır ve bunların her birinin önemi, büyük oranda, şirketin faaliyet gösterdiği çevrenin türü ve özelliklerine bağlıdır. Fakat genel olarak, bir şirketin değişkenleri ve performans göstergeleri nelerdir, uzmanlar arasında hala mükemmel bir anlaşma yoktur. Önemli olan, şirketler performansın çeşitli ölçütlerinin önemini belirleyebilmesi için, kendi sektörlerindeki başarılı şirketlere dikkate alarak, kendi desenleri yapmalıdırlar. Şirket performansının önemi yönetim ödüllendirmeleri ve kurumsal hayatta kalması gibi akademik çalışmalarda ve pratik alanlarda, yapıyı ve nasıl ölçüldüğünü anlamak ve etkileyebilecek faktörleri anlaması daha önemli hale gelmiştir (Fathi, 2010:14-16).

Devinney ve ark. (2004) şirketin performansını şu şekilde tanımlamışlardır:

1. finansal performans (kâr, aktif kârlılığı, yatırımın geri dönüşü, vb.)
2. piyasa performansı (satış, pazar payı, vb.)
3. özkaynak kârlılığı (özkaynak kârlılığı, ekonomik katma değer, vb.)

Şirketin performansının ölçülmesinde, uzmanlar pazara dayalı ölçütler ve finansal performans ölçütleri arasında önemli bir fark gözükmemektedir. Çoğu durumda piyasa payı (piyasa performansının en önemli göstergelerinden biri) ile kârlılık (finansal performansın en önemli göstergelerinden biri) arasında önemli bir ilişki olmasına rağmen ancak bazı durumlarda, pazar penetrasyonu koşulları gibi, bu ilişki mutlaka pozitif ve anlamlı olmayacaktır. Bu nedenle, performans değerlendirme sırasında, bu iki gösterge kategorisini genellikle ayırmayan pek çok akademisyenin aksine, piyasa temelli ölçütleri finansal performans kriterlerinden ayırmak en önemli önlemlerden biridir.

Performans kriterlerinin sınıflandırılması, bir şirketin başarısını nasıl tanımladığına bağlıdır. Devinney ve ark. (2004) şirketin performans kriterlerini paydaşlar, zaman çerçevesi ve ölçüm yöntemi açısından sıralamışlar. Şirketin performans kriterleri, ölçüm açısından sübjektif kriterler ve objektif kriterler olmak üzere iki kategoriye ayrılmıştır.

2.2. ÖRGÜTSEL PERFORMANS KRİTERLERİ

2.2.1. Performans Sübjektif Kriterleri

Sübjektif performans ölçütleri çoğunlukla, yöneticilerin ve şirket sahiplerinin yargısına ve ayrıca paydaş gruplarının kararlarına dayanan kriterlerdir. Bu kriterler arasında müşteri memnuniyeti, çalışan memnuniyeti, satış yöneticiler anketi, dağıtım kanalı anketleri vb. kaydedilmektedir. Sübjektif performans ölçütleri kategorisi bu araştırmanın tartışmasının konusu olmadığından dolayı, bu konunun tartışması yapılmamıştır (aynı kaynak).

2.2.2. Performans Objektif Kriterleri

Performansın objektif kriterleri, objektif verilere dayalı olarak tamamen gerçekçi bir şekilde ölçülen ölçütlerdir. Bu kriterler üç grupta tanımlanmıştır: muhasebe kriterleri,

finansal piyasa kriterleri ve muhasebe ve finansal kombinasyonel kriterler. Şirketin performans muhasebesi kriterleri arasında varlık getirileri, özkaynak kârlılığı, yatırımın geri dönüşüm oranı ve hisse başına kazanç gibi kârlılık göstergeleri yer almaktadır. Muhasebe metriklerinin uygulanmasına ilişkin endişeleri, hesaplama hataları, geriye dönük ölçütler, muhasebe prosedürlerinin etkisi vb. olmaktadır.

Şirketin finansal piyasadaki performansının metrikleri ekonomi ve finans edebiyatında ve finansal analistler ve yatırımcılar arasında özellikle önem taşımaktadır. Hisse senedi fiyatları, hisse senedi getirileri ve defter değerinin borsa değerine oranı, finansal piyasa performansının bu kategoride ele alınabilecek en önemli önlemleri arasındadır. Finansal piyasa kriterlerinin uygulanması ile ilgili endişelerden biri, uluslararası ve ulusal değişkenlerin şirketin piyasa göstergeleri üzerindeki etkisidir. Ki şirketin kontrolü altında değildir ve ayrıca hesaplanmaları ve psikolojik etkileri için gerekli verilerin olmamaktadır (Aynı kaynak).

Muhasebe ölçütlerinin ve finansal piyasa kriterlerinin zayıf yönlerini göz önünde bulundurarak, muhasebe ve finansal piyasa kombinasyonel kriterleri, uzmanlar tarafından firmanın performansını ölçme konusunda dikkate alınmıştır. Bu kriterlerin en önemlilerinden bir Tobin'nin Q endeksidir. Belkide Tobin'nin Q'su, en yeni ve en yaygın olan kombinasyonel kriterlerden biridir. Bu endeks şirketin varlıklarının piyasa değerinin, değiştirme ücretine oranıdır. Bu endeks şirket varlıklarının piyasa değerinin, defter değerine oranına benzer; ve araştırmalarda bu iki değişken arasındaki ilişki% 90'dan fazla belirlenmiştir. Bu endeksin zayıf yönleri, şirketin finansal riskini göz önünde bulundurmamasıdır ve bu da bir dereceye kadar kullanımını sınırlandırabilir (aynı kaynak).

Bu araştırmada, şirketin yaşam döngüsünün finansal performans kriterlerinin açıklayıcı gücü üzerindeki etkisi araştırıldığından, aşağıda şirketlerin finansal performans kriterleri açıklanmış olacaktır.

2.2.2.1. Finansal Performans

Finansal performans kriterleri, finansal performansı ölçmek için kullanılan şirket performans kriterlerinin bir parçasıdır. Bu nedenle, finansal performansın tanımlanmasında, kurumsal finansal hedeflerin anlaşılması gerekmektedir. Şirketin mali performansı, paydaş gruplarının çeşitliliğine dayalı birçok faktörü içermekte olup ve bu faktörlerin her birinin önemi, büyük oranda, şirketin faaliyet gösterdiği çevrenin türü ve özelliklerine bağlı olmaktadır. Genel olarak paydaş grupları nasıl tanımlaması için iki ekonomik perspektif vardır. Bir görüş, kâr getiren şirketlerin kendi mali çıkarlarını takip ettikleri ve toplumun çıkarlarını düşünmemesidir. Bu nedenle, hükümet, müşteriler ve halk gibi paydaş grupları sahneye girmeli ve farklı mekanizmalar kullanarak hedeflerini empoze etmelidirler (Fathi, 2010: 23).

Diğer grup kar getiren şirketlerin, kâr elde etmeye çalıştıkları göz önüne alındığında, ekonomik verimlilik ve etkinlik talebinin en iyi araçlarından biri olduğunu düşünmektedirler ve sermaye sahiplerinin hedefleri dışında başka bir amaç düşünülmesine gerekli değildir. Son olarak, kurallar, düzenlemeler ve yasadışı davranış cezalarına göre ve ayrıca diğer paydaşların şirket performansına tepkisi nedeniyle, onların hedeflerine dikkat edilmemesi, şirketin pay sahiplerinin ana hedefine (Stok değerini en üst düzeye çıkarmak) engel olabilir. Dolayısıyla, şirketin yalnızca pay sahiplerinin payların değerini en üst düzeye çıkarmak hedeflerine saygı duymasa halinde diğer sosyal çıkarları ihlal ettiği savunulamaz. Bu nedenle, pay sahiplerinin şirketlere yatırım yapma sebebi, maddi menfaatleri elde etmektir ve maddi varlıkların artırılmasını bu yararların en önemlilerinden biri olduğu düşünülmektedir. Mali performansta dikkate alınan hedefler göz önüne alındığında, tanım şöyle olacaktır:

Mali performans, hissedarların servetini artırmak için şirketin finansal hedeflerine ulaşma derecesini ifade etmektedir(aynı kaynak).

Şirketin hissedarların zenginliklerini arttırmanın ana hedefini gerçekleştirmek için yönettiği operasyonel hedefler, şirketin finansal performansını ölçen göstergeler ve ölçütler içermektedir. Aşağıda mali performans değerlendirme modellerine incelenecektir.

2.2.3. Finansal Performans Değerlendirme Modelleri

Finansal rapor kullanıcıları, çeşitli ölçütleri kullanarak bir şirketin performansını değerlendirirler. Performansı değerlendirmek için genelde iki kategoriye ayrılabilir çeşitli yöntemler vardır: muhasebe modeller ve ekonomik modeller. Muhasebe modellerinde, şirketin hisse senedinin değeri, şirketin kârının kâr dönüşüm oranıyla çarpımından hesaplanmaktadır. Bu modellerde, kar, kazanç, kazanç büyümesi, kar payı, serbest nakit akışları, özkaynak kârlılığı ve varlık geri dönüş oranı gibi performans ölçütleri kullanılmaktadır. Performans değerlendirmesinin ekonomik modellerinde – ekonomik katma değer, rafine edilmiş ekonomik katma değer ve piyasa katma değeri olup firmanın değeri vb. mevcut varlıkların kârlılığı ve getiri oranı ile sermaye maliyeti arasındaki fark ile belirlenmektedir. Aşağıda, iki modelde farklı performans değerlendirme kriterleri belirtilecektir.

2.2.3.1. Muhasebe Modelleri

Mali raporlar, muhasebe bilgi sistemlerinin farklı örgüt dışı ve örgüt içi kullanıcı grupları için sağlanan en önemli sonuçlarından biridir. Raporlanan kar finansal rapor kullanıcıları için büyük önem taşımaktadır.

Yatırımcılar, şirketin performansını değerlendirmek ve tahminlerini buna dayalı olarak yapmak için muhasebe edilen kara güvenilir. Yöneticiler ayrıca, şirketin geleceğini planlamak için karı kullanıyorlar. Performans muhasebesi modelinde şirketin değeri, iki sayı çarpılarak elde edilir: ilk sayı, şirketin kârı ve ikinci sayı, kârın kâr dönüşüm oranı. Daha önce belirtildiği gibi, performans ölçüm muhasebesi modellerinde, bir firmanın değeri, kâr, hisse başına kar, kâr artışı oranı, özkaynak kârlılığı, yatırımın geri dönüşü, serbest nakit akış ve kar payı gibi çeşitli ölçütlerle bağlı olmaktadır. Muhasebe modelleri ayrıca iki geniş kategoriye ayrılmıştır; birinci kategori muhasebe bilgilerine ve ikincisi muhasebe ve piyasa bilgileri kombinasyonuna dayanmaktadır.

2.3. MUHASEBE BİLGİLERİNE DAYANAN KRİTERLER

Bu ölçütler, geçmişteki finansal tablolarının tarihi bilgileri ve ek notları kullanarak şirketin performansını ölçmektedir. Bu kriterler arasında kazanç, hisse başına kazanç,

kazanç artışı, kar payı, serbest nakit akışları, özkaynak kârlılığı ve varlıkların getirisi bulunmaktadır.

2.3.1. Hisse Başına Kazanç

Muhasebe karı kazançlar eksi maliyetleri içermektedir. Şirket taşıdığı faaliyetlerle ilişkin finansal dönemde gelir elde eder ve öte yandan, ürün üretimi ve hizmet sunumunda masraflar meydana getirir; bu bilgiler, mali dönemin sonunda şirketin kazançlarını belirlemek için eşleştirilir. Dolayısıyla, kâr şirketin performansını değerlendirmek için bir kriter olabilir.

Hisse Başına Kazanç (EPS), vergi sonrası net karın hisse adedine bölünmesinden elde edilmektedir ve doğal olarak karı ve kâr artışını etkileyen aynı temel sorunlardan etkilenmektedir. Yani, karları manipüle ederek veya muhasebede kabul edilen yöntemleri değiştirerek hisse başına kar da değişecektir. Aslında, hisse başına kar şirketin hisse değerini belirlemez; çünkü bazı durumlarda her bir payın karı azalmış, ancak hisse senetleri fiyatları artmıştır. Hisse başına kar belirli bir süre içindir ve şirketin değerini belirlemez. Bir şirketin hisse senedi fiyatını belirleyen şey, stokların arz ve talebidir ve arz ve talep, doğrudan gelecekteki kârların tahminine bağlıdır. Aşağıdaki faktörler geleceğin tahmininde etkilidirler:

1. Beklenen gelecek nakit akışlarının tutarı,
2. Beklenen gelecekteki nakit akışları ile ilgili risk veya teminat derecesi,
3. Nakit Akışı Süresi,

Böylece hisse başına kar, performansı ölçmek ve bir şirketin değerini belirlemek için bir temel olamayacağı görülmektedir (Selçuk,2016: 101).

2.3.2. Kâr Büyümesi

Kâr artışı, gelecekteki herhangi bir şirketin kârının belirlenmesinde bir kriter olarak kabul edilmektedir. Bu yöntemde, muhasebe karı, şirketin geleceğinin ve gelecekteki kârlılığının beklentilerini ve piyasa tahminlerini gösteren borsa fiyatı dikkate alınarak değerlendirilmektedir. Yüksek P/E katsayısı sahip şirketler hızlı büyüyen şirketler

olmasına rağmen, hızlı büyüme yüksek bir P/E katsayı için bir garanti değildir. Buradaki önemli konu şirketin nasıl hızlı büyümeye ulaşmaktadır. Büyüme oranı iki faktöre bağlıdır: yatırım miktarı ve yatırım getirisi oranı. Uygun bir yatırımda, yatırım getirisi sermayenin maliyetinden daha yüksektir. Örneğin, büyüme oranına ve aynı kâr miktarına sahip olan iki şirketin, değerleri eşittir; ancak bu iki şirketten biri kâr etmek için daha fazla para yatırırsa, değeri diğer şirketinkinden daha düşüktür. Kârın artması, kabul edilebilir bir geri dönüş oranı eşlik ederse, performans değerlendirmesi için daha iyi olur (Sandıkcı, 2014: 12).

2.3.3. Kâr Payı

Kâr payı, şirketin performansını değerlendirmek için bir başka kriterdir. Uzmanların birçoğu, her yıl hissedar kâr payını bölen kararlı bir politikasına sahip bir şirketin olumlu ve pozitif bir performans sergilediğini düşünmektedirler. Genellikle karlarını bölen şirketler yatırım yapmazlar ve kar payının ödemesi şirketin yatırım politikasına bağlıdır. Kârlı yatırım yapma olanağına sahip şirketler karlarını bir finansman kaynağı olarak gözükmektedir. Çoğu şirket, iki nedenden ötürü kârlarının önemli bir bölümünü hissedarlarına bölmektedir. Bu şirketlerin yatırım projeleri karlı değildir veya büyüme ve yatırım ihtiyaçları için yabancı fonlar sağlamayı düşünmektedirler. Kârlı projelere yatırım yapmanın imkânsız olduğu koşullar altında karları dağıtmak doğrudur. Ancak kârlar bölünür ve sermaye artırımını yoluyla büyüme için gerekli fonlar sağlanırsa, yanlış bir politika uygulanmaktadır. Çünkü sermayenin artışı en pahalı finansman türüdür. Karlar hissedarlar arasında bölünürse ve büyümek için gereken fonlar krediyle temin edilirse, şirket vergi tasarrufundan fayda sağlayacaktır. Ayrıca, kredilerin zorunlu geri ödenmesi nedeniyle yöneticilerin performansı artabilir (Sandıkcı, 2014: 8-10).

2.3.4. Serbest Nakit Akışı

Serbest nakit akışı, şirketin performansını ölçmek için bir ölçüttür ve varlığın bakımı veya geliştirilmesi için harcama yaptıktan sonra şirketin elinde olan nakit parasını göstermektedir. Fitch Değerlendirme Enstitüsü, serbest nakit akışını aşağıdaki gibi tanımlamaktadır:

Serbest nakit akışı, sermaye harcamaları ve faaliyet dışı giderler sonrası faaliyetlerden elde edilen nakit akışıdır.

Serbest akışın önemi, şirketin hisselerinin değerini artıracak fırsatlar sağlamaktadır. Nakit para olmadan, yeni ürün geliştirmesi, ticari eğitim, hissedarlara nakit kar ödenmesi ve borçların azaltılması mümkün değildir. Serbest nakit akışını hesaplamak için çeşitli hesaplama yöntemleri vardır. Ölçüm yöntemlerinden birinde, serbest nakit akışı aşağıdaki eşitlikle hesaplanır:

Net kar
+ Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortismanı
- İşletme sermayesindeki değişimler
- Sermaye harcamaları
= Serbest Nakit Akışı

Bir başka yöntemle serbest nakit akışı, işletme nakit akışından sermaye harcamalarının çıkarılmasıyla hesaplanır. İşletme nakit akışı nakit akışı formunun en üst satırında olup, net sermaye harcamaları söz konusu formun yatırım faaliyetlerinden alınıp, aralarındaki fark serbest nakit akımını göstermektedir. “Tahran Menkul Kıymetler Borsasına” kabul edilen şirketlerin karşılaştırılması için nakit serbest akışını bu yöntemle hesaplayıp kabul mektubunda ilan etmektedir.

Pozitif serbest nakit miktarı, şirketin maliyet ve yatırımları ödemesinden sonra nakit fazlalığını göstermektedir. Öte yandan negatif değer, şirketin maliyetlerini ve yatırımlarını karşılayacak kadar gelir sağlamadığını göstermektedir. Bu nedenle, yatırımcılar olayın nedenleri hakkında derin araştırmalar yapmalıdırlar. Bu konu şirketin akut sorunlarının bir işareti olabilir (Mohammad Nejad, 2014: 17).

2.3.5. Özkaynak Kârlılığı

Özkaynak kârlılığı, vergi öncesi kârın öz sermayeye bölünmesiyle elde edilen finansal oranlardan biridir. Bu nedenle, muhasebe karına edilen bütün itirazlara dâhil olmaktadır. Muhasebe kari çeşitli muhasebe uygulamalarından ve tahminlerinden

etkilenir. Başka bir deyişle yönetim amaçlarına göre muhasebe kar ve dolayısıyla özkaynak kârlılığını değiştirebilir.

2.3.6. Varlığın Geri Dönüş Oranı

Varlık geri dönüş oranı, net kar ile faiz giderlerinin toplamının tüm varlıklara bölünmesiyle elde edilen finansal oranlardan biridir. Varlıklardaki geri dönüş oranı, şirketin üretim ve satış becerileri ile ilgilidir ve şirketin finansal yapısından etkilenmez. Varlık geri dönüş oranı hesaplamasında muhasebe kârının kullanılması nedeniyle, muhasebe kârına edilen bütün itirazlara dâhil olmaktadır. Varlıklar bilançoda net defter değerinde gösterildiğinden, varlıkların gerçek değeri defter değerinden çok daha düşük veya yüksek olabilir. Bu nedenle, varlıklarda düşük geri dönüş oranı mutlaka varlıkların başka yerlerde kullanılması gerektiği anlamına gelmez. Ayrıca, varlıkların geri dönüş oranının yüksek olması, şirketin varlık satın almak ve daha fazla getiri elde etmek için daha fazla adım atması anlamına gelmez (Uluyol, 2014: 71-72).

2.4. MUHASEBE KÂRININ FAYDALARI VE ONA DAYALI PERFORMANS DEĞERLENDİRME KRİTERLERİ

Muhasebe karı, yatırımcılara, hissedarlara, yöneticilere, alacaklılara ve borsa analistlerine yönelik en yaygın performans ölçümüdür. Taahhüt varsayımıyla hesaplanan muhasebe karı, birçok muhasebe bilgi kullanıcısı tarafından performansı ölçmek için en önemli ölçütlerden biri olarak düşünülür (Lehn ve Makhija, 2007; Chen ve Dodd, 2001; Worthington & West, 2004). Örneğin, şirket değerini belirlemede, gelecekteki şirket kârını tahmin etmede, diğer kriterleri ve finansal bilgileri yorumlamakta, yöneticilerin performansını değerlendirmekte, akreditasyon sözleşmelerinde ve sermaye piyasasına girmek isteyen şirketleri değerlendirirken performans değerlemesi ölçütü olarak, muhasebe karı yatırımcılar ve alacaklılar tarafından kullanılmaktadır (Dechow, 2013). Ekonomik karar vermelerde muhasebe kârını kullanmasına rağmen, taahhüt varsayımı temelinde hesaplama yöntemi, bazı sorunlara neden olmaktadır.

2.5. MUHASEBE BİLGİLERİNE Ve PİYASA BİLGİLERİNE DAYANAN KRİTERLER

Bu kriterler mali tablolarındaki bilgileri ve ekteki notları kullanmanın yanı sıra, firma performansını ölçmek için çoğunlukla piyasa bilgilerini kullanırlar. Bu kriterler şirketlerin performansını ölçmek için, piyasa bilgileri yoluyla risk ve geri dönüşü kombine ederek ve bunu muhasebe bilgileri ile bileştirerek değerli bir temel oluşturmaktadır. Bu nedenle bu ölçütler, daha önceki ölçütlerin yararlarının korunmasına ek olarak bazı dezavantajlarını kaldırmaktadır. Piyasa bilgileri kullandıklarından, gerçeklerle daha uyumlu ve daha tutarlıdır, ancak daha az güvenilirler ve piyasa bilgileri sürekli değiştiği için bu kriterler nispeten dengesizlerdir. Genel olarak, bu ölçütler geçmişe dayalı metriklerden daha üstündür ve şirket performansını daha doğru ölçerlerdir. Bu kriterler, fiyat/kar oranını, piyasa değeri/defter değeri oranı ve Tobin'nin Q oranını içermektedirler (Jahankhani ve Zariffad, 2011).

