

İSTANBUL BİLGİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ PROGRAMLAR ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE İÇ KONTROLE DAİR DÖNGÜ
YAKLAŞIMININ UYGULANMASI

Bartu YILDIRIM

Dr. Öğr. Üyesi Derya ÜÇOĞLU

İstanbul

2021

İSTANBUL BİLGİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ PROGRAMLAR ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE İÇ KONTROLE DAİR DÖNGÜ
YAKLAŞIMININ UYGULANMASI

Bartu YILDIRIM

Dr. Öğr. Üyesi Derya ÜÇOĞLU

İstanbul

2021

Bağımsız Denetim Sürecinde İç Kontrole Dair Döngü Yaklaşımının Uygulanması
Implementation of Cycle Approach Regarding Internal Control in Independent
Audit Process

Bartu Yıldırım
117758008

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Derya ÜÇOĞLU
İstanbul Bilgi Üniversitesi
Jüri Üyesi: Doç. Dr. Burcu ADİLOĞLU
İstanbul Üniversitesi
Jüri Üyesi: Prof. Dr. Göksel YÜCEL
İstanbul Üniversitesi

Tezin Onaylandığı Tarih: 01.02.2021
Toplam Sayfa Sayısı: 109

Anahtar Kelimeler (Türkçe)

Anahtar Kelimeler (İngilizce)

- 1) Döngü
- 2) Bağımsız Denetim
- 3) İç Denetim
- 4) İç Kontrol
- 5) Döngü Yaklaşımı

- 1) Cycle
- 2) Independent Audit
- 3) Internal Audit
- 4) Internal Control
- 5) Cycle Approach

ÖNSÖZ

Araştırmamdaki her aşamada bana yardımcı olan ve desteğini esirgemeyen, çalışmamın gerçekleştirilmesi için gerekli ortamı hazırlayarak karşılaşılan güçlüklerin aşılmasında yol gösterici olan değerli tez danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Derya Üçoğlu'na en içten teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca hayatım boyunca yanımda olan, tez çalışmam sırasında maddi ve manevi olarak beni her daim destekleyen aileme ve can yoldaşım Zehra Atik'e teşekkürlerimi sunarım.

Bartu Yıldırım

İstanbul, 2021

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	iii
İÇİNDEKİLER	iv
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	vii
TABLolar LİSTESİ.....	viii
ÖZET.....	ix
ABSTRACT	x
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	3
DENETİM.....	3
1.1. DENETİM KAVRAMI.....	3
1.2. DENETİMİN ÖZELLİKLERİ	6
1.3. AMAÇ YÖNÜNDEN DENETİM TÜRLERİ	8
1.3.1. Mali Tablo Denetimi.....	9
1.3.2. Uygunluk Denetimi (İç Denetim)	10
1.3.3. Faaliyet Denetimi	11
1.4. DENETİM TÜRLERİ.....	13
1.4.1. Mali Tablo Denetimi.....	13
1.4.2. Özel Amaçlı Denetim	14
1.4.3. Yasal Denetim	15
1.4.4. İsteğe Bağlı Denetim	16
1.4.5. İç Denetim.....	17
1.4.6. Dış Denetim	17
1.4.7. Kamu Denetimi	18
1.5. BAĞIMSIZ DENETİM.....	19
İKİNCİ BÖLÜM	26
İÇ KONTROL	26
2.1. İÇ KONTROL KAVRAMI	26
2.2. KAMU VE ÖZEL SEKTÖRDE İÇ KONTROL.....	28

2.2.1. Özel Sektörde İç Kontrol	28
2.2.2. Kamuda İç Kontrol	29
2.3. İÇ KONTROL YAPISININ UNSUR VE AMAÇLARI	31
2.3.1. İç Kontrolde COSO Modeli	31
2.3.2. İç Kontrolün Unsurları	32
2.3.2.1. Kontrol Ortamı	32
2.3.2.2. Risk Değerlendirmesi.....	33
2.3.2.3. Kontrol Faaliyetleri.....	34
2.3.2.4. Bilgi ve İletişim	36
2.3.2.5. İzleme	37
2.3.3. İç Kontrolün Amaçları	37
2.3.3.1. İç Kontrolün Esas Amaçları.....	38
2.3.3.2. İç Kontrolün Genel Amaçları	39
2.3.3.3. İç Kontrolün Özel Amaçları.....	40
2.3.4. İç Kontrolün Temel İlkeleri.....	41
2.3.4.1. Görevlerin Ayrımı.....	41
2.3.4.2. Yetkilendirme	42
2.3.4.3. Belge ve Kayıt Düzeni	43
2.3.4.4. Fiziki Koruma	43
2.3.4.5. Bağımsız Mutabakat	44
2.3.5. BDS 265 Kapsamında İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi.....	45
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	46
İÇ DENETİM HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	46
3.1. İÇ DENETİM KAVRAMI.....	46
3.2. İÇ DENETİMİN ÖNEMİ	47
3.3. İÇ DENETİMİN AMACI	51
3.4. İÇ DENETİMDE YETKİ VE SORUMLULUK	53

3.4.1. İç Denetçi	53
3.4.2. BDS 610 Kapsamında İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması	55
3.4.3. İç Denetim Komitesi	56
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	58
FAALİYET DÖNGÜSÜ YAKLAŞIMI	58
4.1. DÖNGÜ YAKLAŞIMINA GENEL BAKIŞ	58
4.1.1. Döngü Yaklaşımının Tanımı.....	59
4.1.2. Döngü Yaklaşımında Kullanılan Belgeler	60
4.1.3. Döngü Yaklaşımında Faaliyetler	64
4.2. DÖNGÜ YAKLAŞIMININ İNCELENMESİ.....	66
4.2.1. Satış ve Tahsilat Faaliyetleri Döngüsü.....	66
4.2.2. Satın Alma ve Ödeme Faaliyetleri Döngüsü	67
4.2.3. Ücretler ve Personel Faaliyetleri Döngüsü	70
4.2.4. Stoklar ve Maliyet Faaliyetleri Döngüsü	71
4.2.5. Nakit Faaliyetlerinin Döngüsü.....	72
BEŞİNCİ BÖLÜM	74
BAĞIMSIZ DENETİMDE DÖNGÜ YAKLAŞIMININ UYGULANMASI .	74
5.1. DÖNGÜ YAKLAŞIMI UYGULANIRKEN BELGE VE EVRAKLARIN TOPLANMASI.....	75
5.2. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE SATIŞ VE TAHSİLAT DÖNGÜSÜNÜN UYGULANMASI.....	76
5.3. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE SATIN ALMA DÖNGÜSÜNÜN UYGULANMASI	79
5.4. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE İNSAN KAYNAKLARI DÖNGÜSÜNÜN UYGULANMASI.....	81
5.5. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE MUHASEBE DÖNGÜSÜNÜN UYGULANMASI	83
SONUÇ.....	87
KAYNAKÇA	90

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. Amaç Yönünden Denetim Türleri	8
Şekil 1.2. Denetim Türleri.....	Error! Bookmark not defined. 2
Şekil 1.3. Denetim Görüşleri.....	Error! Bookmark not defined. 4
Şekil 2.1. İç Kontrolün Unsurları.....	Error! Bookmark not defined.
Şekil 2.2. İç Kontrolün Amaçları	38
Şekil 2.3. İç Kontrolün Temel İlkeleri	Error! Bookmark not defined. 1
Şekil 3.1. Denetim Komitesi	49
Şekil 4.1. Muhasebede İş Akışı.....	59
Şekil 4.2. Satış formu	62
Şekil 4.3. Sevk İrsaliyesi.....	65
Şekil 4.4. İşletme Faaliyet Döngüsü	Error! Bookmark not defined.
Şekil 4.5. Satışlar ve Tahsilat Döngüsü	6Error! Bookmark not defined.
Şekil 4.6. Satın Alma ve Ödemeler Döngüsü	68
Şekil 4.7. Ücretler ve Personel Faaliyetleri Döngüsü	70
Şekil 4.8. Stoklar ve Maliyet Faaliyetleri Döngüsü	71
Şekil 4.9. Varlıkların Kötüye Kullanımı	72

TABLÖLÄR LİSTESİ

Tablo 1. 1. Mali Tablo Denetimi.....	9
Tablo 1. 2 Uygunluk Denetimi	10
Tablo 1. 3. Faaliyet Denetimi.....	12
Tablo 1. 4. Faaliyet Denetimi Süreci	12

ÖZET

Firmalarda yapılan hileler firmaları finansal ve finansal olmayan şekilde etkilemektedir. Gerçekleştirilen hileler sonucunda firmalar büyük miktarda para yitirmekte ve itibar kaybı yaşamaktadır. Bu sebeple mali konular ile ilgili yapılan denetim faaliyetleri ve operasyonlara ilişkin kontrol süreçleri oldukça önem arz etmektedir.

Kontrol kavramını denetim kavramından ayıran en belirgin özellik kontrol faaliyetlerinin firma yönetimine bağlı bir şekilde devam etmesidir. Firmalar ekonomilerin en önemli ajanları olmaları dolayısıyla doğal olarak bunlarda meydana gelen değişim ve gelişmelerden en çok etkilenen birimler haline gelmişlerdir. Özellikle yaşanan büyük şirket skandalları firmalara karşı bir güvensizlik ortamı oluşturmuştur. Bu güvensizlik karşısında bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin düzenlemeler firma yönetimlerine farklı ve yeni düzenleme ve sorumluluklar getirmiştir.

Bu çalışmada da denetim ve iç kontrol süreçleri anlatıldıktan sonra hasılat, satın alma, muhasebe ve insan kaynakları döngüleri incelenmiştir. İlgili döngüler hakkında genel bilgiler verildikten sonra, döngü yaklaşımında belgelerin toplanması ve uygulanması konuları ele alınmıştır.

Anahtar sözcükler: Döngü, Bağımsız Denetim, İç Denetim, İç Kontrol, Döngü Yaklaşımı.

ABSTRACT

Fraud in companies affects the companies in both financial and non-financial ways. Fraud causes companies not only to lose large amounts of money, but also to lose reputation. Hence, audit activities regarding financial issues and control processes regarding operations are vital.

The most distinctive feature that separates the control from the audit is that the control activities executed depending on the company management. As companies are the most important agents of the economies, the economic changes affect the companies and especially the big companies falling into a difficult situation also affects the economy. Accordingly, as it has been experienced, large company scandals have created an environment of distrust towards companies. In the face of this insecurity, regulations on independent audit activities have brought different and new regulations and responsibilities to company management.

In this study, after the audit and internal control processes are explained, revenue, purchasing, accounting and human resources cycles are analyzed. After general information about the relevant cycles is introduced, the collecting of documents and application of cycle approach are discussed.

Keywords: Cycle, Independent Audit, Internal Audit, Internal Control, Cycle Approach.

GİRİŞ

Zaman içerisinde firmalarda yaşanan teknolojik gelişmeler ve organizasyon yapılarındaki farklılaşma nedeniyle firmaların kurumsal yapıları değişmiş ve iç kontrol sistemleri farklılaşmıştır. Bu kapsamda firmalar bilgi işlem dünyasındaki gelişmeleri mali durumlarına uyarlamışlardır. Böylece zaman içerisinde güçlü bir denetim sürecini oluşturmuşlardır.

Firmalarda denetim hatayı bulmak yerine hatanın ve hilenin meydana gelmesinden önce önleyici bir sistem üzerine kurgulanmalıdır. Hata ve hilelerin tamamen ortadan kaldırılması teknik olarak mümkün olmasa da en aza indirgenmesi için güçlü bir denetim süreci şarttır.

Bu çalışmada firmaların operasyonel süreçlerinde iç kontrole ilişkin yapılabilecek eylemler hakkında uygulama destekli bilgi sunulmuş, iç kontrol ve iç denetim departmanlarının önemi vurgulanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, denetim kavramı hakkında genel bilgiler sunulmuştur. Denetim kavramı, denetimin amaçları, denetimin özellikleri, denetim türleri ve bağımsız denetim alt başlıklarından oluşan bölümde kısaca firmaların gönüllü ya da kanuna dayalı olarak uyguladıkları denetim süreçlerine değinilmiştir. Çalışmanın bu bölümünde isteğe bağlı denetimler ile yasal denetimler hakkında bilgiler verilmiş, bağımsız denetim ayrı bir alt başlıkta değerlendirilmiştir.

İkinci bölümde ise iç kontrol süreci hakkında bilgilere değinilerek kamu ve özel sektör için ayrı ayrı iç kontrol süreçleri incelenmiş, farkları hakkında bilgiler sunulmuştur. Kuruluşlar büyüme evresini sürdürdükçe ve yapmış oldukları operasyonlar daha zor anlaşılır hale geldikçe iç kontrolün ve iç kontrol fonksiyonlarının önemi daha da artmıştır. Bu süreçlerin bir sonucu olarak etkin risk yönetimi ile birlikte yürütülen kontrol ve yönetim süreçlerinin gelişimi şirket hedeflerinin arasına girmiştir. Bu nedenle bu bölümde iç kontrolün unsurlarına da yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, firmanın uzun vadeli hedef ve faaliyetlerini etkin ve eksiksiz yürütmelerine destek olma görevine sahip iç denetim hakkında bilgiler sunulmuştur. İç denetim kavramına ek olarak iç denetimin önemi, amacı ve yetki ve sorumluluklarına değinilmiştir. Özellikle halka açık firmalarda zorunlu olan denetim komitesinin işlevi bu bölümde değerlendirilmiştir.

Şirketlerin güçlü bir iç kontrol sisteminin var olması hile ihtimallerini ortadan kaldırmaz sadece en aza indirgemeye yarar. Bu nedenle firmaların süreçleri için oldukça önemli olan faaliyet döngüsü yaklaşımı, satın alma ve ödeme faaliyetleri döngüsü, ücretler ve personel faaliyetleri döngüsü, stoklar ve maliyet faaliyetleri döngüsü ve nakit faaliyetlerinin denetimi çalışmanın dördüncü bölümünde yer verilmiştir. Bunlarla beraber, satış ve tahsilat faaliyetleri de incelenmiştir.

Beşinci bölüm ise bağımsız denetimde döngü yaklaşımının uygulanmasını kapsamaktadır. Bağımsız denetçi, döngü testlerine başladıktan sonra mesleki deneyimini kullanarak denetim hizmeti sunduğu şirkette iç kontrolünün ne kadar aktif yürütüldüğünü kontrol etmektedir. Bu bölümde döngü yaklaşımı uygulanırken toplanması gereken belgelere de değinilmiştir.

Döngü yaklaşımının uygulanmasında İstanbul'da konserve ve donmuş gıda sektöründe faaliyet gösteren kurgu bir firma ele alınmış ve satış ve tahsilat döngüsü, satın alma döngüsü, insan kaynakları departmanı ve muhasebe döngüsü uygulamalarına yer verilmiştir. Uygulama içim departmanlara sorularak yönelti olarak sürece gerçeklik kazandırılmaya çalışılmış ve böylelikle uygulama zenginleştirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM

Firmalar faaliyetlerine devam ettikleri süre boyunca çeşitli özel durum ve finansal tablo açıklamaları yaparak hem pay sahiplerini hem de menfaat sahiplerini bilgilendirirler.

Tüm bu özel durum ve finansal tablo açıklamalarının uygunluğu ve doğruluğu tartışılabilir. Bazı durumlarda bu bildirimlere dayanarak kişi ya da kurumlar bu bilginin doğruluğunu ve güvenilir olduğunu ayrı bir incelemeye gerek duymaksızın kabul edebilirler. Böyle bir durum gerçekleştiğinde açıklanmış olan özel durum açıklamalarının doğru ve güvenilir olduğu varsayımı direkt olarak subjektif bir yargıya dayanmaktadır. Çoğu durumda ise bu açıklamalar ve iddialardaki temel görüşlerin geçerli olması incelenmesi ve ayrı bir denetime tutulması gerekir.

Sermaye piyasalarının derinleşmesi ile birlikte daha çok firma hem özel sektör tahvilleri ile hem de pay senetleri ihracı ile sermaye piyasalarına entegre olmaktadır. Bu durumun yaratabileceği riskleri en aza indirmek için yapılması gereken ise elde edilen güvenilir bilgilerin etkin şekilde denetlenmesidir. Sonuç olarak amaçlara uygun şekilde karar verebilmek adına karar esnasında kullanılan verilerin güvenilir ve geçerli olması şart olup güvenilir olmayan bilgi ile yapılan işlemlerin hem topluma hem de karar alıcılara zararı olabilir.

1.1. DENETİM KAVRAMI

Bir firmada sürdürülen muhasebe eylemlerindeki kontrol ve inceleme işlemlerine “denetim” denilmektedir. Bu kavram İngilizcedeki karşılığı “audit” kelimesidir. Bu kavramın kökeni ise Latinceye dayanmakta olup anlamı işitmek/dinlemektir. Zira Bizans ve Mısır imparatorluklarında her firmada yapılan ödeme ve tahsilat işlemleri, bir denetçiye okunmakta ve bu denetçi okumaları dinleyerek yapılan işlemlerin uygun olup olmadığına dair görüş sunmaktaydı (Bozkurt, 1998, s.17).

Firmaların denetim ihtiyacı çok eski dönemlere kadar uzanmaktadır. Genel olarak bakıldığında ise toplumun denetim ihtiyacı bir arada yaşamaya başladıkları döneme kadar geri dayanmaktadır. Devletlerin bireyler üzerinde karar almasıyla birlikte denetim farklı bir boyuta erişmiştir (Bozkurt, 1998, s.17).

Firmaların açıkladığı bilgilerin yeterince doğru ve güvenilir olmaması nedeniyle denetleme eylemi oluşmuştur. Bu çerçevede denetimin bir zorunluluk olup ihtiyaç nedeniyle gelişmesi söz konusudur (Çıtır, 1987, s. 12).

Bir bütün olarak denetim; bir operasyonun sonuçlarının olabildiğince şeffaf olması için çaba sarf edip bunu gerçekleştirmek için standartlar üretilmesidir. Ayrıca bu esnada tespit edilen görüşler standartlarla kıyaslanmalıdır. Tüm bunların sonucunda yapılan eylemlerin programdan saptığı esnalarda düzeltme aksiyonlarının alınıp uygulanması durumu denetim olarak tanımlanabilir (Sanal, 2002, s. 4).

Akyel'e göre denetim yönetim sürecinin bir parçasıdır. Diğer bir ifade ile, denetim olmaksızın gerçekleştirilen yönetim süreçleri eksik kalmıştır. Firmalar için hayati öneme sahip olan denetim süreçlerinde bir eylemin gerçekleşip gerçekleşmediğine dair karar ancak denetimin tamamlanmasıyla gerçekleşir (Akyel ve Köse, 2010, s.16)

Günlük dilde benzer olarak kullanılan ancak farklı anlamlarda terimler aşağıda bulunmaktadır.

- Denetim,
- Kontrol,
- Teftiş,
- İnceleme,
- İzleme,
- Gözetim.

Kontrol, firmanın üst yöneticilerinin firmayı operasyonel olarak ileriye götürmek için gerekli olan bir yönetim sürecidir. Bu kontrol esnasında kontrolcüler firmanın hedeflerinin sürdürülebilirlik ekseninde gerçekleşmesine destek olmak için çaba sarf ederek firma üst yönetimine yol gösterirler (Korkmaz, 2007, s. 8).

Türk Dil Kurumu veri tabanına göre Arapça kökenli bir sözcük olan teftiş de denetim ile yakın anlamlıdır. Ancak bu kavram literatürde yasal, teknik ve bilimsel düzeyde yapılan denetleme için kullanılmaktadır. Bu anlamıyla “Teftiş” sözcüğü yönetmeliklerde veya resmi yerlerde kullanıldığından dolayı da zihinlerde denetimden daha güçlü bir olgu olarak yer almıştır (Yurtsever, 2009, s. 18).

İnceleme ise denetim sürecinde firmanın denetimden sorumlu kişilere verdiği evraklar ile firmadan bağımsız olarak tedarik edilen evrakların karşılaştırılarak tutarlılığı görmek amacıyla gerçekleştirilen bir eylemdir (Bozkurt, 1998, s.49).

Yukarıda bulunan açıklamalardan anlaşılacağı gibi, denetim, firmaların faaliyetlerinin daha önceden planlanmış kıstaslara uygunluğunun analiz edilerek elde edilen bilgilerin, bu bilgileri kullananlara raporlanması olarak belirtilebilir (Porter, 2003, s.3).

Denetim ile ilgili kaynaklarda denetim işlevinin bir süreç olduğunun altı çizilmektedir. Bu çerçevede denetimin statik olmayan bir operasyon olduğu gözükmemektedir. Bu faaliyetler için ihtiyaç olan bilgilerin toplanması gerekmektedir. Ardından bu bilgiler değerlendirilip işlenip kanıtlarla birlikte bir görüş oluşturulmaktadır. Bu çerçevede denetimin karar verme süreci için dinamik faaliyetler bütünü olduğu vurgulanabilir (Güredin, 2010, s.11)

Denetim sürecinin özünde firmanın iş fikri ve yaşamış olduğu olaylar ile ilgili iddiaların denetlenmesi gelmektedir. Bu çerçevede firmayı değerlendirmekten sorumlu uzman denetçi bir denetim sürecine başlamadan önce, firmanın kendisine firma ile ilgili faaliyetleri anlatan bir rapor ve mali tablolar sunması gerekmektedir (Güredin, 2000, s. 5).

Denetimi yapan kişi, firma tarafından daha önceden belirlenmiş anahtar performans göstergeleri ile birlikte elde ettiği bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığını araştırmakla yükümlüdür. Denetim uzmanları objektif şekilde kanıt toplayıp elde ettiği bu kanıtları tarafsız olarak değerlendirmek ile yükümlüdürler. Diğer bir ifade ile denetim işlevinden sorumlu uzmanlar faaliyetlerini sürdürmeleri esnasında herhangi bir ön yargıya sahip olmadan yerine getirmelidirler (Yılcı ve diğerleri, 2016, s.1-2).

