

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
ULUSLAR ARASI İŞLETMECİLİK BİLİM DALI

İŞLETMELERDE İÇ KONTROL ETKİNLİĞİNİN
SAĞLANMASININ BAĞIMSIZ DENETİMDEKİ ROLÜ VE
ÖRNEK UYGULAMA

Yüksek Lisans Tezi

NAZLI BULUT

İstanbul, 2011

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
ULUSLAR ARASI İŞLETMECİLİK BİLİM DALI

İŞLETMELERDE İÇ KONTROL ETKİNLİĞİNİN
SAĞLANMASININ BAĞIMSIZ DENETİMDEKİ ROLÜ VE
ÖRNEK UYGULAMA

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı

PROF.DR. GÜRBÜZ GÖKÇEN

NAZLI BULUT

İstanbul, 2011

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı ULUSLARARASI İŞLETMECİLİK Bilim Dalı
Yüksek Lisans öğrencisi NAZLI BULUT nın İŞLETMELERDE İÇ KONTROL
ETKİNLİĞİNİN SAĞLANMASININ BAĞIMSIZ DENETİMDEKİ ROLÜ VE ÖRNEK
UYGULAMA adlı tez çalışması ,Enstitümüz Yönetim Kurulunun 13.07.2011 tarih ve
2011-14/26 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek
Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 12/09/2011

1) Tez Danışmanı : PROF. DR. GÜRBÜZ GÖKÇEN

2) Jüri Üyesi : PROF. DR. OSMAN ALTUĞ

3) Jüri Üyesi : PROF. DR. HANİFİ AYBOĞA



ÖNSÖZ

Son yıllarda hızla büyüyen ekonomik çevrede meydana gelen değişimler nedeniyle tarafsız ve güvenilir bilgiye olan ihtiyaç hızla artmaktadır. Bağımsız denetim ve işletmelerde kurulan iç kontrol sistemleri sayesinde, işletme varlıkları korunabilmekte, elde edilen muhasebe bilgilerinin güvenilirlik ve doğruluk tespiti yapılabilmektedir. Bu tez çalışmasının amacı işletmelerde iç kontrol sisteminin kurulması ve değerlendirilmesinin bağımsız denetim sürecindeki önemini vurgulamaktır. Tez çalışma süresince desteğini benden esirgemeyen çok değerli hocam sayın Prof. Dr. Gürbüz GÖKÇEN'e, Kıdemli Denetçi Sayın Okan DÜZAĞAÇ'a, manevi desteğinden dolayı sevgili anneme ve özellikle değerli dostum Cihat Murat YÜCE'ye sonsuz teşekkürler...

Nazlı BULUT

2011, İstanbul

ÖZET

Günümüzde hızla değişen gelişen ekonomik ve sosyal gelişmelerin bir sonucu olarak, belirli bir büyüklüğü ulaşmış olan işletmelerde iç kontrol sistemi kaçınılmaz bir hale gelmiştir. İç kontrol sistemi, işletme yöneticileri için önemli olduğu kadar, bağımsız denetimde de oldukça önemli bir yere sahiptir.

Genel kabul görmüş denetim standartlarından ikincisi olan çalışma alanı standartlarına göre, bağımsız denetçiler, denetimin planlanması aşamasında, denetim çalışmasının kapsamı, uygulanacak testleri belirlemek amacıyla müşteri firmanın iç kontrol yapısını incelemelidir.

Bu çalışmanın amacı, işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin bağımsız denetim sürecindeki önemini vurgulamaktır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, İç kontrol, Bağımsız denetim

ABSTRACT

Nowadays Internal Control System in businesses which have reached a certain scale has become inevitable in consequence of rapidly changing and improving economic and social developments. Internal Control System is not only important to business managers but it also has an important place in independent external auditing.

In reference to workspace standards ,which is the second of generally accepted auditing standards,in due course of audit planning, independent auditors must **analyze** the internal control structure of the client company in order to specify the audit scope and applicable tests.

The purpose of which is to emphasize the importance of an active internal control system in businesses in the process of independent auditing.

Key Words : Audit, Internal Audit, Independent Audit

İÇİNDEKİLER :

ÖZET	i
TABLO LİSTESİ.....	vii
ŞEKİL LİSTESİ	viii
KISALTMALAR	ix
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM: DENETİM KAVRAMININ TEORİK YAPISI.....	3
1.1. DENETİM KAVRAMI	3
1.2. Denetim ve Muhasebe Arasındaki İlişki	5
1.3. Denetim Türleri	9
1.3.1. Denetimin Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri	9
1.3.1.1. Mali Tablolar Denetimi.....	9
1.3.1.2. Uygunluk Denetimi.....	10
1.3.1.3. Faaliyet Denetimi	11
1.3.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	11
1.3.2.1. İç Denetim	11
1.3.2.2. Kamu Denetimi.....	13
1.3.2.3. Bağımsız Denetim.....	14
1.4. Denetçi Kavramı	15
1.4.1. Denetçi Türleri.....	16
1.4.1.1. Bağımsız Denetçiler	16
1.4.1.2. İç Denetçi.....	17
1.4.1.3. <i>Kamu Denetçileri</i>	18
1.4.2. Denetçinin Bağımsızlığı	18
1.4.2.1 <i>Denetçinin Bağımsızlığına Yönelik Tehditler</i>	19

İKİNCİ BÖLÜM: BAĞIMSIZ DENETİM	21
2.1. Bağımsız Denetim Kavramı.....	21
2.2. Bağımsız Denetim Türleri	22
2.2.1. Sürekli Denetim.....	22
2.2.2. Sınırlı Denetim.....	23
2.2.3. Özel Denetim.....	23
2.3. Bağımsız Denetçilerin Amaçları.....	23
2.4. Bağımsız Denetimin Yararları	25
2.5. Bağımsız Denetim Standartları.....	26
2.5.1. Genel Standartlar	29
2.5.1.1. Mesleki Eğitim ve Yetkinlik	29
2.5.1.2 Bağımsızlık.....	31
2.5.1.3 Mesleki Özen ve Dikkat	31
2.5.2 Çalışma Alanı Standartları	32
2.5.2.1 Planlama ve Yardımcıların Gözetimi	32
2.5.2.2 İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi.....	33
2.5.2.3 Yeterli Kanıt Toplanması	34
2.5.3 Raporlama Standartları	35
2.5.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk	36
2.5.3.2 Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik	36
2.5.3.3. Yeterli Açıklama.....	36
2.5.3.4. Denetçi Görüşü.....	36
2.6 BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLAN KURULUŞLAR.....	37
2.7 DENETİM SÜRECİ	37
2.7.1. Müşterinin Seçilmesi ve İşin Kabulü.....	40
2.7.2. Denetim Planlaması	41

2.7.3. Denetim Programının Yürütülmesi	42
2.7.3.1. Denetim Programının Yararları	43
2.7.4. Bulguların Raporlanması	44
2.8. Denetim Teknikleri	44
2.8.1. Fiziki İnceleme	45
2.8.2. Gözlem	46
2.8.3. Yeniden Hesaplama.....	46
2.8.4. Doğrulama.....	47
2.8.5. Soruşturma.....	47
2.5.6. Kayıt Sistemini Yeniden İzleme	48
2.5.7. Belge İncelemesi	48
2.5.8. Göz Atma.....	48
2.5.9. Analitik İnceleme.....	49
2.9. Denetim Raporları	49
2.9.1. Olumlu Denetim Raporu	50
2.9.2. Olumsuz Denetim Raporu	50
2.9.3. Şartlı Olumlu Görüş	51
2.9.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma ve Denetim Raporu	51
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİ İNCELEMENİN ÖNEMİ.....	53
3.1. İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi	53
3.1.1. Kontrol Kavramı ve İç Kontrol Sisteminin Tanımı.....	53
3.1.2. İç Kontrol Çeşitleri	55
3.1.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları	56
3.1.3.1. İç Kontrol Sisteminin Esas Amaçları	56
3.1.3.2 İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları	57
3.1.3.3. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları	57

3.1.4. İç Kontrol Yapısının Unsurları	58
3.1.4.1. Kontrol Ortamı	59
3.1.4.2. Risk Değerlemesi	61
3.1.4.3. Kontrol Prosedürleri	62
3.1.4.4. Sistemin Gözetimi	64
3.1.4.5. Bilgi ve İletişim	64
3.1.5. İç Kontrol Yapısından Elde Edilen Bilgilerin Belgelenmesi	65
3.1.5.1. Not Alma	66
3.1.5.2. Akış Şemaları	67
3.1.5.3. Anket Yöntemi	71
3.1.6. İç Kontrol Elemanı Olarak İç Denetim Fonksiyonu	71
3.1.6.1. İç Denetim Tanımı ve Kapsamı	71
3.1.6.2. İç Denetimin İç Kontrol ve Dış Denetimle İlişkisi	72
3.2. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE İÇ KONTROL YAPISININ İNCELENMESİNİN ÖNEMİ	76
3.2.1. İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Bağımsız Denetim Çalışması Üzerindeki Etkisi	76
3.2.3. İç Kontrol Yapısının Bağımsız Denetçi Tarafından İncelenmesi, Önemlilik ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi	78
3.2.3.1. Denetimin Planlanması İçin İç Kontrol Sisteminin Tanınması	78
3.2.3.2. Denetim Riski	79
3.2.3.3. Önemlilik	80
3.3. İç Kontrol Sisteminin Tanınmasında Uygulanan Yaklaşımlar	81
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: UYGULAMA: İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ ETKİNLİĞİNİN TESPİT EDİLMESİ	83
4.1. Araştırmanın Amacı	83
4.2. Araştırmanın Yöntemi	83
4.3. Araştırmanın Kapsamı Ve Sınırları	83
4.4 XYZ İşletmesi Hakkında Bilgiler	84

4.4.1. XYZ İşletmesi Hakkında Genel Bilgiler	84
4.4.2. XYZ İşletmesi İç Kontrol Sistemine İlişkin Bilgiler	85
4.4.3. XYZ İşletmesinin İç Kontrol Yapısının İncelenmesinde Verileri Değerleme Yöntemi	86
SONUÇ.....	104
EKLER.....	106
BAGIMSIZ DENETİM RAPORU - Olumlu Görüş	106
BAGIMSIZ DENETİM RAPORU - Olumsuz Görüş	108
BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU - Şartlı Görüş.....	110
BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU - Görüş Bildirmekten Kaçınma	112
KAYNAKÇA	114
KİTAPLAR	114
YAYINLANAN TEBLİĞ, YÖNETMELİK, KANUNLAR	118
BİLDİRİLER	119
TEZLER	120
MAKALELER	121
SÜRELİ YAYINLAR.....	122
İNTERNET KAYNAKLARI	124

TABLO LİSTESİ

Tablo 1 - Muhasebe- Denetim İlişkisi	8
Tablo 2 - Bağımsız Denetim Standartları	28
Tablo 3 - İç Ve Dış Denetçi Arasındaki Temel Farklar	75
Tablo 4 - İç Kontrol Soru Kâğıdı: Nakit Tahsilâtı	88
Tablo 5 - Tahsilâtların Kontrolüne İlişkin Çalışma Kâğıdı.....	90
Tablo 6 - İç Kontrol Soru Kâğıdı: Nakit Ödemeleri- Banka İşlemleri.....	91
Tablo 7 - Banka İşlemlerinin Kontrolüne İlişkin Çalışma Kağıdı.....	92
Tablo 8 - İç Kontrol Soru Kâğıdı: Maaş Ve Ücretler	93
Tablo 9 - Maaş ve ücretlerin Kontrolüne İlişkin Çalışma Kâğıdı	94
Tablo 10 - İç Kontrol Soru Kâğıdı: Satışlar	95
Tablo 11 - Satışların Kontrolüne İlişkin Çalışma Kâğıdı.....	97
Tablo 12 - İç Kontrol Soru Kâğıdı: Satın Alma	98
Tablo 13 - Satın alma Kontrolüne İlişkin Çalışma Kâğıdı	100
Tablo 14 - İç Kontrol Soru Kâğıdı: Stoklar	101
Tablo 15 - Stokların Kontrolüne İlişkin Çalışma Kâğıdı	102

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1 - Denetim Süreci	39
Şekil 2 - Akış Diyagramı Örneği.....	70

KISALTMALAR

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)

A.G.E: Adı Geçen Eser

ASB: Auditing Standards Board (Denetim Standartları Kurulu)

BDDK: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu

COSO: Committee of Sponsoring Organizations. (Sponsor Organizasyonlar Komitesi)

CPA: Certified Public Accounting (Sertifikalı Kamu Denetçisi)

CIA: Certified Internal Auditors (Sertifikalı İç Denetçi)

EBİ: Elektronik Bilgi İşleme.

GAAP: Generally Accepted Accounting Principles (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)

GAAS: Generally Accepted Auditing Standards (Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları)

GKGDS: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.

GKGDİ: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri.

IFAC: International Federation of Accountants (Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu)

IIA: The Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)

ISA: International standards on Auditing (Uluslar arası Bağımsız Denetim Standartları)

İKS : İç Kontrol Sistemi

SAS: Statements on Auditing Standards (Denetim Standartları)

SGK: Sosyal Güvenlik Kurulu

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu.

SSK: Sosyal Sigortalar Kurumu

SMM: Serbest Mali Müşavir

TİDE: Türkiye İç Denetim Enstitüsü.

YMM: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Günümüzde şirketlerin artan bir hızla sayılarının artması ve büyümesi, küreselleşmenin getirdiği yenilikler ve değişimler, küresel dünyada yaşanan muhasebe skandallarıyla birlikte işlemler ve faaliyetler gittikçe karmaşık ve yönetilmesi zor bir hale gelmiştir. Bu önemli değişiklikler, işletmelerin faaliyetleri kontrol etme ihtiyacını yaratmıştır. İşletme yöneticileri, elde ettikleri bilgilerin doğruluğunu, hedeflere ne ölçüde ulaşılabilirdiğini tespit edebilmek, mevcut yapının etkinlik ve verimliliğinin sağlanabilmesi amacıyla iç kontrol yapısına ihtiyaç duymuştur.

İşletme için hayati bir öneme sahip olan iç kontrol sistemi, işletmenin varlıklarının korunması, finansal verilerin doğruluğu ve güvenilirliğinin sağlanabilmesi gibi noktalarda sayısız yararı ile işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğinin sağlanmasında oldukça önemli bir yere sahiptir. ABD’de, 2002 yılında çıkarılan Sarbanes Oxley yasası ile birlikte işletmelerde iç kontrol yapısının kurulması ve etkinliğinin sağlanması sorumluluğu getirilmiştir.

Etkin bir iç kontrol sistemi, özellikle belirli bir büyüklüğe sahip işletmeler için kaçınılmazdır. Etkin çalışan bir iç kontrol sistemi, hem işletme yönetimi hem de bağımsız denetçiler açısından önem taşımaktadır.

Genel kabul görmüş denetim standartlarından (GKGDS) ikincisi olan çalışma alanı standartlarına göre, denetçi işletmenin iç kontrol yapısını incelemeli ve değerlendmelidir. Bu nedenle bağımsız denetim çalışmasının planlanmasında dikkate alınacak faktörlerin başında işletmenin iç kontrol yapısı gelmektedir.

Etkili bir iç kontrol yapısı sayesinde, denetimde harcanan süre azalacak, müşteri işletme daha az ücret ödeyecek, sonuç olarak denetimin maliyeti azalacak ve denetimin kalitesi olumlu yönde etkilenecektir.

Çalışmamızın ilk üç bölümünde, konunun teorik açıklaması yapılmıştır. Birinci bölümde, denetim kavramının teorik yapısı, ikinci bölümde bağımsız denetim kavramı ve işleyişi, üçüncü bölümde iç kontrol sistemi ve bileşenleri incelenmiştir. Çalışmanın son bölümü olan dördüncü bölümde ise uygulamaya yer verilmiştir. Uygulamada

ismini XYZ İşletmesi olarak değiştirdiğimiz, bir holdingin iç kontrol yapısı, bağımsız denetçi gözüyle incelenmiş ve değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM: DENETİM KAVRAMININ TEORİK YAPISI

1.1. DENETİM KAVRAMI

Günümüzde ekonomik şartların hızlı bir şekilde değişmesi ve gelişmesi nedeniyle ekonomik etkinlikler daha karmaşık hale gelmiştir. Zorlaşan ve gittikçe karmaşık hale gelen bu ekonomik çevrede, bilgi kullanıcıları açısından işletme faaliyetleriyle ilgili en doğru bilgiyi edinebilmek gittikçe önem kazanmaktadır. Bu nedenle iş çevrelerinin denetime duydukları gereksinim her geçen gün artmakta ve denetim hem toplumda hem de iş çevrelerinde gereken önemini ve yerini kazanmaktadır.¹

İşletme ile ilgili çeşitli taraflar, işletmelere ait finansal nitelikli bilgileri farklı amaçlarla karar verme süreçlerinde kullanır. Finansal özellikteki bilgileri kullanan tüm taraflar açısından bu bilgilerin güvenilirlik derecesi önemlidir. İşletmeyle ilgili olan taraflardan bir diğeri olan devlet, ülke ekonomisinin önemli birimleri olan işletmelerin finansal durumunu doğru bir şekilde değerlendirebilmek, doğru vergi ve ekonomi politikaları oluşturabilmek için güvenilir finansal bilgilere ihtiyaç duyar. Denetim işlevi, bilgilerin güvenilir ve doğru olup olmadığını ortaya çıkarmaya yönelik çalışmaların bütünüdür.²

Denetim kavramının değişik kaynaklarda yapılan bazı tanımlamaları şunlardır;

Denetim bir organizasyonun finansal durumunun incelenmesidir. En temel anlamda, denetim önceden oluşturulmuş olan süreçlerin değerlendirilmesi ve incelenmesidir.³

¹ Seval Kardeş, Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı Ve Türkiye’de Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, 1.Baskı, Ankara, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, No:29, Mart 1996, s.5

² Lerzan Kavut, Oktay Taş ve Tuba Şavlı, Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, Yayın No: 130, İstanbul, İsmmmo Yayınları, 2009, ss.11-12

³ Owen Hargie ve Dennis Tourish, Auditing Organizational Communication, Second Edition, London, Rotledge Group, 2009, p.28

Türk Dil Kurumu'na göre denetim, “*Kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.*”⁴

“Denetim, işletmelerin ekonomik faaliyetleri ve muhasebe konusundaki bilgilerinin doğruluk ve güvenilirlik derecesinin belirlenerek, denetçinin yapılan inceleme sonucundaki görüşünü raporla belirttiği bir süreçtir.”⁵

Denetim, elde edilmiş bilgiler ile beklenen kriterler arasındaki doğruluğun tespitini raporlamak amacıyla delillerin toplanması ve değerlendirilmesi sürecidir.⁶ Denetimin amacı, denetlenen müşterinin mali tablolarının sunumundaki açıklık ve doğrulukla ilgili bir görüş belirtilmesidir.⁷

Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili bilgilerin önceden oluşturulmuş ilkelere uygunluk derecesini belirlemek ve sonuçları bu bilgilerle ilgili olanlara bildirmek amacıyla objektif olarak kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.⁸

Bu tanıma göre denetim şu ana noktalarda toplanabilir:⁹

- Mantıksal, planlanmış ve örgütlenmiş basamaklar veya prosedürlerden oluşturulmuş sistematik bir süreç olması,
- Objektif olarak kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi,
- Denetimin konusunun, muhasebe sisteminden, bilgi sisteminden ve mali tablolardan elde edilen ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin bilgilerden meydana gelmesi,
- Elde edilmiş bilgilerin karşılaştırılabileceği standartların oluşturulması

⁴ Türk Dil Kurumu Sözlüğü <http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&ayn=bas&kelime=denetim>, 24.10.2010

⁵ Emile Wolf, Auditing Today, 8. Edition, Prentice Hall Europe, England, 1997, p.10

⁶ Alvin A. Arens ve James K. Loebbecke, Auditing, Eight Edition, United States Of America, Prentice- Hall, 2000, p.9

⁷ Arthur W. Holmes, Wayne S.Overmyer, Auditing, Irwin Dorsey International, 8.Edition, England, , Irwin Dorsey International, 1975, p.487

⁸ Kardeş, a.g.e, s.6

⁹ Kardeş, a.g.e.,s.6

- Denetçinin değerlemeleri sonunda vardığı yargının bir denetim raporuyla ilgili bilgi kullanıcılarına iletilmesidir.

1.2. DENETİM VE MUHASEBE ARASINDAKİ İLİŞKİ

İşletmeler büyüdükçe, faaliyetleri genişledikçe, düzenli ve nitelikli bilgiye olan ihtiyaç artmaktadır. Toplumsal ve ekonomik alandaki gelişmeler, muhasebeyi, muhasebe mesleğini ve dolayısıyla bağımsız denetim olgusunu etkilemektedir.¹⁰ Muhasebe, işletme eylemlerinin kontrolünü sağlamak, geleceğe ilişkin işletme eylemlerini planlamak, işletme içi ve dışındaki kişilere işletmeye ilişkin etkin kararlar alabilmeleri için, mali olaylarla ilgili bilgilerin toplanması ve iletilmesi işlemidir.¹¹

Muhasebe ile ilgili olarak yapılan diğer tanımlamalar şöyledir;

İşletmelerde sermaye oluşumu, mal satın alma, çalışanlara ücret ödeme gibi para ile ölçülebilen faaliyetler gerçekleşmektedir. İşletmelerin bu faaliyetleri kontrol altında tutabilmesi, izleyebilmesi ve sonuçlarını çıkarabilmesi için parasal faaliyetlerin kayıtlara alınması, aynı özelliklere sahip işlemlerin sınıflandırılması, işletmeden bilgi edinmek isteyen taraflara sunulmak üzere özetlenerek raporlanması, analize tabi tutularak raporlanması gerekir. İşletmede bu faaliyetleri yerine getiren fonksiyon muhasebedir.¹²

Muhasebe, işletmenin varlıkları, öz kaynakları ve yabancı kaynakları üzerinde değişme yaratan ve para ile ifade edilen ticari nitelikteki işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlanması, analiz ve yorumlanması çalışmalarının tümüdür.¹³

İşletmelerin parasal fonksiyonlarının mali olarak yansımaları anlamına gelen finansal veriler, muhasebe denetim bilgi sisteminin oluşmasını sağlar. Bu bilgi sistemi kendi içinde tutarlı ve kullanışlı olmalıdır.¹⁴ Muhasebe, ekonomik karar vericilere

¹⁰ Özgür Özmen Uysal, Muhasebe Uygulamalarında Etik ve Kamuyu Aydınlatma, Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Bodrum-Muğla, 29 Mayıs-02 Haziran 2002, s. 88

¹¹ Ümit Ataman, Genel Muhasebe Cilt-1, 7.basım, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2007, s.1

¹² Gürbüz Gökçen, Genel Muhasebe İlkeleri Ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları, 2.Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, Eylül 2009, S.3

¹³ Ertuğrul Çetiner, Yönetim Muhasebesi, 1. Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, Şubat, 2008, s. 1

¹⁴ Hüseyin Aktaş, Hisse Senetleri Piyasasında Muhasebe Bilgilerinin Önemi, Gazi Kitapevi, Ankara, Mart 2009, s. 3

kullanılabilir yararlı bilgileri sağlamak amacıyla bir işletmedeki ekonomik, finansal olayları ölçen sistematik bir süreçtir.¹⁵

Muhasebe sisteminin temel amacı, bir işletmede ortaya çıkan ve para birimi ile ifade edilebilen olayları kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, finansal tablolar biçiminde raporlamak ve yorumlamaktır. Muhasebe; mali nitelikteki işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne (GKGMİ) uygun olarak belirli bir sistem içinde kaydetme, sınıflandırma, özetleme, rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve sanattır.¹⁶

Etkin bir muhasebe sistemi genel olarak aşağıda belirtilen amaçları taşımaktadır:¹⁷

- Maddi ve maddi olmayan varlık yatırımlarının planlanmasında uzun dönem planlar ve stratejiler geliştirilmesine yardımcı olmak
- Ürün, fiyatlandırma ve müşteri gibi kilit noktalarda gerekli kaynak tahsisine karar vermek
- Faaliyet ve operasyonların maliyet planlaması ve maliyet kontrolünün yapılmasını sağlamak
- Performans ölçümü ve işletme çalışanlarının değerlendirilmesi,
- Yasal yapının gerektirdiği standartlara uygun bir raporlama sisteminin geliştirilmesini sağlamak

Muhasebe denetimi, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve

¹⁵ Nuray Ergül, Financial Accounting, 1.Basım, İstanbul, Beta Yayınları, Ekim 2007, s.1

¹⁶ İbrahim Lazol, Genel Muhasebe, 11. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2006, s.5

¹⁷ Charles T.Horngren, George Foster, Srikant M. Datar, Cost Accounting, 9. Edition, United States Of America, Prentice Hall International, ,1997, s.2

değerlendirme sürecidir.¹⁸ Muhasebe denetiminden söz edebilmek için ekonomik bir faaliyet ve bu faaliyet ile ilgili gerçekleşmesi gereken bazı ilke ve kuralların olması gerekir. Denetim faaliyetiyle, ekonomik faaliyetler ve olaylar, önceden belirlenmiş ilke ve kurallarla karşılaştırılır ve bir değerlendirilmeye tabi tutulur. Bu yönüyle muhasebe denetimi, karşılaştırma ve değerlendirme faaliyetlerinden oluşan bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır.¹⁹

¹⁸ Lerzan Kavut, Oktay Taş ve Tuba Şavlı, a.g.e, s.19

¹⁹ Aytekin Çelik, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, 1.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, Mart 2005, s.32

Tablo 1 - Muhasebe- Denetim İlişkisi

MUHASEBE	DENETİM
Finansal nitelikli bilgilerin kaydedilmesi	Finansal nitelikli verilerin doğruluğunun incelenmesi
İşlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve yasal mevzuata uygun olarak yapılması	Yapılan işlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve yasal mevzuata uygunluğunun incelenmesi
Muhasebe standartlarından yararlanır	Denetim standartlarından yararlanır
Finansal tabloların hazırlanması	Finansal tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin tespiti
Finansal tabloların ilgililere sunulması	Denetim raporunun ilgililere sunulması

Kaynak: Lerzan Kavut, Oktay Taş ve Tuba Şavlı, s.19

Mali tabloların hazırlandığı muhasebe sürecinin amaçları ve yöntemleri ile bu tabloların güvenilirliklerinin araştırıldığı denetim sürecinin amaçları ve yöntemleri arasında önemli farklılıklar vardır. Muhasebe, denetlemenin temel dayanağı; denetleme ise, muhasebenin yasalara, kurallara, ilkelere ve yöntemlere uygunluğunun sağlanmasıdır. Muhasebe denetimi, muhasebenin eksiklerini ve aksayan yönlerini ortaya çıkaran bir fonksiyon üstlenmektedir. Sonuç olarak, muhasebesiz denetleme dayanaksız; denetimsiz muhasebe de sağlamasızdır.²⁰

Tablo 1.'de belirtildiği gibi muhasebe ve denetim arasında önemli farklar vardır. Muhasebe sisteminde veriler kaydedilip, sınıflandıktan sonra raporlar halinde ilgililere sunulurken denetimle, finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği genel kabul görmüş standartlara göre incelenir ve tespit edilir. Muhasebe sürecinde, muhasebe

²⁰ Murat Erdoğan, "Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği", Doğu Üniversitesi Dergisi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, cilt:3, sayı:1, İstanbul, Mayıs 2002, s.54

standartlarından yararlanılırken, denetim sürecinde denetim standartlarından yararlanılmaktadır.

1.3. DENETİM TÜRLERİ

Denetim türleri değişik ölçütler altında sınıflandırılabilir. En yaygın sınıflandırma, denetimi kimin yaptığına ve denetim sonunda elde edilmek istenen faydaya göre iki başlık altında toplanmaktadır. Denetim ile elde edilmek istenen amaca göre denetim türleri; mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç başlıkta açıklanabilmektedir. Denetçilerin statülerine göre denetim türleri ise; iç denetim, dış denetim (Bağımsız Denetim), ve kamu denetimi olarak üç başlık altında tanımlanmaktadır.²¹

1.3.1. Denetimin Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri

Konularına ve amaçlarına göre denetim; “Mali Tablolar Denetimi”, “Uygunluk Denetimi” ve “Faaliyet Denetimi” dir.

1.3.1.1. Mali Tablolar Denetimi

Mali tablolar denetimi, finansal bilgilerin tam anlamıyla önceden belirlenmiş kriterlere uygun olup olmadığının belirlenmesi işlemidir. Mali tablo analizinde, nakit bazda ya da örgütler için uygunluğu kabul edilmiş bazı temel muhasebe ilkeleri dikkate alınabilse de, genellikle bahsedilen kriterler, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir.²²

Mali tablo denetiminin içerdiği genel özellikler aşağıda sıralanmıştır;²³

- Bu tür denetimin amacı, işletmenin mali tablolarına güvenilirlik kazandırmaktır.

