



T.C

**İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**MUHASEBE DENETİMİNDE İÇ KONTROL KAPSAMINDA İÇ
DENETİMİN İRDELENMESİ**

Hazırlayan

GÜRKAN AKBABA

135140103

Tez Danışmanı

DOÇ. DR. AYTEN ÇETİN

İSTANBUL, 2016



T.C

İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANA BİLİM DALI

**MUHASEBE DENETİMİNDE İÇ KONTROL
KAPSAMINDA İÇ DENETİMİN İRDELENMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

GÜRKAN AKBABA

YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi sunduğum “Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Kapsamında İç Denetimin İrdelenmesi ” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmanın içinde kullandıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

26.02.2016

GÜRKAN AKBABA

ONAY

Projemin kâğıt ve elektronik kopyalarının İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

Tezim sadece İstanbul Arel yerleşkelerinden erişime açılabilir.

Teziminyıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin/raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.

26.02.2016

GÜRKAN AKBABA

ÖZET

MUHASEBE DENETİMİNDE İÇ KONTROL KAPSAMINDA İÇ DENETİMİN İRDELENMESİ

GÜRKAN AKBABA

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Ayten ÇETİN

ŞUBAT, 2016

İşletmeye güven esasının temelinde sağlam bir iç kontrol sistemi yatar. Finansal raporlamanın güvenilirliği, işletme faaliyetlerinin etkililiği ve verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk iç kontrol sisteminin amaçlarını oluşturur. Bu amaçların başarılmasına yönelik olarak yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere oluşturulan ve işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve personeli tarafından etkilenen bir süreç olarak tanımlanan iç kontrol sistemi, bir işletmede uygulanan tüm yöntem ve politikaları içine alan bir kavramdır.

İyi çalışan bir iç kontrol sistemi kontrol riskini düşürecektir. Bu sayede denetçi ana kütleden seçtiği daha az sayıda örnek üzerinde çalışma imkânı bulacaktır. iç kontrol sisteminin etkin olması, denetçinin denetim esnasında hata yapma riskini, zaman, emek ve parasal maliyetleri düşürmektedir. Bu da muhasebe denetim sürecini kolaylaştırmaktadır.

ABSTRACT

THE INTERNAL CHECK SYSTEM IN ACCOUNTING SUPERVISION AND THE TO EXAMINE OF INTERNAL AUDITING

GÜRKAN AKBABA

Postgraduate Thesis, Department Of Business

Supervisor: Doç. Dr. Ayten ÇETİN

February, 2016

What lies under the principle of confidence in a business enterprise is a solid internal check system. The reliability of financial reporting, the efficiency and efficiency of business activities, and conformity to laws and other adjustments constitute the objectives of the solid internal check system. The internal check system, which is developed in order to attain these objectives through enough assurance, and which is defined as a process affected by the administrative board, administrators and the personnel of the enterprise, is a concept including all of the techniques and policies applied in an enterprise.

An efficient internal check system would decrease the risk of control. Therefore, the supervisor would have the opportunity to work on fewer examples he has chosen from the main mass. The efficiency of the internal check system decreases the risk of the supervisor to make mistakes; time, labour and money costs, which facilitates the process of accounting supervision.

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
KISALTMALAR LİSTESİ	vi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMINA GENEL BAKIŞ

1.1. DENETİM TÜRLERİ	3
1.1.1. Finans Tablolarının Denetimi	3
1.1.2. Uygunluk Denetimi	3
1.1.3. Faaliyet Denetimi	4
1.1.4. Program Denetimleri	7
1.1.5. Yolsuzluk Denetimleri	8
1.1.6. Bilgi Sistemlerinin Denetimi	9
1.1.7. Sözleşme Denetimleri	10
1.1.8. Çevre Denetimleri	11

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE DENETİMİ BAKIŞI İLE İÇ DENETİM KAVRAMI

2.1 İÇ KONTROL SİSTEMİ KAVRAMI	13
2.1.1. İç Kontrol Tanımı ve Gelişimi	13
2.1.2. İç Kontrolün Önemi	14
2.1.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları	17
2.1.3.1. İç Kontrol Sisteminin Genel ve Özel Amaçları	18
2.1.3.2. Kontrol Amaçları ile Kontrol Tekniklerinin İlişkisi	21
2.2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ELEMANLARI	23
2.2.1. Kontrol Ortamı	23
2.2.1.1. Örgütsel Yapı	24
2.2.1.2. Yönetim Felsefesi ve İşletme Stili	26
2.2.1.3. Yönetim Kontrol Yöntemleri	26

2.2.1.4. Personel Politikaları ve Uygulamaları	28
2.2.1.5. Yetki ve Sorumluluk Dağılımı Bildirme Yöntemleri	29
2.2.1.6. Dış Etkenler	30
2.2.2. Kontrol Teknikleri	30
2.2.2.1. Yetkilendirme	30
2.2.2.2. Görevlerin Ayırımı	31
2.2.2.3. Hassas Verilere ve Varlıklara Erişimin Sınırlandırılması	32
2.2.2.4. Yeterli Kayıtlar ve Belgeleme	33
2.2.2.5. Bağımsız Mutabakat	34
2.2.3. Muhasebe Sistemi	35
2.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER	36
2.4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN GÖZDEN GEÇİRİLMESİ	37
2.4.1. İç Kontrol Sistemini Tanıma Yöntemleri	38
4.2. SEÇİLMİŞ İŞLEM VE SÜREÇLERİN İNCELENME TEKNİKLERİ	40
2.5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN İNCELENMESİ	44
2.6. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	45

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE DENETİMİ BAKIŞI İLE İÇ DENETİM

3.1. BİR İÇ KONTROL ELEMANI OLARAK İÇ DENETİM FONKSİYONU	48
3.1.1. İç Denetimin Gelişimi	48
3.1.2. İç Denetimin Tanımı Ve Özellikleri	50
3.1.2.1. İç Denetimin Tanımı	50
3.1.2.2. İç Denetimin Amaçları	51
3.1.2.3. İç Denetimin Kapsamı	52
3.1.2.4. İç Denetim Mesleği	55
3.1.2.5. Uluslararası İç Denetimin Mesleki Uygulama Standartları	56
3.1.2.6. İç Denetim Standartları	56
3.1.2.6.1. Nitelik Standartları	59
3.1.2.6.2. Performans Standartları	62
3.2. İÇ DENETİMİN SÜRECİ	68
3.2.1. Denetim Planlaması	70

3.2.2. İç Denetimde Belgelendirme	71
3.2.3. İç Denetimin Raporlanması	73
3.2.3.1. Denetim Raporlarının Şekli ve İçeriği	75
3.2.4. Kapanış Toplantısı	77

BÖLÜM 4

İÇ KONTROL İLE İÇ DENETİMİN İLİŞKİSİ

4.1 İÇ VE DIŞ DENETÇİNİN ROLLERİ	78
4.2 İÇ VE DIŞ DENETÇİ ARASINDAKİ İLİŞKİ	78
4.3. İÇ DENETÇİLERİN DIŞ DENETÇİLERE BAKIŞ AÇISI	82
4.4. İÇ VE DIŞ DENETÇİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	83
4.5. DIŞ DENETİM SÜRECİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN YERİ	84
4.6. DIŞ DENETÇİLERİN İÇ KONTROL SİSTEMİ İLE İLGİLENME NEDENLERİ	85
4.7. İÇ DENETİM FAALİYETLERİ İLE BAĞIMSIZ DENETİM ÇALIŞMALARI ARASINDAKİ İLİŞKİ	87

SONUÇ	88
--------------	-----------

KISALTMALAR LİSTESİ

AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants
A.G.E.	: Adı Geçen Eser
CFE	: Certified Fraud Examiners
CIA	: Certified Internal Auditors
CISA	: Certified Information Systems Auditors
CPA	: Certified Public Accountant
EBİ	: Elektronik Bilgi İşleme
FCPA	: Foreign Corrupt Practices Act
GKDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKMS	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları
IIA	: The Institute of Internal Auditors
İKS	: İç Kontrol Sistemi
NGFF	: National Commission on Fraudulent Financial
SAS	: Statement of Auditing Standard
SEC	: Securities and Exchange Commission
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
V.B.	: ve benzeri

GİRİŞ

Dünyada küreselleşmenin artmasıyla birlikte çağdaş yöneticilik ve işletmelerin değişen koşullara uygun şekilde yönetilmesinin önemi artmıştır.

Bunun sonucunda yöneticilerin elde etmiş olduğu başarıları ölçmek için şirketin Finansal bilgilerinin elde edildiği muhasebenin önemi artmıştır. Şirket yöneticileri İşletmenin faaliyetleriyle ilgili finansal bilgileri yatırımcılara iletirken bunların doğruluğu ve güvenilirliğini de sağlamak sorumluluğunu üstlenmişlerdir.

İşletme sahiplerinin yolsuzluk ve suiistimallere karşı koruma gereksinimi işletme içerisinde koruyucu bir fonksiyonun oluşması gereğini doğurmuştur.

Küreselleşme, pazar koşulları ve rekabet gibi ticari yasamı zorlaştıran etkenlerden sıyrılabilmek ancak etkin bir yönetim anlayışı ve bunun kontrolü ile sağlanabilir. İşletmeler hedeflerine ulaşmak isterken güçlü ve zayıf yanlarını keşfederek, muhtemel belirsizliklere karşı önlem alarak, olası tehditlerden ve risklerden fırsatlar yaratabilme kabiliyeti kazanmalıdır.

İşletme varlıklarının ve kaynaklarının etkin kullanımını sağlamak, firma değerini ve güvenilirliğini arttırmak finansal tabloların şeffaflığı ile mümkündür ve bunun temini amacıyla işletmeler iç kontrol sistemleri kurmaktadır.

İç denetim; piyasanın işletmelerin geleneksel yapılarından sıyrılarak değişime Rağmen sistemin içerisinde var olabilmeleri için en önemli yönetim araçlarındandır.

İşletmelerin kendine özgü bir iç kontrol sistemi vardır. İç kontrol genel olarak, ilgili kanunlara ve düzenlemelere uygun olma, güvenilir finansal raporlama, faaliyetlerin etkinliği ve yeterliliği gibi başlıca amaçlara ulaşma konusunda güveni sağlamak amacıyla oluşturulan işletmenin yönetimi ve personeli tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir.

İç kontrolün amaçlarından biri işletmede güvenilir finansal raporlara ulaşılmasıdır. Yani finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe standartlarına (GKMS) uygun olarak ve doğru bir şekilde hazırlanmasının sağlanmasıdır. Bağımsız dış denetimin amacı ise, finansal tabloların KMS'lere uygunluğunu araştırmaktır. Etkin bir Kontrol Sistemine (İKS) sahip olan bir işletmede bağımsız denetçi faaliyet sonuçları hakkında daha rahat ve daha kısa zamanda görüş bildirebilecektir

Çalışmanın birinci bölümünde, iç kontrol sistemi tanıtılmaya çalışılmış, iç kontrol sisteminin amaçları ve iç kontrol sisteminin elemanları belirtilmiş, iç kontrol sistemini etkileyen faktörler ile iç denetçi ile bağımsız dış denetçiler arasındaki ilişkiler ve iç denetimle ilgili kavramlar açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, iç denetimde uygulanan denetim türleri ifade edilmiştir.

Üçüncü bölümde, muhasebe denetimi bakışı ile iç denetime ve iç denetim süreci açıklanmış, bağımsız dış denetim sürecinde iç kontrol sisteminin yeri, bağımsız dış denetçilerin iç kontrol sistemi ile ilgilenme nedenlerine değinilmiştir.

Dördüncü bölümde, iç denetim faaliyetleri ile bağımsız denetim çalışmaları arasındaki ilişki ve bağımsız denetimde iç denetimin ve iç kontrol sisteminin karar almadaki etkisi vurgulanarak çalışma sonuç kısmı ile tamamlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMINA GENEL BAKIŞ

1.1. Denetim Türleri

İç denetçiler tarafından yerine getirilen denetim türleri aşağıdaki gibidir.

1.1.1. Finans Tablolarının Denetimi

Finansal tablo denetimini yerine getiren iç denetçilerin temel amaçları işletmede üretilen muhasebe bilgilerinin güvenilirlik derecesini saptamak, işletme varlıklarının doğru bir biçimde muhasebeleştirildiğini, işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığını incelemek, belirlenmiş plan, politika ve yöntemlere ne ölçüde uyulduğunu araştırmaktır. İç denetçiler muhasebe bilgilerinin, muhasebe kayıtlarının, kayıtlara dayanak teşkil eden belgelerin doğru ve güvenilir olup olmadıklarını araştırmaktadırlar. İç denetçiler incelemelerini yaparken kayıt ve belgelerdeki hata, hile ve yolsuzluk ihtimallerini de göz önünde bulundurmalarıdır. Finansal tablo denetimi hata, hile ve yolsuzlukları ortaya çıkartmak kadar önlenmesini sağlayacak uygun koruma yöntemlerinin geliştirilmesine de yardımcı olmaktadır.¹

1.1.2. Uygunluk Denetimi

Bütün işletmeler faaliyet amaçlarına ulaşmak için kural, politika ve süreçler oluşturarak uygulamaktadırlar. Ayrıca yasalarca yapılan düzenlemelerde işletmeler tarafından uygulanmak zorundadır. Uygunluk denetiminin amacı, işletme içi veya dışı yetkili üst makam tarafından oluşturulmuş olan kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır.²

¹ Kepekçi, işletmelerde iç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada iç Denetimin Rolü, s.. 150

² Melih Erdoğan, Denetim, 2.bs, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat 2005, s. 4.

Uygunsuzluk talimatlarında, politika ve yönergelerde açıkça tanımlanmış olabilir. Aynı zamanda belgelendirilmemiş ancak, genel kabul görmüş kurallarla ve sözlü olarak tanımlanmış talimatlarında da açık ve net bir uygunsuzluk tanımlanmış olabilir.³

Son yıllarda özenle üzerinde durulmaya başlanan noktalardan biri de yasal düzenlemelerin gerektirdiği durumlarla uygunluktur. İşlemlerin ve faaliyetlerin yasal otoriteler tarafından belirlenen kurallar çerçevesinde gerçekleştirilmiş olması ve bunların uyumlu olup olmadıklarının belirlenmesi gerekmektedir. Örneğin, ödenen kıdem tazminatı ve ihbar tazminatlarının yasal düzenlemelere uygun olup olmadığı denetçiler tarafından incelenmelidir.⁴

1.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, bir işletmenin faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesidir.⁵

Faaliyet denetiminde iç denetçi, işletmenin saptanmış hedef ve amaçlarına ulaşmış olup olmadığını ölçmeye çalışır. Faaliyet denetimi yapan iç denetçiler, işletme politikası ve belirlenmiş stratejiler ışığında amaçlara ne derece ulaşılmış olduğunu araştırır. Denetçi, bölüm yöneticisinin mevcut kaynaklarla işletmenin amaçlarına ne derece ve nasıl ulaştığı ile ilgilenir.⁶

Etkinlik, amaçların başarıma derecesini, verimlilik ise bu amaçlara ulaşmak için kullanılan kaynakları ifade etmektedir. Etkinlik fire vermeden kusursuz bir şekilde yapılan üretim, verimlilik ise bu üretimin minimum maliyetle gerçekleştirilmesidir.⁷

³ Erdoğan, a.g.e., s. 5

⁴ Erdoğan, a.g.e., s. 5

⁵ Seval Kardeş Selimoğlu, "Faaliyet Denetimi", Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 10, Sayı 26, Mayıs, 2000, ss. 193-206

⁶ Sawyer, Sawyer's Internal Auditing, s. 301. 155 Arens and Loebbecke, a.g.e., s. 791

⁷ Selimoğlu, a.g.e., s. 194

Ancak faaliyet denetimindeki en büyük zorluk faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin nesnel olarak saptanmasındadır. Bu tür denetim çalışmasının yapılışında temel alınacak standartlar ile belirlenmiş kesin ölçütler yoktur. Denetçi ölçüt olarak bütçeleri, başarı ölçütlerini, oranları ve sektör ortalamalarını kabul edebilmektedir.⁸

Verimlilik rekabetçi çevrede işletmenin ayakta kalabilmesi için kilit noktadır. Bu nedenle her işletme verimlilik bakımından gözden geçirilmelidir. Verimliliğe değer biçebilmek için denetçi öncelikle işletmenin verimlilikle ilgili hedeflerini bilmelidir.⁹

İşletmenin verimlilikle ilgili hedefleri: tekrarlanan işlerin azaltılması, belirli bir sürecin zamanının azaltılması, tahsil edilmemiş alacakların azaltılması, yeni ürünler üretmek veya satış hacmini arttırmak olabilir.¹⁰

Verimlilik hedef ve amaçları belirlendikten sonra verimliliğin objektif biçimde değerlendirilebilmesi için "Neredeyiz?", "Nerde olmalıyız?", "Belirlediğimiz hedef ve amaçların neresinde olduğumuzu nasıl anlatırız?" sorularına cevap verilmelidir. Örneğin, denetçi hurdaların artışıdaki nedeni araştırıyor ise nedeni satın alma bölümünden, kalitesiz malzeme alımından veya teslim almadaki kalite kontrol zayıflıklarından kaynaklanıyor olabilir.¹¹

Faaliyet denetiminde denetçiler sadece işletme içerisinde yürütülen faaliyetlerle değil bunun yanında yönetsel kontrollerle de ilgilenirler. Faaliyet denetiminde denetçi, işletme politikalarının, iç kontrolün ve işletmenin belirlenmiş amaçlarına ulaşmasını etkileyecek her türlü faaliyetin başarısını ve etkinliğini değerlendirmektedir. Bu nedenle iç denetçilerin işletme amaçlarının belirlenmesi, politikaların geliştirilmesi gibi işletmenin planlama prensipleri konusunda bilgi

⁸ Sawyer, Sawyer's Internal Auditing, s. 301

⁹ Sawyer, Sawyer's Internal Auditing, s. 302

¹⁰ Sawyer, Sawyer's Internal Auditing, s. 303

¹¹ Sawyer, Sawyer's Internal Auditing, s. 308

sahibi olması gerekmektedir. Denetçiler sorumlulukların belirlenmesi, yetkilerin verilmesi gibi konularda işletme prensiplerini yakından tanımalıdırlar.¹²

Faaliyet denetiminin inceleme alanına işletmenin örgüt yapısı, satın alma prensipleri, üretim yöntemleri, pazarlama politikaları, bilgi işlem faaliyetleri girmektedir. Denetçi, bu konulara ilişkin yönetim karar ve politikaları ile faaliyet sonuçlarının uyum içerisinde olup olmadığını araştırır. Faaliyet denetimini yerine getiren iç denetçi öncelikle işletmenin amaçlarını tanımlamalı ve bu amaçlarla ilişki içerisinde olan politika ve süreçleri belirlemelidir.

Denetime başlamadan önce denetçi örgüt yapısı, faaliyet politikaları ve süreçleri, belirlenmiş yetki ve sorumluluklar hakkında bilgi sahibi olarak işletmeyi yakından tanımalıdır.

Örneğin, satın alma fonksiyonu ile ilgili ön araştırma yapan bir denetçi hangi maddelerin hangi miktarda satın alınacağına ilişkin kararların nasıl alındığını, en uygun fiyat araştırması yapılırken uygulanan işlemleri ve satın alınan malzemelerin doğru kalitede ve yeterli miktarda olup olmadığını belirlemede kullanılan metotların neler olduğu gibi konuları araştırmalıdır.

Ön araştırma sırasında denetçi problemleri alanları belirlemelidir. Denetçi faaliyetleri incelerken, belirlenen sorumlulukların, verilen yetkilerin ve temel anlaşmaların işletmenin politikalarına uygun olup olmadığını, etkinlik ve ekonomiklik çerçevesinde yönetim tarafından belirlenen politika ve süreçlerin yönetim kontrollerince başarılıp başarılmadığını, yönetim ve muhasebe kontrollerinin işletmenin kaynaklarına, hasılatına ve giderlerine yeterli güvenilirliği sağlayıp sağlamadığını da inceler.

Denetçi; problemin, hatanın veya eksikliğin ne olduğunun tanımlamalı, maliyetlerdeki kayıp büyüklüğünü, performans düşüklüğünü ve diğer etkenleri belirlemeli, durumun nedenlerini araştırmalı, hatalar için işletmedeki kişilerin

¹² Sawyer, Sawyer's Internal Auditing, s. 308

sorumluluklarını belirlemeli, düzeltici ve koruyucu faaliyetleri belirleyerek yapıcı öneriler oluşturmalıdır.¹³

1.1.4. Program Denetimleri

Program denetiminin amacı üst yönetime programın maliyeti, yönetimi ve sonuçları hakkında bilgi vermek, kullanılabilir ve objektif değerlemeler yapmaktır.¹⁴

Program denetiminde iç denetçiler esasen üç konuya karar vermek isterler:¹⁵

- 1) Ne tamamlandı?
- 2) Program başarılı mıydı?
- 3) Gelecek başarısı için uygun ve yeterli sistem var mı?

Program denetiminde iç denetçiler aşağıdaki soruların cevabını ararlar:¹⁶

- Program amaçları, arzu edilen sonuçlara ulaşıp ulaşılmadığının belirlenmesine olanak sağlayacak derecede açık ve belirgin midir?
- Girdi, çıktı ve sonuç bilgisi makul ölçüde yeterli midir?
- Program, maliyet bütçelerine uygun mudur?
- Program maliyetleri programdan elde edilen faydalar ile ne kadar bağlantılıdır?
- Program devam ettirilemeyecek olursa ne yapılmalıdır?
- Benzer programlarla, değerlendirilen program arasında farklılıklar ve çatışmalar var mıdır?

¹³ Selimoglu, a.g.e., s. 195

¹⁴ Sawyer, Sawyer's Internal Auditing, s. 308

¹⁵ Sawyer, Sawyer's Internal Auditing, s. 308

¹⁶ Sawyer, Sawyer's Internal Auditing, s. 309

1.1.5. Yolsuzluk Denetimleri

Yolsuzluk işletmeler için önemli bir tehdit oluşturmaktadır. Büyük işletmelerde kontrolün zorlaşması, karmaşık işlem yapılarının olması, büyük çaplı faaliyetlerde işletme çalışanlarının birbirleri ile veya üçüncü kişiler ile anlaşmaları gibi nedenlerle işletme yapıları büyüdükçe yolsuzluk daha büyük bir risk oluşturmaktadır.¹⁷

Yolsuzluklara örnek olarak, rüşvet gibi yasadışı ödemelerin kabul edilmesi, işletmeye kâr getirme olasılığı yüksek bulunan bir işlemin başka kişilere kaydırılması, para veya malların zimmete geçirilmesi, aslında işletmeye teslim edilmeyen mallar ve hizmetler için ödeme yapılması eylemleri verilebilir.¹⁸

İç denetçi tarafından herhangi bir usulsüzlükten şüphelenildiği takdirde, yolsuzluğun yapıp yapılmadığını tespit etmek amacı ile yolsuzluk soruşturması başlatılmalıdır. İç denetçiler yolsuzluk soruşturması yaparken yolsuzluğu yapan kişileri, yolsuzluğun kapsamını, kullanılan teknikleri, yolsuzluğun işletme içerisinde ulaşmış olabileceği düzeyi ve suç ortaklarını belirlemelidir.

İç denetçiler yolsuzluk soruşturması sırasında elde ettikleri bilgi ve bulguları değerlendirmelidir. Değerlendirme sonucunda bu tür olayları önlemek için kontrol önlemlerinin geliştirilmesine ihtiyaç olup olmadığı belirlenmeli, gelecekte benzer yolsuzlukları ortaya çıkartabilecek sistemler önerilmelidir.

İç denetçiler yolsuzluk soruşturmaları ile ilgili olarak üst yönetime ara raporlar veya sonuç raporları hazırlayarak sunmalıdır. Önemli bir yolsuzluk tespit edildiğinde üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna derhal bildirilmelidir.¹⁹

¹⁷ Pricewaterhouse Coopers, "İşletmelerde Suistimal: Riskler ve Önlemler Simülasyon," (Eğitim Notları,Swissotel İstanbul, 11-12 Aralık 2002), s. 13

¹⁸ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 1220.A1-2: Azami Mesleki Özen ve Dikkat, İstanbul: 2004, s.41

¹⁹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 1220.A1-2: Azami Mesleki Özen ve Dikkat, İstanbul: 2004, s. 20

Yolsuzluğun önlenmesi için kullanılabilecek asıl mekanizma kontroldür. Kontrol tedbirlerini almak ve uygulamak esas olarak yönetimin sorumluluğundadır. İç denetçiler iç kontrol sisteminin yeterliliğini ve etkinliğini inceleyip değerlendirerek, yolsuzlukların önlenmesine yardımcı olmaktan sorumludur. İyi düzenlenmiş bir iç kontrol sistemi yolsuzluğu önleyebilmelidir. Ancak hiçbir kontrol sistemi tüm yolsuzlukları önleme konusunda tam bir güvence vermez.²⁰

1.1.6. Bilgi Sistemlerinin Denetimi

Bilgi sistemleri denetimlerinin amacı bilgisayar sistemleri ve bilgi teknolojileri üzerindeki kontrollerin yeterli olup olmadığının belirlenmesidir. Bilgi güvenliğinin sağlanabilmesi için, bilgi sistemleri üzerinde güçlü kontroller olması gerekmektedir. Bilgi sistemlerindeki kontrol zayıflıkları işletmenin finansal ve operasyon el kayıtları üzerinde olumsuz etkiler yaparak işletme için büyük riskler oluşturabilmektedir.²¹

İç denetçilerin bilgi sistemleri üzerindeki kontrolleri incelerken kullanabileceği iç kontrol yöntemleri aşağıda belirtilmiştir:²²

- İşletme yedeklenmiş dosyalarını koruyor mu?
- Dosyalara erişim sınırlandırılmış mı?
- Dosyalara erişim kimlerle sınırlandırılmış?
- Kullanılan bir arşivleme sistemi var mı?
- Donanım arıza ve kayıplarına karşı alınmış önlemler var mı?
- Acil durumlar için yedek sistem bulunduruluyor mu?
- Veri tabanına girebilmek için şifre mevcut mu? Bu şifreler düzenli aralıklarla değiştiriliyor mu?
- Kullanıcılar belirlenerek ayrı ayrı şifreler verilmiş mi?