2.5.1. Fiyat/Kazanç Oranı (P/E)

P/E oranı şirketlerin, endüstrilerin ve piyasaların durumunu analiz etmek için ortak bir araçtır ki bir hissenin piyasa fiyatının kar payına bölünmesiyle elde edilir ve yatırımcıların her bir para birimi için ödemesi gereken miktarı temsil eder. P/E oranı, şirketin kazancını hisse senedi değerlendirme temeli olarak kullanıp ve farklı yöntemlerle hisseler ve piyasa göstergelerini değerlendirmektedir. Bu oran bir hisse fiyat teklifinin piyasa değerinden düşük veya yüksek olabileceğini göstermektedir (Horasan, 2009: 182).

2.5.2. Piyasa Değerinin Stok Değerine Oranı

Bu oran, her hissenin piyasa değerini aynı hissesini defter değerine bölerek elde edilir. Her payın hisse başına kazanç defter değeri, tarihsel değerini temsil eder. Öte yandan, her payın hisse başına kazanç piyasa değeri, şirket tarafından kazanılacak gelecekteki nakit akışlarının bir yansımasıdır. Bu nedenle, eğer şirket yönetimi ve düzenlemeleri tüm performansla kendi fonksiyonları ve rollerini yaparsa, piyasa değeri tarihsel ve defter değerlerinden daha büyük olacak ve bu oran artacaktır. Piyasa değerinin defter değerine oranı, yatırımcıların geçmiş performansı ve şirketin gelecekteki umutları hakkındaki düşüncesini yansıtmaktadır (Gorbon, 2012, 15).

2.5.3. Tobin'nin Q Oranı

Bu oran şirketin piyasa değerini, şirketin varlık değişiminin değerine bölerek elde edilip ve kurumsal performansın bir başka ölçüsüdür. Bu oran James Tobin tarafından 1969'de belirlenmiştir. Tobin'nin amacı, Q endeksi ile şirket tarafından yapılan yatırım miktarı arasında bir sebep ve sonuç ilişkisi kurmaktır. Bir şirket için hesaplanan Q endeksi birden büyükse, yatırım için büyük bir teşvik vardır, yani büyük Q oranı şirketin değerli büyüme fırsatlarını gözükmemektedir. Q oranı birden küçükse yatırım durur.

Bu oranın faydaları:

1. Kullanıcılar ve finansal analistler için anlaşılması kolaydır,
2. Hesaplaması için gereken bilgiye ulaşmak kolaydır,
3. Bu endeks örtülü kazancın hesaplaması için sermaye piyasası önleminin katılımıyla, (1) Doğru riske göre düzeltilmiş iskonto oranını kullanır, (2) vergi kanunlarında ve muhasebe sözleşmelerinde sapmaları en aza indirir.
- 4 Bu kriter, daha çok piyasa bilgilerine dayanmaktadır, bu nedenle muhasebe kârının zayıf yönlerini içermemektedir.

Bu oranın dezavantajları:

1. Şirketin varlıklarının değiştirilme değerini hesaplamak zordur.
2. Borsaya üye olmayan şirketlerin borsa değerinin belirlenmesi ve hisse senetleri ile işlem görmeyen borsaya üye şirketleri, zordur.
3. Fraksiyon payında maddi olmayan varlıkların düşünülmediğinden, maddi olmayan varlıklara yoğun bir şekilde yatırım yapan bir şirketin performansı abartılmıştır.
- 4 Şirketin finansal riskini düşünmemek(Canbaş ve arkadaşları, 2005: 25-28).

2.6. MUHASEBE KARINA DAYALI PERFORMANS DEĞERLENDİRME MODELLERİNİN YETERSİZLİĞİ

Kârın büyük önemine rağmen, bu kriter manipüle etme kabiliyetine sahiptir ve yönetim, farkı yöntemleri seçerek karı çarpıtıp manipüle edebilir. Kâr manipüle etme imkânının bazı koşulları şöyledir:

1. Envanter değerlendirme yöntemi: Yönetici, duruma bağlı olarak envanteri değerlendirmek için kendi yöntemini seçebilir ve böylece karı manipüle edebilir.
2. Şerefiye amortisman yöntemi: Muhasebe karının miktarı, şirket tarafından kullanılan birleştirilecek metoda göre değişir. Bu durumda satın alma metodu kullanılırken, konsolide şerefiye, konsolide bilançoda gösterilir ve faydalı ömür üzerinden amortismanı tabi tutulur. Şerefiyenin amortismanı, amortismanı tabi maliyetlerle sonuçlanacak karı azaltacaktır. Ancak ittifak metodu yöntemini kullanırken şerefiye tanınmaz. Böylece, birleştirilmiş ittifak yöntemindeki kar, satın alma yönteminde bildirilen karın üzerindedir. Günümüzde yalnızca satın alma yönteminin kullanılmasına izin verilmektedir ve belirli koşullarda ittifak yöntemi kullanılmaktadır.
3. Ar-Ge Maliyetleri: Araştırma ve geliştirme maliyetlerinin nasıl maliyet hesabına katmak da karı etkiler.
4. Maddi duran varlıkların amortismanı yöntemi: kar ve zarar formunda raporlanan amortisman tutarı direkt hat, yılların toplamı, azalan metot vb. yöntemlerin kullanmasından etkilenir. Bir şirket, amortismanı hesaplamak için azalan yöntemi kullanırsa, amortisman gideri varlık ömrünün ilk yıllarında yüksek olup ve sonraki yıllarda azalacaktır. Dolayısıyla, kar miktarı ilk yıllarda düşük olup zamanın geçmesiyle artmaktadır. Bu yöntemi kullanarak, yönetici performansını daha iyi gösterebilirken, performansı arttırmak nedeni seçilen amortisman hesaplama yöntemidir.
5. Rezervler: Tahakkuk muhasebesi metodolojisine göre, yöneticiler her yıl borçlular, envanterler, teminatlar vb. işlemler için rezervleri düşünerek kârları düşürmektedirler. Bu rezervler tahminlere dayanarak hesaplanmaktadır, bu nedenle miktarı kolaylıkla değiştirebilir.

6. Sermayenin maliyetini dikkate almamak: Bu kriterin ana itirazı, şirketin gerçek değerini belirlerken kârın kalitesini göz önünde bulundurmak gerekirken, sadece karın miktarını dikkate alınmasıdır. Dolayısıyla, ne kadar yatırım yapıldığı ve ne kadar sermaye maliyetinin bildirilen muhasebeler hesaplanan karın kalitesini etkileyebilecektir.
7. Başarılı çabalara karşı tam maliyeti hesaplamak: Ar-Ge harcamaları ile ilgili bir diğer sorun, bir varlık olarak kaydedilirse, kısa bir süre sonra değerini kaybedebileceğidir. Veya başka bir deyişle araştırmaların başarısız olmasıdır. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri başarısız olursa ne yapmak gerekir? Bir maliyet olarak düşünülmemeli midir? Stewart'a göre cevap hayırdır. Çünkü başarılı araştırma ve geliştirme maliyeti başarısız araştırma ve geliştirme maliyetlerini de kapsamaktadır (Stewart, 2010:4).

Kâr temelli performans değerlendirmesi kriterlerinden her biriyle ilgili olasılıkların üstesinden gelmek için araştırmacılar alternatif yöntemler getirerek muhasebe kar tabanlı modellerin eksikliklerine değinmeye çalışmışlardır.

2.6.1. Ekonomik Modeller

Bazı araştırmacılar, örneğin Stewart (2010), Bacidor ve ark. (1997), Bausch ve ark. (2003), geleneksel performans değerlendirme kriterlerinin sorunları gidermek için yeni ölçütler aramaya devam etmişlerdir. Ekonomik kâr veya kalan kârlar üzerine teorilerin ortaya çıkması ile birlikte, ekonomik kâr hesaplamak için modeller önerilmiştir. Bu modellerde, net faaliyet karından vergiyi ve sermaye maliyetini çıktıktan sonra, ekonomik kâr veya kalan kâr olarak tanımlanmaktadır. Firmaların temel amacı, hissedarların zenginliklerini korumak ve arttırmaktır. Firmalar için değer yaratmak bu amaca ulaşmanın tek yoludur. Bu nedenle, ekonomik kârın (ekonomik katma değer) yaratılması, şirketin borsa değerini hissedarların refah düzeyini arttırarak, firmaların değer yaratma faktörü düşünülebilir. Bu kriterler, evrimlerinde (ekonomik katma değer, rafine edilmiş ekonomik katma değer, piyasa katma değeri ve kalan ekonomik kar) yöneticilerin davranışlarının karmaşıklığına işaret ederek, performanslarını değerlendirmeye ve çıkar çatışmasını ayarlamaya ve fiyatlarla ilgili bilgi sağlamaya çalışmakta olup özkaynak getirisini açıklamaktadırlar (Baush ve ark, 2003).

Aşağıda, ekonomik performans değerlendirme modelleri açıklanacaktır.

2.6.1.1. Katma Değer (EVA)

Ekonomik katma değer Stewart tarafından 1991'de en önemli performans değerlendirme kriteri olarak tanıtılmıştır. Stewart (1991), "Değer Arayışı" başlıklı kitabında, ekonomik katma değer ve piyasa katma değer kavramlarını tanımlamış ve faydaları üzerine açıklamalar yapmıştır. Bu performans değerlendirme kriteri, muhasebe kârı gibi geleneksel performans değerlendirme kriterlerinden, yöneticilerin, pay sahiplerinin ve diğer menfaat sahiplerinin hedefleri ile uyuşmasında daha anlamlı ve etkili bir önlem sağlamak için geliştirilmiştir.

Ekonomik katma değer, sermaye maliyeti de dahil olmak üzere tüm maliyetleri düşüldükten sonraki kara eşittir. Ekonomik katma değer, Alfred Marshall'ın (1920) ilk ortaya attığı kalan kar kavramının özel bir formülüdür. Marshall, kalan kârın pay sahiplerinin yatırım gelirini düşüldükten sonraki net kara eşit olduğunu belirtmiştir. Kalan kâr kavramını tanıttıktan sonra, bu kavram 1917'de Church tarafından muhasebe teorisine sokuldu ve 1960'da yönetim muhasebe tartışmalarına dâhil olmuştur. Kalan kârın getirilmesinden sonra, birçok şirket bunu performans değerlendirmesinde kullanmışlardır (Chens & Dodd, 1997: 318).

Yatırımcılar, finansal kaynaklar getirmek ve ticari risklere girmek için ödülleri beklediklerinden, işletme kârları hissedarlar için değer yaratmak için sermaye maliyetini aşmalıdır. Ekonomik katma değer altında yatan felsefesinin aşağıdaki ilişki aracılığıyla ifade edilmiştir (Bacidore ve diğerleri, 1997: 14)

$$EVA_t = NOPAT_t - WACC(Capital_{t-1})$$

NOPAT = Dönem sonundaki vergi sonrası net işletme karı

WACC = Ortalama sermaye maliyeti oranı

Capital_{t-1} = t dönem başındaki defter değerinin toplam değeri (t-1 dönem sonu)

Yukarıdaki formülden de anlaşılacağı üzere, değer sürücüleri işletme kârının ekonomik katma değer modeldeki, ortalama sermaye maliyeti ve istihdam edilen sermaye miktarı kullanılmıştır.

2.6.1.2. Ekonomik Katma Değer Faydaları

1. EVA mevcut net değer (NPV) ile yakından ilişkilidir. Diğer bir deyişle, EVA finans teorisi ile birlikte, pozitif NPV tutarlı projeler seçilirse, şirketin değerinin artacağını belirtmektedir.
2. EVA yöneticilerin kontrollerinin dışında hissettikleri ölçütler açısından değil, kendi kontrolü altındaki kriterler (sermaye geri donum oranı ve sermaye maliyeti) bakımından sorumlu etmektedir (Borsa fiyatı).
3. Performans ölçüsünün dahili kriteri olan EVA, şirketin hissedarlara en iyi şekilde değer yaratma başarısını göstermektedir.
4. EVA hedefleri belirlemek, performansı ölçmek, stratejileri değerlendirmek, sermaye tahsis etmek, ödül sistemi tasarlamak, sermayeyi artırmak ve fiyatlama için uygun bir yöntemdir.
5. EVA bir ekonomik performans ölçümü olarak diğer ölçütlerle örneği Katma Değer Katkısı (CVA), Stok Değeri Eklendi (SVA) ve Yatırım Üzerindeki Nakit Akışı Çıkışı (CFROI) tutarlıdır.
6. EVA bir performans ölçüsü olarak, muhasebe bozulmalarına daha az maruz kalmaktadır (Stewart, 1994: 71-84).

2.6.1.3. Ekonomik Katma Değerin Dezavantajları (EVA)

Ekonomik katma değer için belirtilen avantajlara ve muhasebe karına dayalı performans değerlendirme modellerine karşı faydalarına rağmen, bu model araştırmacılar açısından bazı eksikliklere sahiptir:

1. Ekonomik katma değer, kaynak fırsat maliyetinin defter değerine göre hesaplanmakta olduğu için, bir miktar yanıltıcı olabilir.
2. Ekonomik katma değer analizi için, bir şirkette kullanılan tüm kaynakları saptaması gereklidir. Bir şirketin faaliyetlerinde kullanılan varlıkların çoğu, maddi olmayan varlıklardır ki onların tanımlanması, değerini belirlemek ve sermayenin maliyetini belirlemek zor olmaktadır (Bacidor ve ark, 2011: 12).
3. Bazen ekonomik katma değer analizi mümkün değildir. Genel bir kural olarak, ekonomik katma değer analizi, yeni kurulan şirketler ve yatırım şirketleri için uygun değildir.

4. Ekonomik katma değerin bir diğer problemi, enflasyonun sonuçlarını bozmasıdır ve bu nedenle enflasyon dönemlerinde şirketin gerçek değerini tahmin etmek için kullanılamamalıdır (Ferguson ve Leistikow, 1998: 81).
5. Ekonomik katma değerin getirdiği sorunlardan biri, çalıştırma ve hesaplama maliyetinin yüksek olmasıdır. Operasyonel ekonomik katma değerin hesaplanması zaman alıcı ve masraflıdır. Çünkü bileşenlerini tasarlamak ve ölçmek için harcanacak çok harcama yapılmalıdır. Öte yandan, yöneticiler ve personel bu performansla kriteri kullanması için eğitim görmelidirler ki kendi performanslarını değiştirebilsin (Lovato ve ark, 2002: 13).

2.6.2. Piyasa Katma Değeri

Ekonomik katma değer teorisine göre, sermaye maliyetlerinden daha yüksek getiri elde etmek, şirketin değerini arttıracak ve sermaye maliyetinden daha düşük getiri sağlamak için şirketin değerini düşürecektir. Stewart (2001) değer yaratan şirketler için piyasa katma değeri adı verilen bir diğer kriterini ortaya koymuştur. Şirketin toplam piyasa değeri, şirketin yatırım yaptığı kaynaklardan fazla ise, şirketin hissedarlarına zenginlik yaratması sağlanmıştır. Şirketin piyasa değeri, yatırım yapılan kaynaklardan daha küçük olduğunda, şirketin faaliyeti hissedarlar servetinin kaybolmasına neden olmuştur.

Stewart (2001) firmanın piyasa değeri ile defter değeri arasındaki farkı piyasa katma değeri olarak tanımlanmıştır ve aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

$$\text{Piyasa Katma Değeri} = \text{Şirketin Piyasa Değeri} - \text{Şirkette İstihdam Edilen Sermaye}$$

Stewart'a (2001) göre, piyasa katma değeri bir şirketin değerinin ne kadarının hissedarın yatırıma eklendiğini veya azaltıldığını göstermektedir. Şirketin piyasa katma değeri yaratmayı başarması (hissedarların servet artışı) getiri oranına bağlıdır. Şirketin getiri oranı sermaye maliyetinden daha yüksek olursa, hissedarlar hisse senetlerini ilk yatırımlarını bir bonus eklenerek pazarda satarlar ve bu nedenle şirket pozitif piyasa katma değerine sahip olmaktadır. Şirketin sermaye maliyetinden daha düşük bir getiri oranına sahip olması durumunda, şirketin hisseleri ilk yatırım indirimiyle satılır ve şirket eksi piyasa katma değerine sahiptir. Başka bir deyişle, piyasa katma değerinin pozitif

veya eksi olması, şirketin sermayesinin maliyetine göre geri dönüş seviyesine bağlıdır. Ekonomik katma değer ile piyasa katma değeri arasındaki ilişki aşağıdaki gibidir:

Piyasa Katma Değeri = Eklenecek Tüm Ekonomik Katma Değerin Bugünkü Değeri

$$\frac{EVA_1}{(1+k)^1} + \frac{EVA_2}{(1+k)^2} + \dots + \frac{EVA_n}{(1+k)^n}$$

Piyasa katma değeri, geçmiş planların şimdiki net değeri ve şirket için karlı gelecek fırsatların net değerinin toplamıdır ve şirketin sermayesini başarıyla nasıl kullandığını ve gelecekte kârlı fırsatlarını tahmin edip onlara erişmek için nasıl planlandığını göstermektedir. Bu nedenle, bir şirketin piyasa katma değeri, şirketin ekonomik katma değerinin bugünkü değerine veya gelecekte beklenen kalan karları ile eşittir.

Ekonomik katma değer, performansı ölçmek için dâhili bir ölçü olmasına rağmen, piyasa katma değeri denilen dış bir ölçütün oluşturulmasına yol açmıştır. Bu kriter, yatırımcılar tarafından şirketin performansının değerlendirmelerini temsil etmektedir. Ekonomik katma değer dâhili Performans ölçümü ve piyasa katma değeri dış performans ölçüsüdür (Jahankhani ve Sajjadi, 2011: 7-8).

2.6.3. Rafine Ekonomik Katma Değeri

EVA'nın ana eleştirilerinden biri, kaynak fırsat maliyetinin. Şirkette defter değerine dayanılarak hesaplanmıştır. Ancak yatırımcılar piyasa değerine dayalı getirini beklemektedirler. Eğer yatırımcılar şirketi piyasa değerine satsalarsa ve elde eden parayı şirket ile aynı risk taşıyan varlıklar içinde yatırım yaparlarsa, şirketin toplam piyasa değerine dayanan bir yatırım maliyeti getirisi (WACC) elde etmesini bekleyebilirler ve yatırımlarının sadece defter değerini şirketin bilançosunda göstermek istemezler. Sonuç olarak, sermayenin maliyeti kaçınılmaz olarak yatırımcıların gerçek fırsat maliyetini yansıtmalıdır. Bu kusuru gidermek için Bacidor ve arkadaşları (1997) "Rafine Edilmiş Ekonomik Katma Değer" olarak adlandırdıkları bir ölçüm kriteri ile değiştirilmesini önermişlerdir. REVA'yı, yatırımcıların fırsat maliyetini vergi sonrası net işletme kârından piyasa değerine düşürdükten sonra net kar olarak tanımlamışlardır

$$REVA_t = NOPAT_t - WACC(Mcapital_{t-1})$$

$NOPAT_t$ = periyodun vergi sonrası net işletme karı

WACC = Ortalama sermaye maliyeti

$M_{capital\ t-1}$ = t dönem başındaki şirketin piyasa değeri (t-1 dönem sonu)

$M_{capital}$ iki şekilde hesaplanabilir:

$MV = MVA + I^{BV} = \text{Gelecekteki EVA'lerin şimdiki değeri} + \text{Kullanılmış Sermaye}$

$MV = M_{capital} = (\text{hisse sayısı} * \text{t döneminin başlangıcındaki borsa fiyatı}) + \text{Borçların toplam piyasa değeri} - \text{Cari borçlar}$

2.6.3.1. Rafine Ekonomik Katma Değerin Avantajları

Rafine ekonomik katma değer modeli, diğer ekonomik modellerin bazı eksikliklerini gidermek için geliştirilmiştir. Bu modelin avantajlarını diğer ekonomik modelleri ile karşılaştırıldığında beyan edilecektir.

1. **Operasyonel Performans Ticari Performansına Karşı:** Hissedarlar için servet miktarının ölçülmesine ilişkin ölçütler, yatırımcının dönem başında hisse satın alması ve dönemin sonunda satması durumunda performansı değerlendirmektendir. Hissedarlar için servet yaratımının bu tür kriterlerine "Ticaret Temelli Ölçme Kriteri" denilir. Buna karşılık, şirketin yatırımcıların perspektifinden işletme performansına odaklanan ölçme kriteri (ekonomik katma değer gibi) "Operasyonel Performansa Dayalı Ölçme Kriteri" olarak adlandırılır (Bacidor ve diğerleri, 1997: 10).
2. **Rafine Ekonomik Katma Değer Yüksek Düzeyli Bir Performans Kriteri:** Ekonomik katma değer bölümünde belirtildiği üzere, vergi sonrası net işletme karı, performans değerlendirme için uygun bir önlem değildir; çünkü bu seviyedeki işletme karının elde edilmesi için ne kadar sermayenin kullanılması gerektiğini göstermemektedir. Ayrıca bu modelde, yatırım olağan getirisi oranı gösterilmemektedir. Bu nedenle, bir uygun performans kriteri, vergi sonrası net işletme karına ek olarak, istihdam edilen sermaye miktarını ve beklenen sermaye getirisinin oranını içermelidir.