- Mali tabloları denetleyen denetçi, bağımsız bir kişiliğe sahiptir.

²¹ Kavut, Taş ve Şavlı, a.g.e., s.35

²² A Alvin A. Arens ve James K. Loebbecke, a.g.e., s.5

²³ Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, 4.Basım, İstanbul, Alfa Yayınları, Mart 2006, s.28

- Amaç mali tablolardaki yanlış beyanların ortaya çıkarılmasıdır.
- Denetçi tarafından mali tablo hakkında bir bütün olarak tek bir görüş oluşturulmaktadır. Tek tek var olan hatalar üzerinde durulmamaktadır.
- Denetçi mali tabloların güvenilirliği hakkında görüşünü mantıklı bir temele oturtmaktadır. Bu, mali tablonun %100 güvenilir olduğu anlamına gelmemektedir.

1.3.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminin amacı, denetlenen kuruluşların belirli bir otorite tarafından belirlenmiş spesifik prosedürlere, kurallara ve düzenlemelere, uyup uymadığının belirlenmesidir.²⁴ Uygunluk denetimi sonucunda elde edilen bilgiler, genellikle işletmedeki üst düzey yöneticilere sunulur. Yasaların belirlediği kurallara ve işletme iç kontrol yapısının gerektirdiği prosedürlere uyulup uyulmadığı tepe yöneticilerinin ilgilendiği konulardır. Bu nedenle uygunluk denetimiyle ilgilenen taraflar işletme üst yönetimidir.²⁵

Uygunluk denetimleri ile ilgili çeşitli örnekler aşağıda sıralanmıştır:²⁶

- Bir banka şube müdürünün kredi verme sınırını aşmış aşmadığının, banka müfettişleri tarafından incelenmesi,
- Bir işletmede mahsup fişlerinin yetkilendirilmiş kişiler tarafından imzalanıp imzalanmadığının iç denetçi tarafından incelenmesi,
- Vergi dairesi müdürünün, vergi tahsilâtlarında sürelere uyup uymadığının vergi inceleme elemanı tarafından incelenmesi
- Özel sektör işletmesinin vergi levhası aşmış aşmadığının vergi inceleme elemanı tarafından saptanması

²⁴ Arens ve Loebbecke, s.18

²⁵ Adnan Dönmez, Ülkemizde Bağımsız Dış Denetim Sürecinin İşleyişine İlişkin Bir Değerlendirme, Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya, 2002, s. 8

²⁶ Bozkurt, a.g.e,s.29

1.3.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, organizasyon yapısını, işletme içi sistemleri, iş akışı, yönetsel performans gibi önemli yapıları analiz ederek, örgütün amaç ve hedeflerine ulaşma ölçüsünü belirlemeye yardımcı olur.²⁷ Bu denetim türünde, işletme faaliyetleri, işletmenin hedefleri, performans, verimlilik, karlılık gibi ölçülerle değerlendirilir. Faaliyet denetimi çalışmaları, işletmenin kendi iç denetçileri tarafından yürütülürken, gerekli durumlarda bağımsız denetçilerden de yararlanılabilir.²⁸

1.3.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetim faaliyetini yürüten denetçiler çeşitli unvanlar altında çalışabilirler. Denetçilere taşıdıkları unvanlara göre iç denetçi, bağımsız denetçi ve kamu denetçisi denir. İşletme dışından bağımsız uzmanlar tarafından yapılan denetime dış denetim ve ya bağımsız denetim denir. İşletmenin bünyesinde veya işletme adına çalışan denetçilerin yaptıkları denetime iç denetim, kamu tarafından görevlendirilmiş denetim elemanlarının yaptıkları denetimlere ise kamu denetimi denir. Bu kapsamda değerlendirilen denetçi statülerine göre denetim türleri; iç denetim, bağımsız denetim, kamu denetimi olarak ele alınmaktadır.²⁹

1.3.2.1. İç Denetim

İç denetim, “işletme faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlerin, uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin finans, muhasebe ve diğer tüm konulardaki kontrollerin sıhhatinin araştırılıp üst yönetime rapor edilmesi olarak” tanımlanmaktadır.³⁰ Bir başka ifade ile iç denetim, bir organizasyonun operasyonlarını geliştirmek ve katma değer yaratmak amacıyla tasarlanmış örgüt içinde kurulmuş bağımsız, objektif bir danışmanlık ve teminat faaliyetidir.³¹

²⁷ Douglas R.Charmichael, John J.Willigham, Carol A.Schaller, Auditing Concepts And Methods, Sixth Edition, United States Of America, The Mcgraw-Hill,1996, s.26

²⁸ Hüseyin Ergin, Denetim, Yayın No: 26, Kütahya, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, 2007, s.11

²⁹ Arens ve Loebbecke, a.g.e., s.35

³⁰ Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim, 4.Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, , 2000, s.3

³¹ Mustafa Arı, Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenilirliği, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:4, Sayı:1, Eskişehir, Ekim 2009, s.56

İşletmenin sürekli çalışanı olarak, işletme bünyesinde denetim faaliyetlerini yürüten kişilere iç denetçi adı verilmektedir. İç denetçilerin temel amacı, tepe yönetiminin istekleri doğrultusunda denetim hizmeti vermektir. İç denetçilerin yaptıkları başlıca işler aşağıda sıralanmıştır:³²

- İşletme varlıklarının yeterince korunup korunmadığını araştırmak,
- Muhasebe belge ve bilgilerinin güvenilir olup olmadığını belirleme,
- İşletme tepe yönetimi tarafından belirlenmiş olan politika ve prosedürlere uyulma derecesini izleme,
- İşletme faaliyetlerinin etken ve etkin olup olmadığı konusunda görüş oluşturma
- İşletme yönetiminin istediği özel araştırmaları yapma,
- Bağımsız denetçilerle iş birliğine girme.

İşletmeler tarafından, işletme faaliyetlerini denetleyen iç denetçilerin sorumlulukları farklılık göstermektedir. Bazı iç denetçiler faaliyet ve uygunluk denetimi yaparken, diğer bazı iç denetçiler muhasebe alanı dışında farklı birçok sorumluluk alabilmektedir.³³

İç denetçilerinin görevlerinden anlaşılacağı üzere, işletmelerde uygunluk ve faaliyet denetimi yaparlar. İç denetçiler yaptıkları çalışmalar sonucunda bulgularını ve önerilerini bir rapor biçiminde tepe yönetimine sunarlar.³⁴

İç denetim sisteminin kurulma amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir,³⁵

- İşletmenin varlıklarının korunması
- Muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlaması
- İşletme faaliyetlerinin etkinliğinin artırılması
- Yönetimsel politikalara uygunluğu sağlaması

³² Bozkurt, a.g.e.,s.33

³³ Randal J.Elder, Mark S.Beasley ve Alvin A.Arens, Auditing And Assurance Services , Thirteenth Edition, London, Pearson Prentice Hall , 2009, s.16

³⁴ Bozkurt, a.g. e., s.33

³⁵ Elif Muğal, Uluslar Arası Denetim Standartları ve Kurumsal Yönetim Açısından Türkiye’de Muhasebe Denetimi, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2007, s.12

- Standartlara uygunluk
- İşletme risklerinin tanımlanması ve minimum hale getirilmesi
- Örgütsel amaçların etkin şekilde başarılması

1.3.2.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, yetkilerini yasalardan alan kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk veya faaliyet denetimleridir.³⁶

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan ve kamu yararını gözeterek görev yapan kişilere kamu denetçisi adı verilir. Kamu denetçileri, çeşitli kamu kurumları içinde örgütlenmiş ve işletme faaliyetlerinin yasalara, yönetmeliklere ve kamu yararına uygunluğunu tespit etmek için, işletmelerin beyan ettikleri vergi ve yapmış oldukları kayıt ve işlemler üzerinde denetim yaparlar. Tarafsız ve objektif davranmakla birlikte kamu yararı ön planda tutularak denetim faaliyetleri yürütülür.³⁷

Kamu denetimi yapan bazı kamu denetçileri aşağıda sıralanmıştır;

- Maliye bakanlığı denetçileri
- Maliye bakanlığı hesap uzmanları
- SPK denetçileri
- BDDK denetçileri
- SGK müfettişleri³⁸

Ülkemizde denetim görevi yapan denetim kurullarına örnek olarak; Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu verilebilir. Ayrıca kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı olarak çalışan kamu ve özel kesimdeki işletmeleri veya bağlı bulunduğu kurumun işlem ve hesaplarını denetleyen denetim kurulları da

³⁶ Ergin, a.g.e., s.14

³⁷ Kavut, Taş ve Şavlı, a.g.e., s.38

³⁸ Ergin, a.g.e., s. 39

vardır. Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu ve SSK Teftiş Kurulu bunlara örnek olarak verilebilir.³⁹

1.3.2.3. Bağımsız Denetim

Toplumu oluşturan kişi ve kuruluşlar işletmelerle ilgili karar alabilmek için güvenilir bilgiye ihtiyaç duyarlar. İşletmelerden elde edilen bilgilerin güvenilir olmama riski vardır. Bunun nedenleri muhasebe bilgilerinin çokluğu ve karmaşıklığı, ilgililerin çoğunluğunun işletmeden uzak olması ve bilgiyi sağlayanların eğilimleri olarak sıralanır. Bu noktada denetimi gerektiren etmenler ise daha iyi ve yararlıyı arayış eğilimi, uygulama değişiklikleri (yorum ayrılığı), uygulama kusurları, uygulama yanlışlıkları, kuralların uygulama ile bağdaşmaması, art niyetli tutumlar olarak adlandırabileceğimiz hileler ve yolsuzluklardır.

Bağımsız denetim, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına (GKGDS) uygun olarak yapılır. Muhasebe denetimi çalışmalarının esasını, denetlenen işletmenin mali tabloları hakkındaki bir görüş sahibi olmak oluşturmaktadır. İşletme ile ilgilenen taraflar, denetime tabi olan mali tablolar ışığında, işletme hakkında karar alırlar ve aldıkları kararları uygularlar.

200 no'lu ISA(International Standards of Auditing) ile düzenlenen finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı ise; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde gösterip göstermediği hususunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.⁴⁰

Bağımsız denetim sürecinde denetçinin bağımsız olması esastır, bu nedenle bağımsız denetimde denetçinin aşağıdaki koşulları karşılıyor olması zorunludur:⁴¹

³⁹ Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim, a.g.e., s.4 – 6

⁴⁰ Can Öztürk, “Uluslar Arası Standartlar Çerçevesinde Denetim ve Benzeri Hizmetler”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:8, Sayı:25, Ankara, Mayıs 2008, s.122

⁴¹Kavut, Taş ve Şavlı, a.g.e, s.36

- İşletme ile denetim sözleşmesinde belirlenen tutar dışında bir ücret ilişkisi olmamalıdır ve bunun dışında ücret veya başka bir isim altında ödeme yapılmamalıdır.

- İşletme ile herhangi bir ekonomik faaliyet içerisinde olmamalı, herhangi bir iş ilişkisi, danışmanlık, ticaret gibi bir ilişki bulunmamalıdır.

- İşletme ile herhangi bir borç alacak ilişkisi söz konusu olmamalı, işletmeden borç almamalı veya borç vermemelidir.

1.4. DENETÇİ KAVRAMI

Denetçi denetim faaliyetini sürdüren, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranan, gerekli ahlaki niteliklere sahip olan ve çalışmalarında yeterli özeni gösteren kişidir.⁴²

Bir başka tanıma göre denetçiler, muhasebat günlerinde, bir şirkete ait muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve şirketin varoluş amacıyla tutarlı olup olmadığını belirlemek için denetleyen kişilerdir. Denetçiler, hesaplardaki her kayıtla ilgilenmez, şirketin içyapısı ve faaliyet alanına göre, deneyimlerinden faydalanarak belirledikleri kayıtları denetler.⁴³

Denetçinin sahip olması gereken özellikler çok çeşitlidir. Denetçi mesleki anlamda eksiksiz bilgi birikimine sahip olmalı, denetlediği alanlardaki bilgisini en doğru şekilde kullanabilmelidir. Denetçinin sahip olması gereken teknik bilginin yanında, kişilikli ve ahlaklı olması, başkaların etkisi altında kalmadan, işinin gerektirdiği sorumlulukların bilerek ve baskı altında kalmadan görevini yerine getirmesi gerekir.⁴⁴

İşletmelerde, denetçilerin görev ve sorumluluklarındaki gelişmelerle birlikte, organizasyonlarda yaşanan bağımsızlık, objektif olma gibi konularda yaşanan problemlerin ortadan kaldırılması kolaylaştırılmıştır. Denetçiler bu yönüyle işletmelerde

⁴²Bozkurt, a.g.e., s.31

⁴³ Muhasebe Denetimi, Denetim Standartları, <http://www.denetim.org/> Erişim Tarihi 20.04.2011

⁴⁴ F.Clive De Paula, Frank A.Attwood, Auditing, Fifteenth Edition, London, Pitman Publishing,1976, s.5

artı değer yaratacak ve denetim fonksiyonunun örgütsel amaçlara ulaşmada organizasyonların ayrılmaz bir parçası olmasını sağlayacaktır.⁴⁵

1.4.1. Denetçi Türleri

Denetçi, denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan uzman kimselerdir. Denetçileri genellikle üç gruba ayırmak mümkündür. Bunlar, “Bağımsız Denetçiler” , “ İç Denetçiler “ ve “ Kamu Denetçileri” dir.⁴⁶

1.4.1.1. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçiler, denetim işini bir denetim firmasına bağlı olarak veya kendi adlarına bir serbest meslek icrası olarak yerine getiren uzmanlardır. Bağımsız denetçiler hem topluma karşı hem de topluma karşı sorumluluk taşımaktadırlar.⁴⁷

Bağımsız denetçilerin, asıl görevleri olan mali tablo denetimi yanında diğer bazı hizmetleri:⁴⁸

- İşletmelere vergi konularında ve diğer çeşitli konularda yönetim danışmanlığı yapmak,
- Muhasebe sistemleri kurmak, mevcut durumu inceleyerek önerilerde bulunmak,
- İç kontrol yapısı oluşturmak,
- İşletmelerde iç denetim işlevinin oluşturulmasında danışmanlık yapmak,
- Kamu kurumlarının işletmelerden istediği çeşitli belge ve bilgilerin onaylanması işlevini yerine getirmek,
- İşletmelere iş gören bulunmasında yardımcı olmak

⁴⁵ Sam M. Mccall, The Auditor As Consultant, Dec 2002, Abı/ Inform Global, s.39

⁴⁶ Ali Aktuğlu, Denetleme ve Revizyon, 3.Baskı, İzmir, Barış Yayınları, 1996, s.85

⁴⁷ Ferruh Çömlekçi, Münevver Yılancı ve Nurten Erdoğan, Muhasebe Denetimi Ve Mali Analiz, 4.Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, Ekim 2009, s.8

⁴⁸ Bozkurt, a.g.e.s.32

1.4.1.2. İç Denetçi

İç denetçi, bir işletmenin sürekli çalışanı olarak, işletme bünyesinde faaliyet gösteren kişilerdir. İç denetçilerin temel amacı, işletmenin tepe yönetiminin beklentileri doğrultusunda denetim hizmeti vermektir.⁴⁹

İç denetçinin sorumlulukları, işletmeye bağlı olarak farklılaşmaktadır. Bazı iç denetim personeli rutin olarak sadece uygunluk denetimi yaparken, diğer denetim elemanları operasyonel denetime katılarak muhasebe alanı dışında da bir takım sorumluluklar alabilmektedir.⁵⁰

İç denetim faaliyetinin yerine getirilmesi ile birlikte iç denetim faaliyetinin muhtemel getirilerini şu şekilde sıralayabiliriz⁵¹

- İdarenin faaliyetlerini yıl boyunca izler, üst yönetime değerlendirmeler yapar ve tavsiyelerde bulunur. Yönetimin de gerekli önlemleri alması için imkân sağlamaktadır.
- İdarenin faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği hakkında ilk elden bilgiler elde eder ve belirlenmiş amaç ve hedeflerin gerçekleşmesi konusunda değerlendirmelerde bulunur.
- İdarenin kalite güvencesine katkıda bulunur; faaliyetler yürütülürken belirlenmiş politikalara, esas ve usullere, ilke ve standartlara uyulup uyulmadığı konusunda güvence sağlar.
- İç denetçiler, yaptıkları analizler, değerlendirmeler ve tavsiyeler ile yönetime çok önemli katkılarda bulunurlar ve dolayısıyla idarenin faaliyetlerine değer katarlar.

⁴⁹ Bozkurt,a.g.e., s.33

⁵⁰ Elder, Beasley, Arens, p.16

⁵¹ Ahmet Kesik, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında Ve Ab Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (KOSBED), Cilt No:9 2005, S.109

1.4.1.3. Kamu Denetçileri

Kamu kurumları veya özel sektöre ait kurumları kanunlara, yönetmeliklere, politikalara göre denetleyen kişilere kamu denetçisi denilmektedir. Kamu denetimi çeşitli devlet kurumları içinde kamu sektörüne ve özel sektöre yönelik yapılır. Kamu denetiminde amaç, işletmelerin yasalara, yönetmeliklere ve devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesinin denetlenmesidir.⁵²

Kamu denetim örgütleri:⁵³

- Devlet denetleme kurulu
- Başbakanlık yüksek denetleme kurulu,
- Maliye müfettişleri
- Hesap uzmanları kurulu
- Gelirler kontrolörleri
- Vergi denetmenleri
- Sayıştay denetçileri
- Sigorta şirketleri murakıpları kurulu
- Bankacılık düzenleme ve denetleme kurulu
- Sermaye piyasası kurulu
- Ticaret bakanlığı müfettişleri
- Çalışma bakanlığı müfettişleri
- Sosyal sigortalar kurumu müfettişleri

1.4.2. Denetçinin Bağımsızlığı

Kullanıcıların istedikleri bilgilere bağımsız ve belirlenen standartlara uygunluk derecesi değerlendirilmiş olarak ulaşmaları amacıyla “dış denetime” ihtiyaç duyulur. Ayrıca, çeşitli yasal düzenlemeler çerçevesinde işletmelerin mali tablolarının hazırlanması ve bağımsız denetime tabi olarak kamuya açıklanması zorunludur. Pay ve

⁵² Fatih Bayram Uzun, Hayat Sigorta Şirketlerinde Bağımsız Denetim, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi, İstanbul, 2010, S.82

⁵³ Ergin, a.g.e., s.16

menfaat sahiplerinin doğru ve güvenilir bilgiye ulaşımının güvencesi denetçinin bağımsızlığı ile sağlanabilir.

Bağımsızlık ve tarafsızlık, denetim mesleğinin temel özellikleridir. Ancak denetçiler, profesyonel standartlara uymak zorunda olsalar bile, denetledikleri müşterilerin beklentileri doğrultusunda hareket ederek bağımsızlık ve tarafsızlık özelliklerinden uzaklaşabilmektedirler. Amerikalı Sertifikalı Bağımsız Denetçiler Kurulu'na (AICPA) bağlı Bağımsız Standartlar Kurulu'na (ISB) göre bir denetçinin bağımsızlığı, makul ölçülerde uzlaşarak, bağımsız ve tarafsız bir denetim görüşü oluşturulabilme özgürlüğüne sahip olmasıdır.⁵⁴

1.4.2.1 Denetçinin Bağımsızlığına Yönelik Tehditler

IFAC'ın mesleki ahlak kurallarında (Code Of Ethics) da belirtilen, yasal denetçinin bağımsızlığını tehlikeye düşürebilecek başlıca tehditler şunlardır:⁵⁵

- Kişisel Çıkarlar: Bu tehlike, denetçinin finansal veya duygusal çıkarlarının ön plana çıkmasıyla oluşabilir.

- Kendi Kendini Denetleme Tehdidi: (Önyargı Tehdidi): Denetçinin tamamen işletmenin alacağı kararlara katılırken objektifliğin korunmasında güçlüklerle karşılaşılmasıdır.

- Savunma Tehdidi: Savunma tehdidi, yasal denetçinin tarafsız davranması gerekirken müşteri işletmeye karşı muhalefette olması ya da bu görüşe yanlı olarak yaklaşmasından ileri gelir.

- Samimiyet veya Güven Tehdidi: Bu tehdit denetçinin, müşteri işletme yöneticileri veya personeliyle gereğinden fazla ya da uzun süreli oldukça yakın ilişkiler kurması ve ya onlara güvenmesinden kaynaklanır.

⁵⁴ Joan A.Cezair, How Independent Can An External Auditor Really Be?, Marc/April 2010, Abı/Inform Global,s.3

⁵⁵ Joan A.Cezair, a.g.e., s.3

- Korkutma Tehdidi: tehdit unsuru, denetçinin ilgili müşterisi ya da başka ilgililer tarafından açıkça veya gizlice baskı altında tutulmasından kaynaklanır. Bu durum denetçinin objektif olarak faaliyet göstermesini engeller.

Belirli bir tehdidin etki ve önem derecesi, tehdidin türü, tehdide yol açan durumun özelliği, genel olarak denetim ortamı gibi birtakım faktörlere bağlı olarak değişecektir.

İKİNCİ BÖLÜM: BAĞIMSIZ DENETİM

2.1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

Bağımsız denetim ile ilgili olarak yapılan bazı tanımlamalar şunlardır:

Bağımsız denetim, ortakların ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya Sermaye Piyasası Kurulunca istenecek mali tabloların, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği doğru bir şekilde yansıtıp yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesini ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasıdır.⁵⁶

Bir başka tanıma göre bağımsız denetim, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim kurumuna bağlı olarak faaliyet gösteren denetçiler tarafından işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmelerin finansal tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır. Bağımsız denetimde asıl amaç finansal denetimdir.⁵⁷

Bağımsız denetim, işletmelerin kendi organlarıncı hazırlanan mali tabloların kendi iç bünyeleri dışında, konusunda uzman kişi veya kurumlarca denetlenmesi ve elde edilen sonuçların rapora bağlanması sürecidir. Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, bu sürecin her aşamasında genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun davranmak zorundadır.⁵⁸

Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler, 3568 sayılı kanunun 2. Maddesinde sayılan işleri yaparken, faaliyet denetimi ve uygunluk denetimini de yürütebilirler. Ancak bağımsız denetçi olarak asıl fonksiyonları, mali

⁵⁶ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, madde 4, Seri:X, No:22, www.spk.gov.tr, erişim tarihi (12.06.2006)

⁵⁷ Erdal Kenger, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, http://www.ydk.gov.tr/Egitim_Notlari/Denetim.Htm erişim tarihi: 22.04.2011

⁵⁸ Çelik, a.g.e. s.38

tabloların denetimidir.⁵⁹ Mali tablolar, kullanıcılarının ekonomik kararlarında faydalı olacak şekilde, bir işletmenin mali durumu, performansı ve mali durumundaki değişiklikler hakkında bilgi vermek amacıyla hazırlanır.⁶⁰Bağımsız denetim denilince de bu kişiler tarafından yapılan mali tabloların denetimi anlaşılır.

Tüm bu tanımlara dayanarak bağımsız denetimin ana hatlarını şöyle sıralayabiliriz.⁶¹

- Bağımsız denetimin konusu mali tablolardır.
- Mali tablolardaki kalemlerin her biri tek tek incelenmez. (Önem derecesi belirlenerek hesap kalemleri incelenir.)
- Bağımsız denetim, planlanmış ve örgütlenmiş bir süreçtir.
- Bağımsız denetimde kanıtlar objektif olarak toplanır ve değerlendirilir.
- Bağımsız denetim, genel kabul görmüş muhasebe standartlar ve ilgili mevzuat hükümlerine göre yapılır.
- Denetim sonuçları rapora bağlanır.
- Bağımsız denetim faaliyeti, bağımsız denetçiler tarafından yürütülür.

2.2. BAĞIMSIZ DENETİM TÜRLERİ

Bağımsız denetim çalışmalarını; sermaye mevzuatı, denetimin konusuna göre, sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim olarak sınıflandırmaktadır.⁶²

2.2.1. Sürekli Denetim

SPK'na göre bağımsız denetlemeye tabi olacak ortaklıklar ve yardımcı kuruluşlar tarafından düzenlenen mali tablo ve raporların tümünün denetimidir.⁶³ Bu denetimin özelliği tam denetim olması, yani mali yıl sona ermeden denetim sözleşmesinin yapılmış olması nedeniyle denetçinin yeterli kanıt toplayabilmesi veya

⁵⁹ Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim,a.g.e., s.7

⁶⁰ Yasin Ulusoy, Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim, 1. Baskı, Ankara, seçkin yayıncılık, 2007, s.108

⁶¹ Ulusoy,a.g.e., s.46

⁶² Muhasebe, Denetim ve Etik Kurallar, Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Lisansı Eğitimi, Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği (TSPAKB), Aralık, 2002, s. 88
http://www.tspakb.org/docs/egitim_notlari/sp_mevzuat_ileri.pdf

⁶³ Başak Ataman Akgül, Türk Denetim Kurumları, Yayın No:168, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2000, s.12

bağımsız denetim standartlarının tamamının uygulanabilmesine imkân bulunması ve dolayısıyla denetim alanında bir sınırlama olmamasıdır.⁶⁴

2.2.2. Sınırlı Denetim

SPK tebliğleri uyarınca sürekli denetim yaptırma zorunluluğu olan ortaklık ve aracı kurumların ara mali tabloları için yaptırdıkları denetimdir.⁶⁵

Bu tür denetime tabi olan işletmeler ise şunlardır:⁶⁶

- Halka açık şirketlerden hisse senetleri borsada işlem gören şirketler
- Aracı kurumlar
- Menkul, gayrimenkul yatırım ortaklıkları ve fonları
- Emeklilik yatırım fonları
- Bireysel emeklilik şirketleri
- Enerji Piyasası Denetleme Kurulu'nun denetimine tabi şirketler
- Bankalar

2.2.3. Özel Denetim

Özel denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Kurul'a başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş mali tabloların denetlenmesidir.⁶⁷

2.3. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN AMAÇLARI

Ekonomik yaşamın giderek karmaşıklaşan bir hal alması güvenilir ve tarafsız bilgi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Gittikçe karmaşıklaşan bu ekonomik yapı, kullanıcılara sunulan bilgilerin doğru, güvenilir ve tarafsız olma olasılığını da

⁶⁴ Ahu Demirel, Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Bir Uygulama Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, SBE, 2007, s.13

⁶⁵ Murat Erdoğan, "Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği" Doğu Üniversitesi Dergisi, Doğu Üniversitesi Yayınları, Cilt:3, Sayı:1, İstanbul, Mayıs 2002, S.60

⁶⁶ Demirel, s. 14

⁶⁷ Fatih Dural, Denetçilerin ve Denetim Kurumlarının Sorumlulukları, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, İstanbul, TURMOB, 10-12 Ekim 2002 s. 169

azaltmaktadır. Bu bilgilerden yararlanarak karar alacak olanlar yararlandıkları bilgileri asıl kaynağından inceleme olanağına sahip olmadıkları için başkaları tarafından hazırlanan bilgilerin tarafsız ve doğru bir şekilde hazırlandığına güvenmek zorundadırlar. Bu bilgilerin doğruluğunun ve tarafsızlığının saptanması konusundaki en yaygın yöntem, bilgilerin bağımsız ve güvenilir bir kişi tarafından denetlenmesidir. Çünkü bağımsız denetçiler tarafından, denetim standartlarına uygun bir şekilde hazırlanarak doğruluğu ve güvenilirliği ortaya konan bilgilerin güvenilirlik dereceleri de o ölçüde yüksek olacaktır.⁶⁸

Bağımsız denetimin amacı, mali tabloların, finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.(Birinci kısım-m3/1)⁶⁹

Bağımsız denetçi, finansal tabloların, finansal raporlama standartları doğrultusunda, işletmenin finansal durumu ve faaliyet durumu hakkında görüş bildirirken, bu görüş aynı zamanda finansal tabloların güvenilirlik derecesini yükselterek, aynı zamanda finansal tabloları bağımsız denetime tabi tutulan işletmenin gelecekteki durumu hakkında ve işletme faaliyetlerinin hangi derecede etkin ve verimli bir şekilde yönetildiği hakkında bilgi edinilmesini sağlamaktadır.⁷⁰

Denetim sonunda düzenlenecek raporda, mali tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı konusunda denetçi görüşü belirtilirken, işletmelerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerin ekonomik sonuçlarının görüleceği yer olan mali tablolar işletmenin karnesi niteliğini taşımaktadır. Mali tablolar aracılığıyla yapılan bu bilgilendirme sayesinde, yönetimin işletme hedeflerine ulaşma konusundaki

⁶⁸ Adnan Dönmez, Ayten Ersoy, Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi, BİLİG, Kış / 2006, Sayı 36, S.70

⁶⁹ Sigortacılık ve Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, 2.Bölüm, Sayı: 26934, 12.07.2008

⁷⁰ Eser Sevinç, Bağımsız Denetimin Amacı Ve Genel İlkeleri, http://ymm.net/blogs/bamsz_denetim/archive/2009/04/10/ba-ms-z-denetimin-amac-ve-genel-ilkeleri.aspx erişim tarihi, 05.03.2010

başarısının tespiti, yöneticilerin faaliyetlerini dürüst bir şekilde yürütmesini sağlayacak, yatırımcıların hak ve çıkarları korunacak, sermaye piyasasında güven sağlanacaktır.⁷¹

2.4. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI

Bağımsız denetimi önemli kılan unsurlardan birisi, mali tablolar üzerinde yapılacak incelemeyle birlikte, işletmelerin gelecekte alacakları kararlarda yol gösterici olmasıdır. İşletmeler büyüdükçe, işlem sayısı fazlaşmakta ve işlemler karmaşıklaşmaktadır. Bu nedenle işletmeler tarafından açıklanan bilgilerin ve iddiaların doğruluk derecesinin bağımsız bir kuruluş ya da kişi tarafından tespit edilmesi, denetlenerek doğrulanması konusu önem kazanmaktadır. Güvenilir olmayan bilgi karar alıcılara, örgütlere, topluma zarar verecektir. Güvenilir bilgi sağlamada oldukça önemli olan bağımsız denetimin kamuya, devlete ve denetlenen firmaya yararları söz konusudur.