²⁰ Pricewaterhouse Coopers, a.g.e., s. 5

²¹ Pricewaterhouse Coopers, a.g.e., s. 5

²² Cengiz Toraman, "Gelişen Bilgi Teknolojilerinin Denetime Olan Etkisi", Mali Çözüm Dergisi, Cilt12, Sayı 61, Ekim-Kasım-Aralık 2002, ss. 125-135

- Virüs ve çeşitli saldırılara karşı önlemler alınmış mı?
- Veri tabanına girebilen eski firma çalışanları var mı?

1.1.7. Sözleşme Denetimleri

Sözleşmeler genellikle yüksek tutarlar içermekte ve işletme için büyük mali ve yasal yükümlülükler getirebilmektedir. İç denetçiler sözleşme metinlerini ayrıntıları ile okumalı, sözleşmelerin işletmeye getirdiği mali ve yasal yükümlülükleri belirlemeli, sözleşmelerin işletme amaçlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini incelemelidir. Denetçi sözleşmelerin yetkili kişiler tarafından imzalandığını kontrol etmelidir. Ayrıca denetçi sözleşme şartlarına uygun davranılmadığı takdirde işletmenin hak ve yükümlülüklerini de incelemelidir. Sözleşmeler genellikle üç kategoriden oluşmaktadır:²³

- 1) Götürü Fiyat Sözleşmeleri
- 2) Maliyet Artı Kar Sözleşmeleri
- 3) Birim Fiyat Sözleşmeleri

Götürü fiyat sözleşmesi işin veya hizmetin götürü olarak belirlenmiş bir fiyattan tamamlanması esasına dayanır. Başka bir deyişle, işlem sabit bir fiyattan yapılır. Belirlenmiş olan bu maliyetin üzerinde maliyet söz konusu ise denetçi bu maliyetlerin neden kaynaklandığını, bu ek maliyetler ile ilgili olarak yeni bir anlaşma yapılıp yapılmadığını ve ek maliyetlerin kabul edilebilmesi için onay süreçlerini incelemelidir.

Denetçi, işin veya hizmetin tamamlanmadan bitmiş gibi gösterilme ihtimalini, alınmayan hizmetler veya teçhizatlar ile ilgili maliyetlerin sözleşmede belirtilen maliyete dâhil edilebilme olasılığını, ürün veya hizmetin sözleşmedeki özelliklerinden farklı olma olasılığını da göz ardı etmemelidir.²⁴

²³ Cengiz Toraman, a.g.e., ss. 125-135

²⁴ Sawyer, Sawyer's Internal Auditing, s. 312

Maliyet artı kâr sözleşmelerinde maliyete ek olarak belirli bir tutar veya maliyetin belirli bir oranında kâr ödenmesi söz konusudur. Bu tür sözleşmelerde maliyetle orantılı olarak kâr tutarını da arttıracığı için, maliyetlerin incelenmesi daha büyük önem taşımaktadır. Bu tür sözleşmelerde sözleşme yapılan tarafın insan, servis ve malzeme maliyetlerinin takip edilmesi konusunda etkin iç kontrol sistemine sahip olup olmadığı, gereksiz proje, işlem ve süreçlerin yapılıp yapılmadığı, gerekenden fazla insan gücü ve malzeme kullanılıp kullanılmadığı, malzeme maliyetlerinin normalin üzerinde belirtilip belirtilmediği, teçhizat ve malzemelerin uygun olmayan fiziksel koruma altında olup olmadığı, kullanılan malzemelerin gerekli kalite koşullarını sağlayıp sağlamadığı gibi konular özellikle incelenmelidir.

Birim fiyat her bir birim için belirlenir. Bu tür sözleşmelerde denetçiler, tamamlanmış birimlerin sayısı ile ilgili uygunsuz raporlamalara, ürün kalitesinin sözleşmedeki şartlar ile uygun olup olmadığına, fiyatta yapılan zamların sözleşme ile uyum içerisinde olmasına ve fiyat değişikliklerinin yetkilendirilmiş kişiler tarafından onaylanmış olmasına dikkat etmelidir.²⁵

1.1.8. Çevre Denetimleri

İnsan sağlığının ve doğal yaşamın işletmenin ürün ve hizmet üretiminden kaynaklanabilecek olumsuz etkilerden korunabilmesi için işletme yapısı içinde etkin bir çevre yönetim sistemi kurması gerekmektedir.

Çevre yönetim sistemi çevre korumaya dönük politikalar, bu politikaların gerçekleştirilmesi için konulmuş hedef ve amaçlar, bu hedeflere ulaşılması için belirlenmiş plan ve süreçler, çalışanların eğitimi, üretim süreçlerinin dizaynı, sistemin denetlenmesi, düzeltilmesi ve geliştirilmesinden oluşan dinamik bir yapıdır.

26

²⁶ Sawyer, Sawyer's Internal Auditing, s. 312

Çevre yönetim sistemlerinin amaca ulaşmadaki başarı derecesinin ölçülebilmesi, başarının devamlılığın sağlanması ve geliştirilebilmeleri için denetime tabi tutulmaları gerekmektedir. Bu durumda çevre denetimi bir yandan işletme dışındaki işletmeler tarafından belirlenmiş kanunlar ve düzenlemelere diğer yandan da işletme tarafından saptanmış politikalara bağlı olarak işletme faaliyetlerinin uygunluğunu değerleyen, çevre uygulamalarının yönetsel kontrolünü kolaylaştıran, çevreyi korumaya yardımcı olmak amacıyla kurulan sistemin daha iyiye erişebilmek amacıyla nasıl uygulanabileceğini sistematik olarak programlayan belgeleyen ve objektif olarak değerleyen bir yönetim bilgi sistemidir.²⁷

Çevre denetimi aşağıdaki alanlarda uygulanabilmektedir:²⁸

- Çevre kanunlarına ve düzenlemelerine uygunluğun denetimi,
- İşletmenin çevre politikaları, planları ve süreçleri ile uygunluğunun incelenmesi,
- Çevre yönetim sisteminin incelenmesi,
- Tehlikeli atıkların arıtılması için yapılan işlemlerin, depolama ve elden çıkarılma ile ilgili tesislerin ve programların kontrol edilmesi,
- Kirliliği önleme ve atıkları minimize etme programlarının denetimi,
- Çevresel yükümlülükler için yapılması gereken finansal muhasebe uygulamalarının incelenmesi. Çevre denetiminin en büyük yararı, işletmeleri çevresel sorunlar doğduktan sonra çözüm arama yükümlülüğünden kurtarıp, önceden tedbir alınarak çıkabilecek çevre sorunlarını önlemek ya da en aza indirmek olanağı sağlamasıdır.²⁹

²⁷ Lerzan Kavut, "İç Denetim Mesleğinin Çevresel Sorumlulukların Yerine Getirilmesindeki Rolü ve Önemi", Yönetim Dergisi, Cilt 10, Sayı 34, Ekim 1999, ss. 15-23

²⁸ Kavut, a.g.e., s. 17

²⁹ Kavut, a.g.e., s. 19

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE DENETİMİ BAKIŞI İLE İÇ DENETİM KAVRAMI

Bir işletmenin iç kontrol sistemi (İKS ışı) ve iç denetim bölümü asıl olarak işletme Yönetimiyle ilgili olmakla birlikte işletme dışındaki çeşitli kişi ve kuruluşlar da bunlarla İlgilenir. Bağımsız dış denetçi de bir işletmenin İKS' siyile ilgilenen işletme dışındaki Kişilerden biridir.

2.1 İç Kontrol Sistemi Kavramı

Bu kısımda iç kontrolün tanımı ve gelişimi, iç kontrolün yararları, amaçları ve Temel kavramları ile iç denetçi-dış denetçi ilişkisi ana hatlarıyla tanıtılacaktır. Açıklamalarda konunun dış denetimle ilişkisine önem verilecektir.

2.1.1.İç Kontrol Tanımı ve Gelişimi

Genel anlamıyla kontrol, planlanan bir amaca ulaşıp ulaşılmadığının araştırılmasıdır. Denetim is sürecinden bağımsız ve uzman kişiler tarafından yapılır; Kontrol ise bir sistem içerisinde yer alan otomatik olarak veya is sürecine dâhil personel Tarafından yürütülen kontrol faaliyetini kapsar.³⁰

İşletmenin hedeflerine ulaşmadaki başarısını denetlemek, bu konuda yeterli Güvence sağlamak ve amaçlara ulaşmadaki etkinliğini ölçümleyerek iyileştirilmesini Sağlamak amacıyla oluşturulan süreçler dizisine kontroller denilmektedir. Bu süreçlerin tümü iç kontrol yapısını oluşturmaktadır.³¹ İç kontrol farklı grupları ilgilendiren karışık ve dinamik bir kavramdır. İç kontrol, iç denetçiler, yöneticiler, bağımsız denetçiler ve ortaklar gibi çok sayıda kişiyi İlgilendirir. İç denetçi, iç kontrol konusunda uzman bir kişi olarak çalışmalarını Sürdürür. En üst düzeydeki

³⁰ Mavis Fermani, "Stratejik Denetim", Anadolu Ün. İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 6, Sayı 2, 2001 s. 92. 3 Alvin Arens and James Loebbecke, Auditing An Integrated Approach, Sixth Edition, New Jersey: Prentice-Hall. Inc., 1994, s. 272

³¹ Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, Yayın No:457, 1999, ss.121-122

yöneticinin temel sorumluluklarından birisi kontroldür (kalite kontrolü, stok kontrolü, personel kontrolü, üretim kontrolü gibi). Bağımsız Denetçi ise, denetim çalışmalarının kapsamını belirlemek ve bir görüşe ulaşmak için Müşteri işletmenin iç kontrol sistemini inceler ve değerler.³²

İç kontrol sistemi hakkındaki bilgi işletmenin devamlılığı yönetimin hissedarların denetçilerin ve dolayısıyla toplumun selameti için temel bir zorunluluk halini almıştır.³³

İç kontrolün ortak bir tanımına ulaşmak belli bir zaman sürecini gerektirmiştir. ABD'de iç kontrol konusunda kılavuz niteliğinde çalışmalar yapan ve standartlar Hazırlayan çeşitli yetkili kuruluşlar ve bunlar tarafından yayınlanan bazı raporlar vardır.³⁴

İç kontrol sadece uygunsuzlukların bulunup ortaya çıkarılması değil, uygunsuzluğun daha basından tespit edilip ilgili önlemlerin alınmasıdır. İç kontrol ile Faaliyetler ve faaliyetler sonucunda oluşular bulgulara işletme geneline tesir eden Sorunlara düzeltici faaliyetlerin uygulanması ile sistem etkin hale gelmektedir.³⁵

2.1.2. İç Kontrolün Önemi

Her işletmede detaylı ve yazılı hale getirilmiş olmasa bile kendine özgü bir iç kontrol yöntemi vardır. İşletmelerde iç kontrolü oluşturmakla sorumlu olan İşletme yönetimidir; ancak yönetimin görevi sistemi kurmakla bitmez. Kurulan iç kontrol sisteminin isleyip islemediği, nerelerde eksiklikleri olduğu tespiti için işletmedeki denetim bölümü oluşturulur. Her işletmenin coğrafi dağılımı, merkezîleşme derecesi, yönetim stili, felsefesi, endüstri tipi vs. farklı olacağından tüm işletmelerde

³² Schiff and May, What is Internal Control? Who Owns It?, New York: Management Accounting Inc., November 1990, s. 37

³³ Sait Sevgener, "İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim İşlevi Bağıntısı", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Cilt 10, Sayı 36, Mayıs 1984, s. 62

³⁴ Wilson and Root, Internal Auditing Manuel, Second Edition New York: Macmillan 1989, s. 179

³⁵ Sait Sevgener, "İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim İşlevi Bağıntısı", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Cilt 10, Sayı 36, Mayıs 1984, s. 62

uygulanabilecek tek tip bir iç kontrol sisteminden söz etmek mümkün değildir. İç kontrol sistemleri işletmelerin kendilerine özgü yapılarından dolayı farklı olacaktır.³⁶

İşletmeler büyüdükçe, faaliyetleri karmaşıktıkça, işlem sayıları arttıkça, Yönetimin, varlıkların korunması, hataların ortadan kaldırılması ve politikaların değerlendirilmesi gibi amaçlar için zamanında güvenilir veriler elde etmesi zorunlu hale gelmiştir. Ayrıca günümüz işletmeleri için kamuyu aydınlatma, yani ilgili kişilere Sürekli bilgi verme önem kazanmıştır. İşletme verileri ve muhasebe bilgileri ekonomik Ve etkin biçimde hazırlanmalıdır.³⁷ Muhasebe sisteminin, muhasebe kayıtlarının Güvenilirliğini sağlamak için iç kontrol yordamlarına ihtiyacı vardır. Eğer işletmenin Etkin bir iç kontrol sistemi yoksa işletmenin maddi varlıkları çalınabilir veya yanlış kullanılabilir, aynı şeyler defter ve belgeler içinde geçerlidir. İşletmelerin özellikle Muhasebede bilgisayardan yararlanmaları iç kontrolün önemini daha da artırmıştır.³⁸

İç denetçiler yöneticilerin etkili birer temsilcileri olarak, iç kontrol amaçlarının Başarılmasından sorumludurlar. İç denetçiler iç kontrol sisteminin etkinliğini ve Yeterliliğini değerlendirirler. Eleştiri yapabilir ve sistemi sürekli olarak gözden geçirebilirler.

Ayrıca iç denetçiler, işletmelerde etkin bir iç kontrolün kurulmasından ve İşletmelerin çalışanları tarafından dolandırılmasının önlenmesinden de sorumludurlar.³⁹

Yapılan araştırmalar iç kontrol yapılarının hilelerin ortaya çıkartılmasında ve önlenmesinde % 60' larp düzeyinde pay sahibi olduğunu göstermektedir.⁴⁰

³⁶ Saban Uzay, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini incelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Ankara : Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 132, 1999, s. 15.

³⁷ Holmes and Overmyer, Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri, çev. Oguz Göktürk, Bilimsel Yayınlar Derneği, Yayın. No: 5, Cilt I, İstanbul, 1975, s. 125

³⁸ Holmes and Overmyer, a.g.e., s. 125. Denetim, Cilt 3 Sayı 10, 2004, ss. 30-31

³⁹ Holmes and Overmyer, a.g.e., s. 125

⁴⁰ Nejat Bozkurt, "İşletmelerde Çalışanların Yaptıkları Hileler, Ortaya Çıkartılması ve Önlenmesi",

İşletme amaçlarının çalışanlar tarafından anlaşılmasının sağlanması iç kontrolle mümkün olacaktır. Bu nedenle yönetim, kontrolün teşvik edildiği bir ortam oluşturur ve bunu devam ettirir. Bunu sağlamak için yönetim tarafından yapılacak her şey iç kontrol sistemini oluşturacaktır. Bu amaca yönelik faaliyetler şunlar olabilir:⁴¹

- İyi bir örgüt planı,
- İyi bir raporlama sistemi,
- Görev, yetki ve sorumlulukların uygun bir biçimde belirlenmesi,
- Görevlere uygun sayı ve kalitede elemanın alınması,
- Faaliyetlerin en iyi biçimde yürütülebilmesi için uygun çalışma politika ve

Yöntemlerinin uygulanması.

İç denetçiler çalışanların kontrol sistemine uyup uymadıklarını ve üst yönetim tarafından belirlenmiş yönerge ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemek amacıyla işletmenin kontrol sistemini sürekli olarak izler ve rapor verirler.

Denetçinin iç kontrol sistemine yönelik çalışmalarına esas olan üç temel kavram vardır. Bunlar:⁴²

- İç kontrol için yönetimin sorumluluğu,
- İç kontrol sisteminin uygun güveni vermesi,
- İç kontrol sisteminin etkinliği üzerinde sınırlamalar.

(Marma Münevver Yılcı ve Şerafettin Sevim, İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu, İşletmecinin Kitabı (Management Textbook), Ankara : BİAR Bilgi-İnceleme Araştırma Dağıtım Yayınları, Yayın No: 13, 1991, s. 127. Seminer Notları, 2001), s. 11

⁴¹Münevver Yılcı ve Şerafettin Sevim, İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu, İşletmecinin Kitabı (Management Textbook), Ankara : BİAR Bilgi-İnceleme Araştırma Dağıtım Yayınları, Yayın No: 13, 1991, s. 127.

⁴² Bozkurt, "İşletmelerde Çalışanların Yaptıkları Hileler, Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesi", ss. 134-135.

İşletme çalışanlarınca gerçekleştirilen yolsuzlukların işletmelere maliyetleri oldukça yüksek olabilmektedir. Bunu önlemenin yollarından biri ise standartlaştırılmış kontrollerdir.⁴³

2.1.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

İşletmeye güven esasının temelinde sağlam bir iç kontrol sistemi yatar. Finansal raporlamanın güvenilirliği, işletme faaliyetlerinin etkililiği ve verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk iç kontrol sisteminin amaçlarını oluşturur. Bu amaçların başarılmasına yönelik olarak yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere oluşturulan ve işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve personeli tarafından etkilenen bir süreç olarak tanımlanan iç kontrol sistemi, bir işletmede uygulanan tüm yöntem ve politikaları içine alan bir kavramdır.⁴⁴

(Statement of Auditing Standart) SAS 55' e göre (İç Kontrol Sistemi) İKS, bir işletmede su amaçların başarılmasıyla ilgili uygun güveni sağlamaya yönelik politikalar ve tekniklerden oluşur. Bu amaçlar:⁴⁵

- a) Finansal raporlamanın güvenilirliği,
- b) Kanun ve düzenlemelere uygunluk,
- c) Faaliyetlerin yeterliliği ve geçerliliğidir.

Bir İKS ışı, bu amaçlardan her birini Yerine getirmek için çeşitli özel amaçlara ve ilgili politikalara ve tekniklere sahip olabilir.⁴⁶

⁴³ Uzay, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye de ki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, s. 14

⁴⁴ Nuran Doyrangöl, İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi, Mali Çözüm Dergisi, Cilt 12, Sayı 60, Temmuz 2002, s. 34

⁴⁵ William Bishop, Internal Control –What’s That?, London: internal Auditor Inc., June 1991, ss. 117-123

⁴⁶ Uzay, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye de ki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, s. 14

2.1.3.1. İç Kontrol Sisteminin Genel ve Özel Amaçları

Kontrol amaçları, denetim ve yönetim amaçları ile aynı olarak düşünülmemelidir.⁴⁷ Ancak işletmedeki işlem süreci nasıl olursa olsun (bilgisayar veya klasik) kontrol amaçları aynıdır ve her türlü işlem yapısına uyum sağlayabilir.⁴⁸ (Statement Of Auditing Standart) SAS 78' de belirtildiği gibi, kontrol amaçlarının ve ilgili kontrollerin tamamı işletmenin finansal tablolarının bağımsız dış denetimiyle ilgili değildir. Bağımsız denetçinin işletmenin faaliyet birimleri veya işletme fonksiyonlarının her biriyle ilgili kontrolleri anlaması gerekmebilir. İç kontrol sisteminin tanımında geçen asıl amaçlar şunlardır:⁴⁹

- İşletme varlıklarının korunmasını sağlamak,
- Faaliyetlerin işletme politikalarına ve yasalara uygunluğunu sağlamak,
- İşletme kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak,
- Önceden belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını sağlamak,
- Hata ve hilelerin yapılmasını önlemek ve yapılmış hata ve hileleri ortaya çıkarmak,
- Muhasebe kayıtlarının doğru ve güvenilir şekilde yapılmasını sağlamak.

Yukarıda iç kontrol amaçları genel bir çerçeve sunmaktadır. Uygulamada özellikle denetçiye yardımcı olacak daha ayrıntılı iç kontrol amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁵⁰

a) Gerçeklilik: İç kontrol yapısı hayali işlemlerin defter ve muhasebe kayıtlarında yer almasına izin vermemelidir. Ayrıca işlemler yetkilendirmeye uygun olarak yapılmalıdır.

⁴⁷ Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim, 2.b., Ankara: Cem ofset, 1996, s. 163

⁴⁸ Koca külah, "Bilişim Sistemlerinde İç Kontrol ve Türk Uygulamasından Örnekler", (Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi 1982), s. 17

⁴⁹ Uzay, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, s. 14

⁵⁰ Walter Kell, William Boynton and Richard Ziegler, Modern Auditing, Fourth Edition, London : John Wiley & Sons Inc., 1989, s. 152

Yetkilendirme genel veya özel olabilir. Yetkilendirme sınırları yazılı bir sözleşme ile Belirlenmiş olmalıdır. Şayet bir işlem yetkisiz yapılıyorsa bu işlemin işletme varlıklarına zarar vermeye yönelik hileli bir işlem olma ihtimali vardır.⁵¹

b) Eksiksiz Olma: Bütün geçerli işlemler kayıt altına alınmış olmalıdır. İç kontrol Teknikleri işlemlerin kayıt dışı kalmasını önlemelidir.

c) Kayıtların Uygunluğu: Gerçek işlemler uygun şekilde kayıtlara geçirilir. Kayıtlar bir zaman esasına göre özetlenir, nakledilir, sınıflandırılır ve değerlendirilir. Değerlendirme, sınıflandırma ve zamanlılık ayrı başlıklar halinde incelenecek kadar önemlidir.

Değerlendirmede, çeşitli aşamalarda kaydedilen miktarlarda ve hesaplamalarda oluşabilecek hatalardan korunmak için iç kontrol tekniklerinden yararlanır. Genel kabul görmüş muhasebe uygulamalarına uygunluk araştırılır.

Sınıflandırma, işletmenin finansal tablolarının doğru bir şekilde sunulabilmesi için hesap planının buna uygun hazırlanmış olmasını; zamanlılık ise, işlemlerin meydana geldiği zaman kaydedilmesini gerektirir. Aksi takdirde finansal tablolar yanlış düzenlenmiş olacaktır. Muhasebe sisteminde işlemleri kaydetmek için kullanılan yöntem ne olursa olsun, sınıflandırmanın, nakletme ve özetlemenin doğruluğundan emin olmak için uygun kontrollere ihtiyaç vardır.

d) Varlıkları Koruma: Varlıkların fiziki olarak korunması için, kaydetme Fonksiyonundan tamamen bağımsız özel personel görevlendirilmelidir. Varlıklara doğrudan erişim belirli personel için mümkün olmalı, kayıtlar, belgeler gibi varlıklara dolaylı yoldan erişim ise uygun yetkilendirme önlemleri alınarak sınırlandırılmış olmalıdır. Nakit, menkul kıymetler ve benzeri varlıklar ile kullanılmayan belgeler, kayıtlar güvenilir yerlerde saklanmalı, kilitli kasa gibi önlemler alınmalıdır.⁵²

⁵¹ Celal Kepek ci, Bağımsız Denetim, 2.b., Ankara: Cem ofset, 1996, s. 163

⁵² Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 17-42

e) **Mutabakat:** Uygun zaman aralıklarıyla, ana hesaplar ile yardımcı hesaplar; Varlıklar ve borçlar ile kayıtlı değerler karşılaştırılmalı ve farklılık söz konusu ise Araştırılmalı, gerekli düzeltme kayıtları yapılmalıdır. Fiili durumla amaçlanan plan ile Politikalar zaman zaman karşılaştırılmalı ve faaliyetlerin standartlara uygun yürütülmesi sağlanmalıdır.⁵³

Böylece kaynaklar etkin kullanılmış, belirlenmiş plan ve politikalara olan Bağlılık artmış olacaktır.⁵⁴

Yukarıdaki kontrol amaçları işletmenin temel fonksiyonları ve kısımlarının Anlaşılması ile birlikte iç muhasebe kontrollerinin değerlendirilmesi için genel bir Çerçeveyi de ortaya koymaktadır. Genel kontrol amaçları işletmedeki her bir işlem Akımı, fonksiyonu veya faaliyeti için özel kontrol amaçları ile desteklenmiş olmalıdır.⁵⁵

Örnek olarak, kredili satış işlemlerinin yürütülmesine ilişkin özel kontrol Amaçları şöyle özetlenebilir:⁵⁶

- **Gerçeklilik:** Kredili satışlarla ilgili kayıtlar işletmenin gerçek kredili satışlarını Göstermelidir. Satılan bir malın gönderilmesinde müşteriye tanınan kredi limitleri asılmamalıdır.
- **Eksiksiz Olma:** Teslim edilen tüm mallar için yollama belgesi ve fatura Düzenlenmelidir.
- **Kayıtların Uygunluğu:** Kredili satış işlemleri miktar ve tutar bakımından doğru Olarak belgelendirilmeli ve kaydedilmelidir. Kredili satışlar müşteri hesaplarına ve stok Kayıtlarına kaydedilirken doğru hesaplara ve işlemin gerçekleştiği zamanda kaydedilmelidir.

