T.C.
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

İÇ KONTROL İLE İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİNİN DIŞ DENETİM SÜRESİNE ETKİSİ

SERPİL YILDIRIM

TEZ DANIŞMANI
DOÇ. DR. BATUHAN GÜVEMLİ

EDİRNE 2014

T.C.
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI
YÜKSEKLİSANS TEZİ

SERPİL YILDIRIM tarafından hazırlanan **İÇ KONTROL İLE İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİNİN DIŞ DENETİM SÜRESİNE ETKİSİ** Konulu **YÜKSEK LİSANS** Tezinin Sınavı, Trakya Üniversitesi Lisansüstü Eğitim- Öğretim Yönetmeliği'nin 15.-16. Maddeleri uyarınca **03.06.2014 Salı** günü saat **11.00**'da yapılmış olup, tezin *.Kabul edilmesine..... **OYBİRLİĞİ/OY~~ÇOKLUĞU~~** ile karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYELERİ	KANAAT	İMZA
Prof. Dr. Kıymet TUNCA ÇALIYURT	Kabul edilmesine	
Doç. Dr. Adil OĞUZHAN	Kabul edilmesine	
Doç. Dr. Batuhan GÜVEMLİ (Danışman)	Kabul edilmesine	

* Jüri üyelerinin, tezle ilgili kanaat açıklaması kısmında "Kabul Edilmesine/Reddine" seçeneklerinden birini tercih etmeleri gerekir.

T.C
YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
ULUSAL TEZ MERKEZİ

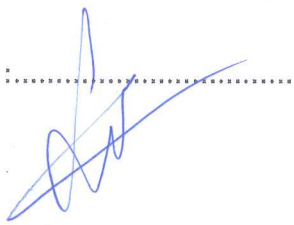
TEZ VERİ GİRİŞİ VE YAYIMLAMA İZİN FORMU

Referans No	10038833
Yazar Adı / Soyadı	SERPİL YILDIRIM
Uyruğu / T.C.Kimlik No	TÜRKİYE / 30008023152
Telefon	5532182127
E-Posta	serpilyildirim@windowslive.com
Tezin Dili	Türkçe
Tezin Özgün Adı	İç Kontrol İle İç Denetimin Etkinliğinin Dış Denetim Süresine Etkisi
Tezin Tercümesi	The Effect of Efficiency of Internal Control and Internal Audit on External Audit
Konu	İşletme = Business Administration
Üniversite	Trakya Üniversitesi
Enstitü / Hastane	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Bölüm	
Anabilim Dalı	İşletme Anabilim Dalı
Bilim Dalı	Muhasebe Ve Denetim Bilim Dalı
Tez Türü	Yüksek Lisans
Yılı	2014
Sayfa	140
Tez Danışmanları	DOÇ. DR. BATUHAN GÜVEMLİ 44914401850
Dizin Terimleri	Denetim=Control ; Bağımsız denetim=Auditing ; İç denetim=Internal control
Önerilen Dizin Terimleri	
Kısıtlama	Yok

Yukarıda bilgileri kayıtlı olan tezimin, bilimsel araştırma hizmetine sunulması amacı ile Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi Veri Tabanında arşivlenmesine ve internet üzerinden tam metin erişime açılmasına izin veriyorum.

05.06.2014

İmza:.....



Tezin Adı: İç Kontrol İle İç Denetimin Etkinliğinin Dış Denetim Süresine Etkisi

Hazırlayan: Serpil YILDIRIM

ÖZET

"İç Kontrol İle İç Denetimin Etkinliğinin Dış Denetim Süresine Etkisi" başlıklı bu tezin amacı; iç kontrol ve iç denetimin bağımsız denetimle olan bağlantısını ortaya koyarak, etkin çalışan iç kontrol ve iç denetimin bağımsız denetimin süresine etkisi konusunda bilgiler elde etmek ve böylece işletmelerde iç kontrol ve iç denetim bilincinin oluşmasına katkı sağlamaktır.

Tezde ilk olarak iç kontrol, iç denetim ve bağımsız denetim kavramları incelenmiş, etkin işleyen iç kontrol ve iç denetimin bağımsız denetime fayda sağlayıp sağlamadığı kaynaklarla ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Yapılan anket çalışması ile de etkin çalışan iç kontrol ve iç denetimin bağımsız denetimin süresi üzerindeki etkisi saptanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın sonucunda iç kontrol ve iç denetimin etkinliğinin, bağımsız denetim için önemli bir faktör olduğu görülmüştür. Bağımsız denetçiler iç kontrol sistemini incelemeye ve etkinliğini değerlendirmeye önem vermektedirler. İç kontrol ve iç denetimin etkin çalışması durumunda bağımsız denetim süresinin kısaldığı görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Bağımsız Denetim, İç Denetim, İç Kontrol

The Name Of The Thesis: The Effect of Efficiency of Internal Control and Internal Audit on External Audit

Prepared by: Serpil YILDIRIM

ABSTRACT

The aim of this thesis titled "The Effect of Efficiency of Internal Control and Internal Audit on External Audit" is to obtain information about the effect of internal control and internal audit working efficiently on independent audit period by presenting the relation of internal control and internal audit with the independent audit, and in this way, to help to create an awareness of internal control and internal audit.

In this thesis, first of all, the concepts of internal control, internal audit, and independent audit were examined, and whether internal control and internal audit working efficiently help independent audit was tried to be examined by various sources. In addition, with a questionnaire, the effect of internal control and internal audit working efficiently on independent audit was tried to be determined.

As a result of the study, it was seen that the efficiency of internal control and internal audit is an important factor for independent audit. İndependent auditors give importance to examining and evaluating of internal control system. It was seen that when the internal control and internal audit works efficiently, independent audit period shortens.

Key Words: Audit, External Audit, Internal Audit, Internal Control

TEŞEKKÜR

Çalışmam sürecinde bilgi birikimi ve ilgisini eksik etmeyerek bana destek olan tez danışmanım Doç. Dr. Batuhan Güvemli' ye sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Tez çalışmamın bir bölümünde bana destek olup sonrasında rahatsızlanan değerli hocam Prof. Dr. Fehmi Yıldız'a çok teşekkür eder, Allah'tan acil şifalar dilerim.

Tezimdeki hatalarımın düzeltilmesi aşamasında bana yol gösteren ve yardımlarını esirgemeyen sayın hocalarım Prof. Dr. Kıymet Tunca Çalıyurt ve Doç. Dr. Adil Oğuzhan' a teşekkürü bir borç bilirim.

Alan çalışmasında ankete katılarak çalışmama destek olan tüm kurum ve kuruluşların değerli denetim meslek mensuplarına çok teşekkür ederim.

Yüksek lisans eğitimim süresince bana gösterdikleri sabır, destek, ilgi ve sonsuz sevgilerinden dolayı babam Aptullah YILDIRIM, annem Yasemin YILDIRIM, kardeşim Seda BODUR, dostum Ayşe EĞE ve nişanlım Burak ŞENTÜRKEN'e tüm kalbimle teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ **1**

Problem **3**

Amaç **3**

Önem **3**

Sayıltılar **3**

Sınırlılıklar **4**

Tanımlar **4**

Kısaltmalar **5**

1. BÖLÜM

İÇ KONTROL

1.1 Kontrol Kavramı 7

1.2 İç Kontrol Yapısının Tanımı 8

1.3 İç Kontrol Yapısının Amaçları 11

1.4 İç Kontrol Yapısının Önemi 12

1.5 Etkin İç Kontrol Yapısının Unsurları 13

1.6 İç Kontrol Yapısının Etkinliği 17

1.7 İç Kontrol İle İlgili Düzenlemeler 18

1.7.1 Dünya' daki Düzenlemeler 19

1.7.2 TTK' daki Düzenlemeler 20

1.8 İç Kontrol Ve Bağımsız Denetim İlişkisi 21

1.8.1 Bağımsız Denetçilerin İç Kontrol Sistemini İncelemesi 22

1.8.2 İç Kontrol Yapısının İncelenmesinde Kullanılan Yöntemler 23

2. BÖLÜM

İÇ DENETİM

2.1 İç Denetim Kavramı 27
2.2 İç Denetimin Türleri 29
2.3 İç Denetimin Yararları 30
2.4 İç Denetimin Unsurları 31
2.5 İç Denetimin Amaçları 32
2.6 İç Denetimin Kapsamı 34
2.7 İç Denetimin Uygulanma Nedenleri 35
2.8 İç Denetimin Etkinliği 37
2.9 İç Denetim Hakkında Farkındalık Yaratılması 39
2.10 İç Denetim Ve Bağımsız Denetim İlişkisi 40
2.10.1 Bağımsız Denetçi- İç Denetçi İşbirliği ve Bağımsız Denetçinin İç Denetçiyi Değerlendirmesi 41
2.10.2 Denetim Çalışmalarında İşbirliğinin Yararları 44
2.11 İç Denetçi Kavramı 45
2.11.1 İç Denetçilik Mesleği Ve İç Denetçi 45
2.11.2 İç Denetçinin Nitelikleri 46
2.11.3 İç Denetçinin Görev ve Sorumlulukları 48
2.12 Uluslararası İç Denetim Mesleki Standartları 50
2.13 TTK'da İç Denetim İle İlgili Düzenlemeler 51

3. BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM

3.1 Denetim Kavramı 53
3.2 Bağımsız Denetimin Gelişimi 55
3.3 Bağımsız Denetçinin Nitelikleri 57

3.4 Bağımsız Denetim Kuruluşları 58
3.5 Denetim Türleri 60
3.5.1 Amaç Yönünden Denetim Türleri 62
3.5.2 Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri 64
3.6 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları 67
3.6.1 Genel Standartlar 68
3.6.2 Çalışma Alanı Standartları 70
3.6.3 Raporlama Standartları 73
3.7 Denetim Riski 75
3.8 Denetim Süreci 76
3.9 Denetim Kanıtları 80

4. BÖLÜM

TÜRKİYE'DE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN DIŞ DENETİM SÜRESİNE ETKİSİ KAMU GÖZETİM KURUMU ÖRNEĞİ

4.1 Araştırmanın Amacı 83
4.2 Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi 83
4.3 Anket Formunun Hazırlanarak Anketin Uygulanması 84
4.4 Verilerin Analiz Yöntemi 84
4.5 Araştırmada Elde Edilen Bulguların Yorumlanması 85

SONUÇ 108

KAYNAKÇA 110

EKLER 123

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1.:İç Denetçinin Değerlendirilmesi Süreci 43
Şekil 2.2.: İç Denetçinin Sorumlulukları 49
Şekil 3.1.: Denetim Süreci 77

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 3.1.: Denetimin Tarihsel Gelişimi..... 56
Tablo 3.2.: Denetim Türleri..... 61
Tablo 3.3.: Miktarı Ve Güvenilirliliğine Etki Eden Unsurlar 81
Tablo 4.1.: Şirketlerin Kuruluş Yıllarına Göre Dağılım 85
Tablo 4.2.: Bir Önceki Yıl Denetlenen İşletme Sayısına Göre Dağılım 86
Tablo 4.3.: Denetim Esnasında Harcanan Ortalama Süreye İlişkin Dağılım..... 87
Tablo 4.4.: Denetlenen İşletmelerin Ne Kadarında Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Mevcut Olduğuna İlişkin Dağılım 87
Tablo 4.5.: İç Kontrol Sistemini Tanımaya Ne Derece Önem Verdiklerine İlişkin Dağılım..... 88
Tablo 4.6.: Denetlenen İşletmelerin İç Kontrole Verdikleri Önemin Yıllar İtibarıyla Artış Gösterip Göstermediğine İlişkin Dağılım 89
Tablo 4.7.:İlk Defa Yapılan Denetimlerde İç Kontrol Sistemini Tanıma ve Değerlendirme İçin Ayrılan Süreye İlişkin Dağılım..... 90
Tablo 4.8.: Tekrarlanan Denetimlerde İç Kontrol Sistemini Tanıma ve Değerlendirme İçin Ayrılan Süreye İlişkin Dağılım..... 91
Tablo 4.9 İlk Defa Yapılan ve Tekrarlanan Denetimlerin İç Kontrol Sistemini Tanımaya İlişkin Süreler Çapraz Tablosu..... 92
Tablo 4.10.: Şirketlerin Denetimleri Esnasında İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Değerlendirip Değerlendirmediklerine İlişkin Dağılım..... 93
Tablo 4.11 İç Kontrol Sistemini Tanımaya Verilen Önem ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Değerlendirmeye Yönelik Çapraz Tablo 94
Tablo 4.12.:İç Kontrol Sisteminin Etkin Çalışmadığı Düşünülen İşletmelerde Kontrolleri Değerlendirmek Ayrılan Sürenin Uzatılmasına İlişkin Dağılım..... 95
Tablo 4.13 İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Değerlendirme ve Etkin Çalışmadığında Değerlendirme Süresinin Uzamasına Yönelik Çapraz Tablo 96
Tablo 4.14.:İç Kontrol Sisteminin Olduğu İşletmelerde Denetime Gerek Duymadan Doğruluğu Kabul Edilen Bilgi ve Belgeler Olup Olmadığına İlişkin Dağılım..... 97

Tablo 4.15.: Denetlenen İşletmelerin İç Denetim Departmanına Sahip Olup Olmadığını İlişkin Dağılım 98
Tablo 4.16.: Varolduğu Yerlerde İç Denetimin Yüzdesel Olarak Ne Kadarının Etkin Olduğuna İlişkin Dağılım..... 99
Tablo 4.17.: İç Denetim Faaliyetlerini Anlama ve Değerlendirme Konusunda Çaba Harcayıp Harcamadıklarına İlişkin Dağılım 100
Tablo 4.18 İç Kontrol ve İç Denetimin Değerlendirilmesine Yönelik Çapraz Tablo 101
Tablo 4.19.: Bağımsız Denetim Süresinin Azalması Açısından İşletmelerde İç Denetçi İstihdamını Teşvik Edip Etmediklerine Yönelik Dağılım 102
Tablo 4.20.:İç Denetim Departmanına Sahip İşletmelerde Nitelikli İç Denetim Personeli İstihdamında Yıllar İtibarıyla Artış Olup Olmadığına İlişkin Dağılım.... 103
Tablo 4.21.:İç Denetçinin Çalışmalarına Güvenerek Denetim Süresinden Tasarruf Sağlanıp Sağlanmayacağına İlişkin Dağılım 104
Tablo 4.22.: İç Denetimlerde Bağımsızlığın Sağlanma Derecesine İlişkin Dağılım 104
Tablo 4.23.: İç Denetçilerle Tam Bir İşbirliğinin Sağlanıp Sağlanamadığına İlişkin Dağılım..... 105
Tablo 4.24.: İç Denetim Personelinin Yardımlarına İhtiyaç Duyulup Duyulmadığına İlişkin Dağılım 106
Tablo 4.25 Etkin Çalışan İç Denetimin, Denetim Riskini Düşürmede Etkili Olup Olmayacağına İlişkin Dağılım 106

GİRİŞ

Küreselleşme beraberinde bazı riskleri getirmiş, işletmeler bunları en aza indirmek zorunda kalmıştır. Bu durum, düzenlenmiş mali tabloların denetlenmesi üzerinde duran dış denetimin yanında, muhtemel risklerin önüne geçmeye yönelik bir denetim anlayışını gerekli kılmıştır. Örgüt faaliyetleri yerine daha çok finansal tablolar üzerinde duran dış denetimin işletmenin risklerden korunmasını sağlaması beklenememektedir. Bu sebeple, örgüt faaliyetlerinin direkt örgüt içinden incelenmesi ve değerlendirilmesine duyulan ihtiyaç artmıştır. Bu ihtiyaç standartlar çerçevesinde ve sistemli işleyen iç denetim birimlerinin kurulmasını zorunlu hale getirmiştir(Aslan, 2010: 65). İç denetim, kuruluşa hizmet sağlamak amacıyla o kuruluşun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için kuruluşun bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu şeklinde de tanımlanabilir(Özeren, 2000: 1)

İç kontrol, organizasyonların etkinliği ve verimliliği, finansal raporlama sisteminin güvenilirliliği ve yasal düzenlere uygunluk sağlamak ve bu konuda makul güvence elde etmek amacıyla, işletme organizasyonunda yönetim kurulu, yöneticiler ve çalışanlar tarafından yönlendirilen bir sistemdir (Uzun, 2013b). İç kontrol işletmeyi kayıp, hile ve zararlardan korumak amacıyla yönetim tarafından oluşturulmuş politika ve prosedürlerdir. İç kontrol prosedürleri yönetim tarafından oluşturulur fakat uygulanması tüm çalışanları kapsar.

Bağımsız denetim, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin finansal raporlama standartlarına uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor hazırlamak amacıyla bağımsız ve uzman kişi tarafından gerçekleştirilen kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir. (Bozkurt, 2006: 23). Tanımdan da anlaşılacağı üzere denetim bir karşılaştırma sürecidir. Mali tabloların finansal raporlama standartlarına uygunluğu karşılaştırılır ve denetçi bu karşılaştırma sonucunda bir görüş oluşturur. Bunu yapacak olan kişinin gerekli mesleki eğitimi alıp, denetçi olabilme şartlarını sağlamış olması gerekir. Bunun yanında denetçinin kaliteli ve

standart bir denetim yürütebilmesi için genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak denetim faaliyetini yerine getirmesi beklenir. Denetçi, denetimin amacına hizmet edecek kanıtları elde ettikten sonra bunları değerlendirir, ve son olarak görüşlerini bildirdiği raporunu hazırlayıp sunarak denetim faaliyetini sonlandırır.

Bu çalışmada bağımsız denetim, iç denetim ve iç kontrol ile ilgili bilgiler verilmiş. Daha sonra yapılan anket çalışması ile de, etkin çalışan iç kontrol ve iç denetimin bağımsız denetimin süresiyle bağlantısı ile ilgili bilgiler elde edilmeye çalışılmıştır.

Bu çalışma beş bölümden oluşmaktadır:

Birinci bölümde iç kontrol, ikinci bölümde ise iç denetimden bahsedilmiş, böylece okuyucunun zihninde iç kontrol ve iç denetim kavramlarının oturtulması amaçlanmıştır.

Üçüncü bölümde bağımsız denetimden bahsedilmiş, iç kontrol ve iç denetimin bağımsız denetim içindeki yeri gösterilmeye çalışılmıştır.

Dördüncü bölümde iç kontrol ve iç denetimin bağımsız denetim içindeki yeri ve etkin çalışan iç kontrol ve iç denetimin bağımsız denetimin süresine ne şekilde etki yaptığı konusunda bilgi edinmeye yönelik anket kullanılmak suretiyle yapılan araştırma ve sonuçları irdelenmiştir.

Sonuç kısmında ise tez konusu ve yapılan anketle ilgili varılan sonuçlar belirtilmiştir.

Problem

Küreselleşme beraberinde bazı riskleri getirmiştir. İşletmelerin de bu riskleri en aza indirmeleri gerekmektedir. Bunun için işletmelerin yapmaları gereken şey etkin iç kontrolle birlikte bünyelerinde etkin çalışan iç denetim birimleri kurmalarıdır. Bu noktada problem; işletmelerin bu konuda bilinçli olmayışıdır. Çoğunluğu kendi içinde uyguladıkları iç kontrol prosedürlerini yeterli görmekte ve bir iç denetim birimi kurmanın gereksiz olduğunu düşünmektedirler.

Amaç

Tezin amacı; iç kontrol ve iç denetimin bağımsız denetimle olan bağlantısını ortaya koyarak, etkin çalışan iç kontrol ve iç denetimin bağımsız denetimin süresine etkisi konusunda bilgiler elde etmek ve böylece işletmelerde etkin iç kontrol ve iç denetim bilincinin oluşmasına katkı sağlamaktır.

Önem

Günümüzde denetim sektöründe önemli değişim ve gelişmeler yaşanmaktadır. Hem bağımsız denetçilerin hem de bağımsız denetime tabi şirketlerin bu değişim ve gelişime ayak uydurmaları beklenmektedir. Ancak işletmelerin iç denetim ve iç kontrol konusunda yeterli bilince ulaşmadıkları görülmektedir. Bu açıdan bakıldığında bu çalışma, şirketlerin etkin iç denetim ve iç kontrolün yararlarını görmeleri ve bu konuda bilinçlenmeleri açısından önem taşımaktadır.

Sayıltılar

Araştırmanın frekans tabloları ile gösterilebilmesi açısından örneklem sayısı yeterlidir. Bununla birlikte araştırmanın ülkenin belli bir bölümüne değil de

tamamına uygulanmış olması daha anlamlı değerlendirmeler yapıldığını göstermektedir.

Sınırlılıklar

Türkiye' de regresyon ve korelasyon analizlerinin yapılabilmesine imkan tanıyacak sayıda bağımsız denetim şirketinin olmayışı ve bu yöntemlerin uygulanamaması önemli bir sınırlılıktır. Bununla birlikte anketlerde cevaplanma oranının düşük olması da sınırlılık olarak sayılabilir.

Tanımlar

İç Kontrol: Organizasyonların etkinliği ve verimliliği, finansal raporlama sisteminin güvenilirliliği ve yasal düzenlere uygunluk sağlamak ve bu konuda makul güvence elde etmek amacıyla, işletme organizasyonunda yönetim kurulu, yöneticiler ve çalışanlar tarafından yönlendirilen bir sistemdir (Uzun, 2013b).

İç Denetim: Kuruluşa hizmet sağlamak amacıyla o kuruluşun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için kuruluşun bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu şeklinde tanımlanabilir(Özeren, 2000: 1)

İç Denetçi: Denetim faaliyetini yürüten, gerekli mesleki bilgi ve deneyime sahip, yüksek ahlaki nitelikler taşıyan uzman ve bağımsız kişidir(Alptürk, 2008: 34).

Bağımsız Denetim: Bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin finansal raporlama standartlarına uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor hazırlamak amacıyla bağımsız ve uzman kişi tarafından gerçekleştirilen kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir. (Bozkurt, 2006: 23)

Kamu Denetimi: Kamu kurumlarında çalışıp, kamu yararına denetim yapan kişilerin yaptığı denetime verilen addır (Kavut vd., 2009: 38).

Denetim Riski: Önemli yanlışlıkların hakim olmasına rağmen bir mali tablo hakkında denetçinin istemeden olumlu görüş verme riskidir(Güven, 2008: 77).

Kısaltmalar

AICPA: The American Institute of Certified Public Accountants- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü

CEO: Chief Executive Officer- İcra Kurulu Başkanı

CFO: Chief Financial Officer- Finans Grubu Başkanı

COSO: Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission- Treadway Komisyonuna Sponsor Kuruluşların Komitesi

GKGMİ: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

IIA: The Institute of Internal Auditors - İç Denetim Enstitüsü

KGK: Kamu Gözetimi Kurumu

SOX: Sarbanes Oxley Act- Sarbanes Oxley Yasası

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TİDE: Türkiye İç Denetim Enstitüsü

TTK: Türk Ticaret Kanunu

1. BÖLÜM

İÇ KONTROL

Çalışmanın bu bölümünde "iç kontrol" ile ilgili bilgiler verilecektir. Bu kapsamda; kontrol kavramı, iç kontrol yapısının tanımı, iç kontrol yapısının amaçları, iç kontrol yapısının önemi, etkin iç kontrol yapısının unsurları, iç kontrol yapısının etkinliği, iç kontrol ile ilgili düzenlemeler, iç kontrol ve bağımsız denetim ilişkisi açıklanacaktır.

1.1 Kontrol Kavramı

Genel anlamda kontrol; bir kişi, örgüt veya konu üzerinde hâkimiyet kurmayı ve onu istenilen yöne yöneltmeyi amaçlayan bir yöntem ve davranıştır. Kontrol, sistem içinde yerleşmiş halde bulunan faaliyetlerdir. Daha ziyade işlem ve kayıtların yapıldığı sırada uygulanır ve süreklilik gösterir(Yılancı, 2006: 4)

Kontrol kavramı çok geniş kapsamlı bir terim olup, gözetme ve gözaltında bulundurma anlamlarını da taşımaktadır. İşletmecilik anlamında kontrol ise, öngörülen ile meydana gelen arasında sürekli olarak yapılan karşılaştırmaların sonuçlarını ifade etmektedir(Özer, 2010: 53)

Muhasebe literatüründe denetim ile kontrol kavramı farklı anlamlarda kullanılmaktadır. Kontrol kavramı olaylara, faaliyetlere ve kişilere etki edebilme gücüne sahip olma anlamını karşılamaktadır. Örneğin; enflasyonun kontrol altına alınması fiyat artışına etki edildiğini göstermektedir. İşletmelerde de yürütülmekte olan faaliyetlere bazı yöntem ve araçlar vasıtasıyla etki edilebilmektedir. İşletmenin amaçlarına ulaşması için işletme yönetimi tarafından alınan önlemler ve uygulanan yöntemlere "kontrol usul ve yöntemleri" adı verilmektedir. (Kepekçi, 2004: 65).

1.2 İç Kontrol Yapısının Tanımı

İç kontrol sistemi örgütün çalışma sistemlerinden biridir. İç kontrol sisteminin uygunluğu, dış koşullar veya içsel faktörlerde bir değişiklik olduğunda bu sistemin organizasyondaki adaptasyon yeteneğine bağlıdır. İç kontrol şirketler tarafından daha çok ilgi görmeye başlamıştır ve birçok firmada artan bir ihtiyaç söz konusudur. İç kontrolün bilgi şeffaflığı ve güvenilirliğini sağladığı inancı vardır(Ninlaphay- Ngamtampong, 2013: 173).

Sarbanes- Oxley altında halka açık şirketlerin risk değerlendirmesi ve kontrollerin değerlendirmesini yapmaları gerekmektedir. Küçük kurumlar ve özel şirketler iç kontrol sistemlerinin uygulanması yoluyla etkinlik ve organizasyon verimliliğinde iyileştirmeler gerçekleştirmektedir(Schaefer-Mousa, 2013: 1).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 1999 yılında yapılan tanıma göre;

"İç kontrol bir örgüt yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, finansal tablolar ile ilgili raporlar dahil olmak üzere finansal raporlama ve iç ile dış kullanıma ilişkin diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan, organizasyon faaliyetlerinde devamlılık temelinde bir seri eylem ve aktivite olan mutlak olmayan fakat makul güvence sağlayan organizasyon yönetiminin önemli bir parçasıdır."

Diğer bir tanıma göre iç kontrol, organizasyonların etkinliği ve verimliliği, finansal raporlama sisteminin güvenilirliliği ve yasal düzenlemelere uygunluk sağlamak ve bu konuda makul güvence elde etmek amacıyla, işletme organizasyonunda yönetim kurulu, yöneticiler ve çalışanlar tarafından yönlendirilen bir sistemdir. Tanımdan anlaşılacağı üzere iç kontrol, bir organizasyonunun aşağıdan yukarıya, yukarıdan aşağıya her kesimini kapsar (Uzun, 2013b).

İç kontrol, hedefleri gerçekleştirmek için yararlanılan plan, metot ve prosedürleri kapsar. Bu suretle de performansa dayalı yönetime katkı sağlar. Bunun yanında iç kontrol varlıkları korumada, hata ve yolsuzlukları önleme ve ortaya çıkarmada ilk savunma hattı olarak görev alır(Demirbaş, 2005: 169) İç kontrol işletmeyi kayıp, hile ve zararlardan korumak amacıyla yönetim tarafından oluşturulmuş politika ve prosedürlerdir.