Böylece, rafine katma değer ekonomik katma değere kıyasla iki avantajı şöyledir:

Birincisi, rafine edilen ekonomik katma değer pozitif çıktığında, ortaklar için piyasa üzeri fırsat maliyetinden artı değer yaratılmıştır. Bu durumda, yatırımcıların dönem sonunda akımdaki faaliyet karı, sermayelerinin gerçek fırsat maliyetinden yüksektir. Ekonomik katma değer söz konusu olduğunda, bu konu her zaman doğru değildir, çünkü hissedarlar için getiri gerçek fırsatlarının maliyetinden düşük olduğunda ekonomik katma değer hala pozitif olabilir. İkincisi, rafine ekonomik katma değeri, yatırımcıların toplam kârının akışı (borç ve öz sermaye) üzerinde veya sadece özkaynaklar için kar akışına dayalı olarak hesaplanabilir. Bu özellik, ekonomik katma değer açısından yalnızca piyasa borç ve öz sermaye değeri, muhasebe değerinin değil, ekonomik defter değerine eşit olduğunda doğru olmaktadır (Bacidor ve diğerleri, 1997: 15-20).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İÇ DENETİMİN FİNANSAL PERFORMANS ÜZERİNE ETKİSİ: TAHRAN BORSASINDA BİR UYGULAMA

Sınırlı kaynak-sınırsız ihtiyaç çelişkisi, insan doğasından kaynaklanan bir tatminsizlik hissini çağrıştırmaktadır. Devletler var olduğundan bu yana toplumsal ihtiyaçların tatmini için sürekli kaynak-harcama ikilemine düşmüşler ve mevcut kaynaklarla nasıl daha etkin kamu hizmeti sunulabileceği çabasına girmişlerdir. Son dönemde yaşanan siyasi ve iktisadi değişimler küreselleşen dünyada yeni gelir-harcama sistemlerinin oluşumunu sağlayacak bir sürece girilmesine olanak sağlamışlardır. İşte bu noktada karşımıza performans yönetimi ve denetimi süreçleri çıkmış ve çok çeşitli kavramların mali sistemimize girmesini sağlamışlardır. Kaynak kullanımında verimlilik-etkinlik-tutumluluk kriterleri, performans hedefleri, göstergeleri, iç kontrol ve performans denetimi gibi çeşitli kavramlar son dönemin popüler terimleri olarak ön plana çıkmaktadır. Bu terimler arasında çalışma kapsamına iç kontrolün bir unsuru olan iç denetim ve kurum dışı yürütülen performans denetimi alınmıştır. İç denetim ve dış denetimin bir parçası olan performans denetimi kavramları bütüncül bir yaklaşımla sürecin kilit taşlarını oluşturmaktadır. Bu iki kavramın oluşturduğu sistem; hem kurumların dününe hem de bugünü ve yarınına ışık tutmayı sağlamalıdır. Bu amaçla çalışma kapsamında seçilmiş bazı ülke örneklerinden hareketle ülkemizdeki süreç ortaya konulacak ve ülkemiz açısından bir dizi önermeye yer verilecektir.

İç denetim; kurumun her türlü etkinliğini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak için, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir (tide.org.tr, 2012). İç denetim, organizasyona yönelik bir hizmet olarak o organizasyonun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için o organizasyon bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur (Moeller, 2005: 3).

Kurumlarda iç denetimin etkin çalışıp çalışmadığı, kurumların etkinliği ve verimliliği açısından önemlidir. Etkinlik, hem sonuçların hem de kaynakların bir arada değerlendirilmesini gerektirmektedir.

Yani, elde edilen çıktıya ne kadar girdi kullanılarak ulaşıldığı sorusunun sorulmasını gerektirir. Etkililik kavramında, dikkatler kaynaklardan çok ulaşılan sonuca yönelmişken, etkinlik açısından hem ulaşılan sonuç hem de kullanılan kaynak önem arz

eder (Güran, 2005: 115). Diğer bir ifadeyle etkinlik, işletmecilik boyutu itibariyle; organizasyonların belirlenmiş hedeflerine ulaşmak amacıyla gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonucunda bu amaçlara ulaşmayı belirleyen bir performans ölçütüdür. Dolayısıyla etkinlik amaçlara yönelik bir kavramdır ve amaçların gerçekleşme düzeyini işletmenin çıktılarıyla ilişkilendirerek belirler (Bakırcı, 2006: 87).

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bir işletmenin finansal performansı, bir işletmenin mali istikrarını sağlamak için operasyonel ve yatırım kararlarını ve stratejilerini kullanabilme yeteneğidir. Bir işletmenin finansal hedeflerine ve ölçütlerine göre mali hedeflerine ulaşmasının ölçüsüdür. Finansal sistemin kritik kısmı olan şirketler, bir ülkenin ekonomik kalkınmasına katkıda bulunmada önemli bir rol oynamaktadır. Mali performans göstergeleri geleneksel performans ölçüm ve denetimin temelir.

Bu çalışmada Tahran Borsası'nda işlem gören şirketlerin mali performansı üzerindeki iç denetim etkinliğinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bu çalışma, mevcut deneysel kanıtları değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Böylece, Mevcut olguların, iç denetimin finansal performans üzerindeki etkisinin arkasındaki görüş ve nedenlerle ne derece uyumlu olduğu araştırmaktadır. Bu amaçla, araştırmanın bulguları, piyasa aktörlerine, karar vericilere, finansal analistlere ve borsadaki potansiyel ve gerçek yatırımcılara iç denetim etkinliği faktörünü dikkate alarak finansal varlık ve menkul kıymetlerdeki yatırım projelerini analiz etmede yardımcı olabilir. Çünkü bu önemli faktörün göz önünde bulundurulması, en az risk ve en yüksek getiri ile en uygun yatırım portföyünün seçilmesine ve karar verme ortamının şeffaflığını ve elde edilen sonuçların ortaya çıkmasına yol açmaktadır.

3.2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ

Son mali skandalların ardından yatırımcıların finansal raporlama sistemine olan güvenleri ve güvenliği zayıflamış ve finansal raporlamanın kalitesi rapor edilen rakamların güvenilirliğini belirlemede önemli bir faktör olarak ortaya çıkmıştır. Sonuç olarak, finansal raporlamanın kalitesinin belirlenmesi ve sonuçları yatırımcılar, yöneticiler, yasa koyucular ve standart üreticilerinin ilgisini çekmektedir.

Birçok yönetici, iç denetim kuruluşunun görev ve rollerinde birçok değişiklik yapılmasına rağmen hala iç denetime geleneksel olarak bakmakta ve organizasyonda rol ve önemleri konusunda çok az güven duymaktadır. Kurumun diğer bölümleri gibi iç denetim, kuruluşun hedefleri için etkin bir şekilde çalışmalı ve kuruluştaki katma değer yaratmaya yardımcı olmalıdır. Bir organizasyonun her bir parçası iş ortamında etkinlik ve verimlilik için özelliklere ihtiyaç duyar. Kurumun önemli bölümlerinden biri olan iç denetçiler diğer yöneticilerle olan etkileşimleri ve mesleki ilişkileri, iç denetim amaçlarına ulaşmada önemli bir faktördür ve bir sonraki adımda, organizasyon bundan faydalanıyor. Kurumun farklı bölümlerinin iç denetçileri ve yöneticileri, birbirlerinin görev ve işlevleri ile karşılıklı menfaatlerinin farkında olmalıdırlar. İç denetçiler, mesleki standartlara uymak zorundadırlar ve her zaman görece bağımsızlık ve tarafsızlıklarını korumaya çalışırlar. İç denetimin organizasyon içindeki faaliyetleri, yöntemleri ve sorumlulukları ve raporlanma şekli açıkça tanımlanmalı ve yetkili kişiler ve gruplar iç denetim işlevini sürekli değerlendirmelidir. Örgütün yöneticileri, organizasyonu iyileştirmek ve işlevleri değiştirmek için iç denetim çalışmalarının sonuçlarını da kullanmalıdır.

Dolayısıyla yukarıdakiler göz önünde tutulduğunda Tahran Menkul Kıymetler Borsası'na kabul edilen şirketlerin mali performansı üzerinde iç denetimin etkisini değerlendirmek için bir soruşturma yapılması gerekliliği giderek daha fazla hissedilmektedir.

3.3. KAPSAM Ve YÖNTEM

Tahran Borsasında yer alan şirketler araştırmanın istatistiksel topluluğudur. Çalışmada örnekleme yöntemi sistematik bir silme işlemidir. Bu şekilde, istatistiksel örnek, aşağıdaki koşulların uygulanmasıyla istatistiksel topluluk arasından seçilir.

1. Bir yatırım şirketi veya holding şirketi olmasın,
2. 29 Mart'ta sona eren mali yılın bitiş tarihi ile karşılaştırılmasını mümkün kılmak,
3. Şirketlerin mali bilgileri çalışma döneminde mevcut olması,
4. Bu araştırmanın süresi, 2011'in mali yılının başından 2016 mali yılının sonuna kadar uzanmaktadır (6 mali yıl).

Tablo 3.1. Şirketlerin Sayısı

Tarama tablosu		
Açıklama	Sayı	Sayı
2016 yılına kadar borsaya kabul edilen toplam şirket sayısı		484
Araştırma döneminde borsaya kabul edilen şirketlerin sayısı	72	
Araştırma döneminde borsadan çıkan şirketlerin sayısı	69	
Mali, yatırım ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösteren şirket sayısı	55	
Homojen olması için, mali yılı 12/29 kadar bitmeyen şirketlerin sayısı	73	
Araştırma süresi içinde üç aydan fazla iş kesintileri olan şirketler	55	
Değişkenleri hesaplamak için gerekli bilgiye sahip olmayan şirketler	46	
Toplam elenen şirketler		(370)
Çalışmada incelenen şirketlerin sayısı		114

Bu araştırma 2011-2016 yıllarını kapsamaktadır. Çalışmada şirketlere ait bilanço, gelir tablosu ve şirketlerin yıllık denetim raporları, verilerin toplaması için kullanılmıştır ve Codal Sitesinden şirketler ait tüm finansal veriler sağlanmıştır. Codal Sitesi, Elektronik bilgiyi toplamak, izlemek ve yaymak için kullanılan sistem, kuruluşa kayıtlı şirketlerin ve Menkul Kıymetler Piyasası Kanunu'nun verilerini raporlamak için gerekli olanların finansal bilgilerin toplanması, analizi ve yaygınlaştırılması için tasarlanmıştır (www.codal.ir).

3.4. ŞİRKETLERİN İÇ DENETİM İLE İLGİLİ YAPILAN ULUSAL Ve ULUSLARARASI ÇALIŞMALARI

3.4.1. Literatürdeki Çalışmalar

İç denetim ile ilgili yapılan çalışmalar, ulusal ve uluslararası çalışmalar olarak iki başlıkta incelenecektir.

3.4.1.1.İç Denetim Üzerine Uluslararası Çalışmalar

Farouk ve Hasan (2014) denetim kalitesinin Nijerya'daki kote edilmiş firmaların finansal performansı üzerindeki etkisini incelemek üzere çalışmalarını tasarlamışlar. Çalışmanın verilerini temel olarak yayınlanan yıllık rapor ve hesaplardan ve çalışma örneğini temsil eden dört firmanın finansal tablolarından elde etmişler. Verilerin analizinde ve belirtilen hipotezlerin test edilmesinde SPSS kullanılarak çoklu regresyon analizi kullanılmışlar. Bulguların sonuçları, denetçi boyutunun ve denetçinin bağımsızlığının, Nijerya'daki kote edilmiş çimento firmalarının finansal performansı üzerinde önemli etkileri olduğunu göstermekte ve bağımsız denetçi finansal performans üzerinde denetçi boyutundan daha fazla etkiye sahiptir.

Alkhasa (2013) "Yerel yönetim organlarındaki mali ve idari performansdaki iç denetim fonksiyonunun Gazze Şeridi'ne ne ölçüde uyum sağladığını araştırmış. Bu çalışma, iç denetim fonksiyonunun, yerel hükümet organlarındaki mali ve idari performansa Gazze Şeridi'ne uyum sağlama derecesine katkısını belirlemek ve araştırmanın amaçlarını gerçekleştirmek için görüşme metodu ve anket formunu dağıtmış. Sonuçlar, iç denetim fonksiyonunun mali ve idari performans ayarında rolünü net bir şekilde göstermiş ve yerel yönetimler, mali ve idari verilerin geçerliliğini ve doğruluğunu sağlamak için tüm iç denetim prosedürlerini uyguladı ve iç denetçilerin iç denetim standartlarının taahhütü altında bulunmuştur.

Ahmad Al Daoud (2015) "Denetim Komitesinin Denetim Dışı Hizmetler ile Kurumsal Performans İlişkisi Üzerindeki Etkileri " adlı çalışmalarında yönetim kurulu çeşitliliği ve denetim dışı servislerin (NAS), Amman borsasında listelenen Ürdün endüstriyel firmaların kurumsal performansı üzerindeki etkisini araştırmıştır. Aynı zamanda denetim komitesinin NAS ile şirketlerin performans arasındaki ilişki üzerinde etki araştırdılar. Bu çalışmada, performans (ROA) varlık getirisi ve (ROE) özkaynak

kârını kullanarak ölçülmüştür. Bu çalışma, 2011 yılında Amman Borsasında kayıtlı 58 sanayi firmasını kapsamıştır. Bulgular NAS ve kurul çeşitliliğinin kurumsal performans ile önemli ölçüde ilişkili olduğunu göstermektedir. Bu çalışmanın bulguları, NAS'ın, bağımsız denetim denetçisinin işlevlerini sınırlandırarak firma performansını olumsuz yönde etkilediğini ve bu durumun sonuç olarak firmaların daha düşük finansal performansa neden olacağını göstermektedir. Bu çalışma, firmalara bir denetim komitesinin varlığının, performanslarının iyileştirilmesine olumlu katkıda bulunduğu sonucuna varmıştır.

Mohammed Al-Matari ve arkadaşları (2014) İç Denetimin Etkisi ve Firma Performans konusu üzerine yaptıkları çalışmalarında, iç denetim özellikleri arasındaki ilişkilerin bir yapısını önermeye; iç denetim görevlisinin mesleki nitelikleri, boyutu, deneyimi ve yeterliliği; ve firma performansını araştırılmış. Bu çalışma, iç denetim ve firma performansı arasındaki ilişkiyi kapsamlı bir şekilde gözlemlemektedir.

Prawitt ve ark. (2009), iç denetim kalitesi (deneyim ve nitelik) ile kazanç yönetimi arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Bu çalışma 2000-2005 mali yılları için 528 firma yılı gözlemleri için anormal tahakkuk modellerimizi tahmin etmek için yeterli veri elde etmiştir. Bağımsız değişkenler ve bağımlı değişken arasındaki ilişkiyi test etmek için OLS regresyon kullanılmıştır. Bulgu, iç denetim nitelikleri ile kazanç yönetimi arasında bir ilişki olduğunu göstermektedir.

Hutchinson ve Zain (2009), Malezya'da iç (denetim deneyimi ve muhasebe yeterliliği) denetim ve firma performansı (ROA) arasındaki ilişkiyi büyüme fırsatları ve denetim komitesinin bağımsızlığı ile araştırdılar. Örnek, yıllık raporlardan anket ve ikincil veriler olmak üzere iki yöntemle seçilmiştir. 2003 yılında Malezya Bursa'da listelenen 60 firma yer almıştır. Bu çalışma, iç denetim ve firma performansı arasındaki ilişkiyi test etmek için çoklu regresyon analizini kullanmış ve iç denetim kalitesi ile firma performansı arasında anlamlı bir ilişki bulmuştur.

Dahir' (2016)ın, çalışmasının amacı, somali'deki şirketlerin performansını etkileyen iç denetim uygulamaları faktörlerine ilişkin bir anket yapmaktır. Çalışma için 15 şirkette ve 402 elemana anket dağıtılarak yapılmış ve veriler SPSS kullanılarak analiz edilmektedir temel bulgular, iç denetim uygulama sürücülerinin bireysel olarak Somali'deki şirketlerinin organizasyonel performansı üzerinde olumlu bir etkisi

olduğunu ortaya koymak. İç denetim bağımsızlığı, iç denetim kalitesi, iç kontrol sistemi ve denetim risk değerlendirmeleri arasında önemli doğrusal bir ilişki olduğunu ve Somali'deki Şirketlerin performansı ile pozitif bir ilişki içerdiğini belirtti.

Ondieki (2013) Çalışmasının amacı, iç denetimin Kenya'daki ticari bankaların finansal performans üzerindeki etkisini belirlemektir. Araştırmacı finans bölümünde bir üst düzey yönetici seçti ve her üyeye için bir anket uyguladı

Veri analiz tekniği olarak nicel analiz ve regresyon analizi kullanılmıştır. Verilerin analizinde ortalama, standart sapma ve frekans dağılımı gibi tanımlayıcı istatistikler kullanılmıştır. Sonuç olarak iç denetim standartlarındaki değişiklikler, iç denetimin bağımsızlığı, mesleki yeterlik ve iç kontrol nedeniyle ticari bankaların finansal performanslarında daha fazla değişiklik olduğuna işaret etti; Ticari bankaların mali performansındaki değişikliklerin, iç denetim standartlarındaki değişiklikler, iç denetimin bağımsızlığı, mesleki yeterlik ve iç kontrol tarafından hesaplanabileceğini göstermektedir. Çalışma aynı zamanda, ticari bankaların mali performansı ve iç denetim standartları, iç denetimin bağımsızlığı, mesleki yeterlik ve iç kontrol arasında güçlü bir olumlu ilişki olduğunu ortaya koymuştur.

Kokabi ve arkadaşları (2014) araştırmalarının temel amacı, Tahran Menkul Kıymetler Borsasında kabul edilen şirketlerin mali tablolarının yeniden finanse edilmesine iç denetim fonksiyonunun ve denetim komitesi performansının etkisini araştırmaktır. Çalışmanın istatistiksel toplumu, 2008 ve 2013 yılları arasında Tahran Borsasında listelenen şirketlerdi. Tarama yöntemine göre numune sayısı 94 şirkettir. Bu araştırmada, iç denetim fonksiyonunun ve denetim komitesinin etkinliği, şirket mali tablolarının sunumunu yeniden finanse etmek üzerindeki etkilerini belirlemek için bağımsız değişken olarak düşünülmüştür. Şirket verilerinin % 95 güven düzeyinde çok değişkenli regresyon analizinin sonuçları, iç denetim fonksiyonunun ve denetim komitesinin performansının şirketin mali tablolarının yeniden finanse edilmesi üzerine ters etkisini göstermektedir.

Akpey ve Azembila (2016) Denetim komitelerinin kurumsal finansal raporlamanın kalitesini sağlamadaki rolü hem akademik hem de kurumsal yönetim düzenleyici kurumlar tarafından önemli ölçüde incelenmiştir. Çalışma, denetim komitesinin Gana Borsasındaki halka açık hisse senetlerinin performansı üzerindeki etkisini tartışıyor, çünkü pay sahiplerinin çıkarlarını korumak çok önemlidir. Bu çalışmanın amacı denetim

komitelerinin özellikleri ile firmaların performansları arasındaki ilişkiyi incelemektir. Veriler, 2015 mali yılı için Gana Menkul Kıymetler Borsası'nda bulunan 36 ticari şirketlerden toplandı. Bu çalışma, denetim komitelerinin özellikleri ile firmaların performansları arasında bir ilişki olduğunu ortaya koymuştur. Bu arada, denetim komitesindeki bağımsız üyelerin sayısı firmaların performansı üzerinde hiçbir etkiye sahip değildi. Bununla birlikte, mali veya muhasebe derecelerine sahip olan denetim komitesinin bağımsız üyelerinin sayısı firmanın performansı üzerinde olumsuz etkilenmiştir.

Woodland ve Reynolds (2003), çok değişkenli regresyon analizini kullanarak dolaylı denetim kalitesi ölçümleri ile finansal tablo analizi arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Denetim ücretlerinin mali tablolarla pozitif yönde ilişkili olduğunu ancak denetçi boyutu, görev süresi veya endüstri uzmanlığının denetim kalitesiyle öngörülen yönlerde ilişkili olduğuna dair bulgu bulamadıklarını tespit ettiler. Onların sonuçları, denetim kalitesini tahmin etmede bu dolaylı önlemlerin mevcut yararlılığı hakkında yeni kanıtlar temin etmektedir.

Nam (2011), Denetim ücretlerinin Yeni Zelanda'daki firmaların denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesi için bir vekil olarak ilişkisini incelemiştir. Yeni Zelanda firmalarının bir örneği için üç çoklu regresyon modeli kullanan araştırması, bir denetim firmasının denetleyicileri tarafından denetim dışı hizmetlerin sağlanmasının denetçinin bağımsızlığını, anormal denetim ücreti değişim oranının denetim kalitesi ile negatif olarak ilişkili olduğunu keşfetti ve bir önceki yılın denetçisinin bağımsızlığı, cari yılda müzakere edilen denetim ücretini etkiler.

AL-Muhtadi ve arkadaşları (2012), Bu araştırma, iç denetim faaliyetlerinin kalitesinin, kazanç yönetimi uygulamaları üzerinde olumsuz bir etkisi olup olmadığını test etmek için, iç denetim faaliyetlerinin kalitesi ile anonim şirketteki kazanç yönetimi arasındaki ilişkiyi incelemektedir. Bu ilişkide bağımlı değişken, kazanç yönetimi, bağımsız değişken ise iç denetim faaliyetlerinin kalitesidir. Araştırmacılar Miller oranındaki değişimi bağımlı değişkeni ölçmek için kullandılar, onbir değişken araştırmacılar tarafından bağımsız değişken olarak kullanmıştır; bilimsel nitelikler, profesyonel sertifika, eğitim, deneyim, iç denetim departmanının büyüklüğü, hazırlama işlemi ile ilişkili işin boyutu, ve finansal raporlamanın sunulması, operasyonlar ve şirket

bilgileri, iç denetimin örgütsel bağımsızlığı, İç denetim sürecine katılım eksikliği, iç denetim rehberinin varlığı ve iç denetim işlevlerinin performans kalitesini kontrol etmek için bir sistemin varlığı. İstatistiksel analiz sonuçları

1) iç denetimin kalitesi ile anonim şirketteki kazanç yönetimi arasında ters bir ilişki vardır,

2) mali rapor hazırlama ve sunma süreci ile ilişkili iç denetim çalışmasının boyutu, kazanç yönetimi üzerinde ters bir ilişki gösteren tek değişkendir.