Sonuç olarak yapılan bu denetim faaliyetlerinin bütününde bir adet rapor oluşmakta ve bu rapor ilgililerin dikkatine sunulmaktadır. 1940'li yıllarda denetim sadece muhasebe kayıtlarının kontrolü şeklindeydi. Özellikle 1940 yılında gerçekeşen McKesson & Robbins vakası sonrasında denetim sadece mali tabloların kontrolü değil aynı zamanda aktiflerin ve pasiflerin teyit edilmesi şeklinde genişlemiş olarak yeni bir boyut kazanmıştır (Clikeman, 2003, s.6).

Gerçekeştirilen denetim çalışmalarının belli bir amacı ve bu amaca yönelik özellikleri bulunmaktadır. Bu kapsamda üretilen raporlar kullanıcıların taleplerine göre değişmekle birlikte bir bütün olarak firmanın finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu hakkında fikir vermeye yarar.

1.2. DENETİMİN ÖZELLİKLERİ

Denetim statik olmayan bir süreçtir ve bunun sonunda bir rapor ortaya konmaktadır. Bu süreç esnasında toplanan tüm bilgi ve evraklar arşivlenip saklanmalıdır. Bu çalışmalar birbirini takip eden bir sürecin parçasıdır (Güredin, 2000, s.6).

Bu çerçevede finansal tabloların denetimine ek olarak bazı unsurları da ortaya koymaktadır. Bu özellikler kısaca aşağıda sıralanmıştır.

- Denetim ekonomik konuları kapsar:

Ekonomik konuları kapsaması bakımından denetim, denetimin nedenini oluşturan iktisadi koşullar ve operasyonlara yönelik bilgiler arasındaki

neden sonuç ilişkisi ile firmanın bilgileri ve muhasebe sürecini sağlar. (Kepekçi, 2000, s.1).

Denetim sürecinin en önemli aşamalarının başında bu denetimin yapılma nedeninin ve gereksinimlerinin net bir şekilde tespit edilmesi gelmektedir. (Bozkurt, 2000, s.23).

Denetim genellikle bir hesap dönemini kapsamaktadır. Ancak günümüzdeki mevcut uygulamalara baktığımızda, aylık, üç aylık ya da altı aylık dönemlerde denetim gerçekleştiğine şahit olunmaktadır. Buna ek olarak birden fazla hesap dönemini kapsayan denetimler de gerçekleşmektedir (Akgül, 2000, s.1).

- Denetimin kıstasları belirli olmalıdır:

Bu kıstaslar çerçevesinde saptanmış olan anahtar performans kriterleri kapsamında uzman denetçi bu bilgiyi değerlendirip karar vermelidir.

Örneğin denetçi vergi ile ilgili süreçlerin denetimini yapıyorsa, kıyas, Vergi Usul Kanunu'ndaki ilgili maddeler olacaktır (Akgül, 2000, s.2). Buna ek olarak, firmaların yönetmelikleri, sirküleri ve bunların uygulanması denetimin odaklandığı noktalar olabilir.

- Denetimin değerlendirme süreci net olmalıdır:

Denetimin hedefine varılabilmesi adına, denetim esnasında elde edilen tüm bilgi ve belgeler birer kanıt niteliğinde olduğundan saklanmalıdır. (Kepekçi, 2000, s.1). Yapılması gereken bir diğer eylem ise uzman denetçilerin uygun ve ikna edici miktarda ve destekleyici şekilde kanıt toplamalarıdır. Gürbüz'e göre bu husus denetim sürecinin en önemli ve kritik durumunu belirlemektedir (Gürbüz, 1995, s.6).

- Denetim raporu düzenlenmek zorundadır:

Denetim işi ile ilgilenen uzman kişi bu çalışmalar sonucunda varmış olduğu sonucu derinlikli bir şekilde hazırlayıp sunacağı bir raporla firmanın konu ile ilgili çalışanlarına ve yöneticilerine sunar (Bozkurt, 2000, s.25).

Çoğunlukla kalıcı olarak arşivlenmesi adına bu çalışmalar yazılı olarak tercih edilmektedir. Bu raporlar, gerçekleştirilen denetimin amacına ve bu raporu okuyarak fayda edinecek kişilerin özelliklerine göre değişik şekillerde olabilmektedir (Bozkurt, 2000, s.25).

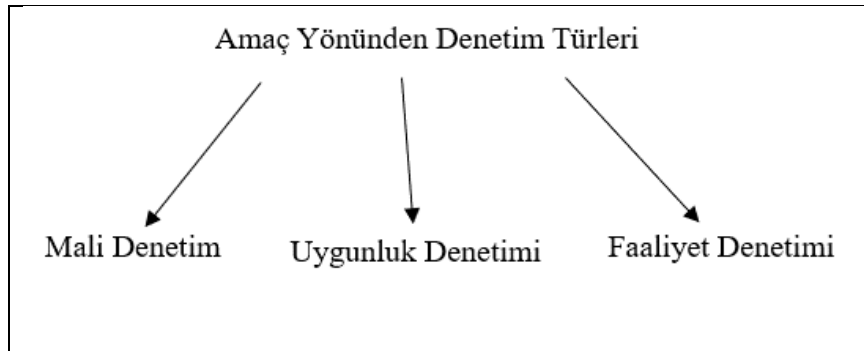
Yukarıda sayılan özellikler denetimin barındırması gerekenlerden sadece en önemlileri olup detaylandırılabilir. Örneğin denetimin standart sağlaması bunlardan biridir. Özellikle para ve sermaye piyasalarının derinleştiği ve yatırımcıların yerel ve uluslararası olmak üzere geniş kitlelere eriştiği ülkeler dikkate alındığında standart bir denetime uyulmak zorunluluğu vardır (Deloitte, 2011, s.4).

Denetim sürecinde uzman geçmişe yönelik hatalı işlemleri ortaya çıkararak bir manada geleceğe yönelik olarak alınması gereken önlemleri de ortaya koymaktadır. Bu nedenle denetim hizmeti firmanın geleceğe yönelik bir sigortası olarak düşünülebilir.

1.3. AMAÇ YÖNÜNDEN DENETİM TÜRLERİ

Denetim ile elde edilmek istenen amaca göre denetim türleri, finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üçe ayrılmaktadır. (Kavut vd., 2009, s.35)

Şekil 1. 1. Amaç Yönünden Denetim Türleri



Kaynak: Kavut vd., 2009, s.35

1.3.1. Mali Tablo Denetimi

Para ve Sermaye Piyasalarının derinleşmeye başlamasıyla mali tabloların denetimi nispeten daha önemli hale gelmiştir. Mali tabloların denetiminin önem arz etmesinin diğer bir nedeni ise yabancı yatırımcılardan gelen bu yöndeki talep olmuştur. Örneğin Türkiye’de mali tabloların denetime tabi tutulmasındaki talep ilk olarak yerli yatırımcılardan değil, yabancı yatırımcılardan gelmiştir (Tuncer, 1985, s.19).

Tablo 1. 1. Mali Tablo Denetimi

Denetim Amacı	Mali Tabloların doğru ve dürüst bir şekilde sunulması
Denetimin Kapsamı	Mali tablolar
Denetimin Kriterleri	Genel kabul görmüş muhasebe kurallarına uyum

Kaynak: Ümit Ataman ve diğerleri, 2000, s.18

Mali tabloların denetim süreci, bağımsız denetçiler tarafından mali tabloların doğru ve dürüst bir şekilde denetlenmesi amacını taşır. Bağımsız denetimin kapsamı ise firmanın ürettiği olduğu, bilanço, öz kaynak değişim tablosu, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve ekleridir. Firma dışında bulunan bağımsız denetçiler firmaların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kapsamında firmayı denetlemekle yükümlüdürler (Kepekçi, 2000, s.1).

Bağımsız denetçiler firmaların denetimlerini gerçekleştirdikleri esnada farklı grupların farklı ihtiyaçlarını dikkate alırlar. Diğer bir ifade ile gerçekleştirilen denetim firmaya kredi veren bankaların ihtiyaçlarını karşıladığı kadar, firmaya ortak olan yatırımcıların da ihtiyaçlarını karşılamalıdır. Bunlara ek olarak bu denetim resmi kurumların da taleplerini karşılamalıdır (Güredin, 2000, s.14).

Ancak her farklı grup için ayrı bir denetim yapılamayacağı açıktır. Mali tabloların denetimindeki amaç genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyum olup bu ilkelere giden alt amaçlar aşağıda sıralanmıştır (Çaldağ, 2002, s.27):

- Mali tabloların aktif-pasif, kâr-zarar kalemlerinin doğru ve dürüst olarak gösterilmesini sağlamak,
- Mali tabloların tutarlılık ilkesine uygun şekilde sunulmasını sağlamak,
- Mali tabloların tam açıklama ilkesine uygun şekilde sunulmasını sağlamak
- Mali tabloların güvenilirlik ilkesine uygun şekilde sunulmasını sağlamak
- Mali tabloların bir önceki dönemlerle karşılaştırılabilir olmasını sağlamak
- Mali tabloların hazırlanmasında meydana gelebilecek hilelerin ve hataların önlenmesi için çaba sarf etmek.

1.3.2. Uygunluk Denetimi (İç Denetim)

Uygunluk denetiminde firmanın faaliyetleri ile ilgili belirlemiş olduğu sirkülere, yönetmeliklere, ana sözleşme ya da yönetim kurulu kararlarına uygunluğu tespit edilmeye çalışılmaktadır (Gül H. Yılmaz ve diğerleri, 2004, s.22). Örneğin yönetim kurulu tarafından saptanmış kurallara uyulup uyulmadığı veya ödenen ücretlerin Sosyal Güvenlik Kurumu kanunlarına uyup uymadığı denetlenebilir (Güredin, 2000, s.14).

Tablo 1. 2 Uygunluk Denetimi

Denetim Amacı	Firma tarafından sunulmuş kriterlere uyum derecelendirmesinin gerçekleştirilmesidir
Denetimin Kapsamı	Firmanın tüm faaliyetlerini kapsayabilir
Denetimin Kriterleri	Firmanın uymakla yükümlü olduğu genel kriterler

Kaynak: Gül H. Yılmaz ve diğerleri, 2004

Mali tablo denetimi bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilirken uygunluk denetimi firma içinde bulunan denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu denetim sonucunda ulaşılan sonuçlar nispeten daha dar bir kitleye sunulur. Daha açık bir ifade ile burada elde edilen sonuçlar içsel bilgi niteliğinde olup sadece

firmada bulunan yetkili kişiler ve yönetim kuruluna raporlanır. Uygunluk denetimi iç denetimin bir parçası olarak düşünülebilir. Burada işletme faaliyetlerinin işletme kurallarına uygun işlemesi firma çalışanlarının yükümlülüğündedir. Bunları denetleme yükümlülüğü ise iç denetim departmanına verilmektedir. Özellikle iç denetimin firmadaki etkinliğini ölçme amacı oldukça önemli bir yönetim hedefi olarak düşünülebilir. (Güredin, 2000, s.14).

Uygunluk denetimindeki amaç firma tarafından sunulmuş kriterlere uyum derecelendirmesinin gerçekleştirilmesi olup bu ilkelere giderken etkinliğin artırılması için gerekenler aşağıda sıralanmıştır (Güredin, 2000, s. 14).

- Denetçinin denetim konularında mesleki olarak istekli ve yetenekli olması,
- Firmanın iyi bir doküman arşivlemesine sahip olması,
- Uygunluk denetimi sonuçlarının sunulmasının takvim ile kesinleşmiş bir şekilde kurallı olması gerekir.

1.3.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, uygunluk ya da iç denetimin doğal bir parçasıdır. Ancak faaliyetlerin denetiminin daha geniş bir görevi bulunmaktadır. Özellikle 1980'li yıllar sonrası firmaların yönetim ve organizasyon yapılarının büyümesi faaliyet denetimlerine olan önemi artmıştır. (Güredin, 2000, s.15).

Faaliyet denetimi, firmaların operasyonlarının verimliliklerini, kaynaklarının etkin kullanılıp kullanılmadığını ölçer. Bunun yanı sıra firma politikalarının ve hedeflerinin yerine getirilmesini değerlendiren bir rapor hazırlanır. Bu raporun sonuçlarıyla birlikte bu duruma ilişkin önerilerde de bulunma görevi faaliyet denetiminin görevlerindedir (Akgül, 2000, s.9).

Tablo 1. 3. Faaliyet Denetimi

Denetim Amacı	İşletmenin başarısını değerlendirmek, gelişme alanlarını belirlemek ve öneriler geliştirmek
Denetimin Kapsamı	Firmanın tüm faaliyetlerini kapsayabilir
Denetimin Kriterleri	Firmanın belirlediği mali verimlilik gibi öznel kriterler

Kaynak: Kavut vd., 2009, s.40

Faaliyet denetimi genel olarak her türlü denetçi tarafından yapılabilmesine karşın, günümüzde genellikle iç denetçiler ya da kamu denetçileri tarafından yapılmaktadır. Ayrıca Güredin (2000)'e göre faaliyet denetimi mali tabloların denetimine göre daha zordur. Bunun başlıca nedeni ise kriterlerin nispeten sübjektif olarak belirlenmiş olmasıdır (Güredin, 2000, s.16).

Firmaların, mali işler, idari işler, satış, satın alma, dış ticaret, üretim, bilgi teknolojileri, personel departmanlarının, firmanın faaliyetlerine ne şekilde uygun davrandıklarına yönelik inceleme, faaliyet denetiminin görev alanına girmektedir. (Kavut vd., 2009, s.40)

Tablo 1. 4. Faaliyet Denetimi Süreci

Denetime tabi tutulacak faaliyetin netleşmesi
Geniş bir ön hazırlık
Geniş bir ön araştırma
Denetime tabi tutulacak faaliyetin programının belirlenmesi
Denetime tabi soruşturma ve analiz
Denetimde elde edilen bilgiler ile öneri sunulması
Rapor oluşturulması

Kaynak: Doğan ve Tanç, 2008, s.143.

Uzay'a göre faaliyet denetiminin hedefi; firmanın operasyonel sonuçlarının daha da iyileştirilmesi adına yeni yöntem bulup bunları yönetim kurulu ve üst yönetime sunarak firmaya katma değer sunmaktır. Bu çerçevede faaliyet denetimini yerine getiren uzman oldukça geniş bir bakış açısına sahip olması firma adına faydalıdır (Uzay, 2007, s.3).

Sonuç olarak faaliyet denetimi firmanın faaliyetlerinin olması gereken ile karşılaştırılacağı bir süreç olmasından kaynaklı olarak öznedir. Diğer bir ifade firmanın belirlediği mali verimlilik gibi öznel kriterlerin denetimindeki önemli nokta denetçinin öneri ve tavsiye sunması ile ilgilidir. Bu nedenle faaliyetlerin denetimi, alışılmış denetim süreçlerinden farklı olarak bir kurumsal yönetim ya da yönetimin danışmanlığı şeklinde de değerlendirilmektedir (Güredin, 2000, s.16).

1.4. DENETİM TÜRLERİ

Çalışmada değerlendirilecek olan amaç ve konusuna göre denetimin türleri aşağıda sıralanmıştır:

- Mali Tabloların Denetimi
- Özel Amaçlı Denetim
- Yasal Denetim
- İsteğe Bağlı Denetim
- İç Denetim
- Dış Denetim
- Kamu Denetimi

1.4.1. Mali Tablo Denetimi

Yukarıda da değinildiği üzere para ve sermaye piyasalarının gelişmesiyle birlikte mali tabloların finansal yönden denetime tabi tutulması oldukça önem arz eden hale gelmiştir. Para ve sermaye piyasalarında gerçekleştirilen bağımsız denetim hakkında farklı bir alt başlıkta derinlikli olarak değerlendirilecektir.

Mali tabloların denetimi denetim türlerinin en önemlisi olup ilk akla gelen denetim türüdür. Bu denetim türünde firmanın tüm muhasebe sistemi denetlenir. Bu doğrultuda mali tabloların ve sundukları bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığı araştırılır. Ayrıca bu bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine aykırı

olup olmadığına dair bir görüş de mali tabloların denetiminde gerçekleşmektedir. (Gürbüz, 1995, s.22).

Bilanço ve gelir tablosunun içeriği hakkında doğru ve dürüst bir sonuca erişebilmek için firma dışından gelen denetçi, bilanço ve gelir tablolarının alt detaylarını bölerek ekip üyelerine dağıtarak iş bölümü yapılmasını sağlayabilir. Bununla birlikte firma dışından gelen denetçi bilanço ve gelir tablosunun alt detaylarını mühim hata bulunup bulunmadığını araştırmakla yükümlüdür (Kepekçi, 2000, s.43).

1.4.2. Özel Amaçlı Denetim

Özel amaçlı denetim, üst yönetimin ya da pay sahiplerinin talepleri çerçevesinde yapılan denetimlerdir. Bu denetimler belirli durumlarda ilgili karar vericilere detaylı içerik üretmek ve tavsiyelerde bulunmak amacıyla kurum ya da firmanın bilgilerinin, mali tablolarının ve bunların dayandığı belgelerin incelenmesi şeklinde gerçekleştirilen denetimlerdir (Aksoy, 2006, S.67).

Önce'nin tanımına göre genel amaçlı mali tablolar, daha belirgin bir bilgi isteğini karşılamak adına özel olarak hazırlanmış çalışmaları isteme durumu bulunmayan tarafların isteklerini karşılamak için üretilmiş mali tablolardır. Özel amaçlı mali tablolar ise, daha derinlikli detay içerik sunmak adına talep edilmesi halinde sunulan mali bilgilerdir (Önce, 2013, s.4).

Özel amaçlı denetimin mali tablo denetiminden farkını bağımsız bir denetim firması, özel amaçlı denetimde raporun kullanıcılara özel olarak sunulması ve kullanıcıların taleplerine yönelik yapılması şeklinde açıklamıştır (BDO, t.y, par.2)

Firmanın yönetim kurulu tarafından özel konularda istenen görüş ve içerikleri sağlamak için yapılan bu özel denetimlerde incelemelerin konusu dar olabileceği gibi genişletilmesi de mümkündür. Bu tür çalışmalara örnek olabilecek bazı denetim içerikleri aşağıda sunulmuştur (Haftacı, 2011, s.10):

- Firmayı satın almadan önce yapılan özel denetimler,

- Firma ile satın alma ya da birleşme işlemleri öncesinde yapılan özel denetimler,
- Kurumsal finansman sunan özel kuruluşların talebi çerçevesinde yapılan özel denetimler,
- Para ve sermaye piyasalarından fon sağlamak amacıyla yapılan özel denetimler,
- Firmada gerçekleştirilen bir hilenin incelenmesi için yapılan özel denetimler,
- Kamunun gerçekleştirmiş olduğu işlemler için yapılan özel denetimler,
- Kamunun ihaleleri için ya da daha belirgin işlemleri için yapmış olduğu denetimler,
- Bir dava nedeniyle oluşan talep çerçevesinde yapılan özel denetimler.

1.4.3. Yasal Denetim

Yetkilerini ve görevlerini kanunlardan alan denetime yasal denetim denilmektedir. Bu kapsamda, yasaların verdiği güç ile devletin ihtiyaçlarını gidermek adına görev almış uzmanların yaptığı denetimler olan bu tür denetimlerde, kamu tarafından gerçekleştirilen, mali tabloların uygunluk ve etkinlik denetimlerini ifade eden kamunun bir işlevidir (Akgül, 2000, s.3).

Türkiye’de ise yasal denetim, devletin sahip olduğu kuruluşlar ya da kurumlar ile özel sektör firmalarının, devlet tarafından istihdam edilmiş uzmanlar aracılığıyla denetletirmesi yoluyla gerçekleşmektedir. Yasal denetim bu doğrultuda denetlenen kurum veya firmaların kamuya hesap verme zorunluluğunu yerine getirmesini sağlayan önemli bir araçtır (Yörüker, 2004, s.16). Türkiye’de kamu adına denetim yapan kuruluşların bazıları aşağıda sunulmuştur:

- Sayıştay Başkanlığı,
- Yüksek Denetleme Kurumu
- Maliye Bakanlığı
 - Vergi Müfettişleri,
 - Vergi Denetmenleri,
 - Gelirler Kontrolörleri.
- Sosyal Güvenlik Kurumu,
- Çalışma Bakanlığı.

1.4.4. İsteğe Bağlı Denetim

İsteğe bağlı denetim, halka açık olmayan ya da firmanın kanuna dayalı bir mecburiyeti bulunmamasına karşın, firmayla ilgili oluşabilecek belirsizlikleri azaltmak adına firmanın yaptırmış olduğu denetim çalışmalarınıdır. Bu denetim çalışmaları genel olarak gönüllülük esasına dayalı olarak yapılmaktadır (Akgül, 2000, s.11).

İsteğe bağlı denetim, menfaat sahiplerinin talebi ile belirli konulara ilişkin olarak yapılabilir (Urkan, 2016, s.67). Örneğin dükkân sahibi ile kiracı arasındaki kira kontratının hasılat bazlı olduğu düşünüldüğünde, sözleşmelerinde belirtilen sürelerde kiracının beyanda bulunduğu hasılatın teyit edilmesine dair araştırma yapılarak isteğe bağlı bir denetim yapılabilir; veya bir işletmeye kredi sağlayacak olan bir banka da kendi isteği üzerine o işletme için bağımsız bir denetim yaptırabilir (Urkan, 2016, s.67).

Bu denetimler genel olarak firmaların talebiyle yapıldığından, firmaların saygınlığına olumlu etki yapmaktadır.

1.4.5. İç Denetim

İç denetim, firma içinde kurulan ve firmanın uymakla yükümlü olduğu kurallara uyulup uyulmadığını inceleyen doğrudan yönetim kuruluna bağlı bir değerlendirme fonksiyonudur (Uzay, 1999, s.37). Böylelikle işletme varlıklarının tüm zararlara karşı korunup korunmadığı ortaya koyulabilmektedir (Akarkarasu, 2000, s.8)

Denetim faaliyeti sonucunda elde edilen bilgiler yönetime rapor olarak sunulur ve böylelikle işletmede varsa eğer hata ve yolsuzlukların tespiti ile önlenmesi gerçekleşir (Aslan, 2010, s.71). Bu çerçevede iç denetimin, firma hedeflerinin yerine getirilmesine ve yöneticilere kritik kararlarda yön göstermesine katkı sağladığı söylenebilir.