⁵³ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 17-42

⁵⁴ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 17-42

⁵⁵ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 17-42

⁵⁶ Yılancı ve Sevim, a.g.e., s. 128

- **Varlıkları Koruma:** Müşteri ve stok kartları kilitli yerlerde saklanmalıdır.
- **Mutabakat:** Belgeler kayıtlarla ilgisi olmayan bir kişi tarafından karşılaştırılmalıdır.⁵⁷

Denetçi kanıt toplarken muhasebe verilerinin bizzat kendisini test edebildiği gibi iç kontrol tekniklerinin uygulanmasını test edebilir veya her ikisini birlikte yapabilir.⁵⁸

Genel kontrol amaçları, bir işletmenin belirli işlem gruplarını yürütmek için Gerekli kontrol usul ve yöntemlerine sahip olup olmadığının göz önünde bulundurulmasında genel bir çerçeve oluşturulur. Belirli bir işlem grubunu yürütmek için, genel kontrol amaçlarına paralel olarak özel kontrol amaçlarının belirlenmesi gerekir. Özel kontrol amaçlarını belirlemeden önce, işlem gruplarını bölümler Düzeyinde, işletme fonksiyonlarına göre finansal tablolar sınıflamasına göre veya faaliyet döngülerine göre bölümlenmek gerekir. İkinci adımda, işlemlerin Bölümlendirilmesine uygun olarak, genel kontrol amaçları, özel kontrol amaçlarına dönüştürülmelidir. Üçüncü adımda, özel kontrol amaçlarının gerçekleşmesini sağlayacak kontrol usul ve yöntemleri belirlenmeli ve uygulanmalıdır.⁵⁹

2.1.3.2. Kontrol Amaçları ile Kontrol Tekniklerinin İlişkisi

Kontrol yapısının iki temel yönü kontrol amaçlarının başarılmasını kolaylaştırır. Bunlar; görevlerin ayrımını sağlamak ve çalışanları yeterince denetlemeyi sağlayacak düzenlemelerdir. İşletmeler kontrol amaçlarını başarmak için çok sayıda ayrıntılı muhasebe ve kontrol teknikleri oluştururlar. Bu tekniklerin tamamı kontrol amaçlarına ilişkin hata ve yanlışlıkları bulmaya, düzeltmeye ve önlemeye yöneliktir. Veri işleme Yöntemleri kontrol amaçlarını etkilememekle

⁵⁷ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 17-42.

⁵⁸ Carmichael, Willingham and Schaller, Auditing Concepts and Methods, A Guide to Current Theory and Practice, Sixth Edition, New York: The McGraw -Hill Companies Inc., 1996, s. 153

⁵⁹ TESMER Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Temel Eğitim Staj Merkezi. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Soru ve Cevapları, Ankara: Tesmer Yayın No: 64,2006, s. 545

birlikte, bu amaçlara ulaşmak için Oluşturulan kontrol tekniklerini etkileyebilmektedir.⁶⁰

Yönetimin genel veya özel yetkilendirmesine göre işlemlerin yürütülmesi, işlemlerin geçerliliğine yardımcı olur. Ancak işletmede yetkilendirmesi bir işlem gerçekleşmiş ise, bu işlemin de kaydedilmesi gerekir. Varlıkların korunması için de yetkilendirme tekniğinden yararlanır. Örneğin, bilgisayar odasına veya depoya giriş Sadece yetkili personel için mümkündür. Bu teknik, kayıtların uygunluğunu kontrol amacı için de yararlıdır. Örneğin, istisnai bir işlemin kaydı için muhasebeci özel bir yetkiye ihtiyaç duyar.⁶¹

Yeterli kaydetme ve belgeleme kontrol tekniği de bütün kontrol amaçları için uygulanabilmektedir. Örneğin, yeterli belge ve kayıt sistemi öncelikle kayıtların uygunluğu için zorunlu bir tekniktir. Şayet depo, bilgisayar bölümü gibi önemli bölümlere erişim için uygun belge ve kayıtlardan yararlanmıyorsa bu teknik koruma hedefine de böylece hizmet etmiş olur.⁶²

Sadece yetkili personelin varlıklara, defter ve belgelere erişimi kontrol tekniği fiziksel kontrollerle ilgilidir. Dolayısıyla sadece koruma kontrol amacı için uygulanır. Bağımsız iç doğrulama yöntemi ise bütün kontrol amaçları için uygulanabilen bir tekniktir.

Örneğin, bir personelin önceden numaralanmış satış faturaları ile yollama belgelerini karşılaştırması satışların eksiksizliği için bağımsız iç doğrulamaya bir örnektir.⁶³

⁶⁰ Hubbord and Johnson, Auditing, Fourth Edition, California: Dame Publications Inc., 1991, s. 180

⁶¹ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e.,s. 152

⁶² Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e.,s. 152

⁶³ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e.,s. 153

2.2. İç Kontrol Sisteminin Elemanları

Bir işletmenin iç kontrol sisteminin amaçlarına ulaşması için kullandığı yöntemlerden özellikle finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili olanlar bağımsız dış denetçiyi ilgilendirir. Ancak finansal olmayan verilerin elde edilmesiyle ilgili politikaların ve tekniklerin de dış denetimle ilgili olduğu kabul edilmektedir.⁶⁴

Denetçi bir işletmenin iç kontrol yapısını incelerken muhasebe sistemi dışında Kontrol ortamı ve diğer kontrol teknikleri ile de ilgilenmelidir 37.55 notlu denetim standardı iç kontrol sisteminin elemanlarını üç grupta toplamıştır.

Bunlar:

- a) Kontrol ortamı,
- b) Muhasebe sistemi,
- c) Kontrol teknikleridir.

Bu Üçünün birleşmesi işletmede önemli hata ve yanlışlıkların bulunması, düzeltilmesi ile Bunlardan korunmak için gerekli politika ve teknikleri sağlar.

2.2.1. Kontrol Ortamı

Bir işletmede etkili bir iç kontrol yapısı kurabilmenin ön koşulu uygun bir ortamın sağlanmasıdır. İşletme içi ve dışı unsurların oluşturduğu bu ortama da "İç Kontrol Ortamı" adı verilmektedir.⁶⁵

İyi bir iç kontrol çevresi, yazılı kontrol süreçlerini tamamlarken, bunun aksine zayıf bir çevre bu kontrolleri olumsuz olarak etkiler. Bununla birlikte, kuvvetli bir Kontrol çevresi tüm iç kontrol yapısının etkinliğini kendi başına sağlayamaz.⁶⁶

⁶⁴ Jack Roberlson, Auditing, Sixth edition, Dublin: Bp/Irwin, 1990, s. 228

⁶⁵ Ümit Ataman, Rüstem Hacirüstemoğlu ve Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi Uygulamaları, İstanbul: Alfa Yayınevi, 2001, s. 62

⁶⁶ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s. 66. Münevver Yılcı, iç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma, Eskişehir: Osmangazi Üniversitesi Yayınları- Yayın No:086, 2003, s. 129

İşletmede kontrol ortamı, özel kontrollerin etkinliğini artıran veya azaltan Faktörlerdir. Örneğin, yetersiz ve güvenilmez personelin çalıştırılması uygulamaları özel bir kontrolü geçersiz veya etkisiz yapabilir. Kontrol ortamı bir bütün olarak işletmede kontrolün önemi konusunda yönetim kurulunun ve yönetimin tutumunu yansıtır.

Kontrol ortamıyla ilgili faktörler yönetimin etkisinde olan iç çevresel faktörler olabileceği gibi yönetimin kontrol edemeyeceği dış faktörler de olabilir. Bu faktörler şunlardır:⁶⁷

2.2.1.1. Örgütsel Yapı

Etkin bir örgüt yapısı yönlendirme, kontrol ve planlama faaliyetleri için bir temel oluşturarak iç kontrol ortamına yardımcı olur. Çeşitli bölümler arasında görevler, sorumluluklar ve yetki dağılımı uygun şekilde yapılmalıdır. Bir işletmenin örgüt yapısı, sorumlulukları, yetkilendirme, kaydetme, koruma ve mümkünse yürütme olarak ayrılmalıdır. Yetki aktarımı yukarıdan aşağıya doğru iken, sorumluluk aşağıdan yukarıya doğru olmalıdır. Genellikle bir işletmenin örgüt yapısı organizasyon seması ile belirlenmiştir. Organizasyon seması yetki, sorumluluk ve raporlamaya ilişkin hatları açıkça ortaya koyar.

Organizasyon yapısı; fonksiyonel alanların, bölümlerin, kısımların kurulmasını, bu birimler tarafından yürütülecek fonksiyonları, raporlama ilişkilerini, organizasyonun birimleri içerisinde personele sorumluluk verilmesini ve yetki devredilmesini içeren yapıdır. Organizasyonun etkinliği; faaliyetlerin yürütülmesi, yönlendirilmesi ve kontrolünde ne derece iyi olduğunun sorgulanması ile ölçülür.

⁶⁷ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s. 65

Etkin bir organizasyon yapısı, su konuların göz önünde tutulması ile oluşturulur.⁶⁸

- Verilen sorumlulukların yerine getirilmesini kolaylaştırmak maksadıyla bütçenin ve iç raporların hazırlanması,

- Verilen sorumluluğun yerine getirilmesi için gerekli kaynak ve personel bulunması,

- İşletme amaçlarına, fonksiyonlarına, örgüt biçimine ve yasaların koyduğu kurallara uygun olarak sorumlulukların verilmesi ve yetkilerin devredilmesi,

- Bir kişi veya birimin bir işlemi basından sonuna kadar yürütmesini önleyecek bir is bölümü yapılması ve işletme faaliyetleri arasında gözetimin sağlanması.

Yönetim kurulu karar vermede son yetkili kurumdur. Denetim komitesinde yönetim kurulu ile birlikte en üst düzeyde yer alır. Denetim komitesi, yönetim kuruluna bağlı olarak, genellikle kanun ve düzenlemelere uygunluk konusunda, iç kontrol yapısı dâhil muhasebe ve finansal raporlama sürecindeki sorumluluğun gözetiminde aktif rol oynarlar. New York Menkul Kıymetler Borsasında faaliyet gösteren bütün kamuya açık şirketlerin üyelerini işletme dışından kişilerin oluşturduğu bir denetim komitesine sahip olmaları şarttır.⁶⁹

Denetim komitesi, yönetimden bağımsız olduğu için, yönetim kurulu ile iç ve dış denetçiler arasında doğrudan bir iletişimin sürdürülmesinde yardımcı olur. Denetim komitesi, yönetim kurulunu izler ve kurulun iç kontrole önem vermeme gibi hatalar yapmasını engeller.⁷⁰

⁶⁸ Kepekçi, Bağımsız Denetim, ss. 66-67

⁶⁹ Pany Whittington, Principles of Auditing, Tenth Edition, California: Irwin Inc., 1992, s. 234

⁷⁰ Arens and Loebbecke, a.g.e., s. 290

2.2.1.2. Yönetim Felsefesi ve İşletme Stili

Yönetimin; sistemi gözden geçirmesinin boyutları ve buna ayırdığı zaman, Finansal raporlamaya karşı aldığı tavır, işletme risklerine katlanmadaki ve kontrol etmedeki yaklaşımı ile işletme hedeflerine ulaşmaya verdiği önem sistemin etkinliğini belirleyen önemli özelliklerdendir.⁷¹

İşletme yönetiminin bir örgütte uygun bir kontrol ortamının kurulmasında önemli görevi vardır. Yönetimin risk alma konusundaki yaklaşımı; bütçe, kâr ve diğer faaliyetse amaçlara ulaşma konularına verdiği önem; finansal raporlamaya karşı tutumu, yönetimin kontrol ortamını önemli ölçüde etkiler. Genellikle yöneticilerin risk alma tutumları ile finansal raporlamaya ilişkin düşünceleri birbirinden farklıdır. Yönetim iç kontrole gereken ilgiyi göstermiyorsa, aşırı saldırgan bir tutum içerisinde ise ve birkaç Kişinin etkisi altında kalıyorsa etkin bir kontrol ortamı kurmak imkânsızdır. Ayrıca böyle yönetimlerde yapılan hataları bulmak daha güç olmaktadır.⁷²

Yönetim, organizasyonda uygun bir kontrol ortamının kurulmasında kilit role sahiptir. Yönetim, uygun kontroller tanımlama konusunda isteksiz olursa veya Oluşturulan kontrollere bağlılığı özendirilmede başarısız olursa kontrol ortamı da bundan olumsuz olarak etkilenecektir.⁷³

2.2.1.3. Yönetim Kontrol Yöntemleri

Bu yöntemler yönetimin bir bütün olarak şirket faaliyetlerini etkin bir şekilde İzleme kabiliyetleriyle ilgilidir. İç kontrol yapısının etkinliğini artırmaya yönelik kontrol yöntemleri iki grupta toplanabilir. Bunlar: Kontrolün önemine ilişkin açık mesajlar gönderen yöntemler ile meydana gelmiş hataları bulmaya yönelik

⁷¹ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s. 6646 Thomas , Ward, and Henke, Auditing: Theory and Practice, Third Edition, Boston: PWS Kent Publishing Company, 1991, s. 277

⁷² Publishing Company, 1991, s. 277

⁷³ Mehmet Fuat Gülseren,. "İç Kontrol Yapısının incelenmesi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi" (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996)., s. 16

yöntemlerdir. Yönetim kontrol yöntemleri üç temel araçtan oluşur. Bunlar: Bütçeleme, işletme içi raporlama ve iç denetimdir.⁷⁴

Yönetimin kontrol yöntemleri, personele verilen yetkilerin kullanılmasında, Yönetiminin direkt kontrolünü ve yönetimin işletme faaliyetlerini etkin bir şekilde Gözetim yeteneğini etkiler. Söz konusu yöntemler su hususları kapsar:⁷⁵

- Yönetim planlarının ve faaliyetlerinin sonuçlarının açıklanmasını sağlayacak planlama ve raporlama sistemleri kurulmalı ve bu sistemler is programlarını, kâr planlamasını, bütçelemeyi ve sorumluluk muhasebesini içermelidir.

- Gerçekleşmiş sonuçlarla planlanmış sonuçlardan sapmaları tanımlayan ve gerekli yönetim düzeylerine bunları ileten iç raporlama yöntemleri belirlenmelidir.

- Beklenen sonuçlardan sapmaların nedenlerini araştırmak ve zamanında düzeltici önlemler almak için gerekli yönetim düzeylerinde bu yöntemler kullanılmalıdır.

- Bilgisayar programlarıyla veri dosyalarının oluşturulmasını, değiştirilmesini ve kullanımını içeren muhasebe sistemleri ve kontrol usul ve yöntemlerinin belirlenmesi ve değiştirilmesini düzenleyen politikalar belirlenmelidir.

İç denetçiler yönetimin temsilcileri olarak her bir bölümün görevlerinin açıkça anlaşılması ve genelde belirlenmiş fonksiyonların etkin olarak başarılması ile İlgilenirler. Bu bakımdan iç denetim personelinin hem muhasebe hem de faaliyet bölümlerinden bağımsız olması ve en üst düzeyde yönetim kuruluna veya denetim komitesine doğrudan raporlama yapması gerekir.⁷⁶

Planların rakamlarla ifadesi olan ve etkin bir şekilde hazırlanan ve uygulanan Bütçeler de amaçlara ulaşmada ve ortaya çıkan hataların bulunmasında önemli bir kontrol aracıdır. Bu nedenle bütçeler ve sonuçların raporlar halinde işletme içine raporlanması gibi araçlardan yararlanılması da kontrol ortamı oluşturmada

⁷⁴ Mehmet Fuat Gülseren, a.g.e., s. 16

⁷⁵ Doyrangöl, a.g.e., s. 53

⁷⁶ Arens and Loebbecke, a.g.e., s. 290.

önemlidir.⁷⁷ İşletme içi raporlar, hem başarı düzeyinin değerlemesinde, hem de yönetimin güçlendirmesi gereken kontrol alanlarını belirlemesinde yardımcı olur.⁷⁸

2.2.1.4. Personel Politikaları ve Uygulamaları

Uygun bir kontrol ortamının oluşmasında bir diğer önemli unsurda personeldir. İşletmede iyi yetişmiş, kaliteli ve dürüst personelin varlığı şüphesiz kontrol sisteminin etkinliğini arttıracaktır. Sistemin öngördüğü kontroller ve bunların yürütülmesinde başvurulacak teknikler bunları uygulayacak görevlilerin kalitesine ve dürüstlüğüne bağlıdır. Dürüst olmayan ve kalitesiz personelin varlığı işletmede uygulanmakta olan çoğu kontrol tekniğinin sonuç vermeyen, etkisiz faaliyetlere dönüşmesine sebep olur.

Sorumluluk taşıyan birimlerdeki kişilerin, kendilerine yüklenmiş sorumlulukları etkin olarak yerine getirebilmeleri için gerekli eğitim ve deneyime sahip olmaları gerekir.⁷⁹

Etkin personel politikaları çoğunlukla kontrol ortamındaki diğer zayıflıkların etkisini azaltır. İşletme politika ve yöntemlerini başarmak zorunda olan personelin Dürüstlüğü, kabiliyeti ve yeterli sayıda olması uygun bir kontrol ortamının temelini Oluşturur.

Sorumluluk isteyen pozisyondaki kişilerin görevlerini etkin ve verimli olarak yerine getirebilmeleri için hem eğitilmiş hem de tecrübeli olmaları gerekir.⁸⁰ Örneğin, muhasebe ve kontrol görevlerinde tecrübesiz kişilerin çalıştırılması hata yapma ihtimalini artırır. Bu bakımdan muhasebe personeline çok sık değişikliğe gidilmesi önerilmez.⁸¹

⁷⁷ Yılcı ve Sevim, işletmelerde iç Kontrol Sistemi ve iç Denetim Fonksiyonu, s. 130.

⁷⁸ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s. 67

⁷⁹ Ersin Güredin, Denetim, İstanbul: Beta Yayınları, 2000, s. 175

⁸⁰ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 146

⁸¹ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 146

Dolayısıyla, işletmenin yürüttüğü personel alımı, değerlendirilmesi, tazminat, eğitim ve ücret yöntemleri iç kontrol yapısının önemli bir kısmını oluşturmaktadır.⁸² Ayrıca yönetimin kontrol bilinci, personelin görevlerini etkin şekilde yerine getirmelerini sağlar.⁸³

Çalışanların, yeterlilik, uzmanlık ve dürüstlüğü büyük ölçüde işletmede uygulanmakta olan işe alma, ücret, başarı, değerlendirme, terfi ve eğitim politikalarına bağlıdır. Bu nedenle söz konusu politikalar iç kontrol yapısının bir parçasıdır. Çalışanların işletme içinde eğitime tabi tutularak göreve yetiştirilmeleri kontrol sistemi açısından önem taşır. Bu eğitimin süresi görevin teknik niteliğine bağlıdır.⁸⁴

2.2.1.5. Yetki ve Sorumluluk Dağılımı Bildirme Yöntemleri

Haberleşmenin ve sorumlulukların açıkça belli olduğu bir örgütte kontrol bilinci daha da artar. Yazılı iş tanımları, sınırlamalar ve raporlama ilişkileri şekillerle gösterilebilir. Faaliyetlerin yürütülmesine ilişkin biçimsel kurallar içinde; iç kontrol ve ilgili hususların önemine ilişkin olarak yönetimin düşünceleri, biçimsel örgüt ve faaliyete ilişkin planlar, çalışanların davranışlarıyla ilgili politikaları açıklayan belgeler bulunur. Bütün bunlar "Yöntemler El Kitabında" yer almalıdır.⁸⁵

Her işlem mutlaka yetkilendirilmiş kişiler tarafından yetkileri dâhilinde yürütülmelidir. Kişilere verilen yetkiler genel ya da özel olabilir. Genel bir politika kapsamında yürütülen yetkiler genel niteliktedir, örneğin; liste fiyatında belirtilen fiyatlarla satışın gerçekleştirilmesi gibi. Özel bir alım veya ödeme için ihtiyaç duyulan yetki ise, özel nitelikli yetkidir, özel yetki gerekli olan her defasında alınmalı ve bir belge ile kanıtlanmalıdır. Onay verme ise, yetkilendirmeden farklı bir işlemdir. Onaylama; yetkili bir kişinin kendine verilmiş yetki kapsamında bir kıymet hareketi için olur vermesidir. Stoklara, paraya ve menkul değerlere sadece bu konuda

⁸² Arens and Loebbecke, a.g.e., s. 290

⁸³ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s. 69

⁸⁴ Güredin, a.g.e., s. 175

⁸⁵ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 144.

yetkisi bulunan kişiler el sürebilmeli, aynı şekilde muhasebe kayıtları da yetkili kişilerce tutulmalıdır.⁸⁶

2.2.1.6. Dış Etkenler

Yasama organlarınca ve çeşitli düzenleyici kurumlar (Sermaye Piyasası Kurulu gibi) tarafından getirilen düzenlemeler ve bağımsız dış denetim firmaları gibi kurumların düzenli kontrolleri işletmenin iç kontrol ortamında önemli bir etkiye sahip olabilir.⁸⁷

2.2.2. Kontrol Teknikleri

Kontrol teknikleri bir işletmenin özel amaçlarının başarılması için yönetimin oluşturduğu kontrol ortamı ve muhasebe sistemine ek kontrol politika ve teknikleridir. Kontrol tekniklerine satışlar gibi tek bir işlem grubu için veya daha geniş olarak başvurulabilir. Kontrol teknikleri, muhasebe sisteminin ve kontrol ortamının özel Elemanları ile bütünleşebilirler. Bir işletmedeki kontrol tekniklerini başlıca beş grup halinde toplayabiliriz.⁸⁸

2.2.2.1. Yetkilendirme

Bu kontrol tekniğinde asıl amaç yönetimin belirlediği yetki alanı ölçüsünde Personelin faaliyetlerini sürdürmesidir. Yetki genel veya özel olabilir. Genel bir politika ölçüsünde yürütülen yetkiler geneldir. Özel yetki ise, belirli işlemlerin uygulanmasında gerekli olan, her defasında alınan ve bir belge ile kanıtlanması gereken yetkidir.⁸⁹

Yetki, onaylamadan farklıdır. Yetki bir karar politikası iken, onay bu politikanın uygulanmasıdır. İşletmedeki büyük küçük her işlemin yapılmadan önce yönetimin genel veya özel yetki aktarımına göre uygunluğu onaylanmalıdır. Doğal

⁸⁶ Thomas, Ward and Henke, a.g.e., s. 279

⁸⁷ Thomas, Ward and Henke, a.g.e., s. 279

⁸⁸ Güredin, a.g.e.,s. 180

⁸⁹ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 147

olarak işlemin türü onaylama konusunda etkilidir. Örnek olarak, önemli miktarda bir banka kredisi almak veya sermaye artırımını yapmak için yönetim kurulunun onayı gerekir. Yetkilendirme teknikleri aynı zamanda varlıklara sınırlı erişim açısından da önemlidir.⁹⁰

2.2.2.2. Görevlerin Ayırımı

Bir işletmede varlıkları koruma, işlemleri kaydetme yetki ve sorumluluğu aynı kişiye veya bölüme verilmemelidir. Aksi takdirde zimmete geçirme, kayıtların Değiştirilmesi gibi yolsuzlukların ortaya çıkma ihtimali artacaktır. Bu teknik bu tür hilelere engel olduğu gibi ayrıca meydana gelen çeşitli hataların bulunması ve düzeltilmesini kolaylaştıracaktır. Bir işlemin yürütülmesinde görevlerin ayırımı tekniğine çeşitli aşamalarda başvurulabilir. Görevlerin veya sorumlulukların ayrılmasında dört genel kural vardır:⁹¹

a) Muhasebe ile varlıkların korunması görevlerinin ayrılması: Örneğin, Muhasebe kayıtlarını tutmakla görevli kişi aynı zamanda çeklerden veya kasadan sorumlu olmamalıdır.

b) Varlıkları koruma ile yetkilendirmenin ayrılması: Örneğin, ise eleman Alınması veya çıkarılması yetkisine sahip olan bir kişi aynı zamanda ücretlerin Dağıtımından sorumlu olmamalıdır.

c) İşlemleri yürütme ile deftere kaydetme sorumluluğunun ayrılması: Örgütteki her bölüm kendisiyle ilgili kayıtları ve raporları hazırlamakla sorumlu olursa taraflı davranma ihtimali daha yüksek olacaktır.

d) Elektronik Bilgi İşleme (EBİ) sistemi içinde görevlerin ayrılığı: Sistem Analisti, programcı, bilgisayar operatörü ile bilgisayarla ilgili dosya vb. belgeleri Koruyan kişi ve veri kontrol grubunun ayrılması ideal olanıdır.