3.4.1.2 Ulusal Çalışmalar

Akçaya (2013) Çalışmasında: iç denetim sürecinin kamu kurumlarının faaliyet sonuçları üzerindeki etkisini araştırılmıştır. Buna ek olarak, iç denetimin etkinliğini etkileyen faktörler incelenmiştir. Bu amaçla, belediyelerde görev yapan iç denetçilere 30 sorudan oluşan bir anket yapılmıştır. Anket, iç denetim süreci dikkate alınarak üç bölümden oluşmuştur. İç denetim sonucunda kurumun faaliyet etkinliğinin arttığı, iç denetim raporlarının kurumun etkinliğinin artmasına olumlu katkıda bulunduğu dair tespitlerde bulunulmuştur.

Çankaya ve arkadaşları (2012) Çalışmalarında, iç denetimin başarısında, uygulanan denetim türlerinin etkisi incelenmişler. Araştırma kapsamına ise kamu sektöründen Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri (TTKK'lar) alınmıştır. Araştırmada, TTKK'larda görevli üst yöneticiler ve denetim mekanizmasında yer alan müfettişler, kontrolörler ve denetçiler hedef kitle olarak seçilmiştir. Araştırmada, anket yöntemi kullanılmıştır. Anket sonuçları, AMOS adlı paket program ile “Yapısal Eşitlik Yöntemi” kullanılarak analiz edilmiştir. Analiz sonucunda, denetçi görüşlerine göre iç denetimin başarısında, uygunluk, bilgi ve sistem denetimlerinden ziyade, mali denetim ve performans denetimlerinin daha etkili olduğu sonucuna varılmıştır.

3.5. DEĞİŞKENLER

Bankaların performansı ile ilgili konular araştırmacılar tarafından büyük ilgi görmüştür. Bankalar ekonominin gelişmesinde önemli bir rol oynamakta ve yıllardır popüler araştırma konusu olmaktadır.

Banka performansının değerlendirilmesi, ekonomik çevre, iç operasyonlar ve dış faaliyetler arasındaki etkileşimin değerlendirilmesini içeren karmaşık bir süreçtir. Kar, bir bankanın hayatta kalmasının belirlenmesini yanı sıra bir bankanın ne kadar iyi gerçekleştirildiğini yansıtır.

Banka performansının iyileştirilmesine yönelik önemli bir araç olmakla kalmamakla birlikte, günümüzde artan rekabetçi piyasada bankaların ayakta kalma şansını artırmaya yardımcı olmak için yönetim planlamasının belirlenmesine yönelik bir rol oynamaktadır. Dolayısıyla, genellikle karlılık oranı bankaların performansının bir ölçütü olarak varsayılmaktadır. Literatürde, banka karlılığı genellikle varlık getirisi (ROA), özkaynak karlılığı (ROE) ile ölçülür (Muda, 2013: 123).

3.5.1. Bağımlı Değişkenler

Teorik olarak, varlık karlılığı (ROA) ve özkaynak karlılığı (ROE), karlılığın ölçülmesi için yaygın olarak ve sıklıkla kullanılan iki önemli orandır. Bunun nedeni, hem ROA, ROE hem de EPS, şirketlerin finansal tablolarındaki ana kalemlerle yakından alakalı olmasıdır. (Bashir, 2003: 38). Bu nedenle, ROA, ROE ve EPS şirket performansı ile ilgili araştırmalarda yaygın olarak kullanılmaktadır. ROA vergi sonrası karların varlıklara oranı olarak ifade edilir, ROE ise vergi sonrası karların özkaynaklara oranı ; ROA, şirket yönetiminin varlıklarını kazanç haline getirme kabiliyetini yansıtır. Yüksek ROA, genellikle, şirket yönetiminin varlıklarını kazanç haline getirme ve dolayısıyla daha iyi performans gösterme yeteneğini ifade eder. Öte yandan ROE, öz sermayenin doları başına kazanılan karı gösterir ve şirket yönetiminin, hissedarlar fonlarını kar elde etmek için kullanabilme yeteneğini yansıtır. Daha yüksek ROE, genellikle, şirket yönetiminin hissedarlar fonlarını etkin biçimde kullanabilme kabiliyetine sahip olduğunu ve dolayısıyla daha yüksek idari performansa neden olduğunu gösterir.

Hisse Başına Kazanç (EPS), vergi sonrası net karın hisse adedine bölünmesinden elde edilmektedir ve doğal olarak karı ve kâr artışını etkileyen aynı temel sorunlardan etkilenmektedir.

Yani, karları manipüle ederek veya muhasebede kabul edilen yöntemleri değiştirerek hisse başına kar da değişecektir. Aslında, hisse başına kar şirketin hisse

değerini belirlemez; çünkü bazı durumlarda her bir payın karı azalmış, ancak hisse senetleri fiyatları artmıştır. Hisse başına kar belirli bir süre içindir ve şirketin değerini değerlendiremez. Bir şirketin hisse senedi fiyatını belirleyen şey, stokların arz ve talebidir ve arz ve talep, doğrudan gelecekteki kârların tahminine bağlıdır. Aşağıdaki faktörler geleceğin tahmininde etkilidirler:

1. Beklenen gelecek nakit akışlarının tutarı,
2. Beklenen gelecekteki nakit akışları ile ilgili risk veya teminat derecesi,
3. Nakit Akışı Süresi.

Böylece hisse başına karın, performansı ölçmek ve bir şirketin değerini belirlemek için bir temel olamayacağı görülmektedir (Jahankhani ve Sajjadi, 2011).

3.5.2. Bağımsız Değişkenler

3.5.2.1. İç Denetim Niteliği

İç ve dış denetimlerin her biri için mesleki standartlar, iç denetim fonksiyonunun kalitesini sağlamak için gerekli faktörleri tespit etmiştir ve kalite iç denetim fonksiyonunun faktörlerini içerecek denetim standartlarını tanımlamaktadır:

- (1) eğitim seviyesi ile ölçülen yeterlilik ve Mesleki Sertifikalar,
- 2) taraflarca iç denetim raporunu kendilerine ileten tarafsızlık ve iç denetçilerin atanmasından sorumlu olan taraflar,
- 3) denetim programlarının doğruluğu ve yeterliliği ile ölçülen görevlerin performansının kalitesi ve denetim kapsamı.

İç denetçinin niteliği, denetim komitesinin önemli bir özelliğidir ve iç denetim kalitesini arttırmada hayati bir rol oynamaktadır. Oldukça nitelikli bir iç denetçi, iç denetim zorluklarını kolayca ele alır.

Birkaç iyi araştırmacı arasında, Hutchinson ve Zain (2009), denetçi yeterliliği ile kuruluşun performansı arasındaki ilişkiyi buldu. Sonuçlar, iç denetçi niteliğinin ve firma performansının belirgin bir rol oynadığını ortaya koymuştur. Mevcut araştırma, iç denetçinin niteliğinin ve firma performansının rolünü araştırmaya çalışmaktadır.

3.5.2.4. Satış Büyümesi

Bu çalışma, satış büyümesini bir kontrol değişkeni olarak kullanmaktadır ve satışların büyümesi, bir şirketin şirket performansını ve kurumsal yönetim uygulamalarını etkileyebileceği için, firma performansı ile pozitif yönde ilişkide olması beklenmektedir. Daha yüksek yatırım imkânı olan firmalar nispeten daha hızlı büyür (Durnev ve Kim, 2005). Teorik olarak, daha hızlı büyüyen firmalar, daha iyi bir gelecek performansı bekledikleri için daha yüksek değerlendirme alabilirler (Klapper ve Love, 2004). Ayrıca, daha fazla büyüme fırsatına sahip firmaların dış sermayelerini arttırmaları gerekecek ve sermayeyi çekmek ve maliyetini düşürmek için daha iyi kurumsal yönetime geçmek zorunda kalabilecekler (Beiner ve diğerleri, 2006). Önceki çalışmalar ayrıca, satış büyümesi ile firma performansı arasında pozitif bir ilişki olduğunu ve satış büyümesi olan şirketlerin daha yüksek net kar marjı, daha yüksek firma değeri ve daha iyi firma performansı olasılığı olduğunu göstermektedir (Shin ve diğerleri, 2015; Siagian ve diğerleri, 2013).

3.5.2.3. Denetim

Müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim kurumuna /firmasına bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından, kuruluşun talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde, kuruluşun mali tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır. Bağımsız denetimde asıl amaç mali denetimdir. Bağımsız denetim, işletmelerin mali durumu hakkında yatırımcıya yansız ve sağlıklı bilgiler vererek, asimetrik bilgi ve ters seçim olgularının ortaya çıkmasının engellenmesine yardımcı olmaktadır (Çatıkkaş ve diğ., 2012: 9).

3.5.2.4. Şirketin Büyüklü Yaşı

Firma büyüklüğü, çoğu zaman firma performansı açısından önemlidir. Çünkü büyük firmalar, finansmanı daha kolay bulabilir, daha iyi faiz oranı elde edebilir, daha iyi iskonto oranına (büyük miktarda satın aldığı anda) ve daha fazla piyasa gücüne sahiptir (daha yüksek fiyatla daha yüksek kâr elde etmek). Önceki ampirik çalışmalar firma büyüklüğünün kurumsal yönetimi olumlu bir şekilde etkilediğini ve firma performansının daha da arttığını göstermektedir. Genel olarak, ampirik çalışmalarda (Black et al., 2006;

Haji, N2014; Pervan and Višić, 2012; Siagian et al., 2013) toplam varlık ve toplam satışlar firma büyüklüğü için bir temsilci olarak kullanılır.

Denetim kalitesini artırmak için kısa yaşansa daha uzun yaşlı firmaları kullanmamız önerilmektedir. Şirketin markası ve itibarıyla ilgili düşüncelerin denetim kalitesini arttıracakları umulmaktadır. Enstitüleri küçük boyutlarla birleştirmek ve tesislerin küçük enstitülere verilmesiyle personelin büyümesine ve daha iyi eğitimine neden olması önerilir. Denetim kalitesini en üst düzeye çıkarmak için daha yaşlı firmaların kullanıldığı önerilmektedir

3.5.2.5. Yönetim Kurulu Sayısı

Bir denetim komitesi bileşimi icracı olmayan ve icra müdürlerinin oranını ifade etmektedir. İcracı olmayan yüksek yönetime sahip denetim komiteleri, icra müdürlüğüne sahip olanlardan daha fazla bağımsız olarak kabul edilir. İcra müdürlerinin şirketin üst yönetiminin karar verme sürecine hakim olacağına dair kanıt vardır ve sonuç olarak daha objektif kararlar alınmaktadır. Örneğin, Shivdasami (1993) ve Yermack (1996), yürütme direktörlerinin, paydaşların tüm bilgileri almasını önlemek için yürütmeye sınırlı olan direktörlere sınırlı miktarda bilgi açıkladığını bulmuştur. Yönetim direktörlerinin hakimiyeti, yönetim yapısı içinde zayıf kontrol mekanizmalarıyla sonuçlanır. Bu nedenle, denetim komitesinin çoğunluk üyeleri olan icrada yer almayan direktörlerin bulunması, komitenin bağımsızlığını geliştirecektir. İcracı olmayan yönetmenler kurumsal yönetişimde olumlu rol oynayabilir. Vicknair, Hickman ve Carnes (1993), denetim komitelerinin icracı olmayan yönetmen üyeliğinin oranı arttıkça 1980-1987 yılları arasında denetim komitelerinin üyeliklerinde önemli değişiklikler tespit etmiştir. Değişiklik, üst yönetimin stratejik karar verme sürecinde etkinliği ve objektifliği sağlamak için denetim komitesinin bağımsızlığının önemini yansıtıyor. Porter ve Gendall (1993), denetim komitesinin icrada görevli olmayan çoğunluktaki üyelerden en az üç üyeden oluşması gerektiğini gözlemlemişlerdir.

Denetim komitesinde icracı olmayan büyük bir yönetici kompozisyonu, bir denetim komitesinin itibarını iyi bir monitör olarak optimize eder. İcracı olmayan yöneticilerin, yönetim tarafından üstlenilen politikalarla ilgili olarak daha objektif ve daha eleştirel

olabilecekleri görülmektedir. Sonuç olarak, icrada görevli olmayan yöneticiler mali tablo düzenleme olasılığını azaltacaktır. (McMullen & Raghunandan, 1996).

3.5.2.6. Denetim Komitesi Üyelerinin Nitelikleri

Denetim komitelerinin sorumlulukları arasında kurumsal etik ortamın incelemesi ve değerlendirilmesi, finansal bilgiler, mevzuata uygunluk ve iç kontrol ve bilgi sistemleri bulunmaktadır. Açıktır ki, denetim komitesi üyeleri bu sorumlulukları yerine getirmek için gerekli niteliklere ve uzmanlığa sahip olmalıdır. Sonuç olarak, muhasebe ve finans bilgisi olmayan denetim komitesi üyeleri denetim komitesi üyeliğine hak kazanamayabilir. BRC (1999), en az bir üyenin muhasebe veya ilgili finansal yönetim uzmanlığına sahip olmasını önerir. Uzmanlık, "finans veya muhasebe ile ilgili geçmiş istihdam deneyimi, muhasebede gerekli mesleki sertifika ya da finansal gözetim yükümlülükleri olan bir CEO ya da diğer kıdemli görevli olmak ya da sahip olmak da dahil olmak üzere, bireyin mali özümsemesine neden olan diğer benzer deneyim ya da geçmiş" olarak tanımlanmaktadır.

3.5.2.7. CFO Değişkeni

CFO(cash flow from operation) işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları aynı zamanda şirketin devam eden faaliyetlerinden elde edilen nakit akımlarının bir göstergesidir ve bu fonlar yönetim kurulunun görüşüne göre çeşitli şekillerde kullanılır. Bunu, hisse sayısına bölerek her bir hisse için faaliyetten kaynaklanan nakit akışı belirlenir.

Nakit akışı, şirketlerin performansını etkileyebilir ve getirilerinde değişikliklere neden olabilir. Yatırımcılar için en önemli faktör, özkaynak kârlılığıdır. Hisse senedi getirileri, sermaye kazanımlarına ek olarak, hisse senedi varlıklarından elde edilen tüm gelirleri de içerir. Bu nedenle, sermaye piyasasındaki yatırımcılar, yatırımlarını en etkin şekilde harcamak istiyorlar. Bu amaca ulaşmak için, bir yatırımın getirisini öngörmek için bilgiye ihtiyaç duyulur. Bu bilgi kaynaklarından birisi, nakit akım tablosudur ve hisse değeri yatırım döneminde gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değerine eşit olduğundan, yatırımcıların nakit akışlarındaki farkındalığı önemlidir. Başka bir deyişle, bir şirketin işletme nakit akışlarını oluşturma kabiliyeti şirketin hisse değerine yansır; bu

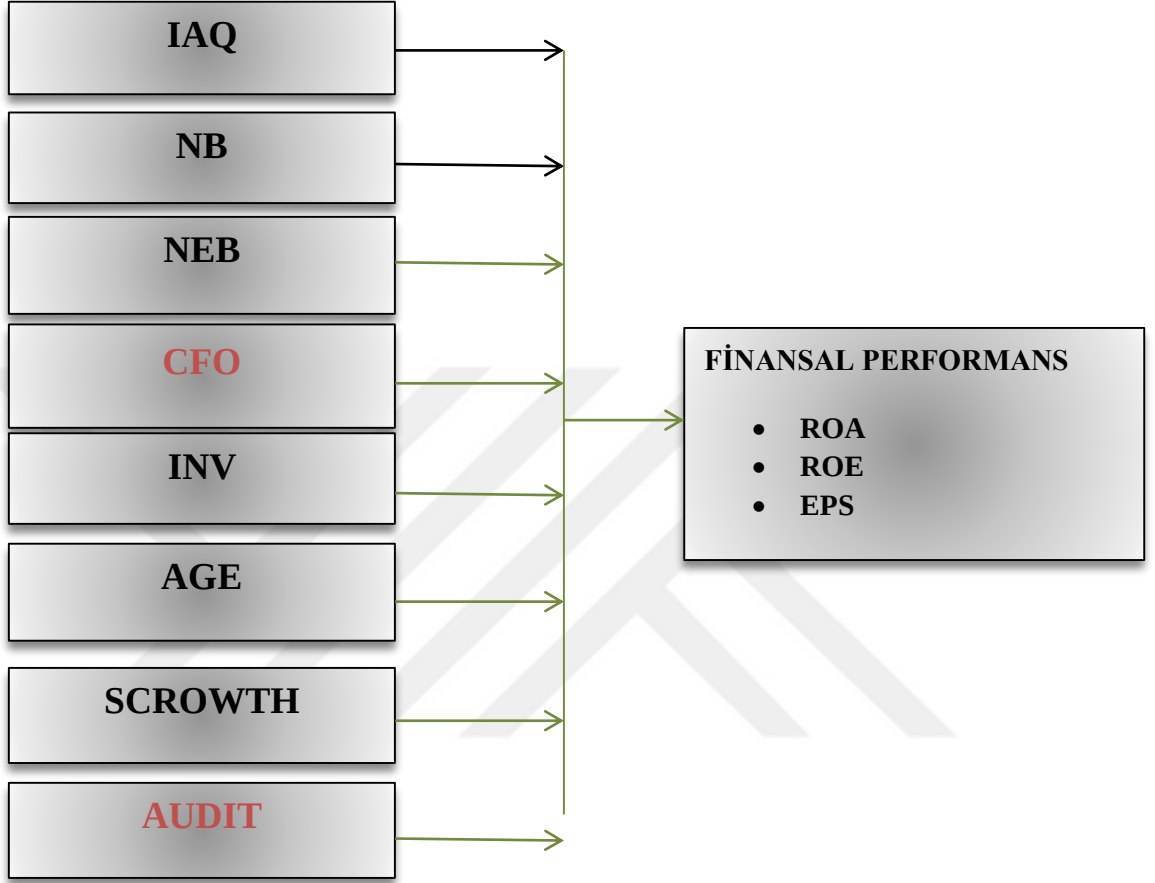
nedenle şirket nakit akışını tahmin etmek yatırımcıların o şirketteki getirilerini öngörmesine yardımcı olur.

İç Denetim ve Finansal Performans

Çoğu iç denetim uzmanı, etkin bir iç denetim işlevinin, gelişmiş finansal performans ile ilişkili olduğunu savunmaktadır. Beyanga'ya (2011) göre, etkin bir iç denetim hizmeti, özellikle, yükü azaltmaya, verimliliği artırmanın yollarını belirlemeye ve yetersiz korunan şirket varlıklarının olası kayıplarına maruz kalma oranını en üst düzeye çıkarmaya yardımcı olabilir. Bunların hepsi bir kuruluşun finansal performansı üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilir. Ayrıca, iç denetimin performansı artırmak için yönetimin paha biçilmez bir aracı olduğunu belirtti. Fadzil ve diğerleri (2005), iç denetçilerin bir şirketin hissedar değerini artırmak için daha etkin ve etkili bir şekilde çalışmasına yardım ettiğini de belirlemektedir. Son olarak Hermanson ve Rittenberg (2005), etkin bir iç denetim fonksiyonunun varlığının üstün organizasyonel performans ile ilişkili olduğunu savunmuşlardır.

3.6. MODEL

Bu bölümde, kavramsal çerçevede tanımlanan belirli değişkenler arasındaki ilişkiyi anlatılmaktadır.



Şekil 3.1. Şirketlerde İç Denetimin, Finansal Performans Üzerine Etkisi

3.7. VARSAYIMLAR

Ana hipotez: İç denetim performansının finansal performans üzerinde etkisi vardır.

İlk hipotez: İç denetim performansının aktif kârlılığı üzerine etkisi vardır.

İkinci hipotez: İç denetim performansının özkaynak kârlılığı üzerine etkisi vardır.

Üçüncü hipotez: İç denetimin performans hisse başına kazanç üzerine etkisi vardır.

$$ROA = \beta_0 + \beta_1 IAQ_{i,t} + \beta_2 NB_{i,t} + \beta_3 NEB_{i,t} + \beta_4 CFO_{i,t} + \beta_5 AUDIT_{i,t} + \beta_6 INV_{i,t} + \beta_7 SIZE_{i,t} + \beta_8 SGROWTH_{i,t} + \beta_9 LAGE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

$$ROE = \beta_0 + \beta_1 IAQ_{i,t} + \beta_2 NB_{i,t} + \beta_3 NEB_{i,t} + \beta_4 CFO_{i,t} + \beta_5 AUDIT_{i,t} + \beta_6 INV_{i,t} + \beta_7 SIZE_{i,t} + \beta_8 SGROWTH_{i,t} + \beta_9 LAGE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

$$EPS = \beta_0 + \beta_1 IAQ_{i,t} + \beta_2 NB_{i,t} + \beta_3 NEB_{i,t} + \beta_4 CFO_{i,t} + \beta_5 AUDIT_{i,t} + \beta_6 INV_{i,t} + \beta_7 SIZE_{i,t} + \beta_8 SGROWTH_{i,t} + \beta_9 LAGE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

3.8. METODOLOJİ

Bu araştırmada hipotezleri test etmek için çok değişkenli doğrusal regresyon modeli kullanılmıştır. Bir yandan bu değişkenler farklı şirketler arasında, diğer yandan 2011-2016 döneminde test edilmektedir. İlk adım, panel verilerini ve ilgili testlerini tanımlamaktır. Daha sonra, bütün modelin önemi ve bağımsız değişkenlerin önemi için testler açıklanmaktadır. Her bir istatistikte, karar verme prosedürü de testi reddetmek veya kabul etmekle ifade edilir. Bu çalışmada hipotezleri test etmek için Eviews 7 yazılımı kullanılmıştır.