İç denetçiler çalışmalarıyla ve elde ettikleri kritik bilgilerle yönetimi beslerler. İç denetçiler denetim elemanında olması gereken hemen hemen tüm özellikleri taşımaktadırlar. Firmanın bünyesinde sürekli istihdam edilerek bu görevlerini sürdüren bu uzmanlar firmayı hem çok iyi tanımakta, hem de firmanın üst yönetimi için gerekli insan kaynağı olmaktadır (Bozkurt, 1998, s 32). İç denetim hakkında detaylı bilgi çalışmanın üçüncü alt başlığında sunulacaktır.

1.4.6. Dış Denetim

Dış denetim firmanın mali ve idari yönden şirket dışından denetçiler tarafından denetlenme sürecidir (İnan, 1997, s.46). Dış denetim, mali tabloların denetlenmesi şeklinde olabileceği gibi uygunluk denetimi ve faaliyet denetimleri şeklinde de olabilir (Gürbüz, 1995, s. 16).

Firmaların mali tablo denetimi çerçevesinde gerçekleştirilen faaliyet denetimi konuları mali dış denetimin bir parçası olabilir. Ancak uygunluk ya da firmaların bütçeleriyle ilgili gerçekleştirilen verimlilik denetimleri mali tablo dışı denetim olarak değerlendirilebilir (Gürbüz, 1995, s. 23).

Son yıllarda, yatırımcılar çevresel, sürdürülebilirlik ve yönetim uygulamaları yoluyla şirketlerin itibarlarına değer vermeye başlamıştır. Çevresel, sürdürülebilirlik ve yönetim riski iş süreçlerini ve kontrollerini etkileyebilir ve finansal riski artırabilir ve bir firmanın hayatta kalmasını tehdit edebilir. Bu nedenle dış denetim sadece mali yönden değil aynı zamanda firmanın mali olmayan yönünden de yapılmalıdır (Yeşilçelebi, 2020, s.234).

Türk Ticaret Kanunu ile firmalarda firmaların azınlık ortakları da özel denetçi talep edebilmektedir. Kanun, özel araştırmalar için özel denetçilere görev yüklemiştir. Firmanın mali tablolarını denetleyen kişi ile firmanın hakim pay sahipleri arasındaki ilişki nedeniyle Türk Ticaret Kanunu azınlık pay sahiplerine böyle bir hak sunmuştur. Bunlara ek olarak finansal tablolarının bağımsız dış denetimi sonucunda bağımsız dış denetimi gerçekleştiren kuruluşun sınırlı olumlu görüş veya görüş bildirmekten kaçınma gibi bir sonuç ile rapor üretmesi durumunda diğer ortakların özel denetim talep etme hakkı bulunmaktadır. Bu denetim özel bir dış denetim türü olup halka açık anonim ortaklıklarında da kullanılmaya başlanmış olması yatırım ortamına katkı sağlayan bir gelişmedir (Arslan, 2011, s.88).

1.4.7. Kamu Denetimi

Kamuya ait kurumların yapmış olduğu denetim çalışmalarında hedef; çoğunlukla kanun, tüzük ve yönetmeliklerle net bir şekilde belirlenmiş standartlara uygunluğun denetlenmesidir. Kamu denetimi kamu kuruluşlarının devlet memurları aracılığıyla gerçekleştirmiş oldukları denetim şeklinde tanımlanabilir (Aksoy, 2006, s.61).

Kamunun Mevzuattan almış olduğu yetkileri kullanarak gerçekleştirmiş olduğu çalışmalar olarak kamu denetimi mali tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimleridir (Ergin, 2006, s.14)

Örneğin Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, benzin satan istasyonların bu işleri yapmaya yetkili olup olmadıklarını kontrol eder. Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu ise satılan ürünlerin yürürlükteki mevzuata uygunluğunu

kontrol eder. Diğer bir ifade ile kamu denetimi firmaları mali yönde kontrol etmeye ek olarak mali olmayan ruhsat ve benzeri lisansların varlığını da denetlemektedir.

1.5. BAğIMSIZ DENETİM

nceki bölümlerde anlatılan bağımsız (dış) denetim bu bölümde daha ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

Firmaların sunmuş olduğu mali tablolar ve tabloların dipnotları, firma ile ilgili denetimin gerçekleştirildiği tarihteki resmi çıkarmakta olup, firmaya ilişkin ana bilgi kaynağı olarak görülmektedir. Para ve sermaye piyasalarının gelişmesine ek olarak yerli ve yabancı yatırımcıların etkin, doğru ve dürüst bilgi ihtiyacı bağımsız denetimin gelişmesine neden olmuştur (Selimoğlu vd., 2011, s.2).

Türkiye’de firmaların üretmiş olduğu mali tabloların denetim sürecinin ilk gerçekleştirildiği dönem 1987 yılı olup, denetime önce bankalar ile başlanmıştır. Bu tarihte bankalara bağımsız dış denetim zorunluluğu getirilmiştir. 1987 yılının Aralık ayında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası bağımsız denetime ilişkin kuralları belirleyen tebliği yayımlamıştır. Bu bağımsız denetim tebliği ile birlikte bankaların denetimi zorunlu hale gelmiştir. Ardından da bu denetim sürecine Sermaye Piyasası Kurulu’na bağlı payların denetimi gelmiştir (Dönmez ve Ersoy, 2006, s.73).

Sermaye piyasalarında firmaların üretmiş olduğu mali tabloların denetim süreci ise yine 1987 yılındaki 19.663 sayılı resmi gazete ile yürürlüğe girmiştir (Yürütme ve İdare Bölümü, Yönetmelikler, 1987). Bu kanun ilerleyen dönemlerde Sermaye Piyasası Kurulu tarafından üretilen ve yürürlüğe giren ilke ve tebliğler ile uygulanmıştır. 1996 yılında ise bu kanun güncellenmiştir (Yürütme ve İdare Bölümü, Yönetmelikler, 1996).

Türkiye Avrupa Birliği yeliğine aday ülke kapsamında 2005 yılının başı itibariyle Sermaye Piyasası Kurulu’na tabi firmaların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun biçimde raporlama hazırlamasına başlamıştır. Bu çerçevede

2005 yılının başı itibariyle, başta Avrupa Birliği'ne üye olan ülkeler olmak üzere birçok ülkede firmalar, muhasebe sistemlerini Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun bir şekilde entegre etmiş ve standartları kullanmaya başlamıştır. Bu çerçevede zaman içerisinde Resmi Gazete'de yayımlanan tebliğler ile Seri:X, No:28 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliği yürürlüğe girmiştir. Sonuç olarak günümüzde Sermaye piyasası mevzuatı kapsamında sürdürülecek bağımsız denetim işlemleri, 6362 sayılı güncel kanunun on dördüncü ve otuz altıncı maddeleri çerçevesinde, Türkiye Denetim Standartları kapsamında gerçekleştirilmektedir.

Özetle Türkiye'nin bağımsız denetim ilke ve kurallarına yönelik gerçekleşen önemli mihenk taşları aşağıda sıralanmıştır:

- 1987: Bankalar ve sermaye piyasası kurumları için bağımsız denetim zorunluluğu
- 1989: Muhasebecilik mesleğine dair kanunun oluşturulması
- 2002: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulması
- 2006: Sermaye Piyasası Kurulu tarafından uluslararası kurallara uygun olarak uluslararası finansal raporlama standartlarının yayınlanması

Denetim, doğruluk, akılcılık ve uygunluk değerlendirmesi olduğundan, denetim işlemlerinin kendisinin de kaliteli ve güvenilir olduğuna dair sorgulama yapılması bir zorunluluktur. Bu kapsamda bu faaliyetlerin de önceden netleşmiş kriterlere göre uygunluğuna bakılır. Amerika Birleşik Devletleri'nde denetim görevi ile ilgili olarak American Institute of Certified Public Accountants görevlidir. Amerikan Serbest Muhasebeciler Kurumu olarak tercüme edilen bu kurum tarafından 1947 yılında küresel olarak kabul edilen standartlar yayınlanmıştır. Bu standartlara genel kabul görmüş denetim standartları denmektedir (Kardeş, 1996, s.10). IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) tarafından yayınlanan bu standartlar aşağıda özetlenmiştir (IFAC, 2013):

- Genel Standartlar
 - Mesleki yeterlilik ve eğitim
 - Bağımsızlık ve özne davranma
 - Mesleki özen ve titizlik
- Çalışma Alanı Standartları
 - Planlama ve gözetim yapılması
 - İç kontrol sisteminin ve denetimin incelenmesi
 - Yeterli kanıt toplama
 - Çalışma kağıtlarının hazırlanması
- Raporlama Standartları
 - Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk
 - Muhasebe ilkelerinde tutarlılık
 - Tam açıklama ilkesine uyum
 - Görüş bildirme

Sermaye piyasalarında bağımsız denetim çalışmaları yürütmek isteyen kurum ve kuruluşların sağlanması gereken şartlar “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” ile belirlenmiştir (SPK, 2006). Aynı tebliğ ile bu kuruluşlarda hissedar olarak pay sahibi olacak ya da istihdam edilerek görev alacakların sağlanması gereken şartlar belirtilmiştir.

Ülkemiz sermaye piyasalarında bağımsız dış denetim işlemlerini gerçekleştiren yetkili firmalar hem yabancı hem de yerli olabilmektedir. Küresel olarak bakıldığında beş adet firma en çok bilinen bağımsız denetim şirketleridir.

- PricewaterhouseCoopers
- KPMG

- Deloitte
- Ernst & Young
- BDO International

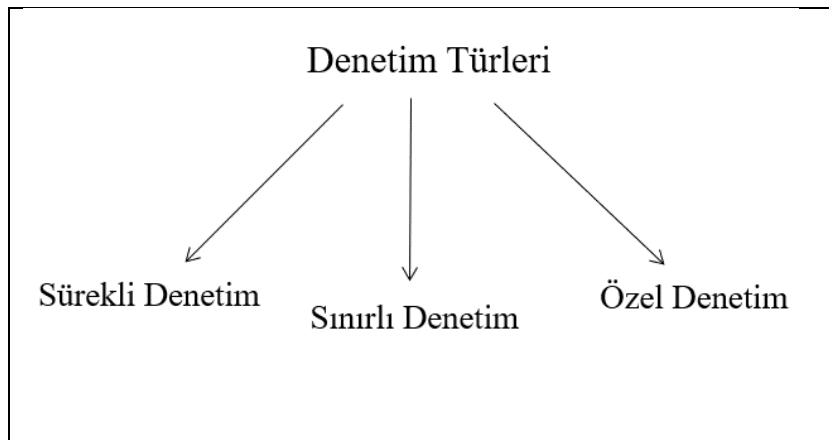
Yukarıda bulunan yabancı firmalar çoğunluk pazar payına sahip olup genellikle denetim faaliyetlerinin yanında aşağıdaki faaliyetleri de müşterilerine sunmaktadırlar.

- Vergi
- Danışmanlık
- Muhasebe

Ülkemizde vergi işlemleri küresel uygulamaların aksine bağımsız denetim firmalarının görevleri arasındadır. Amerika Birleşik Devletleri ve Avrupa ülkelerinde vergi bilincinin gelişmesi nedeniyle vergi incelemelerindeki problemler ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkelere göre daha azdır. Bu nedenle bağımsız denetim firmaları vergi departmanlarında istihdam ettikleri yeminli mali müşavirler ile kurum ve firmalara tam tasdik hizmetleri de sunmaktadırlar.

Bağımsız denetim firmaları aşağıdaki şekilde de sunulduğu üzere üç tür denetim gerçekleştirmektedirler.

Şekil 1. 2. Denetim Türleri



Kaynak: SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22, 2006

Sürekli denetim ilgili kanun ve tebliğlerle belirlenmiş ve firmanın tebliğde belirlenen kriterlere göre her yıl yapılan denetimi ifade eder. Halka açık anonim ortaklıklarda gerçekleştirilmesi gereken bağımsız denetim sürekli denetim kapsamındadır (SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22, 2006).

Halka açık anonim ortaklıklarda gerçekleştirilen sürekli denetime ek olarak sınırlı denetimler de gerçekleştirilmektedir. Bu denetim ara dönem olarak nitelendirilmekte olup daha çok yıl sonu denetimlerine yönelik bilgi toplama ya da analitik inceleme yöntemleri ile sürekli denetime destek olacak şekilde gerçekleşir. Halka açık anonim ortaklıklarda her çeyrek sınırlı denetimden geçmelidirler. Bu kavramlardan da fark edileceği üzere sınırlı denetim, sürekli denetimin bir parçası olup farklı bir anlaşma içermeden sürdürülmektedir (SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22, 2006).

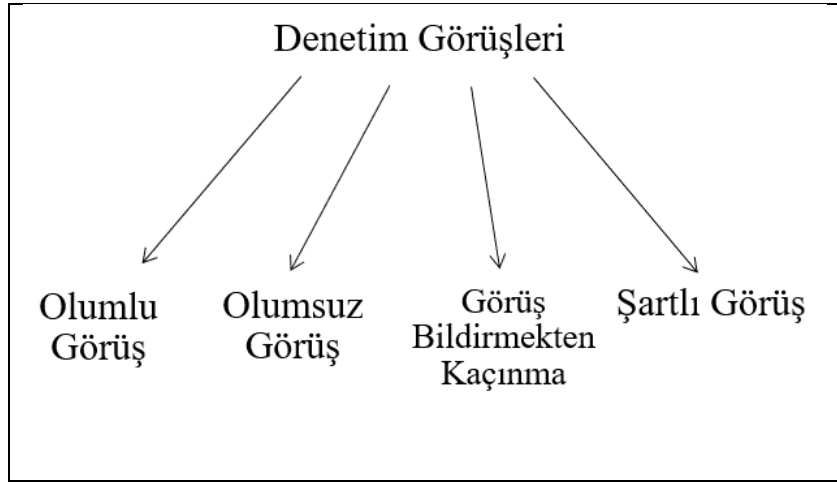
Sınırlı denetime tabi kuruluşlar aşağıda kısaca sunulmuştur. (SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22, 2006).

- Yatırım kuruluşları,
- Kolektif yatırım kurumları,
- İpotek finansmanı kurumları,
- Halka açık anonim ortaklıklar.

Özel denetim ise bir konu ile ilgili olarak gerçekleşen denetimlerdir. Sermaye Piyasası Kurulu'nun halka arz ya da tahvil ihracı esnasında gerçekleştirilen denetimleri buna örnek olarak sunulabilir. Buna ek olarak firmaların bölünmesi, birleşmesi ya da devir olması gibi durumlarda da finansal tabloların bağımsız denetim firmaları aracılığıyla özel denetime tabi tutulması gerekmektedir (SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22, 2006).

Bağımsız denetim firmaları çalışmalarını sonucunda denetimlerini gerçekleştirdiği halka açık anonim ortaklıklara ya da sermaye piyasası kurumlarına görüş bildirmek zorundadırlar. Bu kapsamda bağımsız denetim firmaları şekil 1.3.'te bulunan bağımsız denetim görüşlerini sunarlar.

Şekil 1. 3. Denetim Görüşleri



Kaynak: SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22, 2006

Sermaye piyasası mevzuatı kapsamında gerçekleştirilen bağımsız denetim çalışmaları sonucunda çoğunlukla olumlu görüş verildiği görülmüştür. Denetim firmasının temsilcisi, firmanın mali tabloları ve ekleri hakkında uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları uyarınca herhangi aykırılık tespit etmediği ve gerçeği doğru ve dürüst şekilde sunduklarını düşündüğünde bağımsız denetim raporuna olumlu görüş bildirir.

Sermaye piyasası mevzuatı kapsamında gerçekleştirilen bağımsız denetim çalışmaları sonucunda seyrek de olsa olumsuz görüş verildiği görülmektedir. Sermaye piyasası mevzuatı kapsamında denetim gerçekleştirmekle yükümlü olan denetçi, hataların bir başına ya da birden fazla olmak üzere mali tabloları etkilediğini düşündüğünde bağımsız denetim raporuna olumsuz görüş sunar (SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22, 2006).

Sermaye piyasası mevzuatı kapsamında denetim gerçekleştirmekle yükümlü olan denetçi, yaptığı çalışmalar sonucunda genel kabul görmüş muhasebe denetimi ilkeleri kapsamında yeterli ve uygun miktarda denetim kanıtı toplayamazsa ve bu durumun mali tablolar üzerinde önemli etkileri olduğunu düşünürse görüş vermekten kaçınabilir (SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22, 2006).

Olumsuz görüş bildiren bağımsız denetim raporuna örnek Royal Halı'nın bağımsız denetim raporu sunulabilir. Bu örnekte bağımsız denetimi gerçekleştiren Royal Halı, gerekli verileri tam ve doğru bir çerçevede sunamamasından dolayı bağımsız denetim firmasından olumsuz görüş almıştır.

Bağımsız denetim çalışmaları sonucunda sınırlı olumlu görüş ya da şartlı görüş de sunabilir. Denetim gerçekleştirmekle yükümlü olan denetçi, mali tablolarda tespit edilen hataların firmanın denetim komitesi ya da denetimden sorumlu yönetim kurulu üyesi tarafından düzeltilme ihtimali olduğunda sınırlı olumlu görüş ya da şartlı görüş sunabilir. Tespit edilen bu hata ya da eksikliklerin mali tablolara vermiş olduğu etkinin nispeten dar kapsamda olduğu durumlarda sınırlı olumlu görüş ya da şartlı görüş verilir.

Sınırlı olumlu görüş ya da şartlı görüş bildiren bağımsız denetim raporuna örnek Türkiye Halk Bankası Anonim Şirketi'nin bağımsız denetim raporu sunulabilir. Bu örnekte bağımsız denetim gerçekleştiren firma, Türkiye Halk Bankası Anonim Şirketi'nin İran yaptırımlarının ihlal etmesi ile ilgili Amerika Birleşik Devletleri'nde açılan davaya dikkat çekmiş ve herhangi bir olası cezanın Türkiye Halk Bankası Anonim Şirketi'nin mali durumunu olumsuz etkileyebileceğini belirtmiştir. Ancak yukarıda da sunduğumuz üzere sınırlı olumlu görüş ya da şartlı görüş ana görüşü etkilememektedir, sadece bir duruma ya da durumlara dikkat çekilmesi için verilmektedir (31 Mart 2020 Tarihinde Sona Eren Hesap Dönemine Ait Konsolide Olmayan Finansal Tablolar ve Sınırlı Denetim Raporu, Türkiye Halk Bankası).

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL

İç kontrol sistemi bir işletmenin bir bütün olarak faaliyetlerini yerine getirmesi esnasında uymakla yükümlü olduğu politikalar bütününe denilmektedir (Ataman vd., 2001 s.8). Küresel olarak gerçekleşen teknoloji gelişmeleri hem iç kontrol süreçlerini hem de sosyal olarak bu konuya olan ilgiyi yükseltmiştir.

İç kontrol firmaların belirledikleri amaçlara ulaşma ihtimalini ve faaliyetlerinde elde edeceği verimliliği arttırmak için yönetim tarafından yapılan bir faaliyettir. Bu kapsamda iç kontrol, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenliğini araştırmak, varlıklarını korumak, belirlenmiş şirket politikalarına uyumu sağlamak ve verimliliği arttırmak amacıyla uygulanan tüm önlem ve yöntemlerdir. (Güredin, 2007, s.316)

1887 yılında kurulan Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) iç kontrol süreçleri için etkin şekilde çalışmaktadır. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün çalışmaları ile birlikte iç kontrol süreçleri hem kamu hem de özel sektör için ayrıştırılmış ve daha etkin hale getirilmiştir. (AICPA, 2016, par.1)

2.1. İÇ KONTROL KAVRAMI

Türk Dil Kurumu kontrol sözcüğünü aşağıdaki şekillerde tanımlamıştır (TDK).

- Bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma,
- Denetleme,
- Yoklama,
- Denetçi.

Kontrol ile denetimin kökleri aynıdır. Ancak bu iki kelimenin anlamlarının oldukça farklı olduğu bilinen bir gerçektir. Denetim süreci, operasyonel olarak yapılan eylemlerden bağımsız bir şekilde konusunda bilgili, çalışanlar ve firmalar aracılığıyla sürdürülür iken, kontrol süreci sistemin içinde süreçleri belirlenmiş ve operasyonel eylemlerin içine entegre edilmiş bir çalışan tarafından sürdürülmektedir (Uzay, 1999, s.6).

İç kontrol sözcüğünün içinde bulunan kontrol aksiyonunu kapsamaması nedeniyle iç kontrol, kontrol işleminin bir alt fonksiyonu olarak düşünülmektedir. İç kontrol, kontrol aktiviteleriyle birlikte gerçekleşen ya da alınan raporların önceden belirlenen kriterlerle, denetleyici önlemlerin alınarak yürütülmesi ile ilgilidir (Azaltun, 1999, s.39).

İç kontrol kavramına dair ilk tanımlamalar 1940'lı yıllarda Amerika Birleşik Devletleri'nde yapılmıştır. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü iç kontrolü 1949 yılında tanımlamıştır. Tanıma göre iç kontrolün amacı şirketlerin varlıklarını korumak, çalışmaların ve verilerin güvenilir ve dürüst olmasını teyit etmek ve yönetim kurulunun onaylamış olduğu politikaların uygulanması için gerekli tedbirleri almaktır (AICPA, 1949).