Kontrol tercihe bağlı bir yönetim yaklaşımı ve türü değildir. Kontrol bir yönetim fonksiyonudur. Bir şirketi nasıl yönetirseniz yönetin her halükarda etkin bir iç kontrol sistemi kurmanız gerekmektedir. Planlama, örgütleme, yöneltme, koordinasyon ve kontrol (denetim) yöneticilerin vazgeçemeyeceği unsurlardır (Kaya, 2012a).

İç kontrol sistemi ile işletme fonksiyonları alt fonksiyonlara ayrılmakta, her fonksiyona farklı kişiler verilerek kişilerin birbirini kontrol etmeleri sağlanmakta, iyi belge kayıt ve raporlama sistemi ile kişilerin sorumlulukları belirlenmekte, hata ve hileler önlenmekte, varlıklara erişim kısıtlanarak örgütte kayıplara ve kötü niyetli davranışlar engellenmektedir(Aslan, 2010: 69). Dolayısıyla işletmenin kendi kendini kontrol etmesi sağlanmış olmaktadır.

İç kontrol, yönetsel ve muhasebe kontrolü olarak ikiye ayrılmaktadır. Yönetsel kontrol; örgüt planını, yönetimin onayını ve yetki aktarmasını gerektiren çeşitli karar işlemleri ile ilgili yordam ve kayıtları kapsamaktadır. Muhasebe kontrolü ise, örgütün planı, finansal kayıtların güvenilirliliği ve varlıkların korunması ile ilgili yordam ve kayıtları içermektedir(Alptürk, 2008: 14).

Bağımsız denetçinin işletmenin iç kontrol yapısını kavraması gerekir. Bağımsız denetçi, muhtemel önemli yanlışlık türlerini belirleme, önemli yanlışlık riskini etkileyen faktörleri gözden geçirme ve ilave bağımsız denetim tekniklerinin zamanlama, kapsam ve yapısını tasarlama süreçlerinde iç kontrol sistemi ile ilgili olarak elde ettiği bilgilerden yararlanır(Deha Eğitim Kurumları, 2011: 455). İç

kontrol sistemini incelenmesi gerektiği çalışma alanı standartları arasında da şart koşulmuştur.

İç kontrol(Özeren, 2002: 3);

- **Faaliyetlerin sürekli biçimde ayrılmaz bir parçasını oluşturur.**

  İç kontrol tek bir olay değil, bütün örgüt faaliyetlerinde oluşur ve devamlılık gösterir. Kuruluş içinde ayrı bir sistem olmaktan çok, yönetimin faaliyetlerini düzenleme ve yönlendirmede yararlandığı sistemlerin ayrılmaz bir parçasıdır. Bu bakımdan iç kontrol, yöneticilerin kurumu çalıştırmalarına ve amaçlarını gerçekleştirirken süreklilik sağlamalarına yardımcı olmak üzere alt yapının bir parçası olarak inşa edilen bir yönetim kontrolüdür.

- **Kişiler tarafından gerçekleştirilir.**

  İç kontrolü kişiler gerçekleştirir. İç kontrolün başarılı olmasının sorumluluğu bütün yöneticilere düşmektedir. Yönetim amaçları belirler, kontrol mekanizmalarını oluşturur, faaliyetleri uygulamaya koyar ve kontrolü izler ve değerlendirir. Bunun gerçekleştirilmesinde örgüt içindeki bütün personel de önemli rol oynar.

- **Mutlak değil makul güvence sağlar.**

  Yönetim iç kontrolü tasarlarken maliyet ve faydaları da göz önünde bulundurmalıdır. İç kontrol ne kadar güzel tasarlanıp uygulanmış olursa olsun, bütün amaçların gerçekleştirilmesi konusunda mutlak güvence sağlayamaz. Kontrol dışı faktörler veya yönetimin nüfuzu tüm amaçların gerçekleştirilmesini olumsuz etkileyebilir. Örneğin; insan hataları, karar yada yorum hataları, kontrolden kaçınmak için gizli anlaşmalar yapma buna sebep

olabilir. Bu yüzden iç kontroller amaçları gerçekleştirmede mutlak değil makul güvence sağlar.

Kısaca özetlemek gerekirse iç kontrol, süreç ve iş akışları içine yerleştirilen, kişilerden etkilenen, işletmenin amaçlarına ulaşması için kullanılan bir araçtır (Uzun, 2013b).

1.3 İç Kontrol Yapısının Amaçları

İç kontrol sistemi, bir işletmenin amaçlarının başarılmasına yönelik olarak uygun ve güvenli politika ve faaliyetler üretmeyi hedefler. İç kontrol sisteminin temel amacı, finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak, örgüt faaliyetlerinin kanun ve düzenlemelere uygun olmasını temin etmek, kurumsal faaliyetlerin yeterliliği ve geçerliliğini ortaya koymak ve işletme varlıklarını korumaktır(Özoğlu vd., 2010: 236).

İç kontrol amaçları denetim amaçlarıyla aynı değildir. Denetim amaçları kontrol amaçlarının yeterli olup olmadığını veya bu amaçlara ulaşılıp ulaşılamadığını kapsar. Kontrol amaçları yönetim amaçlarının aynısı olarak görülmelidir(Kepekçi, 2004: 75)

İç kontrol yapısının amaçlarını sıralamak gerekirse(Özeren, 2000: 3);

- Bilginin doğruluğu ve güvenilirliğini sağlamak,
- Politika, plan, prosedür, yasa ve yönetmeliklere uygunluğu sağlamak,
- Varlıkları korumak,
- Kaynakların etkin ve verimli kullanımını sağlamak,
- Faaliyetler ve programlar için belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak

İç kontrol bu amaçlara tam olarak ulaşmayı garanti etmez. İç kontrol süreçleri sözü geçen amaçlara ulaşılmasında idareye güvence verir. Bu sebeple iç kontrolün bu amaçlara ulaşması kurumdan kuruma farklılık gösterebilir(Aksoy, 2008: 6) Dolayısıyla iç kontrol mutlak değil makul güvence sağlamaktadır.

1.4 İç Kontrol Yapısının Önemi

Günümüzde işletmelerin değişen koşullara uyum sağlayabilmeleri ve küreselleşmenin getirdiği rekabet ortamında ayakta durabilmeleri ancak etkin bir yönetim anlayışıyla mümkün olmaktadır. Dolayısıyla etkin yönetim anlayışının en temel unsurlarından biri olan kontrol fonksiyonu da her geçen gün önem kazanmaya devam etmektedir. Küresel rekabete dayanmak için büyüme ve gelişmeyi hedefleyen işletmeler için kontrol, bugünkü uygulamaların etkinliğini ölçen ve bu uygulamaları belirlenen amaca yönlendiren süreç olarak tanımlanabilir. Yönetim anlayışında kontrol kavramının önem kazanmasıyla birlikte, doğru, zamanlı ve tam bilginin önemi daha da artmıştır(Adiloğlu, 2011: 96)Etkin bir iç kontrol sisteminin olmadığı durumlarda kurumun varlıkları çalınabilir, aşırılabilir, aktarılabilir ve yanlış kullanılabilir. Bu da kurumun hedeflerine ulaşmasını engelleyecektir(Özoğlu vd., 2010: 234) Küreselleşme rekabeti, rekabet de daha dikkatli olmayı gerektirmiştir. İç kontrol de bunun bir ürünüdür.

Yöneticiler yönettikleri şirketleri daha iyi kontrol edebilmek için çeşitli yöntemler kullanırlar. Şirketin karlılığını arttırmak, misyonunu gerçekleştirmek ve riskleri azaltmak için iç kontroller uygulamaktadırlar. İç kontrol, şirket yönetiminin hızla değişen ekonomik ve rekabetçi ortamdaki müşteri talep ve önceliklerine ayak uydurabilmesi ve gelecekteki büyümenin yeniden yapılandırılmasına imkan sağlar. (Alpman, 2013)

İç kontrol (Tuan-Memiş, 2007 :3);

- Tam ve doğru bilgiye zamanında ulaşılması,

- Finansal tablolardaki hata riskinin en aza indirilmesi,
- İşin azami güven içinde gerçekleştirilmesi,
- Operasyonların sekteye uğramasına engel olunması konularında yönetime destek olmaktadır

Güçlü bir iç kontrol sistemi ile işletme ve çalışanlar yersiz yere oluşabilecek suçlamalardan korunabilirler ve çalışanlar daha başarılı bir organizasyon içinde yer alarak işletme hedeflerine ulaşmada önemli katkı sağlayabilirler (Rogers, 1999: 1) Yani iç kontrolleri etkin bir şekilde uygulamanın sadece işletmeye değil çalışanlara da yararı büyüktür.

1.5 Etkin İç Kontrol Yapısının Unsurları

COSO modeline göre; kurum faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, mali raporlamanın güvenilirliği ve mevzuata uygunluğunun sağlanması için iç kontrollerin beş temel bileşene göre yapılanması gerekmektedir. Bu temel bileşenlerin alt açılımını oluşturan iç kontrol ilkelerinin yardımıyla kontrol yapılanması sağlanmaktadır. Söz konusu bileşenler; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izlemedir(Uzun, 2009: 3)

Bu sistemde kontrol ortamı temelde yer almaktadır. Kontrol faaliyetleri ve risk değerlendirilmesi yapılırken bilgi ve iletişim kanalları vasıtasıyla gözetimin (izleme) ihtiyaç duyduğu bilgiler sağlanır(Tümer, 2010: 36)

İç kontrol yapısının unsurlarını şu şekilde ifade edilebilir:

- **Kontrol Ortamı**

Kontrol ortamı, tüm diğer unsurları içinde barındıran bir unsurdur. Gücü şirketin yönetim kurulu ve yöneticilerinin tutumlarına dayanır (Ocaklı, 2010: 44).

COSO, iç kontrol ortamının temelinin işletmenin tüm faaliyetlerinin yapılandırılmasında ve risklerin değerlendirilmesinde önemli bir etkisi olduğunu vurgulamaktadır(Moeller, 2009: 33-34). Yönetim ve çalışanlar, iç kontrol ve yönetime yönelik pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturarak devam ettirmelidir(Demirbaş, 2005: 169)

En zayıf genel kontroller kontrol ortamı bileşeninde ağırlıklı olarak bulunmaktadır Hermanson, Smith, Stephans(2012: 34). Kontrol ortamının zayıf olduğu durumlarda kontrol faaliyetleri, zayıflığın etkisini azaltabilir O'Leary, Iselin, Sharma(2006: 71).

- **Risk Değerlendirme**

İç kontrol, iç ve dış nedenler dolayısıyla kurumun karşılaştığı risklerin bir değerlendirmesini yapmalıdır(Özeren, 2002: 8).

Risk değerlendirmesine ilişkin dört ilke mevcuttur. Bunlar (COSO, 2011: 11-12):

- Organizasyon hedeflere ilişkin risk tanımlama ve değerlendirmelerini sağlayacak yeterli netlikteki hedefleri belirler.

- Organizasyonda tanımlı risklerde başarıya kadar, risk yönetiminin nasıl yapılacağı bu nesnelere karşın varlık ve risk analizleri baz alınarak hesaplanır.

- Organizasyon hedeflere ulaşmada risklerini değerlendirirken dolandırıcılık için potansiyel olanları dikkate alır

- Organizasyon önemli ölçüde iç kontrol sistemini etkileyebilecek değişiklikleri tanımlar ve değerlendirir.

Risk değerlemesi yapabilmek için ön koşul işletme amaçlarının açık, net ve tutarlı biçimde belirlenmesidir. İşletmedeki olası riskler ve sebepleri belirlendiğinde bu riskleri ortadan kaldırmak veya minimize etmek için gerekli tedbirler alınmalıdır. Ekonomik koşullar, düzenlemeler ve çalışma koşulları sürekli değişebileceği için bu konudaki riskleri tanımlayacak ve bunların üstesinden gelecek mekanizmalara ihtiyaç vardır(Çıtak, 2009: 108)

- **Kontrol Faaliyetleri**

Risklerin ortadan kaldırılmasına yönelik temel strateji kontrol faaliyetleri aracılığıyla gerçekleştirilir(Özeren, 2004: 3)

Kontrol faaliyetleri işletme yönetimi tarafından verilen talimatlara uyulmasını sağlayan usul ve esaslardır. Örneğin; malların kredi riski yüksek müşteriye gönderilmediğinden veya yalnızca yetkilendirilmiş satın almaların yapıldığından emin olmak gibi. Bu kontroller yeterince uygulandıklarında işletmenin amaçlarına ulaşmasına engel olabilecek riskleri engellemektedir(Bozkurt, 2011: 45)

Kontrol faaliyetleri ile ilgili üç ilke vardır. Bunlar(COSO, 2011: 12):

- Organizasyon kabul edilebilir seviyedeki hedeflere ulaşılmasında risklerin azalmasına katkıda bulunan kontrol faaliyetlerini seçer ve geliştirir.

- Organizasyon hedeflere ulaşılmasını desteklemek amacıyla teknolojinin üzerinde genel kontrol faaliyetlerini seçer ve geliştirir.

- Organizasyon politikalarının dağıtımında kontrol faaliyetlerinin yapımı beklenen ve alakalı prosedürlere etkisi tecelli eder.

- **Bilgi ve İletişim**

İç kontrol sisteminin diğer bir unsuru da işletmelerde ihtiyaç duyulan bilgilerin elde edilmesi ve bunların ilgili kişilere zamanında iletilmesini sağlayan sistemlerin varlığıdır. Etkin bir iç kontrol sistemini kurmak ve işletmenin hedeflerini gerçekleştirmek için işletmenin tüm kademelerinde doğru ve güvenilir bilgiye ihtiyaç duyulur. İç kontrolle ilgili bilgiler hemen kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve açık ve anlaşılır mesajlar halinde bu kanallar vasıtasıyla çalışanlarla paylaşılmalıdır (Adiloğlu, 2011: 107). Bilgi ve iletişim iç kontrolün hayat damarıdır.

Bilgi sistemleri, işlerin yürütülmesi ve kontrol edilmesine yönelik raporları oluşturur ve operasyonel, mali ve uygunluk amaçlarına hizmet edecek bilgileri toplar(Simay, 2009: 29).

COSO'ya göre bilginin kalitesi; ihtiyaçları karşılayabilir olması, doğru, zamanlı ve güncel olması ve ulaşılabilir olmasıyla ölçülür (Anonim, 2013c)

- **İzleme**

İzlemenin temel amacı, iç kontrol sisteminin düzgün çalışıp çalışmadığını ve koşullardaki değişikliklere uyumunu tespit etmektir. İzleme vasıtası ile iç kontrol sistemlerinin etkinliği ve verimliliği değerlendirilmelidir. İzleme işlemi sürekli denetim, özel değerlendirme veya her ikisinin birlikte kullanılmasıyla gerçekleştirilebilir (Kaya, 2012b). İzleme vasıtasıyla sistemin zayıf yönleri de tespit edilebilir (Warren, Reeve ve Fess, 2002: 241).

İç kontrol sistemi ve faaliyetleri sürekli izlenir, gözden geçirilir ve değerlendirilir (Güncel Mevzuat Dergisi Yayın Kurulu, 2009: 6).

İç kontrol izlemesinde, kalite performansına değer biçilirken, fazla mesai ve sağlanan bu muhasebe bulguları ve diğer görüşlerin yorumlaması yapılmalıdır (GAO, 1999: 20).

1.6 İç Kontrol Yapısının Etkinliği

Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve çalışması için; iyi bir örgüt yapısına, etkin bir muhasebe sistemine, yeterli nitelik ve sayıdaki personele ihtiyaç vardır. İyi bir örgüt yapısı için; yetki ve sorumlulukların açıkça belirlenmiş olması, iş tanımları ve iş bölümlerinin yapılması, faaliyetleri yerine getirenler ile kayıt ve varlıkları koruma işlevlerini gerçekleştirenlerin farklı kişiler olması, faaliyetlerin yerine getirilme süreçlerinde başından sonuna kadar aynı kişinin görev almaması gereklidir. (Akarkarasu, 2000: 18-19).

İç kontrolün etkinliğinin belirlenebilmesi için ilk olarak iç kontrolün sınırları ve sorumlu kişilerin belirlenmesi, daha sonra iç kontrolün amaç ve unsurları ile etkinliğinin değerlendirilmesi arasındaki ilişkinin tahlil edilmesi gerekmektedir (Yılancı, 2006: 36).

İç kontrol sisteminin mükemmel bir şekilde oluşturulmuş olması sistemin etkinliği için yeterli değildir. Etkinlik aynı zamanda sistemi kullanan insanların güvenilirliği ve yeterliliği ile de bağlantılıdır. İnsandan kaynaklanan hatalar, yanlış yargı ve yorumlar, anlaşmazlıklar, ihmal, yorgunluk, tecrübesizlik gibi hususlar iç kontrol sisteminin etkinliğine zarar verebilir. Bunun yanında, işletmede görevler ayrılığı ilkesine uyulmasına rağmen çalışanlar arasında yolsuzluk yapmak amacıyla yapılan gizli anlaşmalar da buna etki edebilir(Uzay, 1999: 18). İç kontrolün gerçekleştirilmesi işletme çalışanlarının da bir ürünüdür. Dolayısıyla onların yaptığı olumsuz davranışlar da iç kontrolün etkinliğine zarar verecektir.

Yolsuzlukların nedeni genel olarak iç kontrol sisteminin yetersizliğinden veya iç kontrol yapısının etkinliğinin sağlanamamasındandır. Dolayısıyla, iyi işleyen bir iç kontrol sistemi bu yolsuzlukları önleyebilecektir. (Alptürk, 2008: 34)

Etkin bir iç kontrol sisteminin olmaması durumunda işletme varlıkları çalınabilir, aşırılabilir, aktarılabilir ve yanlış kullanılabilir. Aynı durum tüm bilgi ve belgeler için de geçerlidir (Özoğlu vd., 2010: 234).

Güçlü bir iç kontrol yapısı, iş konusunda bir şirketin daha nitelikli ve doğru bilgi vasıtasıyla yatırımcı güvenini kazanarak ve kaynakların azalmasını önleyerek, mevcut kanunlar ve düzenlemeler ışığında daha iyi kararlar almasını mümkün kılar ve rekabet avantajı sağlar. Bunun tam aksi olarak güçsüz bir iç kontrol yapısı ise kötü sonuçlar doğurabilir. Gerekli iç kontrol mekanizmalarını tesis etmeyen şirketler yolsuzluğa maruz kalınabilecek durumlar, olumsuz propaganda, hissedarlar üzerinde olumsuz etkiler ve hissedarlar tarafından açılan davalar veya diğer hukuki önlemlerle karşı karşıya kalabilirler (Alpman, 2013).

İç kontrol sistemi ne kadar iyi çalışırsa çalışsın, amaçları gerçekleştirme ve ayakta kalma konusunda mutlak değil, makul güvence sağlayabilir. Tüm hedefleri gerçekleştirememekle birlikte hedeflerin gerçekleşmeme ihtimalini azaltır. Ancak iç kontrollerin yetersiz biçimde tasarlanma veya arzu edildiği gibi çalışmama riski her zaman vardır (Özeren, 2004: 2). Kontrol riski her zaman mevcuttur. Sıfıra indirmek mümkün değildir.

İç kontrol sisteminin etkinlik derecesi yapılacak denetimin de boyutunu belirler. Bağımsız denetçiler uygulayacakları denetim prosedürlerini etkinliği göz önünde bulundurarak arttırıp azaltabilirler (Erdoğan, 2009: 63). İç kontrol yapısını etkin olduğu işletmelerde bağımsız denetim faaliyeti de daha etkin bir şekilde sürdürülebilmektedir (Dabbağoğlu, 2009: 110).

1.7 İç Kontrol İle İlgili Düzenlemeler

İç kontrol ile ilgili düzenlemeler, Dünya'daki düzenlemeler ve TTK' daki düzenlemeler olarak ayrı ayrı ele alınacaktır.

1.7.1Dünya' daki Düzenlemeler

- **COSO Raporu**

Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu'nun 1987 yılında yayımladığı raporda, iç kontrol sistemine ilişkin kavramsal farklılıkları ortadan kalkması ve sistemin değerlemesini sağlayacak bir rehber hazırlaması şeklinde tavsiyede bulunması üzerine komisyon üyelerinin birer temsilci atamasıyla "Sponsor Kuruluşlar Komitesi" , diğer adıyla COSO oluşturulmuştur(Erdoğan, 2009: 75). Kurucu başkanı olan James C. Treadway'den dolayı Treadway komisyonu adıyla da anılmaktadır (Anonim, 2014b).

Bu komite 1992 yılında "İç Kontrol- Bütünleştirilmiş Yapı(Internal Control- Integrated Framework)" isimli bir rapor yayınlamıştır. Bu raporun ismi "Integrated Framework" olmasına rağmen daha çok "COSO Raporu" adıyla anılmaktadır. Komite bu rapor ile iç kontrolün temel ilkelerini ortaya koyan bir model geliştirmiştir (Korkmaz, 2011: 30-31).

COSO raporunda iç denetçilerin iç kontrol açısından üstlendikleri sorumluluğun özel önem taşıdığı belirtilmiştir. COSO raporu iç denetçilere iç kontrol açısından önemli sorumluluklar yüklemiştir. Rapora göre iç denetçiler, iç kontrolün etkin bir şekilde yürütülmesi ve etkinliğinin değerlendirilmesinde önemli bir faktördür(Yılancı, 2006: 13-14).

- **Sarbanes Oxley Yasası (SOX)**

ABD'de Enron ve Worldcom gibi büyük firmalarda yaşanan muhasebe ve denetim skandalları sonucu bu firmaların sundukları bilgilere ve bu firmaları denetleyen bağımsız denetim şirketlerine duyulan güven azalmıştır. Bu güveni tekrar kazanabilmek için ABD'de 2002 yılında Sarbanes- Oxley Yasası (SOX) çıkarılmıştır(Mcconnell, Banks, 2003: 50).

Sarbanes-Oxley yasası, yolsuzluklar sebebiyle halka açık şirketlerin yönetimlerine sorumluluklar yüklemekte, şirket yöneticileriyle ilgili önemli bir dizi suçlar ve cezalar tanımlamakta, şirketlerin karar verme sisteminde etkili olan diğer kişilerle ilgili de yükümlülükler ve yaptırımlar düzenlemektedir. Bu yasa halka açık şirketlerin kurumsal yönetimlerinin güçlenmesini sağlamaya yönelik düzenlemeleri barındırmaktadır(Kurnaz- Çetinoğlu, 2010: 50).

Yasaya göre CEO ve CFO'lar finansal raporlama süresince iç kontrol ve finansal raporları doğrulamakla yükümlüdürler. Finansal bilgilerde yanlışlık tespit edildiği takdirde CEO ve CFO'lar adi ve kurumsal olarak sorumlu tutulabilirler (Billing ve Evans, 2005: 24)

Güvemli (2004: 103)' ye göre "*Yasa, kurumsal yönetime ve kamunun aydınlatılmasına ilişkin çıtayı oldukça yükseltmiştir. Pek çok şirket gönüllü olarak yasanın emredici olmayan hükümlerini yerine getirmektedir. Yasa'da yer alan düzenlemelerin uygulanması, şirket içi kontrolü ve yönetimi daha etkin hale getirmektedir.".*

1.7.2TTK' daki Düzenlemeler

6102 sayılı TTK' nun 367. maddesinde iç kontrol sisteminin yazılı olarak kurulması gerektiği şu şekilde belirtilmiştir;

"*Yönetim kurulu esas sözleşmeye konulacak bir hükümle, düzenleyeceği bir iç yönergeye göre, yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devretmeye yetkili kılınabilir. Bu iç yönerge şirketin yönetimini düzenler; bunun için gerekli olan görevleri, tanımlar, yerlerini gösterir, özellikle kimin kime bağlı ve bilgi sunmakla yükümlü olduğunu belirler. Yönetim kurulu, istem üzerine pay sahiplerini ve korunmaya değer menfaatlerini ikna edici bir biçimde ortaya koyan alacaklıları, bu iç yönerge hakkında, yazılı olarak bilgilendirir.*"

6102 sayılı TTK' nun 375. Maddesi (c) fıkrasında yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkileri arasında "*Muhasebe, finans denetimi ve şirketlerin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması"* ibaresine yer verilmiştir. 375. Maddeye ilişkin gerekçeler incelendiğinde; (c) bendinin gerekçesinde finansal denetim düzeninin kurulmasından kastedilenin şirketin iş ve işlemlerinin denetlenmesine ilişkin bir iç denetim sistemi ve bunu yapacak örgütün oluşturulması olduğu belirtilmiştir. Gerekçede belirtilen iç denetim sistemiyle iç kontrol sistemi, bunu yapacak örgüt olarak ise iç denetim birimi anlaşılmalıdır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği, 2012: 10)

1.8 İç Kontrol Ve Bağımsız Denetim İlişkisi

İç kontrolün amaçlarından biri finansal raporların güvenilirliliğini sağlamaktır. Bu amacı gerçekleştirmek için finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasını sağlamak gerekir. Bağımsız dış denetimin amacı ise finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu saptamaktır. İç kontrol sistemi bağımsız denetçinin yapacağı denetimin kapsamını belirlemesinde ve uygun denetim tekniğini seçmesinde belirleyici rol oynamaktadır. (Erdoğan, 2009: 63). İç kontrol ve bağımsız denetim arasındaki organik bağdan dolayı iç kontrol sisteminin etkinliği ve güvenilirliği bağımsız denetim için önem taşımaktadır (Dabbağoğlu, 2009: 115)

Denetçinin çalışmalarının kapsamını belirlemede iç kontrol sisteminin yeri büyüktür. İç kontrol sisteminin yeterliliği kontrol riskini düşürecek, bu da denetçinin daha az örnek oluşturmasına yardımcı olacaktır. Eğer iç kontrol sistemi yeterli bulunmaz ise, denetçi kontrol riskini fazla belirleyecektir. Bu durumda denetçi, denetim riskini minimuma indirmek için daha fazla kanıt toplayacak, bunun için de daha fazla denetim tekniği uygulayacak ve çalışmalarının kapsamını artıracaktır. Bu durum iç kontrol sistemi ile denetim maliyeti arasında ters yönde çok sıkı bir ilişki olduğunu göstermektedir. (Köroğlu, Uçma, 2006: 5).

İç kontrol ve bağımsız denetim arasındaki farklılık ise aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Özoğlu vd., 2010: 225):

- Kontrol devamlı yapılan denetim ise bir defaya mahsus bir faaliyettir.

- Kontrol faaliyeti işlemler esnasında kontrol işlemi gerçekleştirilirken, denetim faaliyetinde genelde sonuçlanmış işlemler üzerinden değerlendirme yapılır.

- Kontrol ortamı mekanik ve sistemsel öğelere yer vermektedir. Bilgi teknolojileri denetimi, maaş hesaplaması ve benzeri işlemlerin kontrolü insan veya sistem tarafından gerçekleştirilmektedir. Oysa denetim faaliyeti insan öğesine dayanmaktadır, kurulacak denetim sistemine ilişkin programlar da insan öğesi tarafından incelenmektedir. Yani kontrol işlemi sistem tarafından yerine getirilirken denetim işlemi ise insan öğesine dayanmaktadır.