Çalışmada yatay kesit ve zaman serisi verilerinin var olmasından dolayı uygun yöntem olarak panel veri analizi kullanılmaktadır. Panel veri analizi için oluşturulacak modellerde kullanılacak bağımlı ve bağımsız değişkenler Tablo 3.5'te sunulmaktadır. Bu bölümde öncelikle panel veri ekonometrisi hakkında teorik bilgi verilecek daha sonra ise uygulama sonucu elde edilen bulgular aktarılacaktır.

Tablo 3.2. Çalışmada Kullanılan Değişkenler

BAĞIMLI DEĞİŞKENLER	AÇIKLAMASI
ROA	Vergi sonrası karların varlıklara oranıdır. (Return on Assets)
ROE	Vergi sonrası karların özkaynaklara oranıdır. (Return on Equity)
EPS	Hisse başına kazanç, bilanço tarihine kadar hissedar sayısına göre net kar oranı hesaplanması
BAĞIMSIZ DEĞİŞKENLER	
IAQ	Araştırmada Joelle ve arkadaşlarının (2013) araştırmalarının takiben, İç denetimin performansı aşağıdaki iki kritere göre değerlendirilebilir: - Şirketin iç denetim biriminin yıllara göre derecesi , bu yıl ve iç denetim biriminin kurulduğu yıldaki farktan elde edilir. - Denetim biriminin işletme giderleri, eğitim masrafları, iç denetim personelinin maaşları ve faydaları, şirket varlıklarının toplamına bölünür.
NB	Yönetim Kurulu Üyelerinin Sayısı
NEB	Yönetim kurulunun icrada yer almayan üyelerin sayısı
KONTROLLÜ DEĞİŞKENLER	
CFO	Şirket faaliyetlerinden kaynaklanan nakit
INV	Stok oranı toplam aktifler
AUDİT	Denetim firmasının büyüklüğü (eğer mali tablolar denetim firması tarafından denetlenirse kukla değişken, 1 numaralı ve denetim firmaları tarafından gözden geçirilirse 0 olarak atanır)
SİZE	Şirketin büyüklüğü Aktif toplamının logaritması ile ölçülür.
AGE	Yaşam logaritması (yaş)

3.8.1. Panel Veri Analizi

Çoklu regresyon, verisine sahip olduğumuz değişkenlerin etkilerini kontrol etmede güçlü bir yöntemdir. Bu yöntem her bir değişkenin iki ya da daha fazla zaman aralığındaki değerlerinin yer aldığı panel veri denilen özel bir veri türüne gereksinim duymaktadır. Panel veride bağımlı değişkenin zaman içindeki değişimleri ile çalışırken birimler arasında değişen ancak zaman içinde sabit kalan, dışlanan değişkenlerin etkisini gidermek mümkün olabilmektedir (Stock ve Watson, 2011: 351).

Panel veriler farklı isimler alabilmektedir. Zaman serileri ve yatay kesit gözlemlerinin birleştirilmesi dolayısıyla zenginleştirilmiş veriler, karma veriler veya havuzlanmış veriler (pooled data) dendiği gibi; bir değişken veya denekler grubunun zaman boyunca gözlenmesi dolayısıyla uzun kesit veriler (longitudinal data) de denmektedir. Her ne kadar ince farklılıklar olsa da, bütün bu isimler, esasen yatay kesit birimlerinin zaman içindeki hareketlerini ifade eder. Bunun için, panel veri terimi diğer bütün terimleri kapsayacak şekilde genel anlamda kullanılmaktadır. Bu tip verilere dayalı regresyon modelleri panel veri regresyon modelleri olarak isimlendirilmektedir (Tarı, 2010: 475).

3.8.2. Sabit Etkiler ve Rassal Etkiler Modelleri

Modeli panel verilerine dayanarak tahmin etmek için, sabit etkiler metodu ve rasgele etkiler metodu gibi çeşitli yöntemler vardır. Sabit olduğu varsayılan eğim katsayısının yatay kesit birimlerine göre değişebildiği ancak zamana göre sabit olduğunu ifade eden modeldir. Her bir yatay kesit birimi için farklı bir sabit değer belirlenmekte ve birimlerdeki farklılıklar sabit terimdeki değişimlerle açıklanmaya çalışılmaktadır. Tesadüfi etkiler modelinde bireysel etkiler modeldeki açıklayıcı değişkenlerle ilgili değilse, yatay kesit birimlerine özgü sabit terimlerin tesadüfi olarak dağıldığının varsayılması ve bu doğrultuda model oluşturulması uygun görülmektedir. Birim ve zamana göre özel katsayıların değil özel hata bileşenlerinin belirlenmesi daha önemli olan bu modelde örneklem içindeki yatay kesit ve zaman verilerinde gerçekleşen farklılıkların etkisiyle beraber örneklem dışındaki etkilerde göz önünde bulundurulmaktadır (Greene, 2002: 285-287).

Panel veri analizinde sabit etkiler ve rassal etkiler modellerinden hangisinin kullanılması gerektiği önemli bir problemdir. Bu konudaki genel kanı, modelin tahmininde kullanılan örneklem grubu (örneğin bir ülke ya da işletme grubu) için bir yorum yapılacaksa sabit etkiler, örneklemden daha geniş bir grup (örneğin dünya geneli) için bir çıkarım yapılacaksa rassal etkiler modelinin daha uygun olduğu yönündedir. Modeldeki açıklayıcı değişkenlerin karakterleri de hangi yöntemin seçileceği konusunda önemli bir diğer etkidir (Greene, 2002: 301-302).

3.9. ARAŞTIRMA DEĞİŞKENLERİNİN TANIMLAYICI İSTATİSTİKLERİ

Araştırma döneminde (2011-2016 yılları) firma verilerini kullanarak, modelde yer alan değişkenlerin tanımlayıcı istatistikleri sunulmuştur.

Tablo 3.3. Değişkenlerin Tanımlayıcı İstatistikler

Değişkenler	NB	NEB	INV	SIZE	LAGE	SGROWTH
Ortalama	0.00338	4.99843	0.11585	0.21007	21.40039	0.21566
Ortanca	0.00336	5.00000	0.11611	0.00000	21.37911	0.21648
Std. Sapma	0.00185	0.50509	0.04138	0.40752	27.897	0.03991
Minimum	0.00025	3.00000	0.04329	0.00000	14.24404	0.14328
Maximum	0.00654	7.00000	0.18409	1.00000	26.45983	0.28425

Değişkenler	ROA	ROE	EPS	IAQ	CFO	AUDİT
Ortalama	0.20797	0.18233	3128	2.60650	2.08104	0.41594
Ortanca	0.20265	0.17766	3250	2.70805	2.00000	0.40000
Std. Sapma	0.25195	0.22088	546	0.45464	1.03735	0.20049
Minimum	-0.24232	-0.21244	1931	1.60944	1.00000	0.14286
Maximum	0.65365	0.57305	6863	3.21888	6.00000	1.20000

3.10. Yatay Kesit Bağımsızlık Testi (cross-section independent test)

Hangi birim kök testinin kullanılacağını belirlemek için Yatay Kesit Bağımsız testine ihtiyaç vardır.

Kesit olmayan Bağımsızlık Testi	İlk Nesil Kök Panel İncelemesi
Levin Lin,1992 , 1991	1- Nominal olmayan varsayımlarla birlikte kök testleri
Levin, Lin & chu 2002	
Harris–Tzavalis1999	
Im, Pesaran and Shin2001 , 1991	
Madala & Vu 1999	
Choi 2001 , 1999	
Breitung	
Hadri 2000	2- Ünitenin kök testi sıfır tolerans varsayımı ile
Kesit bağımlılığı açısından	İkinci Nesil Kök Panel İncelemesi
Bai & NG 2004	1- Operatif yapı
Mono & Perron 2004	
FİLİPSO SOL 2003	
Pesaran2003	
choi 2002	
O'Connell1998	2- Diğer Yaklaşımlar
chang 2004 & 2002	

Bu nedenle, yatay kesit bağımsızlık konusunda sıfır varsayımı kabul edilirse, birinci kuşak kök birim testleri kullanılır, ancak yatay kesit bağımsızlığı ile ilgili sıfır varsayım reddedilir ve bölüm bağımlılığı kanıtlanırsa, bu testler birinci nesil birimin köklerine uygulanır. Yatay kesit bağımsızlığını test etmek için PLS yöntemi önce modeli tahmin ederek yapılır. Bu nedenle, bu konu için, herhangi bir kök testinden önce, birim tahmin edilir ve kök testler, tahmini sonuçlara göre yapılır.

Tablo 3.4.İlk modeldeki bağımsızlık testi

Test	Istatistik Değeri	Özgürlük derecesi	Olasılık değeri
Breusch-Pagan LM	5.7727	903	0.1712
Pesaran scaled LM	3.4115	--	0.2183
Pesaran CD	9.7031	--	0.0932

Tablo 3.5. İkinci modelde bağımsızlık testi

Test	İstatistikler	Özgürlük derecesi	Olasılık değeri
Breusch-Pagan LM	7.0552	903	0.1021
Pesaran scaled LM	9.979844	--	0.0923
Pesaran CD	8.207937	--	0.0983

Tablo 3.6. Üçüncü modeldeki bağımsızlık testi

Test	İstatistikler	Özgürlük derecesi	Olasılık değeri
Breusch-Pagan LM	1.021844	903	0.1923
Pesaran scaled LM	3.130834	--	0.1012
Pesaran CD	0.245846	--	0.2387

Her üç modelde de yatay kesit bağımsızlık testinin sonuçlarına dayanarak, bağımsızlığı konusunda sıfır varsayımı kabul edilmiştir. Sonuç olarak, modelin değişkenleri ile ilgili testler, birinci nesil birimin kök testlerine dayanarak gerçekleştirilmiştir.

Tablo 3.7. Araştırmanın değişkenlerinin birim kök test sonuçları**AGE değişkeni**

Yöntem	Statistik	Olasılık değeri	Kesit	gözlem
Levin, Lin & Chu t*	-49.5226	0.0000	114	570
Im, Pesaran and Shin W-stat	305.907	0.0019	114	570
ADF - Fisher Chi-square	5687.11	0.0013	114	570
PP - Fisher Chi-square	657.607	0.0295	114	570

AGE değişkeni, birinci nesil kök testleri sonuçlarına göre bu değişken durağındır. I (0)

AUDIT değişkeni

yöntem	Statistik	Olasılık değeri	kesit	gözlem
Levin, Lin & Chu t*	-5.76205	0.0000	114	570
Im, Pesaran and Shin W-stat	7.21380	0.0002	114	570
ADF - Fisher Chi-square	31.5948	0.6781	114	570
PP - Fisher Chi-square	36.6373	0.4391	114	570

AUDIT değişkeni Levin, Lin & Chu metoduna göre durağındır. I (0).

CFO Değişkeni

yöntem	Statistik	Olasılık değeri	Kesit	Gözlem
Levin, Lin & Chu t*	-0.00161	0.4994	114	570
Im, Pesaran and Shin W-stat	3.30280	0.9995	114	570
ADF - Fisher Chi-square	56.4035	0.9943	114	570
PP - Fisher Chi-square	81.3357	0.6222	114	570

CFO değişkeni Levin, Lin & Chu metodu ve diğer yöntemlere göre 1.farkında olasılık değerlerinin %1 anlamlılık düzeyinde durağındır. I(1).

EPS Değişkeni

Yöntem	Statistik	Olasılık değeri	kesit	Gözlem
Levin, Lin & Chu t*	-247.752	0.0000	114	570
Im, Pesaran and Shin W-stat	-33.8886	0.0000	114	570
ADF - Fisher Chi-square	121.330	0.0073	114	570
PP - Fisher Chi-square	156.654	0.0000	114	570

EPS değişkeni tüm kök test yöntemlerine göre seviyede durağındır. I(0).

Satış Büyümesi (S GROTH) değişkeni

Yöntem	Statistik	Olasılık değeri	kesit	Gözlem
Levin, Lin & Chu t*	-247.752	0.0000	114	570
Im, Pesaran and Shin W-stat	-33.8886	0.0000	114	570
ADF - Fisher Chi-square	121.330	0.0073	114	570
PP - Fisher Chi-square	156.654	0.0000	114	570

GROTH değişkeni tüm kök test yöntemlerine göre seviyede durağındır. I(0).

INV değişkeni

Yöntem	Statistik	Olasılık değeri	kesit	Gözlem
Levin, Lin & Chu t*	-247.752	0.0000	114	570
Im, Pesaran and Shin W-stat	-33.8886	0.0000	114	570
ADF - Fisher Chi-square	121.330	0.0073	114	570
PP - Fisher Chi-square	156.654	0.0000	114	570

INV değişkeni Levin, Lin & Chu'nun sonuçlarına göre seviyede durağındır.

IQA değişkeni

Yöntem	Statistik	Olasılık değeri	Kesit	Gözlem
Levin, Lin & Chu t^*	-6.42004	0.0000	114	570
Im, Pesaran and Shin W-stat	3.41898	0.9997	114	570
ADF - Fisher Chi-square	61.5457	0.9786	114	570
PP - Fisher Chi-square	90.5254	0.0483	114	570

IQA değişkeni, Levin, Lin & Chu metoduna göre seviyede durağındır.

NB değişkeni

Yöntem	Statistik	Olasılık değeri	Kesit	gözlem
Levin, Lin & Chu t^*	-4.60628	0.0000	114	570
Im, Pesaran and Shin W-stat	3.65452	0.9999	114	570
ADF - Fisher Chi-square	402.011	0.0300	114	570
PP - Fisher Chi-square	46.3294	0.9999	114	570

NB değişkeni, Levin, Lin & Chu yönteminin sonuçlarına göre seviyede durağındır. I(0)

NEB değişkeni

Yöntem	Statistik	Olasılık değeri	Kesit	Gözlem
Levin, Lin & Chu t^*	-4.32781	0.0000	114	570
Im, Pesaran and Shin W-stat	-0.86196	0.1944	114	570
ADF - Fisher Chi-square	105.859	0.0720	114	570
PP - Fisher Chi-square	130.273	0.0015	114	570

NEB değişkeni tablo sonuçlarına göre seviyede durağındır. I(0)

ROA değişkeni

Yöntem	Statistik	Olasılık değeri	Kesit	Gözlem
Levin, Lin & Chu t^*	-4.32781	0.0000	114	570
Im, Pesaran and Shin W-stat	-0.8437	0.1874	114	570
ADF - Fisher Chi-square	102.483	0.0819	114	570
PP - Fisher Chi-square	143.237	0.0115	114	570

ROA değişkeni seviyede durağındır. $I(0)$.

ROE değişkeni

Yöntem	Statistik	Olasılık değeri	Kesit	Gözlem
Levin, Lin & Chu t^*	-8.99623	0.0000	114	570
Im, Pesaran and Shin W-stat	-1.64954	0.0495	114	570
ADF - Fisher Chi-square	109.131	0.0468	114	570
PP - Fisher Chi-square	124.827	0.0040	114	570

ROE değişkeni seviyede durağındır. $I(0)$.

3.11. Modelin Sabit Etkiler veya Tesadüfi Etkiler

Panel veri yöntemi ile regresyon analizi yapılabilmesi için öncelikle modellerde kullanılacak sabit etkiler veya tesadüfi etkiler modellerinden hangisinin tercih edileceğinin belirlenmesi gerekmektedir. Hipotezleri test etmek için, Chow ve Hausman testleri kullanılmıştır.

3.11.1.F testi

Bu test panel veri modellerinde klasik modelin(Pooled model) geçerliliğini, bir başka ifadeyle birim ve/veya zaman etkilerinin olup olmadığını, verilerin birimlere göre farklılık gösterip göstermediğini test etmektedir. Bu amaçla kısıtlı model ve kısıtsız model olarak iki tür model kullanılmaktadır. Kısıtsız modelde, değişkenlere ait verilerin birimlere göre değer aldığı; kısıtlı modelde ise, birim farklılıklarının önemli olmadığı varsayımı yapılmaktadır.

Kısıtsız model : $Y_i = X_i\beta_i + u_i$ $i = 1, 2, \dots, N$ şeklinde ve

Kısıtlı model : $Y_i = X\beta + u$ olarak gösterilmektedir.

Sınanacak hipotez ise;

$H_0 : \beta_i = \beta$ (bireysel ve zaman etkiler yoktur)

Şeklinde gösterilmektedir. H_0 hipotezi reddedilmezse; $\beta_i = \beta$ 'dır, bu durumda verilerin havuzlanmış olduğu kabul edilmektedir. Model klasik model ile ifade edilir ve Havuzlanmış (Pooled) EKK yöntemi ile çözüm yapılmaktadır (Tatoğlu, 2012: 164).

Çalışmamızda yapılan F testi sonuçlar aşağıda tablo halinde verilmiştir:

Tablo 3.8. F (Chow)Test Sonuçları

Test sonuçları		İhtimal	İstatistik f	Regresyon modeli
Panel modeli	Hipotezini reddetme	0.0018	38.909	birinci
Panel modeli	Hipotezini reddetme	0.0167	16.543	ikinci
Entegre modeli	Hipotezini kabul etmek	0.561	2.121	üçüncü
Entegre modeli	Hipotezini kabul etmek	0.409	3.711	dördüncü

Tablo 3.5’de verilen test sonuçlarına bakıldığında birinci ve ikinci modeller için olasılık (probability) değerleri çalışmada belirlenen hata payı (0.01)’ndan küçük olduğundan H_0 hipotezi reddedilir.

Ama üçüncü ve dördüncü modeller için olasılık değerlerinin hata payı (0.05)’ndan büyük olduğundan dolayı hipotezi red edilmez. Araştırmanın regresyon modelini tahmin etmek için panel verileri kullanılmalıdır ve Panel modeli (rastgele etkiler ya da sabit etkiler) türünü belirlemek için Hausman testinin yapılması gerekmektedir.

3.11.2.Hausman Testi

Yapılan testler sonucunda birim veya zaman etkilerinin olduğu anlaşılmışsa, bu etkilerin sabit mi tesadüfi mi tercih edileceğinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu amaçla model için gerçekleştirilen Hausman Testi panel veri modellerinde tahminciler arasında seçim yapmak için kullanılmaktadır.

Bu amaçla model için gerçekleştirilen Hausman Testi sonuçları Tablo 3.6’da sunulmuştur.

Tablo 3.9. Hausman Test Sonuçları

İstatistik Değeri	Olasılık Değeri
29.711	0.0015
37.126	0.0009

Birinci ve ikinci modeller için Hausman testinin sonuçları tablo’da gösterilmektedir. Hausman testinin göre, sonuçlar % 99 önem düzeyinde anlamlı bulunmuş ve model tahmininde Sabit Etkiler Modelinin kullanılmasına karar verilmiştir.

3.11.3. Değişkenlerin Normal Dağılımı

Bağımlı değişkenlerin dağılımını incelemek için Kolmogorov-Smirnov testi kullanılmıştır. Bu test bağımlı değişkenler için yapılır. İstatistiksel güven aralıkları uygulamalarında normallik (normal dağılıma uygunluk) oldukça önemlidir. Kullanılan parametrik istatistiksel tekniklerin geçerli olabilmesi için populasyon şans değişkeninin normal dağılıma uyması gerekir.

Tablo 3.10. Kolmogorov-Smirnov testi

Değişken adı		Anlamlılık düzeyi	Z Kolmogorov-Smirnov
Finansal Performans	ROA	0.2371	0.9091
	ROE	0.187	1.234
	EPS	0.1090	1.557

Yukarıdaki tabloda Kolmogorov-Smirnov Z istatistiklerine göre, tüm değişkenler için önem düzeyi 0.05'den büyüktür, H_0 varsayımı doğrulanmıştır, bu yüzden % 95 güven ile, bu değişkenlerin yukarıdaki modellerde normal dağılıma sahip olduğunu söyleyebiliriz.

3.12. Hata Bağımsızlık Testi

Durbin Watson Regresyon hatalarının arasındaki korelasyonu, sıfır istatistiksel varsayım temelinde test eder. Durbin-Watson testinde aşağıdaki sıfır hipotezi ve alternatif hipotez test edilir.

H_0 : Otokorelasyon yoktur.

H_1 : Otokorelasyon vardır.

Tablo 3.11. Durbin – Watson d İstatistiği Testi

Durbin – Watson	Birinci model	İkinci model	Üçüncü model	Dördüncü model
d İstatistiği	1.753	1.686	1.870	1.801

Durbin Watson istatistikleri, kritik değerler % 1 hata seviyesinde Tablo 4-6'da açıklanmaktadır. Durbin Watson istatistiğinin değeri hesaplandığında, bu çalışmanın regresyon modeli 0.01 hata seviyesindeki kritik değere göre daha büyük olduğundan, birinci veya ikinci ardışık seri düzeltmelerin birinci veya ikinci regresyon korelasyonlarının anlamlı bir seviyede 0.01 olduğu doğrulanır.

3.13. Değişen Varyans Testi

Ekonometride ele aldığımız önemli konuların biri heterojen varyans konusudur. Heterojenlik varyansı, regresyon modelinin tahmininde hata cümlelerinin değerlerinin eşit olmayan varyansa sahip olduğu anlamına gelir. Bu çalışmada, heterojenliğin varyansını tahmin etmek için White testi kullanılmıştır. Genellikle, Hata cümlelerinin varyans dağılımını bilmediğimizde White Test'ini kullanırız ve bu konuda herhangi bir tahminimiz yoktur ve White testi en genel durumu dikkate alır ve heterojenite varyansının tanınmasına çok duyarlıdır.