Diğer bir tanım ise Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (COSO) tarafından yapılmıştır. COSO'ya göre iç kontrol süreci bir firmanın yönetim üyeleri, üst düzey yöneticileri ve mavi ve beyaz yakalı personeli tarafından gerçekleştirilen, firmanın amaçlarına ulaşılabilmesini, operasyonların raporlanmasını ve kurallara uyumu sağlamak için oluşturulmuş bir süreçtir (COSO, 2013).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-IIF) 1999 senesinde iç kontrolün önemini vurgulamıştır. İç kontrol firma yönetiminin koparılamaz bir parçası olup şirketin aktif yönetiminin ve verimli çalışmasının arkasında yatan ana sebeptir. Bu çerçevede finansal tablolara olan güvenin sağlanması ve mevzuata uygun hareket edilmesi çerçevesinde iç kontrol destek

sağlanması ve kurumsal kültürün bir parçası haline getirilmesi gerekmektedir (Ataman vd., 2001 s.8).

2.2. KAMU VE ÖZEL SEKTÖRDE İÇ KONTROL

İç kontrol özel sektörde ve kamuda olmak üzere iki alt başlıkta incelenebilir. Kamu tarafında otuz yılı aşkın bir süredir iç kontrol faaliyetlerinde etkin olarak kullanılarak bir rehber niteliği kazanmış kamu kesimi iç kontrol rehberi önem arz etmektedir. Buna ek olarak özel sektörün iç kontrol faaliyetlerinde ise kurumsal yönetişimin etkisi gözlenmektedir.

2.2.1. Özel Sektörde İç Kontrol

Günümüzde firmaların büyümesi ve gelişmesi ile birlikte genel olarak kurumsal yönetim ilkeleri mikro anlamda da iç kontrolün gelişmesi ve uygulanması özel sektöre rekabet avantajı sağlamıştır.

1990'lı yılların son dönemlerinde meydana gelen şirket skandalları ile birlikte iç kontrol uygulamaları daha da mühim olmuştur. Özellikle Enron ve küresel olarak hiç batmayacak kadar büyük firmaların gerçekleştirmiş olduğu muhasebe yolsuzlukları sonrası iç kontrol küresel yatırımcılar için nispeten daha ön plana çıkmıştır (Zabihollah, 2005, s.288). Özellikle bu yolsuzlukların firmaların denetimleri esnasında meydana çıkmaması neticesinde hem dış denetime olan güven sarsılmış hem de ABD sermaye piyasaları bu skandallardan sonra borsaya kotalı büyük şirketlerin açıklamış olduğu finansal raporlarına güvenlerini yitirmişlerdir (Özkul, 2003, s.i). Tüm bunların akabinde dış denetimle ve iç kontrol ile ilgili kuralların değişmesi ve daha sıkı önlemlerin alınması yaşanmıştır. Buna bir örnek, 2002 yılında ABD tarafından kanunlaştırılan Sarbanes-Oxley (SOX) Kanunudur (Uzay, 2006: s.1),.

Firmalar geliştikçe ve firmaların yapmış oldukları faaliyetler daha karışık hale geldikçe iç kontrolün ve iç kontrol fonksiyonlarının önemi daha da artmaktadır. Firmaların büyümesi sonucunda firmanın yönetim kurulunun doğrudan firma

faaliyetlerine etki etme olanağı azaldığından dolayı aktif bir iç kontrol yapısının bulunması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Özellikle özel sektörde bu sürecin gerekliliği menfaat sahiplerinin oldukça fazla olmasından dolayı daha da hissedilmektedir.

Aktif yönetilen bir iç kontrol süreci, firmadaki operasyonların kontrol altında tutulmasını, daha da mühim olanı şeffaflığın sağlanmasını desteklemektedir. Yönetim kurulları firmalarda oluşabilecek hileleri ve yolsuzlukları engellemek adına iç kontrol prosedürlerini uygulamalıdır (Göçen, 2010, s.108).

Özel sektör firmalarında iç kontrol yapısı zaman içinde genişlemiştir. Özellikle aktif risk yönetimi ile birlikte yürütülen kontrol ve yönetim süreçlerinin gelişimi firma hedeflerinin arasına girmiştir. Firmaların bu süreçleri sistemli ve katı bir şekilde devam ettirmeleri hem mali hem de mali olmayan hedeflerine erişmelerine yardım etmektedir. Aktif çalışan bir iç kontrol süreci mevzuat ve kanunlara uygunluğa da katkı sağlamakta ve bu konularda oluşabilecek eksikliklerin de giderilmesini sağlamaktadır (Göçen, 2010, s.110).

İç kontrol süreçleri, bir firmada kurumsallaşmanın önemli bir girdisi olmaktadır. Buna ek olarak firma içinde gerçekleşen hata ve yolsuzlukların seviyelerinin belirlenmesi de iç kontrolün yapısı ile ilişkilidir (Göçen, 2010, s.111).

Bu kapsamda kurumsal Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü'nün özel sektör firmaları için üretmiş olduğu kurumsal yönetim ilkeleri yönetim kuruluna bağlı denetim komitesi kurulmasını önermiş ve bu komitenin çalışma esaslarının faydasını sunmuştur (G20/OECD Principles of Corporate Governance, 2015).

2.2.2. Kamuda iç Kontrol

Amerika Birleşik Devletleri'nde 1982 The Federal Manager's Act kamu kurumlarında oluşturulacak iç kontrol ilkelerini belirleme görevi Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay'ı olan (USA Government Accountability Office) GAO'ya verilmiştir.

2001 senesinde gerekleŒen Yüksek Denetim Kurumları rgt toplantısında 1992 yılında yayınlanmış olan COSO rehberinin kamuya uyarlanmasına karar verilmiŒtir. Böylelikle ilk olarak 1992 senesinde Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi oluŒturulmuŒtur (INTOSAI, 2019).

Kamu için retilmiŒ olan bu rehberin toplumsal fayda ve siyasi konulara odaklanması vesilesiyle, kamuya ait olan kaynakların bütçede oluŒturabileceđi baskılar nedeniyle Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi İç Kontrol Standartları Komitesi tarafından 2004 senesinde gncellenmiŒtir. Yeni rehber “Kamu Sektöründe İç Kontrol Standartları Rehberi” olarak kabul edilmiŒtir (INTOSAI, 2019)

Eski rehber ile yeni rehber genel olarak karŒılaŒtırıldıđında yeni olanın etik yönünden daha belirgin katkılar sunduğu gzlenmiŒtir. Kamu kurumlarında oluŒabilecek kötü niyetli hatalı iŒlemler ve yolsuzlukların önüne geçilmesi oldukça önem arz eden bir konudur. Devlet bütçesi ile iliŒkili bir baŒka durum ise devletin bütçe gerekleŒmelerinin tahsil esasına dayanarak raporlanmasıdır. Böylelikle kaynakların verimli ve performansa dayalı kullanılması konusunda güncel bilgi sunulmasında bazı gecikmeler olabilmektedir. Yeni rehber ise bu eksikliği gidermek adına kullanılan kaynakların nereye ne Œekilde harcandığının daha Œeffaf sunulmasını bir iç kontrol hedefi olarak sunmuŒtur. Komitenin yenilenmiŒ kodu sunmasındaki hedefi, devletin içinde bulunduğu sektör için verimli bir i denetim sistemi oluŒturup uygulamaya sokmaktır. Devlette alıŒan bürokratların, bu kodları kendi baŒında bulunduğu kamu Œirketlerinde anlamlı bir iç kontrol metodolojisi kurup uygulamak adına faydalanmaları hedeflenmiŒtir (INTOSAI, 2019).

Kamu yöneticilerinin, bu rehberi kendi kurumlarında etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve uygulamak için kullanmaları hedeflenmiŒtir. Ancak, rehber yalnızca tavsiye niteliği taŒımakta ve kamu sektöründe iç kontrol uygulaması için ayrıntılı politikalar, yöntemler sunmayıp kamu kuruluŒlarının kendi yapısal özelliklerine göre bir iç kontrol sistemi geliŒtirmelerine yardımcı olacak bir ereve sunmaktadır.

2.3. İÇ KONTROL YAPISININ UNSUR VE AMAÇLARI

İç kontrol süreçlerinin tam olarak algılanması ve yönetilmesi ile etkin yapılandırılmasında, uluslararası deneyimlerin katkısı oldukça önemli olmuştur. Yüksek Denetim Kurumları Örgütü ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu sayesinde gerçekleşen katkılar ile birlikte rehberler üretilmiştir. Bir firmanın iç kontrol süreçlerini tam olarak uygulaması için koyduğu hedefleri ile bu hedeflere giden yoldaki unsurlar arasında ciddi bir ilişki bulunmaktadır (Tümer, 2010, s.60).

İç kontrol süreci, bir firmanın yönetim kurulu tarafından oluşturulup tüm çalışanlar tarafından benimsenen ve desteklenen bir eylemler bütünü olup çalışmanın bu alt bölümünde unsur ve amaçları incelenecektir.

2.3.1. İç Kontrolde COSO Modeli

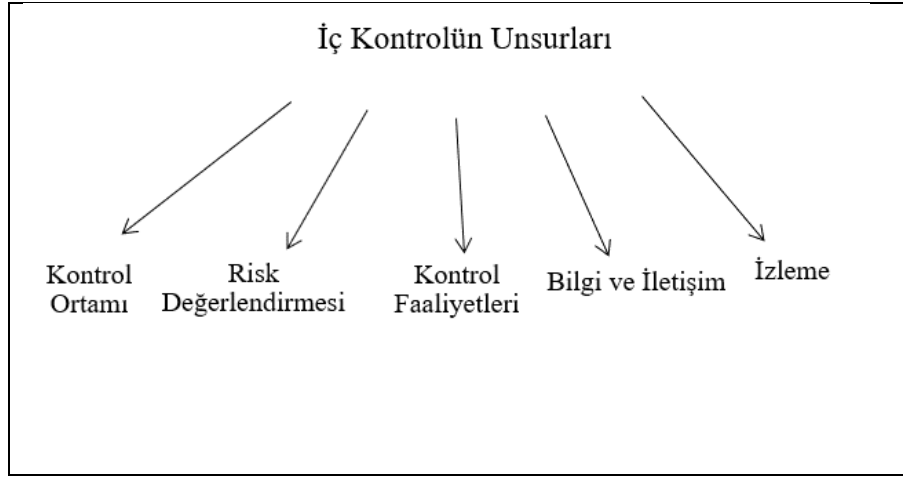
Son yıllarda oldukça hızlı olarak artan teknolojik gelişmeler, organizasyon yapılarındaki karmaşıklıkla, faaliyet alanlarının çoğalması gibi hususların ortaya çıkmasıyla beraber işletmelerdeki kontrol mekanizmaları bu kompleks düzene yanıt vermede yetersiz hale gelmeye başlamışlardır. Yakın geçmişte tek bir kişinin veya tek bir ekibin iç kontrol üstündeki rolleri yeterli olabiliyorken, günümüzde kontrol mekanizmasının, işletmelerdeki tüm çalışan kademelerini içine alacak şekilde kapsamlı hale gelmesi gereği hasıl olmuştur. Bu noktada COSO (The Committee of Sponsoring Organization), iç kontrol yapısının işletmelerde standardize olmasında öncülük etmiştir (Türedi vd., 2014, s.142).

Treadway komisyonu olarak bilinen COSO, Amerika'da faaliyet göstermekte olan beş farklı meslek kuruluşun tarafından 1985 yılında, işletmeler ve diğer kurumlar tarafından hazırlanan hatalı veya hileli finansal tabloların, raporların sebebini tespit edip bu durumun meydana gelme olasılığını azaltmak için kurulmuştur (Türedi vd., 2014, s.142).

2.3.2. İç Kontrolün Unsurları

İç kontrolün beş unsurundan ilki olan kontrol ortamı ilk olarak incelenecektir. Ardından risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme olarak sıralanan unsurlar aşağıdaki bölümlerde değerlendirilecektir.

Şekil 2. 1. İç Kontrolün Unsurları



Kaynak: Akyel, 2010, s.86

2.3.2.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, iç kontrol sürecinin bir bütün olarak değerlendirilmesinde aktif olmasına ek olarak firmada disiplini sağlamaktadır. Kontrol ortamı buna ek olarak kurumsal yönetim ve firmanın yönetim fonksiyonlarına da değinmektedir. Kontrol ortamı, firmanın vizyon, eylem ve kurumsal kültürlerinden oluşmaktadır (Arens ve Loebbecke, 1994).

Etkin iç kontrol çalışmasının ana belirleyicisi olan değişken, iç kontrol için sağlanacak kontrol ortamıdır. Bir kontrol ortamının başarılı olarak sağlanamadığı durumlarda diğer kontrol unsurları da olumsuz etkilenebilir (Uzay, 1999, s.96).

Kontrol ortamının sağlıklı bir şekilde kurulmasıyla birlikte firmalar kurumsallaşma yolunda da önemli adımlar atmaktadır. Kontrol ortamında gerçekleşen kontrol işlemlerinin yapısı genel olarak yaygın olarak kullanılan işlemlerdir. Diğer bir ifade

ile bu kontroller firmalardaki önemli bir hatayı doğrudan önleyemez. Ancak kontrol ortamı büyük resme odaklanmakta olup tüm kontrollerin üstüne inşa edilebileceği bir alt yapı kontrol ortamı sayesinde oluşturulabilir (Bozkurt, 2018, s.33).

Örneğin, eğer yönetim kurulunun kontrollere karşı olumsuz bir ön yargısı var ise, bu kontrol çalışmaları çok iyi bir şekilde belirlenmiş olsa bile, diğer departmanların üzerinde baskı yaratmayarak kontrolün verimini olumsuz etkileyecektir (Bozkurt, 2018, s.33).

Sonuç olarak kontrol ortamının başarısının arkasında yatan itici güç, yönetim kurulunun kontrole yönelik olan algısı, düşüncesi ve eylemlerinden oluşmaktadır. Yönetim kurulunun bu konuyla ilgili davranışları tüm çalışanların davranışlarını ve eylemlerini etkilemektedir (Türedi, 2005, s.2).

2.3.2.2. Risk Değerlendirmesi

Risk değerlendirme, firmanın amaçlarını sağlanmasına engel teşkil eden önemli belirsizliklerin bulunması ve analiz edilmesidir (Özeren, 2004, s. 6).

Risk değerlendirme kurumsal yönetimin risk yönetimine dair bir unsurdur. Risk değerlendirmesinin etkin bir şekilde yapılabilmesi için kurumsal olarak şirketin hedef ve amaçları herhangi bir şüpheye yer vermeden sunulmuş olması gerekmektedir. Bu hedefler için ilgili politikalar üretilmelidir. Risk değerlendirme bahsi geçen politikalardaki hedef ve amaçlara giderken karşılaşılabilecek eylemlerin bir bütün olarak değerlendirilmesidir (Aksoy, 2006, s.17).

Firmaları etkileyen riskler ikiye ayrılabilir. Bunlardan ilki firmaların yapmış oldukları faaliyetler ile ilgilidir. Bunlar genel olarak firmaya özgü risk olup, firmanın finansal durumunu yakından ilgilendiren öz sermaye kârlılığı, satışlardaki artış ya da likidite durumları gibi amaçları etkiler (Aksoy, 2005, s.175).

Bunların dışında değerlendirilen ikinci tür riskler ise firmanın içindeki risklerdir. Bu riskler özellikle firmada istihdam edilen personelin bilerek ya da bilmeyerek

yapmış oldukları eylemler ile ilgilidir. Bu eylemler genelde yeterli bilgi ve donanım eksikliğinden dolayı gerçekleşmiş olabilir. Firmalar buna ilişkin riskleri tespit etmek adına, yeterli iç kontrol alt yapısına ihtiyaç duymaktadırlar (Aksoy, 2005, s.175).

Firmaların kurumsal bir yapı kazanması için bu tür risklerin etkin şekilde değerlendirilip önlenmesi önem arz etmektedir. Ayrıca firmaların hedeflerine ulaşması için bu riskleri önemsemeleri şarttır (Aksoy, 2005, s.175).

Sonuç olarak iç kontrol organizasyonları ve süreçlerinde risk değerlendirmesi esas alınmalı ve kontrol, ihtiyaç halinde ve riske duyarlı şekilde gerçekleştirilmelidir. Kontrol süreçleri operasyonlarda planlı şekilde devam etmelidir.

2.3.2.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, riskleri karşılamak için firmanın hedeflerini sağlamak üzere gerçekleştirilen ve yürürlüğe konulan yönergeler ve sirkülerler olarak tanımlanabilir. Bu kontrol faaliyetleri, firmanın organizasyon şemasına uygun ve firmanın kurumsal performans göstergelerine yakın ve anlamlı olması gerekmektedir (Özeren, 2004, s.8).

İç kontrol hedeflerine erişilmesi için ortaya koyulan prosedürler ve kurum içi politikaların kontrol faaliyetleri olarak tanımlanabilir. Kontrol faaliyetleri hem firmanın geleceğe yönelik risklerden bertaraf olmasını hem de yönlendirici eylemler ile kurum içi stratejilerin gelişmesine katkı sağlar (Aksoy, 2008).

İç kontrol unsurunun içeriğine uygun bir durum ile firma ölçeğine göre oluşturulması hem firmanın kurumsallaşması adına hem de iç kontrolün etkin çalışması için gereklidir. Üretilen bu standartların edinilmesiyle birlikte bu durumların faaliyet raporlarına konulması ve tüm paydaşların bilgi edinmesinin sağlanması da firmanın sürdürülebilirliği açısından faydalıdır. Kontrol faaliyetleri firma içindeki tüm çalışanları içine almalıdır. Bu faaliyetler mali ve mali olmayan

birçok durumda birbiriyle ilişkili şekildedir. Kontrol ortamının güçlü olmaması firma etkinsizliğine sebep olacağı için oldukça önemlidir.

Kontrol eylemleri dört farklı alanda uygulanabilir (Saltık, 2007, s.62).

- Görevlerin farklılaşması,
- Bilgi işlem kontrolleri,
- Fiziki kontroller,
- Yönetim kontrolleri.

Alikadıoğulları'na göre kontrol faaliyetlerine örnekler aşağıda kısaca sunulabilir (Alikadıoğulları, 2010, s.52):

- Yetki devri,
- Görevlerin tanımlarının farklılaşması,
- Belgelere erişime yönelik kontroller,
- Yetki onay işlemleri,
- İşlemlerin eksiksiz yürütülmesi,
- İşlemlerin vaktinde kayıt edilmesi,
- Cari hesap kontrollerinin gerçekleşmesi,
- İş verimine yönelik ölçümlerin var olması,
- İş verimine yönelik ölçümlerin yapılması,
- İş verimine yönelik ölçümlerin gözden geçirilmesi,
- Operasyonel aktivitelere yönelik incelemeler gerçekleşmesi,
- Gerçekleşen iç kontrollere ilişkin doküman yönetim sistemin bulunması .

2.3.2.4. Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim sürecinin iç kontrolün genel hedeflerinin gerçekleştirilmesi açısından firmalar adına hayati önemde olduğu düşünülmektedir (Özeren, 2004, s.8). Bilgi ve iletişim teknolojileri sayesinde firmanın ihtiyaç duyacağı hemen hemen tüm bilgi ve belgeler eksiksiz bir şekilde kayıt edilir ve ihtiyaç halinde iç kontrol süreçlerinde kullanılır.

İç kontrolün farklı bir unsuru ise bilgi ve iletişimidir. Bu unsurda firmanın ihtiyaç duyduğu ve duyabileceği her türlü elektronik ve kağıt ortamındaki bilginin etkin bir şekilde kayıt edilip arşivlenmesi sürecidir. Bahsi geçen bilgiler firmanın sadece finansal bilgileri değil ayrıca şirketin faaliyetleri ile ilgili teknik bilgi ve patentler de olabilir (Aksoy, 2008, s.60).

Firmaların mali ve idari yönden kullandıkları bilgi ve iletişim sistemleri, operasyonel süreçlerin en etkin ve faydalı bir bilgiyi sağlamak üzere tasarlanmış olmalıdır. Bu kapsamda burada bilgi üretilebilmesi için bazı kontrollerin gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu yapılacak kontroller ise iç kontrolün etkinliğinin belirleyicisidir. Yani iç kontrolün etkinliği bu kontrollerin ayrıntılı şekilde yapılmasına bağlıdır (Kaval, 2005, s.132).

Başarılı bir bilgi ve iletişim sistemi aşağıdaki özellikleri barındırmalıdır (Uyar, 2012, s.51).

- Tüm çalışmalar açıklanmalı,
- Tüm çalışmalar kayıt edilmeli,
- Zamanlamaya önem verilmeli,
- Finansal raporlamaya uygun sınıflama yapılmalı,
- Çalışmalar sayısal değerler kullanılarak sınıflanmalı,

İç kontrol unsurlarında iletişim oldukça önemlidir. Etkili olarak gerçekleşen iletişim, firmanın planlanmasında bütün bölüm ve birimlerin yatay ya da dikey

olarak iletişimde kalmasıyla gerçekleşir. Buna ek olarak firmanın pay sahipleriyle, tedarikçileriyle ve müşterileriyle başta olmak üzere tüm iş ortakları ile iletişimde kalması gerekir (Özeren, 2004, s.11).

Sonuç olarak iletişim kurumun işleyişini yansıtmaktadır. Bilgi ise firmanın en önemli entelektüel birikimidir. Bu nedenle firma içinde etkin bir bilgi ve iletişim kurulup geliştirilmelidir.

2.3.2.5. İzleme

İzleme süreci iç kontrol sürecinin bir bütün olarak izlenmesi kontrol edilmesi ve iyileştirilmesini kapsar. İç kontrol süreci izlenirken çalışmaların sürekli iyileştirilmesi ve güncelleştirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda iç kontrol hedeflerine ulaşılabilmesi ve belli bir güvence ile üst yönetime sunulabilmesi adına süreçlerin aktif ve uygun bir süre ayrılarak izlenmesi şarttır (Erdoğan, 2006, s.91).

İç kontrolde süreçler ve bu süreçlerin başarılarının değerlendirilmesi iç kontrolün etkinliği açısından önemlidir. Bu kapsamda bu süreçlerin dönemler içerisinde nasıl bir performans gösterdikleri değerlendirilmelidir. Bu değerlendirme süreci bir bütün olarak iç kontrolün izlenmesi olarak tanımlanabilir (Özeren, 2004, s.12).