⁹⁰ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 147

⁹¹ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 147

Yukarıdakilerin dışında muhasebe personeli arasında da işbölümü yapılmalıdır. Defter ile yardımcı defterler farklı kişilerce tutulmalıdır. Görevlerin Ayrımının etkin bir şekilde uygulanmasını kontrol etmek için görevli çalışanlara da İhtiyaç vardır. Zorunlu tatil uygulaması görevlilerin sorumluluklarını yerine getirmesi için yararlıdır.⁹²

Etkin bir iç kontrol yapısının oluşturulabilmesi için, çalışanların yetki ve sorumluluklarının düzgün ve yazılı bir biçimde ortaya konulması gerekmektedir. Bunun yapılmadığı ve biçimsel olmayan ilişkilerin arttığı bir işletmede, etkili kontrol yapabilmenin bir olanağı bulunmamaktadır.⁹³ Ayrıca yetki ve sorumlulukların belirlenmesi aşamasında "görevlerin ayrılığı" ilkesi dikkate alınarak, bir işin başlangıçtan sonuna kadar aynı kişiye verilmemesi gerekir. Yürütme, kayıt ve koruma işlevleri mümkün olduğunca farklı kişilerde bulunmalıdır. Görevlerin ayrımı tekniğinin uygulanmasına rağmen yine de kötü niyetli kişiler kendi çıkarları için işletme içinden veya işletme dışından kişilerle anlaşabilirler. Önerimin bu tür çıkar birliği durumlarına karşı hazırlıklı olması ve gerekli önlemleri alması gerekir.⁹⁴

2.2.2.3. Hassas Verilere ve Varlıklara Erişimin Sınırlandırılması

Varlıkların, kayıt, defter ve belgelerin, kullanılmayan formların vb. korunması için işletme içinde veya işletme dışında alınan önlemler gibi fiziki kontrollerle doğrudan erişim önlenir. Örneğin, yangına karşı dayanıklı bir kasa veya bir bankadan kiralık kasa edinilmesi gibi. Alınan güvenlik önlemlerinin boyutu varlığın hata veya hileye uğrama ihtimali, yani doğal riski ile doğru orantılıdır.⁹⁵

Bazen kullanılmayan bos formlara erişim, önemli bir varlığa erişim ile eş Değerdir. Örneğin, bos çekleri alan birisi nakde de ulaşmış demektir. Ayrıca varlıklara erişim için varlıklara fiziksel olarak dokunmak Sart değildir. Örneğin, internetteki banka şubasından ödeme yapan bir kişi nakde dokunuyor demektir.⁹⁶

⁹² Thomas, Ward and Henke, a.g.e., s. 283

⁹³ Ataman, Hacırüstemoglu ve Bozkurt, a.g.e., ss. 62-63.

⁹⁴ Ataman, Hacırüstemoglu ve Bozkurt, a.g.e., ss. 62-63

⁹⁵ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 149

⁹⁶ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 149

2.2.2.4. Yeterli Kayıtlar ve Belgeleme

Belgeler farklı örgütler arasında ve örgüt içerisinde bilgilerin aktarılması fonksiyonunu gerçekleştirir. Bunlar uygun bir şekilde hazırlanmışlarsa işlemlerin kaydedilmesi ve yürütülmesi sorumluluklarının yerine getirilmesine yardımcı olurlar. Örneğin, kredili bir satış işleminin kaydı için muhasebe bölümünde kredi, satış ve yollama bölümlerinde hazırlanan belgelerin birer kopyası bulunmalıdır.⁹⁷

Belgeler aynı zamanda birer kanıt niteliğindedirler. Örneğin, faturalar, çekler ve sözleşmeler gibi. Belgeler için bazı prensipler belirlenmiş olup, buna göre belgeler:⁹⁸

- Sıra numaralı olarak düzenlenmeli,
- İşlem meydana geldiği zamanda hazırlanmalı,
- Kolayca anlaşılmalı ve sağlayacak basitlikte olmalı,
- Birden çok kullanıma uygun ve doğru hazırlanmalarını sağlayacak şekilde tasarlanmalıdır.

Kayıtlardan anlatılmak istenen; asıl ve yardımcı büyük defterler, günlük defterler, asıl ve ara belgeler (faturalar, teslim raporları, makbuzlar vb.) dire. Modern işletmelerde kayıtlar bilgisayarlar yardımıyla tutulduğu için manyetik bant ve disketleri de sayabiliriz.⁹⁹

Hesap planı da belgeler ve kayıtlarla yakından ilgili bir kontrol aracıdır. Hesap plânı, işletme yöneticilerinin ihtiyaç duydukları bilgilerin raporlanmasını sağlayacak biçimde oluşturulmalıdır. Ayrıca muhasebe el kitabı ve hatta karışık bilgisayar sistemleri olan işletmeler için sistem el kitabı da hazırlanmalıdır.¹⁰⁰

⁹⁷ Whittington, a.g.e., s. 236

⁹⁸ Whittington, a.g.e., s. 236

⁹⁹ Whittington, a.g.e., s. 236

¹⁰⁰ Arens and Loebbecke, a.g.e., s. 295.

2.2.2.5. Bağımsız Mutabakat

Bu teknik işletmede çalışanların başarı kalitesi ile raporların ve kayıtların doğru ve tam olduklarının bağımsız olarak araştırılmasıdır. Gerekli karşılaştırmalar üç hususta toplanabilir:¹⁰¹

-Ücret bordrosu, makbuz, satış faturası gibi belgelerde yer alan hesaplamaların karşılaştırılması,

-Asıl defterler ile yardımcı defterlerin karşılaştırılması

-Kasa veya Stok Hesaplarında olduğu gibi kayıtlar ile var olanların karşılaştırılmasıdır.

İç kontrol sistemi unsurlarının uygun bir şekilde çalıştırılıp çalıştırılmadığını Saptamak için bağımsız iç mutabakatların yapılması zorunludur. Bu mutabakatlar o Muhasebe kaydının yapılmasından sorumlu olan kişilerin dışındaki kişilerce, belirli Aralıklarla ve önceden haber verilmeden yapılmalı ve mutabakat sonucu ortaya çıkarılan uyumsuzluklar yönetime raporlanmalıdır.¹⁰²

Küçük işletmelerde bu karşılaştırma işlemini ortak-yönetici kendisi yapabilir. Ancak büyük işletmelerde iç denetim bölümü veya faaliyet bölümü içerisinde bir kontrolör tarafından yapılmalıdır. Örneğin, aylık banka mutabakatlarını iç denetçi veya muhasebe bölümünden kasa ve bankayla ilgisi olmayan birisinin yapması yararlıdır.¹⁰³ Karşılaştırma sıklığının belirlenmesinde varlığın veya işlemin niteliği yanında maliyet fayda analizi de yapmak gerekir.¹⁰⁴

¹⁰¹ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s.49

¹⁰² Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 49

¹⁰³ Thomas, Ward and Henke, a.g.e., s. 284

¹⁰⁴ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 149

2.2.3. Muhasebe Sistemi

İşletmeler de muhasebe işlemleri kanalıyla çeşitli hata ve düzensizlikler yapılabilmektedir. İç kontrol yapısı bünyesinde bu hata ve düzensizlikleri önleyebilmek için etkili ve düzenli bir muhasebe sistemi oluşturmak gerekmektedir.

Bu bağlamda etkili bir iç kontrol yapısının ortaya koyduğu bazı hedefler bulunmaktadır:¹⁰⁵

- Kayda alınan işlemlerin gerçekten var olup olmadığı,
- İşlemlerin verilmiş olan yetkiye dayanılarak yapılıp yapılmadığı,
- Gerçekleşen işlemlerin kayıtlara alınıp alınmadığı,
- İşlemlerin uygun bir biçimde değerlendirilip değerlendirilmediği,
- İşlemlerin doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediği,
- İşlemlerin zamanında kayıt altına alınıp alınmadığı,
- İşlemlerin tablo ve raporlara gerektiği biçimde yansıtılıp yansıtılmadığı.

Muhasebe sistemi ile muhasebe kontrol sistemi birbirinden farklıdır. Muhasebe kontrol usul ve yöntemleri, muhasebe sisteminin doğru ve güvenilir bilgi üretmesi için sisteme dâhil edilir. Ancak uygulamada bu iki sistem genelde birbirinin içine girmiştir.¹⁰⁶ Etkin bir muhasebe sistemi daha önce tanımlanmış ayrıntılı kontrol amaçlarına uygun olmalıdır.¹⁰⁷

Küçük işletmelerde etkin bir muhasebe sistemini kurmak daha kolaydır. Ancak büyük işletmelerde dikkatli şekilde tanımlanmış sorumluluklar, yazılı politikalar ve teknikler gereklidir.¹⁰⁸ Bu bakımdan uygun hesap planı kullanılmasının ve sistemi tanıtan muhasebe yönetmeliğinin yararı olacaktır.¹⁰⁹

¹⁰⁵ Ataman, Hacirüstemoğlu ve Bozkurt, a.g.e., ss. 63-64

¹⁰⁶ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s. 70.

¹⁰⁷ Ataman, Hacirüstemoğlu ve Bozkurt, a.g.e., ss. 63-64

¹⁰⁸ Arens and Loebbecke, a.g.e., s. 291.

¹⁰⁹ Ataman, Hacirüstemoğlu ve Bozkurt, a.g.e., s. 63-64.

Bu bağlamda, gerçekleştirilen işletme faaliyetlerinde muhasebe işlevinin etkin bir biçimde sürdürülebilmesi için aşağıda sıralanmış yöntem ve kayıtların gerçekleştirilmesi gerekmektedir:¹¹⁰

- Muhasebe işlemini gerektiren tüm mali hareketlerin ortaya konulması ve kaydedilmesi,
- Mali tabloların düzenlenmesi için gerekli işlemlerin yeterli ayrıntıda ve zamanında ortaya konulması,
- Mali tablolardaki tüm hesapların değerlendirme açısından tam olarak ölçülmesi,
- Muhasebe işlemlerinde dönemsellik ilkesine uyulması,
- Mali tablolarda yer alan hesapların yeterli açıklıkta olması.

2.3. İç Kontrol Sistemini Etkileyen Faktörler

Bir işletmenin özel kontrol ortamı faktörleri, muhasebe sistemi ve kontrol Tekniklerinin uygulanabilirliğinin aşağıdaki Şartlar çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği 55 notlu standartta belirtilmiştir:¹¹¹

- İşletmenin hacmi,
- İşletmenin ve ortaklarının özellikleri,
- İşletmenin yapısı,
- Faaliyetlerin karmaşıklığı ve çeşitliliği,
- Veri işleme yöntemleri,
- Yasal ve düzenleyici koşulların uygulanabilirliği.

İşletme hacmi, iç kontrol yapısının içeriği üzerinde önemli etkiye sahiptir. Bir çok işletme için gelişmiş kontrol sistemlerine gerek yoktur veya pratik olarak uygulanması çok güç olmaktadır. Örneğin, küçük işletmelerde hem çalışan personel Sayısı sınırlı hem de ortak - yönetici aktif olarak işletmede yer aldığı için görevlerin

¹¹⁰ Nejat Bozkurt, "Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi", Marmara Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 1, Sayı 2, Ocak 1995, s. 30.

¹¹¹ Nejat Bozkurt, "Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi", s. 30

dağılımını yapmak imkânsızdır. Doğal olarak kontrol sisteminin elemanları küçük işletmeler için de geçerlidir, ancak bunlarda asıl önemli olan en üst düzeydeki kişilerin ilgi derecesi ve bilgi düzeyidir.¹¹²

Veri işleme yöntemleri de kontrol amaçlarının başarılması için oluşturulan kontrol tekniklerine etki edebilir. Verilerin klasik yöntemlerle işlenmesi ile bilgisayarla işlenmesi arasında önemli farklılıklar vardır. Bilgisayarlı ortamlarda veri ve bilgilere daha kısa zamanda ulaşılabilir, işlemler tek düzene uygundur ve yönetimin işlemleri özlememesi daha kolaydır.¹¹³

Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşmasında ve sürdürülmesinde yönetimin sorumluluğunun, kontroller saptanırken maliyet - fayda karşılaştırılmasının yapılması ve sisteme etki eden sınırlamalar daha önce açıklandığı için tekrar üzerinde durulmamıştır.¹¹⁴

2.4. İç Kontrol Sisteminin Gözden Geçirilmesi

Çalışma alanı standartlarından ikincisi olan iç kontrol sisteminin incelenmesi iki aşamada gerçekleştirilir. Birinci aşama işletmenin iç kontrol sistemi hakkında bilgi toplanmasıdır, bu aşamada denetçi sistemi gözden geçirir ve tanımaya çalışır. Sonraki aşamada ise denetçi iç kontrol sisteminin kuvvetli ve zayıf yanlarını tespit ederek sistemi değerlendirir. Sistemin bir ön değerlemesini yapan denetçi iç kontrol sisteminin güvenilirliği konusunda geçici bir karar verir. Denetçi, bu geçici kanaatine dayanarak bir denetim programı hazırlar. Sistemin uygulanmasındaki etkinliğin test edildiği ikinci aşamada ise sistemin alınan notlarda, doldurulan anketlerde veya akış şemalarında tespit edilmiş olduğu gibi işleyip işlemediği araştırılır. Bu işleme denetim literatüründe işlem testi veya uygunluk testleri adları verilir.¹¹⁵

¹¹² AICPA, Codification of Statements on Auditing Standards, New York, 1990, s. 76

¹¹³ Hubbord and Johnson, a.g.e., ss. 180-181

¹¹⁴ Hubbord and Johnson, a.g.e., ss. 180-181

¹¹⁵ Sawyer, Sawyer's Internal Auditing, a.g.e., s. 226

Yapılacak uygunluk testlerinde, tipik bir faaliyet süreci başlangıcından bitiş noktalarına kadar gözden geçirilerek iç kontrol sisteminin etkinliği test edilir. Denetçi gerekli görmesi durumunda denetim programında bazı düzeltmelere giderek iç kontrol sisteminin zayıf gördüğü kısımları için programına ek denetim çalışmaları koyar ya da sistemin iyi işlediği yerlerde denetim programını daraltır. Denetçinin çalışma sonuçlarını yönetime raporlaması ve önerilerde bulunması ile iç kontrol sisteminin değerlendirme amaçlarına ulaşılmış olur.¹¹⁶

İç kontrol sisteminin etkinliğini veya işlerliğini değerlendirmeye yarayan süreçlere kontrol testleri denmektedir. Kontrol testleri kontrol riskinin belirlenmesine kanıt teşkil etmeleri amacıyla uygulanırlar. Bu değerlemede uygulanan kontrollerin maddi hataları gidermede ne derece etkin oldukları sınanmaktadır. Bu kontrolün ne şekilde yapıldığından, kime uygulandığına ve dönem içindeki yoğunluğuna kadar birçok unsuru göz önüne alır. Kontrol testi olarak kullanılan süreçler şunlardır:¹¹⁷

- Uygun işletme personeli sorgusu,
- Kontrol performansını gösterecek belgelerin, raporların ve elektronik dokümanların kontrolü,
- Kontrol faaliyetlerinin gözlemlenmesi,
- Gözden geçirme yoluyla faaliyetlerin tüm sürecinin gözlemlenmesi,
- Kontrol eylemlerinin denetçi tarafından tekrarlanması.

2.4.1. İç Kontrol Sistemini Tanıma Yöntemleri

Denetim planlaması aşamasında iç kontrol sistemini tanımak üzere üç yöntemden yararlanılmaktadır. Bunlar not alma yöntemi, akış şemaları yöntemi ve anket yöntemidir. İç kontrol sisteminin tanınmasında yararlanılabilecek bilgi kaynakları kısaca şunlardır: İşletmenin örgüt şeması, hesap planı, muhasebe yönetmeliği, iş tanımları, personel ile yapılan görüşmeler, belge ve kayıtların incelenmesi, muhasebe çalışmalarının gözlemlenmesi vb.¹¹⁸

¹¹⁶ Güredin, a.g.e., ss. 168-181.

¹¹⁷ Güredin, a.g.e., ss. 168-181.0 Güredin, a.g.e., ss. 168-181

¹¹⁸ Gücenme, a.g.e., ss. 68-69

A) Not Alma Yöntemi

Denetçinin iç kontrol sistemini tanımlamak üzere hazırladığı yazılı dokümanlardır. Küçük işletmelerde kullanımı basit ve kolay bir yöntem olmakla birlikte iç kontrol sisteminin detayları hakkında yalın ve açık kelimelerle anlatım yapılmasının zor olması, orta ve büyük ölçekli işletmelerde kontrol riskini belirlemede anlaşılabilirliğini azaltmaktadır.¹¹⁹

Muhasebe sistemine ve ilgili kontrollere ilişkin düzenlenmiş çalışma kâğıdında her belge ya da kaydın hangi işlemde kaynaklandığına ilişkin olmak üzere, meydana gelen süreçte yer alan tüm işlemlere, sistemdeki her belgenin ve kaydın işleme durumunun bilinmesini sağlayacak olgulara, risk değerlemesine ilişkin kontrol süreçlerinin belirtilerine yer vermek gerekmektedir. Küçük işletmelerde iç kontrol sistemi işletme hakkında ön bilgi edinmek amacıyla en çok kullanılan ve basitliği nedeniyle de tercih edilen bir yöntemdir.¹²⁰

B) Akış Şemaları Yöntemi

Akış şemaları işletmenin birbiri ardına gerçekleşen işlemlerin ve bu işlemlere ilişkin belgelerin semboller ve diyagramlar vasıtasıyla gösterilmesidir. Not alma yöntemi için sıralanan özelliklere sahip olması gereklidir. İyi hazırlanmış bir akış şeması bilgi ve belgelerin üretim sürecine giriş noktalarını ve sistem içerisinde yapılan tüm işlemleri gösteren ve kısa bir gözden geçirmeye imkân sağlayan analitik bir araçtır. Yazılı bir metni okumaktansa bir diyagramı takip etmek ve diyagramlar üzerinde güncelleştirme daha kolaydır.¹²¹

Ayrı bölüm veya kişinin sorumluluğuna verilmemesi gereken faaliyetleri ve iç kontrol sisteminin diğer aksaklıklarını şematik olarak gösterir.¹²²

¹¹⁹ Arens and Loebbecke, a.g.e., s. 290

¹²⁰ Arens and Loebbecke, a.g.e., s.290.

¹²¹ Woolf, Internal Auditing, Fourth Edition, London: HFL (Publishers) Ltd, 1973, s. 151

¹²² Güredin, a.g.e., s. 189

C) Anket Yöntemi

En önemli avantajı henüz denetim çalışmasının başlangıcında her denetim sahasına ilişkin bilgi toplanabilmesidir. Yöntemin dezavantajı ise işletmenin sadece belli başlı bölümleri incelendiğinden genel görünüm hakkında ayrıntılı bilgi sağlayamamasıdır. Bu özelliğinden ötürü genellikle küçük işletmelerde kullanılması mümkün olmamaktadır. Akış şemaları ve anket yönteminin uygun şekilde kullanılması sistemin tanınması konusunda çok iyi bilgiler sunmaktadır. Akış şemaları yöntemi ile sistemin geneline ilişkin bilgi edinirken, anket yöntemi ise mevcut kontroller hakkında denetçiye detaylı bir kontrol imkânı sağlar.¹²³

Tipik bir iç kontrol anket formunda şu bölümler bulunur:¹²⁴

- Genel
- Kasa
- Satışlar sevk alacaklar
- Stoklar ve maliyet sistemleri
- Satın almalar, teslim alma ve borçlar
- Sabit varlıklar ve birikmiş amortismanlar
- Hisse senedi ve tahviller
- Öz sermaye
- İpotekli tahviller ve diğer borçlar
- Diğer gelir gider hesapları

4.2. Seçilmiş İşlem ve Süreçlerin İncelenme Teknikleri

İç denetçiler elde ettikleri ön bilgiler ve yaptıkları gözlemler sonucunda ihtiyaç duydukları ek bilgileri sağlamak amacıyla çeşitli sorular hazırlayarak işletme çalışanlarına sorarlar. Elde ettikleri bilgileri analiz ederek yapacakları incelemelerin ayrıntılarını belirlerler. Sonraki aşamada test süreçlerine göre faaliyet, işlem ve süreçlerin uygunluğunu araştırırlar. Yaptıkları doğrulamalar sonucunda belirlenen

¹²³ Arens, and Loebbecke, a.g.e., s. 291

¹²⁴ Gücenne, a.g.e., s. 70

uygunsuzlukları soruşturup, araştırarak uygunsuzluğun nedenini, boyutunu ve önemini inceleyip değerlendirerek denetim yargısına ulaşırlar.¹²⁵

Gözlem; özellikle fiziksel yapı, süreçler, iş akışları hakkında bilgi toplanması için ön araştırma sırasında sıkça kullanılır. Gözlem tekniğinde denetçi olaya herhangi bir müdahale etmeden belirli faaliyetlerin tamamlanması sırasında hazır bulunur ve faaliyetlerin yürütülmesini gözlemleyerek işlerin ne şekilde tamamlandığına tanık olur.

Denetçi gözlem yaparak iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığı, işlemlerin şekil ve usul esasları doğrultusunda yürütülüp yürütülmediği, görev ayrılığı ilkesinin etkin olarak uygulanıp uygulanmadığı görüşüne ulaşır.¹²⁶

Gözlem tekniğinin kullanılabilirliği bazı nedenlerden dolayı sınırlıdır. Örneğin, gözlemi yapan iç denetçinin deneyimi güvenilir bilgi toplamaya yeterli olmayabilir.¹²⁷

Bilgi Toplama; İç denetçi denetim çalışmasını yürütürken ihtiyaç duyacağı bazı bilgileri soru sorma yolu ile elde edebilir. Denetçi yapacağı test çeşitlerini ve süreçlerini belirlerken dokümanların içerikleri hakkında bilgi edinmek isteyebilir. Örneğin faturalarda hangi bilgileri ve verileri bulabileceğini soru sorma yoluyla öğrenebilir. Daha sonra test aşamasında bu bilgilerin doğruluğunu inceleyebilir.¹²⁸

Denetçi elde etmiş olduğu ön bilgiler doğrultusunda sorular hazırlar ve bu soruları ilgililere sorarak çalışmalarını yönlendirmek için ek bilgi toplar. Soru sorma tekniği planlı bir şekilde yürütülebileceği gibi, denetçi günlük sohbetler ve resmi olmayan görüşmeler sırasında da denetim için çok önemli bilgiler toplayabilir.¹²⁹

¹²⁵ Gücenme, a.g.e., s. 70

¹²⁶ Tamer Aksoy, Tüm Yönleriyle Denetim, Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları, 2002, s. 209

¹²⁷ Irvin Gleim, CIA Review Part II Conducting the Internal Audit Engagement , Florida: Gleim Publications Inc., 2004, s. 35.

¹²⁸ Tamer Aksoy, Tüm Yönleriyle Denetim, Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları, 2002, s. 209

¹²⁹ Güredin, a.g.e., s. 126

Denetçiler tarafından yazılı veya sözlü soru sorma tekniği kullanılabilir. Verilen cevaplar da yazılı veya sözlü olabilir. Denetçi konuyu veya verilecek cevapları önemli gördüğünde, yazılı cevaplar ister ve soru sorulan kişinin de imzaladığı bir tutanak düzenlenir. Sorulara alınan cevapların sınırlı güvenilirliği vardır.¹³⁰

Sorular genellikle süreçlerin yerine getirilip getirilmediği ile ilgili olmaktadır. İç denetçiler yazılı süreçleri okumalı, bugünün koşullarında geçerli ve uygun olup olmadığına karar vermek için anlamalıdır. Denetçi görevlerin ayrılığı ilkesi gibi her işletme için risk oluşturan temel ilkelere uyulup uyulmadığına soruşturma yolu ile kanaat getirilebilir. Örneğin; ani kasa sayımı sonucunda kasada açık olduğunu fark eden denetçi, soruşturma yolu ile kasa sorumlusunun satışlardan tahsilat yapmak ve tahsilatı muhasebe kayıtlarına geçirmek yetkilerinin olduğunu öğrenmiştir. Denetimin sonucunda denetçi görevlerin aşağıdaki unsurlarını değerlendirerek denetim amacına ulaşabilmek için gerekli ek süreçlere gerek olup olmadığına karar vermelidir.¹³¹

- İncelenen alanının önemi,
- İç kontrol sisteminin yeterliliği,
- İşletmenin faaliyet gösterdiği endüstri hakkındaki bilgileri ile karşılaştırılabilirliği,
- Finansal ve finansal olmayan bilgilerin elde edilebilirliği ve güvenilirliğidir.

Doğrulama; İncelenen işlem veya süreçlerin doğruluğunun ve geçerliliğinin incelenmesidir.¹³²

Bu aşamada karşılaştırma, kayıt sistemini yeniden izleme, yeniden hesaplama, fiziksel inceleme ve teyit etme teknikleri kullanılabilir.¹³³

¹³⁰ Kepekçi, işletmelerde iç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada iç Denetimin Rolü, s.97

¹³¹ Kepekçi, işletmelerde iç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada iç Denetimin Rolü, s. 286

¹³² Tamer Aksoy, a.g.e., s. 209

¹³³ Tamer Aksoy, a.g.e., s. 209

Denetçi, bir dokümanı kanıtlayıcı diğer dokümanlar ile karşılaştırmak, kaynak belgeler üzerindeki onay, miktar ve tutar bilgilerini inceleyip bunların muhasebe kayıtlarına doğru aktarıldığını kontrol ederek, örnekleme olarak seçtiği muhasebe kayıtlarından kaynak belgelerine ulaşip inceleyerek, işletme personeli tarafından hazırlanmış tabloların yeniden hesaplamasını yaparak, üçüncü kişilerden gelen doğrulama mektuplarını işletme bilgileri ile karşılaştırarak ve belgelerde kayıtlı olan mevcut varlıkların işletme içerisinde gerçekten var olduklarını inceleyerek doğrulama yapabilir.¹³⁴

Soruşturma; İç denetçi yaptığı doğrulamalar sonucunda ortaya çıkan uygunsuzlukları soruşturarak nedenlerini araştırır. Soruşturma genel olarak saklanan gerçekleri ortaya çıkararak doğruyu oluşturmayı amaçlayan bir araştırma uygulamasıdır. Genellikle yanlış giden konular araştırılarak soruşturulur.¹³⁵

Denetçi, bazı uygunsuzlukların nedenlerini ve boyutlarını ek denetim süreçleri uygulayarak belirleyebilir. Ancak bazı uygunsuzluklarda yönetimle veya ilgili kişilerle görüşmeler yaparak bunların nedenlerini sorarak açıklayıcı cevaplar almalıdır. Açıklanamayan sonuç potansiyel bir hata, usulsüzlük, yolsuzluk veya mevzuata aykırı önemli bir durumun işareti olabilir. Denetçiler uygunsuzluğu belirlediklerinde uygunsuzluğu ve bu nedenle ortaya çıkabilecek riskleri nasıl hafifletebileceklerine karar vermelidir.¹³⁶

Değerlendirme: Ölçüler ve normlardan sapmayı değerleyen denetçiler şu sorulara cevap aramalıdır:¹³⁷

- Bu sapmalar ne kadar önemli?
- Kim veya ne zarar gördü veya görebilir?
- Zarar ne kadar kötü oldu veya olabilir?
- Doğru önlemler alınmazsa sapmalar tekrarlanabilir mi?