Genel olarak denetimin yararlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:⁷²

- Mali tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını gösterir.
- Yönetime doğru bilgi akışı sağlanmasında önemli rol oynamaktadır.
- Yönetime mali tabloların tahmin edilmesinde ve aynı zamanda analizinde geleceğe ait sağlıklı kararlar alınmasını sağlar.
- Bağımsız denetimden geçmiş olan mali tablolar ile işletmenin düşük maliyetli finansman bulması mümkün olabilmektedir.
- Bağımsız dış denetimden geçmiş bir şirketin tüm ortaklarının hakları daha iyi korunmuş olacaktır.

⁷¹ Ulusoy, a.g.e., s.47

⁷² Bağımsız Denetim Nedir?, http://www.denetimnet.net/Pages/ttk_bagimsiz_denetim_nedir.aspx, Erişim Tarihi 17.03.2011

2.5. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI

Denetim, bir doğruluk, uygunluk sorgulaması olduğundan, denetim faaliyetinin de kalite ve güvenilirlik sorgulamasının yapılması gerekmektedir. Denetimde kalite ve güvenilirliği sağlamanın güvenli yolu, denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olarak gerçekleşmesidir. Denetim faaliyetlerinde dikkate alınacak bu ölçütler bizi denetim standartlarına ulaştırır. Denetim standartları yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olup, hem denetçiyi, hem de tüm denetim sürecini kapsamaktadır.⁷³

Denetim standartları, bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim faaliyetlerini yürütürken ve mesleki sorumluluklarını yerine getirirken onlara yardımcı olan ve denetim faaliyetleri sırasında uymaları gereken asgari standartları ifade eden ilke ve kurallardır. Denetim standartları, bağımsız denetim faaliyetlerini yürütürlerken, bağımsız denetçilere, denetim sırasında neler yapmaları, hangi işlemlere başvurmaları gerektiği gibi konularda rehberlik eder. Bunun yanında standartlar, bağımsız denetçilerin yürüttükleri denetimin kalitesinin ve denetimde tarafsız olabilme başarılarının belirlenmesinde de bir ölçüdür. Yasalar ya da meslek örgütleri tarafından getirilen denetim standartları, denetim çalışmalarının nesnel olmasını ve genel olarak kabul edilmesini sağlamaktadır.⁷⁴

Bu standartlar ilk kez, 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Kurumu (AICPA) tarafından kabul edilmiş ve birçok ülke tarafından benimsenmiştir. Uluslar Arası Muhasebeciler Birliği (IFAC) tarafından yayınlanan uluslar arası denetim standartları ile bu standartlar arasında yakın bir benzerlik vardır.⁷⁵

Sürdürülen denetim çalışmalarının kalitesini kontrol etmek amacıyla oluşturulan bu standartların temel özellikleri:⁷⁶

⁷³ Erdal Kenger, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu , http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d2, Erişim Tarihi; 04.04.2011

⁷⁴ Aytac Koxsal, Bağımsız Denetim Sözleşmesi, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008, S.263

⁷⁵ Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim, a.g.e., s.14

⁷⁶ Hüseyin Bozkurt, a.g.e.,s.35

- Standartların amacı denetim çalışmalarının kalitesini üst düzeyde tutabilmektir.

- Standartlar, denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, yapmaları gereken çalışmaları genel düzeyde belirleyen kurallardır.

- Uyulması gereken asgari düzeydeki standartlar, denetçilere yol göstermeyi amaçlar.

Amerikan sertifikalı serbest muhasebeciler birliği (AICPA) tarafından belirlenmiş olan denetim standartları üç bölüme ayrılmıştır. Bu standartlar şunlardır:⁷⁷

- Genel standartlar
- Çalışma alanı standartları
- Raporlama standartları

⁷⁷ Kardeş,a.g.e.,s.9

Bahsettiğimiz bu denetim standartlarını bir şema halinde özetleyecek olursak;

Tablo 2 - Bağımsız Denetim Standartları

Genel Standartlar	Çalışma Alanı Standartları	Raporlama Standartları
Mesleki eğitim ve yeterlilik	Planlama ve yardımcılarının gözetimi	Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk
Bağımsızlık	İç kontrol sisteminin incelenmesi	Muhasebe ilkelerinde değişmezlik
Mesleki özen ve dikkat	Yeterli kanıt toplanması	Yeterli açıklama
		Denetçi görüşü

Kaynak: Randal J.Elder, Mark S.Beasley, Alvin A.Arens, Auditing And Assurance Services, Thirteenth Edition,London,England, Pearson Prentice Hall,2009, s.34

Denetim standartları, denetçilerin mesleki sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olan, denetim faaliyetini şekillendiren, denetçilerin uyması gerekli olan bir takım ilke ve kuralları belirtmektedir. Denetim standartları, denetim faaliyetinin ayrılmaz bir parçasıdır.

Standartlar üç ana bölüm olmak üzere, toplamda on adettir. Bunlardan ilki olan genel standartlar, denetçinin sahip olması gereken özellikleri belirtir. Çalışma alanı standartları, denetimin yürütülmesi ile ilgilidir, raporlama standartları ise, denetçinin denetim çalışması sonucunda ilgililere bildireceği denetim görüşünün genel çerçevesini belirlemektedir. Denetim standartları aşağıda detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

2.5.1. Genel Standartlar

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının birinci bölümü genel standartlara ayrılmıştır. Bu standartlar denetçilerin niteliği, davranışları, denetçinin çalışma kalitesi ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içermektedir. Genel standartlar uyarınca,⁷⁸

- Denetim çalışmaları, mesleki eğitim ve deneyime sahip uzman kişilerce yapılmalıdır.
- Denetçiler, görevlerini yerine getirirken bağımsız davranmalıdır.
- İncelemeler sırasında, denetim raporu hazırlanırken gerekli mesleki özen gösterilmelidir.

Bu gruba giren denetim standartları şunlardır:⁷⁹

- Mesleki etkinlik ve yetkinlik
- Bağımsızlık
- Mesleki dikkat ve özen

2.5.1.1. Mesleki Eğitim ve Yetkinlik

Bağımsız denetimin temel amacı, işletmelerin muhasebe kayıtlarının ve sonuç raporlarının, kayıt dönemindeki ticari ve mali işlemleri gerçeğe uygun bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığını ortaya koymaktır. Bu çerçevede denetim mesleğinde uzmanlaşmak, bağımsız denetim faaliyetini sürdürmek isteyen kişiler, muhasebe

⁷⁸ Nejat Bozkurt, a.g.e., s.36

⁷⁹ Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim, a.g.e.s.15

tekniklerini, muhasebe ve denetim standartlarını, kanıtlama ve değerlendirme yöntemlerini, raporlama standartlarını, ilgili yasal düzenlemeleri özümsemiş olmalıdır.⁸⁰

Denetim çalışmalarının mesleki eğitim ve yeterliliğe sahip uzman kişilerce gerçekleştirilmesi oldukça önemli bir konudur. Başarılı bir denetçi, mesleki eğitiminin yanında yenilikleri takip eden, çeşitli eğitim programlarına katılarak kendisini geliştirebilen kişidir.⁸¹ Meslek mensubu olarak adlandırılan serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler, günümüzde yalnızca mükelleflerin mali iş ve işlemlerini yürüten, düzenleyen ve onaylayan kişiler değil, aynı zamanda kamusal sorumluluklar yüklenerek vergi alan ve vergi veren arasında çift taraflı fonksiyon üstlenirler.⁸² Denetçi özellikle muhasebe, denetim, vergi konularında mevzuatı incelemeli, kurs ve seminerlere katılarak kendini yenileyebilmelidir.⁸³

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMM) veya Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanını alarak bağımsız denetçi olabilmek için, meslek yasasının belirlemiş olduğu şartları sağlayabilmek gerekmektedir. Özel şartlara göre:

Serbest muhasebeci mali müşavir olabilme şartları:⁸⁴

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyaset bilimleri dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak.

- Staj amacıyla serbest muhasebeci malî müşavir veya yeminli malî müşavir yanında üç yıl çalışmış olmak.

- Serbest muhasebeci malî müşavirlik sınavını kazanmış olmak.

- Serbest muhasebeci malî müşavirlik ruhsatını almış olmak.

⁸⁰ Sabri Tümer, YMM'lik Mesleğinin Vergi Denetimindeki Yeri, Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyumu, Antalya, 13-17 Mayıs 2009, , TÜRMOB Yayınları-376, s.122

⁸¹ Denetim, <http://www.denetim.org/>, Erişim Tarihi: 09.04.2011

⁸² Ahmet Ozansoy, SMMM Ve YMM'lerin Sorumlulukları, Yaklaşım Dergisi, Yıl:15, Sayı: 176, Ağustos 2007, S.94

⁸³ Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim a.g.e.,s.15

⁸⁴ Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No: 3568, Kabulü: 01.06.1989, RG Yayın Tarihi: 13.06.1989

Yeminli mali müşavir olabilmenin özel şartları:⁸⁵

- En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak
- Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak
- Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak, şartları aranır.

2.5.1.2 Bağımsızlık

Dış denetçilerin amacı firmanın muhasebe sistemindeki hesapların ve raporların güvenilirliği ile mali yıl bitiminde yapacağı denetimde uygulayacağı işlemlerin türünü, derinliğini belirlemektir. Ancak dış denetçiler bu amaçlarını yerine getirirken bağımsızlıklarını korumalıdır.⁸⁶

Bağımsızlık, denetçinin denetim görevini yerine getirirken dürüst ve tarafsız davranmasını ifade eder. Ayrıca denetçinin atanma biçimi ve aldığı ücret, bağımsızlığı korumak için önemli olan bir diğer konudur.⁸⁷

2.5.1.3 Mesleki Özen ve Dikkat

Her denetçi, denetim faaliyetini yerine getirirken ve denetim raporunu hazırlarken mesleki özen göstermeli ve titiz davranmalıdır. Denetim uygulamalarında, denetçinin mesleki dikkati ve titizliğinden anlaşılması gereken; denetim işinin alınmasından denetim raporunun hazırlanması sürecine kadar, denetim uygulamalarının her aşamasında denetim standartlarına uygun davranılmasıdır. Mesleki özen ve dikkatin tam anlamıyla sağlanmasıyla, denetçilerin yapabilecekleri hatalar en aza inmiş olacaktır.⁸⁸

⁸⁵ Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No: 3568, Kabulü: 01.06.1989, RG Yayın Tarihi: 13.06.1989

⁸⁶ Füsun Gökalp, Genel Hatlarıyla Sarbanes Oxley Kanunu ve Türkiye'deki Şirketlere Etkisi, ANALİZ, Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi, Cilt:5, Sayı:14, Ekim 2005, s.110

⁸⁷ Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.16

⁸⁸ O.Ray Whittington, Kurt Pany, Principles Of Auditing, 12. Edition, Singapore, Mcgraw-Hill,1998, P.35

2.5.2 Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, yapılacak olan denetim çalışmasının uygun bir şekilde planlanmasına ve yardımcılardan gerekli olan desteğin sağlanmasına ilişkindir. Ayrıca bu standartlar, denetçinin yapacağı denetim planlaması ile denetim sürecine güvenilirlik kazandırılmasını amaçlar.⁸⁹ Çalışma alanı standartlarına göre:⁹⁰

- Denetim çalışması en uygun şekilde planlanmalı, gözlenmeli ve yönetilmelidir.
- Denetçi çalışmasını planlamak için işletmenin iç kontrol yapısını incelemeli ve uygulanması gereken testlerin zamanlamasını, kapsam ve türünü belirlemelidir.
- İncelenen mali tablolar hakkında bir görüşe sahip olabilmek amacıyla yeterli sayıda, uygun, güvenilir kanıtlar toplanmalı ve değerlendirilmelidir.

Buna göre çalışma alanı standartları dörde ayrılmaktadır. Bunlar:⁹¹

- Planlama ve Yardımcıların Gözetimi
- İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi
- Yeterli Kanıt Toplanması
- Raporlama Standartları

2.5.2.1 Planlama ve Yardımcıların Gözetimi

Denetimin planlanması, müşteri hakkında bilgi edinilmesi, uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliğinin zamanının ve büyüklüğünün belirlenmesi ve bu işlem adımlarına uygun olarak uygun personelin görevlendirilmesi çalışmalarından oluşmaktadır. Denetimin planlanmasında SPK mevzuatına göre, yazılı bir denetim programının yapılması zorunludur.⁹²

⁸⁹ Kardeş, a.g.e.,s.9

⁹⁰ Whittington, Pany, P.33

⁹¹ Denetim, <http://www.denetim.org/> 10.04.2011

⁹² Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim, ss..17-18

Bağımsız bir denetim ile ilgili olarak yapılacak bir planlama kapsamında asgari olarak yapılması gerekenler şunlardır:⁹³

- Planlama yapılmadan önce organizasyonunun iç kontrol yapısı, çalışma tarzı, üretim süreci, iş akışları, işletmenin içinde bulunduğu sektör ve diğer bazı özellikler dikkate alınmalıdır.

- Mali tablolar, önceki döneme ait çalışma kâğıtları, denetim raporları, işletmenin haberleşme dosyaları gözden geçirilmeli.

- Müşterinin iç kontrol sisteminin güvenilirliğinin ve bağımsız denetçinin iç kontrole ne ölçüde dayanması gerektiğinin belirlenmesi amacıyla denetim riski ve önemlilik sınırını tespit edilmeli.

- Müşteri işletmenin muhasebe politikaları ayrıntılarıyla incelenmeli, bağımsız denetim veya mevzuatta meydana gelen önemli değişiklikler tespit edilmeli.

- Yapılacak bağımsız denetim faaliyetini türü, kapsamı ve zamanlaması belirlenmeli.

- Yapılacak bağımsız denetim faaliyetini yürütecek ekip arasında iş planlaması yapılmalı, denetçilere bilgi verecek ve veri hazırlayacak müşteri personeli belirlenmelidir.

- Denetim raporu yazılı olarak belirlenmelidir.

2.5.2.2 İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

Yöneticilerin, işletmenin finansal durumunu belirli sürelerle hazırlanan ara raporlar, faaliyet özetleri ve diğer istatistiksel bilgiler aracılığıyla gözden geçirmeleri etkin bir iç kontrol sisteminin önemli bir özelliğini oluşturmaktadır. Bu işlemler,

⁹³ Erkan Çalgan ve Diğerleri, Muhasebe Denetimi, İSMMMO Yayınları, Yayın No: 113, İstanbul, 2008, ss.50-51

faaliyet sonuçları ile amaçlar ve standartların karşılaştırılması, farkların analiz edilmesi ve düzeltici önlemlerin alınmasını içerir.⁹⁴

İç kontrol sisteminin güvenilirliği, denetim sürecindeki denetim riskini büyük ölçüde azaltacak ve böylece denetçinin denetim işlemlerinin uygulanması ile ilgili kararının netleşmesini sağlayacaktır. Bu nedenle denetim faaliyetinin planlanması, kapsamının belirlenebilmesi için iç kontrol sistemi incelenmeli ve değerlendirilmelidir.⁹⁵

2.5.2.3 Yeterli Kanıt Toplanması

Denetim konusu ile ilgili olarak yeterli sayıda ve özellikte kanıt toplamak incelenen mali tablolar hakkında bir görüşe sahip olabilmek için oldukça önemlidir.

Denetçinin, denetlediği mali tablolara ilişkin olarak hazırlayacağı raporun içeriğini desteklemek amacıyla kanıt elde etmesi gerekmektedir. Denetçi kanıtı, kaynağı ve doğası itibariyle değerlendirir. Denetçi kanıtın elde edilmesinde iç denetim çalışmalarından yararlanabilirken denetçinin doğrudan yaptığı kanıt bulma çalışmaları daha güvenilir olacaktır.⁹⁶ Ayrıca belge incelenmesi, gözlem, soru sorma ve doğrulama yoluyla yeterli sayıda ve güvenilir kanıt elde edilmelidir.

Bu standarda göre önemli unsurlar ise şunlardır:⁹⁷

- Denetçi, kanıtları toplamalıdır.
- Kanıtlar, standartta yer alan belgelerin incelenmesi, soru sorma, gözlem doğrulama prosedürleri ve diğer denetim prosedürlerinin kullanılmasıyla elde edilmelidir.
- Toplanacak kanıtlar yeterli sayıda olmalıdır.

⁹⁴ Celal Kepekçi, İşletmelerde İç Kontrol Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, İktisadi ve İdari İlimler Akademisi Yayınları, No:25/171, Eskişehir, 1982, S.32

⁹⁵ Çömlekçi, Yılcı, Erdoğan, a.g.e.,s.21

⁹⁶ Canadian Institute Of Chartered Accountants, Using The Work Of Internal Audit, CA Magazine, Toronto: Oct 1993. Vol. 126, Iss. 9, P. ED1 (4 Pp.)

⁹⁷ Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim, a.g.e., s.18

- Toplanan kanıtlar güvenilir olmalıdır. Kanıtın güvenilirlik derecesini etkileyen faktörler ise, kanıtın ilgili olması, kanıtın elde edildiği kaynak, kanıtın tarih açısından uygunluğu ve kanıtın objektifliğidir.

2.5.3 Raporlama Standartları

Denetim raporunun mesleki bir görüşle hazırlanması ve kullanıcılara sunulması gereklidir. Raporlama standartları denetim raporunun yapısı ve hazırlanması ile ilgili ilkeleri içerir.⁹⁸

Raporlama standartlarına göre,⁹⁹

- Rapor, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilmelidir.

- Rapor, önceki dönemde uygulanan muhasebe ilkelerinde değişiklik olup olmadığını belirtmelidir.

- Aksi belirtilmedikçe, mali tablolardaki açıklamaların yeterli düzeyde olduğu kabul edilmelidir.

- Rapor, mali tablolar hakkında bir görüşü ya da herhangi bir görüşün belirtilemeyeceği doğrultusunda bir açıklamayı içermelidir. Herhangi bir görüşün belirtilmemesi durumunda nedenler ayrıca açıklanmalıdır.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından üçüncü grubu oluşturan Raporlama Standartları, dört bölümden oluşmaktadır. Bunlar:

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk.
- Muhasebe ilkelerinde değişmezlik.
- Yeterli açıklama.
- Denetçi görüşüdür.

⁹⁸ Denetim, <http://www.denetim.org/> 28.03.2011

⁹⁹ Whittington, Pany, s.33-34

2.5.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk

Bu standart, denetçinin raporunda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulması gerektiğini açıkça öngörmektedir. Bu ilkelere açıkça uyulmamış olduğu durumlarda denetçi bunun sonuçlarını açıklamakla yükümlüdür.¹⁰⁰

2.5.3.2 Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik

Muhasebe bilgilerinin değerlendirilmesinde, elde edilen bilgilerin karşılaştırılabilir olması oldukça önemlidir. Dönemler itibariyle elde edilen bilgilerin analizinde, farklı muhasebe politika ve yöntemlerin uygulanıyor olması bu karşılaştırılabilmeyi olanaksız hale getirmektedir. Gelişen ekonomik ortamda bazı değişikliklerin yapılması kaçınılmazdır.¹⁰¹ Bu nedenle, geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda işletmeler uyguladıkları ilke ve yöntemlerde değişiklikler yapabilirler. Ancak, bu değişiklikler ve bunların parasal etkileri mali tabloların dipnotlarında açıklanır. Denetçi, denetim çalışması boyunca bir önceki dönemde uygulanan ilke ve yöntemlerden sapmaların olup olmadığını araştırır, değişiklikler varsa bu değişikliği kendi raporunda belirtmelidir.¹⁰²

2.5.3.3. Yeterli Açıklama

Finansal tablolar, işletme ile ilgili bilgi kullanıcılarına gerekli olan bilgileri sunacağından, bu tablolarda yer alan bilgiler eksiksiz, geçerli ve tarafsız olmalıdır. Denetçi, onayladığı mali tablolarda yer alan finansal bilgilerin doğruluğundan, tablolarda kullanılan terimlerden, açıklamalardan, form ve sınıflandırmalardan ve notlar şeklinde belirtilen konuların yeterliliğinden sorumludur.¹⁰³

2.5.3.4. Denetçi Görüşü

Denetim raporu, mali tablolar hakkında bir görüşü ya da her hangi bir görüşün bildirilemeyeceği doğrultusunda bir açıklama içermelidir. Mali tablolarda önemli hataların, aksaklıkların ve düzensizliklerin bulunduğu saptanması durumunda,

¹⁰⁰ Denetim, <http://www.denetim.org/> 28.03.2011

¹⁰¹ Çömlekçi, Yılancı, Erdoğan, a.g.e.,s.23

¹⁰² Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim, a.g.e., S.19

¹⁰³ Denetim İlke ve Esasları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2.Baskı, s.18

aksaklık ve düzensizliklerin niteliğine, kapsamına ve önemine göre şartlı denetim görüşü veya olumsuz denetim görüşü bildirilir veya bir görüş bildirmekten kaçınılır.¹⁰⁴

2.6 BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLAN KURULUŞLAR

Sermaye piyasası mevzuatına göre, kurul düzenlemeleri çerçevesinde, kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek yıllık finansal tabloları bağımsız denetime tabi olan işletmelere aşağıda yer verilmiştir:¹⁰⁵

- Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,
- Aracı kurumlar,
- Portföy yönetim şirketleri,
- Yatırım fonları
- Emeklilik yatırım fonları
- Yatırım ortaklıkları
- Konut finansmanı fonları
- Varlık finansmanı fonları
- İpotek finansmanı kuruluşları
- Kanun'da düzenlenmiş ve anonim şirket olarak faaliyette bulunan borsalar, teşkilatlanmış diğer piyasalar ve takas ve saklama kuruluşları ve
- Kurul tarafından finansal tablolarının bağımsız denetimi gerekli görülen diğer işletmeler

2.7 DENETİM SÜRECİ

Denetim süreci birbirini izleyen çeşitli safhalardan oluşur. Bu süreç müşteri seçimi ve işin kabulü ile başlar, denetim çalışmalarının yürütülmesi ile devam eder ve denetim görüşünün raporlanarak açıklanması ile sona erer. Denetim süreci;¹⁰⁶

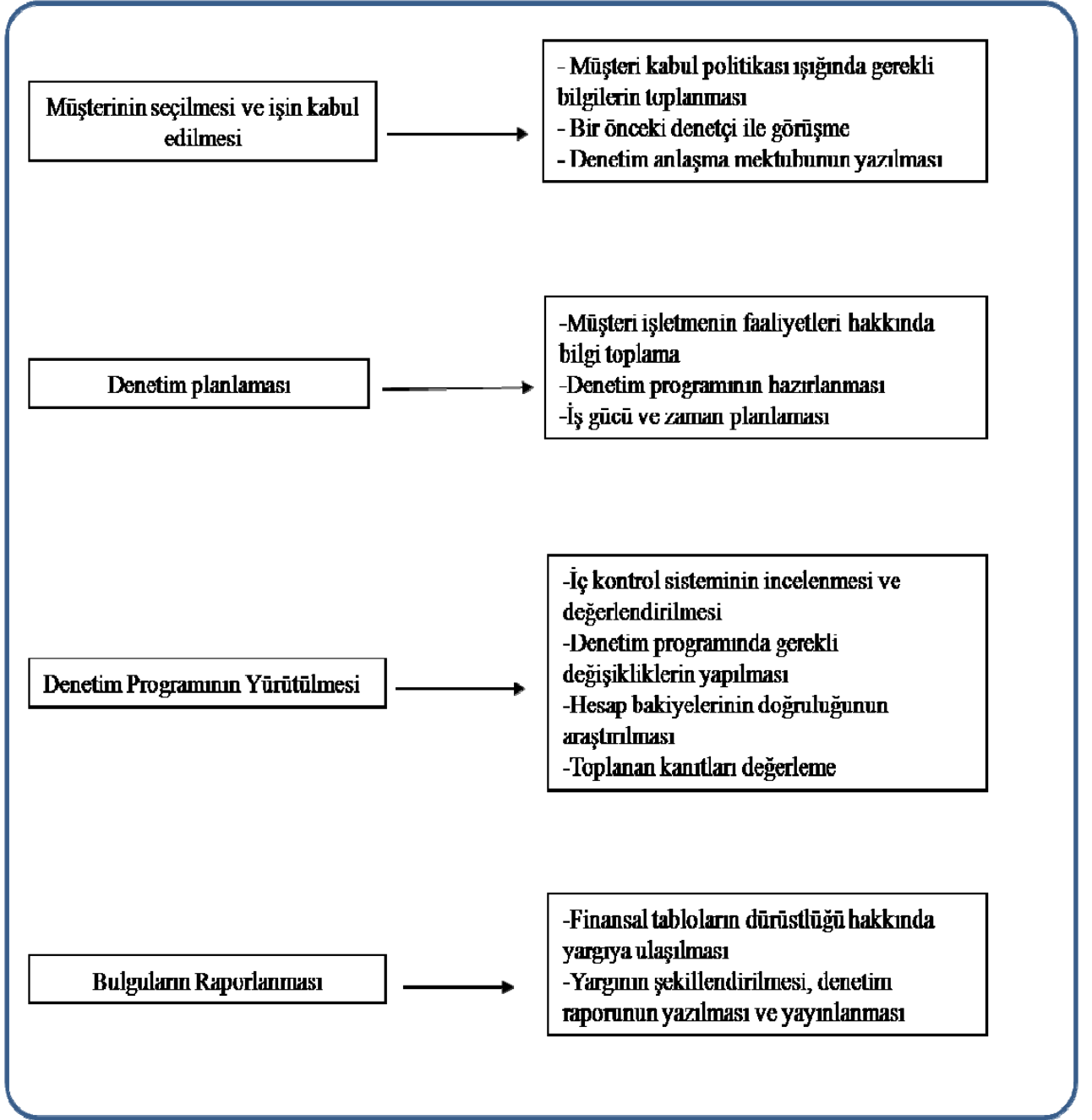
¹⁰⁴ Denetim İlke Ve Esasları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2.Baskı ss.18-19

¹⁰⁵ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Madde 5, Seri:X, No:22, www.spk.gov.tr, Yayınlanma Tarihi:12.06.2006

¹⁰⁶ Erdal Kenger, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm 30.03.2011

- Denetim yapılacak kuruluşun belirlenmesi
- Denetim faaliyetlerinin planlanması
- Denetim programlarının yürütülmesi
- Denetimin bulgularının ve yargısının raporlanması, olmak üzere dört safhadan oluşmaktadır.

Denetim süreci aşağıdaki tabloda detaylı olarak verilmiştir;



Şekil 1 - Denetim Süreci

Kaynak: Ersin Güredin, Denetim, 5.Basım, İstanbul, Beta Yayınları, Haziran 1993, s.67

Denetim süreci, birbirini izleyen çeşitli aşamalardan oluşmaktadır. Bu süreç, müşteri işletmenin denetlenmek üzere kabul ve araştırılması ile başlayıp, denetim sonunda elde edilecek bulguların raporlanması ile sona ermektedir. Tablodan da görüleceği üzere denetim süreci temelde dört aşamadan oluşmaktadır:

Birinci aşamada, denetlenmek üzere başvuruda bulunan işletme hakkında bilgi toplanır önceki denetçi ile görüşülür, denetim anlaşma mektubu imzalanır.

İkinci aşama, planlama aşamasıdır. Bu aşamada işletme faaliyetleri hakkında bilgi toplanır, denetim programı hazırlanır, denetçiler denetim faaliyetini gerçekleştirmek üzere denetim sahalarına yönlendirilir ve denetimin zamanlama planı yapılır.

Üçüncü aşamada, denetim programı yürütülür, müşteri işletmenin iç kontrol yapısı incelenir, kanıtlar toplanıp değerlendirilir.