Yönetim kurulu tarafından gerçekleştirilen iç kontrole ilişkin yönergeler izlenmelidir. Bu kapsamda iç denetim ile ilişkili birimler denetim komitesinin önderliğinde verilen hedef ve yönetmeliklerin gerçekleşip gerçekleşmediğini ya da uygulanmasını izlemelidir.

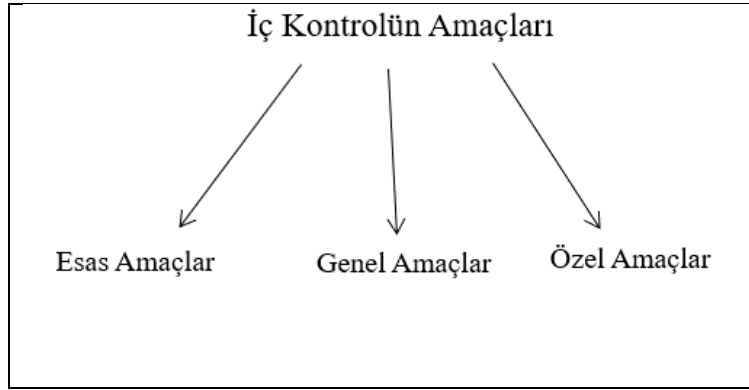
İzleme eylemindeki amaç, iç kontrol hedeflerinin tutturulması ve iç kontrol organizasyonunun etkinliğinin artırılarak verimli şekilde faaliyetlerin sürdürülmesinin sağlanmasıdır (Aksoy, 2008, s.19).

2.3.3. İç Kontrolün Amaçları

İç kontrol sistemi firmaların hem mali hem de mali olmayan operasyonel risklerini azaltmak adına kurulmuştur. Bu kapsamda yasa ya da yönetmelikler gibi mevzuat

ile belirlenmiş ve firmaların uymakla yükümlü olduğu usuller hakkında firmanın bilgilendirilmesi önemlidir. Bu çerçevede firmaların iç kontrol süreçlerinde amaçları esas amaçlar, genel amaçlar ve özel amaçlar olmak üzere üçe ayrılmaktadır. (Kepekçi, 1994, s.15).

Şekil 2. 2. İç Kontrolün Amaçları



Kaynak: Kepekçi, 1994, s.15

2.3.3.1. İç Kontrolün Esas Amaçları

İç kontrol süreçlerinin uygulanmasındaki yegâne amaç firmanın sahip olduğu aktiflerin herhangi bir usulsüzlük, hile ya da çalınmaya karşı korunması olarak düşünülebilir (Kepekçi, 1994, s.15).

Firmaların varlıklarının korunmasındaki ilk hedef tedarikçilerinden gerçekleştirmiş oldukları alımlarındaki kalite kontrollerinin yapılması olmalıdır. Bu kapsamda gelen ürünlerin miktarları kontrol edilmelidir. Firmalarda bu kontrole “kantar” kontrolü de denilmektedir. Buna ek olarak firmalar kasalarına giren nakitler ile çıkan nakitleri etkin şekilde kontrol etmelidirler. Firmalarda bu kontrole “kasa” kontrolü de denilmektedir. Son olarak firmaya giren ve çıkan varlıkların da etkin şekilde kontrol edilmesi gerekmektedir. Firmalarda bu kontrole “kapı” kontrolü de denilmektedir. Bu kapsamda kapı, kasa ve kantar kontrolü önem arz etmektedir.

Firmanın maddi duran varlıklarının zaman içinde yıpranması olağan bir durumdur. Bu kapsamda bu bakımların etkin şekilde yapılması konusunda kontroller iç kontrollerin görevleri arasında sayılabilir. Buna ek olarak firma içinde oluşabilecek

usulsüzlüklerin de minimum seviyeye indirilmesi iç kontrolün performans göstergelerindedir (Güredin, 2000, s.320).

Yönetim kurulu bünyesinde kurulmuş olan denetim komitesinin bilgi ve iletişim teknolojileri aracılığıyla kararlarına destek sağlayan değişkenlerin başında firmanın mali verileri gelmektedir. Yönetim kurulu etkin ve faydalı bir şekilde karar verebilmesi için bu bilgilerin doğru ve dürüst bir şekilde denetlenmiş olması şarttır (Bozkurt, 2000, s.122).

Aktif şekilde faaliyette bulunan iç kontrol yapısı, firmanın kısa ve uzun vadeli hedeflerine erişmesinde kaynaklarının etkin bir şekilde kullanılmasına yardımcı olmaktadır. Firmanın yönetim kurulunun bir mali işlemin ya da kaynakların verimli olarak değerlendirilip değerlendirilmediğinin performansını gözlemleyebilmek için genel kabul görmüş anahtar performans göstergeleri belirlemelidir (Kepekçi, 2004, s.63).

Firmaların önceden belirlenerek tüm menfaat sahiplerinin bilgisine sunulmuş standartları bulunmalıdır. Bu standartlar herhangi bir yanlış anlaşılma içermemelidir. Aynı şekilde bu standartlara yönelik koyulan hedefler ile gerçekleştirmeler arasında da oluşan farklar iyi bir şekilde analiz edilmelidir. Buna ek olarak bu analiz sonucunda da düzeltici önlemler alınarak ilgili birimlere rapor olarak sunulmalıdır (Kepekçi, 2004, s.63).

Sonuç olarak, iç kontrolün esas amacı, denetimden sorumlu komiteler önderliğinde mali tabloların menfaat sahiplerine sunulması, bağımsız denetim süreçleri ile ilişkilerin yürütülmesine bağlı olarak iç kontrol çalışmalarının fonksiyon kazanması ve etkinliğinin gözetimi şeklinde açıklanabilir.

2.3.3.2. İç Kontrolün Genel Amaçları

İç kontrol sisteminin genel amaçları bir bütün olarak değerlendirirsek denetim çalışmalarıyla doğrudan ilişkilidir. Genel olarak iç kontrolün amaçları, kaliteli ve etkin bir denetim çalışmasının sağlanması için gerekli altyapıyı sağlamaktır. Mali

işlemlerde ihtiyaç olan kontrol süreçlerinin belirlenmesi gerekmektedir (Biçer, 2006, s.45).

Firmalar büyüdükçe yönetim kurulu bünyesinde komiteler kurulur. Bu komiteler yönetim kurulundan almış olduğu yetkileri kurallara uygun şekilde yürütürler. Bu kapsamda gerçekleşen eylemler uluslararası finansal kurallara uygun, etik kurallara sahip bir şekilde şeffaflık çerçevesinde sürdürülmektedir. Bu işlemlerin kontrollerinin sorumluluğu, iç kontrol departmanında olup firmanın sahip olduğu varlık ve belgelere erişimler bilgi teknolojileri departmanı aracılığıyla personel bazında farklılaştırılabilir (Biçer, 2006, s.45).

2.3.3.3. İç Kontrolün Özel Amaçları

İç kontrolün genel ve esas amaçlarına ek olarak özel amaçları da bulunmaktadır. Bu özel kontrol amaçlarının belirlenmesi için firmaların yapmış olduğu işlemleri departmanlarının fonksiyonlarına ya da mali tablolardaki sınıflamalarına ya da operasyonel döngülerine göre bölmesi gerekir. Örneğin satış departmanının fonksiyonları ile üretim departmanının fonksiyonları farklıdır. Buna ek olarak mali tablolarda da bağlı ortaklıklar ile iştirakler ayrı bir şekilde sınıflandırılmalıdır (Biçer, 2006, s.45).

İç kontrolün özel amaçları için ikinci adımı ise firmaların kendi faaliyetlerine göre bölümlendirilmesidir. Örneğin hem petrol çıkarıp hem de doğrudan benzin satan firmanın bölümlenmesi farklı olacağı gibi daha küçük ölçekli firmaların bölümlenmesi daha farklı olacaktır. Üçüncü ve son adımı ise bu amaçların gerçekleşmesini sağlamak adına usul ve yöntemlerin standartlaştırılarak uygulanmasıdır. (Yılancı ve Sevim, 1991, s.128)

Kepekçi bu özel amaçları aşağıda maddeler halinde sunmuştur (Kepekçi, 2004, s.64).

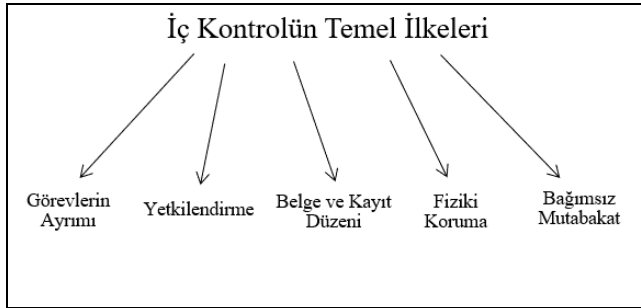
- Yetkilendirme,

- Gerçeklik
- Doğruluk,
- Sınıflandırma,
- Zamanlama,
- Aktifin korunmasıdır.

2.3.4. İç Kontrolün Temel İlkeleri

İç kontrolün etkin olarak çalışabilmesi için gerekli temel ilkeleri, görevlerin ayrımı, yetkilendirme, belge ve kayıt düzeni, fiziki koruma, bağımsız mutabakat olmak üzere beşe ayrılmaktadır (Kell vd. 1989, s.153).

Şekil 2. 3. İç Kontrolün Temel İlkeleri



Kaynak: Kell vd. 1989, s.153.

2.3.4.1. Görevlerin Ayrımı

Bir firmanın organizasyon şeması büyüdükçe bir eylemin başından sonuna kadar bir birey ya da bir departman tarafından yapılması olanaklı değildir. Bu kapsamda çalışmaların belli bölümlere ayrılarak farklı bölümler ile gerçekleştirilmesi görevlerin ayrımı ilkesinin temelini oluşturmaktadır (Fındık, 2016, s.650).

Görevlerin ayrımı hem iş bölümü hem de iç kontrol süreçlerinin etkinliği açısından önemlidir. Görevlerin net bir şekilde ayrılmamış olması iç kontrol süreçlerinin olumsuz etkilenmesine neden olabilir. Görevlerin ayrılmamış olması çalışanların

kolaylıkla usulsüzlük, hata ve hile yapma ihtimalini getirir. Bu nedenle kayıtlarda kontrol yapılması şart olup görevler ayrımı netleşmeyince kontroller aksayabilir. Bu nedenle firmadaki her departman kendi belgelerini tutar ise iç kontrol denetiminde nispeten kolaylık olur (Güredin, 2000, s.173).

2.3.4.2. Yetkilendirme

Firma içerisinde bulunan yetkiler, yönetim kurulu tarafından oluşturulan genel bir politika, sirküler ya da yönergeler ile derinlikli ve herhangi bir soru işareti kalmayacak şekilde personele sunulmalı ve imzalatılarak arşivlenmelidir. Bu belgenin verdiği yetkiye dayanarak ilgili işlemler kesinlikle ilgili çalışan tarafından gerçekleştirilmelidir (Güredin, 2000, s. 174).

Alınan hizmet ya da malların gerçekten firmanın talebine uygun olup olmadığına dair araştırma bu konuda deneyimli satın alma yöneticileri aracılığıyla yapılmalıdır. Kalan stok miktarı ve tedarik yönetimi açısından firma politikalarına ve firmanın faaliyet gösterdiği sektöre azami ve asgari miktarlar belirlenmeli ve zaman zaman gözden geçirilmelidir (Fındık, 2016, s.651).

Satın alma yöneticileri uygun tedarikçinin belirlenmesinden sorumludur. Bu yöneticiler piyasadaki fiyatlar ve ürünlerin kalitesi hakkında genel bilgi sahibi olurlar. Tedarikçiler ile uzun vadeli anlaşmalar yaparak stok yönetimini gerçekleştirirler. Buna ek olarak alınan mal ve hizmetlerin verimini raporlayarak aynı mal ve hizmetlerin tekrar alınıp alınmaması konusunda fikir sunarlar. Bu yetkilendirme durumunu bir örnek ile desteklemek gerekirse, satın alma yöneticileri yapılacak satın almaların belli miktarına kadarını uzmanlara devir edebilir. Örneğin 100 Türk Lirası'na kadar yapılacak işlemler uzmana, 100-250 Türk Lirası'na kadar yapılacak satın almalar bölüm yöneticisine, 250-500 Türk Lirası'na kadar yapılacak satın almalar ise müdüre devir edilebilir. Böylelikle satın alma yöneticisi 500 Türk Lirası satın almalar ile ilgilenmeyerek daha yüksek satın almalara odaklanabilir (Bragg, 2009, s.43).

Sonuç olarak yetki devri hem firmanın verimliliğine hem de iç kontrolün etkinliğine katkı sağlayacaktır.

2.3.4.3. Belge ve Kayıt Düzeni

Etkin ve kolaylıkla erişilebilir bir belgeleme ve kayıtların düzenlenmesi iç kontrol sisteminin aktif ve verimli çalışması için ön koşulların başında gelmektedir. İç kontrol departmanı, çalışmalarını belgeye dayalı olarak kurgulamalıdır. Diğer bir ifade ile belgesiz olarak çalışmalarını sürdürmeleri olanaksızdır. Bu kapsamda firmaya ait mali nitelik taşıyan ya da mali işlemlerin kayıt altına alınması ve muhasebe sistemleri ile bütünleşmiş olarak kullanılması şarttır (Güredin, 2000, s.175).

Firmaların iç kontrol sistemlerinin etkinliği için kurmakla yükümlü oldukları belge ve kayıt düzeni nakit çıkışlarının kontrolü için önemli bir kontrol mekanizması sağlamaktadır. Firmanın tutmuş olduğu belgeler mevzuata ek olarak firmanın yönergelerine bağlı bir çerçevede tutulmalıdır. Firma çalışanlarının firmanın varlıklarını kendi nam ve hesaplarına kullanmaları engellenmelidir. Bu durum sadece firma çalışanlarının değil aynı zamanda firma yöneticilerinin ve bu yöneticiler ile beraber hareket edenlerin de dikkat etmesi gereken bir konu olup belge ve kayıt düzeni ile iç kontrol departmanı bu süreci analiz edip yönetim kuruluna raporlamalıdır (Arens, 1994 s.133).

2.3.4.4. Fiziki Koruma

Firmalara ait demirbaşların, aktife kayıtlı araçların ya da taşınmazların kayıtları, tapu belgeleri belgelerin saklanması ve korunması adına firma tarafından her türlü önlem alınmalıdır. Bunu örnek ile desteklemek gerekirse firmalar yangına karşı kasa tedarik ederek bu belgeleri etkin bir şekilde saklamalıdır. Buna ek olarak firmalar bilgi ve iletişim teknolojileriyle ilgili olarak elde etmiş oldukları yazılım ve benzeri verileri de hem fiziki hem de elektronik ortamda saklayıp korumalıdır (Uzay, 1999, s.31).

Genel olarak elektronik ortamda saklanan bilgi ve belgelerin güvenliği oldukça önemli olup iç kontrol departmanının bu hususa ayrı bir önem vermesi gerekmektedir. Bu kapsamda sadece yetkili kişiler verilere erişebilmeli ve personellerin verilere erişimi yetkiye göre ayrıştırılmalıdır. Firma çalışanlarının farklılaştırılmalıdır.

Böylece firma çalışanları yetkileri çerçevesinde izleme, değiştirebilme gibi eylemleri yapabilmelidir. Yetkilerin dar tutulması iç kontrol için önem arz etmektedir. Eğer geniş tutulur ise yetkisiz çalışanlar bilerek ya da bilmeyerek sisteme erişebilir. Bu durum iç kontrol açısından risk oluşturabilir (Sevim ve Gül, 2012, s.116).

Kurallara aykırı şekilde gerçekleştirilen işlemler raporlanmalıdır. Örneğin bir satın alma esnasında talep edilmeyen bir ürün tedarikçiden geldiyse bu ürünü teslim alacak kişiler teslim alma tutanağı ile bu ürün için ret raporu düzenleyerek iade etmelidir. Bu çerçevede gelen malların tedarikçiye geri gitmesi için gerekli olan belgeler düzenlenmeli ve kayıt edilmelidir. Ardından da tedarikçi ile mutabakat sağlanarak bu satın alma işindeki hata düzeltilmelidir (Fındık, 2016, s.653).

2.3.4.5. Bağımsız Mutabakat

Bağımsız mutabakat iç kontrolün temel ilkelerinin son aşamasıdır. Bu mutabakatın gerçekleşmesi, yapılan kontrollerin etkin bir şekilde tamamlanması için önem arz etmektedir. Bu bağlamda bağımsız mutabakat süreçleri muhasebe işlemlerinin kontrolü gibi de düşünülebilir.

Firmalar içinde farklı departmanlar aracılığıyla bağımsız mutabakat süreci gerçekleşebileceği gibi firma içinden olmayan alıcı, satıcı, banka, lojistik firması gibi menfaat sahiplerinden de zaman zaman mutabakat sağlanmalıdır (Fındık, 2016, s.653).

Bağımsız mutabakat sürecinde iç kontrol departmanına önemli bir görev düşmektedir. Bağımsız mutabakat süreci çalışanlar ile ilgili olmayanlar aracılığıyla, belirli dönemlerde önceden bilgi verilmeksizin yapılmalıdır. Bu şekilde yapılan bağımsız mutabakatlar esnasında tespit edilen hatalı ya da eksik durumlar iç kontrol departmanı aracılığıyla yönetim kuruluna sunulmalıdır (Uzay, 1999, s.31).

2.3.5. BDS 265 Kapsamında İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi

Büyük ölçüde mutabakat sağlandığı üzere denetçiler; sadece finansal tablo denetimi değil, aynı zamanda iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim gibi konulara da eğilmekte-dirler. Bu çerçevede 265 numaralı bağımsız denetim standardı, görevlendirilen denetçinin denetim sırasında tespit ettiği ve mesleki muhakemesi sonucunda yönetimin dikkatini çekmeyi gerektirecek kadar önemli olarak gördüğü iç kontrol eksikliklerini uygun bir biçimde üst yönetimden sorumlu olanlara veya yönetime bildirilmesi gerektiğini ifade etmektedir (KGK, 2021, s.5).

Fakat, bir kurum ya da işletmede; etkili bir iç kontrol yapısı oluşturma sorumluluğu yönetim kuruluna aittir. Yönetim kurulu, iç kontrol yapısının etkin ve verimli şekilde işlemesi adına, devam eden süreçleri takip eder ya da bunun takip edilmesini üst yönetimden talep eder (Türedi ve Karakaya, 2015, s.72).

265 numaralı BDS, iç kontrolün aktifliğini ele alırken iki farklı bölüm üzerinden ilerlemiştir. Bu bölümlerden ilki iç kontrol yapısının finansal tablolarda ki mevcut ya da muhtemel eksiklikleri düzeltebilme kapasitesi ya da uygun bir kontrol hamlesinin olup olmaması, diğer ise üst yönetime iletilmesi gerekecek kadar yapısal bir eksikliğin olduğu durumlardır. Bu durumda iç kontrol yapısının ve bileşenlerinin, işletme faaliyetlerinde meydana gelebilecek aksaklık ya da eksikliklere karşı getireceği çözümler ya da çözümsüzlükler denetçinin bu aşamadan sonra ki kararlarını da etkileyecektir. Görevlendirilen bağımsız denetçi iç kontrol sisteminin noksanlarını tespit ettiği durumlarda, uygun zamanda bildirim yaparak iç kontrol sistemindeki yanlışlıkların önlenmesinde zaman kazandırabilmektedir (Karakaya, 2020, s.72).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İÇ DENETİM HAKKINDA GENEL BİLGİLER

İç denetim, bir firmanın faaliyetlerini değerlendirme adına firma içinde kurulmuş olan doğrudan yönetim kurulu bünyesinde kurulan denetim komitesine bağlı bir departmandır. Bu departmanın amacı yönetim kurulu ve üst düzey yöneticilerin firma adına yükümlülüklerini aktif ve eksiksiz şekilde yerine getirmelerine destek olmaktır (Pickett, 2003, s.10).

İç denetim, gerçekleştirilmesi planlanan dönemsel ya da dönemsel olmayan denetimin sonucunda, toplanan bilgilerin gözden geçirilmesi ile başlar. Ardından toplanan bu bilgiler değerlendirilir. İç denetimin sonucunda çalışmanın sonuçları yönetim kurulu bünyesinde kurulan denetim komitesine ve konu ile ilgili üst düzey yöneticilere sunulur. Bunu ise raporlama takip eder (Uzay, 1999, s.37).

3.1. İÇ DENETİM KAVRAMI

İç denetimin tanımı, İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılmış ve genel kabul görmüş bir tanım olarak literatürdeki yerini almıştır.

“İç denetim, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.”

İç denetim ile birlikte firmaya özgü ya da firma dışından oluşabilecek belirsizlikler net ve düzgün bir şekilde belirlenebilir. Bu belirsizliklerin tespiti sayesinde iç denetim, firmanın üst düzey yöneticilerine ve yönetim kuruluna ve denetim komitesine destek sunmaktadır (Alptürk, 2008 s.38).

İç denetim departmanı finansal işlemler ile ilgili denetim yapmak ile sorumlu olduğu kadar finansal olmayan operasyonel süreçlerle de ilgilenir. Bu kapsamda operasyonel süreçlerin izlenerek geliştirilmesi iç denetimin bir görevidir. İç

denetim departmanı firmadaki bu izleme görevi ile verimliliği değerlendirerek firmanın gelişmesi için yönetime kılavuz olmaktadır (Güredin, 2000, s.20).

Güredin'in de ifade ettiği gibi iç denetçiler firmalarda finansal olduğu kadar finansal olmayan konulara da odaklanırlar. Bu kapsamda finansal bilgilerin doğru ve dürüst olup olmadığına bakarlar. Buna ek olarak firmanın içeriden ya da dışarıdan maruz kalabileceği riskleri belirleyip bunları minimum hale getirmeye çalışırlar. Ayrıca firmanın etkilenebileceği yasal gelişmeleri de takip eden bu birim kaynakların etkin kullanıp kullanılmadığını da değerlendirir.