¹³⁴ Tamer Aksoy, a.g.e., s. 209

¹³⁵ Kepekçi, işletmelerde iç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada iç Denetimin Rolü, s. 291

¹³⁶ Kepekçi, işletmelerde iç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada iç Denetimin Rolü, s. 291

¹³⁷ Kepekçi, işletmelerde iç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada iç Denetimin Rolü, s. 291

2.5. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

Bütün finansal denetimlerde ve faaliyet denetimlerinde şirketin iç kontrol sisteminin yapısı denetim çalışmasının kapsamını belirler. İç kontrol sisteminin incelenmesi denetim takımına denetlenecek olan işletme bölümlerinin nasıl çalıştığını ve diğer bölümlerle ne tür ilişkiler içerisinde olduğu hakkında bilgi verir. Denetçinin denetimi planlamak için kontrol yapısını incelemesinin sebepleri şunlardır:¹³⁸

Denetlenebilirdik: Denetçi finansal tabloların doğruluğunu ve dürüstlüğünü destekleyecek nitelikte uygun kanıtları bulduğundan emin olmak için yönetimin ve muhasebe kayıtlarının dürüstlüğü ve belgelerin içerikleri hakkında bilgi toplamalı ve bunların amaca uygun olup olmadıklarına karar vermelidir.

Önemli Yanlışlık Olasılığı: İç kontrol sisteminin tanınması ve incelenerek değerlendirilmesi, denetçiye finansal tablolarda olabilecek muhtemel hata ve hileleri belirleme ve bu doğrultuda kontrol riskini belirleme imkânı tanır

Ortaya Çıkaramama Riski: Denetim riskini planlarken kontrol riski, her bir denetim ilkesi için ortaya çıkaramama riskini etkileyecektir. İç kontrol sisteminin etkinliği hakkında elde edilen bilgiler daha sonra ortaya çıkaramama riskinin belirlenmesi aşamasında kontrol riskinin değerlendirilmesinde kullanılır.

İç kontrol hakkında bilgi edindikten sonra denetçi kontrol riskini tüm iddialar için maksimum düzeyde belirleyebilir çünkü kontrollerin finansal tablolara ilişkin var olma ve oluşma, bütünlük, haklar ve yükümlülükler, değerlendirme ve dağıtım, sunuş ve açıklama iddiaları ile ilgisi olmadığına inanabilir. Bu durumda denetçinin ortaya çıkarma riskini kabul edilebilir bir düzeyde sınırlandırmak için ilave testler yapılarak bilgilerinin yeterliliği ve bütünlüğü hakkında ek kanıtlar toplanmalıdır.

¹³⁸ Gülsen, a.g.e., s. 39.

Testlerin Tasarlanması: İç kontrol yapısına ilişkin elde edilen bilgiler finansal tablo hesaplarının bakiyeleri için denetim testleri tasarlamada kullanılır.

Denetçi iç kontrol sistemini gözden geçirdikten sonra, iç kontrolün etkinliğini ölçme safhasına gelir. Denetçinin bu safhadaki amacı, işletme faaliyetlerinin yazılı ve sözlü kontrol süreçlerine uygunluk derecesini incelemektir. Sistemin incelenmesi faaliyetlerin örneklere tabi tutulmasını gerektirir.

Denetçinin uygunluk derecesini belirlemek için gerçekleştirdiği bu çalışmaya uygunluk testlerinin yapılması denir. Uygunluk testlerinin yapılmasında gerekli kontrol süreçlerinin uygulanıp uygulanmadığı, nasıl ve kimin tarafından uygulandığı araştırılır. Başka bir deyişle uygunluk testleri iç kontrol soru kâğıdındaki sorulara verilen "evet" cevabının karşılığı olan kontrol süreçlerinin planlandığı gibi uygulanıp uygulanmadığına ilişkin delili ortaya koyar.¹³⁹

2.6. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

İç denetçi açısından iç kontrol sisteminin değerlemesi, işletmenin tanınması aşamasından başlar ve mesleki yargının oluşmasına kadar geçen denetim sürecini kapsar.

İç kontrol sisteminin etkin olduğu sonucuna varılırsa denetçi sisteme güvenerek elde etmiş olduğu sonuçlara göre denetim çalışmasının kapsamını daraltarak yıl içine kaydırabilir. İç kontrol sistemini yetersiz bulduğu durumlarda ise iç kontrol sistemine güvenmez ve çalışmalarını genişleterek dönem sonuna kaydırır.

Denetçinin departmanlar, fonksiyonlar veya faaliyet devreleri itibarıyla kontrol sistemini planladığı gibi işleyip işlemediğini değerlemesi, denetçinin o uygulama ile kontrol süreçlerinin karşılaştırılmasıyla yetinmeyip, bunun ötesine gitmesini gerektirir. Denetçinin iç kontrolü değerlendirme fonksiyonunu yerine getirebilmesi için, işletmenin kontrol süreçleri ve faaliyetleri hakkında yeterli bilgi sahibi olması gerekir. İkincisi, süreçler ile uygulama arasında tutarsızlık bulunduğu

¹³⁹ Kepekçi, işletmelerde iç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada iç Denetimin Rolü, ss. 74-76

düzeltilici önlemler tavsiye edebilmesi için daha iyi yolların neler olduğunu bilmesi gerekir

Kontrollerin test edilmesi aşamasında denetim hedeflerini destekleyici kanıtlar toplamak amacıyla çeşitli denetim süreçleri uygulanır.

Bu süreçler denetçinin faaliyetler ve denetlenen alanlar hakkında bilgi ve fikir sahibi olmasını sağlar. İç denetçi denetimi gerçekleştirirken gerekli gördüğü takdirde bu tekniklerin hepsini ya da birkaçını kullanabilir. Denetçi bu yöntemler yardımı ile kanıt toplarken denetlediği faaliyete ilişkin tüm belgeleri inceleyebileceği gibi gerekli gördüklerinden örnekleme yaparak da faydalanabilir. Kanıt toplamak için şu teknikler kullanılır:¹⁴⁰

Fiziki İnceleme: Fiziki olarak elde edilebilmesi mümkün olan kanıtlar için kullanılan bir tekniktir.

Doğrulama: İşletmenin dış çevresinden işletme ile ilgili bilgi toplamakta kullanılan tekniktir.

Belge İnceleme: Yasal defterlerdeki kayıtların doğruluğunun ve dürüstlüğünün tespiti için ilgili belgelerin incelenerek kayıtlarla karşılaştırılması işlemidir.

Kayıt sürecinin incelenmesi: İşletme belgeleri arasında örnekleme yolu ile seçilen belgelerin iş sürecine girişlerinden çıkışlarına kadar kat ettiği mesafenin izlenmesi tekniğidir.

Derinlemesine araştırma: Şüpheli uyandıran işlem, belge ve olaylar üzerinde denetim faaliyetlerinin yoğunlaştırılmasıdır.

¹⁴⁰ Bozkurt, "Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi", ss. 64-73

Analitik inceleme: İşletme kayıtlarında yer alan işlemler ile finansal ve finansal olmayan verilerin karşılaştırılarak sonuçları arasında ilişki kurmaya dayanan bir yöntemdir.

Soruşturma: Denetçinin işletme çalışanlarına çeşitli sorular sorarak iç kontrol yapısı ve işleyişi hakkında bilgi edinmesi sürecidir.

Teftiş: İşletmede mevcut kayıtlar iç kontrol politika ve süreçlerinin uygun bir şekilde yürütüldüğüne ilişkin çeşitli ipuçları içermektedir. Denetçinin bu kanıtları elde etmek amacıyla çeşitli belge ve kayıtları incelemesi işlemine teftiş denilmektedir.

Gözlem: Denetçinin işletmede yapılmakta olan faaliyetlere ilişkin işlemleri gözlemlemesi işidir.

İç denetçinin sözlü olarak anlatılan bazı bilgileri fiziksel olarak gözlemlemesi konuyu daha somut bir şekilde kavramasına yardımcı olur. Denetçi fiziksel yapıyı, üretim ve faaliyetlerin yürütülme sürecini, belgelendirme sürecinin nasıl işlediğini fiziksel olarak gözlemlemelidir. Bu iki şekilde yapılabilir:

- 1) iç denetçi yapıyı anlamak için genel bir fiziksel inceleme yapabilir,
- 2) iç denetçi örnek birkaç faaliyet seçerek faaliyetleri, aşamaları, süreçleri ve çalışmalarını başlangıcından sonuna kadar izleyerek inceleyebilir

Tekrarlama: Denetçinin işletmede sonuçlandırılmış bir işi tekrar yapması işlemidir. Bu sayede elde edilen sonuçlar ile işletmenin sonuçlarının karşılaştırılması mümkün olur.¹⁴¹

¹⁴¹ Bozkurt, "Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi", ss. 64-73

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE DENETİMİ BAKIŞI İLE İÇ DENETİM

3.1. Bir İç Kontrol Elemanı Olarak İç Denetim Fonksiyonu

İç denetim fonksiyonu ve bu fonksiyonu yerine getiren iç denetçiler kontrol ortamının önemli elemanlarıdır ve iç kontrol amaçlarının başarılmasına yardımcı olurlar.¹⁴²

Bağımsız denetçi çalışması sırasında iç kontrol sistemi aracılığıyla iç denetçiden yararlanır. Etkin çalışan iç kontrol sisteminden ve dolayısıyla iç denetim Fonksiyonundan yararlanmak suretiyle gereksiz ayrıntılarla ilgilenmekten kurtulur.¹⁴³

3.1.1. İç Denetimin Gelişimi

Tarihi süreç içerisinde iç denetim ile dış denetimin geçmişi eski medeniyetlere dayanmaktadır. 20. Yüzyıla gelindiğinde iç denetimin kapsamı değişmeye başlamıştır. Zengin İngilizler, ABD'de yaptıkları önemli yatırımlarını bağımsız olarak kontrol etme ihtiyacı duydukları için denetim 19. Yüzyıl süresince İngiliz yatırımcılarla birlikte İngiltere den ABD'ye taşınmıştır.

İşletmelerin sürekli denetim hizmetine ihtiyaç duymalarında büyümelerinin yanında bu konudaki yasal düzenlemelerin de etkisi olmuştur. Bu ihtiyacın dış denetçiler tarafından karşılanması hem daha maliyetli hem de yöneticiler ayrıntılı analizlere ihtiyaç duydukları için daha güç olmakta idi. İşte bu ihtiyaç işletmelerde iç denetçilerin çalışmaya başlamasına yol açmıştır. İç denetim son kırk yıl içerisinde gerek hacim gerekse etkinlik bakımından önemli bir meslek haline gelmiştir. Bu süre içerisinde mesleki birlik oluşmuş, iç denetimin kapsamı finansal denetimden faaliyet

¹⁴² Holmes and Owermyer, a.g.e., s. 124.

¹⁴³ Wilson and Root,a.g.e.,ss. 10-12

denetimine doğru genişlemiş, iç denetim konusunda geniş bir edebiyat meydana gelmiştir. Bu gelişim sürecindeki önemli asamalar şöyle sıralanabilir:¹⁴⁴

Endüstri Devrimi'nin sonucu büyük sermaye, örgütlenme, planlama gibi ileri teknikleri gerektiren işletme faaliyetleri; hızlı büyüme sonucu işletme faaliyetlerinde suiistimaller; yanlış ekonomik sonuçlar ve nihayet ABD'deki büyük çöküntü; hükümetin getirdiği yasal düzenlemeler ve ekonomik Sartların zorlaması sonucu (Securities and Exchange Commission) SEC' in kurulmasıdır. Basta (Elektronik Bilgi işleme) EB'deki gelişmeler olmak üzere yönetim tekniklerindeki gelişmeler özellikle II. Dünya Savaşı sonrasında işletmeleri ve denetçileri önemli ölçüde etkilemiştir. İç denetimin öneminin artmasına yardımcı olan başlıca düzenlemeler ise: 1933 tarihli SEC; 1977 tarihli (Foreign Corrupt Practices Act) FCPA; 1989'da (The Institute of Internal Auditors) IIA' nın iç denetim standartları; 1987'de (National Commission on Fraudulent Financial Reporting) NGFF Raporu ; (Statement of Auditing Standard) SASNo 65'dir. M. Treadway Komisyonu sonuç raporunda, halka açık işletmelerin şirket yapılarına ve hacimlerine uygun sayıda nitelikli personelin çalıştırıldığı etkin iç denetim fonksiyonları oluşturmaları önerilmektedir.

İç denetim bölümlerinin örgütlerde yer aldığı ilk yıllarda iç denetçilerin uygun yetkiye sahip olmaması, düşük bilgi ve yeteneğe sahip olmaları ve alt düzeydeki yönetim kademelerine raporlamanın yapılması karşılaşılan başlıca engellerdi. 1941 yılında kurulan IIA, çağdaş iç denetim çağının gelişmesinin başlangıcı olarak belirtilmektedir. IIA'nın gelişimi her türlü örgütte bir kontrol fonksiyonu olarak iç denetimin tanınması ile paraleldir. IIA başlangıçta 25 üye ile kurulmuşken zaman içerisinde üye sayısı 30.000' i aşmış ve dünyanın birçok büyük şehrinde şubeler açmıştır. Günümüzde gerçekten ABD'deki birçok büyük işletmede bir iç denetim bölümü vardır.¹⁴⁵

¹⁴⁴ Treadway Roundable", Management Accounting, March 1989, s. 23

¹⁴⁵ Whittington, a.g.e., s. 778

3.1.2. İç Denetimin Tanımı Ve Özellikleri

İç denetim alanında zaman içinde yaşanan gelişmeler onun tanımını dolayısıyla kapsamını ve amaçlarını etkilemiştir.¹⁴⁶

3.1.2.1. İç Denetimin Tanımı

İç denetimi şöyle tanımlamaktadır:

“ İç denetim bir örgütte aşağıdaki elemanların olup olmadığını belirlemek için finansal ve finansal nitelikte olmayan faaliyetlerin ve kontrollerin iç denetçiler tarafından sistematik ve objektif olarak değerlendirilmesidir.”

Söz konusu elemanlar:¹⁴⁷

- a) Finansal ve faaliyetse bilginin doğruluğu ve güvenilirliği,
- b) İşletme için risklerin tanımlanması ve minimum hale getirilmesi,
- c) Dış düzenlemelere ve kabul edilebilir iç politika ve tekniklere uyulması,
- d) Yeterli standartlara uygunluk,
- e) Kaynakların etkin ve ekonomik kullanımı,
- f) Örgütsel amaçların etkin şekilde başarılmasıdır.¹⁴⁸

İç Denetçiler Enstitüsü'nün 1957 yılında yaptığı tanıma göre, "İç denetim: muhasebe, finansal ve diğer faaliyetlerin gözden geçirilmesinde yönetime hizmet etmek için yapılan örgüt içindeki bağımsız değerlendirme faaliyetleridir." Enstitünün 1971 yılında değiştirdiği iç denetim tanımında, muhasebe ve finansal gözden geçirme söz konusu edilmeyerek, sadece örgüt faaliyetlerinin gözden geçirilmesi yer almaktadır. 1978 yılında yayınlanan iç denetim standartları, iç denetimi örgüte hizmet etmek amacıyla örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu şeklinde tanımlamaktadır.¹⁴⁹

¹⁴⁶ Whittington, a.g.e., s. 778.

¹⁴⁷ Sawyer, Why Internal Auditing?, Florida:Internal Auditor, December 1993, s. 45

¹⁴⁸ Sawyer, Why Internal Auditing?, s. 45

¹⁴⁹ Kepekçi, işletmelerde iç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, s. 40

Denetim Standartları Komisyonu'nun iç denetim tanımı ise: “ İç denetim işletmeye bir hizmet olarak muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin incelenmesi için yönetim veya yönetim tarafından oluşturulan izleme ve değerlendirme faaliyetidir”. IIA da benzer şekilde iç denetimi şöyle tanımlamaktadır : “ Bir örgüte hizmet gayesiyle faaliyetlerinin ve uygulamanın değerlendirilmesi için oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur”.¹⁵⁰

İç denetimde de dış denetim faaliyetinde olduğu gibi denetimin planlanması, elde edilen bilgilerin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi, denetim sonuçlarının ilgili yönetim kademesine raporlanması ve izlemeden oluşan sistematik bir süreç vardır.¹⁵¹

İç denetimin temel fonksiyonu, işletme içinde hazırlanan muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini incelemek, işletme içi uygulamaların yönetim plan ve politikalarına uygunluğunu kontrol etmek, hataların ve aksayan konuların giderilmesi için gerekli tespiti yaparak çözüm geliştirmektir.¹⁵²

3.1.2.2. İç Denetimin Amaçları

İç denetim, işletmenin operasyonlarını, düzenlemek ve işletmeye katma değer katmak için bağımsız, objektif ve güvenilir danışmanlık faaliyetinde bulunan sistemdir. İşletmeyi, sistematik ve disiplinli bir yaklaşım ile değerlendirerek ve efektif bir risk yönetimi anlayışı ile kontrol ve yönetim hedeflerini başarmasına yardım eder.

İç denetimin asıl amacı, örgüte yararlı olmak için denetim faaliyetlerini sürdürmek ve örgütte çalışanların sorumluluklarını etkin şekilde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmaktır. İç denetim amaçlarını uygun maliyette gerçekleştirmeli ve örgütün tamamında etkin bir kontrolü teşvik etmelidir.

¹⁵⁰ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 800

¹⁵¹ Yılcı ve Sevim, a.g.e., ss. 139-141.

¹⁵² Basak Ataman Akgül. "İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar", İstanbul: MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 4, Sayı 3, Eylül 2002, s. 20

Sermaye Piyasası Kurulu, vergi dairesi, vb. gibi iç denetimle ilgilenen pek çok potansiyel grup vardır. Ancak tarihsel olarak iç denetim yalnızca örgüte yararlı olmak için güvenli ve özel bilgi sağlama üzerinde yoğunlaşmıştır. Günümüzde iç denetçiler zamanlarının çoğunu yönetsel kontrollere ve yönetsel başarıyı izlemeye ayırmışlardır. Öyle ki, iç denetim harcamalarının yönetimin başarısını artırıcı etkisi ispatlanmıştır. Dinamik bir yapıya sahip olan işletmenin kontrol sisteminin sürekli izlenmesi sorumluluğu da iç denetim bölümüne aittir.

İç denetimin kapsamı ve amaçları genellikle yönetimin ihtiyaçlarına, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne göre belirlenmektedir. İç denetçinin yaptıkları başlıca işler şu şekilde sıralanabilir:¹⁵³

- İşletme varlıklarının yeterince korunup korunmadığını araştırmak,
- Muhasebe belge ve bilgilerinin güvenilir olup olmadığını tespit etmek,
- İşletme tepe yönetimi tarafından belirlenmiş olan politika ve süreçlere uyulma derecesini izlemek,
- İşletme faaliyetlerinin etken ve etkin olup olmadığı konusunda görüş oluşturmak,
- İşletme yönetiminin istediği özel araştırmaları yapmak,
- Bağımsız denetçilerle işbirliğine girmektir.

3.1.2.3. İç Denetimin Kapsamı

İç denetim çalışmaları ilk başlarda hırsızlık, hata bulma ve bunlara engel olmaya yönelik iken II. Dünya Savaşı'ndan sonra kapsam faaliyetse etkinliğe doğru genişlemiştir. 1960' larda birçok işletmenin kamuya açılmasının etkisi ile finansal raporlama ilgi alanı haline gelmiş, 1970' lirden ise iç kontrollerle yoğun olarak ilgilenilmiştir. İç denetimin gelişiminde veri işlemedeki gelişmelerin, işletmelerin uluslararası nitelik taşımalarının ve yasal düzenlemelerin de etkisi olmuştur.

¹⁵³ Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım, Yayın No:457, 1999, s. 33.

Özellikle 1977' den sonra iç denetçiler, test ve iç kontrol değerlemesiyle uğraşmışlardır.¹⁵⁴

İç denetim kurum çalışanlarının sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmak amacıyla; kurum üyeleri, üst yönetim ve yönetim kurulu ile işbirliği şeklinde sürdürülen bir eylemdir. İç denetçiler yönetime inceledikleri faaliyetler ile ilgili analizler, değerlendirmeler ve bilgiler sunarak faaliyetlerin etkinliğinin makul bir maliyetle arttırılmasına yönelik önerilerde bulunurlar. Bu amaçla iç denetçiler aşağıdaki faaliyetlerde bulunmaktadır:¹⁵⁵

- Kurumun faaliyetleri ve raporlar üzerinde önemli etkileri olabilecek politikalar, planlar, süreçler, kanunlar ve yönetmeliklere uyulmasını sağlamak amacıyla kurulan sistemleri incelemek ve bu aktiflerin mevcudiyetini soruşturmak.

- Kaynakların etkin ve ekonomik olarak kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmek,

- Finansal ve faaliyet bilgilerinin güvenilirlik ile bütünlüğünü ve bu bilgilerin tanımlama, ölçümleme, sınıflandırma ve raporlama yöntemlerini incelemek,

- Operasyon ve programların planlandığı gibi yerine getirilip getirilmediğinden emin olmak için operasyon ve programları incelemek,

- Şirket, iç denetim sistemine ilişkin tüm politika ve süreçleri yazılı hale getirmek,

- Tüm süreçler, sistemler, operasyonlar, fonksiyonlar ve faaliyetler üzerinde risk ve kontrolleri belirlemeye yönelik denetim ve değerlendirmeler yapmak ve sonuçlarını rapor halinde denetim komitesine ve yönetim kuruluna sunmak,

- Denetim raporlarında sunulan bulguların, tavsiyelerin ve kararlaştırılan hareket planının gelişimi konusunda takip çalışması yapmak,

- Gerçekleştirilen denetimlerle ilgili kanıtları ve çalışma kâğıtlarını toplamak ve saklamak,

- Risk yönetimi süreçlerinin yeterliliği ile ilgili olarak güvence sağlamak,

¹⁵⁴ Wilson and Root, a.g.e., ss. 1-14.

¹⁵⁵ Saban Uzun, "İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler", 22. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu, Antalya: 21-25 Mayıs 2003, s. 210

•Belirlenmiş operasyon el hedefler ve beklentiler doğrultusunda, şirketin değişik alanlarındaki işleyişin, bu hedeflere ulaşmak için yeterliliğini belirlemek,

•Kurum içerisinde uygulanan risk yönetimi metodoloji sinin sektördeki en iyi uygulamaları sağlayacak yeterlilikte ve uygunlukta olup olmadığını belirlemek amacıyla her türlü sektör el ve kurumsal bilgiyi değerlendirmek,

•Kurumsal hedeflerin gerçekleşmesi ile ilgili olarak iç denetim departmanı bazında hedefler belirlemek ve bunların gerçekleşmesini sağlamak,

•Mevcut kanun ve kurallara karşı yapılabilecek yolsuzluk olaylarını tespit etmek amacıyla yolsuzluk ve yolsuzluğun nasıl önlenebileceği konusunda bilgi sahibi olmak ve buna yönelik olarak önceden yapılan kontrollerdeki yetersizlikleri veya yeni kontrolleri belirlemek,

•Dış denetçilerle iletişimi ve koordinasyonu sağlamak,

•İç denetim standartları, süreçleri ve teknikleri konularını sürekli takip etmek ve gelişmelerden haberdar olmak ve gerekirse kişisel gelişim doğrultusunda elde edilen bilgi ve tecrübeyi İç Denetim Enstitüsünün önermiş olduğu sınav ve eğitimlere katılarak desteklemek.

İç kontrol sisteminin etkinliğinin ve yeterliliğinin değerlendirilmesi iç denetçilerin asıl uğraşları olup iç denetimin uygunluk denetimi yönünü oluşturur. İç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin değerlendirilebilmesi için önceden belirlenmiş kriterlere ihtiyaç vardır. Bu kriterler: (Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları) GKMS, yönetim politika ve yöntemlerini oluşturan planlar, genelgeler ve yöneticilerin emirlerinde yer alan kurallardır¹⁵⁶. IIA standartlarına göre iç denetimin kapsamı şu konulardan oluşmaktadır: ¹⁵⁷

- Uygulamanın örgütsel politikalara, planlara ve tekniklere uygun olması,
- Uygulamanın dış kanunlara ve düzenlemelere uygun olması,
- Varlıkların korunmasının değerlendirilmesi,
- Kaynakların etkin ve ekonomik kullanımının değerlendirilmesi,
- Faaliyetler ve programlarda hedeflere ulaşmanın değerlendirilmesidir.