- Denetim bağımsız bir faaliyetken, kontrol faaliyetinin yönetim kaynaklı olması sebebiyle bağımsız olması mümkün değildir.

1.8.1Bağımsız Denetçilerin İç Kontrol Sistemini İncelemesi

Muhasebe denetimi yapacak olan denetçi öncelikle o işletmenin iç kontrolünü gözden geçirmelidir. İç kontrolün finansal tablolar üzerinde etkisi vardır, ki muhasebe denetimi de esas itibarıyla bir finansal tablo denetimidir. Muhasebe denetiminin amacı finansal tablolar hakkında görüş oluşturmak olduğu için, iç kontrolü incelemesi gerekmektedir(Yılancı, Yıldız, Kiracı, 2012: 83).

Denetçilerin iç kontrol sistemini incelemelerinin birinci nedeni; denetimi planlamak ve hazırlayacakları denetim programlarındaki denetim tekniklerinin kapsamını, zamanını ve yapısını belirlemek için bir zemin oluşturmaktır. İkinci neden ise, iç kontrol sisteminin işleyişi hakkında görüş bildirmek, yöneticilere iç

kontrol sistemindeki aksaklıklarla ilgili tavsiyelerde bulunmak ve gerektiğinde resmi kuruluşlara rapor hazırlamaktır(Ulutaş, 2007: 83). İç kontrol yapısının incelenmesi çalışma standartları içinde sayılarak zorunlu tutulmuştur.

Denetçi ilk olarak iç kontrollerin etkinliğini değerlendirir. Kontrollerin planlandığı gibi çalışıyor olması durumunda belirlenen riski önleyip önleyemeyeceği veya ortaya çıkarıp çıkaramayacağını belirler. Eğer kontrolün etkin olduğuna karar verirse bu durumda kontrolün çalışıp çalışmadığını test eder(Kavut, Taş, Şavlı, 2009: 138).

Bağımsız denetçi, denetim çalışmaları esnasında yaptığı fonksiyon analizleri sırasında iç kontrol sisteminin yeterli etkinlikte olmadığını görürse, ek denetim teknikleri uygular. Hatta yapılan plan tamamen değişebilir (Köroğlu, Uçma, 2006: 5).

1.8.2 İç Kontrol Yapısının İncelenmesinde Kullanılan Yöntemler

Denetimi planlamak için denetçinin iç kontrol unsurları hakkındaki bilgileri belgelemesi gerekmektedir. Bu tür belgelerin biçimi ve boyutunu işletmenin iç kontrol yapısının niteliği kadar işletmenin büyüklüğü ve karmaşıklığı da etkilemektedir(Güven, 2008: 56). Denetçi iç kontrol sistemini incelemek için aşağıdaki yöntemlere başvurur. Bunlar;

- Not alma yöntemi
- Akış şemaları yöntemi
- Anket yöntemi
- Yönetici ve diğer personelle yazılı/sözlü görüşme yöntemi
- Kayıt ve belgelerin kontrol edilmesi
- Faaliyetlerin gözlenmesi

- İş akışı ve süreç haritalarının takip edilmesi
- Yöntem ve sistem dökümanları ile yönetmelik, genelge, talimat vb. yazılı prosedürlerin incelenmesi
- İç denetçilerle koordinenin sağlanması
- Üçüncü kişilerden ve/veya uzmanlardan doğrulama

Bu çalışmada, not alma, akış şemaları ve anket yöntemi ayrıntılandırılacaktır.

- **Not Alma Yöntemi**

Denetçi denetlediği işletmenin personeli ile görüşme yaptığı sırada sorduğu soruları ve aldığı cevapları not eder. Denetçi, kontrol amaçları, politikaları ve prosedürlerini kapsayan yönetmelik, genelge ve yönerge gibi belgelerde önemli gördüğü noktaları da not eder. Bunların yanında denetçi, faaliyetleri ve iş akışını gözlemlerken elde ettiği bilgileri de not etme yoluna gider(Kepekçi, 2004: 90) . Bu yöntemin uygulanmasında denetçinin not biçimine getirmesi gereken bazı özellikler şu şekilde listelenebilir (Köroğlu, Uçma, 2006: 5):

- Muhasebe sisteminde yer alan tüm belge ve kayıtların doğuş noktalarının ortaya konulması
- Sistemde bulunan çeşitli uygulama süreçlerinin not biçiminde izlenmesi
- Çeşitli kontrol prosedürlerinin uygulanma şekillerinin not edilmesi

Bu yöntem genellikle küçük işletmelerde uygulanmaktadır. Basit ve kolay olmakla birlikte her unsurun not biçimine dönüştürülmesi zordur (Bozkurt, 2006: 140).

- **Akış Şemaları Yöntemi**

Denetçinin iç kontrol yapısıyla ilgili bilgi edinmek amacıyla kullandığı diğer bir yöntem olan akış şemaları personelle yapılan görüşmelerden elde edilen bilgiler vasıtasıyla hazırlanır. Akış şemaları bir nevi işletmenin iş akış şemalarıdır ve belirli faaliyetlere ilişkin tüm yöntemleri göstermektedir. Akış şemaları bilgi ve belge akışını, görevlerin dağılımını ve kayıtların yapılmasını göstermelidir. Eğer işletme kendisi akış şemaları yapmışsa denetçi bunları ve topladığı diğer bilgileri sistem hakkında bilgi edinmek veya akış şemalarını hazırlamak için kullanabilir(Kepekçi, 2004: 91).

Akış şemaları yöntemi, denetçinin iç kontrol yapısının işleyişini, çeşitli sembollerden faydalanarak şema biçimine getirmesi ve izlemesidir. Bu yöntemle sistemin işleyişinin genel bir haritası oluşturulabilmektedir. İşletmedeki görevlerin dağılımı, yetki ve sorumlulukların durumu, belgelerin akış biçimi, gerekli kayıtların hangi aşamalarda yapıldığı açıkça ortaya konmaktadır. Bu yolla denetçi işletmenin kabul ettiği ve uyguladığı düzeni, akış şemaları üzerinde izler ve zayıf noktaları ortaya koyabilir. (Bozkurt, 2006: 140).

- **Anket Formu Uygulama Yöntemi**

Bu yöntem iç kontrol sistemini belgelendirmenin geleneksel bir yöntemidir. Anketler, iç kontrol sisteminin eksik olduğu noktaları denetçiye gösterme ve kontrol yapısı hakkında bilgi toplamada en etkili araç olarak kabul edilmektedir. (Uzay, 1999: 100)

Bu yöntemde denetçi iç kontrol sistemini tanımak için çeşitli sorular hazırlar. Genellikle “evet” veya “hayır” cevapları alınacak şekilde oluşturulur ve işletmenin ilgili personeline yönlendirilirler. Hayır cevabı iç kontroldeki zayıflıkları işaret eder. Bağımsız denetçi anket formunda kontrol politika ve prosedürlerine ilişkin sorulara yer verir. Sorular, işletmenin iç kontrol politika ve prosedürleriyle ulaşılacak iç kontrol amaçlarına yöneliktir. (Kepekçi, 2004: 92-93) .

Anketler iç kontrol sisteminin güvenilirliği ve etkinliğini araştırmaya yönelik çeşitli soruları içinde barındırmaktadır. Uygulamada çoğu dış denetim kurumları standart soru kağıtları geliştirmiştir. Soru kağıtları hazırlanırken dikkat edilmesi gereken nokta, soruların telkin edici ve yönlendirici olmaması, somut olaylara net yanıtlar arar nitelikte olmasıdır(Aksoy, 2010: 317)

Anket yöntemi ayrıntılı bilgi vermesine karşın, akış şemaları daha genel bir görünüm sağlar. Bu nedenle iki yöntem çoğunlukla birlikte kullanılır(Köroğlu, Uçma, 2006: 5).

2. BÖLÜM

İÇ DENETİM

Çalışmanın bu bölümünde "iç denetim" ile ilgili bilgiler verilecektir. Bu kapsamda; iç denetim kavramı, iç denetimin türleri, yararları, unsurları, amaçları, kapsamı, uygulanma nedenleri ve etkinliği açıklanacaktır. İç denetim ile bağımsız denetim arasındaki ilişki ortaya koyulmaya çalışılacaktır. İç denetçilik mesleği, iç denetçinin nitelikleri, iç denetçinin görev ve sorumlulukları hakkında bilgiler verilecektir. Uluslararası iç denetim mesleki standartları ve TTK'da iç denetim ile ilgili düzenlemeler de ele alınacaktır.

2.1. İç Denetim Kavramı

Küreselleşme beraberinde bazı riskleri getirmiş, işletmeler bunları en aza indirmek zorunda kalmıştır. Bu durum, düzenlenmiş mali tabloların denetlenmesi üzerinde duran dış denetimin yanında, muhtemel risklerin önüne geçmeye yönelik bir denetim anlayışını gerekli kılmıştır. Örgüt faaliyetleri yerine daha çok finansal tablolar üzerinde duran dış denetimin işletmenin risklerden korunmasını sağlaması beklenemez. Bu sebep, standartlar çerçevesinde ve sistemli işleyen iç denetim birimlerinin kurulmasını zorunlu hale getirmiştir(Aslan, 2010: 65).

Dış denetim sadece muhasebe alanına yönelikken iç denetim işletmenin tüm faaliyet alanlarını kapsamaktadır.

TİDE' nin yaptığı tanımlamada iç denetim; *"Kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve*

disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur." şeklinde ifade edilmiştir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2008: 7).

Tanımda belirtildiği üzere iç denetim güvence ve danışmanlık fonksiyonlarını yerine getirmektedir. İç denetçiler yaptıkları çalışmalar sonucunda elde edilenlerin doğru olduğu konusunda yönetime bir güvence verir. Fakat bu güvence %100 kesinlik taşımaz. İç denetçiler bunun yanında işlerin etkin ve verimli yürütülmesini sağlamak, riskleri minimize etmek adına yöneticilere danışmanlık faaliyetinde de bulunmaktadır.

İç denetim, kuruluşa hizmet sağlamak amacıyla o kuruluşun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için kuruluşun bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu şeklinde de tanımlanabilir (Özeren, 2000: 1).

İç denetim de dış denetimde olduğu gibi denetim planlaması, elde edilen bilgilerin gözden geçirilmesi ve değerlenmesi, denetim sonuçlarının ilgili yönetim kademelerine raporlanması ve izlenmesi şeklinde yol izleyen sistematik bir süreçtir(Ulutaş, 2007: 30) İç denetim işletmenin muhasebe, hukuk ve performans yönünden önceden belirlenen kriterlere göre değerlendirilmesi olduğundan kapsamı oldukça geniştir (Önder, 2008: 18).

İç denetim örgüt bünyesinde bağımsız bir değerlendirme olmakla birlikte iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmek şeklinde yönetime hizmet vermektedir. Bu hizmeti sağlarken iç denetim (Yörüker, 2004: 9):

- İç kontrol sistemini analiz eder ve bir inceleme programı oluşturur.
- Hedeflere en ekonomik ve verimli şekilde ulaşılabilmesi için kontrolleri belirler ve değerlendirir.
- Bulguları ve sonuçları raporlar ve gerektiğinde tavsiyelerde bulunur.
- İncelemeye tabi sistemdeki kontrollerin güvenilirliği hakkında görüş oluşturur ve sunar.

- Örgüt içindeki iç kontrol sistemini bütün olarak değerlendirmek suretiyle bir güvence verir.

Dış denetim gibi iç denetimin de ilgili olduğu taraflar olmakla birlikte bunlar şu şekilde listelenebilir(akademik forum 2010/62-63);

- İşletme sahipleri
- Yönetim kurulu ve yöneticileri
- İşletme çalışanları
- Tedarikçiler
- Müşteriler
- Kredi kuruluşları
- Yatırımcılar
- Derecelendirme kuruluşları
- Resmi kurumlar
- STK
- Kamu yönetimi

2.2. İç Denetimin Türleri

İç denetim, denetim uygulamalarının bir ya da birkaçını kapsayacak şekilde risk odaklı olarak yapılır. Ayrıca bir faaliyet ya da bir konu tüm birimlerde denetim kapsamına alınabilir. İç denetim faaliyeti çeşitli denetim türlerini içermektedir (Aksoy, 2008: 83). Bunlar mali denetim, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi, bilgi teknolojileri denetimi ve sistem denetimidir. Şu şekilde ifade edilebilirler (Kurnaz-Çetinoğlu, 2010: 35-36):

- **Mali Denetim**, mali tablolardaki verilerin, denetlenen birimin varlık ve yükümlülüklerinin gerçek değeri, finansman kaynakları, varlıkların

yönetimi ve tahsis edilen bütçe ödenekleri ile uyumlu olup olmadığının kararlaştırılmasıdır.

- **Uygunluk Denetimi,** bir örgütün mali işlem ve faaliyetlerinin yetkili organlarca belirlenmiş yöntemler, kurallar ve mevzuata uyum derecesinin belirlenmesi amacıyla değerlendirilmesidir.

- **Performans Denetimi,** örgütün faaliyetlerini yerine getirirken kullandığı fiziki, mali ve beşeri kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik derecelerinin incelenmesidir.

- **Bilgi Teknolojileri Denetimi,** örgütün bilgi sistemlerinin güvenilir olup olmadığının incelenmesidir.

- **Sistem Denetimi,** örgütün mali yönetim usullerinin eksikliklerini tespit etme ve giderme konusunda etkili olup olmadığının değerlendirilmesidir.

Görüldüğü üzere bağımsız denetim tarafından gerçekleştirilen denetim türleri iç denetimde de kullanılabilmektedir.

2.3. İç Denetimin Yararları

İç denetimin faydaları aşağıda sıralanmaktadır(Pehlivanlı, 2010: 18)

- **Güvenilir bilgi ihtiyacının karşılanmasını sağlar,**
  İç denetimin etkinliği iç kontrol sisteminin etkinliği ile direk bağlantılıdır. İşletmede etkin bir iç kontrol yapısı varsa iç denetimin etkinliği de yüksek olacaktır. Bu durumda işletme hakkında bilgi almak isteyen adayların güvenilir bilgiye ulaşmasını sağlayacaktır.

- **İşletme varlık ve kayıtlarının korunması ihtiyacı karşılanır**,

Etkin bir iç denetim sisteminin varolması durumunda işletme varlık ve kayıtları da yüksek seviyede korunur.

- **Verimliliğin artması ihtiyacı karşılanır,**
  İç denetimin etkin çalışması durumunda verimsiz faaliyetler de azaltılabilecektir.

- **Üst yönetim tarafında belirlenen politikalara uyum sağlanır.**

İç denetimin yukarıda sağlanan faydalarını sağlayabilecek başka bir sistem mevcut değildir. Dışarıdan sağlanan hizmetler olarak ne bağımsız denetim, ne yönetim süreç ve kalite danışmanlığı, ne de muhasebe ve vergi danışmanlığı iç denetimin bu faydalarını sunabilmektedir. Zaten bunların örgüte sağlayacakları faydalar iç denetimden çoğunlukla farklıdır. İç denetim faaliyetini telafi edecek ve ona alternatif teşkil edecek bir mekanizma bulunmamaktadır (Kaya, 2013a). Yani iç denetim ikamesi olmayan bir hizmettir.

Bağımsız denetim de bilgi kullanıcıları için güvenilir bilgi sağlamaktadır. Fakat bağımsız denetimden verimliliği arttıracak önerilerde bulunması beklenemez. İşletme yönetimi tarafından oluşturulmuş politika ve prosedürlere uyulması için çaba harcamaz. İşletme varlık ve kayıtlarının korunması işlemini gerçekleştirmez, sadece denetler.

2.4. İç Denetimin Unsurları

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan iç denetim tanımından anlaşılacağı üzere; iç denetim, güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin fonksiyonel anlamda bağımsız ve tarafsız yürütülmesi gereken ve sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla işletmenin hedef ve amaçlarına ulaşmasına yardımcı olan bir faaliyettir. Tanımdan anlaşılacağı gibi, iç denetim faaliyetini oluşturan temel unsurlar(Adiloğlu, 2011: 9);

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

İç denetçiler de aynı bağımsız denetçiler gibi tam bağımsız ve tarafsız bir şekilde görevlerini yerine getirmelidirler. İşletmenin ihtiyaçlarını göz önünde bulundurarak faaliyetlerini gerçekleştirmelidirler. İç denetçiler garanti vermemekle birlikte çalışmalarıyla güvence vermelidirler. Tüm bunları yaparken sistemli ve disiplinli bir çalışma yürütmelidirler.

2.5. İç Denetimin Amaçları

En başlarda iç denetimin uygulanma amacı hırsızlığa engel olmak, hataları bulmak iken, II. Dünya Savaşından sonra işletme faaliyetlerinin etkinliğini değerlendirme yönünde gelişme göstermiştir(Dittenhofer, 2001: 443).

İç denetimin temel amacı; işletme varlıklarının korunup korunmadığı, ve belirlenen politika ve mevzuatlara uyumun sağlanıp sağlanmadığını belirlemektir. (Çakmak, 2006: 21).

İç denetimin amaçlarını şu şekilde listelemek mümkündür(Ocaklı, 2010: 83-84)

- **İşletme faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek,**
  İç denetimin en temel görevlerinden biri işletmenin amaçlarına ulaşmasında yardımcı olmaktır. İç denetim, iç kontrol yapısının durumu ve güvenilirliği hakkında yönetime bilgi vererek yarar sağlar. Güçlü iç denetim, iç kontrol yapısını etkin olarak çalışmasına yardımcı olmasının yanında; risklerin azaltılması, hata ve hilelerin önlenmesi,

dolandırıcılıkların tespiti, tasarruf olanaklarını belirlenmesi gibi konularda da işletmeye değer katar.

- **Risk yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek,**
  İç denetçiler, işletme risklerinin azalması ve önlenmesi için oluşturulmuş standart ve prosedürleri gözden geçirip inceler ve gerekli gördüğü noktalarda gelişme amacına yönelik tavsiyelerde bulunarak işletmenin risk yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirir.

- **Kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek,**
  İç denetçiler, işletme varlıklarının korunması ve finansal tablolara ilişkin bilgilerin doğruluğu ve güvenirliğinin sağlanması için işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini inceler ve etkinliğinin artması için tavsiyelerde bulunur.

- **Kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek,**
  İç denetçiler, işletmenin yönetim temel prensiplerine uymak, hissedarların çıkarlarını korumak, hesap verme sorumluluğunu yerine getirmek, doğru ve tam bilgi vermek amacıyla oluşturmuş olduğu strateji ve prosedürlerin etkinliğini inceler ve ihtiyaç olduğu takdirde etkinliğin artması için tavsiyelerde bulunur.

- **İşletmenin amaçlarına ulaşmasında yardımcı olmak,**
  İç denetim, işletmenin hedef ve amaçlarına ulaşmak için oluşturmuş olduğu politika ve prosedürlerin uygunluğunu ve faaliyetlerin bu politika ve prosedürlere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini inceler.

2.6. İç Denetimin Kapsamı

İkinci dünya savaşından önce iç denetim; hırsızlık, hata bulma ve bunlara engel olmaya yönelik iken, sonrasında kapsam, faaliyet etkinliğine doğru genişleme göstermiştir. 1960'larda birçok işletmenin kamuya açılmasıyla birlikte, finansal raporlama ilgi alanı olmaya başlamıştır. 1970'lerde ise bunlar iç kontrollerle ilgilenmişlerdir. İç denetimin önem kazanmasında veri işlemedeki gelişmeler, işletmelerin uluslararası nitelik taşımaları ve yasal düzenlemeler de etkili olmuştur. 1977'lerden sonra da iç denetçiler, test ve iç kontrol değerlendirmeleriyle uğraşmışlardır(Özoğlu, Mercan, Çakıroğlu, 2010: 80).

Günümüzde ise iç denetçiler kurum üyeleri, üst yönetim ve yönetim kurulu ile işbirliği içerisinde kurum çalışanlarının sorumluluklarını gerektiği gibi yerine getirip getirmediklerini incelerler. Sonrasında inceledikleri faaliyetler ile ilgili üst yönetime analizler, değerlendirmeler ve bilgiler sunarak faaliyetlerin etkinliğinin makul ölçüde artması amaçlı önerilerde bulunurlar. Bu amaçla iç denetçiler aşağıdaki faaliyetlerde bulunmaktadırlar (Ulutaş, 2007: 32-33)

- Kurum tarafından oluşturulmuş politika ve prosedürlere uyulup uyulmadığını denetlemek,
- Kaynakların etkin ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmek,
- Finansal ve faaliyet bilgilerinin güvenilir olup olmadığını ve bu bilgilerin tanımlama, ölçümleme, sınıflandırma ve raporlama yöntemlerini incelemek,
- Şirketin iç denetim sistemine ilişkin tüm politika ve prosedürleri yazılı hale getirmek,
- Tüm süreçler, sistemler, operasyonlar, fonksiyonlar ve faaliyetlerdeki risk ve kontrolleri belirlemek amacıyla denetim ve değerlendirmeler yapmak ve sonuçlarını raporlar halinde denetim kademesi ve yönetim kuruluna sunmak,

- Denetim raporunda sunulan bulguların, tavsiyelerin ve karşılaştırılan hareket planının gelişimini izlemek,
- Gerçekleştirilmiş olan denetimlerle ilgili çalışma kâğıtları ve kanıtları toplamak ve saklamak,
- Risk yönetimi süreçlerinin yeterliliği ile ilgili güvence sağlamak,
- Şirketin değişik alanlardaki işleyişinin, belirlenmiş operasyonel hedefler ve beklentilerine ulaşmak için yeterliliğini belirlemek,
- Kurum içinde uygulanan risk yönetimi metodolojisinin sektördeki en iyi uygulamaları sağlayacak yeterlilikte ve uygunlukta olup olmadığını belirlemek amacıyla her tür sektörel ve kurumsal bilgiyi değerlendirmek,
- Kurumsal hedeflerin gerçekleştirilmesi için iç denetim departmanı bazında hedefler koymak ve gerçekleşmesini sağlamak
- Yapılabilecek yolsuzlukları tespit etmek amacıyla yolsuzluk ve yolsuzluğun nasıl önlenebileceği hususunda bilgi sahibi olmak ve buna yönelik olarak önceden yapılan kontrollerdeki yetersizlikleri belirlemek ve yeni kontroller oluşturmak,
- Dış denetçilerle iletişim ve koordinasyonu sağlamak,
- İç denetim standartları, süreçleri ve tekniklerini sürekli takip etmek, gelişmelerden haberdar olmak ve gerekirse bilgi ve tecrübesini İç Denetim Enstitüsünün önermiş olduğu sınav ve eğitimlerle desteklemek.

2.7. İç Denetimin Uygulanma Nedenleri

Küresel rekabet ortamında sürekli büyüme ve gelişmeyi hedefleyen şirketler, kurumsal yönetim kalitesini sağlamak amacıyla iç denetime yönelmektedirler(Türk Sanayicileri Ve İş Adamları Derneği, 2011: 6)

İç denetim faaliyetlerinin uygulanma nedenleri şu şekilde ifade edilebilir (Davutoğlu, 2010: 17)

- **Sorumluluk ve hesap verebilme**

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

- **Vekalet teorisi**

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

- **Yönetime danışmanlık ve yardımda bulunma**

  İç denetimin hata ve hileleri ortaya çıkarmak dışındaki diğer bir fonksiyonu yönetime gerekli alanlarda danışmanlık sağlamaktır.

- **Tasarruf ihtiyacı**

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

- **Hileli işlemlere karşı korunma ihtiyacı**

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

İç denetim sisteminin kurulması gerekliliği, yönetim ve denetim komitesinin ihtiyacı, işlemlerin yoğunluğu, faaliyetlerin karmaşıklığı, işletmenin büyüklüğü, finansal faaliyetler, nakit ve likit işlemlerin sıklığı, yasa ve düzenleyici işlemlerin gerekliliği, ilgili otoritelerin talebi, organizasyonlarla ilgili diğer kurumların yazılı belgelendirme gerekliliği, işletmenin diğer kişi ve kurumlar nazarındaki itibari durumu, güven duygusunu sağlama isteği gibi nedenlerden dolayı ortaya çıkmıştır(Özoğlu, Mercan, Çakıroğlu, 2010: 85).

2.8. İç Denetimin Etkinliği

Etkinlik, bir amacı gerçekleştirmek için kullanılan girdilerin direkt o amaçla ilgili olması veya ulaşılan hedeflerle kullanılan girdiler arasındaki ilişki şeklinde tanımlanabilir (Ayyayla, 2010: 35).

İç kontrol sisteminin etkinliği daha önceki konular içerisinde ele alınmıştır. Söz edildiği şekilde etkin bir iç kontrol sisteminden söz konusu olabilmesi için uygun bir iç denetim ortamı ve etkin bir iç denetim faaliyeti gereklidir (Kızılboğa-Özşahin, 2013: 227).

Etkin bir iç denetim ile kastedilen aşağıda belirtilen amaçlara ulaşma derecesidir. Bu amaçlar şu şekilde ifade edilebilir (Sevim- Eliuz, 2007: 62-63):

- Finansal ve finansal olmayan faaliyetlere ilişkin bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği ve bu bilgileri tespit etmek, ölçmek, sınıflandırmak ve raporlamak için kullanılan araçların gözden geçirilmesi,
- İşletmede kanun, sistem, plan ve politikalara uyumu sağlamak için kurulan sistemi gözden geçirme ve işletmenin bunlarla uyumunu tespit etme
- Kaynakların etkin ve ekonomik kullanımını sağlama,
- Faaliyet ve programların amaç ve hedefler doğrultusunda gerçekleştirilmesi,

İç denetim birimlerinin etkin olarak çalışmasının önündeki engeller ve bu engellerin aşılmasına yönelik öneriler şöyle sıralanabilir(Karaca, 2012: 118-119):

Engeller

- İç denetim biriminin bağımsız olmayışı
- Nitelik ve nicelik olarak personelin yetersizliği
- Yönetimin iç denetim birimini desteklememesi, sahiplenmemesi
- Sınırlı bütçe olanakları
- Denetim bulgu ve önerileriyle ilgili yönetimin işlem yapmaması
- İç denetim birim başkanlığının düşük pozisyonda olması
- Üst birimlerin etkisi
- Denetlenen idarelerle işbirliğinin gerçekleştirilememesi
- Denetlenen idarelerin denetimle ilgili algısının olumsuz olması

Çözüm önerileri

- İç denetim biriminin yasal olarak düzenlenmesi
- İç denetim biriminin bağımsız olmasının sağlanması
- Uluslar arası alanda kabul görmüş olan iç denetim standartlarının fiilen de uygulanması
- Yeterli bütçenin sağlanması
- Personel sayısının arttırılması
- Eğitim programları hazırlanması
- İç denetçilere teşvik edici araçların sağlanması
- Denetim kalitesinin yükseltilmesi
- Bilgisayar destekli teknoloji ve denetim yazılımlarının kullanımının arttırılması

2.9. İç Denetim Hakkında Farkındalık Yaratılması

İç denetimin kuruma değer katabilmesi için ilk olarak yönetimin bu konuda ikna edilmesi gerekmektedir. Bu durumda görev iç denetçilere düşmektedir. Rol ve sorumluluklarını ve katma değer yaratma işlevlerini yönetime anlatarak, onları bu konuda bilgilendirecek ve farkındalık yaratacak olan iç denetçilerdir. İç denetçilerin bunu yapabilmeleri ise yetkinlikleri, teknoloji ve metodolojilerinin yeterliliğine bağlıdır. Bununla birlikte denetçiler eğer özgüven ve iddia sahibi değillerse değer yaratan bir denetimden de bahsetmek mümkün olmayacaktır. (Uzun, 2006: 1) Dolayısıyla denetçilerin kendilerini geliştirmenin yanında mesleklerini de yöneticilere kabul ettirmeleri gerekmektedir. Bu zorlu bir süreç olabilir. İç denetçinin bu aşamada başarılı olabilmesi için gerekli donanıma sahip olması, özgüveni yüksek olması ve iddialı bir şekilde yönetimi bu konuda ikna etmesi gerekir.