3.2. İÇ DENETİMİN ÖNEMİ

21. yüzyılda firma süreçlerinin devam etmesi ile beraber iç denetim öncü bir görev almıştır. İç denetim faaliyetleri, dışarıdan alınan danışmanlıklar ve firmalara etkin değer sunma işlevleri ile birlikte gelişmiş ve bugün firma içinde ilgili departmanca yapılı hale gelmiştir (Kurban, 1997, s.24).

İç denetimin genel kabul görmüş ilk hedefi iç kontrol süreçlerinin düzgün ve etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığını kontrol etmek olacaktır. Bu kapsamda iç kontrol, firma ya da kurumun operasyonel olarak var olan yönetmelik ve tebliğlere uyup uymadığı ölçmektedir. Bunun yanı sıra kurum içi var olan yönerge, sirküler ya da talimatlara uyulup uyulmadığı da ölçülmektedir. İç denetimin bu çerçevede iç kontrolün bir aracı olduğu belirtilebilir (Özer, 1997, s.41).

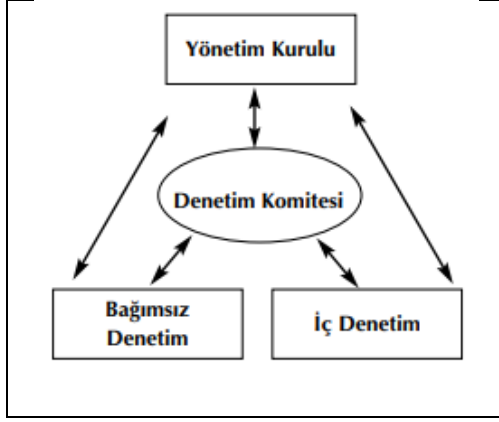
Kurban'a göre iç denetimin en önemli özelliği, firma veya kurumun amaçlarına ya da planlarına ulaşmasına yönelik, firma ya da kuruma katkı sağlama çabasıdır. Bu hedef çerçevesinde, firmanın amaçlarına ya da planlarına varmasına yönelik hizmet dışında farklı, yenilikçi bilgileri üst yönetime sunup firmanın büyüyüp farklılaşarak rekabette bir adım öne çıkmasını sağlamaktır (Kurban, 1997, s.24).

Aşağıda bulunan maddeler iç denetimin firmaya sağlayacağı katkılar ile önemini özetlemektedir (Kurban, 1997, s.25).

- Var olan ya da olabilecek riskleri en uygun şekilde belirleyerek bunların yönetilmesini sağlamak,
- Birbiri ile ilgisiz departmanlar arasında ihtiyaç olan iletişim sağlamak,
- Mühim olduğu düşünülen mali ve mali olmayan özellikte olan ve firmanın durumu ile ilgili belgelerin yanlışsız bir şekilde sunulmasını sağlamak,
- Çalışanların mevzuata, sirkülerlere, tebliğlere ve kurum içi düzenlemelere aykırı bir şekilde hareket etmelerini önlemek,
- Firmanın faaliyet gösterdiği sektörü etkileyebilecek gelişmelerin izlenerek firmada kurumsal bilgi akışını sağlamak,
- Firma aktiflerinin etkin ve başarılı şekilde kullanılması ve korunmasını sağlamak,
- Firmanın stratejilerine uygun şekilde belirlenen ara stratejilerin uygulanmasına destek olmak,
- Firmanın kontrol faaliyetlerinin verimini yükseltmektir.

İç denetim departmanında çalışan iç denetim elemanları firma ya da kuruma bir şekilde danışmanlık hizmeti de sunmaktadırlar. Bu doğrultuda iç denetim elemanlarının hazırlamış oldukları çalışmalar, firmayı destekleyici ve fayda sağlayan fikirler sunduğundan iç denetim oldukça önemlidir. Özellikle güçlü bir iç denetim anlayışına sahip firmalar ortaya çıkan bu fikirlerden fayda sağlayabilmektedirler. Ayrıca iç denetim firmalara disiplin ve risk yönetimi konusunda da katkı sunmaktadır. Bununla birlikte iç denetimin işlevi güçlü olursa firma rekabet avantajı da sağlayabilir (Aksoy, 2006, s.62).

Şekil 3. 1. Denetim Komitesi



Kaynak: Eşkazan, 2003, s.30

Bağımsız denetim hizmetini kontrol eden denetçi ya da bu konuda görevli şirketlerin yetkililerine firmaların finansal tablolarına ilişkin doğru bilgi sunamaması firmayı etkiler. Buna ek olarak önemli bilgileri finansal tablolara koymamak, iç denetim sürecine aykırı olmakla birlikte kurumsal yönetim süreçlerini de olumsuz etkilemektedir (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2005, s.22).

Kurumsal yönetim ilkelerinin en önemli maddelerinin başında denetim gelmektedir. Kurumsal yönetim ilkelerinin firmaların hayatında olması ve önemli olarak nitelendirilmesinde kurumsal itibar ve denetim işlevinin rolü büyüktür. Özellikle sermaye piyasalarının gelişmesi ile birlikte pay sahiplerine olan sorumluluklar artmıştır. Buna ek olarak firmaların kamuyu aydınlatma yükümlülükleri ve denetim süreçleri daha etkin takip edilir hale gelmiştir (Eşkazan, 2003, s.30).

Genel kabul görmüş düşünce yapısı olarak bağımsız denetim süreçleri gereklidir ancak yeterli değildir. Bu nedenle daha iyi kurumsal yönetim uygulamaları için firmalar, etkin ve güçlü çalışan bir iç denetim sistemi organize etmelidirler. İç denetim, firmalarda kurumsallaşmak adına önemli bir kaldıraçtır (Sezgin, 2002, s.9).

Kurumsal ve yönetim ilkelerinin ve iç denetim süreçlerinin hedeflenen amaçları benzer olup, bunlar birbirlerini destekler niteliktedir.

Kurumsal yönetim süreçlerine göre iç denetimin işlevi, ilk olarak firmanın yönetim kuruluna ve pay sahiplerine ardından da firmanın küçük ya da büyük tüm yatırımcılarına iç kontrol mekanizmasının doğru ve dürüst çalıştığına dair garanti sunmaktır. İç denetim süreçleri firmanın kurumsal yönetim ilkelerini değerlendirmek ve iyileştirmek amacıyla firmaya katkı sunarlar.

Denetim komitesi bağımsız yönetim kurulu üyeleri ile kurulur. Bu komite kurumsal yönetim tebliğine uygun şekilde firmanın denetim süreçlerinin (bağımsız, iç kontrol ya da iç denetim) uygun ve doğru bir şekilde sürdürülmesi için yılda en az dört kez toplanır ve kararlarını tutanak ile kayda alır (Eşkazan, 2003, s.30).

Denetim komitesi genel olarak firmadaki iç denetimin etkinliğini artırmaya çalışır. Bu durum iç denetimin önemini de vurgulamaktadır. Denetim komitesi iç denetimin etkinliğini sağlamak için aşağıdaki maddelere odaklanır. (Sevim ve Eliuz, 2007, s. 63).

- Finansal raporlama sürecini gözetmek,
- Kamuya sunulan mali tabloların doğru ve dürüst olarak hazırlanmasını sağlamak,
- Yönetim kurulu ile bağımsız denetçi arasında köprü görevi görmek,
- Bağımsız denetim sürecinin kurallara uygun sürdürülmesini sağlamak,
- Bağımsız denetim firmalarından teklif alıp seçim yapmak,
- Firma içinde bulunan denetçilerin tavsiyelerini bir rapor ile edinmek,
- Denetimden elde edilen bulgularına göre denetim süreçlerini izlemek ve geliştirmek,
- Firma çalışanlarının kurallara uymalarını rapor ile takip etmek,
- Firmanın avukatlarından davalar ve olası sonuçları hakkında bilgi edinmek,
- Firmanın iç denetim kadrosunu kurmak,
- Firmanın iç denetim birimi ile uyum içinde süreçleri yönetmek,

- Firmanın iç denetim birimi raporlarını incelemek ve raporlar doğrultusunda süreçleri gözden geçirmek.

Sonuç olarak iç denetim hem kurumsallaşma adına hem de firmanın rekabet avantajı bakımından önemlidir. Kurulan komitelerin ile dış denetime ek olarak gerçekleştirilen bu denetimler hakkında yönetim kuruluna bilgi sunması da önem arz etmektedir.

3.3. İÇ DENETİMİN AMACI

İç denetimin genel olarak amacı var olan iç kontrol departmanının hedeflendiği gibi işlevlerini yerine getirip getirmediğini denetlemek ve bu şekilde denetim komitesini bilgilendirmektir. (Saltık, 2007, s.17).

İç denetimin hedefleri takip edilirken geri besleme olarak alınan bağımsız öneriler ve görüşler sunulabilir. Sunulan bu görüşler üst düzey yöneticilere katkı sunmakta olup iç denetimin daha etkin çalışmasına destek olmaktadır (Yurtsever, 2009, s.113).

Bir bütün olarak iç denetimin hedefi firmadaki aktiflerin etkin bir şekilde değerlendirilip değerlendirilmediğini kontrol etmeye ek olarak firma yönetim kurulu aracılığıyla belirlenmiş, sirküler ve kurallara uyumun denetimidir. Ayrıca yürürlükte bulunan mevzuat ve muhasebe kurallarına uyumun kontrolü de iç denetimin amaçları arasında yer alır. İç denetimin yapmış olduğu denetimlerinin sonucu daha çok firma yönetim kuruluna sunulurken, programlanan etkinliğin ne ölçüde başarıldığı gözlemlenir (Sözbilir, 2000, s.99).

Bir bütün olarak iç denetim firmanın operasyonel konulara ilişkin risklerinin tespit edilmesini amaçlar. Buna ek olarak risklerin yönetilmesi ve bunlara yönelik programların yönetilirken gerekli olan kaynakların verimli şekilde yönetilmesini amaçlar (Adiloğlu, 2011, s.12).

İç denetim disiplinli bir süreç olup etkin kurulmasıyla birlikte risk yönetiminin gelişmesine yol açar. Risk yönetimi, firmanın amaçlarına erişmek için karşısına çıkabilecek her türlü riskin belirlenmesi süreci olup, iç denetimin uyguladığı yöntemler ile birlikte bu riskler en aza indirgenerek oluşabilecek hatalar bertaraf edilmektedir (Fikirkoca, 2003, s.25).

İç denetim bir firmanın plan ve programlarına yönelik olarak firmaya katkı sunmaya çalışır. Bu kapsamda firmanın planları çerçevesinde yeni amaçlar üretmesine ve araştırılmasına destek olur (Aksoy, 2006, s.62).

Firmanın faaliyet gösterdiği iş kolunda ve maruz kaldığı mevzuatlardaki gelişmeleri kurum içinde çalışan personele sunma görevi firmanın iç denetim departmanına aittir. Bu kapsamda yönerge, tebliğ, tüzük ve kurallarda bir değişiklik olursa firma yönetimi personeli bilgilendirir. Firmanın bunu yapmasındaki amaç bir iç denetim amacı olup, hedef personeli bilgilendirerek güncel gelişmeler konusunda usul hatası yapılmasını önlemektir (Azaltun, 1999, s.16).

İç denetimin bir diğer amacı ise firmanın muhasebe kayıtlarının doğru ve dürüst şekilde kayıt altına alınmasını sağlamaktır. Doğru ve dürüst bir nitelik taşıyan muhasebe bilgileri kayıt dışılığı önlemekte yönetim muhasebesi kapsamında firma yöneticilerine yol gösterebilmektedir (Kepekçi, 2004, s.19).

Firmanın varlıkları her zaman belli ya da belirsiz riskler ile karşı karşıyadır. Bu belirsizlikler firma içinden oluşabileceği gibi firma dışından da oluşabilir. Bu kapsamda iç denetimin amacı bu riskleri de önlemektir. Diğer bir ifade ile firma varlıklarının korunması yükümlülüğü de iç denetimin amaçları arasındadır. Buna ek olarak firma tarafından hedeflenmeyen durumları önlemek de önem arz eden bir durumdur (Güredin, 2000, s.168).

Firma aktiflerinin verimliliğinin sağlanması iç denetimin amaçlarından olup belki de firma sürekliliği açısından da oldukça önemlidir. Etkin bir iç denetim sayesinde firma hedeflerine ve planlarına ulaşılması kolaylaşmakta olup firmanın kaynakları nispeten daha verimli bir şekilde kullanılabilir (Kepekçi, 2004, s.62).

Sonuç olarak iç denetimin nihai amacı, izlenmekte olan operasyonel süreçlerin öznal analizler ile değerlendirilip görüşler eşliğinde denetim komitesine sunulmasıdır. Denetim Komitesi'nin de bu görüşleri tartışıp yönetim kuruluna sunması etkili bir iç denetim için fayda sağlamakta olup küresel olarak genel kabul görmüş iç denetim kapsam maddeleri aşağıda sunulmuştur (Uzay, 1999, s.38).

- İç denetim çalışmalarının firmanın hedefleriyle eşleşmiş olması,
- Firma aktiflerinin muhafaza edilmesi,
- Firma aktiflerinin verimli ve iktisadi bir şekilde değerlendirilmesi,
- Firmanın operasyonel olarak hedeflerine ulaşmasının izlenmesidir.

3.4. İÇ DENETİMDE YETKİ VE SORUMLULUK

İç denetime ilişkin operasyonel süreçlerin verimli ve işlevsel süreçlerin ise mevzuata uygun olacak şekilde bağımsız bir biçimde yürütülmesi şarttır. Bu kapsamda iç denetimin firma ya da kurumlardaki organizasyonlardaki yerleri önemlidir. Bu organizasyon şeması kapsamında iç denetçinin işlerini bağımsız bir şekilde yerine getirmesi gerekmektedir.

Bu nedenle iç denetim departmanın firmanın yöneticilerine kendisini gösterebilmesi için yönetim kurulundan destek alması gerekir. Diğer bir ifade ile yönetim kurulundan destek alan iç denetim departmanı, faaliyetlerini daha etkin bir şekilde sürdürebilir. Bu durum verimliliğin ve etkinliğin arkasında yatan temel sebep olmaktadır (Güredin, 2000, s.178).

3.4.1. İç Denetçi

İç denetim faaliyetleri iç denetim biriminde görev alan iç denetçiler aracılığıyla sürdürülmektedir. İç denetim birimi, özel plan ve programlar yaparak kendilerine verilmiş görevleri yerine getirirler (Güredin, 2000, s.15).

İç denetim birimlerinde görev alan personel, iç denetim faaliyetlerini sürdürmek adına kuruma kayıtlı olarak görev alan personeldir. Diğer bir ifade ile bu çalışanlar sadece tek firmaya hizmet sunar ve kendi çalıştıkları firmada uzmanlaşırlar (Bilge, 2014, s.34).

İç denetim birimlerinde görev alan personelden talep edilen en önemli unsur, bağımsız olmalarıdır. Bu çerçevede farklı görevleri olan departmanların faaliyetlerinin daha önceden yazılı olarak kabul edilmiş olan kurallara uygun olarak yürütüp yürütülmediği bağımsız ve objektif bir şekilde değerlendirilme görevi iç denetçiye aittir (Gökalp, 2013, s.24).

İç denetim operasyonlarını sürdüren çalışanlar, firmalara ve kurumların diğer birimlerine ciddi fayda sunmaktadır. Firmanın yönetim kurulu tarafından yeteri kadar bilgi sahibi olunmayan konuları iç denetçiler aydınlatırlar. Bu nedenle bu birimde çalışanlar nispeten daha farklı fikirlere ve entelektüel bilgi birikimine sahip olmalıdırlar. Firma yönetim kurulu bu denetim ekibinden değer yaratmasını bekler. Bu çerçevede bu birimde çalışanların iş tanımında ve yükümlülüklerinde firmaya katma değer sunma görevi de belirtilmelidir (Bilge, 2014, s.34).

İç denetim biriminde görev alan çalışanlar firmanın yönetim kurulundan aldığı yetkiye dayanarak görevlerini yerine getirirler. Bu yetki devri sayesinde görevlerini verimli ve başarılı şekilde sürdürürler. Bu kapsamda bu birimde görev alan çalışanlar hem mali süreçlerle hem de operasyonel süreçlerle ilgili konularda, firmanın yönetim kuruluna ya da bağlı olduğu denetim komitesine sunum ve rapor verirler (Arens ve Loebbecke, 1994, s.290).

İç denetim biriminde çalışanlar hem mali hem de mali olmayan görevler olarak çok farklı görevlerde bulunmaktadırlar. İç denetçiler firmanın yönetim kurulundan aldığı yetkiye dayanarak firmadaki hemen hemen her pozisyondaki çalışanın performansını değerlendirmektedir ve elde ettikleri bilgileri ve bulguları aylık ya da üç aylık dönemler itibariyle firma yönetim kuruluna sunarlar. Buna ek olarak iç kontrol sisteminin geliştirilmesi görevi de iç denetim biriminde olup, iç denetim

birimi iyileştirme önerilerini de firma yönetim kuruluna sunarlar. Bu nedenle iç denetçiler dürüst ve tarafsız, denetim uygulama becerileri, yönetim becerileri, iletişim becerileri yüksek ve önyargıdan uzak olmalı (Görmen, 2020, s.60).

İç denetçiler, firmaya resmi kurumlardan gelen yazılı bilgi ve istekleri ilgili mevzuat ve dokümantasyona uygun şekilde yanıtlamalıdır. Bu çerçevede iç denetçiler, iş akışlarını eksiksiz bir şekilde sürdürmelidirler. İç düzenlemeler ve yasal mevzuat bu birimde çalışanların rehberi olup, iç denetçiler faaliyetlerini etkin bir şekilde sürdürmek için hem firmanın kurallarına hem de genel kabul görmüş etik kurallara uymalıdır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları t.y).

3.4.2. BDS 610 Kapsamında İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması

610 numaralı bağımsız denetim standardına göre görevlendirilen bağımsız denetçi, denetlediği firmada iç denetim fonksiyonu var ise, bu departmanın çalışmalarını kullanabilmektedir. Bağımsız denetçi bu çalışmaları kullanırken aşağıdaki hususları değerlendirir ve iç denetçi çalışmalarının kullanılıp kullanılmayacağına karar vermektedir (KGK, 2021, s.8).

Bu hususlar şunlardır;

- İç denetim fonksiyonunun ve çalışmalarının yeterlilik düzeyi
- İç denetim fonksiyonunun disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığı

Ayrıca denetçinin kararlarını yukarıdaki ana hususlarla beraber aşağıdaki faktörler de etkileyecektir;

- İç denetim fonksiyonunun işletme faaliyetlerine ve büyüklüğüne orantılı olarak yeterli ve uygun kaynaklara sahip olup olmadığı
- İç denetimler için iç denetçilerin işe alınması, eğitilmesi ve görevlendirilmesine ilişkin yerleşik politikalar bulunup bulunmadığı.

Eğer görevlendirilen denetçi yukarıda sayılan hususlar konusunda tatmin edici bir görüşe ulaşırsa iç denetçi çalışmalarını kullanabilmektedir. Fakat denetçi, denetlediği firmanın iç denetçilerinin tarafsızlığı konusunda ciddi şüphelere sahip olduğu veya iç denetçinin gerekli mesleki yeterliliğe sahip olmadığı durumlarda ilgili çalışmaları kullanamamaktadır.

3.4.3. İç Denetim Komitesi

Firmaların yönetim kurulları hem denetim hem de yönetim görevlerini kendi üzerlerinde toplamışlardır. Firmaların yönetim kuruluna bağlı bir denetim komitesi yönetim kurulunun denetim işlevine destek olmayı hedeflemektedir. Denetim komitesi kavramı küresel olarak kurumsal yönetişimin gelişmesi ile birlikte daha etkin olmaya başlamıştır.

Denetim komiteleri, kurumsallaşmanın bir gereği olarak ilgili ilkeler çerçevesinde, firmanın verimliliği ile ilgili olarak gerek içeriden gerekse dışarıdan gerçekleşecek tüm denetimleri organize eder. Buna ek olarak bağımsız denetim süreçlerinin ilgili mevzuata uygun ve şeffaf şekilde sürdürülmesi için bağımsız denetim firması çalışanları ve firmaların yönetim kurulu arasında köprü olur (Uyar, 2005, s.27).

Sermaye Piyasası Kanunu'na göre halka açık firmalar yönetim kurulu üyelerinden oluşan en az iki kişilik bir denetim komitesi kurmak zorundadırlar. Bu komitenin tüm üyelerinin bağımsız yönetim kurulu üyelerinden seçilmiş olması tebliğ gereği bir zorunluluktur (SPK, Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ).

Firmaların pay sahiplerine olduğu kadar menfaat sahiplerine karşı da sorumlulukları bulunmakta olup bağımsız yönetim kurulu üyeleri aracılığıyla oluşturulan denetim komitesine çıkar çatışması kapsamında her türlü uyarı doğrudan yapılabilir. Kurumsal yönetim ilkeleri tebliğine göre denetim komitesi yılda en az dört kez toplanmalı ve bu toplantılarını tutanak ile firmanın yönetim kuruluna sunmalıdır (Mevzuat, Kurumsal Yönetim Tebliği, 2014, s.8)

Denetim komitesinin etkinliğinin artırılması adına komitenin genel kurula bilgilendirme olarak sunulmuş bir yönetmeliğe ihtiyacı vardır. Bu yönetmelik denetim komitesinin görevlerini ve sorumluluklarını açık ve net bir şekilde belirtmelidir. Bu yönetmelikler denetim komitesi tarafından hazırlanıp yönetim kurulu tarafından onaylanıp genel kurulun bilgisine sunulur (Eşkıazan, 2003, s.30).