Dördüncü aşama, denetim sürecinin son aşamasını oluşturmaktadır. Bu aşamada, denetçi, denetim görüşünü belirtir ve bu görüş yazılı olarak açıklanır.

2.7.1. Müşterinin Seçilmesi ve İşin Kabulü

Müşterinin seçimi ve işin kabul edilmesi aşamasında, denetlenecek müşterinin yeni bir müşteri mi yoksa daha önceden denetlenmiş bir müşteri olup olmadığı belirlenecektir. Yeni bir müşteriye, müşterinin önceki denetçisi ile görüşme ve sözleşme yapılması adımları bu aşamada gerçekleşecektir.¹⁰⁷

Yeni bir müşterinin kabulüne karar verirken denetçinin, denetim riski açısından dikkat etmesi gereken hususlar şunlardır:¹⁰⁸

- Finansal tablolarda önemli düzeyde hataların bulunma olasılığı ve yapılacak denetim sonrasında bu hataların ortaya çıkarılmasının beklenmemesi.
- Müşteri ile iş yapmanın denetim işletmesinin itibarına gölge düşürmesi.

¹⁰⁷ Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim, a.g.e.,S.28

¹⁰⁸ Güredin,a.g.e., s.68

- Denetim raporunun hangi amaçla kullanılacağı. (örneğin denetim raporunun kredi alma görüşmelerinde kullanılması)
- Denetlenecek müşterinin finansal durumu.
- Denetlenecek müşterinin tepe yöneticilerinin dürüstlüğü, yasadışı ödemeler yapmaya eğilimli kişiler olup olmadıkları.

Denetim isteğinde bulunan müşteri, daha önce bir diğer denetim şirketi tarafından denetlenmişse, denetim şirketi ilgili müşteriden gelen denetim isteğini kabul etmeden önce, önceki denetçiyle görüşmelidir. Bu prosedür, önceki denetçiden alınacak bilgilerin, denetimi kabul edip etmeme kararını almada denetçiye yardımcı olacağı için gereklidir. Denetçilerin bir diğer önemli yükümlülüğü sır saklamak olduğundan, denetçi, önceki denetçi ile görüşme yapması gerektiğini müşteri adayına bildirerek, yazılı izin alır. Müşteri adayının bu yazılı izni vermemesi durumunda, denetçi denetim işini kabul edip etmeme kararını alırken, izin talebinin reddedilmesini dikkate almalıdır.¹⁰⁹

Yeni müşterinin kabul edilmesi halinde ise, durum ilgili tarafa yazılı olarak bildirilir. Bu bildirim denetçi tarafından hazırlanıp imzalanan ve müşteriye gönderilen bir “Denetim Anlaşma Mektubu” ile yapılır. Anlaşma mektubunun amacı, yürütülecek denetimin koşullarını, kapsamını, konulan sınırlamaları, tamamlanacağı tarihi ve diğer önemli detayları müşteriye açıklamaktır.¹¹⁰

2.7.2. Denetim Planlaması

Denetim rastgele yapılan bir çalışma değildir. Denetime başlamadan önce denetim çalışmalarına ilişkin planlamaya gidilmesi, planın da denetime yön veren olay ve durumlara göre hazırlanması gerekir. Denetime başlamadan önce denetim görev sınırının bilinmesi denetlenen işletmenin tanınması, işletmeye yön veren olay ve durumların öğrenilmesi, denetimden sonuç almak açısından oldukça önemlidir. Denetim

¹⁰⁹ Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim, a.g.e., s.29

planı aşağıda belirtilen konularda ön inceleme yapıldıktan sonra elde edilen bilgiler ışığında hazırlanabilir: ¹¹¹

- İşletmenin genel olarak incelenmesi: İşletmenin ana çalışma konusu, alış ve satışların yapılışı, üretim biçimi, ödeme şekli ve koşulları, satış yerleri ve temsilcilerinin sayısı ve çalışma şekilleri gibi özellikler incelenmektedir.

- İşletmenin hukuki yönden incelenmesi: İşletmenin hukuki yapısı, ana sözleşmede yapılan değişiklikler, işletmenin çalışma alanıyla ilgili hukuki düzenlemeler incelenecek konuları oluşturur.

- İşletmenin yönetim yönünden incelenmesi: İşletme sahibi ve ortakları, yönetim servisleri ve sorumluların çalışma biçimleri, işletmede uygulanan ücret politikası gibi etkenler incelenmektedir.

Denetim planlanmasındaki bir diğer önemli adım denetim programının tasarlanmasıdır. Denetim programları, denetim sırasında, uygulanması düşünülen denetim prosedürlerini gösteren yazılı metindir. ¹¹²

2.7.3. Denetim Programının Yürütülmesi

Bu aşama ile birlikte denetim programı uygulamaya konur. Denetim programının yürütülmesi aşaması, denetim kanıtlarının toplanarak değerlendirildiği aşamadır. Bu aşama, denetçinin iç kontrol sistemini incelemesi ve bilgi toplaması ile başlar. İç kontrol sisteminin denetimi ise bir uygunluk denetimidir. ¹¹³

İç kontrol sistemi ile ilgili bir değerlemede sırası ile izlenecek yollar: ¹¹⁴

Her bir işlem grubu ile ilgili varlıklar açısından,

- Meydana gelmesi muhtemel olan hata ve düzensizlikler dikkate alınır.
- Bu tür hata ve düzensizliklerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi amacıyla uygulanmakta olan muhasebe kontrol önemleri belirlenir.

¹¹¹ Ahmet Aksoy, Muhasebe Denetimi, Fatih Matbaası, 1984, s.15

¹¹² Mustafa Yavaşoğlu, Bağımsız Denetim, 1.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2001,s. 67

¹¹³ Güredin, a.g.e., S.85

¹¹⁴ Güredin, a.g.e.,S.85

- Bu önlemlerin, işletmedeki yazılı talimatlara olan uygunluğu tespit edilir.
- Aksaklıklar ve zayıf yönler saptanır. Kontrol önlemlerinin bulunmaması veya zayıf olması halinde denetim işlemlerinin türüne ve denetimin uygulanmasına olan etkileri saptanarak, müşteriye yapının iyileştirilmesi yönünde önerilerde bulunulur.

Denetim programının uygulamaya konması, denetçinin ihtiyaç duyduğu kanıtları toplaması anlamına gelmektedir. Denetçi, denetimin yürütülmesi aşamasını iki kademeli olarak yerine getirir. Bu işlemler ise uygunluk ve maddilik testlerinin uygulanmasıdır. Denetçi, denetim programını uygulamaya koyarak gerekli testleri yaptıktan sonra bu testler sonucunda ihtiyaç duyduğu kanıtları elde eder. Bunun sonucunda is bir denetim raporu hazırlayarak denetim yargısını oluşturması gerekir.¹¹⁵

2.7.3.1. Denetim Programının Yararları

Denetim programı, denetlenecek sistemler, dokümanlar ve mali tablolar; spesifik denetim hedefleri, denetimin kapsamı, yürütülecek çalışmanın çeşitli aşamalarının detayları ve uygulanacak denetim prosedürlerini belirler. Denetim programı, yürütülecek çalışmanın niteliğini ve kapsamını mantıklı bir sıra içinde ayrıntılı olarak açıklar.¹¹⁶

Denetim programının başlıca yararları:¹¹⁷

- Denetimde harcanan zamanı kontrol etmede temel oluşturur.
- Denetçi yardımcılara, çalışmanın yürütülmesinde kılavuzluk eder.
- Her denetim prosedürünün uygulanışı ile ilgili yardımcılardan sorumluluklarını belirler.
- Denetimde iş bölümünün uygulanmasını sağlar.
- Denetimin her alanında, denetim prosedürlerini belirler.
- Denetim çalışmasının eşgüdümü ve gözlenmesi için bir temel oluşturur.

¹¹⁵ Kardeş,a.g.e., s.16

¹¹⁶ Sacit Yörüker, Denetim Terimleri, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/denter.htm> erişim tarihi: 20.04.2011

¹¹⁷ Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim, a.g.e.,s.51

2.7.4. Bulguların Raporlanması

Denetim raporu, denetçinin denetlediği işletmeyle ilgili olarak yaptığı inceleme sonucunda işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzenlenip düzenlenmediği ve işletmenin finansal durumunu yansıtıp yansıtmadığı konusunda görüşünü bildirdiği belgedir.¹¹⁸

Denetim sürecinin son aşamasında denetim görüşü oluşturulur ve denetim raporu yazılır. Bu aşamada elde edilen sonuçların özetlenerek yayınlanması gerekir. Denetçi bu aşamada elde ettiği sonuçları değerlendirmeye tabi tuttuğundan bu aşamaya nihai gözden geçirme veya nihai inceleme de denilmektedir.¹¹⁹

2.8. DENETİM TEKNİKLERİ

Denetimin yürütülmesi aşamasında, denetçiler belirli denetim tekniklerini uygulayarak kanıt toplar. Toplanan kanıtlar sayesinde kuruluşun finansal tablolarının doğruluğu tespit edilir. Bir denetim kanıtının denetçi görüşüne yapacağı etki, o kanıtın geçerliliğine, objektifliğine, zamanlı olmasına ve gerektiğinde başka kanıtlar tarafından desteklenmesine bağlıdır. Ayrıca finansal tablolarının doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında bir yargıya varmak için kanıtlar, yeterli sayıda güvenilir ve ilgili olmalıdır.¹²⁰

Kanıtın güvenilirliği konusundaki bazı genellemeler şunlardır:¹²¹

- Dışsal kaynaklardan elde edilen kanıtlar, içsel kanıtlardan elde edilen kanıtlara göre daha güvenilirdir.
- Eğer iç kontrol yapısı etkinse, içsel kaynaklardan elde edilen kanıtlar iç kontrol yapısına göre daha güvenilirdir.
- Denetçi tarafından elde edilen kanıtlar, dolaylı olarak elde edilen kanıtlardan daha inandırıcıdır.

¹¹⁸ Adnan Dönmez, Ülkemizde Bağımsız Dış Denetim Sürecinin İşleyişine İlişkin Bir Değerlendirme, Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya, 2002,S. 143

¹¹⁹ Kardeş,a.g.e., s.18

¹²⁰ Erdal Kenger, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm 15.04.2011

¹²¹ Çömlekçi, Yıllancı ve Erdoğan, a.g.e., ss.44- 45

- Kaynak (orijinal) belgelerden elde edilen kanıtlar, fotokopi veya faksla sağlanan belgelerden daha güvenilirdir.

- Denetim kanıtının belgeli olması daha güvenilir olduğunu ifade eder.

Denetim çalışmaları sırasında denetim kanıtlarını toplamaya yarayan çeşitli araç ve yöntemler şunlardır.¹²²

- Fiziki inceleme
- Gözlem
- Doğrulama
- Soruşturma
- Kayıt sistemini yeniden izleme
- Yeniden hesaplama
- Belge incelemesi
- Göz atma
- Analitik inceleme

2.8.1. Fiziki İnceleme

Fiziki inceleme tekniği, işletmenin mali tablolarında yer alan ve fiziki varlıklarını gösteren kasa, stok ve maddi varlıklarının var olup olmadıklarını ve fiziki açıdan ne durumda oldukları hakkında kanıt sağlar. Fiziksel olarak işletmenin defter ve belgeleri üzerinde kayıtlı aktiflerden maddi olan varlıklar şeklinde görülebilen varlıklar olarak; kasan, alacak senetleri, borç senetleri, menkul değerler, stoklar, demirbaşların işletmede yer alıp almadığı, işletme kayıtları ile uyumlu olup olmadığı, ancak fiziki inceleme tekniği ile mümkündür. Fiziki inceleme tekniğinde temel amaç, işletmede var olduğu iddia edilen varlıkların, mali tablolarda kayıtlı olduğu şekli kadar, fiziki olarak da işletmedeki mevcudiyetini tespit etmektir. Denetçiye doğrudan fiziki kanıt sağladığından dolayı fiziki inceleme ve sayım tekniği güvenilir bir inceleme tekniği olarak kabul edilmektedir.¹²³

¹²²Sedat Akbıyık, Denetim ve Raporlama, 1.Basım, Bursa, Ekin Kitapevi, 2005,s.73

¹²³Ergin, a.g.e., s.92

2.8.2. Gözlem

Denetçi faaliyetlerin yürütülmesini gözlemleyerek, işlerin ne şekilde tanımlandığına tanık olur. Gözlem ve inceleme, işletme yönetimi ve diğer kişiler hakkındaki soruşturmaları destekleyerek, işletme, faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkiler hakkında bilgi sağlar. Gözlem ve incelemeye genellikle;¹²⁴

- İşletmenin işlem ve faaliyetlerinin gözlemlenmesi,
- İşletme planı ve stratejileri gibi belgelerin, kayıtların ve iç kontrol rehberinin incelenmesi,
- İşletme yönetimi tarafından hazırlanan ara dönem finansal tablolar ve raporlar ile yönetimden sorumlu kişilerin toplantı tutanaklarının okunması,
- İşletmenin üretim tesisleri ziyaret edilmesi ve
- Finansal raporlamayla ilgili elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemlerin ayrıntılı olarak izlenmesi hususları da dâhildir.

2.8.3. Yeniden Hesaplama

Kuruluş tarafından yapılmış olan aritmetik hesaplamaların denetçi tarafından doğrulanmasıdır.¹²⁵ İşletmenin faaliyet dönemi içerisinde denetime tabi tutulan inceleme döneminde defter ve belge kayıtlarının hesap ve işlemlerinin doğruluğunu araştırılması, kayıtların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine olan uygunluğu, hesaplamaların doğru olup olmadığı, düzenlenen fatura ve hesap özetlerinin üzerinde matematiksel hesaplamalar yeniden yapılarak hesap kalemleri gözden geçirilir. Bu şekilde hesaplamaların yeniden yapılması ve işletme kayıtları ile karşılaştırılması, dönem içinde olası hataların oluşmasını önleyecektir.¹²⁶

¹²⁴ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22) S.50

¹²⁵ Erdal Kenger, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm 16.04.2011

¹²⁶ Akbıyık, a.g.e., s.75

Denetçinin yapacağı yeniden hesaplamalar şu şekilde özetlenebilir;¹²⁷

- Yevmiye, defter-i kebir ve mizan toplamları,
- Amortismanlar,
- Değer düşme karşılıkları,
- Şüpheli alacak karşılıkları,
- Ücret bordrosu işlemleri,
- Faiz, kar payı ve ikramiyeler,
- Reeskontlar,
- Birim maliyetler, miktar ve top yekün,
- Envanter listeleri düzenleme işlemleri,
- Vergisel hesaplamalar... Vb.

2.8.4. Doğrulama

Doğrulama tekniği, denetçinin kuruluş dışındaki kaynaklardan (kişi ve kuruluşlardan) bilgi almasıdır. Denetlenen işletmenin alacakları, borçları, bankadaki paraları ve genel depolardaki mallarıyla ilgili olarak doğrulama işlemine başvurulur. Denetçinin en çok dikkat etmesi gereken nokta üçüncü kişilerden gelen doğrulama mektubu üzerinde denetlenen işletme tarafından herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığını tespit etmektir. Ayrıca, bilgilerin, işletmeden bağımsız kaynaklardan geliyor olması, kanıtın güvenilir olma derecesini arttırmaktadır.¹²⁸

2.8.5. Soruşturma

Bu teknikte denetçi, işletme personelinden veya işletme dışından üçüncü kişilerden sözlü ya da yazılı bilgi toplanır. Bu teknik aracılığı ile elde edilen bilgilerin denetçiye kaynak oluşturabilmesi için, denetçinin yorumu da gereklidir. Bu yönüyle soruşturma tekniği, denetim süresince sıklıkla kullanılan, diğer denetim tekniklerini

¹²⁷ Ergin, a.g.e., s.93-94

¹²⁸ Ferruh Çömlekçi, Muhasebe Denetimi, 3.baskı, Eskişehir, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1980,s.20

tamamlayan bir tekniktir. Denetçinin soruşturma sonucunda edineceği yazılı ve sözlü bilgiler, mali tablolar hakkında bildireceği görüşe birer esas oluşturacaktır. ¹²⁹

2.5.6. Kayıt Sistemini Yeniden İzleme

Örneklemler yoluyla kaynak belgelerin seçilmesi, bu belgelerden hareketle muhasebe kayıt ortamında ileriye doğru giderek, incelenen konu ile ilgili muhasebe kayıtlarının doğruluğu araştırılır. ¹³⁰

Kayıt sistemini yeniden izleme tekniği, hesap bakiyelerinin doğruluğunun araştırılmasında ve işlemlerin test edilmesinde yaygın olarak kullanılır. Bu teknikle bir işletmedeki muhasebe kayıtlarının bütünlüğünün ve doğruluğunun saptanmasına temel oluşturulur. Örneğin, satış ile ilgili bir kıymet hareketinde, müşteriden gelen sipariş hareketi, müşteriden sipariş mektubu alınmasından siparişin kabulü ve yollamanın yapılmasına, faturanın düzenlenerek alıcıya gönderilmesine, satış işleminin kayıtlanması, faturanın müşteriye gönderilmesine, işlemin finansal tablolara yansıtılmasına doğru bir sıra içinde izlenerek doğrulanmaya çalışılır. ¹³¹

2.5.7. Belge İncelemesi

Denetçi, müşteri işletmenin faaliyetleri ve mali tabloları ile ilgili belgelerin kayıtlara uygunluğunu tespit etmek amacıyla inceler ve bu belgeleri incelenen belgelerin dayandıkları diğer belge ve kayıtlarla karşılaştırır. ¹³²

2.5.8. Göz Atma

Belgelerin kayıtların ve tabloların dikkatli bir incelemeye tabi tutulması yerine, daha fazla araştırmayı gerektirecek olağan dışı işlemleri ve hesap kalanlarını belirlemek amacıyla belgeler, kayıtlar ve tablolara göz atmak bir denetim prosedürü olarak kabul

¹²⁹ Çömlekçi, a.g.e.,s.22

¹³⁰ Erdal Kenger, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm 16.04.2011

¹³¹ Güredin, a.g.e., s.127

¹³² Ergin, a.g.e., s.93

edilebilir. Gz atma prosedürü ile doğrudan kanıt toplanmaz, bu teknikle, denetçi hangi işlem ve hesapların daha dikkatli inceleneceği konusunda bilgi toplar.¹³³

2.5.9. Analitik İnceleme

Analitik inceleme teknikleri, finansal ve finansal olmayan verilerin kendi aralarındaki rasyonel ilişkilere dayanarak finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder. Bu denetim işlemi karşılaştırmalar, oran analizleri, karşılıklı hesaplar arasında ilişki kurma gibi işlemlerden oluşur.¹³⁴

Analitik inceleme prosedürlerinin amaçları;¹³⁵

- Müşterinin içi ile ilgili bilgi temin etme,
- İşletmenin faaliyetlerini sürdürme gücünün tespit edilmesi,
- Finansal tablo hatalarını belirleme,
- Denetimde daha az test uygulanmasını sağlama.

2.9. DENETİM RAPORLARI

Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim sonucunda denetçinin işletme finansal tabloları hakkında görüşünü içerir. Bu görüş, finansal tabloların, ilgili oldukları finansal raporlama standartları uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığı konusundadır. Bağımsız denetimin amacı, finansal raporlama standartlarına uygun olarak, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığının ortaya konmasıdır.¹³⁶

Ülkemizde denetim raporlarının kapsamı şu şekilde oluşmaktadır;¹³⁷

- Kapak
- şirketi tanıtıcı zet bilgilerin yer aldığı ilk sayfa

¹³³ Akbıyık, a.g.e., s.76

¹³⁴ Bağımsız Denetim Nedir?, http://www.denetimnet.net/Pages/ltk_bagimsiz_denetim_nedir.aspx erişim tarihi 18.04.2011

¹³⁵ Ergin, a.g.e., s.102

¹³⁶ Bağımsız Denetim Raporu Türleri, Sermaye Piyasası Kurulu

<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1#konu2&submenuheader=null>
19.04.2011

¹³⁷ Ergin, a.g.e., s.124 - 125

- Özet denetim raporu
- Ayrıntılı bilanço dipnotları
- Ayrıntılı gelir tablosu dipnotları
- Özet bilanço dipnotları
- Özet gelir tablosu
- Varsa fon akım tablosu
- Varsa nakit akım tablosu
- Satılan malın maliyeti tablosu

Denetim raporu, denetçinin finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkındaki görüşünü,¹³⁸

- Şartsız (Olumlu) görüş
- Şartlı (Olumlu) görüş
- Olumsuz görüş açıklamak veya
- Görüş açıklamaktan kaçınmak şeklinde belirttiği bir rapordur.

2.9.1. Olumlu Denetim Raporu

Bağımsız denetim faaliyeti sonucunda denetlenen işletmenin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlandığına kanaat getirilmesi halinde bağımsız denetimi yapan kuruluş olumlu yönde görüş bildirir. Denetçinin olumlu görüş içeren raporuyla birlikte denetlenmiş olan mali durum ve faaliyet sonuçlarının uygun olduğu sonucuna ulaşılır. Bu nedenle, bilgi kullanıcıları olumlu görüş içeren raporlara oldukça güven duymaktadır.¹³⁹

2.9.2. Olumsuz Denetim Raporu

Denetçinin olumlu denetim görüşü bildirmekten kaçınmasını gerektirecek durumlar başlıca üç grupta toplanır. Bunlar:¹⁴⁰

¹³⁸ Yavaşoğlu, a.g.e. s.314

¹³⁹ Çelik, a.g.e., s.92

¹⁴⁰ Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu, Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi Uygulamaları, 1.Baskı, İstanbul, Alfa Yayınları, 2001, s.99

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden mali tabloların bütünlüğünü bozacak ölçüde önemli sapmaların olması,
- Muhasebe politikalarının devamlılığında önemli düzeyde sapmaların olması,
- Tam açıklama kuralından önemli düzeyde ayrılma.

Belirtilen aksaklıkların önemli ölçüde olması ve finansal tabloların güvenilirliğinin ortadan kalkması durumunda denetçi olumsuz görüş bildirir ya da görüş bildirmekten kaçınır.¹⁴¹

2.9.3. Şartlı Olumlu Görüş

Şartlı olumlu görüş, denetçinin bazı istisnalar haricinde, denetlediği mali tabloları bir bütün olarak kabul etmesi anlamına gelmektedir. Şartlı görüş içeren bir denetim raporunda, standart koşulsuz denetim raporundan farklı olarak, belirlenen koşulun açıklandığı “ Açıklama Bölümü” yer alır. Denetçi, şartlı görüş bildirmeyi gerekli kılan durumu net bir şekilde saptayabiliyorsa, tespit edilen bu sapma mali tabloları bir bütün olarak bozmuyorsa ve bu olay sonucunda mali tablo kullanıcılarının görüşleri olumsuz etkilenmeyecekse, bu yola başvurmaktadır. Denetçi görüşünü sapmanın derecesine göre belirlemektedir. Örneğin bir işletmenin şubesindeki deponun sayımı yapılmamışsa, ancak bu depodaki mallar genel toplam içinde fazla yer tutmuyorsa, olumsuz görüş vermek yerine, durumu raporunda belirtmek koşuluyla şartlı görüş bildirebilmektedir.¹⁴²

2.9.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma ve Denetim Raporu

Denetçinin ve müşterinin iradesi dışında oluşan, çalışma alanını sınırlayan önemli bir hususun var olması nedeniyle mali tablolara ilişkin bilgi ve belgelerin elde edilememesi halinde, “Olumlu”, “Olumsuz” veya “Şartlı” görüşlerden birine

¹⁴¹ Ergin, a.g.e., s.127

¹⁴² Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu, Nejat Bozkurt, a.g.e.,s.98

ulaşlamıyor ise görüş bildirmekten kaçınılır. Tanımdan yola çıkarak denetçinin görüş bildirmekten kaçınmasını gerektirecek şartları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.¹⁴³

- Çalışma alanını sınırlayan önemli bir husus olmalıdır.
- Sınırlamalar, denetçi ve müşterinin iradesi dışında olmalıdır.
- Diğer görüşlerden birine ulaşlamamalıdır.

¹⁴³ Yavaşoğlu, a.g.e., s.321

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİ İNCELEMENİN ÖNEMİ

3.1. İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN İNCELENMESİ

3.1.1. Kontrol Kavramı ve İç Kontrol Sisteminin Tanımı

Genel olarak kontrol kavramı, mevcut performans üzerinde geri bildirim alınmasını sağlayan ve planlanan performansa ulaşıp ulaşılmadığını belirlemek amacıyla standartların oluşturulduğu bir süreç olarak tanımlanabilir.¹⁴⁴

Planlanan bir amaca ulaşıp ulaşılmadığının araştırılması olarak tanımlanan kontrol ile denetim kelimesi birbiri yerine kullanılmakla birlikte, anlam olarak birbirinden farklıdır. Kontrol, bir sistem içinde yer alan, otomatik olarak veya iş sürecinde yer alan personel tarafından yürütülen faaliyetleri kapsar, denetim ise iş sürecinden bağımsız olan uzman kişilerce gerçekleştirilir. Denetim ve kontrol kavramı arasındaki başlıca farklılıklar şu şekilde sıralanabilir.¹⁴⁵

- Kontrol, eş zamanlı olarak yürütülürken, denetim geçmişe dönüktür.
- Kontrol devamlı bir faaliyettir, denetim bir defa yapılır.
- Kontrolde mekanik araçlar kullanılabilir, denetim insan tarafından gerçekleştirilir.
- Kontrolde işletmeden bağımsız olmak gerekmez, denetimde ise bağımsızlık şarttır.

Çalışma alanı standartlarından ikincisine göre, Denetçi, denetimi planlamak ve yapılacak testlerin niteliğini, zamanını ve boyutunu belirlemek amacıyla iç kontrol sistemi hakkında yeterli bilgiyi elde etmelidir.

¹⁴⁴ Don R. Hansen, Maryanne M. Mowen, Cost Management, 2.Edition, South Western College Publishing, USA, 1997, s. 677

¹⁴⁵ Şaban Uzay, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri, 1. Basım, Yayın No: 132, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Ankara, 1999, s.6

İç kontrolün tam olarak tanımı ve kapsadığı alanlar konusunda görüş ayrılıkları vardır. Şirket yöneticileri, yasa koyucular ve düzenlemeden sorumlu mesleki kuruluşların konu ile ilgili algılamaları farklıdır.¹⁴⁶

Bağımsız denetimin en önemli çalışma alanlarından birisi olan iç kontrol sistemi, Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu'na göre, işletmenin varlıklarının korunması, yanlışlıkların ve yolsuzlukların bulunması ve önlenmesi, muhasebe bilgilerinin güvenilirlik ve doğruluğunun sağlanması ve işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunun sağlanması amacıyla işletme faaliyetlerinin etkin ve düzenli bir şekilde yürütülmesini sağlamada yardımcı olan, işletme yönetimi tarafından kabul edilmiş politikalar ve prosedürlerdir.¹⁴⁷

COSO (1992) yayınladığı raporda iç kontrolü; operasyonların etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, yasalar ve düzenlemeler konusunda uygunluğun sağlanması amacıyla, işletme yönetimi, yönetim kurulu ve diğer işletme çalışanlarının katkılarıyla tasarlanan bir süreç olarak tanımlamıştır.¹⁴⁸

Genel kabul görmüş COSO tanımından yola çıkarak, iç kontrolün başta yönetim kurulu ve yöneticiler olmak üzere işletmenin tüm çalışanlarından etkilenen bütüncül ve dinamik bir süreç olduğu, işletmenin amaçlarına ulaşmasında mutlak olmasa da makul bir güvence sağlayabileceği anlaşılmaktadır.¹⁴⁹

Genel olarak bir işletmenin amaçlarına sağlıklı bir şekilde ulaşmasını sağlayacak politika ve prosedür dizisi olan kontroller ve bu kontrollerin oluşturduğu bütün ise iç kontrol yapısı olarak ortaya çıkmaktadır. Bir işletmede iç kontrol yapısı yönetim tarafından oluşturulmaktadır ve oluşturulan iç kontrol yapısının işletmeye

¹⁴⁶ Orhan Akışık, "İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:4, Sayı:14, Ocak 2005, S.91

¹⁴⁷ Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim, a.g.e., s.56

¹⁴⁸ The Internal Control Explosion, International Journal Of Auditing, 4:101-109 (2000), s.105 (Yayın evi, Yıl)

¹⁴⁹ Simay Erdoğan, İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi, DPT Uzmanlık Tezleri, Ankara, 2009, S. 15

yararlı olması hedeflenmektedir. Ayrıca bağımsız denetçiler, denetim çalışmalarında iç kontrol yapısından yararlanmaktadırlar.¹⁵⁰

3.1.2. İç Kontrol Çeşitleri

İç kontrol sistemi, mali kontroller ve yönetsel kontroller olmak üzere iki bölümde incelenebilir. İç kontrolün muhasebe kontrolü ve yönetsel kontrol olarak iki bölümde incelenmesinin temel amacı, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun bir denetim planının kapsamını belirlemektir. Genel olarak yönetsel kontroller finansal kayıtlarla dolaylı olarak ilgiliyken, muhasebe kontrolleri önemli ölçüde finansal kayıtların güvenilirliği ile ilgilidir ve denetçinin bir değerlendirme yapmasını gerektirir. Bu nedenle bağımsız denetçi asıl olarak muhasebe kontrolü ile ilgilidir.¹⁵¹

- **Mali Kontroller:** Bir işletmenin varlıklarının korunması ve finansal kayıtlarının güvenilirliği konusundaki yöntem ve yordamları kapsar. Genel olarak işletme varlıklarının korunması, harcama yetkisi verme ve onay sistemleri, kayıt ve raporlama sistemleri, işletme içi denetim ve vergi denetimi gibi kontroller mali kontrollere örnek olarak verilebilir.¹⁵²

Muhasebe kontrolü aşağıdaki hususların yerine getirilmesini sağlayacak bir biçimde tasarlanır;¹⁵³

- İşlemler, işletme yönetiminin genel ve özel yetkilerine uygun olarak yürütülmelidir.