Uluslararası İmar Ve Kalkınma Bankası kamu sektöründe hesap verilebilirliğin arttırılması ve performans etkinliğinin sağlanması için Alıcı' nın iç denetim faaliyetlerine ilişkin kapasitesinin güçlendirmek amacına yönelik olarak 26 Haziran 2012 tarihi itibarıyla dört yüz doksan dört bin Amerikan Doları (494,000 ABD Doları) tutarının aşmamak üzere hibe vermeyi önermiştir(Resmi Gazete, 20.07.2012: 1)

İç denetim hakkında farkındalık yaratılabilmesi için aşağıda belirtilen faaliyetler gerçekleştirilebilir (Uzun, 2014):

- Şirketlerde iç denetim yöneticileri tarafından hazırlanacak bir sunumla şirket çalışanlarına iç denetim mesleğinin anlatılması
- İletişim panolarında iç denetim hakkında bilgilerin yer alması
- İç denetim farkındalık ayında şirket çalışanlarına bülten hazırlayıp dağıtılması
- Şirket yöneticilerine iç denetimin önemini anlatan bir sunum yapılması

- İç denetim mesleğindeki önde gelen kişilerin şirkete davet edilerek konuşma yapmalarının sağlanması
- İç denetim sertifikalarıyla ilgili bilgiler verilerek, iç denetçilerin sertifika almaya yönlendirilmesi
- Çalışanların iç denetim ile ilgili eğitim ve seminerlere katılımının sağlanması
- Müşteri ve tedarikçilerin iç denetim hakkında bilgilendirilmesi
- İç denetim ile ilgili mesleki örgütlere çalışanların üye olmalarının desteklenmesi
- İç denetim hakkındaki yayın ve araştırmaların teşvik edilmesi

2.10. İç Denetim Ve Bağımsız Denetim İlişkisi

Dış denetçi iç denetim çalışmalarının dış denetim üzerindeki etkisini belirlerken SAS 65'i göz önünde bulundurmalıdır. Buna göre iç denetçinin çalışması iç kontrol yapısının anlaşılmasında, kontrol riskinin belirlenmesinde, özel hesap kalanları veya işlem gruplarına ilişkin iddialardaki önemli yanlışlıklar hakkında doğrudan kanıt elde etmede etkili olabilmektedir(Uzay, 1999: 64).

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

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

2.10.1. Bağımsız Denetçi- İç Denetçi İşbirliği ve Bağımsız Denetçinin İç Denetçiyi Değerlendirmesi

Bağımsız denetçi iç denetçi ile iki farklı şekilde işbirliğine gidebilir. Bunlar (Bozkurt, 2006: 135-136):

- **Pasif İşbirliği:** Bağımsız denetçinin, iç denetçinin yapmış olduğu bazı çalışmaları tekrarlamak yerine onun çalışmalarından yararlanması şeklinde gerçekleştirilmektedir. Bu amaçla iç denetçilerin çalışmaları düşük hata riski taşıyan ve yüksek hata riski taşıyan olmak üzere iki açıdan değerlendirilir. Bağımsız denetçi iç denetçinin yaptığı düşük hata riski taşıyan denetim çalışmalarını kullanır, başkaca çalışma yapmaz. Bağımsız denetçi yüksek hata riski taşıyan denetim çalışmalarından ise benzer biçimde yararlanır. Ancak böyle durumlarda kendisi de çalışma yapar.

- **Aktif İşbirliği:** Bu işbirliği türünde bağımsız denetçi çalışmalarının bir kısmını iç denetçiye göçerir. Sorumluluk bağımsız denetçiye aittir. Bu sebeple bağımsız denetçi işbirliğine girmeden önce iç denetçi hakkında yeterli güveni sağlayacak araştırma yapmalıdır.

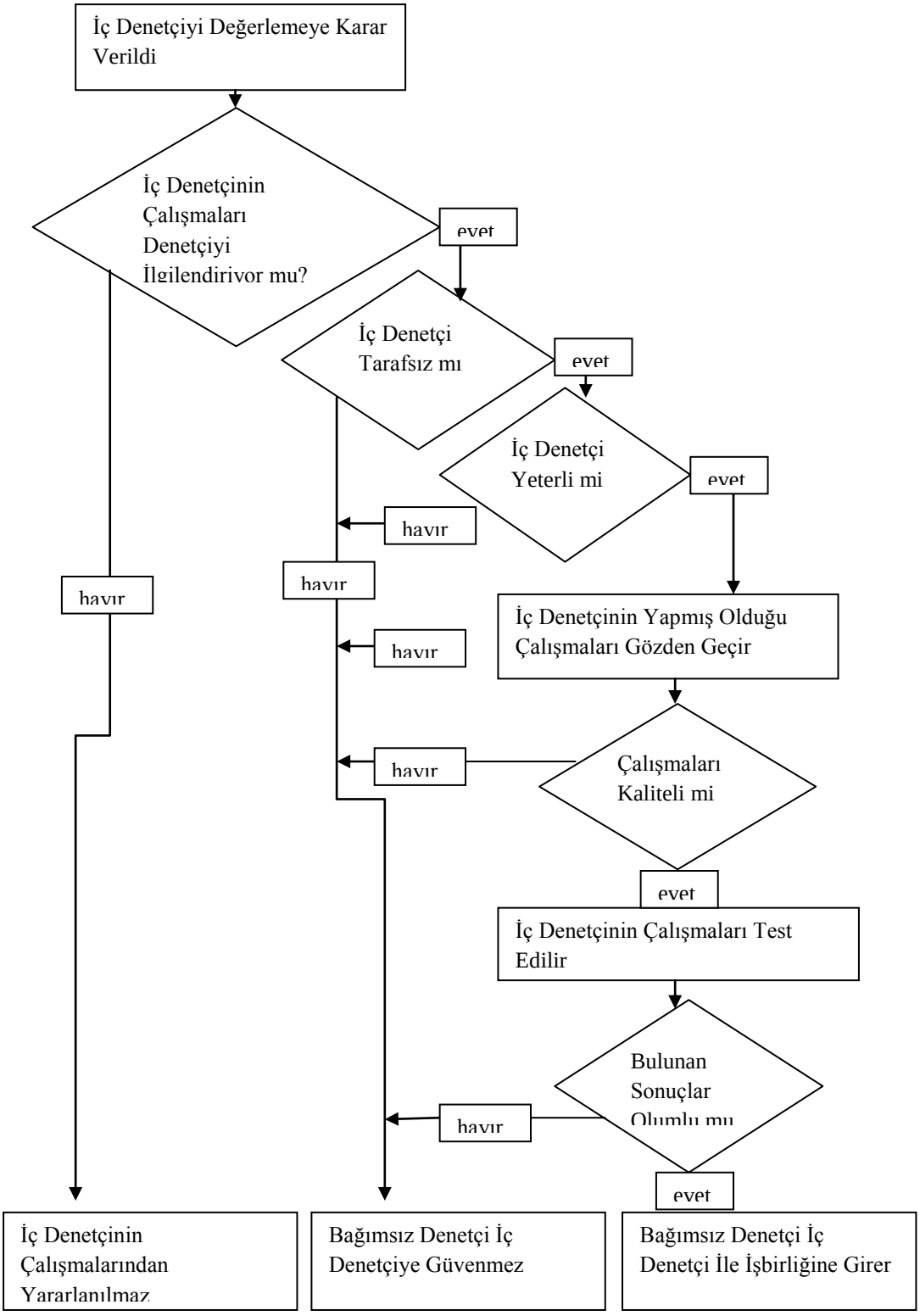
14 Şubat 2014 tarihli ve 28913 sayılı resmi gazetede yayınlanan "İç Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması (BDS 610) Hakkında Tebliğ"de; *"Dış denetçi, iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılabileceği alanlara ve kapsamına karar verirken, dayanak noktası olarak, iç denetim fonksiyonu tarafından yapılan veya yapılması planlanan çalışmanın niteliği ve kapsamı ile dış denetçinin genel denetim stratejisi ile denetim planı açısından bunun ihtiyaca uygunluğunu mütalaa eder."* şeklinde belirtilmiştir.

İyi çalışan bir iç kontrol sistemi ve yeterli bir iç denetim birimi bulunan yerlerde bağımsız denetçi, iç kontrol sistemini denetim kanıtları arasında

değerlendirebilir ve mali durum ve faaliyet sonuçları üzerinde kolaylıkla görüş oluşturabilir. Bu durumda iç ve dış denetçi arasında pasif işbirliğinin olduğu söylenebilir. Bunun yanında iç denetçiler bağımsız denetçilerin desteğiyle iç denetim programını planlayabilir ve iş bölümü yapabilir. Bu durumda yapılan da aktif işbirliği olacaktır (Alptürk, 2008: 25) Bağımsız denetçinin iç denetçiler ile işbirliği kurmadan önce iç denetçileri değerlendirmesi gerekmektedir.

Bu değerlendirme süreci aşağıda şekil üzerinde gösterilecektir.

Şekil 0.1.:İç Denetçinin Değerlendirilmesi Süreci



Kaynak: Güven, 2008: 68

Bağımsız denetçi iç denetim faaliyetlerini değerlendirirken, iç denetim bölümünün işletme yapısı içindeki pozisyonunu ve bunun iç denetimin tarafsızlığı üzerindeki etkisini, iç denetim faaliyetinin niteliği ve kapsamını, yönetimin iç denetçinin önerisine göre hareket edip etmediğini, iç denetçilerin mesleki yeterliliğini, yeterli çalışma kâğıtlarının var olup olmadığını, yani iç denetim faaliyetleri sırasında gerekli mesleki dikkat ve özenin gösterilip gösterilmediğini dikkate almalıdır (Ulutaş, 2007: 85).

2.10.2. Denetim Çalışmalarında İşbirliğinin Yararları

Söz konusu yararlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Uzay, 1999: 68):

a) İç Denetçilere Yararları

- Dış denetçilerin iç kontrol yapısına ilişkin yorumları ve yeniden incelemeleri, iç denetçiler için bir eğitim fırsatıdır. İç denetçiler burada öğrendiklerini kendi çalışmalarında kullanabilirler.
- İç denetim programları, kapsam ve içeriğine ilişkin dış denetçilerin yapmış oldukları eleştirilerden yararlanabilirler.
- Örgüt içindeki riskli alanların tanınması ve risk belirleme yöntemleri hakkında bilgi elde edebilirler.
- İç denetçiler, bağımsız denetçilerin iç kontrol yapısının değerlendirilmesine ilişkin geliştirdikleri eğitim malzemelerini kullanabilirler.
- İç denetçilerin, dış denetçilerin amaçlarını ve standartlarını anlamalarına yardımcı olur.
- Yeni ve farklı denetim teknikleri, yöntemleri, fikirleri ve bilgi değişimi vasıtasıyla iç denetim personelinin bilgi birikiminin artmasını sağlar.

b) Dış Denetçilere Yararları

- İç denetçilerin hazırladığı yönetim raporları ve çalışma kağıtları iç kontrolün niteliğiyle ilgili bir kanıt kaynağıdır.
- İç denetçilerin çalışmaları iç kontrol sistemi için kılavuz niteliğindedir.
- Dış denetçiler tarafından kabul edilebilir denetim yordamlarının yapısının belirlenmesinde yol göstericidir.
- İç kontrolü tanımaya yönelik oluşturulacak olan belgelerin tasarlanması aşamasında önemli bir kaynaktır.
- Denetimle ilgili sorunların çözümünde ve örgütsel yapı hakkında bilgi kaynağıdır.
- İç denetçilerin çalışmaları vasıtasıyla dış denetçiler, işletmenin finansal olmayan yönünü ve bunların finansal tabloları nasıl etkilediklerini daha net tespit edebilirler.
- İç denetçilerin çalışmalarını izlerken dış denetçiler gözlem konusunda iyi bir tecrübe kazanır ve bunu kendi elemanlarını gözlemlerken kullanabilirler.
- Denetimi tamamladıktan sonra yönetim mektubunda önerilerini daha özenli bir şekilde belirleyebilirler.
- Dış denetçilerin de katılmayı isteyebileceği eğitim programlarıyla ilgili bilgi ve materyal sağlayabilirler.

2.11.İç Denetçi Kavramı

2.11.1. İç Denetçilik Mesleği Ve İç Denetçi

İç denetim bir meslekte olması gereken özelliklerin çoğunu taşımaktadır. Bunlar şu şekilde nitelenebilir: iç denetim uzun ve sistematik çalışmaların ürünü olan bir bilgi birikimini gerektirmektedir; mesleğe girmek için uzun ve özel eğitim süreci; mesleki birlik; yayınlar; uygulamadaki sınırlamalar; mesleki standartlar; bu mesleğe mensup kişilerin iç denetçi olarak anılması gibidir. Diğer yönden birçok iç denetçinin, örgütlerine ve topluma önemli bir hizmet verdiklerine inanmalarıdır.(Uzay, 1999: 39)

İç denetim tanımından yola çıkıldığında iç denetçinin iç denetimi gerçekleştiren şirket personeli olduğu açıkça anlaşılabilmektedir. İç denetçi ilk bakışta bağlı bir personel gibi görülse de aslında operasyonel anlamda tüm faaliyetlerinde bağımsız tam yetkili bir personeldir(Dodi, 2008: 17). İç denetçi işletmenin maaşlı elemanı olmakla birlikte faaliyetlerinde bağımsızdır.

İç denetçi; denetim faaliyetini yürüten, gerekli mesleki bilgi ve deneyime sahip, yüksek ahlaki nitelikler taşıyan uzman ve bağımsız kişidir. İç denetim faaliyeti iç denetçiler tarafından gerçekleştirilir. İç denetçi mali yönetim ve kontrol süreçlerinin denetimini yapar ve bu konuda önerilerde bulunur(Alptürk, 2008: 34).

2.11.2. İç Denetçinin Nitelikleri

Denetçiden beklenen dikkatli bir uzman olarak çalışmasını sürdürmesi ve sonuçlandırmasıdır. Uzmanlıktan da anlaşılacağı üzere, denetçinin çalışmasını başarıyla sürdürebilmesi için gerekli mesleki yeterliliğe sahip olması gerekir. Denetçi denetim süresince gerekli mesleki dikkat ve özeni göstermeli, oluşabilecek durumlara karşı sürekli tetikte olmalıdır. Denetim faaliyetini yürütürken bağımsızlığını korumalı çıkar çatışmaları ve menfaatlerden uzak bir denetim yürütmelidir. Bunların yanında güçlü iletişim becerisine sahip olmalı, gelişime açık olmalı, mesleği için eğitimde sürekliliği sağlamalıdır.

İç denetçinin mesleğe başladığında aşağıda belirtilen alanlarda eğitim ihtiyacı olacağını söylemek mümkündür. Bunlar (Kaya, 2013b);

1. İşletme ve yönetim
    - Yönetim ve organizasyon
    - Örgüt teorisi
    - Örgütsel davranış
    - Muhasebe ve finans raporlama

- Mali analiz
- Finans
- Pazarlama
- Finansal yönetim

2. İç denetim
    - Uluslararası iç denetim standartları
    - Risk odaklı iç denetim
    - Risk yönetimi
    - Süreç analiz ve dokümantasyonu
    - Risk odaklı denetim planlanması
    - Risk odaklı iç denetim araç ve teknikleri
    - Etkin rapor yazımı
    - Denetim birimi yönetimi
    - Kontrol öz değerlendirmesi
    - İç kontrol ve iç kontrol modelleri
    - Denetimde örnekleme yöntemleri
    - Operasyonel denetim

3. İletişim ve problem çözme
    - Analitik ve yaratıcı problem çözme teknikleri
    - Çatışma yönetimi
    - Sunum yapma becerileri
    - Mülakat ve toplantı teknikleri
    - Motivasyon ve performans yönetimi
    - Temel iletişim becerileri

4. Sertifikasyon
    - CIA
    - CFSA
    - CGAP

- CISA
- SMMM
- CCSA

2.11.3. İç Denetçinin Görev ve Sorumlulukları

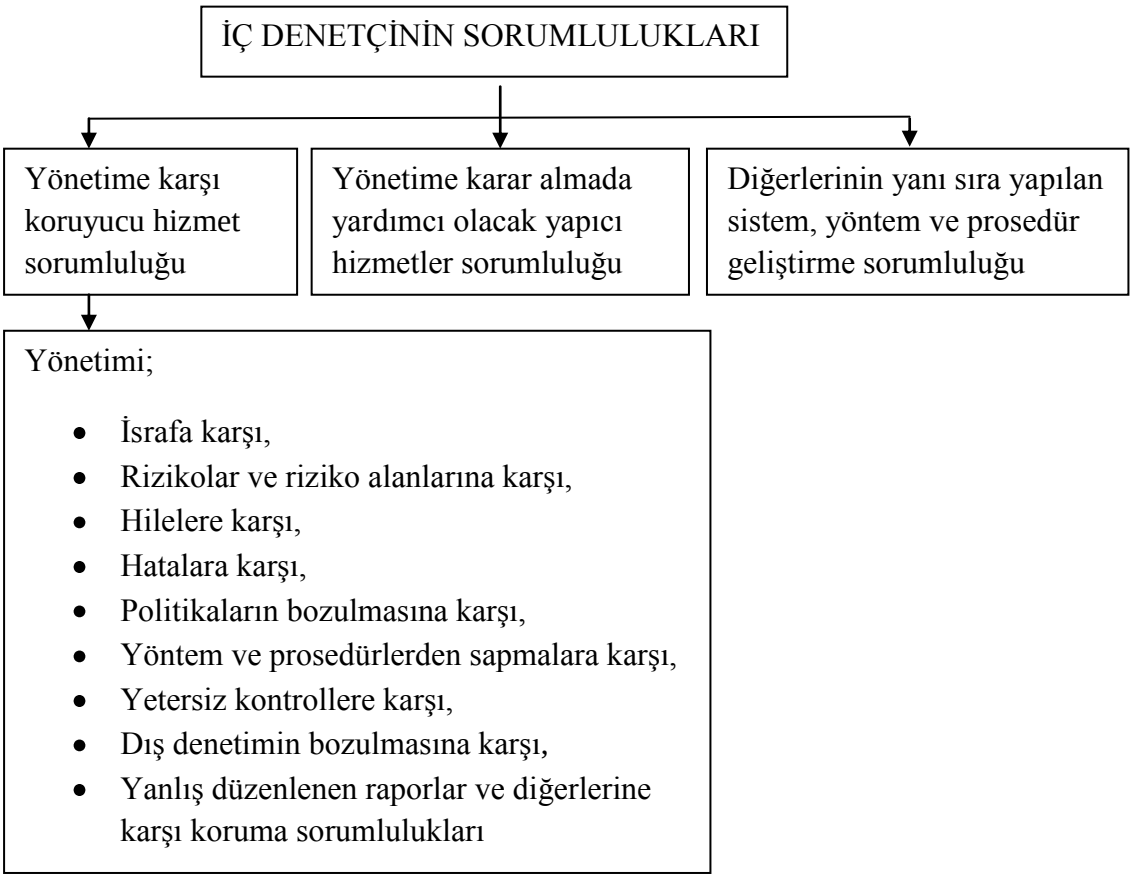
Günümüzde yolsuzlukların ortaya çıkartılmasında hem iç denetçiler, hem bağımsız denetçiler, hem de şirket yönetiminin sorumlulukları artmıştır. Bu konuda sorumluluk öncelikle işletme yönetimi ve iç denetçilere aittir. Özellikle yönetimin karıştığı yolsuzlukların tespiti açısından iç denetçilerin ve bağlı oldukları iç denetim komitesinin önemi büyüktür. (Alptürk, 2008: 34)

İç denetçinin görevleri(Çavuşoğlu, 1996: 16);

- Nesnel risk analizine dayalı olarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- Kaynakların etkili ve verimli olarak kullanılmasını sağlamak amacıyla incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- Yapılan harcamaların, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, hazırlanan amaç, politika, plan ve prosedürlere uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek,
- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve önerilerde bulunmak,
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileşme sağlayacak önerilerde bulunmak,
- Denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektiren bir durum oluştuğunda ilgili idarenin en üst amirine iletmek şeklinde sıralanabilir.

İç denetçinin sorumlulukları aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

Şekil 0.2.: İç Denetçinin Sorumlulukları



Kaynak: Tuan- Sağlar, 2004: 3

Yukarıda belirtilen görev ve sorumlulukları yerine getirecek olan personelin belli yeteneklere sahip olması gerekmektedir. Bu yetenekleri Albrecht' ın yapmış olduğu sınıflandırmaya göre aşağıdaki şekilde listeleyebiliriz(Tuan- Sağlar, 2004: 3)

A. Genel Bilgi Yetenekleri
1. Sonuç çıkarma ve problemi çözme yeteneği
2. Sözlü ve yazılı iletişim yetenekleri

B. Genel İşletme Bilgisi Yetenekleri

1. Çalışanları yönetme ve değerlendirme yeteneği
2. Bilgi işlem sürecini etkin kullanma ve uygulama yeteneği

C. Denetim Yetenekleri

1. Denetim faaliyetlerini planlama ve yürütme yeteneği
2. Denetim faaliyetini gerekli mesleki faaliyetler ışığında idare etme yeteneği
3. Verileri toplama ve değerleme yeteneği
4. Hileleri tespit etme ve önleme yeteneği

2.12.Uluslararası İç Denetim Mesleki Standartları

İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors –IIA), 1941 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nin Florida eyaletinde kurulmuştur. IIA iç denetim mesleğinin küresel sesi, kabul edilen otoritesi, lideri, baş savunucusu ve baş eğitmenidir. IIA üyeleri iç denetim, risk yönetimi, kurumsal yönetim, iç kontrol, bilgi teknolojileri denetimi, eğitim ve güvenlik konularında çalışmaktadır (Anonim, 2014a) .

İç denetim faaliyetleri farklı endüstri ve ortamlarda, farklı ölçek ve özellikteki kurumlarda gerçekleştirilmektedir. Söz konusu farklılıklar içinde iç denetimin tanımına uygun olarak gerçekleştirilmesine yönelik, iç denetim uygulamalarının temel ilkelerini tanımlamak, katma değerini ifade ve teşvik etmek, performans değerlemesine imkan sağlamak amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından Uluslararası İç Denetim Standartları geliştirilmiştir (Uzun, 2013c).

İç Denetim Standartları IIA tarafından 1978 yılında oluşturulmuş ve birçok ülke tarafından kabul görmüştür. Bu standartlar denetçiye neyi nasıl yapması gerektiği konusunda yol göstermektedir.

Bu standartların amaçları şu şekilde listelenebilir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2008: 16):

- İç denetim uygulamasının nasıl olması gerektiği konusunda temel ilkeleri tanımlamak,
- Katma değer yaratan iç denetim faaliyetlerini teşvik etmek ve hayata geçirmeye yönelik çerçeve oluşturmak,
- İç denetim performansının değerlendirilmesine yönelik temel oluşturmak,
- Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetlere canlılık kazandırmak

Uluslararası İç Denetim Standartları, nitelik, performans ve uygulama standartları olmak üzere iki bölüme ayrılmaktadır. İç denetim faaliyetlerinin amaç, yetki ve sorumluluklarının bir yönetmelikle ifade edilmesi, bağımsızlık ve objektiflik, mesleki yeterlilik, mesleki özen ve dikkat, sürekli mesleki gelişim, kalite güvence ve geliştirme programı nitelik standartlarını oluşturmaktadır. İç denetim faaliyetinin yönetimi, işin niteliği, görev planlaması, görevin yerine getirilmesi, sonuçların raporlanması, gelişmelerin izlenmesi, bakiye riskin yönetim tarafından üstlenilmesi ise performans standartlarıdır (Uzun, 2013a). Nitelik ve performans standartları tüm iç denetim hizmetlerine uygulanmaktayken, uygulama standartları belirli görev türlerine uygulanır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2008: 4).

2.13.TTK'da İç Denetim İle İlgili Düzenlemeler

Yeni Türk Ticaret Kanununda iç denetim birimini kurulmasına yönelik açık bir düzenleme olmamakla birlikte Kanun'un "Görev Dağılımı" başlıklı 366'ncı maddesinde "*Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulatmak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir*." şeklinde belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilen 366. maddeye ilişkin kanun gerekçelerinde herhangi bir açıklama yapılmamış olmakla birlikte, yönetim kurulunun işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak veya kararlarını uygulatmak ve iç denetim amacıyla komiteler ve komisyonlar kurulmasının kurumsal yapılarda ihtiyaç

olduğu düşünüldüğünde kanundaki bu ihtiyariliğin en azından anonim şirketler için zorunlu bir ihtiyaç olduğu düşünülebilir(Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği, 2012: 9). Kanunun çeşitli maddelerinde finans denetimi, finansal planlama ve risk teşhisi ve risk yönetimi gibi fonksiyonların yönetim kurulunun yetki ve sorumluluğuna bırakılmış olması iç denetimi zorunlu kılmaktadır(türmob sirküler rapor/27)

6102 sayılı TTK' nun 375. Maddesi (c) fıkrasında yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkileri arasında "*Muhasebe, finans denetimi ve şirketlerin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması"* ibaresine yer verilmiştir. 375. Maddeye ilişkin gerekçeler incelendiğinde; (c) bendinin gerekçesinde finansal denetim düzeninin kurulmasından kastedilenin şirketin iş ve işlemlerinin denetlenmesine ilişkin bir iç denetim sistemi ve bunu yapacak örgütün oluşturulması olduğu belirtilmiştir. Gerekçede belirtilen iç denetim sistemiyle iç kontrol sistemi, bunu yapacak örgüt olarak ise iç denetim birimi anlaşılmalıdır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği, 2012: 10)

TTK'nın "Riskin Erken Saptanması Ve Yönetimi" başlıklı 378. maddesinde *"Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir."* şeklinde belirtilmiştir. TİDE'nin bu madde üzerine yaptığı yorumlama, *"risk değerlendirmesinde finansal ve operasyonel unsurları şirket bütünü içerisinde objektif ve sistematik bir yaklaşımla irdelemekten sorumlu olan iç denetim fonksiyonu riskin erken saptanması ve yönetimi komitesine girdi teşkil edebilecek çalışmaların yapılmasında önemli bir role sahiptir"* şeklinde olmuştur (Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği, 2012: 12).

3. BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM

Çalışmanın bu bölümünde "bağımsız denetim" ile ilgili bilgiler verilecektir. Bu kapsamda; denetim kavramı, bağımsız denetimin gelişimi, bağımsız denetçinin nitelikleri, bağımsız denetim kuruluşları, denetim türleri, genel kabul görmüş denetim standartları, denetim riski, denetim süreci ve denetim kanıtları açıklanacaktır.

3.1. Denetim Kavramı

SPK' nın bu konuda çıkardığı Seri X, No:22 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in 4. Maddesinde yer alan bağımsız denetim tanımı şu şekildedir: "*Bağımsız denetim, işletmenin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek finansal bilgilerinin finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlenerek rapora bağlanmasıdır".*

Muhasebeyi de içeren bir tanımlama yapılırsa, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin finansal raporlama standartlarına uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor hazırlamak amacıyla bağımsız ve uzman kişi tarafından gerçekleştirilen kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir. (Bozkurt, 2006: 23). Hile ve usulsüzlükleri tespit etmeye yönelik olarak yapılan denetim, formal bir analitik yöntemden çok sezgisel bir süreçtir (Erkan- Arıcı,2011: 39).

Tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere denetim bir karşılaştırma sürecidir. Mali tabloların finansal raporlama standartlarına uygunluğu karşılaştırılır ve denetçi bu karşılaştırma sonucunda bir görüş oluşturur. Bunu yapacak olan kişinin gerekli mesleki eğitimi alıp, denetçi olabilme şartlarını sağlamış olması gerekir. Bunun yanında denetçinin kaliteli ve standart bir denetim yürütebilmesi için genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak denetim faaliyetini yerine getirmesi beklenir. Denetçi denetimin amacına hizmet edecek kanıtları elde ettikten sonra bunları değerlendirir ve son olarak görüşlerini bildirdiği raporunu hazırlayıp sunarak denetim faaliyetini sonlandırır.

Bağımsız denetim ile kamunun aydınlatılması sağlanmakta; sermaye piyasasına açıklık, güven ve karlılık içinde çalışma imkânı doğmuş olmaktadır (Ulusoy, 2007: 49). Denetim faaliyeti, hissedarlarla alacaklılar ve yöneticiler ile hissedarlar arasında asimetrik bilginin azaltılmasında önemli rol oynar(Al-Ajmi, 2009: 64).

Denetimi gerektiren en temel neden güvenilir bilgiye duyulan ihtiyaçtır. Finansal bilgilerin güvenilirliğini etkileyebilecek birçok etken söz konusu olabilmektedir. Bilginin güvenilirlik düzeyini arttırmak için bu konuda bağımsız bir uzmanın inceleme yapıp görüş belirtmesi çok önemlidir (Kavut, Taş, Şavlı, 2009: 13).

Dolayısıyla denetimin özellikleri şu şekilde listelenebilir (Karanfiloğlu, 1999: 30):

- Bir karşılaştırma sürecidir.
- Ekonomik bir birime ait bilgileri kapsar.
- Kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.
- Uzman ve bağımsız kişi tarafından gerçekleştirilir.

Bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygun olarak finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst olarak gösterip göstermediği konusunda görüş oluşturmaktır (Öztürk, 2008:122). Dolayısıyla bilgi kullanıcılarının doğru karar almalarına hizmet etmektir.

3.2. Bağımsız Denetimin Gelişimi

2000 yıl öncesine ait tablet veya şehir kalıntılarındaki yazıtlarda Mısır, Roma ve Yunan medeniyetlerinde kamu harcamalarının denetiminin yapıldığına dair bulgulara rastlanmaktadır. Ancak ticari hayatta uygulanması sanayi devriminden sonra mümkün olmuştur. 1900'lü yıllara kadar sadece bilanço denetimi yapılmış, sonrasında ise sadece yolsuzluk değil, işlemlerin hatalı olup olmadığı da önem kazanmıştır. (Kavut vd., 2009: 43- 44).

Denetimin tarihsel gelişimi Tablo 3.1.'de belirtilmektedir.

Tablo 0.1.: Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	**Denetim Yaklaşımı**	**Denetimin Amacı**	**İlgili Taraflar**
Sanayi Devrimi Öncesi	%100'lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi-1900 Yılları Arası	%100'lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortaklar Ve İşletmeye Borç Verenler
1900-1930	%100'lük Bir İnceleme Ve Örneklemeye Başvurma	Bilanço Ve Gelir Tablolarının Doğruluğunu Onaylama	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler Ve Devlet
1930'dan Bugüne	Finansal Verilerin Örnekleme Yoluyla İncelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluk Ve Dürüstlük Hakkında Bir Görüş Oluşturma	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler, Devlet, Sendikalar, Parlamento, Tüketiciler ve Diğer Gruplar

Kaynak: Ayyayla, 2010: 23

Türkiye' de bağımsız denetim resmen 1987 yılında bankalar ve sermeye piyasası için bağımsız denetim zorunluluğu getirilmesiyle başlamıştır. 1989 yılında 3568 sayılı muhasebe ve denetim meslek yasası çıkartılmıştır. 2003 yılında Türkiye Denetim Standartları Kurulu(TÜDEKS)' in kurulmasıyla denetim alanında diğer önemli bir gelişme sağlanmıştır. 2006 yılında Sermaye Piyasası Kurulu tarafından uluslararası denetim standartlarının yayınlanmasıyla büyük bir adım atılmıştır (Uzay,

Tanç, Erciyes,2009:134-135). Türkiye Büyük Millet Meclisince 13/01/2011 tarihinde kabul edilen ve 14/02/2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu ile bağımsız denetime yeni haklar, yükümlülükler ve şartlar getirilmiştir. Fakat bu kanun kamuoyunda tartışmalar yaratmıştır. Ticari hayatta olumsuzluk oluşturacağı ve uygulamada sorunların yaşanacağı gerekçesiyle 18/06/2012 tarihli ve 2657 sayılı "Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı" yayınlanmıştır.

3.3. Bağımsız Denetçinin Nitelikleri

Denetim işini yerine getiren kişilerin gerekli mesleki eğitimi almış olmaları gerekmektedir. (Kavut vd., 2009:21). Bununla birlikte 25 Ocak 2013 tarihli ve 28539 sayılı resmi gazetede yayımlanmış olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan: Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği' ne göre denetçilerin aşağıdaki şartları sağlamaları gerekmektedir:

"Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması,

b) Meslek mensubu olması,

c) Türkiye'de yerleşik olması,

ç) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması,

d) Yönetmeliğin 15 inci maddesinde belirtilen uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması,

e) Yönetmeliğin 16 ncı maddesinde belirtilen denetçilik sınavında başarılı olması,

f) 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış veya hükmün açıklanması geri bırakılmış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûmiyeti olmaması,

g) Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından iptal edilmemiş olması,

ğ) Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, olumsuz bir itibara sahip olmaması, şartlarını taşıması gerekir."

3.4. Bağımsız Denetim Kuruluşları

Bağımsız denetim kuruluşu yetkilendirme şartları 25.01.2013 tarihinde yayınlanan "Bağımsız Denetim Yetkilendirilme Tebliği" nde aşağıda şekilde belirtilmiştir:

"a) Sermaye şirketi olması,

b) Paylarının veya hisselerinin nama yazılı olması,

c) Faaliyet konusunun bağımsız denetime veya bununla birlikte 3568 sayılı Kanun kapsamındaki mesleki alana münhasır olması,

ç) Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresinin bulunması,

d) Esas sözleşmesinin veya şirket sözleşmesinin denetime ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı hususlar içermemesi,

e) Sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması,

f) Denetçilerinin Yönetmeliğin 14 üncü maddesi çerçevesinde Bağımsız Denetçi Belgesine sahip olması,

g) Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması,

ğ) Yönetmeliğin 28 inci maddesindeki şartları sağlayan en az iki sorumlu denetçisinin bulunması,

h) Denetim kadrosunun, asgari olarak, Yönetmeliğin 27 nci maddesinde belirtilen denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması,

ı) Yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olması, yüzde yetmiş beşi geçmemek üzere çoğunluğunun ise kadrosundaki denetçilerden oluşması,

i) Denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren herhangi bir gerçek kişi yanında ya da

tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olmaması, kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması,

j) Denetim rehberleri dahil olmak üzere, esasları Kurumca belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması,

k) Denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmesini teminen Kurum tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması,

l) Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından iptal edilmemiş olması,

m) Tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, şarttır"

3.5. Denetim Türleri

Denetim, denetimin amacı, kapsamı, yapılış nedeni ve denetçinin statüsü yönünden olmak üzere değişik sınıflandırmalara tabi tutulabilmektedir. Aşağıda bu denetim türleri tablo halinde listelenecektir.

Tablo 0.2.: Denetim Türleri

Amacına Göre Denetim	• Faaliyet Denetimi • Mali Tablolar Denetimi • Uygunluk Denetimi
Kapsamına Göre Denetim	• Genel Denetim • Özel Denetim
Yapılış Nedenine Göre Denetim	• Zorunlu Denetim • İsteğe Bağlı Denetim
Denetçinin Statüsüne Göre Denetim	• İç Denetim • Dış Denetim • Kamu Denetimi

Kaynak: Bacacı, 2006: 6

Burada amaç yönünden ve denetçinin statüsüne göre denetim türleri açıklanacaktır.

3.5.1. Amaç Yönünden Denetim Türleri

Denetimi; denetim çalışmasının konusunun ne olduğu ve denetimin ne amaçla yapıldığına göre de sınıflandırmak mümkündür. Bu sınıflandırmaya göre denetim türleri; finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimidir. Amaç finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliğini saptamak olduğunda yapılan denetim finansal tablolar denetimidir. Amaç; işletme faaliyetlerinin etken ve etkin olarak yürütülüp yürütülmediği ve hedeflerin gerçekleştirilme derecesini belirlemek olduğunda yapılan denetim, faaliyet denetimidir. Söz konusu uygunluk denetimi olduğunda ise amaç, belirli bir otorite tarafından belirlenmiş ölçütlere uyulma derecesini saptamaktır (Kavut vd., 2009:39).

- **Mali Tablolar Denetimi**

İşletme tarafından hazırlanan mali tabloların işletmenin mali durumunu ve yaptığı faaliyetlerin sonuçlarını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve mali tablolarını etkileyen kurallara uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin denetlenmesidir. (Bozkurt, 2006: 27). Mali tablolar denetiminde amaç mali tablolardaki kasıtlı veya kasıtsız olarak yapılan yanlışlıkları ortaya çıkartmaktır. İşletme tarafından hazırlanan mali tablolara örnek olarak bilanço, gelir tablosu ve fon akım tablosu verilebilir.

Mali tablolar işletmelerde çok kullanıldığından bunların denetimi de çok önemlidir. Mali tabloların denetimi bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilir. Bu yüzden bu tür denetime bağımsız denetim veya dış denetim adı da verilmektedir.

Bu denetim, denetimin kapsamına giren mali tablolar hakkında yeterli kanıt toplamasını ve bunlar hakkında bir değerlendirme yapılmasını gerektirir(Kütük, 2008: 12). Denetçi mali tablolardaki bilgilerin doğruluğu ve tamlığını öğrenmek için çeşitli yöntemler kullanarak kanıtlar toplar ve kanıtlarla mali tablolardaki bilgilerin örtüşmesi doğrultusunda bir karara vararak bunu raporunda belirtir.

- **Uygunluk Denetimi**

İşletmenin gerçekleştirdiği işlemlerin yasalara, yönetmeliklere, mevzuata ve işletme politikalarına uygun olup olmadıklarının incelenmesine yönelik yapılan denetimdir(Bacacı, 2006: 7). Burada kural koyucu iki otoritenin mevcut olduğu görülmektedir. Bunlar işletme üst yönetimi ve devlet kurumlarıdır. Bu iki otorite de koydukları kurallara uyulup uyulmadığını saptamak için kendi bünyelerindeki denetim elemanlarına denetim yaptırırlar.

Amaç işletme çalışanları tarafından yapılan işlemlerin yukarıda belirtilen otoriteler tarafından koyulan usul, ölçüt, politika ve kurallara uygun olup olmadığının araştırılmasıdır (Çetinoğlu, 2007: 8).

- **Faaliyet Denetimi**

Faaliyet denetimi; gerçekleştirilen faaliyetlerin öngörülen hedeflere uyum derecesinin ve çalışanların belirlenen esaslar çerçevesinde görevlerinin hangi düzeyde yerine getirdiklerinin nitelik ve nicelik olarak ölçümüdür (Kuluçlu, 2006: 19).

İşletmenin amaçlarına ulaşmada başarılı ve verimli olup olmadığının belirlenmesine yönelik yapılan denetimdir (Bozkurt, 2006: 29). Başarım denetimi veya yönetim denetimi isimleri de verilebilmektedir (Almalı, 2009: 34).

Bu denetim genellikle işletmenin iç denetçileri tarafından gerçekleştirilmekle birlikte bazen bağımsız denetçilerden de yaralanılabilir(Çetinoğlu, 2007: 8). Denetçiler yaptıkları denetim sonucunda fark ettikleri aksaklık ve eksiklikler konusunda yönetime yol gösterip, bir nevi danışmanlık yapabilirler.

Faaliyet denetimi muhasebenin yanında işletmenin diğer işlevlerini de kapsamaktadır.

3.5.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Bazı kaynaklarda yapılan sınıflandırmaya göre denetçinin statüsüne göre denetim iç denetim ve dış denetim olarak ikiye ayrılmıştır. Dış denetim ise bağımsız dış denetim ve kamu denetimi olarak alt başlıklara ayrılmıştır. Bizim de kullanacağımız diğer sınıflandırmaya göre ise bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetimi olmak üzere üçe ayrılmaktadır(Bacacı, 2006: 8). Bunlar aşağıdaki şekilde ayrıntılandırılmıştır:

- **Bağımsız Denetim**

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun hazırladığı, 26.12.2012 tarihli ve 28509 sayılı resmi gazetede yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde bağımsız denetim; "*Finansal tablo ve diğer finansal bilgiler dahil olmak üzere denetime tabi konuların, belirlenmiş kıstaslara uygunluğu hususunda hedef kullanıcılara güvence sağlamak amacıyla, denetimin konusu hakkında, mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını ve bu kanıtlara dayanarak ulaşılan sonuç veya görüşlerin rapora bağlanmasıdır*" şeklinde tanımlanmıştır.

Diğer bir tanıma göre işletmelerin yıllık finansal tablo ve bilgilerinin bunlar için belirtilen kriterlere uygun olup olmadığı konusunda makul güvence sağlamak amaçlı yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesi için genel kabul görmüş denetim standartlarındaki bağımsız denetim tekniklerini uygulayarak denetlenmesi ve raporlanmasıdır (Anonim, 2013a).

Diğer bir tanıma göre ise bağımsız denetim, işletme dışından kişi ve kurumlar tarafından yapılan ve işletme ile organik herhangi bir bağı olmayan denetimdir (Kavut vd.,2009: 36).

Denetim talebi, işletme veya işletme ilgililerinden gelir. Denetimin konusu, mali tablolar denetimi, uygunluk ve performans denetimi olabilir. Uygunluk ve performans denetimleri daha çok işletmenin özel istediği üzerine yapılmaktadır. Fakat bağımsız denetçiler görev aldıkları işletmede daha çok mali tablolar denetimini yerine getirmektedir. Bu denetimde amaç hazırlanan finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı konusunda görüş oluşturmaktır(Güler, 2006: 35).

- **İç Denetim**

TİDE iç denetimi, "*bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık sağlama faaliyetidir."* şeklinde tanımlamıştır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2008: 7).

Diğer bir tanıma göre iç denetim, kamu ve özel sektörde işletmenin elemanı olarak görev alan ve işletme yönetimine elde ettiği bilgileri sunan kişidir (Kavut vd., 2009: 37).

İç denetim, denetimin planlanması, bilgilerin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi, sonuçların ilgili yönetim kademesine iletilmesinden oluşan bir süreçtir (Senal, 2011: 10). İç denetimin bunların yanında yöneticilere önerilerde bulunma işlevi de vardır.

İç denetçiler işletmenin çalışanı olarak görev almakta ve işletme amaçlarına hizmet etmektedirler. Bağımsız denetçilerden farklı olarak iç denetçiler sadece işletme yönetimine karşı sorumludurlar. Denetim onlar için devamlılık arz eden bir süreçtir ve aksaklık gördükleri noktada işletme yönetimine yol gösterirler.

Bağımsızlıkları her ne kadar tartışma konusu olsa da onların da bağımsız denetçiler gibi objektif bir bakış açısıyla denetim faaliyetlerini yerine getirmeleri beklenir.

İç denetçilerin görevleri (Erserim, 2007: 13);

- İşletme varlıklarını korunup korunmadığını belirlemek
- Muhasebe tarafından üretilen bilgi veya belgelerin güvenilir olup olmadığını belirlemek
- İşletmenin tepe yönetimi tarafından belirlemiş olan politika ve prosedürlere uyulup uyulmadığını araştırmak
- İşletme faaliyetlerinin etken yada etkin olup olmadığı konusunda görüş belirlemek
- Bağımsız denetçilerle işbirliği yapmak

IIA Başkanı Richard Chambers, iç denetçiler tarafından yapılan şu altı hatadan bahsetmektedir (Chambers, 2013) :

- Denetim planlaması için yeterli zaman ayırmamak
- Çok fazla denetim yapma çabası
- Denetleneni kapsayamamak
- Denetim ekibinin fonksiyonel uzmanlığının artmasında başarısızlık
- Denetim sonucunda değer katma gerekliliğinin unutulması
- Risklerin takip edilmesinin unutulması

❑ Kamu Denetimi

Kamu kurumlarında çalışıp, kamu yararına denetim yapan kişilerin yaptığı denetime verilen addır. Kamu kurumları tarafından görevlendirilmiş elemanlar kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektör işletmelerinde kamu yararına denetim yaparlar (Kavut vd., 2009: 38).

Bazı kamu denetim kurumları hem dış hem de iç denetim yapabilmektedir. Bu denetim kurumlarının kendi içinde yaptığı denetimler iç denetim adını alırken, özel işletmelerde yaptıkları denetimler kamu denetimi olarak ifade edilmektedir(Güler, 2006: 37).

Kamu denetçileri hazırlanmış olan yasa yönetmelik ve politikaları göz önüne alarak denetim yaparlar (Bozkurt, 2006: 33).

Kamu denetimi yapan kurumlardan bazıları şunlardır(Bozkurt, 2006: 34):

- Devlet Denetleme Kurulu
- Sayıştay
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
- Maliye Bakanlığına bağlı, Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri Kurulları
- Hazine Müsteşarlığı Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu
- Sermaye Piyasası Denetleme Kurulu
- Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu
- SSK Teftiş Kurulu

3.6. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Bağımsız denetçi denetim raporunda incelediği mali tablolardaki bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı konusunda görüş bildirir. Denetçinin görüşüne ve mali tabloların doğruluk ve yeterliliğine inanan bilgi kullanıcıları bu bilgileri alacakları kararlarda kullanacaklardır. Bu sebeple belirli bir kalite ve yeterlilikte olan denetçilerin denetim çalışmasını da belirli bir kalitede yürütmesi için meslek örgütlerince kabul edilmiş standartlara "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" denir (Yılmaz, 2003: 5).

Genel kabul görmüş denetim standartları ilk olarak Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Chartered Public Accountant: AICPA) tarafından 1947 yılında yayınlanmış ve birçok ülkede kabul görmüştür. Bu standartlar denetim çalışmasında uyulması gereken asgari nitelikleri göstermektedir. (Arens- Loebbecke, 2000: 29)

Bu standartlar, denetim elemanının kişisel özelliklerini konu alan "Genel Standartlar", denetim sürecini ele alan "Çalışma Alanı Standartları" ve denetim sonuçlarının bildirilmesine yönelik olan "Raporlama Standartları" olarak üçe ayrılmaktadır(Vergi Konseyi Alt Komisyonu, 2003: 4).

3.6.1. Genel Standartlar

Bu standartlar denetçilerin sahip olmaları gereken özellikleri işaret etmektedir.

- **Mesleki Eğitim Ve Deneyim**

Denetim faaliyetini gerçekleştiren kişi veya kişiler yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalıdır.

Bu süreç lisans eğitimiyle başlamaktadır. Bu eğitimde denetçi muhasebe ve denetim anlayışını kazanacağı bir eğitim süreci geçirmektedir. Bunun sonrasında deneyim kazanma aşamasına geçilmektedir. Bu aşama denetim yardımcığı yapma ve gerekli sınavları verme şeklindedir. Fakat deneyim aşaması bununla bitmemektedir. Denetçi ayrıca sürekli olarak meslekteki değişimleri takip etmeli ve bunları uygulamalıdır(Bozkurt, 2006: 37). Ülkemizde ve dünyada denetim her geçen gün gelişim kat etmektedir. Denetçilerden beklenen de bu gelişmeleri yakından takip edip sindirerek çalışmalarında uygulamasıdır.

- **Bağımsızlık ve Tarafsızlık**

Denetim faaliyetinin her aşamasında denetçi veya denetçiler yansız davranabilmelidir.

Denetçinin bağımsızlığı, dış denetimden beklenen faydanın sağlanabilmesinde olmazsa olmaz koşuldur(Ulusoy, 2007: 53). Denetçinin bağımsızlığı kişisel veya dış çıkarlar yüzünden hiçbir zaman zarar görmemelidir. Denetçiler menfaatlerinin söz konusu olduğu her konudan uzak durmak zorundadırlar(Koçberber, 2008: 72).

SPK' nın çıkardığı Seri X, No: 22 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ' de belirtildiği gibi bağımsızlığın ortadan kalkmış sayılacağı durumlardan bazıları şunlardır(Resmi Gazete, 12.06.2006/26196: 9-10):

- *Bağımsız denetim kuruluşunun ortak, yönetici, bağımsız denetçileri, denetçi yardımcıları ve bunların 3'üncü dereceye kadar (3 üncü derece dahil) kan ve sıhri hısımları ile eşleri veya bağımsız denetim kuruluşları tarafından;*
  - *Müşteriden veya müşteri ile ilgili olanlardan, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak bir menfaat elde edildiğinin ortaya çıkması veya bunlara bir menfaat sağlanacağı vaadinin, ilgili bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetim "kuruluşunun yönetimine yazılı olarak bildirilmemiş olması,*
  - *Müşteriyle veya müşterinin ortaklarıyla veya müşterinin yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek veya tüzel kişilerle ortaklık ilişkisine girilmiş olduğunun belirlenmiş olması*
  - *Müşteri ile bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştiraklerinde kurucu, yönetim kurulu başkan veya üyesi, şirket müdürü*

veya yardımcısı olarak veya işletmede önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka sıfatlarla görev alınması

- *Müşteri veya bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştirakleri ile olağan ekonomik ilişkiler dışında borç-alacak ilişkisine girilmiş olması*

Denetçiler daha önce de belirttiğimiz gibi, bilgi kullanıcılarının doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacını karşılamaktadır. Bilgi kullanıcıları denetçilerin hazırlamış oldukları tablolar doğrultusunda stratejik kararlar almaktadır. Dolayısıyla objektiflikten uzak hazırlanmış bir rapor bilgi kullanıcılarını dönüşü mümkün olmayan noktalara getirebilir.

- **Mesleki Dikkat ve Özen**

SPK' nın çıkardığı Seri X, No: 22 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ' de mesleki özen ve titizlik "*Basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder*" şeklinde tanımlanmıştır.

Bu standart denetçinin denetim faaliyetinin her aşamasında bütün dikkatini vererek denetimi gerçekleştirmesini ister. Bu denetçinin denetimi şevkle yapması ve karşılaşabileceği beklenmedik durumlara karşı sürekli tetikte olması demektir. Bunun için de denetçi denetleyeceği işletmeyi tanıyıp, onun iç kontrol yapısını inceleyerek denetimini planlamalı, planını eksiksiz ve hatasız uygulamalı ve denetim raporunda belirteceği görüşünü kesinlikle kanıtlara dayandırmalıdır(Selimoğlu- Uzay, 2011: 15).

3.6.2. Çalışma Alanı Standartları

Bu standartlar denetimin başlangıcında en azından neler yapması gerektiği konusunda denetçiye yol göstermektedir(Bozkurt, 2006: 39).

- **Denetimin Planlanması ve Gözetimi**

Bu standart işin iyi bir şekilde planlanması, varsa yardımcıların da iyi bir şekilde gözlenmesi gerektiğini ortaya koyar. Denetçinin iyi bir denetim planı hazırlayabilmesi için işletme ve işletmenin faaliyet gösterdiği iş kolu hakkında yeterli miktarda bilgi toplaması gerekir. Bu yüzden, işletmenin örgüt yapısı, kuruluş yeri, ürettiği mal ve hizmetlerin özellik ve nitelikleri, finansal durumu gibi daha birçok konuda bilgi toplama ihtiyacı içindedir. Elde ettiği bilgiler ışığında, onların yeterlilik derecesine bağlı olarak genel kabul görmüş denetim standartlarının istediği kalitede bir denetim planı hazırlayabilir(Tuan, 2008: 87).

Denetimde planlama çalışmalarının yapılmasındaki amaç; işgücü planlaması, zaman planlaması, maliyet planlaması ve kaynakların verimli kullanılmasının planlanmasıyla nihai amaca ulaşılmasıdır(Demirel, 2007: 23-24).

Amaçları gerçekleştirebilmek için düzenlenen denetim planında bulunması gereken unsurlar şunlardır;

- Uygulanacak denetim politikası ve prosedürleri
- Elde edilen bilgilere göre hazırlanan denetim programları
- Gerekli niteliklere sahip kişilerden oluşan denetim ekibi
- Denetim çalışmalarının zamanlaması ve zaman bütçesi
- İşletmenin iç denetçisinden yararlanma biçimi
- Gerektiğinde uzmanlığına başvurulacak kişiler (Bozkurt, 2006: 40).

- **İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**

Bu standart denetimin test büyüklüğünün belirlenmesi için denetlenecek işletmenin iç kontrol sisteminin güvenilirliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesini şart koşar(Selimoğlu- Uzay, 2011: 15).

İç kontrollerin etkinliği, denetimin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını doğrudan etkiler. Denetçi denetlediği işletmenin iç kontrollerinin etkinliğini dikkatle incelemelidir. Planlama aşamasında iç kontrolün zayıf olduğu görülen noktalara ağırlık vermesi normaldir. Denetim sırasında ortaya çıkan iç kontrol zayıflıklarına göre denetim programında değişiklik yapılması gerekebilir (Altıntaş, 2011: 28)

- **Yeterli Sayı Ve Kalitede Kanıt Toplama**

Bu standart denetlenen mali tablolar hakkında görüş oluşturabilmek için yeterli ve güvenilir kanıt toplanması gerektiğini belirtmektedir. Güvenilirlik kanıtın türüyle ilgiliyken, yeterlilik miktarıyla ilgilidir(Selimoğlu- Uzay, 2011: 16)

Denetçi denetim tekniklerini uygulayarak yeterli sayı ve kalitede denetim kanıtı elde etmeye çalışır. Hangi denetim tekniğini uygulayacağı ve ne kadar kanıt toplayacağı denetçinin yargısına bırakılmıştır.