Denetim komitesi bir bütün olarak tüm denetim süreçlerinden sorumlu olmasından dolayı firmanın iç denetimden sorumlu çalışanlarıyla, yöneticileriyle ya da firmanın diğer departman çalışanlarıyla bire bir ya da toplu bir şekilde görüşebilmeli ve toplantı organize ederek süreçler hakkında etkin bilgi edinebilmelidir. Bu durumların kolaylıkla gerçekleşmesi sürecinde firmanın denetim komitesinin güçlü olması gerekmektedir (Eşkıazan, 2003, s.30)

Denetim komitesi iç denetim departmanında çalışanları seçer. Ayrıca bu çalışanların performanslarının değerlendirilmesi de iç denetim komitesinin sorumlulukları arasında olup çalışanların görevden alınması da denetim komitesinin onayına bağlıdır (Görmen, 2020 s.57).

Sonuç olarak denetim komitesi, firmanın faaliyetlerine değer katmak ve tüm denetim süreçlerini sürdürmek adına kurulmuştur. Bu çerçevede kontrol süreçlerinin ilkelere uygun şekilde yerine getirilmesi için planlama yapılmalıdır. Ayrıca denetim komitesi tüm süreçleri disiplinli ve tutarlı bir şekilde sürdürmelidir. Böylelikle hem etkin hem de güvenilir bir şekilde faaliyetlerine devam eder.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

FAALİYET DÖNGÜSÜ YAKLAŞIMI

Firmalar ve organizasyonları büyüdükçe iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerinin de geliştiğine önceki bölümlerde değinilmiştir. Bu kapsamda firmaların büyümesinin bir sonucu olarak hile, yolsuzluk ve benzeri olayların yaşanmasının engellenmesi nispeten daha zor olmaktadır. Bu hilelerin kontrolü için hem teknolojiyen yararlanılmalı hem de sistematik olarak kontroller gerçekleştirilmelidir.

Ancak firmalarda güçlü bir iç kontrol sisteminin bulunuyor olması hile olasılıklarını bitirmez sadece en aza indirgemeye yarar. Denetim hizmetinde çalışan denetçiler ve firmanın kendi içinde istihdam ettiği denetçiler genel olarak bu hileleri azaltmak için de mesai harcarlar. Bu denetçiler firmaların faaliyetlerini ayrı ayrı inceleyerek bir sonuca erişmeye çalışırlar.

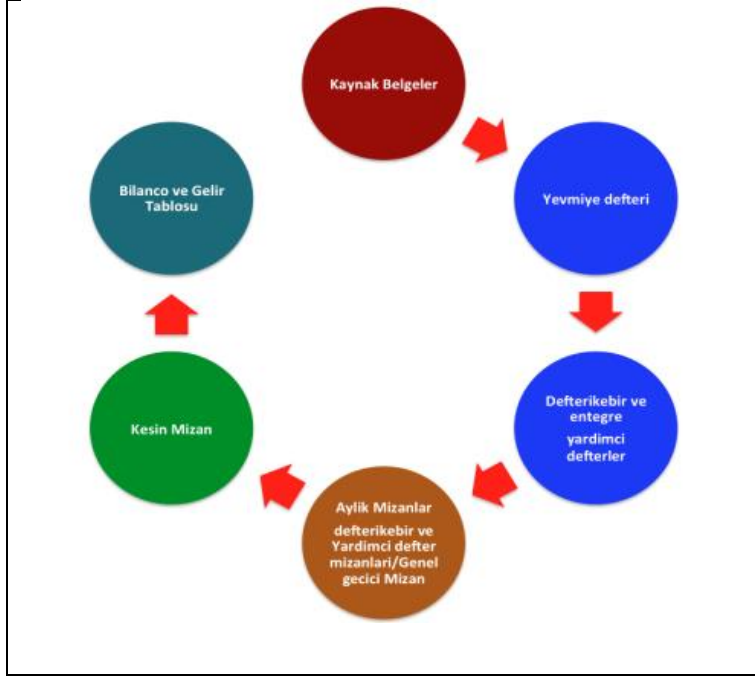
Çalışmanın dördüncü bölümünde denetim süreçlerinde önemli bir kontrol sürecini barındıran faaliyet döngüsü yaklaşımı başlığında öncelikle genel olarak döngü yaklaşımı ele alınacaktır. Döngü yaklaşımına genel bakış alt başlığında sürecin tanımı, kullanılan belgeler ve faaliyetlere yer verilmiştir.

Bölümün ikinci alt başlığında ise döngü yaklaşımının incelenmesine yer verilecektir. Bu alt başlıkta ilk olarak satış ve tahsilat faaliyetleri incelenecektir. Ardından satın alma ve ödeme faaliyetleri döngüsü ve ücretler ve personel faaliyetleri döngüsü alt bölümleri bulunmaktadır. Ücretler ve personel faaliyetleri döngüsü bölümünden sonra stoklar ve maliyet faaliyetleri döngüsü ve nakit faaliyetlerinin denetimi alt başlıkları ile bu bölüm tamamlanacaktır.

4.1. DÖNGÜ YAKLAŞIMINA GENEL BAKIŞ

Döngü yaklaşımı oldukça etkili bir yaklaşım olarak görülmektedir. Çünkü bu yaklaşım sayesinde her bir denetim bölümü kendi içerisinde denetlenecek olup en son kapsamlı hale getirilecektir. Diğer bir ifade ile bu yaklaşım sayesinde büyük denetim alanları küçültülüp denetlenecektir.

Şekil 4. 1. Muhasebede İş Akışı



Kaynak: Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Muhasebe Ders Notları s.32

Diğer denetim yöntemleri olan her bir mali tablonun kendi içinde denetlenmesinin ve her bir hesap kaleminin kendi içinde denetlenmesinin döngü yaklaşımına göre daha az verimli ve daha maliyetli olması da döngü yaklaşımının etkin kullanılmasının nedenleri arasında sayılabilir.

4.1.1. Döngü Yaklaşımının Tanımı

Döngü yaklaşımı, denetim esnasında, bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu gibi mali tabloların, her bir kayıt bazında ya da kasa, stok, personel, satılan malın maliyeti gibi hesap kalemlerini ayrı ayrı incelemek yerine mali tablo kalemlerinin kendi aralarında ilgili kayıtlar ile birlikte incelenmesi olarak açıklanabilir (Davis vd., 1990, s.23).

Döngü yaklaşımı, denetimi yakından ilişkilendiren işlem türlerini ve hesap bakiyelerini aynı döngüye dahil edecek şekilde bölme yöntemidir. Örneğin, satış, satış iadeleri ve nakit makbuz işlemleri ile alacak hesapları bakiyesi, satış ve tahsilat döngüsünün bir parçasıdır. Denetimin farklı döngülere bölünmesinin avantajları,

denetimi daha yönetilebilir bölümlere ayırmak, denetim ekibinin farklı üyelerine görevler atamak ve denetimin yakından ilgili bölümlerini bir arada tutmaktır. Döngü yaklaşımı, tipik olarak birden çok adımı içerir. Firmanın, gözden geçirilmesi gereken muhasebe alanlarını belirlemek için denetçilerle bir araya geldiği tanımlama süreci bunlardan ilkidir. Ardından denetçilerin bilgileri incelemek üzere nasıl toplanacağına karar verdikleri denetim yöntemi aşaması gelmektedir. Akabinde, denetçilerin muhasebe örneklerini test edip karşılaştırdığı, denetim saha çalışması aşaması ve bulguların denetçiler tarafından şirketin yönetim ekibine sunulduğu yönetimin gözden geçirme toplantısı aşaması gelmektedir (Cömert, 2018, s.163-165).

Firmaların, özellikle halka açık şirketlerin, denetimler yapmak ve denetlenen şirketin mali sağlığını korumak için bağımsız dış denetim hizmeti aldıkları yukarıdaki bölümlerde açıklanmıştır. Denetlenmiş mali tablolar sunmak, halka açık bir şirketin finansal sağlığını onaylamanın ve yatırımcıların şirket finansal bilgileri hakkında bilgi ihtiyacını desteklemenin büyük bir parçası olup döngü yaklaşımı bu denetim sürecinde kullanılan en verimli yöntemdir.

Döngü yaklaşımı birbirleri ile ilişkili şekilde devam eden fonksiyonların döngüsüdür. Bu döngülerde fonksiyonların başarılı bir şekilde devam etmesinden firmalar olumlu şekilde yararlanacaktır. Diğer bir ifade zincirleme şekilde devam eden döngülerin başarılı uygulaması firmaların verimliliklerine katkı sağlayacaktır. Döngü işlemlerinde her bir eylemi farklı birimlerin ya da yöneticilerin yapmasına dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu noktadaki amaç farklı birimlerin farklı işlemleri ayrıştırması suretiyle bir döngü yaratmaktır (Şengür ve Çiftçi, 2011, s.36).

4.1.2. Döngü Yaklaşımında Kullanılan Belgeler

Döngü yaklaşımında işlemler gerçekleştirilirken farklı birim ve çalışanlardan belge talep edilmektedir. Her bir belgenin ve kaydın farklı birim ve çalışanlar tarafından hazırlanması oldukça önemlidir. Bu belge ve kayıtlar hazırlanırken diğer bilgi ve belgeler ile eşleştirilmesi ve kayıtlar ile tutturulması döngü yaklaşımının püf

noktasını oluşturmakta olup bu çalışmalar için kullanılan belgeler kısaca aşağıda sıralanmıştır (Bozkurt, 2018, s.102).

- Mışteri talep formu,
- Satış formları,
- Yapılacak yüklemeler için belgeler,
- Satış faturası,
- Satış fiyatlarının listesi,
- Büyük defter hesapları,
- Muavin hesaplar,
- İcmal satış raporu,
- Aylık cari hesap borç bilgileri.

Mışteri talep formu, firmanın mışterilerinin firmadan talep ettiği mal ve hizmetlerin kayıt edildiği formdur. Bu form ile birlikte mışterilerin talepleri başlar. Mışteri bazen bu formu kendi doldurup firmaya elektronik posta ya da faks aracılığıyla paylaşabileceği gibi bu formu firmanın mışteri temsilcileri de doldurabilir. Satış formları mışteri tarafından talep edilen siparişlerin hazırlandığı formlardır. Bu formda alıcının talep ettiği ürün ya da mal ile birlikte hangi miktarda alacağı gibi temel kriterler yer alır. Bunlara ek olarak firmaya özgü olarak bilgiler de bu formda yer alabilir. rnek bir satış formu aşağıda bulunmaktadır (Cömert, 2018, s.181).

Firmaların temel gelirleri satmış oldukları mal ve hizmetlerden kaynaklanmakta olup bu ürünlerin fiyatları da satış listeleri aracılığıyla müşterilere sunulur. Bu kapsamda satış işlemi esnasında satılan mal ve hizmetlerin adı, var ise numarası, adet fiyatını gösteren bir belgeye satış listesi denir. Bu listenin üst yönetim tarafından tasdik edilmiş olması önemli olup, verilen farklı hizmetlere göre farklı fiyatlarla müşterilere sunulma olanağı mevcuttur. Bir bütün olarak değerlendirildiğinde satış ve fiyatlandırma politikası firmanın pazar payını belirlemek için oldukça önemli olup fiyatlandırma üzerinde ciddi olarak düşünülmesi gereken bir husustur.

Büyük defter, yevmiye defterine kayıt edilmiş olan bilgilerin alınarak, yöntemine uygun şekilde ilgili hesaplara dağıtılması sürecinde kullanılan defterdir (Vergi Usul Kanunu, 1961). Muavin hesaplar ise firmanın dönemsel olarak gerçekleştirmiş olduğu satış işlemlerin ve bu işlemler için elde etmiş olduğu bedellerin kayıt edildiği hesaplardır. Eğer bir firma müşteri ile alınan ve satılan mal ve hizmetlerden dolayı mutabık kalamaz ise, uyuşmazlıklarda muavin hesaplara bakılır kayıtlarda oluşabilecek hatalar düzeltilir. Buna ek olarak BA-BS formları da bir firmanın alıcılar ve satıcılarla yapmış olduğu işlemleri denetlemek ve firmalarla mutabakat için uygulanan bir beyanname türüdür (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2010, s.1).

İcmal satış raporları isminden de anlaşılacağı üzere bir firmanın bir döneme ait yapmış olduğu satışların icmal halidir. Bu kapsamda bir alıcının firmadan bir dönem boyunca almış olduğu ürün ya da hizmetler tek seferde raporlanabilir. Örnek ile desteklemek gerekirse belirli bir ürünü son 3 ay içerisinde kimlerin aldığı ya da belirli bir müşterinin son 3 ay içerisinde hangi ürünleri aldığı sorularının yanıtı icmal satış raporlarından elde edilmektedir.

Firmanın ürünlerini almış olan müşterilerden ne kadar alacağı olduğunu gösteren rapora ise aylık cari hesap borç bilgileri raporu denir. Genel olarak müşteriler borçlarını ayın belli bir döneminde ödediklerinden dolayı “aylık” adı verilen bu rapor, firmanın faaliyet göstermiş olduğu sektöre ve alıcılarla yapılan anlaşmalara göre farklılık gösterebilir.

4.1.3. Döngü Yaklaşımında Faaliyetler

Yukarıda anlatılanlar çerçevesinde gerçekleştirilen işlem ve kayıtlar tamamlandıktan sonra ilgili departmanlar elde ettikleri bilgileri diğer departmanlara sunarlar (Bozkurt, 2018, s.102).

Döngü yaklaşımında faaliyetler ilk olarak satış için siparişin alınması, müşterinin ödeme yeterliliğinin kontrol edilmesi, ürün ya da hizmetin müşteriye sunulması, faturanın iletilmesi ve malın ya da hizmetin kaydının yapılması şeklinde devam eder (Nash, 1984, s.578).

Harcama döngüsü işletmenin faaliyetleri ile ilgili işlemler için gerçekleşen ham madde ya da hizmetlerin satın alınması işlemlerinin bütünüdür. Finansman döngüsü ise sermaye temin edilmesi ve kullanılması ile ilgili süreçlerin tümünü kapsar (Nash, 1984, s.578).

Döngü yaklaşımında tedarik ve üretim süreci satış faaliyetlerinin altında yer almakta olup bir bütün olarak değerlendirilmelidir. Bu işlemleri genel olarak değerlendirmek gerekirse, tedarik, bir firmanın ihtiyacı olan yarı mamul ya da ham maddeyi, araç gereci sağlama sürecidir. Üretim ise emek ve sermayenin birleşimi ile oluşan mal ya da hizmettir (Seyidoğlu, 1992, s.842).

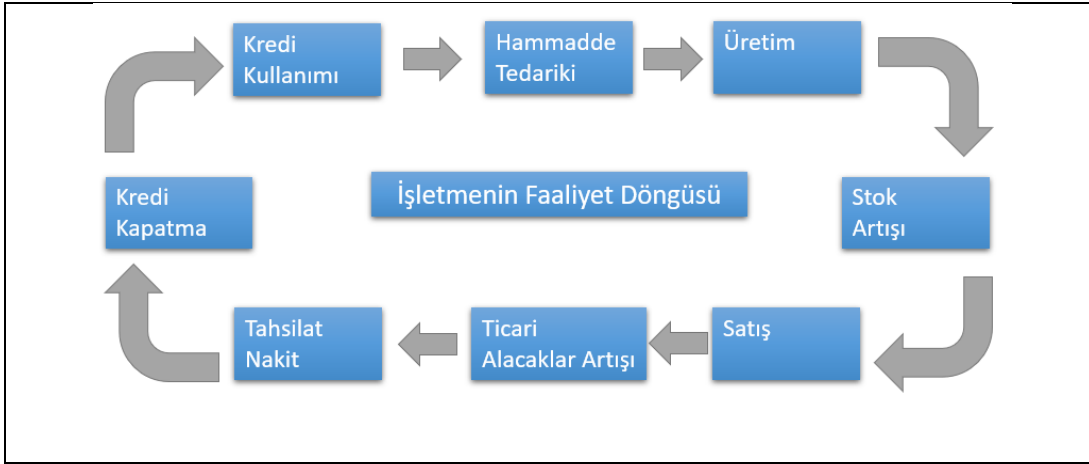
Döngü işleminde süreç ilk olarak satış ile başlar. Satış bölümünde müşterinin talebi alındıktan sonra satış formu hazırlanır. Akabinde vadeli ya da peşin ödeme seçeneklerinden birini tercih eden müşterinin süreci devam eder.

Müşterinin vadeli ödeme talebi mevcut ise bu bir kredili işlem olarak değerlendirilir ve firma bu satışları ticari alacak olarak kayıt eder. Eğer müşteriye vadeli satış yapılmasına firma tarafından onay çıkmaz ise, müşterinin kredibilitesinin vadeli alıma uygun olmadığı şeklinde değerlendirilebilir. Genel kabul görmüş kredilendirme süreçlerine bakıldığında müşteriler ilk siparişlerini peşin alırlar ve zamanla firmadan kredili alım talebinde bulunurlar. Bu süre zarfında firma ile olumlu ilişkiler kurulur ve kredilendirme için uygunluk verilir.

4.2. DÖNGÜ YAKLAŞIMININ İNCELENMESİ

Döngü yaklaşımı firmaların denetim ve kontrol süreçlerinde etkin olarak kullanılır. Mali tabloların etkin bir şekilde denetlenmesi için firmanın faaliyetlerinin döngüsü önem arz etmektedir. Firmalar yapmış oldukları satışları ya peşin ya da vadeli olarak tahsil ettikleri önceki başlıklarda belirtilmişti.

Şekil 4. 4. İşletme Faaliyet Döngüsü



Kaynak: Çelik, 2019.

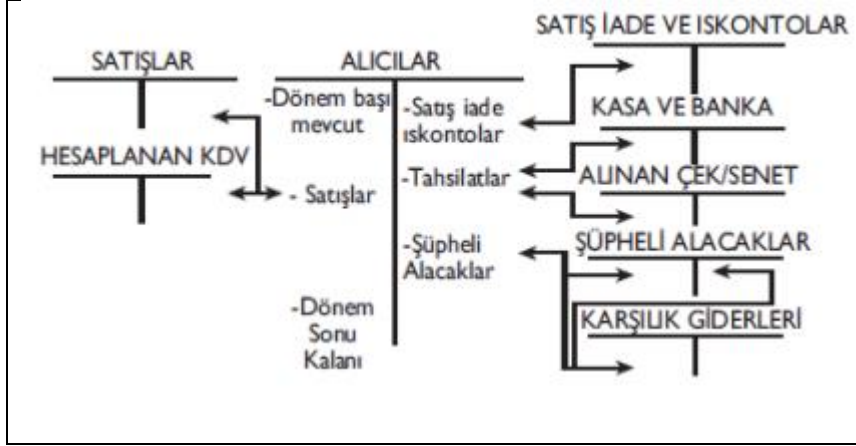
Firmalar faaliyetlerini sürdürmek için özkaynak kullanabilecekleri gibi kredi de kullanabilirler. Firmalar satışlardan elde ettikleri gelirlerin bir kısmını kredilere yönlendirirler. Alınan krediler genel olarak ham madde satın alımı için kullanılır.

4.2.1. Satış ve Tahsilat Faaliyetleri Döngüsü

Satış bir firmanın hemen hemen en önemli faaliyetlerinin başında gelmektedir. Genellikle bir firma hakkında ilk sorulan soruların başında gelen satış bilgisi firmanın potansiyelini ve performansını ölçmekte de kullanılmaktadır.

Firmalarda gerçekleştirilen satışlar ilk olarak brüt satış olarak kayıt edilmektedir. Bu gerçekleştirilen mal ve hizmet satışlarından herhangi bir iade oluşursa, bu işlem satıştan iadeler kısmına kayıt edilir.

Şekil 4. 5. Satışlar ve Tahsilat Döngüsü



Kaynak: Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Muhasebe Ders Notları, s.72

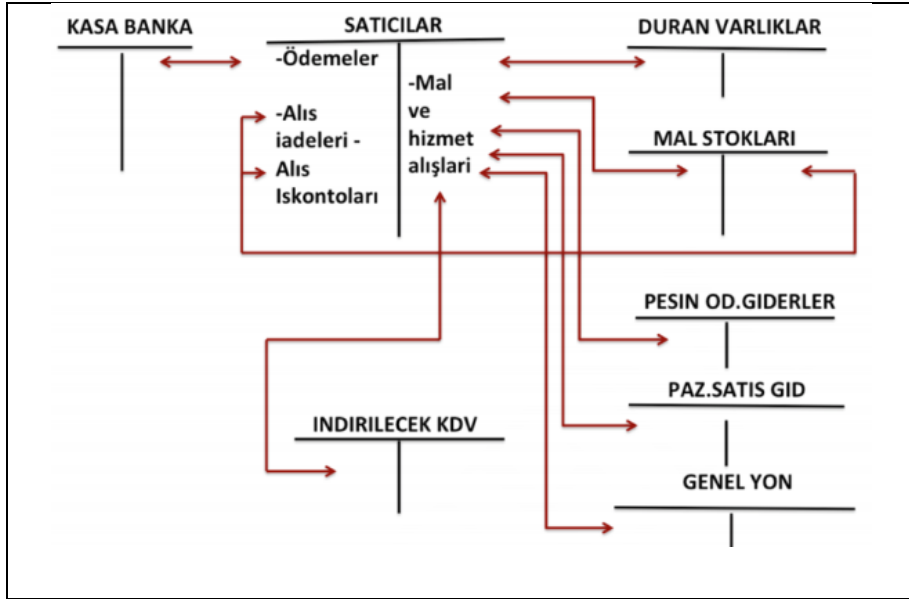
Satıştan iadeler kısmına ek olarak firmalar müşterilerine belirli dönemlerde liste fiyatlarından indirim yaparlar. Bu indirimler gelir tablosunda satıştan indirimler kısmında raporlanır. Firmalar yapmış oldukları mal ve hizmet satışından elde ettikleri tahsilatları nakit akım tablosunda izlerler. Ayrıca bilançoda yer alan ticari alacaklar kalemindeki artış ve azalışlar, satışlar ile ilgilidir.