Tablo 3.12. White Yaklaşımıyla Değişen Varyans Test Sonuçları

Model	Birinci model	İkinci model	Üçüncü model	Dördüncü model
White istatistikleri	2.433	1.839	2.176	1.636
P-value	0.422	0.276	0.357	0.203

Yukarıdaki tablonun sonuçları, birinci ila dördüncü modellerin F istatistiklerinin hata seviyesi 0.05'de anlamlı olmadığını göstermektedir. Dolayısıyla, sıfır hipotezi, hata seviyesi 0.05 olan model verileri arasındaki varyans heterojenliğinin olmamasına dayanmaktadır. Bu nedenle OLS regresyon modelini kullanabiliriz.

3.14.Çoklu Doğrusallık testi

Bağımsız değişkenler arasında doğrusal (yada doğrusala yakın) ilişki olmasıdır. Doğrusallık diğer bağımsız değişkenlerin bağımsız doğrusal işlevselliğini gösteren bir durumdur. Bir regresyon denkleminde doğrusallık yüksekse, bağımsız değişkenler arasında yüksek bir korelasyon olduğu anlamına gelir ve yüksek güvenilirlik modeli olan yüksek R²'ye rağmen yüksek olabilir. Başka bir deyişle, model iyi görünse de anlamlı bağımsız değişkenlere sahip değildir.

Tablo 3.13. Doğrusallık İstatistikleri

Değişken Adi	Tolerance	Varyans Enflasyon Faktörü
IAQ	5675.0	762.1
NB	34560.	893.2
NEB	5065.0	974.1
CFO	0.3410	932.2
AUDIT	3083.0	243.3
INV	.37560	656.2
SIZE	5324.0	878.1
SGROWTH	28030.	567.3
LAGE	5238.0	909.1

Tablo 3.10'a göre, tüm bağımsız değişkenlerin tolerans istatistikleri de 0,2'nin üstünde ve varyans enflasyon faktörü de 5'in altında, dolayısıyla bağımsız değişkenler arasındaki mükemmel doğrusal ilişkiden söz edilemez.

3.15.Hipotezler Testi

Hipotez 1

" İç denetim performansının finansal performans üzerinde etkisi vardır.."

Tablo 3.14. Hipotez 1 Panel Regresyon Çözüm Sonuçları

Değişkenler	Katsayısı	t istatistiği	Anlamlılık
IAQ	5672.	2.302	0.041
NB	909.1	.6542	0.034
NEB	4522.	.8232	0.019
CFO	311.1	.1213	0.011
AUDIT	.0990	1.121	0.341
INV	6781.	.4323	0.0097
SIZE	.8430	.1122	047.0
SGROWTH	0.873	.4322	0.044
LAGE	0.909	1122.	0.049
C	1.709	2.909	0.002
Düzeltilmiş R Kare =0.449 İstatistik Değeri=13.675 Durbin-Watson=1.753 Olasılık Değeri= 0.0015			

Modelin tahmin sonuçları incelendiğinde; modelin F istatistik değerinin istatistiksel olarak % 1 önem düzeyinde anlamlı olduğu, diğer bir ifadeyle model bütün olarak istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Ayrıca modelin belirlilik katsayısı %44 olarak elde edilmiştir. Buna göre seçilen bağımsız değişkenlerde bağımlı değişkendeki

değişimin %44'unun açıklanabilme gücüne sahip olduğu söylenebilir. Dolayısıyla Hipotez 1, kabul edilmektedir.

Alt hipotez 1

" İç denetim performansının aktif kârlılığı üzerine etkisi vardır".

Tablo 3.15. Alt Hipotez 1 Panel Regresyon Çözüm Sonuçları

Değişkenler	Katsayısı	t istatistiği	Anlamlılık
IAQ	1.143	2.671	0.028
CFO	-1.572	-2.478	0.023
AUDIT	2.321	2.121	0.049
INV	2.982	3.091	0.0092
SIZE	1.811	.4112	0.039
SGROWTH	1.429	2.723	0.028
LAGE	-0.709	1.607	0.082
C	0.978	2.311	0.041
Düzeltilmiş R Kare =0.563		İstatistik Değeri=10.911	
Durbin-Watson=1.686		Olasılık Değeri= 0.0041	

Modelin tahmin sonuçları incelendiğinde; modelin F istatistik değerinin istatistiksel olarak % 1 önem düzeyinde anlamlı olduğu, diğer bir ifadeyle model bütün olarak istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Ayrıca modelin belirlilik katsayısı %56 olarak elde edilmiştir. Buna göre seçilen bağımsız değişkenlerde bağımlı değişkendeki değişimin %56'unun açıklanabilme gücüne sahip olduğu söylenebilir. Dolayısıyla Alt hipotez 1, kabul edilmektedir.

Alt hipotez 2

" İç denetim performansının özkaynak kârlılığı üzerine etkisi vardır."

Tablo 3.16. Alt Hipotez 2 Panel Regresyon Çözüm Sonuçları

Değişkenler	Katsayısı	t istatistiği	Anlamlılık
NB	1.874	2.273	.0410
CFO	-1.134	-2.567	0.029
AUDIT	2.201	2.678	0.027
INV	1.921	3.342	0.0015
SIZE	0.832	1.124	0.467
SGROWTH	1.342	3.782	0.0270
AGE	-1.765	-2.031	0.048
C	1.543	2.911	0.021
Düzeltilmiş R Kare =0.479 İstatistik Değeri=16.621			
Durbin-Watson=1.686		Olasılık Değeri= 0.00	

Modelin tahmin sonuçları incelendiğinde; modelin F istatistik değerinin istatistiksel olarak % 1 önem düzeyinde anlamlı olduğu, diğer bir ifadeyle model bütün olarak istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Ayrıca modelin belirlilik katsayısı %47 olarak elde edilmiştir. Buna göre seçilen bağımsız değişkenlerde bağımlı değişkendeki değişimin %47'unun açıklanabilme gücüne sahip olduğu söylenebilir. Dolayısıyla Alt hipotez 2, kabul edilmektedir.

Alt hipotez 3

"İç denetim fonksiyonunun performans hisse başına kazanç üzerinde etkisi vardır".

Tablo 3.17. Alt Hipotez 3 Panel Regresyon Çözüm Sonuçları

Değişkenler	Katsayısı	t istatistiği	Anlamlılık
NB	2.832	2.943	0.0029
CFO	4212.	-2.671	0.031
AUDIT	1.911	-2.653	0.0024
INV	0.875	-1.811	0.000
SIZE	0.534	2.809	0.031
SGROWTH	1301.	2.187	0.027
AGE	-0.611	-2.243	0.043
C	0.978	2.418	0.0036
Düzeltilmiş R Kare =0.583 İstatistik Değeri= 9.102			
Durbin-Watson=1.801		Olasılık Değeri= 0.001	

Modelin tahmin sonuçları incelendiğinde; modelin F istatistik değerinin istatistiksel olarak % 1 önem düzeyinde anlamlı olduğu, diğer bir ifadeyle model bütün olarak istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Ayrıca modelin belirlilik katsayısı %58 olarak elde edilmiştir. Buna göre seçilen bağımsız değişkenlerde bağımlı değişkendeki değişimin %58'unun açıklanabilme gücüne sahip olduğu söylenebilir. Dolayısıyla Alt hipotez 3, kabul edilmektedir.

Tüm hipotezlerin Bağımsız değişkenlere ait bulgulara ise;

NB, CFO, AUDIT, SIZE, SGROWTH, INV, AGE, IAQ değişkenlerinin istatistiksel açıdan anlamlı olduğu görülmektedir. Tahmin sonuçlarına göre, bağımsız değişkenler bağımlı değişkenler olan ROE, ROA, EPS değişkenlerini olumlu ve anlamlı bir şekilde etkilediklerini tespit etmektedirler.

Fonksiyonel, sağlam veya uygulanmış bir iç denetimin varlığı, Şirketlerin iyi mali performansı göstern üç değişken Aktif karlılığı, Özkaynak getirisi ve Hisse başına kazaniçin yararlı olabilir.

Üç bağımlı değişkene baktığımızda net kar hesaplama vardır sonuç olarak kâr, iyi mali performansı temsil eder iç denetçiler, güncel veya ileri düzey iç kontroller sağlayarak bu kalemi, yani net karı artırabilir. Ancak her değişkenin paydaşı, yani toplam varlıklar, hisse senedi sahipleri ve hissedarların sayısı burada iç denetçiler işlevsel politikalar sağlayarak bu değişkenlerin iyileştirilmesine katkıda bulunabilirler ancak bu politikalarla da iç kontroller daha uygun olduğundan bu değişkenler artacak ve mali performansı daha iyi olacaktır.

Yönetim kurulu üyelerinin sayısı arttıkça, iç denetçilerin performansını izleyebilme kabiliyeti artar ve bu nedenle iç denetim finansal performans üzerinde olumlu ve pozitif bir etkiye sahip olur

yönetim kurulu üyeleri ve icrada yer almayan yönetim kurulu üyelerin sayısı arttıkça, iç denetçilerin kontrolü de o kadar artar ve izleme ne kadar güçlü olursa, iç kontroller o kadar iyi olur ve finansal performans o kadar yüksek olur. Şirketin büyüklüğü ve iç denetim personelinin gücü ne kadar büyük olursa, finansal performans o kadar yüksek olur EPS'nin hisse başına kazanç daha yüksek, yani mali performans artacak. Kontrol değişkenleri, bağımsız değişkenin bağımlı değişkene etkisini kontrol edecektir; örneğin işletme faaliyetlerinden elde edilen nakit, işletme kârından kaynaklanan nakit ve şirketlerin mevcut varlık ve yükümlülüklerinde meydana gelen artış ve azalışlar, nakit durumu ve iç denetçilerin kendi kendine çalışması o kadar fazla olur ve net mali performansı eninde sonunda artırıyor

Denetim deneyimi ne kadar uzun olursa, denetçiler iç kontrol yöntemleri sağlamada daha güçlüdürler öte yandan, denetçiler, varlıkları korumak için bazı tavsiyeler

önermektedirler bunu yaparak, çarpıklıkları keşfetmek ve varlıkların sorunsuz çalışmasını sağlamak için iç kontrole yardımcı olmak daha kolaydır

İç kontrollerin farklı hedefleri vardır. Bütün bu hedefler, denetçilere öz sermaye kârlılıklarını veya özkaynak kârlılıklarını daha doğru bir şekilde izlemelerine ve böylece daha doğru ve gerçeğe daha yakın olmalarına yardımcı olur.

Stoklar toplam varlıklar oranı varlıkların satışı ve dönen varlıkların dolaşımındaki olumlu durumu belirtir ve dolayısıyla mevcut durumdaki denetçilerin kontrol yöntemlerini kontrol eden likidite durumunu artırır ve likidite ve karlılık seviyesini yükselterek sonuç olarak mali performansı artırır.

Bu bulgular Chang ve Ark. (2006), Saymli (2003), Balsam ve Ark. (2004), Chang ve Ark (2013) sonuçları ile uyumlu iken, Hirshlifer ve Ark.(2009), Shian ve Hu (2005), Bens (2006) sonuçları ile uymamaktadır.

SONUÇ

Modern organizasyonlarda örgütsel hedeflerle bağlantılı stratejik bir araç olma rolü nedeniyle iç denetim fonksiyonu daha da önem kazanmaktadır. Bu önem, iç denetçilerin yaptıkları işin etkinliğini korumak için performansını değerlendirmek ve ölçmek için sağlam bir çerçeveye sahip olma ihtiyacını arttırır.

Mevcut çalışma, Tahran Borsasında seçilmiş şirketlerde iç denetim işlevini değerlendirmek için kullanılan performans önlemlerini araştırmayı ve hem nicel hem nitel performans ölçütlerine göre önemli önlemleri tanımlamayı amaçlamaktadır. Mevcut çalışma, iç denetim performansının ölçülme gerçeğini ve iç denetim fonksiyonunun önemini araştırarak literatüre katkıda bulunmaktadır. Ayrıca, çalışmanın sonuçları, özellikle iç denetim fonksiyonunun performansını değerlendirmek için kullanılabilecek önemli önlemlerin belirlenmesinde çok yararlıdır.

Yöneticilerin sağlıklı karar almaları, geçerli doğru ve anlaşılabilir verilere dayanır. İç Denetim, birimlerin işlevinin ölçmesinde ve yönetiminde düzeltici öneriler sunmaktadır. İç denetim bir sistemin iç kontrol araçlarının vazgeçilmez parçalarından sayılıp, yönetim görevlerinin yapılmasına kolaylık sağlar. İç denetim, bir güven verici bağımsız ve tarafsız, kurum içi operasyonlarını geliştirecek bir danışmanlık aktivitesi anlamındadır. Denetimin amacı, yönetimin geliştirilmesi ve kurumun hedeflerine ulaşmasıyla birlikte kurumsal denetimin yükselmesi ve risklerin azalması olarak tanımlanmaktadır. Günümüzde denetim görevi kurumlarca kontrol sistemlerinin yeterliği ve mali raporların doğruluğu yönünde tanımlanmaktadır, oysa iç denetim daha geniş konumda olmalıdır. Operasyonların performansını değerlendirmek, bileşim teknolojisinin güvenliğini ölçmek, kurum içi ve kurum dışı ticari anlaşmaların etki ve performansını değerlendirmek ve müşteri memnuniyetini denetmek gibi işlevler iç denetimin görevlerinden sayılmaktadır. Başka bir deyişle denetimin görevi eski ve geleneksel mali denetim ve idari görevlerden çok daha ileri durumdadır. Denetimin etkili olması için bir profesyonel çerçevede ve standartlara uyumlu olması gerekmektedir. Bağımsızlık, eğitim, mesleki ilişkiler, profesyonel koruma, planlama, koruma, belgelendirme, iç denetim sistemini değerlendirme, denetim kanıtları, raporlama ve iş takibi gibi kavramlar denetimin temel ilkeleridir.

İç denetim süreci, sorunları, tanımlamak ve süreçler ile operasyonların iyileşmesine sebep olmaktadır. Buna göre içdenetim sorunları ve çözümlerini sunmaktadır. Bu yapıldıktan sonra mali bilançolar kabul edilebilir hale gelir. Şirketin gücü ve nakit akışı hisse değerinin üzerine etkilidir. Nakit akış kaynaklarının en önemlilerinden biri şirketin ana fonksiyonlarından oluşan nakit akışlardır. Bu yüzden fonksiyonel nakit akışları hakkındaki bilgiler, yatırımcıları şirketlere ait hisse getirilerini öngörmeye yardımcı olur.

Bu araştırma, finansal göstergelerde iç denetimin etkisini vurgulamak üzere yapılmıştır. Çıkar sahipleri, mali analizler şirket kazancının öngörmesi ve onların gelecekteki kazançlarını en düşük sapma ile belirlenmesine çalışır. Bunu da gerçeğe yakın öngörüü kullanarak yaparlar. Kazanç, şirketlerin nihai sonucu olup öngörülmesi yatırımcılar ve çıkar sahipleri için oldukça önem arz etmektedir. Hipotez testinden sağlanan bilgiler yüksek kaliteli kazancı olan şirketlerde, düşük kaliteli kazancı olan şirketlere nazaran fonksiyonel nakit akışları ile hisse getirileri arasındaki bağlantının daha anlamlı olduğunu göstermektedir.

Yapılan regresyon analiz sonuçlarına göre Tahran Borsasında faaliyet gösteren firmaların iç denetim performansının, finansal performanslarını aynı yönde etkilediği belirlenmiştir. İç denetim performansının, finansal performans üzerindeki etkisini daha detaylı inceleyebilmek için finansal performans, üç ayrı kriter ile (aktif karlılığı, özkaynak karlılığı ve hisse başına kazanç) ölçülmüştür. Elde edilen sonuçlara göre hipotezlerin hepsi kabul görmüş olup iç denetim performansı aktif karlılık, özkaynak karlılık ve hisse başına kazancı aynı yönde etkilemekte olduğu belirlenmiştir.

Bu çalışmada Tahran Borsasında işlem gören 114 iç denetim performansının, finansal performans üzerindeki etkisi incelenmiştir. Dolayısıyla araştırma Tahran borsasında değişik alanlarda faaliyet gösteren firmaların tümünü kapsamaktadır. Değişik sektörlerde faaliyet gösteren iç denetici birimlerin kaliteleri ve dolayısıyla performansları farklı olabilir. Bu yüzden ilerde yapılacak çalışmalarda konuyu kamu, özel sektörlerde ve holdinglerde de uygulayarak iç denetim performansının etkisini daha detaylı incelenebilir. Diğer taraftan konuyu değişik sektörlerde faaliyet gösteren firmaların üzerinde ayrı ayrı inceleyerek sonuçları birbiriyle kıyaslanılabilir.

KAYNAKLAR

- Ademiyet, F. (1972.15). *Emir Kebir ve İran*. İran: Kharazmi Yayınları.
- Aksoy, T. (Temmuz-Ağustos-Eylül 2005). “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı.72, 138-164.
- Amiraslani, H, (2010). *Serbest ve Kamu Piyasasında Denetimin Ekonomik Rolü*. Tahran: Sazman Hesabdari Yayınları.
- Arbab Soleymani, A, Nafari, M, (2012). *Denetim Kriterleri* 1. Cilt, Tahran, Sazman Hesabdari Yayınları.
- Arcagök, M., Erüz, S ve E., (2006). *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını.
- Arens, Alvin A.; Elder, Randal J., Beasley, Mark S. (2003). *Auditing And Assurance Services*, Prentice Hall, International Edition.
- Arslan, M.C., (2014). *İç Denetim Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları*, İstanbul: T.C. Marmara Belediyeler Birliği Yayını, No: 82.
- Basidor, J. M., Boquist, J. A., Milbourn, T. T. and A. V. Thakor. (1997). "The Search for The Best Financial Performance Measure". *Financial Analysts Journal*, 10-20.
- Başpınar, Ahmet. “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*. Sayı.148, Ocak-Nisan 2005, 35-62.
- Bausch A. E., Barbara, W. and Blome, M. (2003). "Is Market Value-Based Residual Income a Superior Performance Measure Compared to Book Value-Based Residual Income?", *Working Paper* 2003 No. 1. Justus-liebig-Universität.
- Blanchard Dionne, A. (2003). “Risk Management Anad Corporate Governance”, *Working*, 3-4.
- Bolona, J, Jack, Lindkuist Robert J, Mütercim: Teymuri H. (2007). *Kopya Denetimi ve Yasal Muhasebe, Araçlar ve Gereçler*, Tahran: Denetim Kurumu, Teknoloji ve Mesleki Araştırmalar Yönetimi.

- Canbaş, S., Doğukanlı, H., Düzakın, H., İskenderoğlu, Ö. (2005). “Performans Ölçümünde Tobin Q Oranının Kullanılması: Hisse Senetleri İMKBDE İşlem Gören Sanayi İşlemleri Üzerinde Bir”, *Çukrova Üniversitesi, İIBF, Deneme, Muhasebe ve Finans Dergisi*, No: 13(2).
- Çatıkkaş, Ö., Yurtsever, G. (2007). “Türkiye Uygulamaları Açısından Denetim Komiteleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMMO yayın Organı, Sayı:81, S. 4.
- Çatıkkaş, Özgür, (2012). *Mustafa Okur ve İsmail Balkan. Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması*. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği.
- Chen, S. and J. L. Dodd. "Operating Income, Residual Income and EVA(TM): Which Metric Is More Value Relevant?", *Journal Of Managerial Issues* Vol. 13, Issue 1, (Spring 2011), 65-87.
- Çömlekçi, F., (1980), *Muhasebe Denetimi*, Eskişehir: İTİA Yayınları, No: 202/131
- Daoud, K. H. (2015). “The Moderating Effect of an Audit Committee on the Relationship between Non-Audit Services and Corporate Performance. Department of Accounting, Faculty of Business, Amman Arab University”, *Amman- Jordan Research Journal Of Finance And Accounting*, Vol.6, No.14, S. 6.
- Davani, Gh. (2008). “Kurumun Sosyal Sorumluluğu, Stratejik Araştırmalar Kurumu, Tashkhis Maslehate Nezam Kurumu”, *Kültürel ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, No: 21, S. 5.
- Davidson R., Goodwin J., Kent P. (2005). Internal Governance Structures and Earnings management. *Account Finance.*, 45, 241–267.
- Dechow, p., Dichev, J., (2013). “The Quality of Accruals and Earning: the Role of Accrual Estimation Errors”, *The Accounting Review*, 77(4), 35-59.
- Demirbaş, M., Uyar, S (2006) *Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi*. İstanbul: Güncel Yayıncılık. 1.Basım.
- Devinney, M., Pierre, J., Richard, George, S., Yip, Gerry, J. (2004). “Measuring Organizational Performance in Management Research: A Synthesis of

Measurement Challenges and Approaches”. *Australian Graduate School Of Management, Presented In AOM Conference.*

Dianati Deylami, Z., Nikbakht, M. R. (2014), *Yöneticiler İçin Muhasebe*. Yayınyeri: Tehran, Mehraban Yayınları.

Dianati Deylami, Z., Nikbakht, M.R. (2014). *Yöneticiler İçin Muhasebe*. Yayınyeri: Tehran, Mehraban Yayınları.

Doyrangöl, N. C., (2007) “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”, *Türkiye’de Muhasebe Denetim Alanında Yayımlanan Araştırmalar (1995-2005) ve Seçme Yazılar*, Edit: Şaban Uzun ve Seval Kardeş Selimoğlu, İSMMMO Yayınları No:82, İstanbul, 301-311.