Denetçi kuruluşun iç kontrol yapısının etkinliği, denetlenen olayın nitelikleri ve denetlenen kuruluşun durumuna göre denetim kanıtlarının miktarını belirleyecektir(Demirel, 2007: 25)

AICPA tarafından yayınlanan SAS 39 no'lu standarda göre örnekleme, 'denetim prosedürlerinin ana kütlenin tamamına değil, ana kütleden seçilen birimlere uygulanması ve ulaşılan sonucun ana kütlenin tamamına genelleştirilmesi' olarak tanımlanmıştır(Kishali- Pehlivanlı, 2007: 122).

Denetim kanıtlarının miktarı kadar kanıtların güvenilir olması da önemlidir. Denetim kanıtının güvenilirliğini etkileyen etmenler şöyle sıralanabilir (Tuan, 2008: 89):

- Kanıtın geçerliliği
- Kanıtın objektifliği

- Kanıtın zamanlılığı
- Kanıtın sürekliliği

3.6.3. Raporlama Standartları

Bu standart denetim raporlarının nasıl olması gerektiği konusunda görüş oluşturmaktadır.

- **Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk**

Bu standart yayınlanmış finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlendiğinin raporda belirtilmesini istemektedir. Mali tabloların sağlıklı hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda GKGMİ anahtar görevi görür. Bu yüzden denetçiler mali tabloların muhasebe ilkelerine uygunluğunu çok dikkatli incelemek zorundadır. İlkelerden sapmalar olduğu takdirde bunları raporunda belirtecektir. (Bozkurt, 2006: 41) Dolayısıyla mali tabloların GKGMİ'ne uygun olarak düzenlenmesi zorunluluğu vardır. Bağımsız denetçinin yaptığı da bu standartlara uygun mali tablolar hazırlanıp hazırlanmadığının belirlenmesi ve durumun raporda belirtilmesidir.

- **Devamlılık Özelliği**

Bu standarda göre denetimin yapıldığı dönemde bir önceki dönemle aynı muhasebe ilkelerine uyulup uyulmadığının denetim raporunda belirtilmesi gerekmektedir(Selimoğlu- Uzay, 2011: 17). Yani muhasebe ilkelerinin uygulanışı dönemler itibarıyla devamlılık göstermelidir.

Devamlılık özelliği gereği dönemlere ait finansal tablolar karşılaştırılabilmektedir. Karşılaştırmanın yapılabilmesi için ilkelerin yıldan yıla değişmemiş olmaları gerekmektedir. Eğer denetçi bir farklılık tespit etmişse bunu raporunda belirtmek zorundadır(Demirel, 2007: 28).

Doğal olarak muhasebe ilkeleri de değişmez değildir. Bu ilkeler de gerekli görüldüğü takdirde uygunlarıyla değiştirilebilir(Tuan, 2008: 90) . Fakat bu durumda bile denetimin devamlılığı ilkesine gölge düşürülmemelidir.

- **Açıklayıcı Bilgiler**

Finansal tablolar işletme ilgililerine bilgi sağlamak amacına hizmet edecek biçimde düzenlenir. İlgililerin yeterli bir biçimde bilgilendirilmesini sağlamak amacıyla açıklayıcı bilgiler dipnotlar şeklinde tablolara eklenir. Denetçi bu açıklayıcı bilgilerin yeterli olup olmadığını araştırır. Gerekli bilgilere yeterli derecede yer verilmemişse bunu denetim raporunda belirtir(Tuan, 2008: 90). Çünkü doğaldır ki bilgileri saklamakta bir art niyet söz konusu olabilir.

Denetçi raporunda aksini belirtmediği sürece gerekli tüm bilgilerin işletme tarafından sağlandığı anlaşılmaktadır(Dönmez, 2008: 18).

- **Görüş Bildirme**

Denetçi incelemesini tamamladıktan sonra son aşama olarak görüşünü raporunda belirtmektedir.

Denetçi görüşünü dört şekilde belirtebilmektedir. Bunlar olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı olumlu görüş ve görüş bildirmekten kaçınmadır. Denetçi seçtiği görüş ile birlikte nedenini de raporunda belirtmek zorundadır. Ayrıca bu standart denetçinin aldığı sorumluluğun derecesi ve yaptığı çalışmanın özelliklerinin de raporda belirtilmesini öngörmektedir (Bozkurt, 2006: 42).

3.7. Denetim Riski

Denetim riski; önemli yanlışlıkların hakim olmasına rağmen bir mali tablo hakkında denetçinin istemeden olumlu görüş verme riskidir(Güven, 2008: 77). Denetçi yanlışlıkları bulamaz ve olumlu görüş verir.

Denetim riskini ortadan kaldırmak mümkün olmamakla birlikte denetçilerden beklenen bu riski en aza indirmeleridir. Denetim riskini azaltan etmen denetim güvenilirliğidir. Örneğin; denetçinin arzu ettiği denetim güvenilirliği %99 ise katlanması gereken denetim riski %1'dir. Eğer güvenilirlik isteği %95 ise o zaman da katlanacağı risk derecesi %5 olacaktır. Dolayısıyla iki unsur arasında tersine bir ilişki söz konusudur (Bozkurt, 2006: 105).

13 Ocak 2010 tarihli ve 27461 sayılı resmi gazetede yayınlanan "Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri Ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik" e göre denetim riski, denetçinin aşağıdaki unsurların uygulanmış olmasına rağmen yanlış görüş vermesi olasılığıdır:

- ***Yapısal risk:*** *Kontrolün olmaması nedeniyle, en azından kayda değer olan bir kontrol eksikliğinin var olması riskini ifade eder.*
- ***Kontrol riski:*** *Kontrolün layıkıyla çalışmaması sebebiyle, en azından kayda değer olan bir kontrol eksikliğini önleyememesi, ortaya çıkaramaması veya zamanında düzeltememesi riskini ifade eder.*
- ***Tespit riski:*** *Denetçinin, denetlenenin iç kontrol sisteminde yer alan en azından kayda değer olan bir kontrol eksikliğini ortaya çıkaramaması riskini ifade eder.*

Doğal risk işletmenin bünyesinde doğası gereği var olan risktir. İşletme bunu minimuma indirmek için iç kontrol politika ve prosedürleri oluşturur ve uygular. Fakat bunun %100 başarılı olması beklenemez. Bu yüzden hali hazırda var olan bir risk bulunmaktadır. Bu da kontrol riski olarak adlandırılmaktadır. Denetçinin

yapması gereken de bu kontrol riskini minimuma indirmektir. Bu amaç çerçevesinde denetçi birtakım denetim prosedürleri uygular. Bunlar da denetim riskini %0' a indirmeyi garantilemez. Bunun sonucunda denetçi olumlu görüş verir ve yaptığı çalışmalara rağmen ortaya çıkaramadığı riski de kabullenir. Bu da ortaya çıkartma riski olarak adlandırılmaktadır.

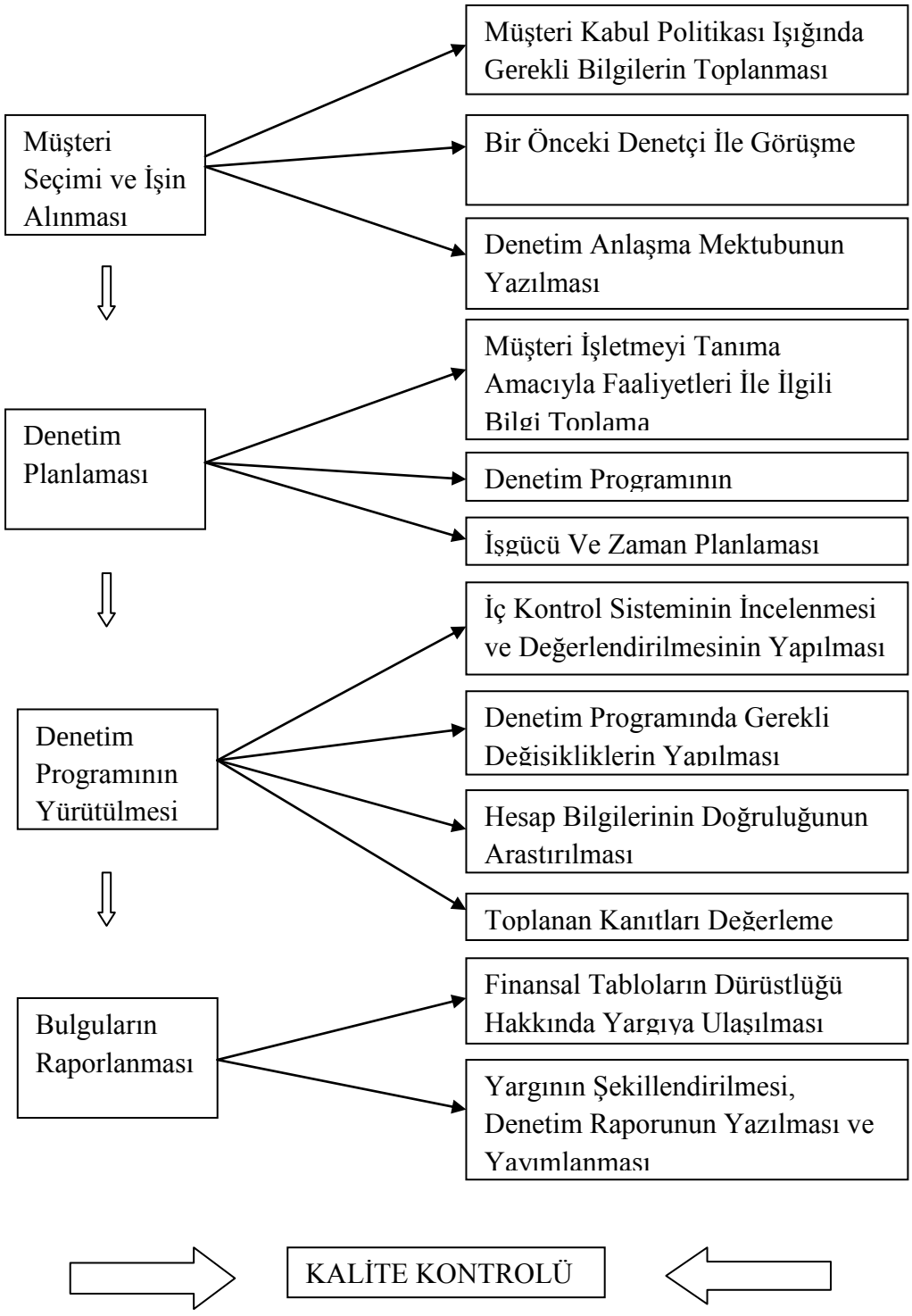
Denetim risk modeli; Denetim Riski=Doğal Risk x Kontrol Riski x Ortaya Çıkarma Riski şeklinde özetlenebilir(Özşahin, 2000: 19).

3.8. Denetim Süreci

Bağımsız denetim çalışması, denetim standartlarını temel alır ve birbirini izleyen aşamalardan oluşur. Denetim süreci müşteriden gelen denetim talebiyle başlar ve denetim raporunun hazırlanmasıyla son bulur.

Denetim süreci aşağıdaki şemada gösterilmiştir.

Şekil 0.1.: Denetim Süreci



Kaynak: Çakmak, 2006: 20

Tabloda gösterilmekte olan süreci ayrıntılı olarak anlatmak istersek:

- **Müşteri Seçimi Ve İşin Alınması**

Denetim sürecinin başlayabilmesi için ilk olarak müşteri kabulünün yapılmış olması gerekmektedir. Denetim kuruluşunun müşteriyi kabul etmek için aşağıdaki üç aşamadan geçmesi gerekir. Bunlar (Bacacı, 2006: 83- 84);

- Müşteri kabul politikası çerçevesinde müşteriyi değerleme
- Önceki denetçi ile görüşme
- Denetim anlaşmasının yapılması

Bu aşamalardan geçtikten sonra aşağıdaki koşullar sağlanıyorsa bağımsız denetim kuruluşunun müşteriyi kabul etmesi gerekir (Kavut vd., 2009: 115):

- Müşterinin dürüstlüğü konusunda bir şüphe yoksa
- İşi yürütebilecek yetkinliğe sahipse, gerekli eleman ve yeterli zamanı varsa
- Etik ilkelere uygun olarak hareket edebilecekse

Müşterinin kabulüne karar verildikten sonra "denetim anlaşma mektubu" hazırlanır. Bu mektup iki taraf için de bağlayıcı bir akit olmakla birlikte denetim anlaşmasının amacını, kapsamını, tarafların sorumluluklarını, yönetime raporlanacak özel durumları, varsa çalışmanın kısıtlarını, denetim ücretini, çalışmanın başlangıç ve bitiş tarihlerini barındırır. Denetim mektubunun açık ve net anlaşılır olması da şarttır(Altıntaş, 2011: 41).

"Denetim sözleşmeleri yıllık denetimlerde 96 saatten, sınırlı ara denetimlerde 32 saatten, yatırım fonları ve diğer özel denetimlerde 48 saatten az bir süreyi kapsayamaz."(http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121228-11.xls , 2013).

- **Denetim Planlaması**

Denetim planlama, kısaca denetimin amacına ulaşması için yapılması gereken işlerin düzenlenmesi olarak ifade edilebilir(Dönmez, 2008: 28).

Müşteri kabulü aşamasında denetçi bazı sorulara cevap arayarak işletmeyi tanımaya başlamıştır. Fakat işletme planının hazırlanması aşamasında daha detaylı sorulara cevaplar aranır. Denetim sürecine etki edebilecek tüm bilgiler göz önüne alınır (Kavut vd.,2009: 128) .

Denetimin planlanması aşamasında asgari olarak olması gerekenler(Bacacı, 2006: 86);

- Müşteri işletmeyle ve faaliyet alanı ile ilgili bilgi edinilmesi
- İç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi
- Denetim riski ve önemlilik sınırının belirlenmesi
- Zamanın planlanması
- Veri akışının planlanması
- Denetim ekibinin kurulması ve koordinasyonu
- Denetim çalışmalarının bölümlere ayrılması
- Denetim programının hazırlanması olarak ifade edilmiştir. Denetimin planlanması aynı zamanda çalışma alanı standartları içinde yer almaktadır. İşin hem teorik hem uygulama aşamasında önem taşımaktadır

İşletmenin büyüklüğü ve karmaşıklığı, bağımsız denetçinin işletme hakkındaki önceki tecrübeleri ve bağımsız denetim çalışması esnasında şartlarda meydana gelen değişmeler planlama faaliyetlerinin yapısı ve kapsamını değiştirir (Altıntaş, 2011: 42).

- **Denetim Programının Yürütülmesi**

Bu safha iç kontrol yapısının incelenmesi ve değerlendirilmesiyle başlar. Denetçinin iç kontrol yapısı ile ilgili elde ettiği bulgular beklenenden farklı ise denetim programlarında gerekli düzeltmeler yapılır. Bundan sonra maddi doğruluk testleri vasıtasıyla finansal tabloların doğruluğu araştırılır. Toplanmış olan denetim kanıtları değerlendirilerek finansal tablolar aracılığıyla sunulan bilgilerin doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında bir yargıya ulaşılır(Demirel, 2007: 33-34).

Denetçi denetimini her safhasında yapacağı işleri belgelendirmelidir. Bu belgeler çalışma kağıtları adıyla anılmaktadır. Çalışma kağıtları her denetim alanına göre farklı hazırlanmaktadır. Denetçi bu çalışma kağıtlarını bir araya toplayarak denetimin tamamı hakkında görüş oluşturmaktadır Selimoğlu- Uzay(2011: 119).

- **Bulguların Raporlanması**

Denetim çalışması sonucunda denetçinin denetlenen mali tablolarla ilgili görüşünü belirttiği dokümana denetim raporu denir (Kavut vd., 2009: 176). Denetim çalışmasının son aşaması denetim raporunun hazırlanmasıdır.

Denetim raporu kullanıcılara bilmedikleri farklı bir bilgi sunmamakta, varolan bilgilerin güvenilirlik derecesini arttırmaktadır. Böylece kullanıcıların aldıkları kararlar daha isabetli ve daha az riskli olmaktadır(Bacacı, 2006: 108).

3.9. Denetim Kanıtları

Denetimin yürütülmesi aşamasında mevcutlar, belgeler ve işlemler incelenerek muhasebe bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliği anlaşılmaya çalışılır. Muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini anlamaya yardımcı olacak bu bilgi, belge ve kayıtlara denetim kanıtı adı verilmektedir. Bu kanıtlar denetçinin denetim raporundaki düşüncesini destekler niteliktedir(Dönmez, 2008: 59).

Toplanacak denetim kanıtlarının yeterli miktar ve güvenilirlikte olması gerekmektedir. Bu durum denetçinin raporunda sunacağı görüş için önemlilik arz etmektedir. Toplanacak denetim kanıtlarının miktar ve güvenilirlik olarak yeterli olup olmadığının belirlenmesi denetçiye bırakılmıştır. Kanıtların miktarı ve güvenirliliğine etki eden bazı unsurlar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 0.3.: Kanıt Miktarı Ve Güvenilirliliğine Etki Eden Unsurlar

Kanıt Miktarını Etkileyen Unsurlar	Kanıt Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar
• Önemlilik • Risk • Nitelik • Ekonomik etkenler • Anakütlenin büyüklüğü ve özelliği	• Kanıtın geçerliliği • Kanıtın kaynağı • Kanıtın zamanlılığı • Kanıtın objektifliği

Kaynak: Türker, Pekdemir, Selvi, Yılmaz, 2003: 74

Denetçi yapısal açıdan iki kanıt türünden yararlanır. Bunlardan biri muhasebe verileri diğeri destekleyici kanıtlar. Denetçi, muhasebe verilerinden elde edilen kanıtları işletmede hazır bulur. Bu kanıtlar işletme tarafından üretildiği için güvenilirlikleri de azdır. Denetçinin bu kanıtları doğrulanması gerekmektedir. Bu yüzden denetçi destekleyici kanıtlardan yararlanır. Bu kanıtlar çoğunlukla işletme yönetiminin etkisi dışında oluşturulduklarından güvenilirlikleri daha fazladır (Bozkurt, 2006: 54).

Denetim çalışmaları sırasında farklı türde kanıtlar toplanmaktadır. Bunları farklı şekillerde sınıflandırmak mümkündür. Genellikle kabul görmüş denetim kanıtları aşağıda sıralandırılmıştır(Demirel, 2007: 36-37):

- **Fiziksel kanıtlar;** işletmede gerçekleştirilen fiziksel inceleme ve sayım sonucu elde edilen kanıtlardır.
- **Doğrulama kanıtları;** işletmede bulunan bazı bilgilerin üçüncü kişilere sorulmasıyla elde edilen kanıtlardır.
- **Belgelerden elde edilen kanıtlar;** muhasebe kayıtları ve mali tablolardaki tutarların dayanağı olan belgelerin denetçi tarafından incelenmesi sonucu elde edilen kanıtlardır.
- **Gözlem sonucu elde edilen kanıtlar;** denetçinin işletme faaliyetlerini gözlemesi sonucunda elde ettiği kanıtlardır.
- **Soruşturmalar sonucu elde edilen kanıtlar;** denetçinin işletme çalışanlarına sorduğu sorular sonucu elde ettiği kanıtlardır.
- **Mekanik doğruluk kanıtları;** denetçinin işletmenin belge ve kayıtlarında bulunan matematik işlemleri kendisinin yapmasıyla elde edilen kanıtlardır.
- **Analitik kanıtlar;** denetçinin işletmenin mali tablolarında yer alan bilgileri ile geçmiş yıl verileri, bütçe rakamları ve sektör ortalamalarını karşılaştırması sonucu elde ettiği kanıtlardır. Amaç denetçinin beklentileri ile işletmenin iddialarını karşılaştırarak kanıt elde etmektir.

4. BÖLÜM

TÜRKİYE'DE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN DIŞ DENETİM SÜRESİNE ETKİSİ KAMU GÖZETİM KURUMU ÖRNEĞİ

Çalışmanın ilk üç bölümünde iç kontrol, iç denetim ve bağımsız denetim hakkında teorik bilgiler verilmiştir. Bu bölümde ise, iç kontrol ve iç denetimin bağımsız denetimin süresine etkisinin uygulama açısından değerlendirmesini yapmak amaçlanmaktadır.

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın temel amacı, etkin çalışan iç kontrol ve iç denetimin bağımsız denetimin süresine etkisini ortaya koymaktır. Bunun yanında bağımsız denetçilerin ve orta ve büyük ölçekli şirketlerin, iç kontrol ve iç denetime önem verip vermedikleri hakkında bilgi almak da hedeflenmektedir.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmanın anakütlesini 2013 yılı itibarıyla Sermaye Piyasası Kurumu'na kayıtlı, bağımsız denetim yapma yetkisi olan 92 denetim firması oluşturmaktadır. Anakütlenin sınırlı olması sebebiyle anakütleyi oluşturan tüm firmalara ulaşılmaya çalışılmıştır. Ancak firmalardan 12 tanesi yoğun oldukları gerekçesiyle anketi cevaplandırmak istememişler, 2 tanesi uzun süredir denetim yapmadıklar için doğru bilgi veremeyebileceklerini belirterek cevaplamayı reddetmiş ve 3 tanesi de anket cevaplamaya olumlu bakmadıklarını bildirmişlerdir. 2014 yılı itibarıyla bağımsız denetim yetkilerinin Kamu Gözetim Kurumu tarafından belirlenen kriterlere göre tekrar dağıtılmasıyla birlikte tez güncellenmiştir. Anketi cevaplandırmış olup da bu yetkiyi tekrar alamayan 4 bağımsız denetim şirketi örneklemin içerisinden çıkartılmıştır.

Bu çalışmada, araştırmanın amacına uygunluğu açısından, mevcut durumu saptamaya yönelik tanımlayıcı istatistikler uygulanmıştır.

Bu çalışmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Olay çalışması yöntemi yerine anket yönteminin seçilmesinin nedeni araştırmanın amacına uygun olarak genelleme yapabilmeye imkan tanımasıdır. Aksi takdirde bir şirkete uygulanacak olay çalışmasının genelleme yapıldığı takdirde yanıltıcı sonuçlar vereceği düşünülmüştür.

4.3. Anket Formunun Hazırlanarak Anketin Uygulanması

Anket formu açıklayıcı bir önyazıyla birlikte toplamda 21 adet sorudan oluşmaktadır. Anket ayrım yapılmaksızın SPK bağımsız denetim yetkisine sahip tüm denetim firmalarına yöneltilmiştir. Bu şekilde temsil yeteneğinin daha güçlü olması amaçlanmıştır.

İlk olarak bağımsız denetim şirketleriyle anketle ilgili görüşme yapılarak anketin iletilebileceği, bağımsız denetim konusunda yetkili bir kişinin e-posta adresi alınmış, sonrasında anketi cevaplamayı kabul eden toplam 75 denetim firmasıyla bağlantılı e-posta adreslerine anketler iletilmiştir. Firmalara gönderilen e-postalar tekrarlanarak ve ek telefon görüşmeleri yapılarak geri dönüşüm arttırılmaya çalışılmıştır. Sonuç itibarıyla 75 denetim firmasına gönderilen anketlerin 35 tanesi cevaplandırılmıştır. Tezin günceliği açısından anketi cevaplandırmış olup şu an gerekli yetkiye sahip olmayan 4 şirket cevaplandıranların arasından çıkartılmıştır. Anketin geri dönüşüm oranı %43,66 olarak gerçekleşmiştir.

4.4. Verilerin Analiz Yöntemi

Anketlerden elde edilen veriler SPSS programı kullanılarak değerlendirilmiş ve ortaya çıkan sonuçlar yorumlanmıştır.

4.5. Araştırmada Elde Edilen Bulguların Yorumlanması

Araştırmada tanımlayıcı bir çerçeve çizilmek istendiğinden frekans ve çaprazlama tablolarından yararlanılmıştır.

Anket toplam 21 sorudan oluşmaktadır. Bunlardan 3 tanesi soruların yöneltildiği bağımsız denetim şirketlerine ilişkin bilgi toplamaya yöneliktir. Diğer 18 soru ise anketi cevaplandıran bağımsız denetim şirketlerinin iç kontrol ve iç denetim konusundaki gözlem ve görüşlerini almaya yöneliktir.

Tablo 0.1.: Şirketlerin Kuruluş Yıllarına Göre Dağılım

	Frekans	% Frekans
1971-1980	1	3,2
1981-1990	4	12,9
1991-2000	11	35,5
2001-2010	15	48,4
TOPLAM	31	100,0

Anketin cevaplandığı denetim şirketinin kuruluş yılına göre dağılım Tablo 4.1.' de verilmiştir. Tabloya göre şirketlerin %3,2'si 1971-1980 yılları arasında, %12,9'u 1981-1990 yılları arasında, %35,5'i 1991-2000 yılları arasında, %48,4'ünün de 2001-2010 yılları arasında kurulduğu görülmektedir. Tablo dikkate alındığında bağımsız denetim sektörüne giren firma sayısında yıllar itibarıyla artış olduğu görülmektedir. Bu durumda sektöre duyulan ilgi ve eğilimin artış gösterdiğini söylemek mümkündür.

Tablo 0.2.: Bir Önceki Yıl Denetlenen İşletme Sayısına Göre Dağılım

	Frekans	% Frekans
10 ve daha az	13	41,9
11-20	6	19,4
21-30	4	12,9
31-40	1	3,2
41-50	3	9,7
50 üzeri	4	12,9
TOPLAM	31	100,0

Anketin cevaplandığı denetim şirketinin bir önceki yıl denetlediği işletme sayılarına göre dağılım Tablo 4.2.'de verilmiştir. Tabloya göre, anketi cevaplandıranların %41,9'u bir önceki yıl 10 ve daha az işletme , %19,4'ü 11-20 arası işletme, %12,9'u 21-30 arası işletme, %3,2'si 31-40 arası işletme, %9,7'si 41-50 arası işletme ve %12,9'u 50 üzeri işletme denetlediklerini belirtmişlerdir. Bu durum anketi cevaplandıran şirketlerin önemli bir kısmının küçük iş hacmine sahip şirketler olduğunu göstermektedir.

Tablo 0.3.: Denetim Esnasında Harcanan Ortalama Süreye İlişkin Dağılım

	Frekans	% Frekans
50 saat ve daha az	4	12,9
51-100 saat	10	32,3
101-150 saat	11	35,5
151-200 saat	2	6,5
200 saatten fazla	4	12,9
TOPLAM	31	100,0

Anketi cevaplandıranların denetim esnasında harcadıkları ortalama süreye ilişkin dağılım Tablo 4.3.' te verilmiştir. Tabloya göre, ankete cevap verenlerin %12,9'u denetim esnasında 50 saat ve daha az, %32,3' ü 51-100 saat arası, %35,5' i 101-150 saat arası, %6,5'i, 151-200 saat arası ve %12,9'u 200 saatten fazla süre harcadıklarını belirtmişlerdir. Bu bilgiler dikkate alındığında genel kabul görmüş bir ortalama denetim süresi olmadığı görülmektedir.