¹⁵⁶ Kepekçi, işletmelerde iç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada iç Denetimin Rolü, s. 38

¹⁵⁷ Apostolou, Asework and Strawser, “The Effects of Senior Internal Auditor Behaviour on Staff Performance And Satisfaction”, Accounting and Business Research, Vol :23, No : 90, 1993, s. 112

İç denetimin faaliyet alanı genellikle birbirleriyle ilişkili dört rolden oluşur. Bunlar: Tavsiye edici rolü, Uygulayıcı rolü, Raporlama rolü, Düzenli test etme rolüdür.¹⁵⁸ İç denetimin danışmanlık şekilleri çok sayıda olabilirse de başlıca üç grupta toplamak mümkündür.¹⁵⁹

a)Yönetim prensiplerine uygunluğu sağlama (sadece sorunu düzeltme değil yönetimin kabiliyetlerini de geliştirme),

b)Teknik durumlarda kararlar alma,

c)Program geliştirmedir.

Diğer bir açıdan iç denetimi nitelik itibariyle ikiye ayırmamız mümkündür: Koruyucu iç denetim ve yapıcı iç denetim. Koruyucu iç denetim, işletmede mevcut kontrollerin sürdürülmesi ve uygulanmasının sağlanmasına çalışır. Yapıcı iç denetim ise, mevcut kontrol tekniklerinin değerlemesini yaparak nasıl daha etkin hale getirilebileceği ile ilgilenir.¹⁶⁰

3.1.2.4. İç Denetim Mesleği

İç denetimin meslek statüsüne yükselmesi geniş işletme toplumunun bu mesleği tanımasıyla başlamıştır. Treadway Komisyonu Raporu bunun bir göstergesidir. Ayrıca iç denetim bir meslekte olması gereken niteliklerin çoğuna sahiptir. Bu nitelikler şunlardır: İç denetim gerçekten uzun eğitim ve sistematik çalışmayla sağlanacak belirli bir bilgi birikimini gerektirmektedir; mesleğe girmek için uzun ve özel bir eğitim süreci gerekir.¹⁶¹

ABD Genel Muhasebe Ofisi, bir eyalet denetçisinin genel olarak bir CPA (Certified Public Accountant) veya bir CIA (Certified Internal Auditor) olmasını öngörmektedir ki, bu iç denetçiliğin yasal olarak kazanılması olarak değerlendirilebilir.¹⁶²

¹⁵⁸ Woolf, Auditing Today, Fourth Edition, Prentice Hall, 1990, s. 93

¹⁵⁹ Sawyer, Why Internal Auditing?, s. 45

¹⁶⁰ Wilson and Root, a.g.e.,ss. 1-9

¹⁶¹ Wilson and Root, a.g.e.,s. 9

¹⁶² Sawyer, Why Internal Auditing?, s. 46

İç denetçiler için gerekli bilgi yapısı genellikle şu konulardan oluşur: Muhasebe ve finansman, denetim, davranış bilimi, iletişim, bilgi işlem, iktisat, işletme hukuku ve sayısal yöntemlerdir. Bunların önemli bir kısmı lisans düzeyinde işletme eğitimi ile sağlanabilir. 1974 yılından beri CIA programı IIA tarafından uygulanmaktadır.¹⁶³

İç denetçi adayları başlıca merkezlerde yılda iki kere yapılan ve iki gün süren bir sınavı başarmak zorundadırlar. Sınav konuları dört kısımdan oluşmakta olup bunlar; iç denetim prensipleri, iç denetim teknikleri, yönetim prensipleri ve iç denetimle ilgili bilim dallarıdır. Ayrıca en az iki yıl iç denetimde veya benzeri bir alanda çalışma tecrübesi gerekmektedir. Lisansüstü eğitim staj süresinin bir yılına sayılabilmektedir.¹⁶⁴

3.1.2.5. Uluslararası İç Denetimin Mesleki Uygulama Standartları

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları, iç denetim hizmetlerinin temel ilkeleri üzerine yapılan titiz çalışma, istişare ve müzakerelerin sonucu oluşturulmuştur. Tüm iç denetçiler, çalışmalarını Standartlara uygun olarak yapmakla yükümlüdür. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) üyeleri ve Uluslararası İç Denetçiler (CIA' ler) "IIA Etik Kurallarına uygun davranacaklarını taahhüt ederler; bu Standartlara bağlılığı da gerekli kılar. Standartlar, Mesleki Uygulama Çerçevesi' nin bir bölümünü oluşturur.¹⁶⁵

3.1.2.6. İç Denetim Standartları

Standartlar yönetimin ve dış denetçilerin iç denetime güven duymaları için gerekli olup iç denetçilerin çalışmalarını yürütmelerine yardımcı olur. Ayrıca standartlar bir mesleğin en önemli elemanlarıdır. IIA tarafından tekniklerin hazırlanmasına 1941 yılında başlanmış, standartlar ise 1978 yılında oluşturulmuştur.

¹⁶³ Sawyer, Why Internal Auditing?, s. 71

¹⁶⁴ Whittington, a.g.e., s. 784

¹⁶⁵ Whittington, a.g.e., s. 783

Kamuya yönelik iç denetim standartları ise 1979 yılında hazırlanmış olup bunlar IIA standartları ile eş değerdir.¹⁶⁶

İç denetimle ilgili genel standartlar beş grupta toplanmaktadır. Bu beş genel standardın kapsamı 25 özel standart yardımıyla genişlemektedir. Genel standartları kısaca tanıyalım.¹⁶⁷

a)Bağımsızlık: İç denetim raporları denetimin etkinliği için üst düzeyde yönetime (yönetim kurulu veya denetim komitesi gibi) gönderilmelidir. Personel tahsisinde çıkar çatışması ihtimali dikkate alınmalıdır. İç denetim fonksiyonunun en önemli yanı bağımsızlıktır. İç denetim de standartlara göre bağımsızlık, iç denetim bölümünün örgütsel durumu ve iç denetçilerin objektifliği sayesinde başarılabilir. İç denetçiler kesinlikle faaliyetlerin uygulanmasında yer almamalıdır.¹⁶⁸

b)Mesleki Yeterlilik: İdeal olanı iç denetim bölümünün toplu olarak örgütün denetim ihtiyacının tamamını başaracak bilgi ve beceriye sahip olmasıdır. Bunun başarılması etkin personel politikaları ve sürekli eğitim programları ile mümkündür.

c)Çalışma Alanı: İç denetçilerin çalışma alanına muhasebe ve finansal kontrollerin ötesinde iç kontrol politika ve tekniklerinin her türü ile ilgili uygunluk ve faaliyet denetimi de dâhildir

d)Denetim Başarısı: Standartlara göre denetimin etkin olabilmesi için yeterince planlanmış olması şarttır. Ayrıca kanıt toplanması ve değerlendirilmesi, denetim sonuçlarının bildirilmesi, raporlamadan sonraki faaliyetlerin takibi gibi hususlar yordamlar ile düzenlenmiştir.

e)İç Denetim Bölümünün Yönetimi: Bir örgütte denetim faaliyetlerinin standartlara uygun olarak, yönetimin belirlemelerine ve genel amaçlara göre yapılmasından, iç denetim bölümünün kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasına kadar iç denetim bölümü müdürü sorumludur.

¹⁶⁶ Whittington, a.g.e., s. 783.

¹⁶⁷ Whittington, a.g.e., s. 784

¹⁶⁸ Apastolou, Asework and Strawser, a.g.e., s. 112

Standartların ve tekniklerin yanı sıra 1968 yılında iç denetçiler için ahlak kuralları oluşturulmuştur. Bu kurallar iç denetimin meslek olma çalışmalarında önemli bir dönüm noktasını oluşturur. Ahlak kurallarının bazıları şöyledir: Objektiflik ve dürüstlük, yönetimin bilgisi dışında çalışanlardan veya başka bir işletmeden hediye almama, sır saklama, görüşlerini kanıtlara dayandırma, sürekli kendini geliştirme, IIA'nın amaçlarına destek olma ve şartlarını yerine getirmedir.¹⁶⁹

Standartların amaçları şunlardır :¹⁷⁰

•İç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak,

•Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve oluşturmak,

•İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak,

•Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmak.

2004 yılı Ocak ayından itibaren geçerli olmak üzere, IIA' nın İç Denetim Standartları Kurulu tarafından önemli ölçüde tadil edilen Standartlar, günümüzün risk yönetimi ve kurumsal yönetim gerekliliklerini karşılayacak şekilde, danışmanlık faaliyetlerine ve görev sonuçlarının kurum harici taraflara sunulması konularına değinilecek şekilde güncellenmiştir.¹⁷¹

Standartlar, kurum ve denetçi açısından, iç denetimin yerine getirilmesi sırasında rehberlik sağlar. Standartlar, iç denetim faaliyetlerinin niteliğini, yönetmeliğinin ve yıllık faaliyet planının kilit unsurlarını, görevin ifası ve sonuçların değerlendirilmesi esaslarını ve hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite gereklilikleri tanımlar.¹⁷²

¹⁶⁹ Türkiye iç Denetim Enstitüsü, Uluslararası İç Denetim Standartları-Mesleki Uygulama Çerçevesi,İstanbul: 2004, s. 8

¹⁷⁰ Türkiye iç Denetim Enstitüsü, a.g.e., s. 8

¹⁷¹ Türkiye iç Denetim Enstitüsü, a.g.e., s. 8

¹⁷² Türkiye iç Denetim Enstitüsü, a.g.e., s. 8

Standartlar, Nitelik (Attribute), Performans (Performance) ve Uygulama (Implementation) standartlarından oluşur. Nitelik Standartları ve Performans Standartları tüm iç denetim hizmetlerine uygulanırken, Uygulama Standartları güvence ve danışmanlık faaliyetleri gibi belirli görev türlerine tatbik edilir. Nitelik ve Performans Standartları; Uygulama Önerileri (Practice Advisories) ve Geliştirme ve Uygulama Yardımları (Development and Practice Aids) gibi kılavuz niteliğindeki diğer araçlarla daha iyi anlaşılabilir.

Bu standartların içeriği şunlardan oluşur:¹⁷³

3.1.2.6.1. Nitelik Standartları

1000 – Amaç Yetki ve Sorumluluklar

İç Denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, Standartlarla uyumlu olan ve denetim komitesi ile yönetim kurulunca da onaylanan bir yönetmelikte açıkça tanımlanmalıdır.

1100 – Bağımsızlık ve Objektiflik

İç denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve iç denetçiler görevlerini icra ederken objektif davranmalıdır.

1110 – Kurum İçi Bağımsızlık

İç Denetim Yöneticisinin, işletme içinde, iç denetim faaliyetinin gerekliliklerini yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olmalıdır.

¹⁷³ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, a.g.e., ss. 9-12

1120 – Bireysel Objektiflik

İç denetçiler tarafsız, önyargısız bir şekilde davranmalı ve her türlü çıkar ilişkisinden kaçınması gerekir.

1130 – Bağımsızlık ve Objektifliği Bozan Etkenler

Denetçilerin bağımsızlığı veya tarafsızlığı fiilen bozulduğu veya bozulduğu izlenimi doğduğu takdirde, bozulmanın ayrıntıları ilgili taraflara açıklama yapılmalıdır. Bu açıklamanın kapsamı, bozucu etkenin niteliğine bağlıdır.

1200 – Yeterlilik ve Azami Mesleki Özen ve Dikkat

Görevlendirmeler, yeterlilik ve azami mesleki özen ve dikkat ile yerine getirilmelidir.

1210 – Yeterlilik

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

1220 – Azami Mesleki Özen ve Dikkat

İç denetçiler, makul sınırlar içinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen beceriye sahip olmalı, azami özen ve dikkati göstermelidir. Azami mesleki özen ve dikkat, hiç hata yapılmayacağı anlamına gelmez.

1230 – Sürekli Mesleki Gelişim

İç denetçiler, var olan bilgi, beceri ve diğer vasıflarını sürekli mesleki gelişimle artırmalı ve kuvvetlendirmelidir.

1300 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan ve etkinliğini sürekli gözleyen bir kalite güvencesiyle geliştirme programı hazırlamalı ve bunu sürdürmelidir. Bu program, dönemsel iç ve dış kalite değerlendirmelerini ve sürekli iç gözlem faaliyetini içermelidir. Programın her parçası, iç denetim faaliyetinin katma değer yaratmasına, kurumun faaliyetlerinin geliştirilmesine yardımcı olmalı ve iç denetim faaliyetinin Etik Kurallarına ve Standartlara uyması konusunda güvence vermelidir.

1310 – Kalite Programı Değerlendirmeleri

İç denetim bölümü, kalite programının genel etkinliğini gözlemek ve değerlendirmek hedefine yönelik bir süreç uygulamalıdır. Bu süreç, hem iç hem de dış değerlendirmeleri kapsamalıdır.

1311 – İç Değerlendirmeler İç değerlendirmeler

- İç denetim faaliyet performansının sürekli gözden geçirilmesini,
- Öz değerlendirme (kendi kendini değerlendirme) yoluyla veya işletme içinde, iç denetim uygulamaları ve standartlarını bilen kişilerce yapılan dönemsel gözden geçirmeleri içermelidir.

1312 – Dış Değerlendirmeler

Kalite güvence gözden geçirmeleri gibi dış değerlendirme çalışmaları, kurum dışından vasıflı ve bağımsız bir gözden geçirme uzmanı veya bir gözden geçirme ekibi tarafından en azından beş yılda bir kere yapılmalıdır.

1320 – Kalite Programı Hakkında Raporlama

İç Denetim Yöneticisi, dış değerlendirme sonuçlarını denetim komitesi ve yönetim kuruluna sunmalıdır.

1330 – “Standartlara Uygun Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması

İç denetçilerin, faaliyetlerinin “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun yapıldığını” belirtmeleri nim belirtmeleri istenir. Ancak iç denetçilerin bu ifadeyi kullanabilmesi için, kurumun kalite geliştirme programı hakkındaki değerlendirmelerini, iç denetim faaliyetinin Standartlara uyduğunu göstermesi gerekir.

1340 – Aykırılık Açıklanması

İç denetim faaliyetinin Standartlara, iç denetçilerin Etik Kurallarına tam uyumlu çalışması gerekmektedir fakat tam uyumun sağlanamadığı durumlar da olabilir. Aykırılıklar, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını veya faaliyetlerini etkilediği zaman, üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna özel durum açıklaması yapılmalıdır.

3.1.2.6.2. Performans Standartları

2000 – İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi

İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetini, faaliyetin kuruma değer katmasını sağlayacak etkin bir tarzda yönetmelidir.

2010 – Planlama

İç Denetim Yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olacak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyecek risk esaslı planlar yapmalıdır.

2020 – Bildirim ve Onay

İç Denetim Yöneticisi, önemli ara değişiklikler de dâhil, iç denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirmelidir. İç Denetim Yöneticisi, kaynak sınırlamalarının etkilerini de bildirmelidir.

2030 – Kaynak Yönetimi

İç Denetim Yöneticisi, onaylı planın uygulanabilmesi için, iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamalıdır

2040 – Politika ve Süreçler

İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetini yönlendirmek amacıyla yönelik politika ve süreçleri belirlemelidir.

2050 – Eşgüdüm

İç Denetim Yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgariye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, ilgili güvence ve danışmanlık hizmetlerini yerine getiren diğer iç ve dış sağlayıcılarla, mevcut bilgileri paylaşmalı ve faaliyetleri bunlarla eşgüdüm içinde sürdürmelidir.

2060 – Yönetim Kurulu, Denetim Kurulu ve Üst Yönetime Raporlamalar

İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve plana kıyasla performansı konularında, denetim komitesi ve yönetim kuruluna ve üst yönetime dönemsel raporlar sunmalıdır. Bu raporlar, önemli riskleri, kontrol sorunlarını, kurumsal yönetim sorunlarını ve denetim komitesinin, yönetim kurulunun ve üst yönetimin ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği başka konuları da içermelidir.

2100 – İşin Niteliği

İç denetim faaliyeti; sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, risk yönetimi, kontrol yönetim sistemlerini değerlendirmeli ve bu sistemlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmalıdır.

2110 – Risk Yönetimi

İç denetim faaliyeti; önemli riskleri tespit edip değerlendirerek, risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin iyileştirilmesine katkıda bulunarak kuruma yardımcı olmalıdır.

2120 – Kontrol

İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmalıdır.

2130 – İç denetim faaliyetinin, aşağıdaki amaçları gerçekleşmesi amacıyla yönetim sürecinin iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmalı ve tavsiyeleri değerlendirmelidir:

- Kurum içinde gerekli etik ve diğer değerlerin geliştirilmesi,
- Etkili bir kurumsal performans yönetimi ve hesap verebilirlik,
- Risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli alanlarına etkili bir şekilde iletilmesi,
- Yönetim kurulunun, denetim kurulunun, iç ve dış denetçilerin ve üst yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdüm sağlamak ve bunlar arasında gerekli bilgilerin etkili bir şekilde iletimini sağlamak.

2200 – Görev Planlaması

İç denetçiler, her görev için, içerik, amaçlar, zamanlama ve kaynak dağılımı konularını da dikkate alan ayrı bir plan oluşturmalı ve kaydetmelidir.

2201 – Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler

Bir görevi planlarken iç denetçiler şu hususları dikkate almalıdır:

- Denetlenecek faaliyetin hedefleri ve faaliyetin kendi performansını kontrol etmesinin araçları,

- Hedeflerine, kaynaklarına ve operasyonlarına yönelik önemli riskler ve bu potansiyel risklerin etki veya ihtimallerini kabul edilebilir bir seviyede tutmanın yolu ve araçları,

- Bir ilgili kontrol çerçevesi veya modeline kıyasla, ilgili faaliyetin risk yönetimi ve kontrolü sistemlerinin yeterlilik ve etkinliği,

- Faaliyetin risk yönetimi ve kontrol sistemlerinde önemli gelişme sağlama imkânları.

2210 – Görev Amaçları

Görev amaçları, denetlenen faaliyetle ilgili riskleri, kontrolleri ve yönetim süreçlerini kapsamalıdır.

2220 – Görev Kapsamı

Görevin kapsamı, görevin hedeflerine ulaşılmasına yetecek seviyede olmalıdır.

2230 – Görev Kaynaklarının Tahsisi

İç denetçiler, görevin hedefine ulaşması için gereken kaynakları tespit etmelidir. Görev kadrosu, görevin niteliği, karmaşıklığı, zaman kısıtlamaları ve mevcut kaynaklar dikkate alınarak oluşturmalıdır.

2240 – Görev İş Programı

İç denetçiler, görev amaçlarına yönelik iş programları hazırlamalıdır. Bu iş programları, aynı zamanda kayıtlı hale getirilmelidir.

2300 – Görevin Yapılması

İç denetçiler, üstlendikleri görevin amaca ulaşması için yeterli bilgileri belirlemeli, analiz etmeli, değerlendirmeli ve kaydetmelidir.

2310 – Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması

İç denetçiler, görev amaçlarına varmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri tespit etmeli ve tanımlamalıdır.

2320 – Analiz ve Değerlendirme

İç denetçiler, vardıkları sonuçları ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmalıdır.

2330 – Bilgilerin Kaydedilmesi

İç denetçiler, vardıkları kanaatlere ve görev sonuçlarına dayanak teşkil eden bütün bilgileri kaydetmelidir.

2340 – Görevin Gözetim ve Kontrolü

Görevler; amaca ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve personelin gelişimini sağlayacak bir tarzda gözetlenmeli ve kontrol edilmelidir.

2400 – Sonuçların Raporlanması

İç denetçilerin, görev sonuçlarını kayıt altına alarak raporlaması gerekir.

2410 – Raporlama Kıstasları

Raporlamalar, varılan sonuçlar, yapılan tavsiyeler ve önerilen eylem planlarının yanı sıra görevin hedeflerini ve kapsamını da içermelidir.

2420 – Raporlama Kalitesi

Raporlamalar, doğru, objektif, açık, özlü, yapıcı, tam olmalı ve zamanında sunulmalıdır.

2421 – Hata ve Eksiklikler

Eğer nihai raporlama önemli bir hata veya eksiklik içeriyorsa, İç Denetim Yöneticisi, hatalı ve eksik raporu alan bütün taraflara düzeltilmiş bilgileri iletmelidir.

2430 – Görevlendirmelerde Standartlara Aykırılıkların Açıklanması

Standartlara aykırılıklar belli bir görevi etkilediğinde, sonuçların raporlanırken şu hususlar özel durum olarak açıklanmalıdır:

- Tam olarak uyulmayan Standartlar,
- Aykırılık sebepleri,
- Aykırılığın göreve etkisi

2440 – Sonuçların Raporlanması

İç Denetim Yöneticisi, görev sonuçlarını uygun taraflara raporlamalıdır.

2500 – İlerlemenin Gözlenmesi

İç Denetim Yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların devamının gözlenmesi için bir sistem kurmalı ve uygulamalıdır.

2600 – Yönetimin Artık Riskleri Üstlenmesi

İç Denetim Yöneticisi, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyebilecek bir artık (bakiye) risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiğine inandığı takdirde, konuyu üst yönetimle tartışmalıdır. Artık riskle ilgili bir karara varılamazsa, İç Denetim Yöneticisi ve üst yönetim, konuyu çözümlenmesi için denetim komitesi ve yönetim kuruluna rapor etmelidir.

3.2. İç Denetimin Süreci

İç denetim iç denetçi tarafından yapılır. Uygulamada bir iç denetim faaliyet sürecinin gerçekleşmesi şu safhalardan oluşur:¹⁷⁴

- Denetlenecek firmanın iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi,
- İç denetim faaliyetine başlamadan önce belirlenmiş programa göre ihbarlı veya ihbarsız kasa, menkul kıymet, alacak senetleri, çek kasası ve stokların sayılarak döküm çıkarılması,
- Çalışma dosyası ve çalışma kâğıtlarının hazırlanması,
- Denetlenecek işletmenin geçmiş dönem iç denetim tam ve ara raporlarının incelenmesi ve geçmiş dönem dış denetim raporunun incelenerek karşılaştırma yapılması,
- İç denetim faaliyetinin planlanması,

¹⁷⁴ Kavut, a.g.e., s. 19

- İç kontrol sisteminin tanınması ve değerlendirilmesi sonucunda elde edilen bulgulara göre kullanılacak denetim tekniklerinin belirlenerek, iç denetim programının hazırlanması,
- İç denetim programının uygulanması,
- Tespit edilen aksaklıkların yöneticilere bildirilmesi,
- Yöneticilerle aksaklıkların giderilmesi konusunda toplantı yapılması ve bu toplantıda bulguların birlikte değerlendirilmesi,
- Denetim raporunun hazırlanması, tespit ve önerilerin belirlenmesi.

Yukarıda belirtilen iç denetim faaliyet sürecinin bazı safhaları aşağıda özetlenerek açıklanmıştır. Bu safhalar bu çalışmanın başka bölümlerinde ele alınan ihbarlı sayım, denetlenecek şirketin yöneticilerine bilgi verilerek yapılan sayım olup, ihbarsız sayım ve işletme yöneticilerine haber vermeksizin yapılan sayımdır.¹⁷⁵

Denetim süreci müşteri işletme ile anlaşılmasından başlayan ve denetim raporunun hazırlanması ile son bulan bir süreçtir.¹⁷⁶

Denetçi planlama aşamasında iç denetimini yapacağı işletmeyi tanıyarak işletmenin yapısından kaynaklanan riskleri tespit eder. İkinci aşamada ise muhasebe ve iç kontrol sisteminin yapısına ve iç kontrol çalışmalarının tanınmasına ilişkin kontrol testlerini uygular ve denetim riskinin bir diğer unsuru olan kontrol riskini belirler.

Denetçi işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçümlemek amacıyla yaptığı değerlendirme işleminden sonra muhasebe işlemleri ile belgelerinin doğruluğunu ve dürüstlüğünü araştırmak üzere maddelik testlerini uygular ve tespit etmiş olduğu riskleri de göz önüne alarak çalışmalarının güvenilirliğini belirlemek üzere ortaya çıkaramama riskini belirler.