Fathi, S., Rajabi, M. (2010). *Kurumsal Finans Risk Yönetimi*. Yayınyeri: Tehran, Jahad Daneshgahi Yayınları.

Fathi, S., Rajabi, M. (2016). *Kurumsal Finans Risk Yönetimi*. Yayınyeri: Tehran, Jahad Daneshgahi Yayınları.

Ferguson, R. and Leistikow, D. (1998) "Search for the Best Financial Performance Measure", *Financial Analysts Journal*, Vol. 54, No. 1, 80-86.

Filsarayi, M., Rahmanizadeh, R., Mesgarian, H., Rezaei, S., (2016). “Ekonomi Gerçeklerini İfade Edilmesi İçin Denetim Kriteri”, *5. Uluslararası Muhasebe ve Yönetim Konferansı, 2. Girişimcilik ve Açık Yenilikler Konferansı*, Tahran: Mehr Eshragh Konferans Katılımcıları.

Gegin, E. (2007). *Merkez Bankalarında İç Denetim Uygulamaları: Örnek Bir İç Denetim Modeli Önerisi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi BSE.

Ghods, S. (2008) *Kurumsal Yönetim*, 19. Yıl Tadbir, No: 195.

Gorbon, M., (2012). “Şirket Değerlendirme Yöntemleri”, *TUYİD Dergiler* (www.tuyid.org).

Hendrixen, E., Venberda, M., Parsaian A., (2006). *Denetim Teorisi*. 2. Cilt, 2. Baskı, Tahran: Termeh Yayınları.

Hassas Yeganeh, Y. (2014). *Denetim Felsefesi*. Tahran: Elmi ve Farhangi Yayınları.

Horasan, M. (2009). “Fiyat Kazanç Oranının Hisse Senedi Getirilerine Etkisi: İMKB 30 Endeksi Üzerine Bir Uygulama”. *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 23 Ocak 2009 Sayı: 1, S. 9.

[http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic%20 denetim.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic%20denetim.pdf)

<http://www.tide.org.tr>

Humphrey, C., Loft, A. & Woods, M. (2009), ‘The global audit profession and the international financial architecture: Understanding regulatory relationships at a time of financial crisis’, *Accounting, Organizations And Society*, Vol. 34, No. 6–7, 810–825.

Jackson, M. (2010), *Book-Tax Differences And Earnings Growth*. (Ph. D. theses). Yayınyeri: Tunisian, University of Oregon Dept of Accounting.

Jahankhani, A., Sajjadi, A. (1995) “Mali Kararlarda Katkıdeğer Kavramının Anlamı”, *Mali Araştırmalar Dergisi*, 2. Yıl, No: 5 ve 6, 68-86.

Jahankhani, A., Sajjadi, A. (2010). “Mali Kararlarda Katkıdeğer Kavramının Anlamı”, *Mali Araştırmalar Dergisi*, 2. Yıl, No: 5 ve 6, S. 68-86.

Jahankhani, A. Zarif Fard, A. (1995). “Müdürler ve Hissedarlar Değerleri Ölçmek İçin Uygun Ölçüt Kullanıyorlar mı? *Mali Araştırmalar Dergisi*, 2. Yıl, No: 7-8, S. 13.

Jahankhani, A., Zarif Fard, A. (1996). “Hissedarların Malları Artışında Müdürlerin Görüşlerini Mali Yönlendirme Yöntemleri”, *Mali Araştırmalar Dergisi*, No: 11-12, S. 4.

Jahankhani, A. Zarif Fard, A. (2011). “Müdürler ve Hissedarlar Değerleri Ölçmek İçin Uygun Ölçüt Kullanıyorlar mı?”, *Mali Araştırmalar Dergisi*, 2. Yıl, No: 7-8.

Kamali Zare, A., Kasiri, H., Zandiye, B., (2009). *İçdenetim, Güvence Hizmetleri ve Konsültasyon*. Yayınyeri: Tehran, Pouye Mehr Eshragh Yayınları.

Karagiorgos, T., Drogas, G., Christodoulou, P., ve Pazarskis, M. (2006). “*Conceptual Framework, Development Trends And Future Prospects Of Internal Audit: Theoretical Approach*.”

Kasiri, H. (2002). *Denetim Kavramının Önemi ve Denetçi Görüşleri Üzerinde Etkisi*. (Doktora Tezi). Yayınyeri: Tehran, Allameh Tabatabaei Üniversitesi.

- Kavousi, A. (2003) *Tahran Borsa Firmalarında Q-Tubin Oranı Ile Katkı Değerin Bağlantısı(EVA)*, (Yüksek Lisans Tezi). Yayıneri: Tehran, Allameh Tabatabaei Üniversitesi.
- Köse, H. Ömer (2007). *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*. 2.Basım. Ankara: T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıl Dönümü Yayınları.
- Lee, H. Azham M., (2008). ‘*Journal Of Modern Accounting And Auditing*, issn1548-6583, USA, NO: 12(4).
- Lehn, K. and Makhija, A. K. (1996). "EVA, Accounting Profits and CEO Turnover: An Empirical Examination"., *Journal Of Applied Corporate Finance* Vol. 10, No. 2, 90-97.
- Lovata, L. M. and Costigan, M. L. (2002) "Empirical Analysis of Adapter Value Added", *Management Accounting Research*, Vol. 13, 215-228.
- Makelainen, E. (2005). "Economic Value Added as a Management Tool", <http://www.evanomics.com/evastudy/shtml>, (16 Jul. 2005), (1998).
- Marshall, A. (1920). *Principles Of Economics*. London: Mac Millan.
- Matz, A., Asri, M., Nevisi, F., Nazari, R., Hoseini, A., Aliver, A. (2015). *Endüsteriyel Muhasebe, 1. Cilt*, Planlama ve kontrol, Yayıneri: Tehran, Denetim Şirketi Yayınları.
- Mazandarani, V. (1971) *Kourosh Kabir Sireti*, 1. Baskı, Tahran: İran Banke Bazargani Matbaacılığı.
- Mehrani, K., Hesarsadeh, R. (2008). “Dolandırıcılık Tespit Teorileri ve Modellerine Genel Bakış”, *Muhasebe Bilgi ve Araştırma Mevsimsel Dergisi*, 4. Yıl, 15. Numara, Kış, S. 7.
- Mohammad Nejad, S., Sheikh, M. J., Lazemi Chelek, S. (2014) *Serbest Eleştiri Akışları: Kazancın Yönetiminde, Önemi, Kullanımı ve Rolü*.
- Nabavi, A. (1989). *Muhasebe İlkeleri*, Tahran: Kitabkhane Farhang Yayınları.
- Nagy, A.L, ve William, J., (2002). “An Assessment of the Newly Defined İnternal Audit”, *Managerial Auditing Journal*, No.17(3), 130-137.

- Nelson Fray, R, Çevirmen: Rajabnia, M, Editör: Amiri, M, (1976) *İran'ın Antik Çağ Tarihi*, Yayıneri: Tehran, Bilimsel ve Kültürel Yayınlar.
- Nikkhah Azad, A. (2011). *Temel Denetim Kavramları*. Yayıneri: Tehran, Denetim Kurumu Yönetmelik Yazma Komitesi.
- Nourvash, I., Heydari, M., Zerazadehgan, O. (2008). *Denetim 1*, Tahran: Kitabeno Yayınları.
- Omavi, M., Elize, E., Khodadadi, V., (2013). *Muhasebecilik Muhafazakarlığının Etkisi İncelemesi*, Tahran Borsası Onaylanmış Firmalarda İflas Riskinde Finansal Kaldıraç İşletme Eleştiri Akışı.
- Özer, H. (Ocak-Mart 1992). “Performans Denetimi”, *Sayıştay Dergisi*. Sayı: 7, 30-40.
- Popescu, M., Vasile, E., (2011). Internal Auditing Value Added Concept, *Internal Auditing & Risk Management*, Anul VI, 2(22).
- Porter, B. (2012). “An Empirical Study Of The Audit Expectation – Performance Gap”, *Accounting And Business Research* , 24(93), 50.
- Sandıkcı, M. (2014). *İşletmelerde Kar Payı Dağıtım Politikaları ve Finansal Performans Üzerine Etkileri: Borsa İstanbul'da Ampirik Bir Çalışma*. (Yüksek Lisans Tezi). Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı.
- Stewart, J., Subramaniam, N. (2010). “Internal Audit Independence and Objectivity: Emerging Research Opportunities”, *Managerial Auditing Journal*. 25(4), 328 - 360.
- Stewart, G. B. (1991). *The Quest For Value: A Guide For Senior Managers* New York: Harper Business Publisher.
- Turan, A. Kadir ve Sağlar, J. (2004). “İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi”, *Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi*, Yıl:4, Sayı:11, Türmob Yayını, Fersa Matbaası, Ankara, Ocak-2004, 1-15.
- Uluyol, O., Lebe, F., Erken Akbaş, Y. (2014). “Firmaların Finansal Kaldıraç Oranları İle Öz Sermaye Karlılığı Arasındaki İlişki: Hisseleri Borsa İstanbul (BİST) da İşlem

Gören Şirketler Üzerinde Sektörler Bazında Bir Araştırma”. *İşletme Araştırma Dergisi*. 71-89, www.isarder.org.

Uyar, S. (2004). *Denetim Komitesi ve Türkiye Uygulaması*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Uyar, S. (2003). “İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Değişen Rolü”, *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 63. Nisan-Mayıs-Haziran, 1-9.

Uzay, Ş. (Ocak 2003). “İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin (Audit Committee) Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 71-82.

Wallace, O.R.S. and Gernon, H. (1991). “Frameworks for International Comparative Financial accounting”, *Journal of Accounting Literature*, 10, 209-64.

Worthington, A. and T. West. (December 2004). "Australian Evidence Concerning the Information Content of Economic Value Added", *Australian Journal Of Management* Vol. 29, No. 2, 201-242.

Yılcı, M. (2003), “Denetim Komitesinin İç Denetim Etkinliğini Sağlamadaki ve Hileleri Önlemedeki Rolü”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:3, Sayı:8, Ankara: Türmob Yayını, Ziraat Matbaası.

Yurtsever, G. (2012). *Meslekte Mükemmeliğin Küreselliğin Paydaşı Türkiye İç Denetim Enstitüsü*. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, No:4, 1. Basım

www.istanbulsmmmmodasi.org.tr

www.icdenetim.gov.tr

www.ifac.org

www.intosai.org

www.theiia.org

Ek Kaynaklar:**ANKET**

Sayın katılımcı

Selamlar ve saygılar

Mevcut anket, “İran’da iç denetim işlevinin değerlendirilmesi” için bir araç geliştirecek şekilde tasarlanmıştır. Bu üç kategoriye değerlendirmek için sorular aşağıdaki gibidir.

Ad ve soyadın isteğe bağlı olduğu ve görüşlerinizin tamamen gizli olduğuna dikkat edilmelidir.

Cinsiyet Erkek Kadın

İş deneyimide :

1-Hiç tecrübem yok 2-Bir yıldan az 3-Bir ve iki yıl arasında
4-İki ile beş yıl arasında 5-Beş yıldan fazla

İç Denetim

1-Bağımsız Denetim 2-Mali ve muhasebe deneyim 3-Hiç tecrübem yok
4-Bir yıldan az 5-Bir ve iki yıl arasında 6-İki ile beş yıl arasında
7-Beş yıldan fazla

Yaş:**Eğitim :**

1-Lisans 2-Yüksek lisans 3-Doktora 4-Eğitim alanı

İran İç Denetçileri Derneği üyesi misiniz?

1-Evet 2- Hayır

2. Kaç yaşındasınız?

1-25 yaşından küçük 2-26 ila 30 yaşında 3-31-35 yaşında 4-36 ila 40 yıl
5-41 ila 45 yaşında 6-46 ila 50 yıl 7-51 ila 55 yaşınd 8-56 ila 60 yaşında
9-61 ila 65 yaş 10-66 yaşında

3. Cinsiyetiniz nedir?

Kadın Erkek

4. En son eğitim seviyeniz nedir?

1-Lisans derecesi 2-Yüksek lisans 3-Doktora veya daha yüksek

5. Eğitim alanınız nedir?

1-Muhasebe 2-denetim 3- Finansal yönetim 4- İşletme Yönetimi
5-ekonomi 6- İşletme ve Endüstriyel Yönetim 7-Endüstri Mühendisliği

6. Aşağıdaki seçeneklerden hangisi güncel mesleki durumunuzu gösterir?

1-Bir organizasyonda iç denetçi olarak çalışıyorum.
2-İç denetim hizmetleri kurumumuz tarafından sağlanmaktadır. (Bu hizmetlerin müşteri tarafından dış kaynak kullanımı)

7. Bir şirkette veya kurumda iç denetçi olarak konumunuz nedir?

1-İç Denetim Direktörü (İç Denetim Birimindeki En Yüksek Görevli)
2-İç Denetim Müdürü (iç denetim yönetiminin pozisyonu açısından ikinci sırada)
3-İç Denetim Yüksek Lisansı 4-İç Denetim Uzmanı 5-Diğer

8. Mesleki kalifikasyonunuz nedir? (Olası seçenekleri seçin.)

1-Profesyonel ACCA 2-Profesyonel derece CIMA
3-Profesyonel Muhasebe Derneği (CPA) 4-Profesyonel İç Denetim (CIA)
5-Profesyonel MBA derecesi 6-Profesyonel DBA derecesi
7-Bağımsız muhasebeci 8-Bilgi ve iletişim teknolojisi 9-Diğer

9. Önceki mesleki deneyiminiz nedir?

1-İç Denetim 2-Bağımsız Denetim 3-Finansal yönetim 4-muhasebe
5-Finansal Analist 6-Bilgi Teknolojileri / Bilgi ve İletişim Teknolojileri 7-Diğer
10. İç denetim alanında kaç yıldır bulundunuz?

1-3 yıldan az 2-3 ila 6 yıl 3-7 ila 9 yıl 4-10 yıldan fazla

11. Yıl içinde iç denetim alanında en az 40 saat mesleki eğitim aldınız mı?

1-Evet 2- Hayır

12. Aşağıdaki alanlardan hangileri resmi olarak uzmanlık kurslarını tamamladınız?

1-muhasebe 2-Performans denetimi 3-onaylamak

4-Bilgi ve iletişim teknolojisi 5-Risk yönetimi

6-Operasyonel denetim 7-yönetim 8-diğer

13. Denetlemekte olduğunuz kuruluş veya şirket türünü belirtiniz.

1-Özel şirket 2-Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluş

3-Kamu sektörü (devlet kurumları ve kamu kurumları) 4-Diğer

14. iç denetlenmiş olan kurum, Tahran Menkul Kıymetler Borsası veya OTC'de kabul edildi mi?

1-Evet 2- Hayır

15. Aşağıdaki sektörlerden hangileri iç denetim hizmetleri sağlama konusunda deneyiminiz var? (Seçilmesi gereken birden fazla seçenek)

1-Tarım ve ilgili hizmetler

2-Kömür, petrol ve gaz, metal cevherleri ve diğer madenlerin çıkarılması

3-tekstil 4-Kağıt ürünleri 5-Yayın, basın

6-Petrol ürünleri, kok ve nükleer yakıt 7-Kauçuk ve plastic 8-Temel metaller

9-Makine ve ekipman 10-Otomotiv ve imalat parçaları

11-Şeker 12-Endüstriyel çok disiplinli şirketler

13-Güç kaynağı, gaz, buhar ve sıcak su 14-Yiyecek ve İçecek

15-İlaç ve kimyasal maddeler ve ürünler 16-Endüstriyel taahhüt

- 17-Oteller ve restoranlar 18-Bankalar ve Kredi Kuruluşları
 19-Ulaştırma, Depolama ve İletişim 20Su taşımacılığı 21-İletişim
 22-Finansal ve parasal aracılı 23-Emeklilik sigortası ve emeklilik
 24-Mevcut yatırım fonu 25-emlak 26-Bilgi ve iletişim
 27-Teknik ve mühendislik hizmetleri 28-Diğer

16. Son mali yılın sonunda, iç denetim kuruluşunun tam zamanlı çalışanlarının toplam sayısı nedir? (Tam zamanlı çalışanlar)

- 1- 100'den az 2-101'den 500'e 3-501 ila 1000
 4-1001 ila 5000 5-5000'in üstünde

17. Geçtiğimiz mali yıla ait iç denetim kuruluşunun toplam varlıkları ne kadar?

- 1-100 milyar riyalden az 2-100 ila 1000 milyar rial
 3-1.000 ila 10.000 milyar rial 4-10.000 Milyar Rial üstünde

18. Geçtiğimiz mali yıla ait iç denetim firmasının toplam geliri nedir?

- 1-100 milyar riyalden az 2-100 ila 1000 milyar rial
 3-1.000 ila 10.000 milyar rial 4-10.000 Milyar Rial üstü

19. İç denetim kuruluşu merkez büronun dışında bir şubeye mi sahip?

- 1-Evet 2-Hayır

20. İç Denetim faaliyeti: denetlenen firmanın iç denetim geçmişi var mı?

- 1-İki yıldan az 2-3 ila 4 yıl
 3-5 ila 6 yıl 4-7 ila 10 yıl 10 yıl üstü

21. bu yıldan geçmiş yıla göre, bu alanda hizmet veren ilgili kuruluş / iştiraklerin iç denetim departmanının kaç tam zamanlı çalışanı değişti?

- 1-artırmak 2-indirgeme
 3-değişiklik yok 4-Bilmiyorum

22. Gelecek yıl, bu alanda ilgili kuruluş / yardımcı hizmet sağlayıcısının tam zamanlı iç denetim personeli sayısında ne değişecek?

- | | |
|------------------|--------------|
| 1-artırmak | 2-indirgeme |
| 3-değişiklik yok | 4-Bilmiyorum |

23. İç denetim biriminde, aşağıdakilerden hangisi iç denetim birimine uygulanır? (Çoklu seçenekler mümkündür)

- | | |
|-------------------------------------|--|
| 1-İç Denetim Tüzüğü | 2-İç denetim biriminin misyonu beyanı |
| 3-İç denetim programı ve talimatlar | 4-İç Denetim Performansının Temel Göstergeleri |
| 5-Hiçbiri | 6-Bilmiyorum |

24. İlgili kurumda İç Denetim / Sorumlu İç Denetim Memuru kim seçer?

- | | |
|--------------------------|--------------------------|
| 1-Yönetim kurulu üyeleri | 2-Genel Müdür |
| 3-Denetim Komitesi | 4-Yönetim Kurulu Başkanı |
| 5-Finans yöneticisi | 6-Diğer |

25. İç denetim fonksiyonunu kim değerlendiriyor?

- | | | |
|--------------------------|--------------------|--------------------------------|
| 1-Yönetim Kurulu | 2-Genel Müdür | 3-Denetim Komitesi |
| 4-Yönetim Kurulu Başkanı | 5-Bağımsız Denetçi | 6-Dış kaynak kullanımı yoluyla |
| 7-Öz değerlendirme | 8-Değerlendirilmez | |

26. denetlenen kurumun bir iç denetim komitesi var mı?

- | | |
|--------|---------|
| 1-Evet | 2-Hayır |
|--------|---------|

27. İç denetim yapılan kuruluşta geçen yıl boyunca kaç denetim komitesi toplantıları yapıldı?

- | | | |
|----------------|------------|------------|
| 1-10'dan fazla | 2-6'dan az | 3-6 ila 10 |
|----------------|------------|------------|

28. Denetim Komitesi'nin davet edildiğiniz toplantıların sayısı?

- | | | |
|----------------|------------|------------|
| 1-10'dan fazla | 2-6'dan az | 3-6 ila 10 |
|----------------|------------|------------|

29. Denetim komitesine kolay erişiminiz var mı?

1-Evet 2- Hayır

30. Düzenli olarak Denetim Komitesi başkanı ile görüşüyor musunuz?

1-Evet 2-Hayır

31. Aşağıdakilerden hangisinde bir iç denetim raporu hazırlamanın zaman çerçevesi?

1-Denetim komitesi / üst yönetimin talebi üzerine 2-yıllık
3-Düzenli aralıklarla 4-Hiçbiri

32. İç denetim raporlarını kim imzalar?

1-İç Denetim Direktörü 2-İç Denetim Direktörü
3-İç Denetim Uzmanı 4- Diğer

33. Denetim planı / programı için hangi yaklaşımınız var?

1-Faaliyetlerin / süreçlerin risk değerlendirmesine dayalı bir yaklaşım kullanmak
2-Önceki yıl denetim planına göre 3-Üst yönetime danışmaya dayanarak
4-İş Stratejisi Analizi veya Organizasyon Hedefleri 5-Yasal gereksinimleri kabul etmek
6-Bağımsız denetçilerle danışma 7-Denetimden Sorumlu Komite isteği 8-Diğer

34. İç denetim kaynaklarının bir kuruluş veya iç denetim şirketi içindeki dağılımı

nedir? (Güvence hizmetleri, yönetim sistemi süreçlerinin, risk yönetiminin ve kontrolünün değerlendirilmesini ifade eder. Başvuru sahipleri tarafından talep edilen danışmanlık hizmetlerini sunma tavsiyeleri.)

1-Güvence hizmetlerine ve geri kalan danışmanlık hizmetlerine% 30'a kadar kaynak harcanmaktadır.

2-Güvence ve kapsamlı danışmanlık hizmetleri sağlamak için harcanan kaynakların yüzde 30 ila 50'si.

3-Güvence hizmetlerine ve geri kalan danışmanlık hizmetlerine harcanan kaynakların yüzde 50 ila 70'i.

4-Güvence hizmetlerine ve geri kalan danışmanlık hizmetlerine harcanan kaynakların yüzde 70 ila 100'ü.