Tablo 0.4.: Denetlenen İşletmelerin Ne Kadarında Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Mevcut Olduğuna İlişkin Dağılım

	Frekans	% Frekans
0.25 den az	15	48,4
0.25-0.50	8	25,8
0.51-0.75	6	19,4
0.75 den fazla	2	6,5
TOPLAM	31	100,0

Anketi cevaplandıran denetim firmalarının denetledikleri işletmelerin ne kadarında etkin bir iç kontrol sisteminin mevcut olduğuna ilişkin dağılım Tablo 4.4.'de verilmiştir. Cevaplar dikkate alındığında %48,4' ü etkin iç kontrolün işletmelerin çok azında olduğunu, %25,8' i azında olduğunu, %19,4' ü çoğunda olduğunu, %6,5' i büyük çoğunluğunda olduğunu belirtmişlerdir.

Etkin bir iç kontrol sisteminin her şirket içinde var olduğunu söylemek mümkün değildir. Sonuçlara bakıldığında sadece %6,5' i etkin iç kontrolün denetlenen işletmelerin %75'den fazlasında var olduğunu belirtmiştir.

Tablo 0.5.: İç Kontrol Sistemini Tanımaya Ne Derece Önem Verdiklerine İlişkin Dağılım

	Frekans	%Frekans
Önem veriyoruz	28	90,3
Önem vermiyoruz	1	3,2
Kısmen önem veriyoruz	2	6,5
TOPLAM	31	100,0

Ankete cevap veren şirketlerin iç kontrol sistemini tanımaya ne derece önem verdiklerine ilişkin dağılım Tablo 4.5.'de verilmiştir. Cevap verenlerin %90,3' ü iç kontrol sistemini tanıma ve değerlendirmeye önem verdiklerini, %6,5'i kısmen önem verdiklerini, %3,2'si ise önem vermediklerini belirtmişlerdir.

Bağımsız denetçilerin çoğunluğunun (%90,3) iç kontrol sistemini tanıma ve değerlendirmeye önem verdikleri söylenebilir. Bu durumda bağımsız denetçilerin iç kontrolü önemsediklerini ve üzerine eğildiklerini söylemek mümkündür. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi genel kabul görmüş denetim standartları içerisinde zorunlu tutulmuştur.

Tablo 0.6.: Denetlenen İşletmelerin İç Kontrole Verdikleri Önemin Yıllar İtibarıyla Artış Gösterip Göstermediğine İlişkin Dağılım

	Frekans	% Frekans
evet	23	74,2
hayır	1	3,2
bazen	7	22,6
TOPLAM	31	100,0

Denetlenen işletmelerin iç kontrole verdikleri önemin yıllar itibarıyla artış gösterip göstermediğine ilişkin dağılım Tablo 4.6.'da verilmiştir. Tabloya göre, cevaplayanların %74,2'si denetimleri esnasında işletmelerin iç kontrole verdikleri önemin yıllar itibarıyla artış gösterdiğine tanıklık ettiklerini belirtirken, %3,2'si ise böyle bir durumun söz konusu olmadığını belirtmişlerdir. Cevaplayanların %22,6'sı ise bazen tanıklık ettiklerini belirtmiştir.

Ankete cevap verenlerin büyük çoğunluğunun (%74,2) işletmeler tarafından iç kontrole verilen önemde yıllar itibarıyla artış olduğunu belirtmeleri, işletmelerin iç kontrol üzerine giderek daha fazla eğildiklerini göstermektedir. Böylece her ne kadar şu an işletmeler tarafından iç kontrole yeterli önem verilmiyorsa da ilerleyen zamanlarda bunun gerçekleşebileceğini söylemek mümkündür.

Tablo 0.7.:İlk Defa Yapılan Denetimlerde İç Kontrol Sistemini Tanıma ve Değerlendirme İçin Ayrılan Süreye İlişkin Dağılım

	Frekans	% Frekans
1-10 saat	15	48,4
11-20 saat	7	22,6
21-30 saat	1	3,2
31-40 saat	2	6,5
41-50 saat	3	9,7
71-80 saat	2	6,5
TOPLAM	30	96,8
Sürekli izlediklerini söyleyen	1	3,2
TOPLAM	31	100,0

İlk defa denetlenen işletmelere yapılan denetimlerde iç kontrol sistemini tanıma ve değerlendirme için ayrılan süreye ilişkin dağılım Tablo 4.7.'de verilmiştir. Tabloya göre %48,4'ü ilk defa yapılan denetimlerde iç kontrol sistemini tanıma ve değerlendirmeye 1-10 saat arası süre ayırdıklarını belirtirken, %22,6'sı 11-20 saat arası, %3,2'si 21-30 saat arası, %6,5'i 31-40 saat arası, %9,7'si 41-50 saat arası, %6,5'i 71-80 saat süre ayırdıklarını belirtmişlerdir. Bir şirket ise sürekli izliyoruz cevabını vermiştir. Bu şirket toplamın 3,2'sini oluşturmaktadır.

Tablo 0.8.: Tekrarlanan Denetimlerde İç Kontrol Sistemini Tanıma ve Değerlendirme İçin Ayrılan Süreye İlişkin Dağılım

	Frekans	% Frekans
1-5 saat	17	54,8
6-10 saat	5	16,1
11-15 saat	1	3,2
16-20 saat	2	6,5
21-25 saat	2	6,5
31 ve üzeri saat	1	3,2
TOPLAM	28	90,3
Hiç Vakit Ayırmayan	2	6,5
Sürekli İzlediklerini Söyleyen	1	3,2
TOPLAM	31	100,0

Tekrarlanan denetimlerde iç kontrol sistemini tanıma ve değerlendirme için ayrılan süreye ilişkin dağılım Tablo 4.8.'de verilmiştir. Tabloya göre %54,8'i tekrarlanan denetimlerde iç kontrol sistemini tanıma ve değerlendirmeye 1-5 saat süre ayırdıklarını belirtirken, %17,9'u 6-10 saat , %3,6'sı 11-15 saat, %7,1'i 16-20 saat, %7,1'i 21-25 saat, %3,2'si 31 saat ve üzeri süre ayırdıklarını belirtmişlerdir. Cevaplayanlardan bir tanesi sürekli izlediklerini belirtmiştir. Bu şirket toplamın %3,2'sini oluşturmaktadır. İki şirket ise hiç vakit ayırmadıklarını ifade etmişlerdir. Bunlar da toplamın %6,5'ini oluşturmaktadırlar.

Tablo 0.9 İlk Defa Yapılan ve Tekrarlanan Denetimlerin İç Kontrol Sistemini Tanımaya İlişkin Süreler Çapraz Tablosu

		Tekrarlanan Denetimlerde						
		1-5 saat	6-10 saat	11-15 saat	16-20 saat	21-25 saat	31 ve üzeri saat	TOPLAM
İlk Defa Yapılan Denetimlerde	1-10 saat	13 46,4 %	0 ,0%	0 ,0%	0 ,0%	0 ,0%	0 ,0%	13 46,4%
	11-20 saat	4 14,3 %	3 10,7 %	0 ,0%	0 ,0%	0 ,0%	0 ,0%	7 25,0%
	21-30 saat	0 ,0%	1 3,6%	0 ,0%	0 ,0%	0 ,0%	0 ,0%	1 3,6%
	31-40 saat	0 ,0%	0 ,0%	1 3,6%	1 3,6%	0 ,0%	0 ,0%	2 7,1%
	41-50 saat	0 ,0%	0 ,0%	0 ,0%	1 3,6%	1 3,6%	1 3,6%	3 10,7%
	71-80 saat	0 ,0%	1 3,6%	0 ,0%	0 ,0%	1 3,6%	0 ,0%	2 7,1%
TOPLAM		17 60,7 %	5 17,9 %	1 3,6%	2 7,1%	2 7,1%	1 3,6%	28 100,0%

Ayrıca ilk defa yapılan ve tekrarlanan denetimlerde iç kontrol sistemini tanımaya ilişkin sürelerin çapraz tablosuna bakınca,

- İlk denetimde 1-20 saat arası süre ayıran 20 işletme tekrarlanan denetimlerde 1-10 saat arası süre ayırmışlardır. Bunlar toplamın % 71,4'ünü oluşturmaktadır.
- İlk denetimde 21-30 saat arası süre ayıran 1 işletme tekrarlanan denetimlerde 6-10 saat arası süre ayırmıştır. Bunlar toplamın % 3,6'sını oluşturmaktadır.
- İlk denetimde 31-40 saat arası süre ayıran 2 işletme tekrarlanan denetimlerde 11-20 saat arası süre ayırmıştır. Bunlar toplamın % 7,1'ini oluşturmaktadır.
- İlk denetimde 41-50 saat arası süre ayıran 2 işletme tekrarlanan denetimlerde 16-25 saat arası süre ayırmıştır. Bunlar toplamın % 7,2'sini oluşturmaktadır.
- İlk denetimde 41-50 saat arası süre ayıran 1 işletme tekrarlanan denetimlerde 31 saat ve üzeri süre ayırmıştır. Bunlar toplamın % 3,6'sını oluşturmaktadır.
- İlk denetimde 71-80 saat arası süre ayıran 1 işletme tekrarlanan denetimlerde 6-10 saat arası süre ayırmıştır. Bunlar toplamın % 3,6'sını oluşturmaktadır.
- İlk denetimde 71-80 saat arası süre ayıran 1 işletme tekrarlanan denetimlerde 21-25 saat arası süre ayırmıştır. Bunlar toplamın % 3,6'sını oluşturmaktadır.

Tablo 0.10.: Şirketlerin Denetimleri Esnasında İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Değerlendirip Değerlendirmediklerine İlişkin Dağılım

	Frekans	% Frekans
evet	30	96,8
hayır	1	3,2
TOPLAM	31	100,0

Ankete cevap veren şirketlerin denetimleri esnasında iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirip değerlendirmediklerine ilişkin dağılım Tablo 4.10'da verilmiştir. Tabloya göre, ankete cevap verenlerin %96,8'i denetimlerinde iç kontrol politika ve yöntemlerinin etkinliğini değerlendirdiklerini belirtirken, %3,2'si değerlendirmediklerini belirtmişlerdir.

Tablo 0.11 İç Kontrol Sistemini Tanımaya Verilen Önem ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Değerlendirmeye Yönelik Çapraz Tablo

		İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Değerlendirme		
		evet	hayır	TOPLAM
İç Kontrol Sistemini Tanıma	önem veriyoruz	27 87,1%	1 3,2%	28 90,3%
	önem vermiyoruz	1 3,2%	0 ,0%	1 3,2%
	kısmen önem veriyoruz	2 6,5%	0 ,0%	2 6,5%
TOPLAM		30 96,8%	1 3,2%	31 100,0%

İç kontrol sistemini tanımaya verilen önem ve iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmeye yönelik çapraz tabloya baktığımızda;

- İç kontrol sistemini tanımaya önem veren 27 şirketin iç kontrol sisteminin etkinliğini de değerlendirdikleri görülmektedir. Bunlar cevap veren şirketlerin %87,1' ini oluşturmaktadır.
- İç kontrol sisteminin tanıma ve değerlendirmeye önem verip de iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmeyen 1 şirket bulunmaktadır. Bu şirket toplamın 3,2'sini oluşturmaktadır.
- İç kontrol sisteminin tanıma ve değerlendirmeye önem vermeyip de iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendiren 1 şirket bulunmaktadır. Bu şirket toplamın 3,2'sini oluşturmaktadır.

- 2 şirket ise iç kontrol sistemini tanıma ve değerlendirmeye kısmen önem verdiklerini söyleyip, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirdiklerini belirtmişlerdir. Bu şirketler toplamın 6,5'ini oluşturmaktadır.

İç kontrol sistemini tanıma ve değerlendirmeye önem veren şirketlerin büyük çoğunluğunun etkinliği değerlendirmeye de önem verdikleri görülmektedir.

Tablo 0.12.:İç Kontrol Sisteminin Etkin Çalışmadığı Düşünülen İşletmelerde Kontrolleri Değerlendirmek Ayrılan Sürenin Uzatılmasına İlişkin Dağılım

	Frekans	% Frekans
Cevap vermeyen	1	3,2
Evet	28	90,3
Hayır	1	3,2
Bazen	1	3,2
TOPLAM	31	100,0

İç kontrol sisteminin etkin çalışmadığı düşünülen işletmelerde kontrolleri değerlendirmek için ayrılan sürenin uzatılmasına ilişkin dağılım Tablo 4.12'de verilmiştir. Bu soru bir önceki soruyla bağlantılı olduğundan 1 şirket bu soruyu cevaplandırmamıştır. Tabloya göre, ankete cevap verenlerin %90,3'ü iç kontrol sisteminin etkin çalışmadığını düşündükleri işletmelerde kontrolleri değerlendirmek için ayrılan süreyi uzattıklarını belirtirken, %3,2'si bazen uzattıklarını, %3,2'si ise uzatmadıklarını belirtmişlerdir.

Anket sonuçları incelendiğinde, denetçilerin büyük çoğunluğunun iç kontrol sisteminin etkin çalışmadığını düşündükleri durumda iç kontrol sistemini incelemek için ayırdıkları süreyi uzattıkları görülmektedir.

Tablo 0.13 İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Değerlendirme ve Etkin Çalışmadığında Değerlendirme Süresinin Uzamasına Yönelik Çapraz Tablo

		Etkin Çalışmadığında Değerlendirme Süresinin Uzaması				
		Cevap vermeyen	evet	hayır	bazen	TOPLAM
İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Değerlendirme	evet	0	28	1	1	30
		,0%	90,3%	3,2%	3,2%	96,8%
	hayır	1	0	0	0	1
		3,2%	,0%	,0%	,0%	3,2%
TOPLAM		1	28	1	1	31
		3,2%	90,3%	3,2%	3,2%	100,0%

İç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirme ve etkin çalışmadığında değerlendirme süresinin uzamasına yönelik çapraz tabloya bakıldığında;

- İç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendiren 28 şirketin etkin olmadığını düşündükleri durumlarda kontrolleri değerlendirmek için ayırdıkları süreyi uzattıkları görülmektedir. Bunlar toplam şirketlerin %90,3'ünü oluşturmaktadır.

- İç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendiren 1 şirket, etkin olmadığını düşündükleri durumlarda kontrolleri değerlendirmek için ayırdıkları süreyi uzatmadıklarını belirtmiştir. Bu şirket toplamın 3,2'sini oluşturmaktadır.

- İç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendiren 1 şirket, etkin olmadığını düşündükleri durumlarda kontrolleri değerlendirmek için ayırdıkları süreyi bazen uzattıklarını belirtmiştir. Bu şirket toplamın 3,2'sini oluşturmaktadır

- İç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmeyen bir şirket, etkin çalışmadığı durumlarda süreyi uzatmaya yönelik soruyu cevaplandırmamıştır. Bu şirket toplamın 3,2'sini oluşturmaktadır.

İç kontrolün etkinliğinin büyük çoğunluk açısından önemli olduğunu, etkin olmadığı durumlarda da daha fazla çalışmanın yapıldığını söylemek mümkündür.

Tablo 0.14.:İç Kontrol Sisteminin Olduğu İşletmelerde Denetime Gerek Duymadan Doğruluğu Kabul Edilen Bilgi ve Belgeler Olup Olmadığına İlişkin Dağılım

	Frekans	% Frekans
evet	14	45,2
hayır	17	54,8
TOPLAM	31	100,0

İç kontrol sisteminin olduğu işletmelerde kontrole gerek duymadan doğruluğu kabul edilen bilgi ve belgeler olup olmadığına ilişkin dağılım Tablo 4.14'te verilmiştir. Tabloya göre, %45,2'si iç kontrol sisteminin olduğu işletmelerde kontrole gerek duymadan kabul ettikleri bilgi ve belgeler olduğunu belirtirken, %54,8'i böyle bir durumun söz konusu olmadığını belirtmişlerdir. Oranların birbirine yakın olması bu konuda kabul edilmiş bir görüş ve düzenin olmadığını göstermektedir.

Tablo 0.15.: Denetlenen İşletmelerin İç Denetim Departmanına Sahip Olup Olmadığına İlişkin Dağılım

	Frekans	% Frekans
hepsinde var	1	3,2
çoğunda var	5	16,1
çok azında var	25	80,6
TOPLAM	31	100,0

Denetlenen işletmelerin iç denetim departmanına sahip olup olmadığına ilişkin dağılım Tablo 4.15'te verilmiştir. Tabloya göre, %3,2'si iç denetim departmanının hepsinde olduğunu belirtirken, %16,1'i çoğunda olduğunu, %80,6'sı ise çok azında olduğunu belirtmişlerdir. "Hiçbirinde yok" şıkkı ise hiçbir cevaplandıran tarafından işaretlenmemiştir. "Hiçbirinde yok" şıkkı hiçbir cevaplandıran tarafından işaretlenmemiş olmakla birlikte, cevapların çok azında var şıkkı üzerinde toplanmış olması denetime tabi şirketler tarafından iç denetime gerekli önemin verilmediğini göstermektedir.

Tablo 0.16.: Varolduğu Yerlerde İç Denetimin Yüzdesel Olarak Ne Kadarının Etkin Olduğuna İlişkin Dağılım

	Frekans	% Frekans
0.25'den az	7	22,6
0.25-0.50 arası	14	45,2
0.51-0.75 arası	6	19,4
0.75'den fazla	4	12,9
TOPLAM	31	100,0

Varolduğu yerlerde iç denetimin yüzdesel olarak ne kadarının etkin olduğuna ilişkin dağılım Tablo 4.16'da verilmiştir. Tabloya göre, %22,6'sı varolduğu yerlerde iç denetimin etkinliğinin %25'ten az olduğunu belirtirken, %45,2'si %25-50 arası, %19,4'ü %51-75 arası, %12,9'u %75'den fazla olduğunu belirtmişlerdir. Bu durumda %22,6'lık kısım etkinliğin çok düşük , %45,2'lik kısım düşük, %19,4'lük kısım yüksek, %12,9'luk kısım da oldukça yüksek olduğunu ifade etmişlerdir.

İç denetimin olduğu tüm işletmelerde etkin olduğunu söylemek mümkün değildir. İç denetim birimi tüm işletmelerde olmamasına rağmen, varolduğu her yerde etkinliği tam olarak sağlanamamıştır.

Tablo 0.17.: İç Denetim Faaliyetlerini Anlama ve Değerlendirme Konusunda Çaba Harcayıp Harcamadıklarına İlişkin Dağılım

	Frekans	% Frekans
evet	29	93,5
hayır	1	3,2
bazen	1	3,2
TOPLAM	31	100,0

Denetlenen işletmelerdeki iç denetim faaliyetlerini anlama ve değerlendirme konusunda çaba harcayıp harcamadıklarına ilişkin dağılım Tablo 4.17'de verilmiştir. Tabloya göre, %93,5'i bu yönde bir çaba harcadıklarını belirtmişken, %3,2'si bazen çaba harcadıklarını belirtmiştir, %3,2'si ise bu yönde bir çabalarının olmadığını belirtmişlerdir.

Tablo dikkate alındığında denetim firmalarının çoğunluğunun iç denetim faaliyetini değerleme ve anlama konusunda çaba harcadıkları görülmektedir. Bu bağlamda bağımsız denetçilerin iç denetime önem verdiklerini söylemek mümkündür.

Tablo 0.18 İç Kontrol ve İç Denetimin Değerlendirilmesine Yönelik Çapraz Tablo

		İç Denetim Faaliyetini Değerlendirme			
		evet	hayır	bazen	TOPLAM
İç Kontrol Sistemini Tanıma	önem veriyoruz	27 87,1%	1 3,2%	0 ,0%	28 90,3%
	önem vermiyoruz	0 ,0%	0 ,0%	1 3,2%	1 3,2%
	Kısmen önem veriyoruz	2 6,5%	0 ,0%	0 ,0%	2 6,5%
TOPLAM		29 93,5%	1 3,2%	1 3,2%	31 100,0%

İç kontrol ve iç denetimin değerlendirilmesine yönelik çapraz tabloya baktığımızda;

- İç kontrol sistemini tanıma ve değerlendirmeye önem veren 27 işletmenin iç denetimi de anlama ve değerlendirme konusunda çaba harcadıkları görülmektedir. Bunlar toplamın 87,1'ini oluşturmaktadır.

- İç kontrol sistemini tanıma ve değerlendirmeye önem veren 1 işletme iç denetimi anlama ve değerlendirme konusunda çaba harcamadıklarını belirtmiştir. Bu şirket toplamın 3,2'sini oluşturmaktadır.

- İç kontrol sistemini tanıma ve değerlendirmeye önem vermeyen 1 işletme iç denetimi anlama ve değerlendirme konusunda bazen çaba harcadıklarını belirtmiştir. Bu şirket toplamın 3,2'sini oluşturmaktadır.

- İç kontrol sistemini tanıma ve değerlendirmeye kısmen önem veren 2 işletme iç denetimi anlama ve değerlendirme konusunda çaba harcadıklarını ifade etmişlerdir. Bu şirketler toplamın 6,5'ini oluşturmaktadır.

Tablo 0.19.: Bağımsız Denetim Süresinin Azalması Açısından İşletmelerde İç Denetçi İstihdamını Teşvik Edip Etmediklerine Yönelik Dağılım

	Frekans	% Frekans
evet	27	87,1
hayır	1	3,2
bazen	3	9,7
TOPLAM	31	100,0

Anketi cevaplandıran denetim şirketlerinin bağımsız denetim süresinin azalması açısından işletmelerde nitelikli iç denetçi istihdamını teşvik edip etmediklerine yönelik dağılım Tablo 4.19'da verilmiştir. Tabloya göre, %87,1'i bu yönde teşvikte bulunduklarını belirtmiş, %9,7'si bazen bulunduklarını,%3,2'si ise bu yönde teşvikte bulunmadıklarını belirtmişlerdir.

Bağımsız denetçilerin, denetim süresini azaltmak amacına yönelik nitelikli iç denetçi istihdamını teşvik ettiklerini söylemek mümkündür. Bu amaçla yapılan bu teşvikler sürenin kısalmasının cevaplandıran bağımsız denetçiler tarafından mümkün görüldüğünü göstermektedir. Bununla birlikte bu yönlendirmeler devam ederse işletmelerin iç denetimin yararları konusunda bilinçlenmeleri sağlanabilecektir.

Tablo 0.20.:İç Denetim Departmanına Sahip İşletmelerde Nitelikli İç Denetim Personeli İstihdamında Yıllar İtibarıyla Artış Olup Olmadığına İlişkin Dağılım

	Frekans	% Frekans
evet	15	48,4
hayır	6	19,4
bazen	10	32,3
TOPLAM	31	100,0

İç denetim departmanına sahip işletmelerde nitelikli iç denetim personeli istihdamında yıllar itibarıyla artış olup olmadığına ilişkin dağılım Tablo 4.20'de verilmiştir. Tabloya göre, %48,4'ü bu yönde bir artışın olduğunu söylerken, %32,3'ü bazen olduğunu, %19,4'ü ise bu yönde bir artışın olmadığını belirtmişlerdir.

İç denetim işletmeler tarafından hala gereken ilgiyi görememiştir. Fakat ankete cevap verenlerin sonuçları dikkate alındığında nitelikli iç denetçi istihdamında yıllar itibarıyla bir artışın gözlemlendiği görülmektedir. Bu durum nitelikli işgücüne olan ihtiyacın arttığını ve işletmelerin bu konuda bilinçlenmeye başladıklarını göstermektedir.

Tablo 0.21.:İç Denetçinin Çalışmalarına Güvenerek Denetim Süresinden Tasarruf Sağlanıp Sağlanmayacağına İlişkin Dağılım

	Frekans	% Frekans
evet	22	71,0
hayır	6	19,4
kararsızım	3	9,7
TOPLAM	31	100,0

İç denetçinin çalışmalarına güvenerek denetim süresinden tasarruf sağlanıp sağlanmayacağına ilişkin dağılım Tablo 4.21'de verilmiştir. Tabloya göre, %71,0'ı iç denetçinin çalışmalarına güvenerek denetim süresinden tasarruf sağlanabileceğini belirtirken, %9,7'si kararsız olduklarını söylemişlerdir.%19,4'ü ise bu yönde bir tasarrufun mümkün olmayacağını ifade etmişlerdir.

Cevaplar dikkate alındığında, iç denetçinin çalışmalarına güvenerek denetim süresinden tasarruf sağlanabileceği söylenebilir.

Tablo 0.22.: İç Denetimlerde Bağımsızlığın Sağlanma Derecesine İlişkin Dağılım

	Frekans	% Frekans
0.25'den az	9	29,0
0.25-0.50 arası	11	35,5
0.51-0.75 arası	6	19,4
0.75'den fazla	5	16,1
TOPLAM	31	100,0

Anketi cevaplayanların denetledikleri işletmelerdeki iç denetimlerde bağımsızlığın sağlanma derecesine ilişkin dağılım Tablo 4.22'de verilmiştir. Tabloya göre, anketi cevaplandıranların %29,0'ı bağımsızlığın sağlanma derecesinin %25'den az olduğunu, %35,5'i %25-50 arası olduğunu, %19,4'ü %51-75 arası olduğunu, %16,1'i %75'den fazla olduğunu belirtmişlerdir. Bu durumda %29,0'lık kısmın bağımsızlığın sağlanma derecesinin düşük olduğunu, %35,5'lik kısmın orta düzeyde olduğunu, %19,4'lük kısmın iyi olduğunu, %16,1'lik kısmın ise yüksek olduğunu düşündüklerini söylemek mümkündür.

İç denetimde her yerde ve her durumda tam bir bağımsızlığın olmadığı görülmektedir. Fakat asıl olan tabiî ki iç denetimin tam bağımsız olması gerektiğidir.

Tablo 0.23.: İç Denetçilerle Tam Bir İşbirliğinin Sağlanıp Sağlanamadığına İlişkin Dağılım

	Frekans	% Frekans
evet	11	35,5
hayır	3	9,7
bazen	17	54,8
TOPLAM	31	100,0

Denetimler esnasında iç denetçilerle tam bir işbirliğinin sağlanıp sağlanamadığına ilişkin dağılım Tablo 4.23' te verilmiştir. Tabloya göre, cevaplandıranların %35,5'i işbirliği sağlayabildiklerini belirtirken, %54,8'i bazen sağlanabildiğini, %9,7'si ise sağlanamadığını ifade etmişlerdir.

Sonuçlar dikkate alındığında bağımsız denetçilerin her zaman olmasa da çoğu zaman iç denetçilerle işbirliği içerisinde çalıştıkları görülmektedir.

Denetçiler denetim planının hazırlanması, verilerin toplanması ve sonuca ulaşılması aşamalarında iç denetçilerin rapor ve bulgularından yararlanabilmektedirler ve iç denetçilerden iç kontrol sistemi ile ilgili bilgi alabilmektedirler.

Tablo 0.24.: İç Denetim Personelinin Yardımlarına İhtiyaç Duyulup Duyulmadığına İlişkin Dağılım

	Frekans	% Frekans
evet	21	67,7
hayır	1	3,2
bazen	9	29,0
TOPLAM	31	100,0

Denetimlerde iç denetim personelinin yardımlarına ihtiyaç duyulup duyulmadığına ilişkin dağılım Tablo 4.24' te verilmiştir. Tabloya göre, cevap verenlerin % 67,7'si iç denetim personelinin yardımlarına ihtiyaç duyduklarını belirtirken, %29,0'ı bazen ihtiyaç duyduklarını, %3,2'si ise ihtiyaç duymadıklarını ifade etmişlerdir. Tablo dikkate alındığında, bağımsız denetçilerin büyük çoğunluğunun denetimleri esnasında iç denetim personelinin yardımlarına ihtiyaç duyduklarını söylemek mümkündür.