¹⁷⁵ Kavut, a.g.e., s. 19

¹⁷⁶ Kavut, a.g.e., s. 19

İç denetçi yıllık olarak ya da ara dönemler itibari ile uygulamış olduğu denetim planı kapsamındaki bu denetim süreçlerinden elde etmiş olduğu kanıtları bir araya getirip yorumlayarak mesleki yargısını oluşturduğu denetim raporlarını düzenler.¹⁷⁷

3.2.1. Denetim Planlaması

İç denetim planı iç denetim yöneticisi veya onun belirlediği kişi tarafından işe başlanmadan önce onaylanmalıdır. Denetim planları gelişen koşullara göre değiştirilebilecek bir yapıda oluşturulmalı ve planlarda yapılan değişiklikler onaydan geçirilmelidir. Bir denetimi planlarken iç denetçiler; denetlenecek olan faaliyetin hedeflerini, faaliyetler, hedefler, kaynaklar ve operasyonlara yönelik önemli riskler ve bu potansiyel risklerin olmasını veya ihtimallerinin kabul edilebilir bir seviyede tutmanın yol ve araçlarını, bunun ile ilgili faaliyetin risk yönetimi ve kontrolünü sistemlerin yeterlilik ve etkinliğini, faaliyetin risk yönetimi ve kontrol sistemlerinde önemli gelişme sağlama imkanlarını dikkate almalıdır.¹⁷⁸

Denetim planlaması, denetim görüşüne ulaşmada denetçilerin faaliyetleri ne şekilde yürütecekleri konusundaki programı ifade eder. Denetim planının amacı, denetim konusunu denetim alanlarına ayırmak, denetçileri denetim alanları arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim alanında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve işlemlerini belirleyerek denetim faaliyetini zamanlamaktır. İç kontrol sisteminin yetersizliği durumunda denetim kapsamının ve işlemlerinin genişletilmesi zorunluluğu ortaya çıkabilir. Denetim planlamasındaki ikinci adım planlanan denetim faaliyetlerinin ayrıntılı ve yazılı olarak programlanmasıdır. Bu programda her bir denetim sahası için uygulanacak denetim işlemleri sırası ile bölümlenerek işbölümü yapılır.¹⁷⁹

¹⁷⁷ Donald Taylor and William Glezen, Auditing: Integrated Concepts and Procedures, Sixth Edition, New York: John Wiley&Sons, 1994, s. 335

¹⁷⁸ Donald Taylor and William Glezen, Auditing: Integrated Concepts and Procedures, Sixth Edition, New York: John Wiley&Sons, 1994, s. 335

¹⁷⁹ Türkiye iç Denetim Enstitüsü, Madde: 2201.A1-2: Denetim Planlaması, a.g.e., s. 249

Planlama aşamasında:¹⁸⁰

- Denetim amaçları ve faaliyet alanı belirlenmeli,
- Denetlenecek faaliyetlerle ilgili önceki bilgiler incelenmeli,
- Denetimin yürütülmesi için gerekli olan kaynaklar belirlenmeli,
- Denetim hakkında bilgi ihtiyacı duyan herkesle iletişim sağlanmalı,
- Faaliyetlerle ve kontrol teknikleri hakkında bilgi edinmek için araştırma yapılmalı, denetimin önemli alanları belirlenmeli ve denetlenecek olan bölüm veya fonksiyon yöneticileri yorumları ve önerileri için davet edilmeli,
- Denetim programı yazılmalı,
- Denetim sonuçları için nasıl, ne zaman ve kiminle iletişime geçileceği belirlenmeli,
- Onaylı denetim planı sağlanmalıdır.

Denetim amaçları, denetim çalışması ile başarılmak istenen sonuçlardır.¹⁸¹ Denetim süreçleri ise, denetim amaçlarına ulaşmak için kullanılacak araç ve yollardır.

Denetimin amacı, faaliyet amacının gerçekleştirilmesi için oluşturulmuş sistemin etkinliğini değerlendirmektir. Örneğin amaç; doğru miktarda hammadde satın almak ise, denetim süreci; örnek satın alma talepleri, satın alma emirleri, fatura ve irsaliyelerdeki miktarların karşılaştırılması olacaktır.¹⁸²

3.2.2. İç Denetimde Belgelendirme

İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları, iç denetçilerin ulaştıkları denetim sonuçlarına dayanak teşkil eden bütün bilgileri kaydetmesini gerektirmektedir. Çalışma kâğıtları iç denetim sürecinin planlaması, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, yürütülen iç denetim süreçleri sonucunda elde edilen bilgiler ve ulaşılan sonuçların kaydedilmesi, gözden geçirme, görüşme ve iç denetim raporlarının hazırlanması safhalarının belgelendirilmesidir.¹⁸³

¹⁸⁰ Ümit Gücenme, Muhasebe Denetimi, Bursa: Alfa Akademi, 2004, s.62

¹⁸¹ Sawyer, Sawyer's Internal Auditing, s. 221

¹⁸² Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2210.A1-2: Görev Amaçları, a.g.e., s. 259

¹⁸³ Gleim, a.g.e., s. 69.

Çalışma Kâğıtlarının Düzenlenmesi; Çalışma kâğıtlarının düzeni, tasarımı ve içeriği görevin niteliğine bağlıdır. Ancak bir çalışma kâğıdında en az aşağıdaki bilgiler bulunmalıdır:¹⁸⁴

- Denetimin adı, çalışma kâğıdının içeriği veya amacı,
- Denetçinin imzası veya parafı,
- Tarih,
- Dizin veya referans numarası,
- Denetim doğrulama sembollerinin açıklaması,
- Veri kaynaklarının açıkça belirtilmesi,

Çalışma kâğıtları yeniden gözden geçirmeyi kolaylaştıracak biçimde etkin düzenlenmelidir. Bunun için de çalışma kâğıtları tertipli, düzgün bir biçimde yazılmış ve kâğıdın tek tarafı kullanılmış bir biçimde olmalıdır.

Tek tip boyutta ve görüntüde çalışma kâğıtları kullanılmalıdır. Çalışma kâğıtlarında gereksiz tekrarlardan kaçınılmalı, kısa, özlü, açık, yalın bir dille ve tam olarak yazılmalıdır. Uygun olduğu takdirde işletmenin kayıtları da çalışma kâğıdı olarak kullanılabilir.

Çalışma kâğıtlarında düzenin sağlanabilmesi için indeksleme sistemi kullanılmalıdır. İndeksleme sistemi kolay anlaşılabilir ve kolayca yerine getirilebilir olmalıdır. Etkin çapraz referans lama iç denetim yöneticisinin incelemelerini, sonraki denetimleri, çalışma kâğıtlarında bilgi bulmayı ve rapor yazımını kolaylaştırır.¹⁸⁵

Çalışma Kâğıtlarının Dosyalanması: Denetçi çalışma kâğıtlarını iki farklı dosyada saklar :¹⁸⁶

a)Devamlı Dosyalar: Birden fazla denetim sürecinde yararlanılacak olan bilgileri içeren çalışma kâğıtlarının saklandığı dosyalardır.

¹⁸⁴ Türkiye iç Denetim Enstitüsü, Madde: 2330.A2-1: Bilgilerin Kaydedilmesi, a.g.e., s. 279

¹⁸⁵ Türkiye iç Denetim Enstitüsü, Madde: 2330.A2-1: Bilgilerin Kaydedilmesi, a.g.e., s. 281

¹⁸⁶ Sawyer, a.g.e., s. 393

b)Cari Dosyalar: Denetçinin incelemenin yapıldığı denetim ile ilgili olarak düzenlemiş olduğu çalışma kâğıtlarını kapsar.

Çalışma Kâğıtlarının Gözden Geçirilmesi; Denetim sırasında hazırlanmış olan çalışma kâğıtları iç denetim yöneticisi veya onun yetkilendirdiği bir kişi tarafından gözden geçirilmelidir. Çalışma kâğıtları incelenirken şu noktalara dikkat edilir:¹⁸⁷

- İç denetçi denetim programına uygun incelemelerde bulunmuş mudur?
- Çalışma kâğıtları denetimin uygun bir biçimde yerine getirildiğini yansıtmakta mıdır?
- Ulaşılan sonuçlar elde edilen bilgiler ile uyum içerisinde midir?
- Planlanmış bütün işlemler gerçekleştirilmiş midir?
- Bölümün çalışma kâğıdı hazırlama süreçlerine uyulmuş mudur?

Çalışma kâğıtları tamamlandıktan sonra en kısa zamanda gözden geçirilmelidir. Yapılan gözden geçirme; gözden geçiren kişinin çalışma kâğıdının üzerine tarih ve imza atması yolu ile kanıtlanmalıdır. Bu çalışmanın bölünmesini azaltır, sorunlar rapor yazılmadan önce düzeltilmiş olur.¹⁸⁸

Çalışma Kâğıtlarına Erişim: Çalışma kâğıtlarını içeren dosyalar iç denetim bölümünün kontrolünde kalmalıdır.¹⁸⁹

3.2.3. İç Denetimin Raporlanması Denetim faaliyeti denetim raporunun hazırlanıp ilgili kişilere sunulmasıyla tamamlanmış olur. Denetim raporları denetim çalışmasının son aşamasında düzenlenmekte olup, raporda denetim esnasında varılan sonuçlara yer verilmektedir. Muhasebe mesleğinin ilkelerine göre raporların hazırlanmasında bir birlik uygulanmalıdır. Denetim raporlarının belgelere

¹⁸⁷ Sawyer, a.g.e., s. 393

¹⁸⁸ Türkiye iç Denetim Enstitüsü, Madde: 2330.C1-1: Bilgilerin Kaydedilmesi, a.g.e., s. 283

¹⁸⁹ Türkiye iç Denetim Enstitüsü, Madde: 2330.A2-1: Bilgilerin Kaydedilmesi, a.g.e., s. 281

dayanması, gerçekleri yansıtması raporlama işlevinin kalitesini arttırmaya yardımcı olmaktadır.¹⁹⁰

İç denetçi, organizasyon sistemini değerlendirerek, zayıf veya güçlü yönleri ortaya çıkarır. Organizasyonu kuvvetlendirmek veya gereksiz kontrollerin ortadan kaldırılması için yönetime tavsiyelerde bulunur. İç denetim bölümü işletmenin yönetimine, faaliyetlere ilişkin eleştiri, yorum ve önerilerini iç denetim raporuyla ulaştırır.¹⁹¹

İç denetim yöneticisi; iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, performansı, görev ve sorumlulukları konularında yönetime dönemsel raporlar sunmalıdır. Bu raporların içeriğinde, önemli riskleri, kontrol sorunlarını, kurumsal yönetim sorunlarını ve denetim komitesinin, yönetim kurulunun ve üst yönetimin ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği diğer konular olmalıdır.¹⁹²

Sunulan raporlamalar doğru, tarafsız, açık, yapıcı ve tatmin edici olmalı ve belirlenen zamanlarda sunulmalıdır. Hatalı veya eksik bilgilerle sunulan bir rapor bilgilerdeki hataların düzeltilmesiyle tekrar sunulmalı veya düzeltilmiş bilgiler ek olarak sunulmalıdır.¹⁹³

Rapor formatı; denetimin tipine, denetim sonuçlarına, yönetimin ihtiyaçlarına, örgüt özelliklerine, iç denetimin işletme içindeki konumuna göre değişebilmektedir. İç denetim raporlarının belli bir formatta olması beklenmez. Ancak Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarında ifade edilen içerik ve önerileri raporda olmalıdır.¹⁹⁴

¹⁹⁰ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2400.A1-1: Sonuçların Raporlanması, a.g.e., s. 283. 227

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2410.A1-1: Raporlama Kıstasları, a.g.e., s. 283

¹⁹¹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2410.A2-1: Raporlama Kıstasları, a.g.e., s. 283

¹⁹² Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2410.A2-1: Raporlama Kıstasları, a.g.e., s. 28.

¹⁹³ Ali Rıza Eskazan, "İç Denetim Sonuçlarının Yönetime Sunulması", İç Denetim Dergisi, Cilt 1, Sayı 8, Mayıs 2003, s. 29

¹⁹⁴ Ali Rıza Eskazan, a.g.e., s. 29.

3.2.3.1. Denetim Raporlarının Şekli ve İçeriği Yapılan tespitler ve öneriler mesleki kanaatle birlikte daha önceden belirlenmiş iç denetim raporu pozisyonuna uygun bir şekilde sunulur.¹⁹⁵

İç denetim raporlarının belirli bir standardı yoktur. Ancak Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarında ifade edilen içerik ve önerileri raporda yer almalıdır.

Bunlar :¹⁹⁶

- Özet
- Giriş
- Amacın Belirlenmesi
- Faaliyet Alanının Belirlenmesi
- Görüşlerin Ortaya Konulması
- Denetim Bulgularıdır.

a) Giriş Kısmı

Raporun bu kısmı okuyucunun ilk karşılaşacağı kısımdır. Bu kısımda okuyucuyu daha sonraki kısımlara hazırlamak için açıkça şu hususlara yer verilmelidir:¹⁹⁷

- Denetimin düzenli bir inceleme mi, yoksa yönetimin özel bir isteğinin karşılanması için mi olduğunu belirtmek,
- Gözden geçirilen departmanları, fonksiyonları veya faaliyetleri belirtmek,
- Önceki incelemelerle ilişkisi varsa, bunu göstermek,
- Önceki raporlarda eleştiri konusu edilen denetim bulguları ve tavsiyeleri ile bunlara ilişkin alınan düzeltici önlemlerin şimdiki durumu hakkında denetçinin düşüncelerini göstermek,
- İncelenen konu ile ilgili olarak okuyucuya açıklayıcı bilgi vermek,
- Okuyucuya fonksiyonun önemine ilişkin bir fikir vermek için faaliyetlerin değerini veya hacmini kısaca belirtmek,

¹⁹⁵ Ali Rıza Eskazan, a.g.e., s. 29

¹⁹⁶ Eskazan, a.g.e., s. 33.

¹⁹⁷ Kepekçi, işletmelerde iç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada iç Denetimin Rolü, ss. 83-84.

•İncelemenin kapsadığı dönemi veya ait olduğu zamanı, incelemede harcanan zamanın uzunluğunu ve görevli denetim personelinin belirtmek.

b) Amaç Kısmı

Denetimin amaçlarını kapsayan bu kısım, denetimin amaçlarının gerekli ayrıntılarını içerecek şekilde hazırlanır. Rutin denetimlerde "rutin denetim" ifadesi yeterlidir.¹⁹⁸

Denetimin amacı kesin ve sade bir şekilde açıklandığında ve denetim bulgularının tartışılması amaçlarla ilişkisi kurularak yapıldığında, okuyucunun raporda aradığını bulmasını kolaylaştırır.¹⁹⁹

c) Kapsam Kısmı

Kapsam kısmında, denetimin içerdiği konular ve denetimin sınırları belirlenir. Raporun başlığı, amacı ve kapsamı dar anlamda birkaç sözcükle tanımlanır. Bu nedenle denetimin kapsamı bölümünde denetlenmiş alanlar açıkça belirtilir. Normal denetim teknikleri bırakılıp diğer tekniklerin yanı sıra başka teknikler kullanılan iç denetim raporlarında kapsam kısmı özellikle önemlidir.

d) Görüş Bildirme Kısmı

Görüş denetçinin gözden geçirdiği faaliyetler hakkında mesleki yargısıdır. Bu kısım, denetçinin denetim bulgularına ilişkin yorumunu içerir. Denetçi karşılaştığı muhasebe ve iç kontrol sistemindeki eksiklikler konusunda yönetimi uyarmalıdır.²⁰⁰

İç denetçinin çalışmalarından elde etmiş olduğu sonuçlara göre iç denetim raporları :

¹⁹⁸ Kepekçi, işletmelerde iç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada iç Denetimin Rolü, ss. 83-84

¹⁹⁹ Türkiye de iç Denetim Enstitüsü, Madde: 2120.A1-2: Kontrol, a.g.e., s. 224

²⁰⁰ Verschoor, Internal Control Reporting: It is here and now, London: Prentice Hall, 1992, s. 40

Elde ettiği sonuçlara göre olumlu raporlar: Denetçinin iç kontrol sistemindeki olumlu yanları raporunda belirterek yöneticileri bilgilendirdiği rapor tipidir.

Elde ettiği sonuçlara göre olumsuz raporlar: Denetlenen işletmenin muhasebe ve kontrol sistemlerinde zayıflıkların bulunduğu durumlarda denetçinin tespit ettiği bulgular neticesinde varmış olduğu sonuçları ilettiği rapor biçimidir. Hatalı ve hileli işlemlerden ya da kontrol zaaflarından kaynaklanan bu tip eksiklikler raporlanmadan önce sorumlu yöneticilerle bir kez daha gözden geçirilmelidir.

3.2.4. Kapanış Toplantısı

İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına göre iç denetçiler nihai iç denetim raporlarını hazırlamadan önce denetim sonuçları ve tavsiyelerini uygun yönetim kademesi ile tartışmalıdır. Sonuçların ve tavsiyelerin tartışılması genellikle denetim sırasında veya denetim sonrası toplantılarında yapılabileceği gibi denetlenen faaliyetin veya bölümün yöneticilerinin iç denetim bölümü tarafından hazırlanmış olan taslak raporunu incelemeleri yolu ile de olabilir.²⁰¹

Bu tartışma ve gözden geçirmelerin amacı denetlenen faaliyet veya bölüm yöneticileri için özel konuları açığa kavuşturma ve tespit, sonuç ve tavsiyeler hakkında görüşlerini ifade etme fırsatını vererek, belge ve bulguların yanlış anlaşılmasını veya yanlış yorumlanmamasını sağlamaktır.

Bu tartışma ve gözden geçirmelere katılanların düzeyi işletmeden işletmeye farklılık göstermekle birlikte, katılanlar, genellikle faaliyetlerin ayrıntıları hakkında bilgi sahibi veya gerekli tedbirlerin alınmasına izin ve yetki verebilecek kişilerdir. Denetçi kapanış toplantısında, denetlenen işletme yönetimi ile denetim sonuçları hakkında mutabakata varmalı, faaliyetleri iyileştirmeye yönelik bir iş programı ve zaman planı oluşturmalıdır.²⁰²

²⁰¹ Türkiye de iç Denetim Enstitüsü, Madde: 2120.A1-2: Kontrol, a.g.e., s. 224

²⁰² Türkiye iç Denetim Enstitüsü, Madde: 2340.A2-1: Görevin Gözetimi ve Kontrolü, a.g.e., s. 283

BÖLÜM 4

İÇ KONTROL İLE İÇ DENETİMİN İLİŞKİSİ

Dış denetim mesleğinin geçmişi iç denetime göre daha eskiye dayanmaktadır. Örneğin, AICPA 1886'da, IIA ise 1941 'de kurulmuştur. Standartlar konusunda ise dış denetim standartları 1954'de, iç denetim standartları ise 1978'de oluşturulmuştur. Ancak iç denetçiler aradaki farkı kapatmak için yoğun çaba harcamaktadırlar.²⁰³

4.1 İç ve Dış Denetçinin Roller

İç ve dış denetçilerin geleneksel rolü finansal bilginin değerliliğini artırmaktır. SAS 65'de belirtildiği gibi dış denetçinin başlıca sorumluluğu Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına (GKDS) uygun olarak işletmenin finansal tabloları hakkında uygun bir görüş oluşturmasına esas olacak yeterli kanıtı elde etmektir. İç denetçiler ise işletmenin yönetimine, yönetim kuruluna veya eşdeğer yetki ve sorumlulukta olanlar için analiz yapma, önerilerde bulunma ve bilgi hazırlamakla sorumludur. İç denetimdeki gelişmeler çağdaş denetim uygulamalarına da önemli bir katkı sağlar, dış denetime destek olur. İç denetçilerin çalışmaları hiç bir zaman bağımsız dış denetimin yerini tutmaz. Ayrıca her iki meslek üyesinin de kendi standartlarına göre belli bir uzmanlığa sahip olmaları, denetimlerini planlamaları, görevlerini dikkatli şekilde yerine getirmeleri, çalışmalarını destekleyecek kanıt toplamaları gerekmektedir.²⁰⁴

4.2 İç ve Dış Denetçi Arasındaki İlişki

Başlangıçta iç denetçilerin dış denetçileri destekleyici rolünün daha sonra ortaklık rolüne dönüşmesinde başlıca iki faktör etkili olmuştur: İç denetçilerin profesyonelleşmesindeki gelişme ve denetimin iktisadiliği yani denetim maliyetinden tasarruf etme zorunluluğudur.²⁰⁵

²⁰³ Chambers, Selim and Vinten, a.g.e., s. 34

²⁰⁴ Sawyer, Why Internal Auditing?, s. 44

²⁰⁵ Sawyer, Why Internal Auditing?, s. 46

İlk dönemlerde dış denetim firmaları genişleyen denetim ihtiyacını karşılayabilmek için işletmelere iç denetim bölümü kurmalarını önermişlerdir. Çoğunlukla da iç denetim elemanlarını kendileri bulmuş, eğitimlerine yardımcı olmuş ve çalışmalarına kılavuzluk yapmışlardır.²⁰⁶

Aralık 1975'de yayımlanan "Bağımsız Denetçinin Çalışma Alanı Üzerine İç Denetim Fonksiyonunun Etkisi" başlıklı SAS 9 bu ilişki üzerinde önemli bir etki yaratmıştır. SAS 9' a göre iç denetçiler ya doğrudan dış denetçiye yardımcı olurlar, yani dış denetçinin gözetimi altında çalışırlar ya da dış denetçi iç denetçinin çalışmalarından yararlanmaya, onlara güvenmeye karar verir.²⁰⁷

Denetim ekonomisi, yeni ve farklı hizmetler için artan talep, denetimin her şeklinde ve düzeyinde maliyet etkinliği ihtiyacına açıkça işaret etmektedir.²⁰⁸

Modern iç denetimde iç denetçilerin fazla olmaları, finansal denetimden ziyade faaliyet denetimine ağırlık vermeleri iç ve dış denetçiler arasındaki ilişkiyi kısmen azaltmıştır. Ancak iç denetim bölümlerinin büyümesi ve artan bir güce kavuşması, onları işletme yönetimi ve dış denetçileri destekleyen bir duruma getirmiştir. Nitekim "550 Dış Denetçiler" başlıklı İç Denetim Standardına göre iç denetim bölümü müdürü şu konularda iç ve dış denetim çalışmalarının uygun şekilde koordinasyonunu sağlamalıdır:²⁰⁹

- İlgili durumları karşılıklı tartışmak için dönemsel görüşmeler yapma,
- Birbirlerinin denetim programlarını ve çalışma kâğıtlarını elde edebilme,
- Denetim raporları ve yönetim mektuplarının karşılıklı alışverişi,
- Denetim teknikleri, yöntemleri ve terminolojiyi ortak tanımlama.

²⁰⁶ Brink, Internal Auditing- A Historical Perspective and Future Directions, Fourth Edition, Mc.Graw-Hill Book Company, 1986, s. 454

²⁰⁷ Barrett, SAS9's Successor is Ugly, Internal Auditor, April 1990, s. 36

²⁰⁸ Ward and Robertson, "Reliance on internal Auditors", Journal of Accountancy, October, 1980, s. 63

²⁰⁹ Selim Chambers and Vinten, a.g.e., s. 341

İşletme örgütünün içerisinde iç denetim çalışmalarını yapmak üzere görevlendirilmiş olan işletme personeline iç denetçi denir. İç denetim ve iç denetçi iç kontrol sisteminin temel unsurlarından biridir. İç denetçi iç kontrol sistemi içinde diğer kontrol unsurlarının işleyişinin etkinliğini ölçmesi ve değerlendirilmesi açısından diğer temel unsurlardan ayrılır. Bu bakımdan iç denetçinin işletmede gerçekleştirdiği önemli görevler şunlardır :²¹⁰

- Sürekli olarak iç kontrol sistemini gözden geçirmek ve değerlendirmek,
- İşletme varlıklarının korunması yönünde çalışmalar yapmak,
- Yönetimin isteklerine uyulup uyulmadığını araştırmak,
- Muhasebe verilerinin doğru ve güvenilir olup olmadığı hakkında sürekli araştırmalar yapmak,
- Yönetime çeşitli konularda önerilerde bulunmak.

İç denetçi, bu görevleri yerine getirirken yönetime hizmet etmekle birlikte bağımsız denetçiye de yardım etmektedir. Eğer bağımsız denetçi, iç denetçinin yaptığı denetim çalışmalarına güvenebilirse bu çalışmalardan:²¹¹

- Kontrol riskinin düzeyine göre bağımsız denetim çalışmasının kapsamını belirleme,
- İç denetçinin yapmış olduğu denetim çalışmalarını kullanma,
- Kendi gözetimi altında planlama ve işbölümü yaparak yararlanabilir.

Bağımsız denetçi, iç denetçinin yapmış olduğu çalışmaları İki bölümde değerlendirilebilir:²¹²

Düşük hata riski taşıyan iç denetim çalışmaları:

Bağımsız denetçi açısından fazla önemli olmayan hesap denetimlerinde iç denetçinin yapmış olduğu denetim çalışmalarının sonuçlarını kullanmasıdır.

²¹⁰ Selim Chambers and Vinten, a.g.e., s. 341

²¹¹ Selim Chambers and Vinten, a.g.e., s. 341

²¹² Selim Chambers and Vinten, a.g.e., s. 341

Yüksek hata riski taşıyan iç denetim çalışmaları:

Bağımsız denetçi açısından denetlenmesi önem taşıyan hesapların ek denetim çalışmasını yaparak inceleme neticesinde, iç denetçinin yapmış olduğu çalışmaların sonuçlarından yararlanmasıdır.