- İşlemler, muhasebe kayıtlarına şu şekilde yansıtılmalıdır ki;

a) Finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ya da raporlara uygulanabilecek diğer belirli ölçütlerin doğrultusunda hazırlanabilmesi ve

¹⁵⁰ Nejat Bozkurt, a.g.e., s.122

¹⁵¹ Güredin, a.g.e., s.166

¹⁵² Ergin, s.44

¹⁵³ Çağrı Köroğlu, Tuğba Uçma, İşletmelerdeki İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Dış Denetimdeki Yeri, Yıl:8, Sayı:3, Temmuz 2006, <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/07a/02.htm> Erişim Tarihi 12.05.2011

b) Varlıklar üzerindeki sorumluluğun her zaman için sürdürülebilmesini sağlayabilsin.

- Varlıkların yanına yaklaşma, sadece ve sadece yönetimin vermiş olduğu yetkiye dayalı bir izinle gerçekleştirilmelidir.

- Uygun aralıklarla işletmedeki varlıklar ile bunların defter kayıtları arasında karşılaştırmalar yapılarak kayıtlı varlıkların hesabı sorulabilmeli, bunlar arasında bir fark bulunması halinde eyleme geçirilmelidir.

- **Yönetmelik Kontroller:** Faaliyetlerin verimliliği, örgüte bağlılık konusundaki iç kontroller yönetmelik kontroller olarak tanımlanır.¹⁵⁴ Yönetmelik kontroller finansal kayıtlarla sadece dolaylı olarak ilgilidir. Yönetmelik kontroller genel olarak istatistikli analizler, zaman ve hareket araştırmaları, başarı raporları, iş gören eğitim programları ve kalite kontrolleri gibi kontrolleri kapsar.¹⁵⁵

3.1.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

Bir işletmede iç kontrol sistemi, işletmedeki finansal riskleri ve muhasebe risklerini azaltmak veya bu risklerden kaçınmak amacıyla kurulur. İç kontrol sistemi amaçları, bu risklerin genelde ve ayrıntıda ele alınışına göre üç ana başlıkta incelenebilir. Bu amaçlar:¹⁵⁶

- İç kontrol sisteminin esas amaçları
- İç kontrol sisteminin genel amaçları
- İç kontrol sisteminin özel amaçları'dır.

3.1.3.1. İç Kontrol Sisteminin Esas Amaçları

İç kontrol sisteminin esas amaçlarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:¹⁵⁷

¹⁵⁴ Güredin, a.g.e., s.168

¹⁵⁵ Çağrı Köroğlu, Tuğba Uçma, İşletmelerdeki İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Dış Denetimdeki Yeri, Yıl:8, Sayı:3, Temmuz 2006, <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/07a/02.htm> Erişim Tarihi 12.05.2011

¹⁵⁶ Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.g.e., s.60

¹⁵⁷ Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.g.e., s.60

- İşletme varlıklarını korumak ve her türlü kayıpları önlemek,
- Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak,
- İşletme faaliyetlerin yasa ve prosedürlere uygunluğunu sağlamak,
- Kaynakların verimli ve ekonomik kullanımını sağlamak,
- Önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşmayı sağlamak.

3.1.3.2 İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları

Genel kontrol amaçları, bir işletmenin belirli işlem grubunu yürütmek için gerekli kontrol usul ve yöntemlerine sahip olup olmadığının göz önünde bulundurulmasında genel bir çerçeve oluşturmaktadır.¹⁵⁸

İç kontrol sisteminin genel amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz:¹⁵⁹

- İşlemler, yönetimin belirlediği genel ve özel yetkilere uygun olarak yürütülmelidir.
- İşlemler, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ve hesap verme yükümlülüğü yerine getirecek şekilde kaydedilmelidir.
- Varlıklara ve belgelere erişim yetkili personelle sınırlandırılmalıdır.
- Mevcut varlıklar, belirli sorumluluk kayıtlarıyla karşılaştırılmalı ve herhangi bir fark belirlendiğinde, gerekli soruşturma yapılmalıdır.

3.1.3.3 İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları

Genel kontrol amaçları, bir işletmenin belirli işlem gruplarını yürütmek için gerekli kontrol usul ve yöntemlerine sahip olup olmadığının göz önünde bulundurulmasında genel bir çerçeve oluştururken, belirli işlem grubunu yürütmek için,

¹⁵⁸ Ayşe Ertürk, İşletmelerde Hata Ve Hileyi Önlemede İç Kontrol Sisteminin Etkililiği ve Bir Uygulama, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2010, S.63

¹⁵⁹ Kepekçi, a.g.e, s.63

genel kontrol amaçlarına paralel olarak özel kontrol amaçlarının belirlenmesi gerekir. Uygulamada özellikle denetçiye yardımcı olacak daha ayrıntılı iç kontrol amaçları.¹⁶⁰

Yetkilendirme: İşlemlerin işletme yönetiminin belirlediği yetkilere uygun olarak yürütülmesini sağlamak, varlıkların, kayıtların, kullanılmış ve kullanılmamış belgelerin sadece yetkili personel tarafından elde edilebilmesini sağlamak.

Gerçeklik: Gerçek işlemlerin belgelendirilmesi ve kaydedilmesi.

Bütünlük: İşletmedeki tüm işlemlerin belgelendirilmesini ve kaydedilmesini sağlamak.

Kayıtsal Doğruluk: İşlemlerin tutar bakımından doğru olarak kaydedilmesini sağlamak.

Sınıflandırma: İşlemlerin doğru hesaplara kaydedilmesini ve finansal oranlarda doğru gruplarda göstermek.

Zamanlılık: İşlemlerin gerçekleştiği dönemde kaydedilmesini sağlamak.

Sorumluluk: Kayıtlar ile mevcut varlıkların periyodik olarak karşılaştırılması ve karşılaştırmalarla ortaya çıkan açıkların nedenlerini ortaya çıkartarak sorumluluğu olanların tespit edilmesi.

3.1.4. İç Kontrol Yapısının Unsurları

Bir işletmede, faaliyetlerde etkinliği sağlayabilmek, kontrol ve prosedürlerin seçiminde birçok unsur önemli etkiye sahiptir. Bir şirket uygun bir kontrol kuran unsurlara sahip olmadıkça, iç kontrol amaçlarına ulaşamaz.¹⁶¹

İşletmelerde oluşturulan iç kontrol yapısı, beş ana unsurdan oluşmaktadır. Bu unsurlar:¹⁶²

¹⁶⁰ Vesile Ömürbek, Sevil Özge Altay, Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.16, Sayı:1,2011, s.382

¹⁶¹ Celal Kepekçi, İşletmelerde İç Kontrol Sistemi Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, s.27

- Kontrol ortamı
- Risk değerlemesi
- Kontrol prosedürleri
- Sistemin gözetimi
- Bilgi ve iletişim

3.1.4.1. Kontrol Ortamı

İç kontrolün diğer unsurlarını da kapsayan kontrol ortamı, işletmedeki tüm çalışanlarda kontrol bilinci oluşturmayı hedefleyen bir yaklaşımdır. Kontrol çevresi, örgütsel disiplin ve örgütsel yapıyı oluşturmaktadır.

İşletmede çalışanlar üzerinde kontrol bilincini oluşturmayı hedefleyen bu faktörler:¹⁶³

- Yönetim düşüncesi ve faaliyet yaklaşımı
- Dürüstlük ve etik değerler
- Organizasyon yapısı
- Denetim komitesi
- Yetki ve sorumlulukların dağılımı
- İnsan kaynakları politikaları ve prosedürleri'dir

3.1.4.1.1. Yönetim Düşüncesi ve Faaliyet Yaklaşımı

İşletme yönetiminin bakış açısı ve inancı, işletmede oluşturulan iç kontrol yapısının başarıya ulaşmasındaki en önemli başlangıç noktasıdır. Yönetimin iç kontrol yapısının gerekliliğine inanması ve bunu sürdürmesi başarılı olmanın ön koşullarından birisidir.¹⁶⁴

¹⁶² Hasan Kaval, Uluslar Arası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri, 2. Basım, Ankara, Gazi S.124

¹⁶³ Carmichael, Willingham, Schaller s.182

¹⁶⁴ Nejat Bozkurt, a.g.e., s.123

3.1.4.1.2. Dürüstlük ve Etik Değerler

Toplumda olduğu gibi işletmelerde de bazı önemli değer yargılarının oluşturulması gerekir. Dürüstlük ve ahlaki anlayış işletme kurallarına, standartlarına dayandırılmalı, bu bakış açısının işletmelerde güçlü bir yer edinmesi sağlanmalıdır.

3.1.4.1.3 Organizasyon Yapısı

Bir işletmedeki organizasyon yapısı, iç kontrol sisteminin oluşturulmasındaki önemli adımlardan biridir. Organizasyon yapısı, işletmedeki yönetsel birimleri, buna bağlı olan faaliyetleri, birimler arası ilişkileri içermekte; planlama, yönetme ve faaliyetlerin kontrol edilmesindeki temel sistemi oluşturmaktadır. Etkili bir kontrol çevresi, işletme çalışanlarına özgü yetki dağılımlarını açık bir şekilde tanımlamış olmalıdır. Bütün bu özellikler, çalışan personel dâhil, yönetim kurulu, üst yönetim ve denetim komitesini de içerecek şekilde düzenlenmiş olmalıdır. Önemli yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, biçimsel ilişkilerin belirlenmesi bu aşamada gerçekleşmektedir.¹⁶⁵

3.1.4.1.4 İç Denetim Komitesi

İç denetim bir kuruluşun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için oluşturulan bağımsız ve tarafsız bir güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirip geliştirerek işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardım eder.¹⁶⁶ İç denetçiler, işletme içi bilgi sistemlerini kontrol ederken, bu bilgi sisteminin yönetimin beklentileri doğrultusunda tasarlanıp tasarlanmadığı konusunda inceleme yaparak, gerekli bilgileri elde eder, işletme içi operasyonların işleyişi hakkında üst yönetime sunulmak üzere rapor hazırlar.¹⁶⁷

¹⁶⁵ Carmichael, Willingham, Schaller s.183

¹⁶⁶ M. Didem Doğmuş, Avrupa Birliğinde İç Denetim Sistemi, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi:2, Ankara, 2010, s.20

¹⁶⁷ John W.Cook, Gary M.Winkle, Auditing, 3.Edition,By Houghton Mifflin Company, New Jersey,USA, 1984, s.6

3.1.4.1.5 Yetki ve Sorumlulukların Dağılımı

Etkin bir iç kontrol yapısının oluşturulabilmesi için, çalışanların yetki ve sorumluluklarının düzgün ve yazılı bir biçimde ortaya konulması gerekmektedir. Ayrıca yetki ve sorumlulukların belirlenmesi aşamasında, "Görevlerin Ayrılığı" ilkesi dikkate alınmalı, bir iş, başlangıcından sonuna kadar bir kişiye verilmemelidir. Yürütme, kayıt ve koruma işlevleri olabildiğince farklı kişilerde olmalıdır. Örneğin, bir maddi duran varlığın satın alınması, bunun kayda alınması ve işletmede korunması işlevleri farklı kişilerce yürütülmelidir. Bu uygulama kişilerin birbirlerini kontrol etmesi sonucunu ortaya çıkartmaktadır. İç kontrol yapısının sağladığı önemli yararlarından biri de budur.¹⁶⁸

3.1.4.1.6 İnsan Kaynakları Politikaları ve Prosedürleri

Uygun bir kontrol çevresinin oluşturulmasında bir diğer önemli unsur personel faktörüdür. İşletmede görev ve sorumluluklarını yerine getirebilecek düzeyde bilgi ve eğitime sahip çalışanlar kontrol sisteminin etkinliğini arttıracaktır. Sistemin öngördüğü kontroller ve bunların yürütülmesinde başvurulacak yordamlar bunları uygulayacak görevlilerin kalitesine ve dürüstlüğüne bağlıdır.¹⁶⁹

3.1.4.2. Risk Değerlemesi

Risk değerlendirme, işletmenin amaçlarına ulaşması yolunda karşısına çıkabilecek riskleri değerlendirme sürecidir. Bu süreçte, işletme içi riskler ve dış kaynaklı riskler dikkate alınmalıdır. Risk değerlendirme süreciyle işletmeler, finansal ve yönetsel yapıyı etkileyebilecek iç ve dış kaynaklı unsurları belirleyerek gerekli önlemleri alabilecektir.¹⁷⁰

¹⁶⁸ Nejat Bozkurt, a.g.e., s.124

¹⁶⁹ Güredin, a.g.e.s.175

¹⁷⁰ Carmichael, Willingham, Schaller s.186

3.1.4.3. Kontrol Prosedürleri

Kontrol prosedürleri, işletmenin amaçlarına ulaşılabilme için yürütülen faaliyetlerde, güvenilirliği sağlayabilmek için yönetim tarafından oluşturulan çeşitli politika ve prosedürlerdir. Kontrol prosedürleri dört ana başlıkta sınıflandırılabilir:¹⁷¹

- Genel kontroller
- Uygulama kontrolleri
- Aktifler üzerindeki kontroller
- Verilerin güvenliği

3.1.4.3.1 Genel Kontroller

Kontrol prosedürlerinin başlangıç noktası olan genel kontroller, etkili çalışmadığı sürece diğer kontrol prosedürlerinin başarı olasılığı azalmaktadır. Genel kontroller iki temel unsurdan oluşmaktadır. Bu unsurlar: ¹⁷²

Görevlerin Ayrılığı: Bir işletmede varlıkları koruma, işlemleri kaydetme sorumluluğu aynı bölüm ya da kişiye verilmemelidir. Aksi takdirde zimmete geçirme, kayıtların değiştirilmesi gibi bir takım yolsuzluklar ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle görevler hile ve hataları en aza indirecek şekilde, farklı kişiler arasında dağıtılmalıdır. Görevlerin ve sorumlulukların ayrılmasında dört temel kural vardır:¹⁷³

- Muhasebe ile varlıkların korunması görevlerinin ayrılması: Örneğin, muhasebe kayıtlarını tutmakla görevli olan kişi aynı zamanda çeklerden veya kasadan sorumlu olmamalıdır.
- Varlıkları koruma ile yetkilendirmenin ayrılması: Örneğin çalışanların işe alınması ya da işten çıkarılmasından sorumlu olan kişi aynı zamanda ücretlerin dağıtımından sorumlu olmamalıdır.

¹⁷¹ Çağrı Köroğlu, Tuğba Uçma, İşletmelerdeki İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Dış Denetimdeki Yeri, Yıl:8, Sayı:3, Temmuz 2006, <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/07a/02.htm> Erişim Tarihi: 14.05.2011

¹⁷² Ataman, Hacırustemoğlu, Bozkurt, a.g.e., s.65

¹⁷³ Uzay, a.g.e., s.30

- İşlemleri yürütme ile deftere kaydetme sorumluluğunun ayrılması: İşletmedeki herkes kendi bölümüyle ilgili kayıt ve raporları hazırlamaktan sorumlu olursa taraflı davranma ihtimali artacaktır.

- Elektronik bilgi işleme sistemi (EBİ) içinde görevlerin ayrılığı: programcı, bilgisayar operatörü gibi görevleri olan kişilerle, bilgisayarla ilgili dosya, belgeleri koruyan kişiler farklı kişiler olmalıdır.

Teftiş: Bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme anlamında kullanılmaktadır. Resmi bir otoriteyi içeren teftiş, yakından incelemek, resmen araştırmak ve soruşturmak anlamlarına gelmektedir. Teftiş işini yapan kişiye müfettiş denilmektedir. Teftiş kavramı daha çok iç denetime denk düşmektedir.¹⁷⁴

3.1.4.3.2 Uygulama Kontrolleri

Uygulama kontrolleri, özellikle muhasebe tarafından üretilen verilerin doğrudan kontrol edilmesidir. Uygulama kontrolleri ile bir muhasebe işleminin, bütünlüğü, var olup olmadığı ve doğruluğu doğrudan kontrol edilir. Bir alış veya satış işlemi yapıldığında, bu işlemin yetki düzeyi kontrol edilmekte, alınan veya düzenlenen belgelere bakılmakta, düzenlenen ödeme araçları incelenmekte ve cari hesaplar kontrol edilmektedir.¹⁷⁵

3.1.4.3.3 Aktifler Üzerindeki Kontroller

İşletmenin aktiflerini fiziki olarak koruyabilmek amacıyla oluşturulan kontrollerden oluşur. Bu amaçla şu düzenlemeler yapılır:¹⁷⁶

- Aktiflerin işletme içindeki hareketlerinde veya işletme dışına transfer edilmesi konusunda belirli kişilerin yetkilendirilmesi,

¹⁷⁴ Erdal Kenger, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm, Erişim Tarihi: 19.05.2011

¹⁷⁵ Ataman, Hacırüstemoğlu, Bozkurt, a.g.e., s.66

¹⁷⁶ Çağrı Köroğlu, Tuğba Uçma, İşletmelerdeki İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Dış Denetimdeki Yeri, Yıl:8, Sayı:3, Temmuz 2006, <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/07a/02.htm>, Erişim Tarihi: 19.05.2011

- Varlıklara erişim konusunda kısıtlama getirilerek, gerekli personel yetkilendirilmesi. Örneğin; kasadaki paradan veznedarın, ambardaki maldan depo amirinin sorumlu olması gibi,
- Aktiflerin işletmeye girişlerinde veya çıkışlarında belli kişilere sayım ve gözden geçirme yetkisi verilmesi,
- Belli zamanlarda veya sürekli olarak işletme içinde sayım işlemlerinin yapılması

3.1.4.3.4 Verilerin Güvenliği

Verilerin güvenliğinin sağlanması ile bilgi ve belgelere yetkisiz kişiler tarafından erişim sınırlandırılmış olmaktadır.

3.1.4.4. Sistemin Gözetimi

İşletmede kurulan iç kontrol sisteminde zaman içerisinde meydana gelebilecek değişiklikler nedeniyle iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve takip edilmesi gerekmektedir. Bir zaman temeline bağlı olarak yapılan izleme faaliyeti, iç kontrol yapısının tasarımı, ortaya çıkması muhtemel sorunların önlenmesi konusunda önlemlerin alınması ve iç kontrol kalitesinin sağlanmasında önemli bir süreçtir. İzleme, iç kontrollerin önceden belirlenmiş olan prosedür ve politikalara uygun olarak sürdürülüp sürdürülmediğini ve bu işleyişin işletmeyi yeni risklere sürükleyip sürüklediğini belirler.¹⁷⁷

3.1.4.5. Bilgi ve İletişim

İç kontrolün temel unsurlarından bir diğeri de bilgi ve iletişimdir. Bilgi ve iletişim, bir organizasyondaki çalışan personelin amaçlarını gerçekleştirmelerinde gerekli olan bilginin ele geçirilmesi tanımlanması ve belirli bir zaman çerçevesi içinde değişimini içermektedir.¹⁷⁸

¹⁷⁷ Mahmut Demirbaş, İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl:4 Sayı:7 Bahar 2005/1 S.172

¹⁷⁸ Carmichael, Willingham, Schaller s.186

Finansal raporlama açısından bir bilgi sistemi, muhasebe sistemini içeren bir şekilde; işletmenin ilgili varlıklarının ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi için, verilerin derlenmesi, kayda hazırlanması, işlenmesi, özetlenmesi ve bu özetlerin analiz ve raporlanmasında kullanılan teknik ve yöntemlerden oluşur.¹⁷⁹

Yönetime sunulan bilginin niteliği, yönetimin en uygun kararları alabilmesinde ve olayları kontrol edebilmesinde oldukça önemli bir yere sahiptir. Ayrıca, işletme içi bilgi sistemi finansal tabloların oluşturulmasında kullanılmaktadır. Bilgi sisteminin unsurlarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:¹⁸⁰

- Bilginin tespit edilmesi
- Bilginin elde edilmesi
- Elde edilen bilginin işlenmesi
- Bilginin raporlanması

3.1.5. İç Kontrol Yapısından Elde Edilen Bilgilerin Belgelenmesi

İşletmelerde yapılacak olan denetimlerin başarıya ulaşabilmesi için, işletme iç kontrol sisteminin güvenli bir yapıya sahip olması oldukça önemlidir. Denetçi denetim faaliyetini gerçekleştirirken, çalışmasının güvenilirlik unsurunu ortaya çıkarmak amacıyla işletmenin çeşitli bölümleriyle ilgili denetim sorgulamaları yapar. Bunlar satın alma ve teslim, satın alma ödemeleri, peşin ve kredili satışlar, kredili satışlarda ticari alacaklar, peşin ve kredili satışlara ilişkin nakit tahsilâtı gibi sorgulamalardır. İç kontrol sisteminin tanınmasında aşağıdaki bilgi kaynaklarından yararlanır:¹⁸¹

- Örgüt yapısı
- Personel ile yapılan görüşmeler
- Yönetimce yayınlanan genelgeler
- İş tanımları

¹⁷⁹ Melih Erdoğan, Denetim, 2. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları yayın no:20, Şubat 2005, s.103

¹⁸⁰ Lary F. Konrath, Auditing: A Risk Analysis Approach, 5. Th. Edition, University Of Toledo, South- Western, 2001, s.210

¹⁸¹ Ergin, a.g.e., s.47

- Muhasebe yönetmeliği ve hesap planı
- İç denetçi raporları
- Çalışma kâğıtları ve denetim programları
- Önceki dönem dış denetim raporu, çalışma kâğıtları ve iç kontrol raporları
- Muhasebe çalışanlarının gözlemlenmesi, belge ve kayıtların incelenmesi,
- Tesislerin gezilmesi

Denetçi, denetimin planlanması aşamasında elde ettiği bilgileri belgelerken farklı yöntemlere başvurmaktadır. Bu yöntemlerden hangilerinin kullanılacağı işletmenin yapısına, büyüklüğüne göre değişmektedir. Bu yöntemler:¹⁸²

- Not alma yöntemi
- Akış şemaları yöntemi
- Anket yöntemi

3.1.5.1. Not Alma

Not alma yöntemi denetçinin incelediği iç kontrol sistemiyle ilgili olarak edindiği bilgileri yazılı notlar haline getirmesidir. Denetçi işletmede sorular sorarak, yetkili kişilerle görüşerek bazı bilgiler edinir. Bu yöntemin etkili olabilmesi için denetçinin düşüncelerini ve görüşünü düzgün bir şekilde yazıya aktarma yeteneğinin olması gerekir.¹⁸³ Denetçinin aldığı notlar başlıca şu noktalarda toplanabilir:¹⁸⁴

- Muhasebe sistemindeki kayıtların ve belgelerin incelenmesi
- Sistemde yer alan farklı uygulama süreçlerinin incelenmesi
- Belge ve kayıtların düzenlenme biçimlerinin incelenmesi
- Çeşitli kontrol prosedürlerinin uygulanma biçimlerinin not alınması

¹⁸² Hasan Kaval, Muhasebe Denetimi, 3.Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, Kasım 2008, s.140

¹⁸³ Volkan Delice, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununda Öngörülen İç Kontrol Sistemi ve Örnek Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2008 s.21

¹⁸⁴ Ergin, a.g.e., s.47-48

3.1.5.2. Akış Şemaları

Akış şemaları, muhasebe bilgi sisteminin veya bölümlerinin semboller ile simgelenmesi ve sistemi analiz etmek amacıyla elverişli ortamın hazırlanmasıdır. Sistem akış şemaları, işletmede kıymet hareketi doğuran bir olayın doğuşundan muhasebe kayıtlarına geçirilmesine ve ait olduğu hesaba yansıtılmasına kadar geçen işlemleri şematik olarak gösterir. Sistem akış diyagramının uygulanması belirli bir deneyimi gerektirir. Diyagramların çizilmesinin zaman alması ve aynı diyagramlarının birden fazla sene için kullanılamaması nedeniyle soru kâğıtlarına oranlarına uygulanması daha zor bir tekniktir. Bu nedenle uygulamada akış diyagramları daha çok büyük işletmelerde, rutin faaliyetler için hazırlanmaktadır.¹⁸⁵

¹⁸⁵ Güredin, a.g.e., s.187

Akış diyagramı sembolleri

Kaynak: Güredin, s.189



GİRDİ / ÇIKTI: giren ve çıkan bilgiyi gösterir.



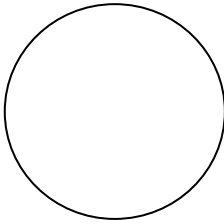
İŞLEM: Bilginin işlenmesinde bilginin değerini, şeklini değiştiren adımları ifade eder.



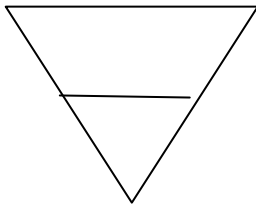
İŞLEM AKIŞ YÖNLERİ: işlemin yönünü gösterir.



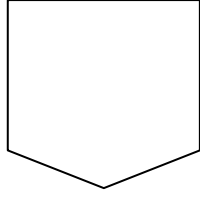
AÇIKLAMA: Gerekli açıklamaları yapmak için kullanılır. Bir sembole veya akış yönüne bağlanabilir.



BAĞLAYICI: Akış diyagramında, aynı sayfa üzerinde şemanın bir bölümünden diğerine geçişi gösterir. Bu giriş ve çıkışları belli etmek için sembolün içine harf konur.



DOSYA SAKLAMA: bilgi ve belgelerin herhangi bir şekilde depolanması. Depolama türü sembolün içinde gösterilebilir.



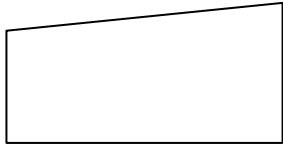
SAYFALAR ARASI BAĞLAYICI: aynı akış diyagramının sayfalar arasındaki geçişleri gösterir.



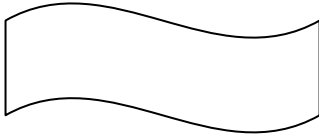
BELGE: çeşitli türde rapor ve bilgilerin kayıtlanmış olduğu yazılı belgelerdir.



EL İLE YAPILAN İŞLEMLER: çeşitli türden bilgilerin el ile işleme tabi olması.