Tablo 0.25 Etkin Çalışan İç Denetimin, Denetim Riskini Düşürmede Etkili Olup Olmayacağına İlişkin Dağılım

	Frekans	% Frekans
evet	31	100,0

Etkin çalışan iç denetimin, denetim riskini düşürmede etkili olup olmayacağına ilişkin dağılım Tablo 4.25'te verilmiştir. Tabloya göre, cevaplandıranların %100'ü etkin çalışan iç denetimin denetim riskini düşürdüğünü belirtmişlerdir. Bu durum nerdeyse kuşku götürmeyecek bir şekilde etkin çalışan iç denetimin, denetim riskini düşürdüğünü göstermektedir.

Bu durumda etkin çalışan iç denetim, denetim riskini düşürecek, denetim riskinin düşük olduğu işletmelerde de denetim süresi de düşecektir.

SONUÇ

ABD' de yaşanan Enron, Worldcom gibi skandallar sonucu doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı artmıştır. Bu durum daha iyi işleyen ve daha güvenilir bağımsız denetimi zorunlu hale getirmiştir. Bu kapsamda Türkiye ve Dünya' da yeni standartlar getirilerek bağımsız denetimin güvenilirliği sağlanmaya çalışılmıştır.

Bağımsız denetimde finansal raporların belirlenmiş kıstaslara uygunluğu tahlil edilmektedir. Denetçiler denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken bağimsız denetim standartlarına uygun olarak hareket etmektedirler.

Bağımsız denetimde incelenen finansal raporlama sisteminin güvenilirliğinin sağlanması iç kontrol sisteminin amacıdır. Bu doğrultuda denetçiler denetimi planlamak ve oluşturacakları denetim programının zamanını ve kapsamını belirlemek için iç kontrol sistemini incelerler.

İç kontrol yönetimin vazgeçilmez görevleri arasındadır. Sorumluluk yöneticilere aittir fakat uygulamada çalışanlar da rol almaktadır. Çalıntı ve aşırmaların engellenebilmesi için iyi bir şekilde işleyen iç kontrol sisteminin kurulmuş olması ve çalışanların gerekli güvenilirlik ve yeterliliğe sahip olması gerekmektedir. Ancak bu noktada etkin bir iç kontrol yapısından söz etmek mümkün olacaktır.

İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamak ve kendini risklerden korumak isteyen işletmelerin bir kısmı bünyelerinde iç denetim departmanı kurmaktadırlar. İç denetim birimlerinin görevi iç kontrol sistemlerinin etkinliğini bağımsız ve objektif bir şekilde ölçerek yönetime tavsiyelerde bulunmaktadır.

Ankete cevap veren bağımsız denetçilerin iç kontrol sistemi ile ilgili görüşleri dikkate alındığında şu sonuçlara ulaşılmıştır:

- İç kontrol sistemini tanıyor olmanın bağımsız denetimin süresinin kısalmasında etkisi olduğu görülmektedir. Tekrarlanan denetimlerde iç kontrol sistemini tanıma ve değerlendirme için ayrılan süre, ilk defa yapılanlara kıyasla daha kısa olmaktadır.
- İç kontrol politika ve yöntemlerinin etkinliğinin bağımsız denetim süresini etkilediği tespit edilmiştir. Bağımsız denetçilerin büyük çoğunluğu iç kontrol politika ve yöntemlerinin etkinliğini değerlendirmekte ve etkin olmadığını düşündükleri işletmelerde iç kontrol sistemini değerlendirmek için ayırdıkları süreyi uzatmaktadırlar.
- Bağımsız denetçilerin çok büyük bir kısmı bağımsız denetim süresinin azalması maksadıyla işletmelerde nitelikli iç denetçi istihdamını teşvik etmektedir. Kısalma teşvikle bağlantılı olarak direkt oluşmasa da işletmelere bu amaçla yapılacak bir yönlendirme sürenin kısaldığının bir göstergesidir.
- Etkin iç denetimin denetim riskini düşürdüğü tespit edilmiştir. Riskin düşük olduğu işletmelerde daha az örnek üzerinden daha doğru sonuçlar elde edilebilecektir. Daha az örnek üzerinde çalışmanın daha riskli bir çalışmaya göre daha kısa sürmesi olağandır. Bu durumda etkin çalışan iç denetimin bağımsız denetim süresini kısalttığı söylenebilir.

İç kontrol ve iç denetimin etkinliği bağımsız denetim için önemli bir faktördür. Bağımsız denetçiler iç kontrol ve iç denetimin etkinliğini değerlendirmekte, etkin olduğunu düşündükleri işletmelerde de uygulayacakları denetim programının zaman ve kapsamını daraltmaktadırlar. Etkin olmadığına karar vermeleri halinde ise programa ek denetim teknikleri uygulayabilmekte veya programı tamamen değiştirebilmektedirler. Bu durum bağımsız denetimin süresine doğrudan etki edecektir. Dolayısıyla etkin bir iç kontrol ve iç denetimin bağımsız denetim süresini kısaltacağı söylenebilir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Adiloğlu, B. (2011): *İç Denetim Süreci Ve Kontrol Prosedürleri,* İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Alptürk, E. (2008): *İç Denetim Rehberi*, Ankara: Özkan Matbaacılık ve Gazetecilik San. Ve Tic. Ltd. Şti.

Aksoy, M. (2008): *Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim,* Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları.

Aksoy, T. (2010): *Derecelendirme Ve Kurumsal Yönetim Süreci İle KOBİ'ler, Bankalar Ve Kurumsal İşletmeler Işığında Basel Ve İç Kontrol,* Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2. Baskı.

Altıntaş, T. (2011): *Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi,* İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Arens, A. ve Loebbecke, J. (2000): "Auditing: An Integrated Approach", New Jersey: Prentice-Hall. Inc.

Bozkurt, N. (2006)**:** *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Alfa Basım Yayım, 4. Baskı.

COSO (2011): *Internal Control- Integrated Framework,* www.coso.org/documents/coso_framework_body_v6.pdf, (erişim tarihi: 18.11.2013)

Çıtak, N.(2009):*Hileli Finansal Raporlamada Yaratıcı Muhasebe,* İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Deha Eğitim Kurumları. (2011): *SPK Lisanslama Sınavlarına Hazırlık Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim*, İstanbul: Deha Yayınları.

Dodi, K. (2008): *İşletme Yönetiminde İç Denetim,* Ankara

GAO (1999*): Standards for Internal Control in the Federal Government,* USA

Kavut, L., Taş, O. ve Şavlı, T. (2009): *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim,* İstanbul: İSMMMO Yayınları, 3. Baskı.

Kepekçi, C. (2004): *Bağımsız denetim*, İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 5. Baskı

Kurnaz, N. ve Çetinoğlu, T. (2010): *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar,* Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 1. Baskı.

Moeller, R. (2009): *Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Konowledge*, Seventh Edition, John Willey&Sons Inc., United States of America.

Önder, F. (2008): *Türk Hukukunda İç Denetim Ve Uluslararası Standartlara Uyumu,* Ankara: Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti.

Özer, A. (2010): *Kuruluşlarda Süreç, Performans ve Risk Analizi/ Yönetimi*, Ankara: Adalet Basım Yayım Dağıtım San. Ve Tic. Ltd. Şti.

Özeren, B. (2000): *İç Denetim Standartları Ve Mesleğin Yeni Açılımları*, Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8, 1. Baskı.

Özoğlu, B., Mercan, C., ve Çakıroğlu, S. (2010): *Bir Güvence Ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim*, İstanbul: İ.B.B. İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları, 1. Baskı.

Pehlivanlı, D. (2010): *Modern İç Denetim,* İstanbul: Beta Basım A.Ş., 1. Baskı.

Selimoğlu, S.K. ve UZAY, Ş. (2011): *Muhasebe Denetimi,* Ankara: Gazi Kitabevi, 3. Baskı.

Sumru, T. (2010): *Kamuda İç Kontrol Sistemi Ve Uygulama Aşamaları,* Ankara: Güncel Mevzuatı Araştırma Ve Eğitim Derneği Yayınları, 1. Baskı.

Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği (2011): *Yönetim Kurulları' nda İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru,* İstanbul: TÜSİAD Yayınları.

Türker, M., Pekdemir, R., Selvi, Y., ve Yılmaz, F. (2003): *Sınırlı Uygunluk Denetimi*,Ankara: Türmob Yayınları- 198, Seri No: 2003- 1.

Ulusoy, Y. (2007): *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim,* Ankara: Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı.

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

Yılancı, M., Yıldız, B., Kiracı, M. (2012):*Muhasebe Denetimi*,Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web- Ofset, 1. Baskı.

Yılancı, M. (2006): *İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayii İşletmesi Üzerine Bir Araştırma*, Ankara: Nobel Basımevi, 2. Baskı.

Warren, Carl S.; James M. Reeve ve Philip E. Fess. (2002). *Financial & Managerial Accounting*, Seventh Edition, South-Western.

TEZLER

Almalı, Z. (2009): "İşletmelerin Sürekliliği Kavramının Bağımsız Denetim Sürecindeki Yeri Ve Önemi", Yayınlanmamış Master Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Ayyayla, Ç. (2010) : "Bağımsız Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Ve Maden Sektöründe Bir Firma Üzerinde Uygulama", Yayımlanmamış Master Tezi, Muğla Üniversitesi, Muğla.

Bacacı, M. (2006): "Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Bağımsız Denetimi Ve Bir Uygulama", Yayımlanmamış Master Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya.

Çakmak, N. (2006): "İşletmelerde İç Ve Dış (Bağımsız) Denetim Faaliyetleri Ve Bankalarda Uygulanışı", Yayınlanmamış Master Tezi, Kocaeli Üniversitesi, Kocaeli.

Çetinoğlu, T. (2007): "Sürekli Denetimin İç Denetimde Uygulanabilirliği Ve Türkiye'de Ticari Bankalar İçin Sürekli Denetim Yapılandırma Modeli", Yayınlanmamış Master Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya.

Demirel, A. (2007): "Bağımsız Denetimde İşletme İç Kontrol Yapısının İncelenmesi Ve Bir Uygulama Örneği", Yayınlanmamış Master Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

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

Erserim, A. (2007): "Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu Ve Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi", Yayınlanmamış Master Tezi, Muğla Üniversitesi, Muğla.

Güler, E. (2006): "Bağımsız Dış Denetim Süreci Kurumsal- Sosyal Sorumluluk İlişkisi Bankacılık Sektörü Uygulaması", Yayınlanmamış Master Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Güven, F.M. D(2008): "İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Yeri Ve Önemi", Yayınlanmamış Master Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Ocaklı, M. (2010): "Outsource Hizmeti Veren İşletmelerde İç Kontrol Ve İç Denetim Yapısı", Yayınlanmamış Master Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Senal, S. (2011): "Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasına Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma", Yayınlanmamış Master Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.

Kütük, İ. (2008): "Kamu Ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri", Yayınlanmamış Master Tezi, Trakya Üniversitesi, Edirne.

Ulutaş, V. (2007): "Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sistemi Ve İç Denetimin Önemi", Yayınlanmamış Master Tezi, Kocaeli Üniversitesi, Kocaeli.

MAKALELER

Al-ajmı, J. (2009): "Audit Firmi Corporate Governance And Audit Quality: Evidence From Bahrain", *Advances in Accounting, Incorporating Advances In International Accounting,* Bahrain.

Aslan, B. (2010): "Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim", *Sayıştay Dergisi,* Sayı 77, Haziran.

Billing, M., Evans, K. (2005): "Sarbanes- Oxley Road Mab: Improving Real Estate Data, Dialogue and Decision Making in Support of Good Corporate Governance", *Journal of Corporate Real Estate,* Vol:7, No:1

Dabbağoğlu, K, (2009): "İç Kontrol Sistemi", *Journal of Qafqaz University*, Sayı 26.

Demirbaş, M. (2005): "İç Kontrol Ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı7, Mart.

Dittenhofer, M. (2001): "Internal Auditing Effectiveness: an Expansion of Present Methods", *Managerial Auditing Journal,* Vol:16, No:8

Erkan, M. ve Arıcı, N.D. (2011): "Hata ve Hile Denetimi: Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlere İlişkin Düzenlemeler" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi,* Sayı 33,Ocak.

Hermanson, D. R., Smith, J. L. ve Stephans, N. M. (2012): "How Effective are Organizations' Internal Controls? Insights into Specific Internal Control Elements", *Current Issues in Auditing,* Vol:6, Issue 1.

Karaca, M. (2012): "9. ASOSAI Araştırma Projesi Işığında İç Denetim Ve İç Denetim Birimleri İle Sayıştaylar Arasındaki İlişkiler", *Sayıştay Dergisi,* Sayı 84, Mart.

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

Kishali, Y. ve Pehlivanlı D. (2007): "Denetimde İstatistiki Olmayan Örnekleme", *Muhasebe ve Finansman Dergisi,* Sayı 33, Ocak.

Koçberber, S. (2008): " Dünyada Ve Türkiye'de Denetim Etiği", *Sayıştay Dergisi,* Sayı 68, Mart.

Köroğlu, Ç., Uçma, T. (2006): "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Ve Dış Denetimdeki Önemi", *Mevzuat Dergisi*, Sayı 103, Temmuz.

Kuluçlu, E. (2006): "Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine" *Sayıştay Dergisi*, Sayı 63, Aralık.

Mcconnell D. K. Jr., Banks G. Y. (2003): " How Sarbanes- Oxley Will Change the Audit Process", *Journal of Accountancy,* Vol: 13, Issue: 3, September.

Ninlaphay, S., Ngamtampong, N. (2013): "Internal Control Effectiveness and Stakeholder Credibility Performance: Evidence From Corporate Governance Awarded Firms In Thailand", *Journal of International Business And Economics*, Vol. 13, Issue 3.

O'leary, C., Iselin, E., ve Sharma, D. (2006): "The Relative Effects of Elements of Internal Control on Auditors Evaluations of Internal Control", *Pacific Accounting Review,* Vol: 18, No: 2.

Öztürk, C. (2008): "Uluslararası Standartlar Çerçevesinde Denetim Ve Benzeri Hizmetler" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı 25, Mayıs.

Rogers, V. (1999): " A Good Face On Internal Controls", *The Practical Accountant Warren*, Ekim.

Schaefer, J., Mousa, R. (2013): "Internal Control And Human Resourcemanagement: Closing The Loop", *Journal of Legal Issues & Cases in Business,* Vol.2.

Sevim, Ş.,Eliuz, R. (2007): "Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Rolleri ve İMKB'de Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi,* Sayı 36, Ekim.

Tuan,K., Memiş, M.Ü. (2007): "İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü", *Muhasebe ve Finansman Dergisi,* Sayı 35, Temmuz.

Tuan, A.K. ve Sağlar, J. (2004): "İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi", *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi,* Sayı 11, Ocak.

Uzay, Ş., Tanç, A. ve Erciyes, M. (2009) :"Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-2" *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 96, Aralık.

Uzun, A.K. (2006): "Değer Yaratan Denetim", *İç Denetim Dergisi,* Sayı 14, Mart.

Uzun, A.K. (2009): "Kamu Yönetiminde İç Kontrol Ve İç Denetim Yaklaşımı", *Denetişim Dergisi,* Sayı 3.

KANUNLAR

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Kabul Tarihi: 13.01.2011, http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html , (E.T.: 15.11.2013).

Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri Ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete: 2010/ 27461, http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/01/20100113-4.htm , (E.T.: 10.12.2013).

Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği, Resmi Gazete: 2013/ 28539, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/bagimsiz_denetim_yetkilendirme_tebligi.pdf , (E.T.: 25.03.2014).

Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Resmi Gazete: 2012/ 28509, http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226-5.htm, (E.T.: 17.05.2013).

İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması (BDS 610) Hakkında Tebliğ, Resmi Gazete: 2014/ 28913, http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/02/20140214-8.htm , (E.T.: 05.08.2013).

Türkiye Cumhuriyeti: Kamu İç Denetim Faaliyetinin Güçlendirilmesi Projesi İle İlgili IDF Hibesi, Resmi Gazete: 2012/28359, http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/07/20120720-1.htm , (E.T.: 18.03.2013).

Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı, Resmi Gazete: 2012/2657, http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem24/yil01/ss303.pdf , (E.T.: 10.12.2013).

http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121228-11.xls, (E.T.: 03.11.2013).

İNTERNET KAYNAKLARI

Alpman, G. , "İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması", http://www.denetimnet.net/Pages/ic_Kontrol_Sisteminin_Etkinliginin_Saglanmasi.aspx, (E.T.: 15.02.2013).

Anonim, " Bağımsız Denetim Nedir?", http://www.bagimsizdenetim.gen.tr/bagimsiz-denetim-nedir/, (E.T.: 03.02.2013a).

Anonim, "Betimsel Araştırmalar", http://arastirmaveprojecalismalari.wordpress.com/2010/04/03/betimsel-arastirmalar/, (E.T.: 07.12.2013b).

Anonim, "Summary of Internal Control- Integrated Framework", http://www.internalcompliance.com/docs/Summary%20of%20COSO%20Internal%20Control%20Framework.pdf, (E.T.: 23.01.2013c).

Anonim, "About The IIA", https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx, (E.T.: 02.04.2014a)

Anonim, "About Us", http://www.coso.org/aboutus.htm, (E.T.: 01.04.2014b).

Chambers, R., "Six Common Mistakes That Will Derail an Internal Audit", http://www.theiia.org/blogs/chambers/index.cfm/post/Six%20Common%20Mistakes%20That%20Will%20Derail%20an%20Internal%20Audit?utm_content=sf3902223&utm_medium=spredfast&utm_campaign=IIA+Brand&sf3902223=1MAKALE, (E.T.: 05.01.2013).

http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/Index.asp, (E.T.: 08.01.2013).

http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/googlesearch.asp?cx=001011403387213313453%3Ajkxfpind9ui&cof=FORID%3A9&ie=UTF-8&q=i%C3%A7+denetim/08-60, (E.T.: 05.01.2013).

Kaya, B. ,"İç Kontrol Nedir, Ne Değildir? İç Kontrol Sistemi Nasıl Oluşturulur?", ,http://www.bertankaya.net/index.php?option=com_content&view=article&id=9939:c-kontrol-nedir-ne-deildir-c-kontrol-sistemi-nasl-oluturulur&catid=28:makaleler&Itemid=2, (E.T.: 16.11.2012a).

Kaya, B.,"Kurumsal Verimliliğin Artırılmasında Yeni Bir Araç: İç Kontrol", http://bertankaya.net/2011/08/05/kurumsal-verimliliin-artrlmasnda-yeni-bir-arac-c-kontrol/ , (E.T.: 07.08.2012b).

Kaya, B., "Özel Sektörde İç Denetim Ne İfade Ediyor?", http://www.bertankaya.net/index.php?option=com_content&view=article&id=66:oezel-sektoerde-c-denetim-ne-fade-ediyor&catid=28:makaleler&Itemid=2, (E.T.: 27.10.2013a).

Kaya, B., "Bir İç Denetçi Hangi Eğitimleri Almalı?", http://www.bertankaya.net/index.php?option=com_content&view=article&id=9918:bir-c-denetci-hangi-eitimleri-almal&catid=28:makaleler&Itemid=2, (E.T.: 04.05.2013b).

Uzun, A.K. "İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü ve Katma Değeri", http://www.icdenetim.net/index.php?option=com_content&view=article&id=51:letmelerde-c-denetim-faaliyetininrolue-ve-katma-deeri&catid=34:ic-denetim&Itemid=18, (E.T.: 25.03.2013a).

Uzun, A.K., "İşletmelerde İç Kontrol Sistemi", http://www.icdenetim.net/makaleler/83-isletmelerde-ic-kontrol-sistemi, (E.T.:13.03.2013b).

Uzun, A.K., "İç Denetim Nedir?", http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/%C4%B0%C3%A7%20Denetim/%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Nedir-Makale.pdf , (E.T.: 20.05.2014)

Uzun, A.K. ve Yurtsever, G. , "Kriz Yönetiminde İç Denetimin Rolü", http://www.denetimnet.net/Pages/kriz_ic_denetim.aspx, (E.T.: 17.03.2013c).

DİĞER

Akarkarasu, N. (2000): "Halka Açık Şirketlerde İç Denetim Ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler", *Yeterlik Etüdü*, İstanbul: Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi.

Bozkurt, N. (2011): *TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları*, İstanbul: TÜRMOB Yayınları.

Çavuşoğlu, M. (1996): "İç Denetim", *Siyasal Vakfi Bülteni Araştırma Notları*, İstanbul: TÜBİTAK.

Erdoğan, S. (2009): *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi,* Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı Uzmanlık Tezleri.

Güncel Mevzuat Dergisi Yayın Kurulu (2009): *Kamu İç Kontrol Sistemi Seminer Ders Notları,* Ankara: Güncel Mevzuat Yayınları, Yayın No: 22

Korkmaz, Z. (2011): "COSO İç Kontrol Standartları Ve Türkiye Uygulaması", *Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu,* Ankara: Türkiye Cumhuriyeti Çevre Ve Şehircilik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.

Özeren, B. (2002a): *Federal Hükümette İç Kontrol Standartları,* Ankara: Araştırma Ve Tasnif Grubu, Bilgi Notu.

Özeren, B. (2004): *Intosaı Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi.*

Özşahin, G. (2000): " Bağımsız Denetçinin Hata Ve Hilelere İlişkin Sorumluluğu", *Yeterlik Etüdü,* Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi, Ankara.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2008): *Uluslararası İç Denetim Standartları*, İstanbul: Print Center.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği (2012): *Yeni Türk Ticaret Kanunu Ve İç Denetime İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş- Öneriler,* İstanbul.

Vergi Konseyi Alt Komisyonu (2003): *Denetim Standartları ve Vergi İncelemesine Yönelik Muhasebe Denetimi Kılavuzu*, İstanbul.

Yılmaz, E. (2003): "Bankacılıkta Ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Düzenlemeleri", *Yeterlik Etüdü*, Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi, İstanbul.

Yörüker, S. (2004): *Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Çerçeve*, Tesev Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı, Hilton Oteli Ankara, 12 Mayıs.

EKLER

EK- 1

Sayın Katılımcı;

Yükseklisans tezimin önemli bir kısmını oluşturacak olan bu anket, etkin çalışan iç kontrol ve iç denetim çalışmalarının siz bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetimin süresine ne şekilde etki ettiğini ortaya koymaya yöneliktir.

Bu anketi cevaplandırmak için harcayacağınız süre ve görüşlerinizle sağlayacağınız katkılar bilimsel bir çalışmanın sonuçlandırılmasında önemli katkılar sağlayacaktır. Bu anket ile elde edilen veriler toplu olarak değerlendirilecek, firmaya ilişkin bilgilerin açıklanması kesinlikle söz konusu olmayacaktır.

Ankete katıldığınız ve görüşlerinizle katkı sağladığınız için teşekkür ederiz,

Saygılarımızla,

Tez Öğrencisi: Serpil Yıldırım

e-posta: serpilyildirim@windowslive.com

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Batuhan GÜVEMLİ

e-posta: bguvemli@yahoo.com

İÇ KONTROL VE İÇ DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİMİN SÜRESİNE ETKİSİ ÜZERİNE ANKET ÇALIŞMASI

1. Çalışmakta Olduğunuz Denetim Şirketinin Kuruluş Yılı

2. Bir Önceki Yıl Denetlenen İşletme Sayısı

3. Denetimlerinizde harcadığınız ortalama denetim saati ne kadardır?

4. Denetlenen işletmelerin yaklaşık ne kadarında etkin bir iç kontrol sistemi mevcuttur?

%25'den az	
%25-50 arası	
%51-75 arası	
%75'den fazla	

5. Denetim faaliyetleri esnasında iç kontrol sistemini tanımaya ne derece önem veriyorsunuz?

Önem veriyoruz	
Önem vermiyoruz	
Kısmen önem veriyoruz	

6. Denetimleriniz esnasında işletmelerin iç kontrole verdikleri önemin yıllar itibarıyla artış gösterdiğine tanıklık ediyor musunuz?

Evet	
Hayır	
Bazen	

7. İlk defa yaptığınız denetimlerde iç kontrol sistemini tanıma ve değerlendirmeye maksimum ne kadar zaman ayırıyorsunuz?

8. Tekrarlanan denetimlerde iç kontrol sistemini tanıma ve değerlendirmeye maksimum ne kadar zaman ayırıyorsunuz?

9. Denetimlerinizde iç kontrol sisteminin etkinliğini de değerlendiriyor musunuz?

Evet	
Hayır	
Bazen	

10. Yukarıdaki soruya cevabınız evet ise iç kontrol sisteminin etkin çalışmadığının düşündüğünüz işletmelerde kontrolleri değerlendirmek için ayırdığınız süreyi uzatıyor musunuz?

Evet	
Hayır	
Bazen	

11. Etkin çalışan iç kontrol sisteminin olduğu işletmelerde kontrole gerek duymadan doğruluğunu kabul ettiğiniz bilgi ve belgeler oluyor mu?

Evet	
Hayır	

12. Denetlediğiniz işletmeler iç denetim departmanına sahip midir?

Hepsinde Var	
Çoğunda Var	
Çok Azında Var	
Hiçbirinde Yok	

13. Varolduğu yerlerde iç denetimin yüzdesel olarak ne kadarının etkin olduğu söylenebilir?

%25'den az	
%25-50 arası	
%51-75 arası	
%75'den fazla	

14. İç denetim faaliyetlerini anlama ve değerlendirme konusunda bir çaba harcıyor musunuz?

Evet	
Hayır	
Bazen	

15. Bağımsız denetim süresinin azalması açısından işletmelerde nitelikli iç denetçi istihdamını teşvik ediyor musunuz?

Evet	
Hayır	
Bazen	

16. İç denetim departmanına sahip işletmelerde nitelikli iç denetim personeli istihdamında yıllar itibarıyla artış olduğunu gözlemliyor musunuz?

Evet	
Hayır	
Bazen	

17. İç denetçinin çalışmalarına güvenerek denetim süresinden tasarruf sağlanabileceğini düşünüyor musunuz?

Evet	
Hayır	
Kararsızım	

18. Denetlediğiniz işletmelerdeki iç denetimlerde bağımsızlığın sağlanma derecesi yaklaşık olarak ne kadardır?

%25'den az	
%25-50 arası	
%51-75 arası	
%75'den fazla	

19. Yaptığınız denetimlerde iç denetçilerle tam bir işbirliği sağlanabilmekte midir?

Evet	
Hayır	
Bazen	

20. Yaptığınız denetimlerde iç denetim personelinin yardımlarına ihtiyaç duyuyor musunuz?

Evet	
Hayır	
Bazen	

21. Etkin çalışan bir iç denetimin denetim riskini düşürmede etkili olacağını düşünüyor musunuz?

Evet	
Hayır	
Kararsızım	