İnceleme neticesinde tatmin olmazsa, bağımsız denetçi kendi denetimini yapar. Bağımsız denetçi yapılması gereken bir kısım denetim çalışmalarını önceden planlanmış bir işbirliğiyle iç denetçiden isteyebilir. Fakat bağımsız denetçi bu denetim çalışmalarından kendisi yapmış gibi sorumludur ve bu çalışmaların kendi gözetimi altında yapılması esastır. Bu noktada bağımsız denetçi iç denetçiye duyacağı güveni:²¹³

- İç denetçinin tarafsızlığına,
- İç denetçinin yeterliliğine,

İç denetçinin çalışmalarının kalitesine ve test edilmesine bakarak sağlar. İç denetçi örgüt içinde ne kadar üst düzey sorumlu olursa, kendisine yönetim kurulunca ne kadar destek ve önem verilirse, raporlarında yer alan sonuç ve önerilere bakış açısı ne kadar olumlu değerlendirilirse, o kadar tarafsız olabilir. Bu sebeple iç denetçiler; yönetim kurulunun oluşturduğu denetim komitesine ya da işletme sahibi yöneticiye karşı sorumlu olmalıdır. Bağımsız denetçi iç denetçi ya da iç denetim kadrosunun mesleki yeterliliğini incelerken şu hususları dikkate almalıdır:²¹⁴

- İç denetçinin eğitim düzeyi ve mesleki deneyimi,
- İç denetçiye destek eğitimi verilip verilmediği,
- Denetim politikaları, programları ve prosedürlerinin nitelik düzeyi,
- İşletme yönetiminin işe alma, eğitim ve gözlem politikaları,

²¹³ Selim Chambers and Vinten, a.g.e., s. 341

²¹⁴ Selim Chambers and Vinten, a.g.e., s. 341

•İç denetim performansının değerlendirilmesi. İç denetçinin yapmış olduğu çalışmaların kalitesini anlayabilmek için kullanılabilir bazı göstergeler ise şunlardır:²¹⁵

- İç denetçinin yaptığı çalışmaların, amaçları karşılama yeterliliği olup olmadığı,
- Denetim programlarının nitelik düzeyi,
- İlgili çalışma kâğıtlarının yeterli özellikleri taşıyıp taşımadıkları,
- Varılan sonuçların, incelenen denetim alanları için uygun olup olmadığı,
- İç denetim raporunun nitelik düzeyi.

Bağımsız denetçi, iç denetçinin yapmış olduğu çalışmalardan örnekler alarak, tesadüfi olarak inceleyip test eder.²¹⁶

4.3. İç Denetçilerin Dış Denetçilere Bakış Açısı

İç denetçilerin dış denetçiler hakkındaki düşüncelerini ve dış denetime katkısını öğrenmeye yönelik çeşitli araştırmalar vardır. 1985 yılında Leonard E. Berry tarafından yapılan araştırmanın sonucunda iç denetçilerin gerçekten pek çok olayda önemli rolleri olmasına rağmen dış denetimde küçük, pasif bir rol oynadıkları saptanmıştır. Berry'nin çalışmasına benzer şekilde 1989 yılında Peacock ve Sandra Pelfrey'in belirli bir bölgedeki iç denetçiler üzerinde yaptığı araştırma sonucunda dış denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarından yararlanma derecesi ile iki meslek mensubu arasındaki ilişkinin niteliği arasında yakın ilişki bulunduğu anlaşılmıştır. İlişki ortalamanın altında ise dış denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarından yararlanması daha az olacaktır.²¹⁷

Söz konusu araştırmadan elde edilen diğer sonuçlar ise özetle şöyle sıralanabilir:²¹⁸

²¹⁵ Selim Chambers and Vinten, a.g.e., s. 341.

²¹⁶ Selim Chambers and Vinten, a.g.e., s. 341

²¹⁷ Root and Wilson, a.g.e., ss. 8-11

²¹⁸ Root and Wilson, a.g.e., ss. 8-11

•İç denetçilerin dış denetimin pek çok aşamasına aktif olarak katıldıkları görülmektedir. Örneğin, planlama, iç kontrolle ilgili geçici testlerin yapılması, yılsonu testlerinin yapılması gibi.

•Kişisel olarak dış denetçilerin “yeni dış denetçiler eğitiyoruz” yorumuyla bireysel olarak iç denetçilerin katkılarını kabul etmedikleri belirlenmiştir.

•İç ve dış denetçi ilişkisine iç denetim personelinden daha çok iç denetim müdürlerinin daha sıcak baktığı belirlenmiştir. Açıklaması ise, iç denetçilerin faaliyet denetimini finansal denetimden daha önemli gördükleri şeklindedir.

•Dış denetçiler iç denetçilerin uzmanlıklarından yararlanmaya çoğunlukla olumlu bakmaktadırlar.

•Dış denetçilerin, muhasebe, muhasebe sistemleri, endüstri uygulamaları ve organizasyon ve iletişim gibi konularda bilgilerinin ortalamanın üzerinde bulduklarını belirtmişlerdir.

•Yönetim mektuplarının hazırlanmasından çoğunlukla iç denetim müdürlerinin katkısı veya bilgisi vardır.

Araştırmanın yapıldığı işletmelerin % 80'inde yönetim kuruluna bağlı denetim komitesi yer almakta olup iç denetçilerle yakın ilişki halindedirler. Brink ve Barrett'in yaptığı araştırmada ise özellikle faaliyetlerin yürütülmesinden sorumlu müdürlerin ve denetim komitesi başkanlarının dış denetçiler ile işbirliği yapmaya en fazla istekli gruplar olduğu tespit edilmiştir.²¹⁹

4.4. İç ve Dış Denetçinin Karşılaştırılması

İki disiplinin faaliyetleri muhasebe kontrollerinin yeterliliğini araştırmak ve finansal denetimde kullandıkları teknikler açısından benzer olmakla birlikte, amaçları farklıdır.

İç kontrol sistemini değerlendirme, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetim çalışmalarında uyguladıkları yöntem bakımından aralarında fark yoktur. Yönetim

²¹⁹ Sawyer, Sawyer's Internal Auditing, The Practice and Modern Internal Auditing, Revised and Enlarged, Florida:The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, 1988, s. 1093

perspektifi açısından karşılaştırdığımız zaman iç denetçilerin faaliyetleri daha kapsamlı ve ayrıntılıdır.

Dış denetçilerin asıl ilgilendikleri, finansal tabloları etkileyen önemli olaylar ve tasdiktir. Modern iç denetçiler ise bütün örgütü etkileyen elemanları test eder ve değerlerler.²²⁰

4.5. Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin Yeri

Bağımsız dış denetim faaliyetlerini düzenleyen standartlardan (Statement Of Auditing Standard) SAS 55, denetçinin denetim çalışmalarında müşteri işletmenin (İç Kontrol Sistemi) İKS'sini tanımasını ve kontrol riskini belirlemesini gerektirmektedir; Denetçi, İKS tanıma ve değerlendirme çalışmalarının sonuçlarından yararlanarak uygulayacağı destekleyici testleri planlayacaktır. Bir başka denetim standardı (SAS 65) ise, denetçinin denetim çalışmalarında müşteri işletmenin iç denetim bölümünden bazı şartlar altında yararlanabileceğini belirtmektedir. İşte bu bölümde amacımız asıl olarak bu iki standardın çerçevesinde bağımsız dış denetim sürecinde denetçinin İKS'yi tanıma, değerlendirme faaliyetlerinin ve iç denetçilerin yerini belirlemektir.²²¹

İç kontrol 1970'li yılların başına kadar dış denetim uygulamasında önemli bir yere sahip değildir. Bağımsız dış denetçinin İKS'yi tanıma ve değerlendirme sorumluluğu 1972 yılında SAS 1 ve daha sonra 1988 yılında SAS 55 ile ortaya çıkmıştır. SAS 55, bu konuda başlıca şu hususlara dikkat çekmektedir:²²²

-Denetçi, işletmenin İKS 'sini anlamak yoluyla gerçekleştireceği testlerin kapsamını, zamanını ve yapısını belirlemelidir.

-Denetimi planlamak için İKS'yi anlamalıdır.

-İKS'nin anlaşılması süreci denetimin tamamı olmayıp, sadece önemli bir kısımdır.

²²⁰ Sawyer, Why Internal Auditing?, s. 44

²²¹ Türkiyede iç Denetim Enstitüsü, Madde: 2120.A1-2: Kontrol, a.g.e., s. 224

²²² Carmichael and Willingham, a.g.e., s. 149

Denetim sürecini, müşteri seçimi ve işin kabulü, denetimin planlanması, yürütülmesi ve denetimi tamamlama olarak özetleyebiliriz. Genellikle denetim faaliyeti aşağıdaki altı aşamadan oluşur :²²³

- a) Denetimi yeterince planlamak için iç kontrolün anlaşılması,
- b) Kontrol riskinin belirlenmesi ve ek kontrol testlerinin tasarlanması,
- c) Ek kontrol testlerinin uygulanması,
- d) Kontrol riskinin yeniden belirlenmesi ve destekleyici testlerin tasarlanması,
- e) Destekleyici testlerin uygulanması ve denetimin tamamlanması,
- f) Bir görüşe ulaşılması ve denetim raporunun yayınlanmasıdır.

4.6. Dış Denetçilerin İç Kontrol Sistemi İle İlgilenme Nedenleri

Denetçilerin İKS'yi değerlemelerinin birinci nedeni; denetimi planlamak ve denetim programlarında denetim tekniklerinin kapsamını, zamanını ve yapısını belirlemek için bir temel oluşturmaktır.

Denetim programları ise kısaca, finansal tablolardaki iddialar hakkında kanıt üretmek için oluşturulmuş tekniklerin listesidir.²²⁴

İkinci neden ise, bağımsız denetçilerin İKS'nin işleyişi hakkında görüş bildirmek, işletme yöneticilerine sistemin iyileştirilmesine yönelik önerilerde bulunmak ve gerektiğinde resmi kuruluşlara raporlar hazırlamaktır.²²⁵

Örneğin, ABD'de 1993 yılı başından itibaren uygulamaya giren yeni Bankacılık Kanunu'na göre dış denetçiler, finansal raporlar üzerinde iç kontrol yapısının etkinliğinin değerlendirilmesine ilişkin gerekli yönetim raporunun hazırlanmasına yardımcı olurlar.²²⁶

²²³ Whittington, a.g.e., s. 173

²²⁴Robertson, Jack and Timothy Louwers, Auditing and Assurance Services, Tenth Edition. New York: Mc Graw Hill, 2002, s. 224

²²⁵ Güredin, a.g.e., s. 16

²²⁶ Verschoor, a.g.e., s. 40

Denetçinin asıl sorumluluğu İKS'yi tasarlamak değil, var olan İKS'nin değerlendirilmesidir.²²⁷

İç kontrolü değerlemek denetçiye ek bir yük getirmeyebilir. Genellikle İKS incelemeleri denetim firması için yüksek maliyetler gerektirmez ve her denetçi bir şekilde İKS'ye güven duymalıdır. Zaten risk temelli denetim yaklaşımı gereği, denetçinin yüksek riskli alanları tanıyabilmesi ve buna göre faaliyetlerini sürdürmesi için İKS'yi tanınması zorunludur.²²⁸

Denetçi müşteri işletmenin belgelerini inceleyerek, yönetimi ve önemli konumdaki personeli sorgulayarak ve kontrol tekniklerini gözlemleyerek İKS'yi anlamaya çalışır. Denetçi İKS'yi anlamak için, organizasyon şeması, muhasebe el kitabı, iç denetim raporları gibi belgeleri inceleyebilir, yönetim ve çalışanlara işletmeye özgü muhasebe politikalarının ve EBI'lerin kullanımı hakkında sorular yöneltebilir, gözlem yaparak, daha önce belirlenmiş kontrol yordamlarının uygulanıp uygulanmadığı ve nasıl uygulandığını açıklayabilir. Örneğin, denetçi kredi bölümünde kredinin onaylanmasına tanıklık edebilir.²²⁹

Bir araştırmaya göre iç kontrole daha çok kaynak ayıran işletmelerin, dış denetime daha fazla harcama yapma eğiliminde oldukları tespit edilmiştir. Wright and Asfiton (1989) çalışmasında, iç kontrollerin yeterliliğindeki artışın ortalama denetim saatlerinde % 52'lik bir azalmaya yol açtığını ortaya koymuştur.²³⁰

Bu da denetim maliyetini azaltmaktadır. Çeşitli kanıt kaynaklarının güvenilirliği kontrollerin güçlü olması şartına bağlıdır.

²²⁷ Robertson, a.g.e., s. 227

²²⁸ Carmichael and Willingham, a.g.e., s. 153

²²⁹ Türkiye iç Denetim Enstitüsü, Madde: 2020: Bildirim ve Onay, a.g.e., s. 142

²³⁰ Türkiye iç Denetim Enstitüsü, Madde: 2020: Bildirim ve Onay, a.g.e., s. 142

4.7. İç Denetim Faaliyetleri İle Bağımsız Denetim Çalışmaları Arasındaki İlişki

İç denetim faaliyetleri ile bağımsız denetim çalışmalarının eşgüdümünün sağlanması iç denetim komitesinin sorumluluğundadır. Ancak fiilen eşgüdümü sağlamaktan iç denetim yöneticisi sorumlu olmalıdır. İç denetim yöneticisi faaliyetlerin etkin eşgüdümünü sağlamak için yönetim kurulu ve denetim komitesinden destek talep etmelidir.²³¹

İç denetçiler, bağımsız denetim çalışmalarının sonuçlarını, kendi denetim faaliyetlerinde kullanmanın uygun olup olmadığına karar vermek için bağımsız denetçilerin çalışma kağıtlarına erişim hakkında sahip olmalı ve çalışma kağıtlarını gözden geçirmelidir.²³²

İç denetçiler bağımsız denetim raporlarını incelemelidir. Raporla ele alınan sorun ve konular, iç denetçilerin bir sonraki iç denetim faaliyetinde üzerinde durulması gereken alan konuları planlamasında yardımcı olur.²³³

Etkin bir iç denetim, bağımsız denetçinin uygulayacağı yöntem ve tekniklerinin içeriği ve zamanlamasında değişikliklere, kapsamın daraltılmasına imkân sağlayacaktır.²³⁴

Bağımsız denetçi, iç denetim faaliyetlerini yeteri kadar anlamalı ve değerlendirmelidir.²³⁵

Bağımsız denetçi iç denetim faaliyetlerinin değerlendirmesini yaparken, iç denetim bölümünün işletme yapısı içerisindeki pozisyonunu ve bunun iç denetimin tarafsızlığı üzerindeki etkisini, iç denetim faaliyetlerinin niteliği ve kapsamını,

²³¹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2020: Bildirim ve Onay, a.g.e., s. 142

²³² Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2030: Kaynak Yönetimi, a.g.e., s. 144

²³³ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2050: Eşgüdüm, a.g.e., s. 145

²³⁴ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2020: Bildirim ve Onay a.g.e., s. 142

²³⁵ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2020: Bildirim ve Onay a.g.e., s. 142.

yönetimin iç denetim önerilerine göre hareket edip etmediğini, iç denetçilerin mesleki yeterliliğini, yeterli çalışma kağıtlarının var olup olmadığını kısaca iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilirken mesleki dikkat ve özenin gösterilip gösterilmediğini dikkate almalıdır.²³⁶

Bağımsız denetçi iç denetim çalışmalarından yararlanmayı planladığında olabildiğince erken iç denetim yöneticisi ile iletişime geçerek iç denetçilerin kesin olmayan planlamalarını göz önünde bulundurmalıdır.²³⁷

²³⁶ Kardeş, a.g.e., s. 6.

²³⁷ Kardeş, a.g.e., s. 6.

SONUÇ

İç denetim; işletmenin faaliyetlerine verimlilik katmak ve faaliyetleri geliştirmek amacı ile tasarlanmış, bağımsız bir danışmanlık faaliyetidir.

İşletmede etkin iç kontrol sisteminin bulunması işletme içerisinde güvenilir bilgi akışını sağlayarak üst yönetimin doğru kararlar vermesini sağlamaktadır. Aynı zamanda denetim esnasında zaman, emek ve para kaybını minimuma indirmektedir. İç denetçiler, işletmenin hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek mevcut ve olası riskleri araştırırlar. Buldukları işletme aleyhine olan risklerin kontrol edilebilmesi veya azaltılması için üst yönetime öneri ve tavsiyelerde bulunurlar. Risklerin tespit edilerek gerekli düzenlemelerin yapılması, işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve işletmenin rekabet gücünü artırır. Bu da işletmenin ileriye daha güvenle bakması anlamına gelir.

İç denetçi, risklerin gerçekleşmesi durumunda uygulanması gereken faaliyetleri de belirleyerek, olumsuz koşullarda işletmenin en kısa zamanda eski gücüne kavuşmasını sağlar. İç denetçiler iç kontrol sistemi ve risk yönetimi dışında işletmenin kurumsal yönetim sistemlerini de inceleyerek gerekli gördükleri takdirde iyileştirici önerilerde bulunabilmektedirler. İşletmelerde kurumsal yönetime önem verilmesi ve uygulama kalitesinin yüksek olması; düşük sermaye maliyeti, finansman imkânlarının artması ve işletme itibarının yüksek seviyede olmasını sağlar. Bu nedenle işletmelerde iç denetim fonksiyonunun önemi gün geçtikçe artmaktadır.

İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors - IIA), iç denetim faaliyetlerinin genel çerçevesini belirlemek, kaliteli iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesini sağlamak amacıyla İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarını kabul etmiştir. İç denetim faaliyetlerinin etkin bir biçimde yürütülebilmesi ve iç denetimlerin sonuca ulaşabilmesi ancak bu standartlara uyulması sayesinde gerçekleşebilir.

İşletmelerdeki iç denetim bölümünün amaç, yetki ve sorumluluklarını belirten ve üst yönetim tarafından onaylanmış yazılı bir iç denetim yönetmeliği bulunmalıdır. İç denetim bölümü gereken riskleri tespit edebilmeli ve üst yönetimi

bilgilendirmelidir. İç denetim yöneticisinin ve bölümde görev yapmakta olan i denetçilerin uluslararası uzmanlık sertifikalarına sahip olmaları mesleki yeterliliklerini kanıtlayan en büyük belgedir. İşletmedeki i denetim bölümünde sürekli i değerlendirmelerin yapılması yapılan i denetim faaliyetlerinin güvenilirliğini arttırmaktadır. Bu da i denetim bölümü faaliyetlerinin organize ve disiplinli bir Şekilde yapıldığının göstergesidir.

Türkiye’de aile Őirketleri, patron Őirketleri yoğun olması sebebi ile kurumsallaŐma oranı düşük olduğundan iç denetim ve kontrol fonksiyonlarının uygulanmasında zorluklar oluŐacaęı düŐünülmektedir. Bu nedenle dış denetim ve i denetim fonksiyonlarının bu Őirketlerde kanunen zorunlu tutulması kayıt dıŐılık, kurumsallaŐma ve uluslararası rekabetçilik açısından faydası olacağı düŐünülmektedir.

Bütün bu değerlendirmeler sonucunda işletmelerdeki iç denetim bölümünün iç denetim faaliyetlerini iç denetim mesleki uygulama standartlarına uygun olarak yerine getirmeleri gerektiği anlaŐılmaktadır.

KAYNAKLAR

AICPA, Codification of Statements on Auditing Standarts, New York:, 1990

Ali Rıza Eşkazan, "İç Denetim Sonuçlarının Yönetime Sunulması", İç Denetim Dergisi, Cilt 1, Sayı 8, Mayıs 2003

Alvin Arens and James Loebbecke, Auditing An Integrated Approach, Sixth Edition, New Jersey: Prentice-Hall. Inc., 1994

Apastolou, Asework and Strawser, "The Effects of Senior Internal Auditor Behaviour on Staff Performance And Satisfaction", Acoounting and Business Research, Vol :23, No : 90, 1993

Barrett, SAS 9's Successor is Ugly, Internal Auditor, April 1990

Başak Ataman Akgül. "İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar", İstanbul: Mödav Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 4, Sayı 3, Eylül 2002, s. 20. Brink, Internal Auditing- A Historical Perpespective and Future Directions, Fourth Edition, Mc. Graw-Hill Book Company, 1986

Carmichael, Willingham and Schaller, Auditing Concepts and Methods, A Guide to Current Theory and Practice, Sixth Edition, New York: The McGraw -Hill Companies Inc., 1996

Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim, 2.b., Ankara: Cemofset, 1996

Celal Kepekçi, İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No: 251/171, 1982

Cengiz Toraman, "Gelişen Bilgi Teknolojilerinin Denetime Olan Etkisi", Mali Çözüm Dergisi, Cilt 12, Sayı 61, Ekim-Kasım-Aralık 2002

Chambers, Selim and Vinten, Internal Auditing, Second Edition, London: Pitman Publishing, 1987

Donald Taylor and William Glezen, Auditing: Integrated Concepts and Procedures, Sixth Edition, New York: John Wiley&Sons, 1994

Ersin Güredin, Denetim, İstanbul: Beta Yayınları, 2000

Greg Hutchins. "The State of Quality Auditing", Quality Progress, Vol 34, Sayı 3, Mart 2001

Gülşen Ökten, "İç Kontrol Sistemi Yönetimi ve Operasyonel Risk Yönetimi ile Entegrasyon", İç Denetim, Cilt 3 Sayı 10, 2004

Holmes and Overmyer, Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri, çev. Oğuz Göktürk, Bilimsel Yayınlar Derneği, Yayın. No: 5, Cilt I, İstanbul, 1975

Hubbord and Johnson, Auditing, Fourth Edition, California: Dame Publications Inc., 1991

Irvin Gleim, CIA Review Part II Conducting the Internal Audit Engagement , Florida: Gleim Publications Inc., 2004

Jack Roberlson, Auditing, Sixth edition, Dublin: Bp/Irwin, 1990

Kocakulah, "Bilişim Sistemlerinde İç Kontrol ve Türk Uygulamasından Örnekler", (Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi 1982),

Lerzan Kavut, "İç Denetim Mesleğinin Çevresel Sorumlulukların Yerine Getirilmesindeki Rolü ve Önemi", Yönetim Dergisi, Cilt 10, Sayı 34, Ekim 1999

Maviş Fermani, "Stratejik Denetim", Anadolu Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 6, Sayı 2, 2001

Mehmet Fuat Gülseren, "İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi" (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996)

Melih Erdoğan, Denetim, 2.bs, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat 2005

Murat Kiracı, "Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi", Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 4, Sayı 2, Aralık 2003

Münevver Yılandı ve Şerafettin Sevim, İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu, İşletmecinin Kitabı (Management Textbook), Ankara : BİAR Bilgi- İnceleme Araştırma Dağıtım Yayınları, Yayın No: 13, 1991

Münevver Yılandı, İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma, Eskişehir: Osmangazi Üniversitesi Yayınları- Yayın No:086, 2003

. Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, Yayın No:457, 1999

Nejat Bozkurt, "İşletmelerde Çalışanların Yaptıkları Hileler, Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesi", (Marmara Üniversitesi Seminer Notları, 2001)

Nejat Bozkurt, "Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi", Marmara Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 1, Sayı 2, Ocak 1995, Nuran Doyrangöl, İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi, Mali Çözüm Dergisi, Cilt 12, Sayı 60, Temmuz 2002

O'Reily, Hirsch DeFliese and Jaenicke, Montgomery's Auditing, Eleventh Edition, London: John Wiley&Sons Inc., 1990

Pany Whittington, Principles of Auditing, Tenth Edition, California: Irwin Inc., 1992
Pricewaterhouse Coopers, "İşletmelerde Suistimal: Riskler ve Önlemler Simülasyonu," (Eğitim Notları, Swissotel İstanbul, 11-12 Aralık 2002)

Robertson, Jack and Timothy Louwers, Auditing and Assurance Services, Tenth Edition. New York: Mc Graw Hill, 2002

Sait Sevgener, "İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim İşlevi Bağıntısı", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Cilt 10, Sayı 36, Mayıs 1984

Sawyer, Why Internal Auditing?, Florida:Internal Auditor, December 1993

Sawyer, Sawyer's Internal Auditing, The Practice and Modern Internal Auditing, Revised and Enlarged, Florida:The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, 1988

Schiff and May, What is Internal Control? Who Owns It?, New York: Management Accounting Inc., November 1990

Seval Kardeş Selimoğlu, "Faaliyet Denetimi", Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 10, Sayı 26, Mayıs, 2000

S. Kardeş, Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, İstanbul: Sermaye Piyasası Kurulu Yayın.No: 29, Mart 1996

Şaban Uzay, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiyedeki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 132, 1999

Şaban Uzay, "İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler", 22. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu, Antalya: 21-25 Mayıs 2003

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

Temkin and Winters, "Sas no. 55: The Auditors New Responsibility for Internal Control", Journal of Accountancy, May 1988

TESMER Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Temel Eğitim Staj Merkezi. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Soru ve Cevapları, Ankara: Tesmer Yayın No:64, 2006

Thomas, Ward and Henke, Auditing: Theory and Practice, Third Edition, Boston: PWS Kent Publishing Company, 1991

"Treadway Roundable", Management Accounting, March 1989

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası İç Denetim Standartları-Mesleki Uygulama Çerçevesi, İstanbul: 2004, Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi Uygulamaları, İstanbul: Alfa Yayınevi, 2001

Ümit Gücenme, Muhasebe Denetimi, Bursa: Alfa Akademi, 2004

Verschoor, Internal Control Reporting: It is here and now, London: Prentice Hall, 1992

Walter Kell, William Boynton and Richard Ziegler, Modern Auditing, Fourth Edition, London : John Wiley & Sons Inc., 1989

Ward, Robertson, "Reliance on Internal Auditors", Journal of Accountancy, October, 1980

William Kinney, Research Opportunities in Internal Control Quality and Quality Assurance, London : Auditing: A Journal of Practice&Theory, 2000

William Bishop, Internal Control –What’s That?, London: Internal Auditor Inc., June 1991

Wilson and Root, Internal Auditing Manuel, Second Edition New York: Macmillan 1989

Woolf , Auditing Today, Fourth Edition, Prentice Hall, 1990

Woolf., Internal Auditing, Fourth Edition, London: HFL (Publishers) Ltd, 1973

Yurdakul aldađ, Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri,

Ankara : Türmob Yayınları - 200, 2003