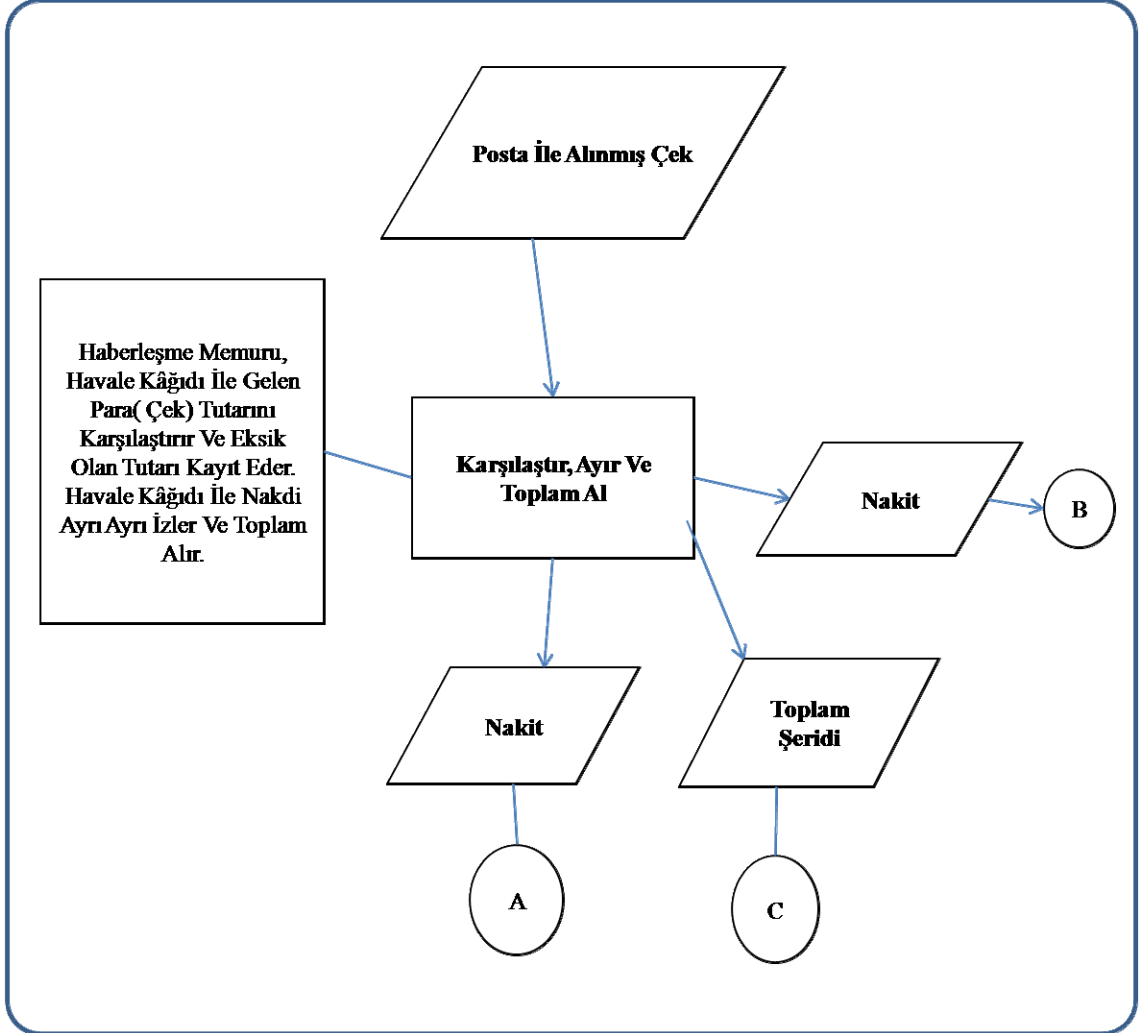
BAĞLI KLAVYE (EL GİRİŞİ): Düğmeye basma, çevirme gibi işlemler uygulayarak mekanik aygıtta el girişi yapmak.



DELİKLİ KÂĞIT ŞERİT: Kâğıt şerit şeklindeki giriş çıkış işlevi.

Akış Diyagramı Örneği

Posta Yoluyla Alınan Nakit (Çek) İle İlgili Akış Diyagramı



Şekil 2 - Akış Diyagramı Örneği

Kaynak: Güredin, a.g.e., s.188

Akış diyagramında görüldüğü üzere; posta ile alınan çek, haberleşme memuru ile gelen havale kâğıdı ile gelen tutarla toplam (total) olarak karşılaştırılır. Toplamda bir uyumsuzluk olup olmadığı bu şekilde belirlenir.

3.1.5.3. Anket Yöntemi

Anket yöntemi, iç kontrol yapısı incelenen işletmenin denetim alanı ile ilgili sorulacak soruların önceden hazırlanıp, sorulara yanıt alınması işlemlerinden oluşur. Denetçi bu şekilde sorduğu soruların cevaplarını form üzerinde genellikle “Evet”, “Hayır” şeklinde sınıflandırır. “Hayır” yanıtı, sistemdeki zayıflığı, “Evet” yanıtı ise sistemin etkinliğini vurgular. Alınan yanıtlara göre sistemin zayıf yönleri belirlenmeye çalışılır. Anket yöntemi ayrıntılı bilgi verirken, akış şemaları genel görünüm sağlar. Bu nedenle çoğunlukla iki yöntem birlikte kullanılır.¹⁸⁶

3.1.6. İç Kontrol Elemanı Olarak İç Denetim Fonksiyonu

3.1.6.1. İç Denetim Tanımı ve Kapsamı

İç denetim, işletmelerin operasyonlarını geliştirerek katma değer yaratmak amacıyla oluşturulan bağımsız ve objektif bir danışmanlık ve denetim aktivitesidir. İç denetim işletmelerin amaçlarına ulaşması için mevcut risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim işlevlerini değerlendirerek, etkinliklerin artması için gerekli tüm süreçleri kapsar.¹⁸⁷

İç Denetçiler Enstitü’sünün (The Institute Of Internal Auditors- IIA) yaptığı ve uluslar arası anlamda kabul görmüş iç denetim tanımı ise şöyledir: “İç denetim; kurumun her türlü etkinliğini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir. İç denetçiler, risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar geliştirerek kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olurlar.”¹⁸⁸

İç denetim faaliyeti, şirket ve kurumlarda iç denetim; risk ve kontrol değerlendirme faaliyetlerine destek sağlar, işletme faaliyetlerini izler, faaliyetlere ilişkin risk ve kontrol faaliyetleri ile ilgili önerilerde bulunur, kontrollerin uygunluğunu ve etkinliğini test

¹⁸⁶ Nejat Bozkurt, a.g.e., s.143

¹⁸⁷ Şaban Uzay, İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler, XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe- Eğitim: Eğilim Ve Etkileşimler, Gazi Üniversitesi, Antalya, 21-25 Mayıs 2003, S.209

¹⁸⁸ Ümit Korkmaz, “Kamuda İç Denetim”, Bütçe Dünyası Dergisi, Cilt:2, Sayı:25, Ankara, Bahar 2007, S.4

eder. İç Denetim faaliyetinin çok yönlü kapsamı; mali denetim, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve bilgi sistemleri denetimi gibi çeşitli denetim faaliyetlerini içerir. Bu işlev ve kapsam özellikleri ile iç denetim; şirket ve kurumlarda mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk, faaliyetlerin ekonomikliği, etkinliği ve verimliliği, bilgi sistemlerinin güvenliği ve güvenilirliği için vazgeçilmez, olmazsa olmaz faaliyetlerden biri olarak kabul edilir. İç denetim, şirket ve kurumlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır. Risk yönetiminin bir parçası olarak önleyici niteliği bulunmaktadır. Kurumsal yönetim kalitesini geliştirir, kurumsal değeri yükseltir. Pay ve menfaat sahipleri için güvence sağlar.¹⁸⁹

IIA'nın yaptığı iç denetim tanımından hareketle, iç denetim biriminin görev çerçevesi şu şekilde belirlenebilir:¹⁹⁰

- Organizasyonun hedeflerinin belirlenmesi ve bu hedeflere ulaşmanın incelenmesi,
- Hedeflere ulaşmayı engelleyecek riskleri belirlemek ve yönetmek,
- Kaynakların etkin, verimli ve ekonomik kullanımının sağlanması,
- Mevcut politika, prosedür, kanun ve düzenlemelerle uyumluluğun sağlanması,
- İşletme varlıklarının ve menfaatlerinin yolsuzluk, usulsüzlük ve sahtecilikten kaynaklanan her türlü kayıptan korunması,
- Yararlanılan kurum içi ve kurum dışı bilgilerin, verilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması.

3.1.6.2. İç Denetimin İç Kontrol ve Dış Denetimle İlişkisi

3.1.6.2.1 İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi

İç kontrol ve iç denetim birbiriyle ilgili fakat ayrı iki kavramdır. İç kontrol sistemi amaçların, hedeflerin ve kurumsal politikaların gerçekleşmesine yönelik riskleri

¹⁸⁹ Ali Kamil Uzun, Deloitte, <http://www.denetimnet.net>, Erişim Tarihi: 25.05.2011

¹⁹⁰ Doğmuş, s.26

belirleyen devamlı bir süreci kapsar. Belirlenen risklerin özelliklerini ve büyüklüklerini değerlendirir ve bu riskleri ekonomik, verimli ve etkin olarak yönetir.¹⁹¹

İç denetçiler, iç denetim faaliyetlerinden en üst seviyede sorumlu olan kişidir. İç denetim yöneticisi, işletme faaliyetlerin tüm kalite güvence çalışmalarını gözeten, iç denetim faaliyetleriyle ilgili üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna raporlama yapan ve görev sonuçlarının takibini yürüten kişidir¹⁹²

İç denetim, yönetime yönelik bir faaliyettir. İç kontrol sisteminin değerlendirilerek, yöneticilere güvence sağlaması iç denetim faaliyetleri kapsamındadır. Bu nedenle yönetimin iç denetim fonksiyonuna ve bağımsızlığına ilişkin doğru bir anlayışa sahip olması oldukça önemlidir. Bu çerçevede yönetimin iç denetimle düzenli bir iletişimi olmalıdır.¹⁹³

Yönetimin desteğini alabilmek için iç denetçiler:¹⁹⁴

- Yöneticileri planlamaya dâhil etmeli, hazırladıkları planları yöneticilerle paylaşmalı
- Kısa ancak öz raporlar hazırlamalı,
- Açık seçenekler sunarak negatif ve pozitif sonuçları vurgulamalı,
- Değerli bir danışmanlık hizmeti sunmalıdır.

3.1.6.2.2 İç Denetim ve Dış Denetim İlişkisi

İç denetim birimlerinin çoğunun görev ve yetkileri özellikle müşteri ihtiyaçlarına yönelme, risk yönetimi, işe değer katma, eğitim, bilginin organizasyonda paylaşılması, yeni program ve sistem oluşturma aşamalarında tavsiyelerde bulunma ve dış denetime yardımcı olma noktalarında odaklanmaktadır.¹⁹⁵

¹⁹¹ Korkmaz, a.g.e., s.7

¹⁹² İç Denetim Nedir?, <http://www.icdenetim.net/ic-denetim-nedir>, erişim tarihi 25.05.2011

¹⁹³ Doğmuş, a.g.e., s.29

¹⁹⁴ Doğmuş, a.g.e., s.29- 30

¹⁹⁵ Süleyman Uçar, “ İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Değişen Yönü”, Mali Çözüm Dergisi, Yıl:13, Sayı:63, Nisan-Mayıs-Haziran 2003, İSMMMO Yayın Organı, İstanbul, S.133

Yönetim perspektifi açısından değerlendirildiğinde iç denetçilerin faaliyetlerinin dış denetçilere göre daha detaylı ve kapsamlı olduğunu söyleyebiliriz. Dış denetçiler, iç denetçilere göre muhasebe defterlerine daha bağlıdırlar. Her ne kadar dış denetçi de finansal olmayan faaliyetlerle ilgilense bile iç denetçi kadar ayrıntılı inceleme yapması mümkün değildir.¹⁹⁶

¹⁹⁶ Uzay, a.g.e., s.45

Tablo 3 - İç ve Dış Denetçi Arasındaki Temel Farklar

	İÇ DENETÇİ	DIŞ DENETÇİ
İŞ VEREN	İşletmeler ve kamu birimleri	Dış denetim firmaları
ASIL SORUMLULUK	Yönetim kuruluna	Üçüncü kişilere
AMAÇ	Örgütün ihtiyaçlarına hizmet eder	Üçüncü kişilere hizmet eder
BAĞIMSIZLIK	Denetim faaliyetleri bağımsızdır. Ancak yönetimin ihtiyaç ve isteklerine uyar	Yönetim ve yönetim kurulundan bağımsızdır.
DENETİM ZAMANI	Faaliyetleri sürekli denetler	Finansal tablolara esas olan kayıtları dönemsel olarak genellikle yılda 1 denetler
KAPSAM	Örgütlerde etkinlik, yeterlilik ve ekonomiklik için her türlü faaliyet ve kontrolleri inceler	Hata finansal tabloları önemli ölçüde etkiliyorsa doğrudan ilgilenilir.
BELİRLENMİŞ SERTİFİKALAR	Sertifikalı İç Denetçi (CIA)	Amerikan sertifikalı kamu muhasebecileri enstitüsü (AICPA) sertifikalı kamu muhasebecileri (CPA)

Kaynak: Uzay, a.g.e., s.4

Şekil 3.'de belirtilen İç ve dış denetçi arasındaki farkları özetleyecek olursak, iç denetçi, işletme yönetimince atanmaktadır yani işletmenin çalışanıdır, bağımsız denetçiler ise üçüncü kişiler tarafından atanmaktadır. Bu nedenle iç denetçiler yönetime bağlı olarak hareket edebiliyorken, bağımsız denetçiler yönetim ve yönetim kurulundan bağımsızdırlar. İç denetçilerin görev kapsamı işletmedeki etkinlik, yeterlilik ve ekonomiklik için her türlü faaliyet ve kontrolleri kapsamakta, işletme yönetimince belirlenmektedir. İç denetçiler yönetimin belirlemesiyle sürekli denetim yaparken bağımsız denetçiler kayıtları dönemsel olarak inceler, eksiklik ve hataların finansal tabloları önemli ölçüde etkilemesi durumunu dikkate alır.

3.2. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE İÇ KONTROL YAPISININ İNCELENMESİNİN ÖNEMİ

3.2.1. İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Bağımsız Denetim Çalışması Üzerindeki Etkisi

Günümüzde iç kontrol sisteminin önemi, rekabetin artması, işletmelerin büyümesi ve faaliyetlerinin daha karmaşık hale gelmesiyle, önemli ölçüde artmıştır. Etkili, sürekli yenilenebilir bir iç kontrol sisteminin kurulması, çalıştırılması oldukça önemli bir hale gelmiştir.

İç kontrol sistemi, “Bir şirketin varlıklarını korumak, muhasebeye ve diğer faaliyetlere ilişkin bilgi ve raporların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, işletmenin faaliyetlerinde etkinliğini artırmak, işletme yönetimince belirlenen politikalara işletme faaliyetlerinin uygunluğunu saptamak için kullanılan tüm ölçü ve yöntemleri, hesap planının ve raporlama sisteminin kurulmasını, görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesini ve denetime tabi tutulan işletmenin organizasyon planını kapsayan bir sistem” olarak tanımlanabilir.¹⁹⁷

İç kontrol kavramı genel anlamıyla, işletme içinde bir fonksiyon olarak yapılması gerekli olan kontrollerin sistematik yapısını ifade etmektedir. Uluslar arası

¹⁹⁷ Tamer Aksoy, Ulusal Ve Uluslar arası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol Ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme, Mali Çözüm dergisi – 72, SMMMO Yayın Organı, s.139

denetim standartlarına yön veren “Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü” (AICPA), Denetim Kurulu (ASB)’nin yayınlamış olduğu 78 no’lu denetim standardında iç kontrol şu şekilde tanımlanmıştır:¹⁹⁸

“İç kontrol, finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini arttırmak, yürürlükte olan diğer yasa ve düzenlemelere uygunluğu sağlamak amacıyla yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere oluşturulan bir süreçtir.”

Etkin çalışan bir iç kontrol sistemi işletme yönetimi ve sahipleri için olduğu kadar, bağımsız denetçiler için de önem taşımaktadır. Çünkü bağımsız denetim çalışmasının planlanmasında dikkate alınan faktörlerin başında, müşteri firmanın iç kontrol sistemi yer almaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi, bağımsız denetim çalışmasının kalitesini olumlu yönde etkiler. Ayrıca, denetime harcanan sürenin kısalmasına, dolayısıyla müşteri firmanın daha az ücret ödemesini sağlar.¹⁹⁹

Uluslar arası genel kabul görmüş denetim standartları arasında yer alan çalışma alanı standartları ikincisi, bağımsız denetim faaliyetlerinde iç kontrol yapısının ve sisteminin değerlendirilmesiyle ilgilidir. Bu standarda göre, denetimin planlanması ve denetime ilişkin yapılacak testlerin niteliğini, kapsamını ve miktarını belirlemek için ve daha sonraki çalışmalara dayanak oluşturması amacıyla, bağımsız denetçi, işletmenin iç kontrol sistemini incelenmeli, iç kontrol yapısı hakkında yeterli bilgi edinilmeli ve elde ettiği bu bilgileri değerlendirmelidir. Bu doğrultuda, bağımsız denetçiye sistemi bir bütün olarak değerlendirmesi ve denetlediği işletmenin iç kontrol sistemini gözden geçirmesi önerilmiştir.²⁰⁰

İç kontrol bir işletmenin karlılık ve performans hedeflerine ulaşmasını, güvenilir finansal tablolar hazırlanması sağlar, kaynak kaybının önlenmesine yardımcı

¹⁹⁸ Gürdoğan Yurtsever, Bankacılığımızda İç Kontrol, Türkiye Bankalar Birliği Yayınları, Yayın No: 256, İstanbul, 2008, s. 17

¹⁹⁹ Tamer Aksoy, Ulusal Ve Uluslar arası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol Ve İç Kontrol Gerekliliği, s.140

²⁰⁰ Ali Alper Günel, Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2010, S. 42

olur. Kısaca işletmenin varmak istediği noktaya ulaşmasını sağlarken, işletmenin karşılaşılabileceği bir takım olumsuzlukların önüne geçilmesini sağlamaktadır.²⁰¹

İç kontrol yapısının kalitesi ile finansal bilgilerin güvenilirliği arasında önemli bir ilişki vardır. İç kontrol sisteminin etkinliği arttıkça, denetim ve hata riski azalmakta, işletme bilgilerinin güvenilirliği artmakta, buna paralel olarak denetim görüşüne ulaşmada toplanması gereken denetim kanıtlarının sayısı ve miktarı azalmaktadır.²⁰²

3.2.3. İç Kontrol Yapısının Bağımsız Denetçi Tarafından İncelenmesi, Önemlilik ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi

3.2.3.1. Denetimin Planlanması İçin İç Kontrol Sisteminin Tanınması

Denetçiler, denetim planlaması aşamasında işletmenin iç kontrol yapısını tanıma çalışmaları yapmakta ve bu çalışma sonucunda denetçi, belirleyeceği kontrol riski çalışmalarının kapsamını, zamanlaması ve niteliğini belirlemektedir. Bu nedenle iç kontrol yapısının denetimin planlama aşamasındaki önemi oldukça büyüktür. Denetçiler, iç kontrol yapısını incelerken iç kontrol ortamını, kontrol prosedürlerini ve muhasebe sistemini yeterli bir şekilde incelemelidir. ²⁰³ Denetçinin denetimin planlanması aşamasında iç kontrol yapısını incelerken elde ettiği bilgiler şu amaçlarla kullanılmaktadır: ²⁰⁴

- Olası hata ve yolsuzluk türlerini belirlemek,
- Önemli hata ve yolsuzluk riskini etkileyen faktörleri belirlemek,
- Maddi doğruluk testlerini planlamak.

Denetçi belirtilen bu amaçlara ulaşmak için iç kontrol sisteminden yararlanır. Diğer başlıca bilgi kaynakları ise:²⁰⁵

- Önceki denetimlerden elde edilen bilgiler,
- İşletme yönetimi, personel ve iç denetçilerden elde edilen bilgiler

²⁰¹Yurtsever, a.g.e., s.33

²⁰²Ali Alper Günal, a.g.e., s.42

²⁰³Bozkurt, a.g.e., s.130

²⁰⁴Kepekçi, a.g.e., s.75

²⁰⁵Bozkurt, a.g.e., s.130

- İş başındaki personelin gözlemlenmesi yoluyla elde edilen bilgiler
- İç kontrol yapısının incelenmesi sonucu elde edilen bilgiler,
- İşletmede bulunan konu ile ilgili el kitapları

Denetçi, denetimin planlanabilmesi için işletmenin ait olduğu endüstri dalı hakkında ve işletmenin faaliyetleri hakkında yeterli bilgiyi edindikten sonra işletmenin iç kontrol yapısını anlayarak kontrol riskini belirlemelidir. İç kontrol sisteminin tanınması aşamasında, işletmenin kontrol ortamı, muhasebe sistemi ve kontrol yordamları incelenir. Daha sonrasında denetim işinin önemliliğini belirleyerek denetim riskini hesaplar.²⁰⁶

3.2.3.2. Denetim Riski

Risk, amaçlara ulaşılması üzerinde etkisi olacak bir olayın meydana gelme ihtimalidir. Risk etki ve olasılık cinsinden hesaplanır. Risk yönetimi ise, kurumun amaçlarını gerçekleştirmek üzere makul bir güvence sağlayabilmek amacıyla potansiyel olay ve durumları belirlemek, değerlendirmek, yönetmek ve kontrol etme sürecidir.²⁰⁷

Genel anlamda risk, işletmelerde yetersiz yönetim ve buna bağlı olarak ortaya çıkabilecek hata ve hilelerin sonucundaki finansal kayıplara sebep olan potansiyel bir unsur olarak görülür. Organizasyonlarda riskin tamamen ortadan kaldırılma ihtimali olmasa da, iç kontrol yapısının mevcut yapıyı koruyan ve geliştiren aynı zamanda hile ve hataları caydırıcı bir özelliğe sahip olduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle, belli bir işletmenin ihtiyaçları doğrultusunda dizayn edilen iç kontrol ve iç denetim sistemi, riskin organizasyonlarda yönetilebilir ve pozitif bir risk kültürünün geliştirilmesi açısından önemlidir.²⁰⁸

Denetim riski, denetçinin finansal tablolarla ilgili olarak yanlış görüş bildirme ihtimalidir. Denetim riski, denetim güveninin tamamlayıcısıdır. Uygun güveni sağlamak

²⁰⁶ Uzay, a.g.e., s.49

²⁰⁷ Uluslar Arası İç Denetim Standartları (Mesleki Uygunluk Çerçevesi), Türkiye İç Denetim Standartları, Deloitte, İstanbul, 2008, S.39

²⁰⁸ Yener Coşkun, Self Discipline İn Financial İnstitutions, Capital Market Boards Of Turkey, Yayın No: 205, Ankara, September 2007, P. 41-42

için denetçi denetim riskini oldukça düşük düzeyde tutmaya ihtiyaç duyar. Denetim riskini aşağıdaki şekilde üç tür riskin çarpımı şeklinde ifade edilir:²⁰⁹

$$\text{Denetim riski} = \text{Kontrol riski} * \text{Doğal risk} * \text{Bulgu riski}$$

- **Kontrol Riski:** Kontrol riski, işletmelerde iç kontrol yapısının önemli hataları önleyememe riskidir.²¹⁰ Etkili bir iç kontrol yapısı, kontrol riskini azaltmakta, zayıf iç kontrol yapısı ise riski yükseltmektedir. Bazı riskler iç kontrol yapısının doğasından kaynaklanan sınırlamalar nedeniyle daima vardır. Buna rağmen bir işletmede iç kontrol sistemi ne kadar iyi tasarlanır ve yönetilirse, amaçlara ulaşmada o ölçüde makul bir güvence elde edilecektir.²¹¹

- **Doğal Risk:** Doğal risk, iç kontrol sistemi olmadığı varsayıldığında, belirli yapısal ve çevresel özellikleri nedeniyle hesapların ve işlemlerin hata ve yolsuzluklardan etkilenebilirlik derecesidir. Bu risk, bazı hesaplarda ve işlem türlerinde diğer hesap ve işlem türlerine göre daha yüksektir.²¹²

- **Bulgu Riski:** Bulgu riski, mali tablolarda gizli kalan önemli hata ve hileleri, denetçinin denetim prosedürleriyle bulamaması olasılığıdır. Denetçi, bulgu riskini azalttıkça daha az kanıt toplamalıdır.²¹³

Yukarıda değinilen iç tür riskin minimize edilerek, denetim riskinin azaltılması gerekmektedir. Denetçi, bu riskleri minimize ederek incelediği hesap kalanı veya işlem grubuyla ilgili görüş oluşturur.

3.2.3.3. Önemlilik

Önemlilik, muhasebe bilgilerinde bulunan herhangi bir düzensizlik veya yanlışın, mali tablo kullanıcılarının alacakları kararları etkileme olasılığıdır. Yani bir

²⁰⁹ Uzay, a.g.e., s.49-50

²¹⁰ "Auditing Dictionary of Terms", <http://www.ais-cpa.com/glosa.html>, erişim tarihi 30.05.2011

²¹¹ Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage, Principles Of Auditing, Second Edition, London, Prentice Hall, 2004, P.260

²¹² Celal Kepekçi, Tasdikten Doğan Sorumluluk Ve Denetim Riski, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Sayı1-2, Cilt: 50, 1995, S.257

²¹³ Celal Kepekçi, Tasdikten Doğan Sorumluluk Ve Denetim Riski, a.g.e., s.257

hata ve düzensizlik alınacak kararları olumsuz yönde etkiliyorsa, bu durum önemli olarak kabul edilirken, etkilemiyorsa önemsiz olarak kabul edilmektedir. Önemlilik sınırının değerlendirilmesi, kullanıcı kararları üzerinde etki yapacak yanlışlıkların büyüklüğünün tespit edilmesi anlamına gelmektedir.²¹⁴

Sonuç olarak belirli bir önemlilik standardı olmadığı için, her denetim çalışmasında önemlilik düzeyi farklı olarak oluşturulur. Önemlilik düzeyinin belirlenmesi, denetim sürecini üç aşamada yakından ilgilendirmektedir.²¹⁵

- Denetimin planlanması aşamasında, toplanacak kanıtların yapısının, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesinde,
- Toplanan kanıtların değerlendirilmesi aşamasında,
- Mali tablolar aşamasında bir görüş oluşturma aşamasında.

3.3.3. İç Kontrol Sisteminin Tanınmasında Uygulanan Yaklaşımlar

Bir organizasyonda iç kontrol yönetimin belirli amaçlara ulaşmasına yardımcı olmak üzere tasarlanan birçok sistem söz konusudur. Her sistem bazıları bağımlı bazıları bağımsız olarak işleyen çeşitli iç kontrolleri kapsar.²¹⁶

İşletmelerde iç kontrol yapısının incelenmesi, sistematik ve uygun şekilde yapılmalıdır. Denetçi kullanacağı yaklaşımı belirlerken, müşteri işletmenin faaliyetlerini, bu faaliyetlerin coğrafik bölgelere dağılımını, işletmenin büyüklüğünü, kullandığı bilgi sisteminin özelliklerini dikkate almalıdır. Denetçi denetim konusunu denetim sahalarına ayırırken, işletmenin birbirinden farklı olan fonksiyonları ve kıymet hareketleri arasındaki ilişkileri dikkate alır.²¹⁷

²¹⁴ Yavaşoğlu, a.g.e., s.64

²¹⁵ Nejat Bozkurt, a.g.e., s.97-98

²¹⁶ Turan Öndeş, "Firmalarda İç Denetim ve Noksanlık- Fazlalık İlişkisi", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:23, Sayı:2, 2009, S.18

²¹⁷ Uzay, a.g.e., s.70

Bağımsız denetçi, iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesinin nasıl olacağına ilişkin farklı yaklaşımlar uygulamaktadır. Denetim amacıyla işletme faaliyetleri ve bunlarla ilgili olan kontroller aşağıdaki biçimde bölümlere ayrılabilir.²¹⁸

- **Fonksiyonlarına göre bölümlendirme:** Bu yaklaşımda denetçi, her hangi bir fonksiyonu başından sonuna kadar inceler ve değerlendirir. Örneğin satış bölümü ile ilgili olan kontrollerin incelenmesinde, müşteriden siparişin alınması, kredinin açılması, malın sevki, faturanın düzenlenmesi...

- **Departmanlara Göre Bölümlendirme:** Bu yaklaşımda iç kontroller işletmenin bölüm ve şubelerine göre bölümlendirilerek incelenir. Örneğin üretim, satış bölümü gibi. Her bölümdeki iç kontrol, bir bütün olarak değerlendirilir.

- **Mali Tablolara Göre Bölümlendirme:** Bu yaklaşımda iç kontroller, bilanço ve gelir tablosundaki sınıflandırma esasına göre bölümlere ayrılır. Örneğin kasa, banka, alacaklar gibi. Bu yaklaşım daha basit bir kontrol yapısına sahip olan işletmelerde daha kolay uygulanır.

- **Dönemlere Göre Bölümlendirme:** Bu yaklaşımda işletmedeki bütün faaliyetler oluş dönemlerine göre bölümlere ayrılarak incelenir ve değerlendirilir. Örneğin, işletme çalışanlarının işe başlama, ayrılma ve ücret dönemi, malzeme fiziki sayım ve depolama dönemi gibi.

²¹⁸ Tamer Aksoy, Tüm Yönleriyle Denetim, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara 2002, s.279

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: UYGULAMA: İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ ETKİNLİĞİNİN TESPİT EDİLMESİ

4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

İç kontrol sistemi, bir işletmedeki tüm birimleri içine alan bir sistemdir. İç kontrol sistemi sayesinde bir işletmedeki operasyonların etkinliği verimliliği sağlanırken bununla beraber sonuç olarak işletme verimliliği ve etkinliği artar. İşletme varlıklarının korunmasında önemli bir faktör olan iç kontrol sistemi etkinliği ile işletmenin kurumsallaşması, mevzuat ve kurallara uygunluğu, operasyonların etkinliği sağlanacaktır.