5-Bu konuda yeterince bilgim yok

35. Lütfen iç denetim kuruluşuna ilişkin olarak - aşağıda belirtilen durumlardan herhangi birini seçeneklere göre işaretleyin

1-Çok katılıyorum

2-katılıyorum

3-Hiçbir fikrim yok

4-Katılmıyorum

5- Çok karşıtım

5-İç denetim hizmetleri, güvence ve danışmanlık hizmetlerini içerir.

6-İç denetim faaliyeti risk yönetim sürecinin etkinliğini değerlendirmek için sistematik bir yaklaşım sağlar.

7-İç denetim faaliyeti, kontrol sürecinin etkinliğini değerlendirmek için sistematik bir yaklaşım sağlar.

8-İç denetim faaliyeti, yönetim sistemi sürecinin etkinliğini değerlendirmek için sistematik bir yaklaşım sağlar.

9-İç denetim faaliyeti önemli finansal konuları, riskleri ve iç kontrolleri aktif olarak değerlendirir.

10-Yönetim sistemi için iç denetimin değerini artırmanın bir yolu, denetim komitesine doğrudan erişimdir.

11-İç denetim faaliyeti, etkinliğin organize edilmesinde yeterli rol oynar.

12-Bağımsızlık ve tarafsızlık, katma değer için iç denetim faaliyetinde önemli bir faktördür.

13-İç denetim hizmetleri, güvence ve danışmanlık hizmetlerini içerir.

14-İç denetim faaliyeti risk yönetim sürecinin etkinliğini değerlendirmek için sistematik bir yaklaşım sağlar.

15-İç denetim faaliyeti, kontrol sürecinin etkinliğini değerlendirmek için sistematik bir yaklaşım sağlar.

16-İç denetim faaliyeti, yönetim sistemi sürecinin etkinliğini değerlendirmek için sistematik bir yaklaşım sağlar.

17-İç denetim faaliyeti önemli finansal konuları, riskleri ve iç kontrolleri aktif olarak değerlendirir.

18-Yönetim sistemi için iç denetimin değerini artırmanın bir yolu, denetim komitesine doğrudan erişimdir.

19-İç denetim faaliyeti, etkinliğin organize edilmesinde yeterli rol oynar.

20-Bağımsızlık ve tarafsızlık, katma değer için iç denetim faaliyetinde önemli bir faktördür.

36. Yönetim Kurulunun veya diğer benzer yönetim organlarının, iç denetçinin şirket veya kuruluşun yönetimine ilişkin politika ve prosedürleri ne ölçüde izlediğini desteklediğini düşünüyor musunuz?

1-Tam destek 2-Biraz desteklenen

3-Desteklemiyor 4-Bilmiyorum

37. Dış denetim veya dış kaynak kullanımı nedeniyle iç denetime tabi bir kuruluş / şirkette iç denetim hizmetlerinin iç denetim / dış kaynak sağlanması mıdır?

1-Evet 2-Hayır 3-Bilmiyorum

38. İç denetim raporlarınızı kime sağlıyorsunuz?

1-Yönetim kurulu 2-Genel Müdür

3-Üst Düzey Risk veya Risk Direktörü 4-Finans yöneticisi 5-Diğer

39. Personel: İç denetim birimi personeli / iç denetim firması servis sağlayıcısının ücretlendirmesi nasıl belirlenir? (Çeşitli seçenekler mümkündür)

1-Şirket performansı

2-İç Denetim Birimi Performansı / İç Denetim Hizmetleri Sağlayıcısı

3-Planın ve bütçenin gerçekleştirilmesi 4-İç denetim programının tamamlanması

5-diğer

6- Hiçbir ücret ödenmiyor

40. İç denetçiyi işe almak için hangi kaynakları kullanıyorsunuz?

1-Üniversiteler

2-İstihdam Yerleşim Siteleri

3-Muhasebeciler Resmi Derneği

4-Denetim Derneği'nin internet sitesi

5-Kuruluşunuzun veya kurumunuzun web sitesi

6-En popüler gazeteler

7-Siber ve sanal medya

8-Diğer

41. Dahili denetimler için stajyerler / üniversite öğrencileri kullanıyor musunuz?

1-Evet

2-Hayır

42. Önümüzdeki 5 yıl içinde iç denetim planınız nedir?

1-İç denetim alanında devam eden faaliyet

2-İç denetim alanında faaliyet bırak

3-Özel bir programım yok

4-İç Denetim Standartları:

43. İç denetim faaliyetleri için uluslararası standartları kullanıyor musunuz?

1-Evet, tüm standartları kullanıyoruz

2-Bazı standartları kullanıyoruz

3-Bilmiyorum

4-Hayır

44. İç denetim faaliyetinizin, Standart 1300'e uygun olarak kalite güvence ve kalite iyileştirme programı var mı? (Standart 1300: İç Denetim Sorumlusu, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite iyileştirme programına sahip olmalıdır. Oluşturmak ve kurmak.)

1-Şimdi evet

2-Program 12 ay içinde onaylanacak

3-Hayır, önümüzdeki 12 ay için plan olmayacak

4-Mevcut kalite güvence programı, Standart 1300'e uygun değildir.

5 Diğer

45. İç denetim faaliyetinizin kalitesinin, dış kuruluşlar tarafından Standart 1312'ye uygun olarak son değerlendirme ne zaman yapıldı? (Standart 1312: Dış değerlendirmeler, her on yılda bir, bir defada kalifiye ve bağımsız bir denetçi veya bir dış değerlendirme ekibi tarafından yapılmalıdır. Organizasyon yapıldı.)

1-Son 12 ayda

2-1 ila 3 yıl geçmiş

3-4 ila 5 yıl geçmiş

4-Son 5 yılda

5-hiç

6-Değerlendirme, Standart 1312'ye uygun değildi.

7-Diğer

46. Yukarıdaki fıkranın iç denetiminin iç denetiminin bir iç denetim kuruluşunda yapılmamasının nedeni nedir?

1-Denetim / yönetim komitesi böyle bir incelemeyi desteklememektedir.

2-Bu çalışmalar çok maliyetli

3-Profesyonel profesyonellere erişim mevcut değildir

4-Diğer

47. Aşağıdakilerden hangisi iç denetim ve geliştirme ve geliştirme programının bir parçası?

1-İç denetim faaliyetinin standartlara uygun olduğunun teyit edilmesi.

2-Diğer standart ve yönetmeliklere uygunluğu doğrulayın

3-İç denetçilerin İç Denetim Kanununa uygun olarak yürüttüklerinin doğrulanması.

4-Her çalışmanın sonunda iç denetim raporlarının kullanıcılarından geribildirim alın.

5-İç denetim çalışmasından bağımsız uzmanların gözden geçirilmesi

6-Harici değerlendiriciler tarafından gözden geçirme

7-diğer

8- Uygulanabilir değil

48. İç denetim faaliyetiniz aşağıdakileri yapar mı? zaman çerçevesi nedir?

1-Yönetişim sürecinin etkinliğinin değerlendirilmesi

2-Denetim Uyumluluğu

3-Kontrol sürecinin etkinliğinin değerlendirilmesi (belirli bir çerçeve kullanarak)

4-Devam eden aktivite değerlendirmesi

5-Finansal Raporlamaya İlişkin İç Kontroller 6-Operasyonel denetim

7-Bilgi Teknolojisinin Risk Değerlendirmesi

8-Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanması

9-Yönetişim sürecinin etkinliğinin değerlendirilmesi

10-Denetim Uyumluluğu

11-Kontrol sürecinin etkinliğinin değerlendirilmesi (belirli bir çerçeve kullanarak)

12-Devam eden aktivite değerlendirmesi

13-Finansal Raporlamaya İlişkin İç Kontroller

14-Operasyonel denetim 15-Bilgi Teknolojisinin Risk Değerlendirmesi

16-Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanması yapılmıyor

17-Önümüzdeki 5 yıl içinde 18- Yıllık

49. Anket formlarını kullanarak iç denetim raporlarının memnuniyetini değerlendiriyor musunuz?

1-Evet 2-Hayır

50. Sizce, iç denetim kuruluşuna en yüksek değeri veren beş ana iç denetim faaliyeti nelerdir?

1-İç kontrol sistemlerinin yeterliliğini ve etkinliğini sağlamak

2-Kuruluşun süreçlerini risk yönetimi değerlendirmesi ile sağlama

3-Sistemin yönetişimini sağlamak 4-Yasa ve yönetmeliklere uygunluğun sağlanması

5-Mevcut riskleri belirle 6-Veri madenciliği ve yönetim için veri analizi

7-Dolandırıcılık Risk Değerlendirmesi 8-Yönetime bilgilendirme ve danışmanlık

9-Denetim komitesi / yönetim kurulunun bilgilendirilmesi ve danışmanlığı

10Diğer şeyler 11-Öğelerin hiçbiri geçerli değil

51. İç denetçiler iç denetim biriminde bağımsız denetçilerle mi çalışıyorlar?

1-Evet 2-hayır

52. Eğer 51 numaralı soru evet ise, bağımsız denetçilerle yapılan iç denetçi toplantılarının sayısının yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?

1-Evet 2-hayır 3-Araçlar, beceri ve yetkinlikler

53. İç denetim faaliyetinde aşağıdaki denetim tekniklerinden hangisini kullanıyorsunuz?

- 1-görüşme 2-Risk tabanlı denetim planlaması
3-Öz değerlendirme 4-Boşluk analizi 5-Elektronik makaleler
6-Analitik inceleme 7-Veri madenciliği
8-İstatistiksel örnekleme 9-Akış şeması yazılımı
10-Süreç Modelleme Yazılımı
11-Diğer elektronik iletişim (ör. İnternet, e-posta, ...)

54. Önceki soruya göre, şu anda hangi araç ve teknikleri kullanıyorsunuz veya gelecekte kullanmayı planlıyorsunuz? (farklı bir şey kullanıyorsunuz yazınız)

55. Her bir iç denetim profesyonel çalışanı için en önemli beş davranışsal beceriyi belirtiniz.

- 1-Baş denetçi 2- İç Denetim Danışmanı 3- İç Denetim Direktörü
4-gizlilik 5-esneklik 6-Profesyonel davranış kurallarına uyum
7-Güçlü halkla ilişkiler 8-Resmini dinle 9-İnsan gücü yönetimi
10-liderlik 11-tarafsızlık 12-İşbirliği ve CARTIME
13-sorumluluk 14-Her düzeyde yönetim ile çalışabilme becerisi

15-gizlilik 16-esneklik

17-Profesyonel davranış kurallarına uyun 18-Güçlü halkla ilişkiler

19-Resmini dinle 20-İnsan gücü yönetimi

21-liderlik 22-tarafsızlık 23-İşbirliği ve CARTIME

24-sorumluluk 25-Her düzeyde yönetim ile çalışabilme becerisi

56. Her bir profesyonel kadro için, aşağıdaki en önemli 5 teknik beceriyi belirtiniz.

1-Baş denetçi 2- İç Denetim Danışmanı

3- İç Denetim Direktörü 4-Araştırma, operasyonel ve yönetim becerileri

5-İleriye bakmak 6-Proje Yönetimi Kavramlarına sahip olmak

7-İş sürecini analiz edebilme becerisi 8-İşletmeyi tanıyabilme

9-Kalite Bilgisine sahip olmak

10-Kapsamlı Kalite Yönetimini bilmek 11-Balanced Scorecard ile tanışın

12-Riski analiz edebilme becerisi

13-Kontrol tipini belirleme becerisi (önleme, keşif gibi)

14-Risk Yönetimi Becerileri ve Kontrol Araçları

15-Veri kümelerini ve analiz araçlarını anlama

16-İstatistiksel örnekleme yeteneği 17-Finansal Analiz Araçlarını Anlama

18-Problemleri çözme araçlarını tanımak 19-Müzakere tekniklerini uygulayabilme becerisi

20-Bilgi ve iletişim teknolojisi ve teknoloji tabanlı denetim teknikleri için BT ve teknolojiyi kullanabilme becerisi

21-Araştırma, operasyonel ve yönetim becerileri 22-İleriye bakmak

23-Proje Yönetimi Kavramlarını bilmek 24-İş sürecini analiz edebilme becerisi

25-İşletmeyi tanıyabilme 26-Kalite Bilgisine sahip olmak

27-Kapsamlı Kalite Yönetimini bilmek 28-Balanced Scorecard ile tanışmak

29-Riski analiz edebilme becerisi

30-Kontrol tipini belirleme becerisi (önleme, keşif gibi)

31-Risk Yönetimi Becerileri ve Kontrol Araçları

32-Veri kümelerini ve analiz araçlarını anlama

33-İstatistiksel örnekleme yeteneği

34-Finansal Analiz Araçlarını Anlama 35-Problem çözme araçlarını tanımak

36-Müzakere tekniklerini uygulayabilme becerisi

37-Bilgi ve iletişim teknolojisi ve teknoloji tabanlı denetim teknikleri için BT ve teknolojiyi kullanabilme becerisi

57. Her bir profesyonel kadro için, gerekli olan en önemli beş yeterliliği belirtiniz.

1-Kurum içi iç denetim kültürünün değerini artırma becerisi

2-Endüstri ve yasal ve profesyonel standart değişiklikleri ile güncel tutun

3-Organizasyon becerileri (proje yönetimi ve zaman dahil)

4-İletişim becerileri (sözlü, yazılı, yazılı raporlar ve sunum becerileri dahil)

5-Problem tanımlama becerileri ve problem çözme

6-Yönetim becerilerini değiştir

7-Yabancı dil becerileri

8-Eğitim ve personel gelişimi

9-IT / ICT standartlarında ustalık

10-Muhasebe standartlarında ustalık

11Kurum içi iç denetim kültürünün değerini artırma becerisi

12-Endüstri ve yasal ve profesyonel standart değişiklikleri ile güncel tutun

13-Organizasyon becerileri (proje yönetimi ve zaman dahil)

14-İletişim becerileri (sözlü, yazılı, yazılı raporlar ve sunum becerileri dahil)

15-Problem tanımlama becerileri ve problem çözme

16-Yönetim becerilerini değiştir17-Yabancı dil becerileri

18-Eğitim ve personel gelişimi 19-IT / ICT standartlarında ustalık

20-Muhasebe standartlarında ustalık

58. Lütfen kuruluşunuzun pozisyonunda işinizi yaparken aşağıdaki davranışsal becerilerin önemini vurgulayın.

- | | |
|---|---|
| 1-önemli | 2-az önemli |
| 3-önemsiz | 4-Çok önemli |
| 5-gizlilik | 6-esneklik |
| 7-Profesyonel davranış kurallarına uyum | 8-Güçlü halkla ilişkiler |
| 9-Resmini dinle | 10-İnsan Kaynakları Yönetimi |
| 11-liderlik | 12-tarafsızlık |
| 13-İşbirliği ve CARTIME | 14-Her düzeyde yönetim ile çalışabilme becerisi |
| 15-sorumluluk | 16-gizlilik |
| 17-esneklik | 18-Profesyonel davranış kurallarına uyum |
| 19-Güçlü halkla ilişkiler | 20-Resmini dinle |
| 21İnsan Kaynakları Yönetimi | 22-liderlik |
| 23-tarafsızlık | 24-İşbirliği ve CARTIME |
| 25-Her düzeyde yönetim ile çalışabilme becerisi | 26-Sorumluluk |

59. Lütfen işinizi yaparken kuruluşunuzun pozisyonunda aşağıdaki teknik becerilerin önemini vurgulayın:

- | | |
|-----------|--------------|
| 1-önemli | 2-az önemli |
| 3-önemsiz | 4-Çok önemli |

- | | |
|---|---|
| 5-gizlilik | 6-esneklik |
| 7-Profesyonel davranış kurallarına uyum | 8-Güçlü halkla ilişkiler |
| 9-Resmini dinle | 10-İnsan Kaynakları Yönetimi |
| 11-liderlik | 12-tarafsızlık |
| 13-İşbirliği ve CARTIME | 14-Her düzeyde yönetim ile çalışabilme becerisi |
| 15-sorumluluk | 16-gizlilik |
| 17-esneklik | 18-Profesyonel davranış kurallarına uyum |
| 19-Güçlü halkla ilişkiler | 20-Resmini dinle |
| 21 İnsan Kaynakları Yönetimi | 22-liderlik |
| 23-tarafsızlık | 24-İşbirliği ve CARTIME |
| 25-Her düzeyde yönetim ile çalışabilme becerisi | 26-Sorumluluk |

60. Lütfen kuruluşunuzun pozisyonunda işinizi yaparken aşağıdaki becerilerin önemini vurgulayın:

- | | |
|---|---|
| 1-önemli | 2-az önemli |
| 3-önemsiz | 4-Çok önemli |
| 5-gizlilik | 6-esneklik |
| 7-Profesyonel davranış kurallarına uyum | 8-Güçlü halkla ilişkiler |
| 9-Resmini dinle | 10-İnsan Kaynakları Yönetimi |
| 11-liderlik | 12-tarafsızlık |
| 13-İşbirliği ve CARTIME | 14-Her düzeyde yönetim ile çalışabilme becerisi |
| 15-sorumluluk | 16-gizlilik |
| 17-esneklik | 18-Profesyonel davranış kurallarına uyum |
| 19-Güçlü halkla ilişkiler | 20-Resmini dinle |
| 21 İnsan Kaynakları Yönetimi | 22-liderlik |

23-tarafsızlık 24-İşbirliği ve CARTIME

25-Her düzeyde yönetim ile çalışabilme becerisi 26-Sorumluluk

61. Bir kuruluştaki iş pozisyonunuzdan memnuniyetinizle ilgili aşağıdaki bilgi alanları ne kadar önemlidir?

1-önemli 2-az önemli

3-önemsiz 4-Çok önemli

5-gizlilik 6-esneklik

7-Profesyonel davranış kurallarına uyun 8-Güçlü halkla ilişkiler

9-Resmini dinle 10-İnsan Kaynakları Yönetimi

11-liderlik 12-tarafsızlık

13-İşbirliği ve CARTIME 14-Her düzeyde yönetim ile çalışabilme becerisi

15-sorumluluk 16-gizlilik

17-esneklik 18-Profesyonel davranış kurallarına uyun

19-Güçlü halkla ilişkiler 20-Resmini dinle

21-İnsan Kaynakları Yönetimi 22-liderlik

23-tarafsızlık 24-İşbirliği ve CARTIME

25-Her düzeyde yönetim ile çalışabilme becerisi 26-Sorumluluk

62. Paragraf 61'de yer alan hükümlere ek olarak bilmeniz gereken başka bilgi alanları var mı?

63. Takip eden beş yıl içindeki iç denetim faaliyetlerinin rollerindeki muhtemel değişiklikleri nasıl tahmin edersiniz?

1-Artacak 2-Azalacak 3-Sabit kalacak

4-Organizasyon durumu 5-İnceleme İşlemleri

- | | |
|------------------------|--------------------------------|
| 6-Risk yönetimi | 7-Yasa ve yönetmeliklere uyum |
| 8-Operasyonel denetim | 9-Raporlama |
| 10-Organizasyon durumu | 11-İnceleme İşlemleri |
| 12-Risk yönetimi | 13-Yasa ve yönetmeliklere uyum |
| 14-Operasyonel denetim | 15-Raporlama |

64. İç denetim performansının etkinliği finansal performansı etkilemektedir.

- | | | |
|---------------------|----------------|--------------------|
| 1-Çok katılıyorum | 2-katılıyorum | |
| 3-Hiçbir fikrim yok | 4-Katılmıyorum | 5-Hiç katılmıyorum |

65. İç denetim fonksiyonunun etkinliği, varlıkların getirisini etkiler

- | | | |
|---------------------|----------------|--------------------|
| 1-Çok katılıyorum | 2-katılıyorum | |
| 3-Hiçbir fikrim yok | 4-Katılmıyorum | 5-Hiç katılmıyorum |

66. İç denetim etkinliğinin özkaynak getirisi üzerinde etkisi vardır.

- | | | |
|---------------------|----------------|--------------------|
| 1-Çok katılıyorum | 2-katılıyorum | |
| 3-Hiçbir fikrim yok | 4-Katılmıyorum | 5-Hiç katılmıyorum |

67. Denetim performansında risk yönetimi önemli rol oynamaktadır.

- | | | |
|-------------------|--------------------|---------------------|
| 1-Çok katılıyorum | 2-katılıyorum | 3-Hiçbir fikrim yok |
| 4-Katılmıyorum | 5-Hiç katılmıyorum | |

68. İç denetimin beş sorunu ve zorlukları hakkında ne düşünüyorsunuz?

69. Paragraf 64'teki zorluklara ve sorunlara yönelik çözüm önerileriniz nelerdir?

70. İç denetim hakkında bir kitabı ya da makaleyi hiç derlediniz ya da tercüme ettiniz mi? Evet ise, lütfen isimlerini belirtin. (Lütfen resmi muhasebecilere bir kopyasını gönderin)

71. İç denetim için talimatlar veya kontrol listesi verdiniz mi? (Mümkünse lütfen resmi muhasebecilere bir kopyasını gönderin)

72. Kurumunuzun iç kontrol değerlendirmesi modeli nedir?

73. Denetlenen birimlerin yönetim üyeleri denetim raprına verdikleri tepkileri nasıl karşılıyorlar?

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler	
Adı Soyadı	Ashraf JAFARI KHOSHEMEHR
Doğum Yeri ve Tarihi	İran/ Tebriz / 1981
Eğitim Durumu	
Lisans Öğrenimi	Muhasebe ve Finans
Y. Lisans Öğrenimi	Muhasebe ve Finans
Bildiği Yabancı Diller	İngilizce – Farsça
İletişim	
E-Posta Adresi	Ashraf-jafari@gmail.com
Tarih	2018.08.28