Uygulama bölümünün amacı, iç kontrol yapısı hakkında verilen teorik bilgilerin uygulamada denetçiler tarafından ne şekilde yerine getirildiğinin tespit edilmesidir. Bu bağlamda işletme yönetimi aracılığıyla elde edilen bilgiler ve yapılan inceleme sonucunda, mevcut işletmenin iç kontrol yapısı incelenmiş, iç kontrol yapısının güçlü ve zayıf yanları belirlenmiş ve bağımsız denetçinin önerileri tespit edilmiştir.

4.2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

İşletme iç kontrol sisteminin tanınmasında, işletme yetkililerinin yardımı ile iç kontrol soru kâğıtlarından yararlanılmıştır. İç kontrol sistemi hakkında genel bilgiler elde edildikten sonra mevcut durum saptanmış, daha sonra işletmenin zayıf olan faaliyetlerine ilişkin olarak, üst yönetime rapor olarak öneriler başlığı altında sunulmuştur. Araştırmada olay çalışması (case study) yöntemi kullanılmıştır.

4.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLARI

Araştırma, unvanını XYZ işletmesi olarak değiştirdiğimiz, merkezi İstanbul'da bulunan ve Türkiye'nin çeşitli bölgelerinde turizm, inşaat, makine, enerji gibi birden fazla sektörde faaliyet gösteren, Türk lirası sermayeli halka açık bir holdingdir. Bu nedenle bağımsız denetime tabidir.

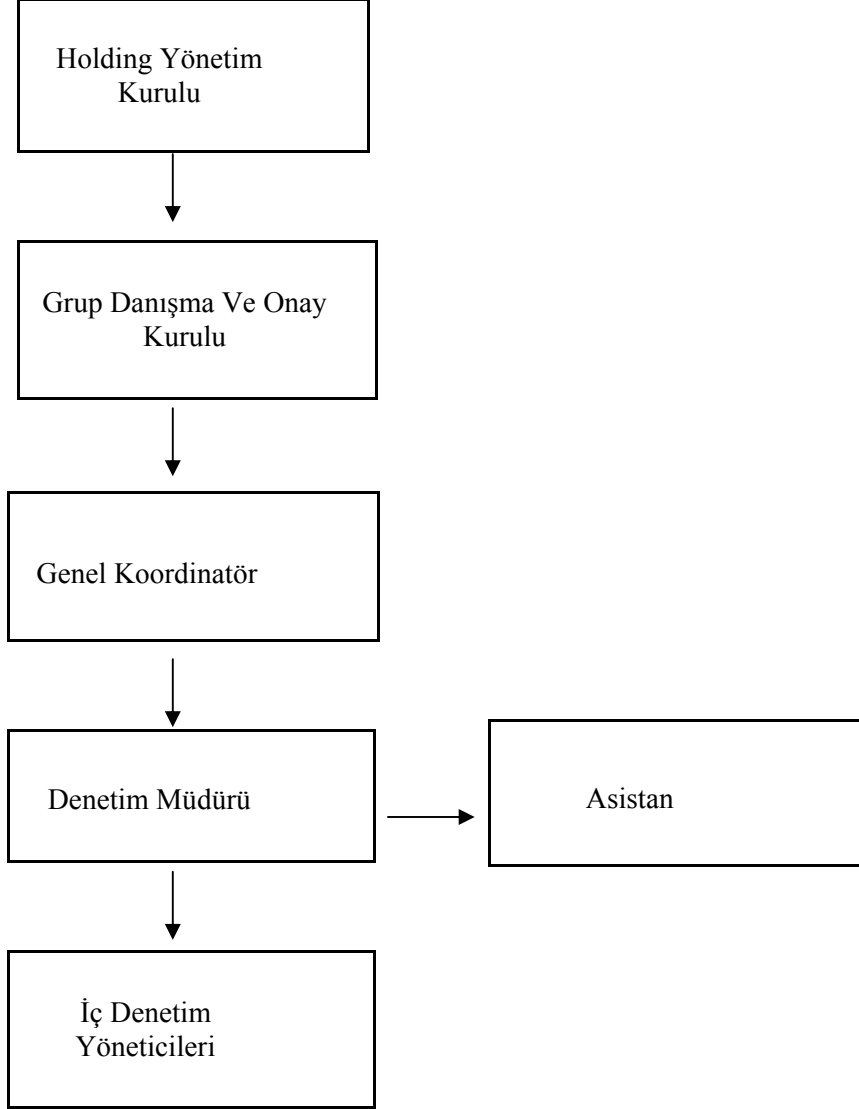
Söz konusu işletmenin iç kontrol yapısı, bizzat işletme yönetimi tarafından fakat bağımsız dış denetçi gözüyle incelenmiş ve değerlendirilmiştir. Çalışmada kullanılan veriler, işletme yöneticilerinin yardımı ile temin edilmesine karşılık, ihtiyaç duyulan bazı bilgilerin gizli olması nedeniyle elde edilen veriler sınırlıdır. Şirkete ait mali tablolar, sayısal sonuçlar şirket politikaları gizliliği nedeniyle verilmemiştir.

4.4 XYZ İŞLETMESİ HAKKINDA BİLGİLER

4.4.1. XYZ İşletmesi Hakkında Genel Bilgiler

1940'lı yılların başında kurulan XYZ A.Ş sanayi, ticaret, enerji, turizm, arazi geliştirme gibi birbirinden farklı alanlarda faaliyet gösteren sermayesi halka açık, Türk lirası sermayeli bir holdingdir. Şirketin yönetim kuruluna bağlı bir iç denetim birimi bulunmakta olup, bu birimin yöneticisine denetim müdürü denilmektedir.

Organizasyon Yapısı:



Şirketin organizasyon şemasında da görüleceği üzere, şirketin iç denetim birimi yöneticisine “Denetim Müdürü” unvanı verilmiştir. Denetim müdürüne bağlı olarak çalışan iç denetim yöneticileri ve asistanlar, şirket içi iç denetim yönetmeliğindeki usul ve esaslara göre görevlerini yerine getirmektedirler.

4.4.2. XYZ İşletmesi İç Kontrol Sistemine İlişkin Bilgiler

Denetim müdürüne bağlı olarak şirket iç denetim ve iç kontrol faaliyetini yerine getiren iç denetim yöneticileri için hazırlanmış bulunan iç denetim yönetmeliği

mevcuttur. Denetim müdürü, şirketin iç kontrol yapısının işleyişindeki eksiklikleri değerlendirebilme yetkisine sahiptir. İç denetim biriminde görev yapan iç denetçilerin görevleri:

- Oluşturulan iç kontrolleri geliştirmek,
- Şirket iç denetim yönetmeliğine uygun olarak denetim, inceleme ve soruşturma faaliyetlerini yürütmek, denetim raporları hazırlamak,
- Denetim faaliyetiyle birlikte tespit edilen eksiklik ve hataların düzeltilmesinin sağlanması,
- Görev tanımı gereği edindiği bilgileri saklamak,
- Denetim müdürünün verdiği diğer görevleri yerine getirmek.

4.4.3. XYZ İşletmesinin İç Kontrol Yapısının İncelenmesinde Verileri

Değerleme Yöntemi

İç denetçiler, yapmış oldukları iç kontrol faaliyetleri ile ilgili sonuçlara ulaşmada çalışma kâğıtları kullanmaktadır. Denetim çalışması, matbu olarak bastırılmış standart form halindeki çalışma kâğıtlarının yanında, denetçinin not alma yöntemiyle de desteklenmektedir.

Uygulama çalışmamızda, XYZ firmasının altı önemli faaliyeti incelenmiş, iç kontrol soru anketleri uygulanmış ve elde edilen sonuçlarla iç kontrol yapısının güçlü ve zayıf yönleri belirlenerek, yapılan değerlendirme üst yönetime rapor şeklinde sunulmuştur. İç kontrol testleri uygulanan faaliyetler aşağıda tanımlanmıştır:

- İç Kontrol Soru Kâğıdı: Nakit Tahsilâtı
- İç Kontrol Soru Kâğıdı: Nakit Ödemeleri- Banka İşlemleri
- İç Kontrol Soru Kâğıdı: Maaş Ve Ücretler
- İç Kontrol Soru Kâğıdı: Satışlar
- İç Kontrol Soru Kâğıdı: Satın Alma
- İç Kontrol Soru Kâğıdı: Stoklar

Tablo 4 - İç Kontrol Soru Kâğıdı: Nakit Tahsilâtı

	<i>SORULAR</i>	<i>EVET</i>	<i>HAYIR</i>	<i>AÇIKLAMA</i>
<i>1</i>	Görev ayrımı yapılmış mıdır?	*		
<i>2</i>	Yazar kasa kullanılmakta ve kasa toplamı kontrol edilmektedir	*		
<i>3</i>	Sıra numaralı bilet ve fatura geçerli midir?	*		
<i>4</i>	Kapıdaki bilet kontrolörü bileti seyirciden alıp kesmekte midir?	*		
<i>5</i>	Kasadaki para mevcudu ile kasa şeridi toplamı arasında mutabakat yapılmakta mıdır?	*		
<i>6</i>	Tahsilât toplamı günlük olarak bankaya yatırılmakta mıdır?		*	3 günde 1
<i>7</i>	Kasanın anahtarı kasadan sorumlu olan kasadar tarafından saklanmakta mıdır?	*		
<i>8</i>	Parayı bankaya yatırmak üzere götüren kişi, tahsilâtı yapan ve müşteri hesaplarını tutan kişilerden farklı kişi midir?	*		Banka görevlisi kendisi gelip alıyor
<i>9</i>	Kasa fonu muhafızının (kasacı) muhasebe kayıtlarına yaklaşma yetkisi engellenmiş midir?	*		
<i>10</i>	Fonlar sık sık, aniden iç denetçi veya başka birisi tarafından kontrol ediliyor ve sayılıyor mu?		*	
<i>11</i>	Kasa hırsızlığına karşı sigorta yaptırılmış mıdır?	*		
<i>12</i>	Kasadar tahsilât bankaya yatırmaya kadar kontrolü altında tutmakta mıdır?	*		
<i>13</i>	Nakit kalemleri bilançoaya uygun olarak	*		

	sınıflandırılıyor mu?			
15	Hatalı kesilen bilet ve farkları mali açıdan uygun olarak iptal edilip saklanıyor mu?	*		
16	Kasada belirlenmiş nakitler haricinde gereğinden fazla nakit tutulmamakta mıdır?	*		
17	Kasaların çalışma alanı diğer çalışma alanında ayrılmış mıdır?	*		
18	İşletmede kasanın yönetimine ait yazılı bir talimat var mıdır?	*		
19	Peşin satışlarda yazar ve ekranlı kasa kullanılmakta mıdır?	*		
20	Bankanın para alındı makbuzu veya dekont, parayı bankaya yatıran kişinin dışındaki bir görevli, veya iç denetçi tarafından alınıp saklanmakta mıdır?	*		
21	Kasaların müşteri hesaplarına kayıt düşmesi engellenmiş midir? Aynı şekilde kasaların büyük defter kayıtlarını yapması da kesinlikle önlenmiş midir?	*		
22	Oluşan kasa nakit farkları Mali İşler Müdürlüğü tarafından incelenip Kasa Sayı Fazlalıkları/ Noksanları hesabına kaydediliyor mu?	*		
23	Kasalar, yıllık izne çıkarılmakta mıdır?	*		
24	Kasada pos kullanılıyorsa, slipler ile banka mutabakatı yapılıyor mu?	*		

Tablo 5 - Tahsilâtların Kontrolüne İlişkin Çalışma Kâğıdı

XYZ HOLDİNG

Nakit tahsilâtı ile ilgili kontrolün değerlemesi

Tarih: 25.05.2011

Güçlü yanlar

1. Görevlerin ayrımı ilkesine uyulmuştur.
2. Biletler sıra numaralıdır. Tahsilât yazar kasaya işlenmektedir.
3. Kasa tahsilâtı ile satışlar arasında mutabakat yapılmaktadır.
4. Tahsilâtı bankaya götüren kişi ile müşteri hesaplarını tutan kişi farklıdır.
5. Kasadan sorumlu kişi olan kasadar, muhasebe kayıtlarına ulaşmamaktadır.
6. Kasa hırsızlığına karşı sigorta yaptırılmıştır.
7. Kasadar yıllık izne çıkarılmaktadır. Bu sayede, yerine göreve getirilen yeni görevli ile işlemlerin doğal akışı kontrol edilebilmekte, akışı engelleyen farklı herhangi bir durum varsa tespit edilebilmektedir.

Zayıf yanlar

1. Fonlar aniden kontrol edilmemektedir.
2. Tahsilât bankaya üç günde bir yatırılmaktadır. Bu durum kasa hırsızlığının yaşanmasına neden olabilmektedir.
3. Kasa anahtarı, kasadar tarafından saklanmaktadır.

Maddi denetime etki

2011 hesap dönemine ait bankaya yatırılmış olan para tutarı ile dönemin satış hasılatı ve diğer destekleyici belgeler arasında mutabakat yapılmalıdır.

Yönetime Bilgi

1. Tahsilât günlük olarak yapılmalıdır.
2. Kasa periyodik kontrollerin yanında ani sayımlarla kontrol edilmelidir.
3. Bankadan parayı almak üzere gelen yetkiliye ve parayı teslim edecek olan kasadarın ve müessese müdürünün imzalaması gereken, kasa mutabakatını gösterir bir belge oluşturulması önerilmiştir.

Tablo 6 - İç Kontrol Soru Kâğıdı: Nakit Ödemeleri- Banka İşlemleri

	SORULAR	EVET	HAYIR	AÇIKLAMA
1	Tüm banka işlemleri işletme adına açılmış hesaplarda mı yürütülüyor?	*		
2	Banka hesap cüzdanları mali işler kontrolünde midir?	*		
3	Banka mutabakatını yapan ile banka kaydını yapan görevli farklı mıdır?	*		
4	Bankalarda gereğinden fazla vadesiz mevduat tutulmamakta mıdır?	*		
5	Banka kredileri, para birimi tutar faiz oranı vade ve ödeme durumu bilgilerini içeren tablolar hazırlanarak ay sonlarında kredi hesabı ekstreleri karşılaştırılıyor mu?	*		
6	Günlük olarak slip talimatlarının banka ile mutabakatı sağlanıyor mu?	*		
7	Mevduatlar birden fazla bankada mı izleniyor?	*		3 bankada
8	Vadeli mevduat ile repo hesaplarına tahakkuk eden faiz tutarları, banka talimatları ile karşılaştırılarak finans bölümü tarafından kontrol ediliyor mu?	*		
9	Bankalarda yer alan vadeli ve vadesiz döviz mevduatları ay sonundaki T.C.M.B döviz alış kuru ile değerlemeye tabi tutulmakta mıdır?	*		
10	Bankalarla yapılan sözleşme ve yazışmalara konu olan evraklar mali işler müdürlüğünün kontrolünde ayrı bir klasörde saklanmakta mıdır?	*		
11	Periyodik olarak banka hesapları üzerinde mutabakat yapılıyor mu?	*		
12	Gayri nakdi krediler, bankalardaki kredi limitleri dahilinde, şirketin finansman politikalarına uygun olarak belirtilen bir bankaya mı yapılmaktadır?	*		

Tablo 7 - Banka İşlemlerinin Kontrolüne İlişkin Çalışma Kâğıdı

XYZ HOLDİNG

Banka İşlemleri İle İlgili Kontrolün Değerlenmesi

Tarih: 25.05.2011

Güçlü Yanlar

1. Tüm banka işlemleri işletme adına açılmış hesaplarda tutulmaktadır ve bütün hesap cüzdanları mali işler müdürlüğünün kontrolindedir.
2. Banka hesap özetleri doğrudan iç denetim bölümüne gelmekte ve mutabakat bu bölüm tarafından yapılmaktadır.
3. Bankalarla yapılan mutabakat sözleşme ile ilgili tüm belgeler mali işler müdürlüğünün kontrolünde özel bir klasörde saklanmaktadır.
4. Banka işlemlerinin doğruluğu mali işler müdürlüğü tarafından kontrol edilmektedir.

Zayıf yönler

Banka işlemlerinin kontrolüne ilişkin olarak olumsuz bir detay bulunmamıştır.

Maddi denetime etki

1. İşletme hesaplarının, banka mutabakatı yapılır.
2. Günlük olarak banka hesap hareketi incelenir.

Yönetime Bilgi

1. Mevduatlar, mümkün olduğunca az sayıda bankada izlenmelidir. Mevduat hesaplarında uzun süredir hareket etmeyen bakiyeler, diğer banka hesaplarına aktarılmalıdır.

Tablo 8 - İç Kontrol Soru Kâğıdı: Maaş Ve Ücretler

	<i>SORULAR</i>	<i>EVET</i>	<i>HAYIR</i>	<i>AÇIKLAMA</i>
1	İşe alma işten çıkarma ve ücret halleri uygun şekilde onaylanıyor mu?	*		
2	Bordroların hazırlanması birden fazla görevli arasında dağıtılmış mıdır?	*		
3	Toplam çalışma saatleri bulmak için saat kartları kullanılmakta mıdır?		*	
4	Ücret bordroları, bordroları hazırlayanın dışında bir kimse tarafından kontrol ediliyor mu?	*		
5	Ücretlerin defterlere kaydı, bordrodan düzenleyenlerden ayrı kişiler tarafından mı yapılıyor?	*		
6	Maaş ve ikramiye haricinde verilen ücretlerin belgeleri amir onaylı mıdır?	*		
7	Çalışanlara bordroları dağıtılıyor mu? Dağıtılan bordrolar çalışanlar tarafından imzalatılıyor mu?	*		
8	İç denetçi veya diğer bir görevli periyodik olarak ücret ve maaşlarla ilgili kaynakları denetlemekte midir?	*		
9	Ücret ödemeleri banka aracılığıyla yapılmakta mıdır?	*		
10	Personel tarafından doldurulan aylık puantaj bilgi formları amir onaylı mıdır?	*		
11	Personel bölümü işe alınan ve işten ayrılan elemanları zamanında yazılı olarak tahakkuk bölümüne raporlamakta mıdır?	*		
12	Çalışanlar zamanını hesaplayan bölüm, tahakkuk bölümünden bağımsız olarak mı görev yapmaktadır?	*		
13	İç denetçiler zaman zaman tahakkukları incelemekte midirler?	*		

Tablo 9 - Maaş ve ücretlerin Kontrolüne İlişkin Çalışma Kâğıdı

XYZ HOLDİNG

Maaş ve ücretler İle İlgili Kontrolün Değerlenmesi

Tarih: 25.05.2011

Güçlü Yanlar

1. Ücret ödemeleri banka aracılığı ile yapılmaktadır.
2. Ücretlerin kaydı ile bordroları düzenleyen kişi ayrı kişilerdir. Görevlerin ayrılığı ilkesine uyulmuştur.
3. Ücret ve maaşlarla ilgili kaynaklar periyodik olarak iç denetçi veya diğer bir yetkili tarafından kontrol edilmektedir.
4. Fazla mesai çalışmalarının ücret bordrolarına doğru yansıtılıp yansıtılmadığı kontrol edilmektedir.
5. Bordro hazırlama, bordro ödeme onayı, ödeme ve muhasebe kaydını tutmakla sorumlu kişiler birbirinden farklıdır.
6. Maaş harici ikramiye gibi verilen ücretlerin belgeleri amir ve grup koordinatörü onaylıdır.
7. Çalışanlara bordroları dağıtılmakta ve imzalatılmaktadır. (Böylelikle ücretler V.U.K'na göre gider olarak gösterilebilmektedir.)

Zayıf yanlar

Çalışanların toplam çalışma saatlerinin doğru bir şekilde tespit edilebilmesi için saat kartları kullanılmamaktadır. Bu durum ücretlerin doğru ve güvenilir bir şekilde hesaplanmasını engelleyebilmekte, dolayısıyla maddi kayıplara neden olabilmektedir.

Maddi denetime etki

1. Tahakkuk toplamı, banka hesabından yapılan ücret ödemeleri toplamı ile karşılaştırılmalıdır.
2. Çalışanların kimlik tanıtım kartları incelenmelidir. İlgili kişilerin gerçekten istihdam edildiğini tespit edebilmek için ayrıca personel dosyaları incelenmelidir.
3. Brüt ücretten yapılan kesintilerin ve varsa yapılan diğer harcamaların doğruluğu tespit edilmelidir.
4. Bordro ve ücret tutarlarının uygunluğu incelenmeli, banka ücret ödeme fonu hesabı mutabakatı yapılmalıdır.

Yönetime Bilgi

Maaş ve ücretlere ilişkin iç kontrol yapısı genel olarak tatmin edici düzeydedir. İşletmenin organizasyon yapısı da dikkate alınarak, yönetime, çalışanların toplam çalışma sürelerinin tespit edilmesinde saat kartları uygulamasına geçmeleri önerilmiştir.

Tablo 10 - İç Kontrol Soru Kâğıdı: Satışlar

	SORULAR	EVET	HAYIR	AÇIKLAMA
1	Satışlar fiyatları yönün ekonomik koşullarına göre güncellenmekte midir?	*		
2	Satış fiyatları, kurumun yetkili organlarınca belirlenip yürürlüğe konuyor mu?	*		
3	Fatura ve stok istemi aynı anda mı hazırlanmaktadır?		*	
4	Satış iadeleri için tesellüm raporları hazırlanmakta mıdır?	*		Gider Pusulası Düzenlenip Hemen Stoklara Alınmaktadır
5	İade emirleri kontrol edilmekte midir?	*		
6	Satış faturaları matbu olarak önceden numaralandırılmış mıdır?	*		
7	İptal edilen satış faturaları saklanıyor mu?	*		
8	Satış faturaları asıl olmak üzere en az 2 surette düzenlemekte midir?	*		
9	Yönetime aşağıdaki hususlarda periyodik raporlar veriliyor mu? - Filli satış ve bütçe rakamlarının karşılaştırılması - Satış maliyetleri - Eldeki mevcut sipariş durumu			
10	Müşteri adı /unvan, adres, TC, kimlik faturada yer alıyor mu?	*		
11	Fatura düzenleyenin adı/unvanı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi no. faturada yer alıyor mu?	*		
12	Faturalama bölümü yollanan miktar ile faturadaki miktar arasında uygunluk kontrolü yapmakta mıdır?	*		

13	Satışları kayıtlara hiç geçirilmemesini engelleyen önlemler alınmış mıdır?	*
14	Satış iadeleri gerekli belgeler ile desteklenmiş midir? Alınan iadelerin işletmeye girişi yapılmış ve iade işlemi yetkili kişi tarafından onaylanmış mıdır?	*
15	Bilgisayarda ayrıntılı kayıtlar tutulmakta mıdır?	*
16	Satışların yapılması ile yapılan satışların kayıt işlemlerini yapan kişiler farklı mıdır?	*

Tablo 11 - Satışların Kontrolüne İlişkin Çalışma Kâğıdı

XYZ HOLDİNG

Satışlar İle İlgili Kontrolün Değerlenmesi

Tarih: 25.05.2011

Güçlü Yanlar

Satışlara ilişkin olarak düzenlenen soru kâğıdındaki 16 sorudan 15'ine "evet" yanıtı alınmıştır, bu açıdan satışlara ilişkin iç kontrol yapısının güçlü olduğunu söyleyebiliriz.

Zayıf yanlar

Soru kâğıdında, alınan cevaplar ışığında, satışlara ilişkin iç kontrolün zayıf bir yönünün olmadığı tespit edilmiştir.

Maddi denetime etki

1. Fatura listesi istenerek, faturalar kontrol edilir (faturaların seri numaraları kontrol edilir, faturaların işletme dışı amaçlarla kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek, iade durumlarında iade kaşesinin basılıp basılmadığını tespit edebilmek vb. kontrolleri gerçekleştirmek amacıyla.)
2. Cari hesapla çalışılan noktalarda hesap mutabakatları yapılır.

Yönetime Bilgi

Satışlara ilişkin iç kontrol yapısı yeterlidir. Zorunlu olmadıkça bu konuda bir değişikliğe gidilmemesi tavsiye edilebilir.

Tablo 12 - İç Kontrol Soru Kâğıdı: Satın Alma

	<i>SORULAR</i>	<i>EVET</i>	<i>HAYIR</i>	<i>AÇIKLAMA</i>
1	Kurulmuş bir satın alma bölümü var mı?	*		
2	Tüm alış siparişleri ve harcama emirleri yazılı mıdır?	*		
3	Muhasebe bölümü şunları doğrudan alır mı? - Sipariş mektubunun kopyası? - Teslim alma tutanağının kopyası?	*		
4	Küçük kasadan yalpan harcamalar dışında tüm giderler merkezi bir onay noktasından geçiyor mu?	*		
5	Teslim alma raporları tutanakları seri numaralı mıdır?	*		
6	Satın alma bölümü teslim alma tutanağının bir kopyasını alıyor mu?	*		
7	Küçük siparişler bir merkezden mi yapılmaktadır?		*	
8	Noksan ve kusurlu mallar gereği gibi rapor ediliyor mu?	*		
9	Küçük tutarlı faturalar, ödenmeden önce gerekli şekilde onaylanmakta mıdır?		*	
10	Satın alma faturaların ödemelerin yapılabilmesi için gerekli onay alınmakta mıdır?	*		
11	Satın alımlarda piyasa araştırması yapılmakta mıdır?	*		
12	Teslim alma raporunun birer kopyası ambara, satın almaya ve muhasebeye gönderilmekte midir?	*		
13	Satıcılara iade edilen mallar için borçlar muhasebesine zamanında bilgi verilmekte midir?	*		İade Faturası Kesiliyor

14	Ödemenin yapılabilmesi için alış faturaları bir yetkili tarafından incelenerek onaylanmakta mıdır?	*		
15	Satın alma ve teslim alma bilgisayarlı sistemde izlenmekte midir?	*		

Tablo 13 - Satın alma Kontrolüne İlişkin Çalışma Kâğıdı

Satın alma Kontrolüne İlişkin Çalışma Kâğıdı

XYZ HOLDİNG

Satın alma İle İlgili Kontrolün Değerlenmesi

Tarih: 25.05.2011

Güçlü Yanlar

1. Satın alma faaliyeti ile ilgili olarak oluşturulan iç kontrol sorularına genel olarak “Evet” yanıtı alınmıştır. Satın alma ile ilgili iç kontrol yapısı güçlüdür.

Zayıf yanlar

Küçük miktardaki siparişler, merkezi bir onaydan geçmemektedir.

Maddi denetime etki

1. Ayrıntılı olarak stok kayıtları incelenmelidir.
2. Hesaplarda olağandışı kayıtların bulunup bulunmadığı incelenmeli, tespit edilmelidir.
3. Döneme ait stoklar saptanarak sürekli envanter bilgileri ile fiziki stoklar karşılaştırılmalıdır.
4. Satın alma faturaları ile faturaları destekleyici belgelerin (ambar giriş fişi, irsaliye, sipariş mektubu vb.) bütünlük taşıyıp taşımadığı kontrol edilir.
5. Cari hesapla çalışılan durumlarda, satıcı ile mutabakat yapılır.

Yönetime bilgi

Satın alma ile ilgili iç kontrol yapısı genel anlamda güçlüdür. (Küçük siparişler merkez harici olarak yapılabilmesinde, belirli kredi limitleri oluşturulması önerilmiştir.)

Tablo 14 - İç Kontrol Soru Kâğıdı: Stoklar

	SORULAR	EVET	HAYIR	AÇIKLAMA
1	Tüm stoklar merkezi bir kontrole tabi midir?	*		
2	Stoklar, hırsızlık, yangın gibi durumlara karşı korunmakta mıdır, alınan önlemler yeterli midir?	*		
3	Her tür stok için sürekli stok hesapları tutulmakta mıdır?	*		
4	Fiziki sayımla sürekli hesaplar arasındaki farklar araştırılmakta hesaba alınmakta ve onaylanmakta mıdır?	*		
5	Stokların sayımı yapıldığında yazılı tutanaklar hazırlanmakta mıdır?	*		
6	Stok sayımı stok hesaplarında sorumlu kişiler dışındaki kişiler tarafından mı yapılıyor?	*		
7	Ambar çıkışları onaylı sevk emrine bağlanıyor mu?	*		
8	Satın alınan tüm mallar bir depo birimine gönderiliyor mu?	*		
9	Arızalı değeri düşük, hurda malzemeler kayıt olarak diğer stoklardan ayrılıyor mu?	*		
10	Devamlı denklik kayıtları sadece miktar hareketlerini mi göstermektedir? Kayıtlarda miktarı oranında fiyatlara da yer verilmekte midir?	*		Miktar, satış, ortalama fiyat ve satış tarihi görünüyor.
11	Devamlı denklik kayıtları ambardan sorumlu olmayan bir kişi tarafından mı tutulmaktadır?	*		
12	Stok hareketleri bilgisayarda izlenmekte midir?	*		
13	Ambar çıkışları yalnızca onaylanmış malzeme istek pusulası veya satış faturasına bağlı olarak mı yapılmaktadır?	*		Evraksız çıkış yapılmıyor
14	Stokların sayımı yapılmakta mıdır?	*		
15	Stok sayımı stokların korunmasından sorumlu olmayan görevliler tarafından mı yapılmaktadır?	*		
16	Sayımın ne şekilde yürütüleceğini açıklayan bir sayım planı ve sayım yönergesi var mıdır?		*	
17	Devamlı denklik kayıtları ve büyük defter hesapları fiziki sayım sonuçlarına göre düzeltilmekte midir?	*		
18	Bu tür düzeltmeler bir yetkili tarafından onaylanmakta mıdır?	*		

Tablo 15 - Stokların Kontrolüne İlişkin Çalışma Kâğıdı

XYZ HOLDİNG

Stoklar İle İlgili Kontrolün Değerlenmesi

Tarih: 25.05.2011

Güçlü Yanlar

1. Stok hareketleri bilgisayarda izlenmektedir.
2. stok kayıtları devamlı envanter yöntemine göre, stokların fiziki kontrolünü yapmaktan sorumlu kişiler tarafından gerçekleştirilmektedir.
3. Stokların fiziki olarak kontrolü yapılmaktadır.
4. Büyük defter hesapları, fiziki sayım sonuçlarına göre düzeltilmekte ve yapılan bu düzeltmeler yetkililer tarafından kontrol edilmektedir.
5. Alış faturası ile teslim alma raporu, satıcının faturasını gönderdiği malın gerçekten işletmeye girmiş olup olmadığını saptamak amacıyla karşılaştırılmaktadır.
6. Ambara giriş ve çıkışlar zamanında muhasebeye bildirilmektedir.

Zayıf yanlar

1. Stok sayımı planı ve yönergesi yoktur.
2. Stoklar, daha sık ve ani sayımlarla kontrol edilmelidir.

Maddi Denetime Etki

1. Stoklar, sayılırken gözlenmelidir.
2. Stokların döneme aitliği araştırılmadadır.
3. Stoklar, alım ve satım taahhütleri incelenmelidir.

Yönetime Bilgi

1. Stok sayım planı ve yönergesi oluşturulmalıdır.
2. Stoklar, daha sık aralıklarla, periyodik olarak fiziki olarak sayılmalı, periyodik olarak sayılmalıdır.

XYZ Holding'in mevcut iç kontrol sistemi ile bunun bir elemanı olan iç denetim fonksiyonu örgütün önemli birimlerinde genel olarak güçlüdür. İç kontrol sisteminde gerekse iç denetim fonksiyonunda tespit edilen zayıf ve güçlü yönler çalışma kâğıtlarında ayrıca belirtilmiştir.

Yine araştırma problemiyle ilgili olan bağımsız dış denetçinin işletme yönetimine bildireceği hususlar ve yapacağı önerilerin neler olabileceği sorusunun cevabı, sorulara ilişkin olarak evet yanıtı alınan durumların daha iyisi bulunmadıkça korunmasını, "Hayır" yanıtı aldığımız zayıf yönlerin detaylı bir şekilde gözden geçirilerek, iyileştirilmesi şeklinde oluşturulmuştur.

SONUÇ

Günümüzde, güvenilir bilgi sağlama işlevi bağımsız denetime olan ihtiyacı arttırmıştır. Bağımsız denetimin önemi arttıran en önemli nedenlerden biri, güvenilir bilgiye olan ihtiyaçtır. Aynı zamanda bağımsız denetim, mali tablolarla ilgili olarak, geleceğe yönelik tahminler yapılabilmesinde üst yönetime yol gösterici bir işleve sahiptir. Rekabet ortamının gittikçe büyümesi, işletmelerin büyüklüğünün artması, devletin işletmelere müdahalesi bağımsız denetime olan ihtiyacı arttıran diğer önemli nedenlerden bazılarıdır.

Bir işletmenin kurumsallaşmasında, güvenilirliğinde, mevzuat ve kurallara uygunluğu, operasyonlarının etkinliği ve verimliliğinde iç kontrol sisteminin varlığı ve işlerliği yardımcı olacaktır. Bu nedenle iş süreçlerindeki risklerin ve bu riskleri karşılamak için tasarlanan kontrollerin değerlendirilmesine yönelik iç kontrol değerlendirme çalışması gerçekleştirilmesi ve belirlenen kontrollerin işlerliğinin test edilmesi gereklidir.

Genel kabul görmüş denetim standartlarından ikincisi olan çalışma alanı standartlarına göre iç kontrol sisteminin gözden geçirilip değerlemesinin yapılması gereklidir. İç kontrol sisteminin incelenip değerlendirilmesi sayesinde sistemin güvenilirliği saptanacaktır. İşletmede kurulmuş olan mevcut iç kontrol yapısının etkin ve güvenilir olması ise, denetçinin güvenini arttıracak ve böylelikle denetim riski azalacaktır. Denetçinin hazırlayacağı denetim programı önemli bir ölçüde kuruluştaki iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlı olarak belirlenmektedir. İç kontrol sisteminin incelenmesiyle, yapılacak denetimin kapsamı belirlenmiş olacaktır. Etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması raporların ve bilgilerin hatalı olma riskini azaltır. Hata riskinin az olması ise denetim görüşüne ulaşmada gerekli olacak denetim işlemlerinin sayı ve kapsamının daralmasını sağlayacaktır.

Teoride anlatılan bilgilerin uygulamadaki şeklini göstermek üzere, XYZ holdingde İç Nakit Tahsilâtı, Nakit Ödemeleri- Banka İşlemleri, Maaş Ve Ücretler, Satışlar, Satın Alma, Stoklar, Sabit Giderler (Maddi Duran Varlıklar) faaliyetlerine ilişkin olarak soru kâğıtları uygulanmış, bu yöntemle elde edilen sonuçlarla iç kontrol

yapısının güçlü ve zayıf yönleri belirlenmiş, elde edilen sonuçlar, üst yönetime rapor şeklinde sunulmuştur. XYZ İşletmesinin iç kontrol yapısı, bizzat işletme yönetimi tarafından fakat bağımsız dış denetçi gözüyle incelenmiş ve değerlendirilmiştir.

EKLER

BAGIMSIZ DENETİM RAPORU - OLUMLU GÖRÜŞ

..... A.S. Yönetim Kuruluna:

..... A.S.'nin (ve konsolidasyona tabi ortaklıklarının)/...../..... tarihi itibarıyla hazırlanan (konsolide) bilançosu ile aynı tarihte sona eren döneme ait (konsolide) gelir tablosu, nakit akış tablosu ve özsermaye değişim tablosunu denetlemekle ve önemli muhasebe politikaları ile diğer açıklayıcı notların bir özetini hazırlamakla görevlendirilmiş bulunuyoruz.

Şirket Yönetim Kurulunun Sorumluluğuna İlişkin Açıklama:

Şirket Yönetim Kurulu, rapor konusu finansal tabloların ilgili mevzuat gereği yürürlükte bulunan muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak ve hata ya da suiistimal dolayısıyla önemlilik arzeden ölçüde yanlış bilgi içermeyecek şekilde hazırlanmasını ve sunulmasını sağlayacak bir iç sistemi oluşturulması, uygun muhasebe politikalarının seçilmesi ve

uygulanmasından sorumludur.

Yetkili Denetim Kuruluşunun Sorumluluğuna İlişkin Açıklama:

Bağımsız denetimi yapan kuruluş olarak üzerimize düşen sorumluluk, denetlenen finansal tablolar üzerinde görüş bildirmektir. Finansal tabloların önemlilik arz edecek ölçüde bir hata içermediğine ilksin makul güvence sağlayacak şekilde bağımsız denetim planlanmış ve gerçekleştirilmiştir. Bağımsız denetimde; finansal tablolarda yer alan tutarlar ve finansal tablo açıklama ve dipnotları hakkında denetim kanıtı toplamaya yönelik denetim teknikleri uygulanmış; bu teknikler istihdam ettiğimiz bağımsız denetçilerin inisiyatifine bırakılmış, ancak, duruma uygun denetim teknikleri, finansal tabloların hazırlanması ve sunumu sürecindeki iç sistemlerin etkinliği dikkate alınarak ve uygulanan muhasebe politikalarının uygunluğu değerlendirilerek belirlenmiştir. Aşağıda belirtilen bağımsız denetim görüşünün oluşturulması için yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlanmıştır.

Bağımsız Denetçi Görüşü

Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, bütün önemli taraflarıyla,A.S.'Nil/...../..... tarihi itibarıyla mali durumunu ve aynı tarihte sona eren döneme ait faaliyet sonuçları ile nakit akışlarını ilgili mevzuat gereği yürürlükte bulunan muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak doğru bir biçimde yansıtmaktadır.

Kuruluşun Ticaret Unvanı Sorumlu Ortak Bas denetçinin imzası

Raporun Düzenleme Yeri Adı ve Soyadı

ve Tarihi Unvanı

BAGIMSIZ DENETİM RAPORU - OLUMSUZ GÖRÜŞ

..... A.S. Yönetim Kuruluna:

..... A.S.' Nil (ve konsolidasyona tabi ortaklıklarının)/...../..... tarihi itibarıyla hazırlanan (konsolide) bilançosu ile aynı tarihte sona eren döneme ait (konsolide) gelir tablosu, nakit akış tablosu ve özsermaye değişim tablosunu denetlemekle görevlendirilmiş bulunuyoruz.

Şirket Yönetim Kurulunun Sorumluluğuna ilişkin Açıklama:

Şirket Yönetim Kurulu, rapor konusu finansal tabloların ilgili mevzuat gereği yürürlükte bulunan muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak ve hata ya da suiistimal dolayısıyla önemlilik arz eden ölçüde yanlış bilgi içermeyecek şekilde hazırlanmasını ve sunulmasını sağlayacak bir iç sistemler oluşturulması, uygun muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulanmasından sorumludur.

Yetkili Denetim Kuruluşunun Sorumluluğuna ilişkin Açıklama:

Bağımsız denetimi yapan kuruluş olarak üzerimize düşen sorumluluk, denetlenen finansal tablolar üzerinde görüş bildirmektir. Finansal tabloların önemlilik arz edecek ölçüde bir hata içermediğine ilişkin makul güvence sağlayacak şekilde bağımsız denetim planlanmış ve gerçekleştirilmiştir. Bağımsız denetimde; finansal tablolarda yer alan tutarlar ve finansal tablo açıklama ve dipnotları hakkında denetim kanıtı toplamaya yönelik denetim teknikleri uygulanmış; bu teknikler istihdam ettiğimiz bağımsız

denetçilerin inisiyatifine bırakılmış, ancak, duruma uygun denetim teknikleri, finansal tabloların hazırlanması ve sunumu sürecindeki iç sistemlerin etkinliği dikkate alınarak ve uygulanan muhasebe politikalarının uygunluğu değerlendirilerek belirlenmiştir.

..... No.lu dipnot'ta da belirtildiği gibi.

....

Görüşümüze göre, yukarıda (...ncı paragrafta) açıklanan husus(lar)ın etkileri nedeniyle ilişikteki finansal tablolar, A.S.'nin/...../..... tarihi itibarıyla mali durumunu ve aynı tarihte sona eren yıla ait faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını ilgili mevzuat gereği yürürlükte bulunan muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak ve doğru bir biçimde yansıtmamaktadır.

Kuruluşun Ticaret Unvanı Sorumlu Ortak Bas Denetçinin İmzası

Raporun Düzenleme Yeri Adı ve Soyadı

Ve Tarihi Unvanı

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU - ŞARTLI GÖRÜŞ

(Denetim Kapsamında Kısıtlama Olması Durumunda)

..... A.S. Yönetim Kuruluna:

..... A.S.' nin (ve konsolidasyona tabi ortaklıklarının)/...../..... tarihi itibarıyla hazırlanan (konsolide) bilançosu ile aynı tarihte sona eren döneme ait (konsolide) gelir tablosu, nakit akış tablosu ve öz sermaye değişim tablosunu denetlemekle görevlendirilmiş bulunuyoruz.

Şirket Yönetim Kurulunun Sorumluluğuna ilişkin Açıklama:

Şirket Yönetim Kurulu, rapor konusu finansal tabloların ilgili mevzuat gereği yürürlükte bulunan muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak ve hata ya da suiistimal dolayısıyla önemlilik arz eden ölçüde yanlış bilgi içermeyecek şekilde hazırlanmasını ve sunulmasını sağlayacak bir iç sistemler oluşturulması, uygun muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulanmasından sorumludur.

Yetkili Denetim Kuruluşunun Sorumluluğuna İlişkin Açıklama:

Bağımsız denetimi yapan kuruluş olarak üzerimize düşen sorumluluk, denetlenen finansal tablolar üzerinde görüş bildirmektir. Finansal tabloların önemlilik arz edecek

ölçüde bir hata içermediğine ilişkin makul güvence sağlayacak şekilde bağımsız denetim planlanmış ve gerçekleştirilmiştir. Bağımsız denetimde; finansal tablolarda yer alan tutarlar ve finansal tablo açıklama ve dipnotları hakkında denetim kanıtı toplamaya yönelik denetim teknikleri uygulanmış; bu teknikler istihdam ettiğimiz bağımsız denetçilerin inisiyatifine bırakılmış, ancak, duruma uygun denetim teknikleri, finansal tabloların hazırlanması ve sunumu sürecindeki iç sistemlerin etkinliği dikkate alınarak ve uygulanan muhasebe politikalarının uygunluğu değerlendirilerek belirlenmiştir. Aşağıda belirtilen bağımsız denetim görüşünün oluşturulması için yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlanmıştır.

(Bağımsız denetim faaliyetine getirilen sınırlandırma ve bu nedenle doğrulanamayan hususlar yazılacaktır)

Görüşümüze göre, yukarıda (...ncı paragrafta) açıklanan husus(lar)ın finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkileri haricinde ilişikteki finansal tablolar, bütün önemli taraflarıyla,..... A.S.'nin/...../..... Tarihi itibarıyla mali durumunu ve aynı tarihte sona eren döneme ait faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını ilgili mevzuat gereği yürürlükte bulunan muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak doğru bir biçimde yansıtmaktadır.

Kuruluşun Ticaret Unvanı Sorumlu Ortak Bas denetçinin imzası

Raporun Düzenleme Yeri Adı ve Soyadı

Ve Tarihi Unvanı

**BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU - GÖRÜŞ BİLDİRMEKTEN
KAÇINMA**

..... A.S. Yönetim Kuruluna:

..... A.S.' nin (ve konsolidasyona tabi ortaklıklarının)/...../..... tarihi itibarıyla hazırlanan (konsolide) bilançosu ile aynı tarihte sona eren döneme ait (konsolide) gelir tablosu, nakit akış tablosu ve öz sermaye değişim tablosunu denetlemek üzere görevlendirilmiş bulunuyoruz.

Şirket Yönetim Kurulunun Sorumluluğuna İlişkin Açıklama:

Şirket Yönetim Kurulu, rapor konusu finansal tabloların ilgili mevzuat gereği yürürlükte bulunan muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak ve hata ya da suiistimal dolayısıyla önemlilik arz eden ölçüde yanlış bilgi içermeyecek şekilde hazırlanmasını ve sunulmasını sağlayacak bir iç sistemler oluşturulması, uygun muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulanmasından sorumludur.

Yetkili Denetim Kuruluşunun Sorumluluğuna İlişkin Açıklama:

Bağımsız denetimi yapan kuruluş olarak üzerimize düşen sorumluluk, denetlenen finansal tablolar üzerinde görüş bildirmektir. Finansal tabloların önemlilik arz edecek ölçüde bir hata içermediğine ilişkin makul güvence sağlayacak şekilde bağımsız denetim planlanmış ve gerçekleştirilmiştir. Bağımsız denetimde; finansal tablolarda yer alan tutarlar ve finansal tablo açıklama ve dipnotları hakkında denetim kanıtı toplamaya yönelik denetim teknikleri uygulanmış; bu teknikler istihdam ettiğimiz bağımsız denetçilerin inisiyatifine bırakılmış, ancak, duruma uygun denetim teknikleri, finansal tabloların hazırlanması ve sunumu sürecindeki iç sistemlerin etkinliği dikkate alınarak

ve uygulanan muhasebe politikalarının uygunluğu değerlendirilerek belirlenmiştir. Ancak, gerçekleştirdiğimiz alımsalar sonucunda, kaynağı ve niteliği belirlenemeyen Hususları tespit edilmiştir.

Yukarıda (...ncı paragrafta) açıklanan husus(lar)ın üzerindeki önemli etkileri nedeniyle ilişikteki finansal tablolar hakkında bir görüş bildirilememektedir.

Kuruluşun Ticaret Unvanı Sorumlu Ortak Bas denetçinin imzası

Raporun Düzenleme Yeri Adı ve Soyadı

Ve Tarihi Unvanı

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Ataman Akgül Başak, Türk Denetim Kurumları, Yayın No:168, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2000

Aksoy Tamer, Tüm Yönleriyle Denetim, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara 2002

Akbıyk Sedat, Denetim ve Raporlama, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005

Aktaş Hüseyin, Hisse Senetleri Piyasasında Muhasebe Bilgilerinin Önemi, Gazi Kitabevi, Mart 2009

Aktuğoğlu Ali, Denetleme ve Revizyon, 3.Baskı, İzmir, Barış Yayınları, 1996

Arens Alvin A. Loebbecke James K., Auditing, Eight Edition, United States Of America, Prentice- Hall, 2000

Ataman Ümit, Genel Muhasebe, 12.basım, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2007

Bozkurt Nejat, Muhasebe Denetimi, 4.Basım, İstanbul, Alfa Yayınları, Mart 2006

Cook John W., Winkle Gary M., Auditing, 3.Edition,By Houghton Mifflin Company, New Jersey,USA, 1984,

Charmichael Douglas R., Willigham John J., Schaller Carol A., Auditing Concepts And Methods, Sixth Edition, United States Of America, The Mcgraw-Hill,1996

Coşkun Yener, Self Discipline in Financial İnstitutions, Capital Market Boards Of Turkey, Yayın No: 205, Ankara, September 2007

Çalgan Erkan, Mentеше Erkan, Işiloğlu Fatma, Toroslu M.Vefa, Özcan Mukaddes, Gülmez Kanpak Nurgül, Savaş Şükrü, Onur Zehra Julide, Ağca Zekiye, Muhasebe Denetimi, No: 113, İstanbul, İSMMO Yayınları, 2008

Çelik Aytekin, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, 1.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, Mart 2005

Çetiner Ertuğrul, Yönetim Muhasebesi, 1.Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, Şubat, 2008

Çömlekçi Ferruh, Muhasebe Denetimi, 3.Baskı, No:221/144, Eskişehir, Eskişehir İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1980

Çömlekçi Ferruh, Yılcı Münevver ve Erdoğan Nurten, Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, 4.Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, Ekim, 2009

Denetim İlke Ve Esasları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2.Baskı

Deloitte, Uluslar Arası İç Denetim Standartları (Mesleki Uygunluk Çerçevesi), Türkiye İç Denetim Standartları, İstanbul, 2008

Don R. Maryanne M. Mowen, Cost Management, 2.Edition, South Western College Publishing, USA, 1997

Doğmuş M. Didem, Avrupa Birliğinde İç Denetim Sistemi, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği Ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma Ve İnceleme Serisi:2, Ankara, 2010

Erdoğan Melih, Denetim, Maliye Ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı, yayın no:20, Ankara, Şubat 2005

Erdoğan Simay, İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi, DPT Uzmanlık Tezleri, Ankara, 2009

Elder Randal J., Beasley Mark S., Arens Alvin A., Auditing And Assurance Services , Thirteenth Edition,London, Pearson Prentice Hall,2009

Ergin Hüseyin, Denetim, Yayın No: 26, Kütahya, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, 2007

Ergül Nuray, Financial Accounting, 1.Basım, İstanbul, Beta Yayınları, Ekim 2007

Güredin Ersin, Denetim, 5.Basım, İstanbul, Beta Yayınları, Haziran 1993

Gökçen Gürbüz, Genel Muhasebe İlkeleri ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları, 2.Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, Eylül 2009

Hayes Rick, Dassen Roger, Schilder Arnold, Wallage Philip, Principles Of Auditing, Second Edition, Prentice Hall,London, 2004

Hargie Owen ve Tourish Dennis ,Auditing Organizational Communication, Second Edition, 2009

Holmes Arthur W., Overmyer Wayne S., Auditing, , 8.Edition, England, Irwin Dorsey International, 1975

Hornigren Charles T., Foster George, Datar Srikant M., Cost Accounting, 9.Edition, United States Of America,, Prentice Hall International, 1997

Kaval Hasan, Uluslar Arası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri, 2. Basım, Ankara, Gazi Kitabevi, 2005

Kaval Hasan, Muhasebe Denetimi, 3.Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, Kasım 2008

Kepekçi Celal, Bağımsız Denetim, 4.Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2000

Kepekçi Celal, İşletmelerde İç Kontrol Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, İktisadi Ve İdari İlimler Akademisi Yayınları, No:25/171, Eskişehir, 1982

Konrath Lary F., Auditing: A Risk Analysis Approach, 5. Edition, University Of Toledo, South- Western, 2001

Kardeş Seval, Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’de Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, 1.Baskı, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, No:29, Mart 1996

Kavut Lerzan, Taş Oktay ve Şavlı Tuba, Uluslar Arası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, Yayın No: 130, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2009

Lazol İbrahim, Genel Muhasebe, 11. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2006

Paula F.Clive De, Attwood Frank A., Auditing, Fifteenth Edition, London, Pitman Publishing, 1976

Ulusoy Yasin, Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim, 1.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2007

Uzay Şaban, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri, 1. Basım, Yayın No: 132, Ankara, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, 1999

Whittington O.Ray ve Pany Kurt, Principles Of Auditing, 12. Edition, Singapore, Mcgraw-Hill,1998

Wolf Emile , Auditing Today, 8. Edition, Prentice Hall Europe, England, 1997

Yavaşoğlu Mustafa, Bağımsız Denetim, 1.Basım, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001

Yurtsever Gürdoğan, Bankacılığımızda İç Kontrol, Türkiye Bankalar Birliği Yayınları, Yayın No: 256, İstanbul, 2008

YAYINLANAN TEBLİĞ, YÖNETMELİK, KANUNLAR

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, madde 4, Seri:X, No:22,
www.spk.Gov.Tr, Erişim Tarihi (12.06.2006)

Sigortacılık ve Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, 2.Bölüm, Sayı: 26934,
12.07.2008

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No:
3568, Kabulü: 01.06.1989, RG Yayın Tarihi: 13.06.1989

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)
S.50

BİLDİRİLER

Dural Fatih, "Denetçilerin ve Denetim Kurumlarının Sorumlulukları", XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, İstanbul, TURMOB, 10-12 Ekim 2002

Uysal Özgür Özmen, "Muhasebe Uygulamalarında Etik ve Kamuyu Aydınlatma", Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Marmara Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi, Bodrum-Muğla, 29 Mayıs-02 Haziran 2002

Uzay Şaban, "İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler", Muhasebe- Eğitim: Eğilim Ve Etkileşimler, XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Gazi Üniversitesi, Antalya, 21-25 Mayıs 2003

Tümer Sabri, "YMM'lik Mesleğinin Vergi Denetimindeki Yeri", Yeminli Mali Müşavirlik Denetim Ve Tasdik Sempozyumu, Antalya, TÜRMOB Yayınları-376, 13-17 Mayıs 2009,

TEZLER

Delice Volkan, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Öngörülen İç Kontrol Sistemi ve Örnek Bir Uygulama, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, 2008

Dönmez Adnan, “Ülkemizde Bağımsız Dış Denetim Sürecinin İşleyişine İlişkin Bir Değerlendirme”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya, 2002

Demirel Ahu, Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Bir Uygulama Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, SBE, 2007, S.13

Ertürk Ayşe, “İşletmelerde Hata ve Hileyi Önlemede İç Kontrol Sisteminin Etkililiği Ve Bir Uygulama”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2010.

Günel Ali Alper, Üretim İşletmelerinde İç Kontrol ve Bir Uygulama, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010.

Muğal Elif, “Uluslar Arası Denetim Standartları ve Kurumsal Yönetim Açısından Türkiye’de Muhasebe Denetimi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2007

Koksal Aytac, “Bağımsız Denetim Sözleşmesi”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008

Uzun Fatih Bayram, “Hayat Sigorta Şirketlerinde Bağımsız Denetim, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Yıldız Teknik Üniversitesi, İstanbul, 2010

.

MAKALELER

Canadian Institute Of Chartered Accountants, Using The Work Of Internal Audit, CA Magazine. Toronto: Oct 1993. Vol. 126, Iss. 9, P. ED1

Joan A.Cezair, "How Independent Can An External Auditor Really Be?" , Internal Auditing, Abi/Inform Global, Mar/Apr 2010

Sam M. Mccall, "The Auditor As Consultant", Abi/ Inform Global, Dec 2002

The Internal Control Explosion, International Journal Of Auditing, 4:101-109 (2000),

SÜRELİ YAYINLAR

Akışık Orhan, “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, Cilt:4, Sayı:14, Ocak 2005.

Aksoy Tamer, “Ulusal Ve Uluslar Arası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:72, SMMMO Yayın Organı, Eylül 2005.

Arı Mustafa, “Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenilirliği, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi”, İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:4, Sayı:1, Eskişehir, Ekim 2009.

Dönmez Adnan ve Ersoy Ayten, “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, BİLİG, Sayı:36, 2006.

Gökalp Füsün “Genel Hatlarıyla Sarbanes Oxley Kanunu ve Türkiye’deki Şirketlere Etkisi ”, Analiz, Muhasebe-Finansman Araştırma Ve Uygulama Dergisi, Cilt:5, Sayı:14, Ekim 2005.

Ozansoy Ahmet, “SMMM ve YMM’lerin Sorumlulukları”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:176, Ağustos 2007.

Ömürbek Vesile, Altay Sevil Özge, “Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.16, Sayı:1,2011.

Öndeş Turan, “Firmalarda İç Denetim ve Noksanlık- Fazlalık İlişkisi”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:23, Sayı:2, 2009.

Öztürk Can, “Uluslar Arası Standartlar Çerçevesinde Denetim ve Benzeri Hizmetler”, Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, TÜRMOB Yayınları, Sayı:25, Ankara, Mayıs 2008.

Demirbaş Mahmut, “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:4 Sayı:7 Bahar 2005

Erdoğan Murat, “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği” Doğu Üniversitesi Dergisi, Doğu Üniversitesi Yayınları, Cilt:3, Sayı:1, İstanbul, Mayıs 2002

Korkmaz Ümit, “Kamuda İç Denetim”, Bütçe Dünyası Dergisi, Cilt:2, Sayı:25, Ankara, Bahar 2007

Kesik Ahmet, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (KOSBED), Sayı:9, Ocak 2005.

Kepekçi Celal, Tasdikten Doğan Sorumluluk ve Denetim Riski, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Sayı1-2, Cilt: 50, 1995

Uçar Süleyman, “ İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Değişen Yönu”, Mali Çözüm Dergisi, Cilt:13, Sayı:63, İSMMMO Yayın Organı, İstanbul, Nisan-Mayıs-Haziran 2003.

İNTERNET KAYNAKLARI

Bağımsız Denetim Nedir?,

http://www.denetimnet.net/Pages/ttk_bagimsiz_denetim_nedir.aspx, (Erişim Tarihi 17.03.2011)

Eser Sevinç, Bağımsız Denetimin Amacı Ve Genel İlkeleri,

http://ymm.net/blogs/bamsz_denetim/archive/2009/04/10/ba-ms-z-denetimin-amac-ve-genel-ilkeleri.aspx 05.03.2010 , (Erişim Tarihi: 26.05.3011)

Kenger Erdal, denetçi yardımcıları eğitim notu,

http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d2, (Erişim Tarihi; 04.04.2011)

<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/denter.htm> , (Erişim Tarihi: 20.04.2011)

<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1#konu2&submenuheader=null> , (Erişim Tarihi: 19.04.2011)

Muhasebe Denetimi, Denetim Standartları, <http://www.denetim.org/> erişim tarihi 20.04.2011

“Muhasebe, Denetim Ve Etik Kurallar”, Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Lisansı Eğitimi, Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği (TSPAKB), Aralık 2002, http://www.tspakb.org/docs/egitim_notlari/sp_mevzuat_ileri.pdf, (Erişim Tarihi: 09.04.2011)

Muhasebe Denetimi, <http://www.denetim.org/>, (Erişim Tarihi; 09.04.2011)

Türk Dil Kurumu Sözlüğü,

<http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&ayn=bas&kelime=denetim>), (Erişim Tarihi: 24.10.2010)

Uzun Ali Kamil, Deloitte, <http://www.denetimnet.net> , (Erişim Tarihi: 25.05.2011)

Auditing Dictionary of Terms”, <http://www.ais-cpa.com/glosa.html>, (Erişim Tarihi: 30.05.2011)