Firma denetimlerinde ilk olarak odaklanılacak döngü aşaması satış ve satışlarla ilgili tahsilat işlemlerdir. Yukarıdaki şekilden de görülebileceği üzere satışlara ilişkin tahsilatlar nakit olarak yapılmadığı zaman zarfında ödemeler ya çek ya da senet ile yapılabilmektedir. Bu çek ya da senetlerin müşteriler tarafından zamanında ödenmesi durumunda buradan gelen tahsilat nakit olarak kayıt edilebilir. Ancak bu çek ya da senetlerin müşteriler tarafından ödenememesi ve mahkeme sürecinin başlaması sonrasında buradaki bedeller şüpheli alacak olarak muhasebeleştirilir.

4.2.2. Satın Alma ve Ödeme Faaliyetleri Döngüsü

Firmaların faaliyetlerini sürdürdükleri dönem zarfında kapı, kasa ve kantar kontrolünün oldukça önemli olduğu önceki bölümlerde incelenmiştir. Yapılan incelemelere göre satın alma ve ödeme işlemlerinde, alışılmışın dışında metotlar uygulanarak firmalar zor duruma sokulmaktadır.

Şekil 4. 6. Satın Alma ve Ödemeler Döngüsü



Kaynak: Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Muhasebe Ders Notları, s.74

Satın alma işlemleri ve ödemeler döngüsü, firma operasyonlarının devam ettirilmesinde gerek duyulan mal ya da hizmetlerin, satıcı firmalardan tedarik edilmesi ve tedarik edilen bu mal ya da hizmet tutarlarının ödenmesi durumlarını ifade eder (Messier vd., 2008, s.412).

Bir bütün olarak değerlendirildiğinde satın alma işlemlerinde aşağıdaki belgeler kullanılmaktadır.

- Satın Alma Talebi,
- Satın Alma Emri,
- Sevk İrsaliyesi,
- Satıcı Faturası,
- Alış Dosyası,
- Kayıt Defteri,
- Kebir Defteri,
- Satıcı Hesap Defteri,

- Satıcı Borç Defteri,
- Ödeme Belgeleri.

Satın alma işlemleri ve ödemeler döngüsü çalışmalarında genel olarak yukarıdaki belgeler kullanılmaktadır. Bu kapsamda bu belgelerin kullanılmasında aşağıdaki süreçler işlemektedir (Messier vd. 2008, s.413).

- Ürün ya da hizmet tedarik talebinin yapılması,
- Tedarik talep belgesinin üretilmesi,
- Tedarik talep belgesi ile ve satın alma işleminin sağlanması,
- Teslimatın yapılması,
Teslimat sonucu satın alınan mal ve hizmetlerin kayıt edilmesi,
- Borcun ödenmesi.

Satın alma işlemleri ve ödeme işlemlerinde kullanılan en kritik belge faturadır. Bu belge ile ilgili yapılabilecek hilelerden ilki sahte faturadır. Sahte firmalar kurularak kesilen faturalar firmaları zor durumda bırakabilir.

Sahte faturaya ek olarak benzer bir firma adına sahte bir fatura düzenlenmesi de firmaları güç duruma sokar. Bunlara ek olarak rüşvet işlemleri ve satıcı firmalara hile yoluyla mal ve hizmet alımının aktarılması hileleri ile de olabilir.

Diğer bir satın alma işlemi ve ödeme hilesi firma kaynakları ile kişisel mal ve hizmet satın alımı yapılmasıdır. Bu durumda firma personeli kendi adına yapmış olduğu harcamayı firma adına yapmış gibi gösterebilir (Bozkurt, 2018, s.240).

Bunlara ek olarak firma personeli sahte bir alıcı adına düzenlenmiş faturayı kabul edebilir. Ayrıca teslim edilmemiş ürünleri teslim edilmiş gibi yapabilir. Buna ek olarak eksik teslimleri kayıt altına alabilir (Özkul ve Özdemir, 2013, s.76).

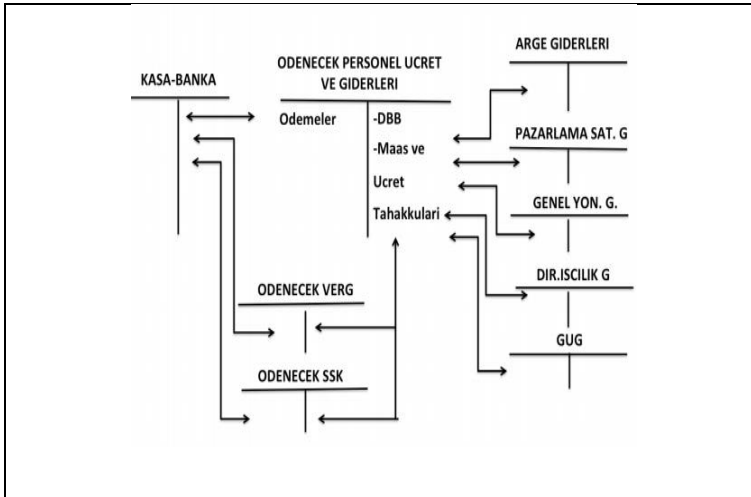
4.2.3. Ücretler ve Personel Faaliyetleri Döngüsü

Firmalar büyüdükçe ve personel süreçleri daha karmaşık hale geldikçe ücretler ve personel faaliyetleri döngüsü ayrı bir şekilde değerlendirilmelidir. Diğer bir ifade ile personel miktarının normalden çok olduğu bir firmada görev alanların maaşları ve özlük dosyalarının ayrı bir denetim döngüsü olarak ele alınması faydalıdır.

Personelin hak etmiş olduğu ücretler ve gerçekleştirilen yan ödemeler genellikle imalat, inşaat ve benzeri sektörlerde faaliyet gösterenler yoğunlukta olmakla birlikte hemen hemen her sektörü etkilemektedir. Bu kapsamda bu maliyetler firmalarda finansal tablo kalemlerini etkilemektedir (Messier vd., 2008, s.413).

Ücretler ve personel faaliyetleri döngüsü kapsamında firmanın insan kaynakları departmanı her bir çalışan için zaman kartı hazırlar. Ayrıca bu departman bordro hazırlama görevini de üstlenir. Buna ek olarak insan kaynakları departmanı ödemeler ve ücretlerden kesilen sosyal güvenlik primlerinin hesaplanıp yatırılması süreçlerinde de rol alır.

Şekil 4. 7. Ücretler ve Personel Faaliyetleri Döngüsü



Kaynak: Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Muhasebe Ders Notları, s.74

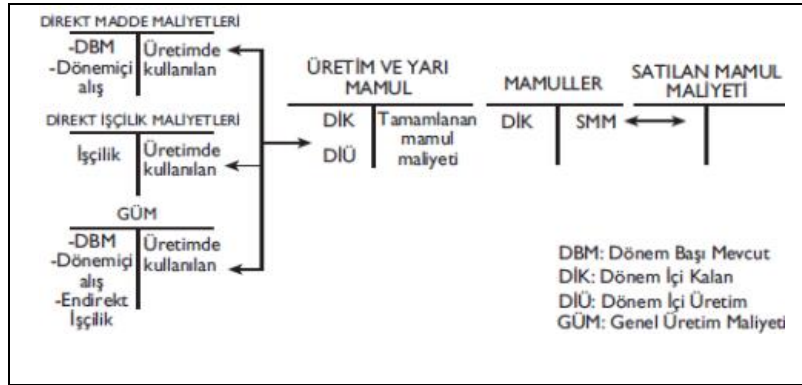
Çalışanların performansı firmalar için oldukça önemli olup insan kaynakları departmanı her bir çalışan ile yakından ilgilenerek en üst verim alınması için çaba sarf etmelidir. Ancak çalışanların harcamaları ve aşırı lüks yaşamları da hile yapabileceği şüphesi ile izlenmeye alınmalı ve takip edilmelidir.

4.2.4. Stoklar ve Maliyet Faaliyetleri Döngüsü

Firmalarda varlıkların kötüye kullanımı bir bütün olarak değerlendirildiğinde nakit ödemelerin kötüye kullanılması ve stokların kötüye kullanılması olarak ikiye ayrılabilir.

Firmanın aktiflerinde bulunan stoklar ve bunların maliyeti faaliyet döngüleri içerisinde oldukça etkin analiz edilip takip edilmelidir. Denetimler ile ilgili yapılan çalışmalarda genel olarak nakit ve benzeri varlıklara yönelik hatalar, nakit ve benzeri varlıklara yönelik olmayan hatalara göre daha fazla gerçekleşmektedir. Diğer bir ifade ile stoklar ve benzeri hatalar diğer kalemlere göre daha fazla olabilmektedir.

Şekil 4. 8. Stoklar ve Maliyet Faaliyetleri Döngüsü



Kaynak: Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Muhasebe Ders Notları, s.90

Örneğin çalışan, mallar müşteri tarafından iade edilmiş gibi göstererek, kasadan mal bedeli tutarında nakdi kişisel kullanımı için alabilir ve muhasebe kayıtlarında da stoklar hesabına borç kaydı yapabilir (Messier vd., 2008, s.414).

Stoklar ilk etapta elde edilme maliyeti ile kayıt altına alınır. Ardında rayiç değerler ile değerlemesi gerçekleştirilir. Bu kapsamda stokları ilgilendiren döngü süreçleri nispeten daha fazla dikkat gerektirir.

Bu doğrultuda stokları ilgilendiren denetim çalışmalarında denetim testlerinin dizaynı, satış ve tahsilat ya da satın alma ve ödeme kısımlarından daha güç

olmaktadır. Bu nedenle üretim süreçlerinin ayrı bir döngü olarak ele alınması faydalıdır (Ilırmak, 2000, s.79).

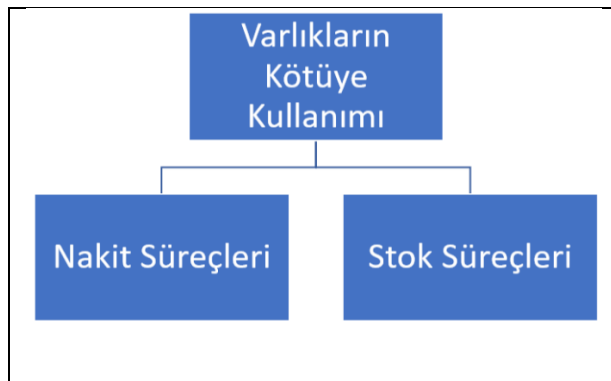
Üretim süreçlerinde ihtiyaç olan tüm mal ve hizmetlerin neler olduğu stok yönetimi sürecinde tespit edilmelidir. Bu çerçevede hammadde ve üretim sürecinde gerekli olan diğer malzemelerin firmaya girişi sağlanmalıdır. Tedarik edilen bu mal ve hizmetlerin kontrolü ve stoklara alınışından sonra üretim süreçlerinde kullanılması için üretim departmanlarına kayıtlı şekilde taşınması gereklidir (Ilırmak, 2000, s. 79).

Üretim sürecinde üretilen malların önce firmanın kayıtlarına alınarak depolanması, ardından ise sevk irsaliyesi ile satış sürecinin başlaması gerekmektedir. Firmanın faaliyet gösterdiği ana faaliyet kolunun ticaret ya da üretim olması fark etmeksizin stoklar ile ilgili üretim süreçlerinde güçlü bir iç kontrol yapısı olması oldukça önem arz etmektedir (Ilırmak, 2000, s.79).

4.2.5. Nakit Faaliyetlerinin Döngüsü

Nakit varlıklar, yukarıda açıklanan dört ana döngünün etkilediği varlıklardır. Küçük tutarlar dışında çoğu işlemin banka aracılığıyla yapılmasından dolayı firmaların kasalarında düşük rakamlar bulunur. Ancak bankacılık sisteminin de içine alındığı nakit ve benzeri varlıklar daha geniş bir kontrol sürecini kapsar. Yukarıda da belirtildiği üzere kötüye kullanılacak nakit ve nakit benzeri varlıkların ve stokların denetimi oldukça önemlidir.

Şekil 4. 9. Varlıkların Kötüye Kullanımı



Firmaların yoğun nakit akışlarının bankalardan geçiyor olmasından kaynaklı olarak bu konularda bankalarla mutabakat sağlamak nakit varlıkların kötüye kullanımını engellemek adına şarttır. Buna ek olarak kasanın efektif olarak sayılması ve tutturulması da önemlidir. Bankalar ile mutabakatların yapılamaması genel olarak firma hilesi olarak düşünülmektedir (Messier vd., 2008, s.414).

Buna ek olarak banka mutabakatlarının her ay farklı bir personel tarafından yapılması da önemlidir. Ayrıca bu işlemlerden sorumlu kişi ile gerçekleştiren kişinin de farklı çalışanlar olması iç kontrol süreçleri açısından önem arz etmektedir. Son olarak muhasebedeki belge gerekliliği esası nedeniyle tüm mutabakat süreçlerinin yazılı olması gerekmektedir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMDE DÖNGÜ YAKLAŞIMININ UYGULANMASI

Bağımsız denetim ekibi müşteri işletmenin denetimini planlama aşamasında iç kontrole dair döngü yaklaşımını uygulamayı uygun görmüştür. Bu prosedür, bağımsız denetçinin denetim boyunca denetlenen firmaya ilişkin iç kontrol sürecini anlamasına, etkinliğini ölçmesine, yönetimden sorumlu olanların iç kontrole müdahalesinin ne boyutta olduğuna ve denetim boyunca çalışmalarının kapsamını ne kadar genişleteceğine karar vermesine yardımcı olmaktadır.

Bağımsız denetçi, döngü testlerine başladıktan sonra mesleki muhakemesini kullanarak denetlenen firmanın iç kontrol sisteminin ne kadar etkin işlediğini test etmektedir. Test ederken, iç kontrole ilişkin çeşitli sorular sormakta ve bu sorulara ilişkin belgeler toplamakta ve dokümantasyonunu sağlamaktadır.

Sorulan bu sorular ve toplanan belgelerin dokümantasyonunun tamamlanması sonucunda bağımsız denetçi, denetlenen firmanın iç kontrol sisteminin etkin olduğu kanısına varırsa, bu etkinliğin derecesini ölçmek için daha detaylı sorular sorarak bu etkinliğin sınırlarını tespit eder. Fakat, ilgili etkinliğin zayıf olduğu kanısına varması durumunda ise iç kontrol sistemini test etmeyi bırakarak, bağımsız denetim çalışmalarının kapsamını genişletmekte ve planlama aşamasında belirlediği önemlilik seviyesini düşürerek, denetim boyunca yapacağı analitik prosedür ve diğer denetim testlerinin sayısını artırmaktadır.

Bağımsız denetim standartlarına göre denetçi, denetim çalışmalarının kapsamını, zamanını ve denetçi görüşünü oluştururken önemlilik kavramı ortaya çıkmaktadır. Önemlilik seviyesi denetçinin kendi mesleki muhakemesine göre belirlenmektedir. Görevlendirilen denetçi önemlilik seviyesini belirlerken hem finansal hem de finansal olmayan birçok faktörü dikkate almaktadır.

Önemlilik kavramı göreceli olduğu ve temelde denetçinin muhakemesine dayalı olduğu için finansal tablolardaki potansiyel yanlışlığı karşılayabilecek bir yaklaşım belirlenmelidir.

Örneğin; 1 Milyon TL'lik bir tutar, aktif toplamı 1 Milyar TL olan bir firma için önemli olmayabilirken, aktif toplamı 100 Milyon TL olan bir firma için önemli olabilmektedir. Önemlilik düzeyinin belirlenmesinde en çok referans alınan faktörler; toplam varlıklar, net hasılat ya da net kar temelli faktörlerdir.

Örneğin;

- Vergiden önceki net karın %5'i ile %10'u arasında
- Toplam varlıkların %0,5'i ile %2'si arasında
- Net hasılatın %1'i ile %3'ü arasında

gibi rakamlar önemlilik seviyesi olarak belirlenebilir. (Cömert, 2012, s.38)

5.1. DÖNGÜ YAKLAŞIMI UYGULANIRKEN BELGE VE EVRAKLARIN TOPLANMASI

Döngü yaklaşımı uygulanırken toplanması gereken belge ve evrakların belirlenmesi ayrıca üstünde durulması gereken bir konudur.

Belgeler toplanırken dikkat edilmesi gereken en önemli husus, tüm belge ve evrakların aynı işleme bağlı olarak ortaya çıkan belge ve evraklar olmasıdır.

Örneğin, satış ve tahsilat döngüsünü araştıran bir denetçi, iç kontrole ilişkin sorularının sonucunda onaylı bir satış formu temin etmeye karar vermiş ise bu işlemin satış faturasını, sevk irsaliyesini, ambar çıkış formunu ve mahsup fişini elde etmelidir. Belgeler arasındaki kopukluk şüphesiz denetçinin iç kontrol sisteminin etkinliği konusundaki görüşünü etkileyecek, buna güvenen denetçi ise denetim prosedürlerini gerçekleştirirken daha esnek davranabilecek, bunun sonucunda denetim riski ortaya çıkabilecektir.

Bahsedildiği üzere bağımsız denetim sürecinde dört adet döngü yaklaşımı bulunmaktadır:

- Satış ve Tahsilat Döngüsü,

- Satın Alma Döngüsü,
- İnsan Kaynakları Döngüsü,
- Muhasebe ve Raporlama Döngüsü (zorunlu).

Bu döngülerden Muhasebe ve Raporlama döngüsünün uygulanması zorunludur. Bunun sebebi, şirketlerde çıkan hile ve yolsuzluğun en çok muhasebe kaynaklı işlemlerden kaynaklanması ve finansal tabloların doğru sunumunu direkt olarak etkilemesidir.

Bu aşamada; döngü yaklaşımını uygularken İstanbul'da konserve ve donmuş gıda sektöründe faaliyet gösteren Binekoğlu Gıda ve Ticaret A.Ş. adlı kurgu firma ele alınacak ve tüm işlemler bu firmanın üzerinden gerçekleştirilecektir.

Yukarıda değinilen önemlilik seviyesi hususuna ilişkin olarak Binekoğlu Gıda ve Ticaret A.Ş.'yi denetlemek üzere görevlendirilen denetçi ilgili firmanın satışlara ağırlık veren bir politika güttüğünü öğrenmiş ve önemlilik seviyesini de net hasılatın %1'i olarak belirlemiştir. Denetçinin bu önemlilik seviyesini belirlerken hasılat yüzdesini düşük almasının sebebi, firmayı ilk kez denetleyecek olması ve hata ve hileden kaynaklı olası riskleri minimize etmek istemesidir.

5.2. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE SATIŞ VE TAHSİLAT DÖNGÜSÜNÜN UYGULANMASI

Yukarıda bahsedildiği üzere donmuş gıda ve konserve ürünleri üreten Binekoğlu Gıda ve Ticaret A.Ş. firması, Türk Ticaret Kanunu'nda belirtilen kıstaslarının tamamını karşılayarak bağımsız denetime tabi olmuştur. Bunun için İstanbul Maslak'ta faaliyet gösteren bir bağımsız denetim firmasıyla denetimin şartları üzerine anlaşmış ve denetim sözleşmesi imzalanmıştır.

Sözleşmenin imzalanmasından sonra, Binekoğlu Gıda ve Ticaret A.Ş. tarafından görevlendirilen bağımsız denetçi, firmanın kurumlar vergisi beyannamesinde beyan ettiği mizan rakamları üzerinden bir önemlilik seviyesi belirlemiş ve denetimi planlamaya başlamıştır.

Bağımsız denetçi, denetim çalışmalarının kapsamını ve kullanacağı örneklem kümesinin büyüklüğünü belirlemek ve kendine referans olarak almak amacıyla şirketin yöneticileriyle iletişime geçerek iç kontrol sistemi üzerine bilgi almak istediğini ve bunun sonucunda bazı sorular sorarak belge ve evrak talebinde bulunacağını belirtmiştir.

Şirket yöneticileri bağımsız denetçinin bu talebini karşılamak üzere; satış ve pazarlama, insan kaynakları, satın alma ve muhasebe departmanlarının sorumlularıyla farklı saatlerde randevular alarak toplantılar organize etmiştir.

Bu gelişmeler sonucunda ilk toplantı satış ve pazarlama departmanı sorumlusu ile gerçekleştirilmiştir.

Bu aşamada, bağımsız denetçi iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmek için bazı sorular sormaktadır. Bu sorular aşağıdaki gibidir;

- Satış ve pazarlama departmanında kaç kişi çalışmaktadır?
- Yetki hiyerarşisini açıklayan bir doküman bulunmakta mıdır?
- Satış işleminin başlangıcında kullanmak üzere onaylı satış formu bulunmakta mıdır?
- Satılan mallar depodan/ambardan çıkarılırken eksik veya defolu olup olmadığı veya zarar görüp görmediği kontrol ediliyor, bu kontrol sonucunda ambar çıkış formu düzenleniyor mu?
- Ambardan/depodan çıkarılan malları taşıyan araç için, araç takip sistemi kullanılıyor mu? Kullanılıyorsa bunun takibi zamanında yapılıyor mu?
- Satış işlemi için çek veya senet kabul edilmekte midir? Kabul ediliyorsa hangi şartlarda ve kaç ay vadeli olarak kabul edilmektedir?
- Satış yaptığınız müşterilerle yakın zamanda ciddi sorunlar yaşadınız mı?
- Satış yapmadan önce müşterinin piyasadaki bilinirliği araştırılıyor mu? Bunun için bir risk matrisi oluşturuluyor mu?
- Departmanda bulunan çalışanlar kaç TL tutarında satış yapmaya yetkilidir?

- Yapılan satışlar kimler tarafından kontrol ediliyor?
- Denetçinin stok sayımına iştiraki dışında hangi aralıklarla stok sayımı yapılmaktadır?
- Yapılan satışa ilişkin olarak kesilen faturalar kaç gün içerisinde kayda alınmaktadır? Ve kayda alınırken muhasebe departmanı ile iletişim sağlanmakta mıdır?

Yukarıda listelenen sorular işlemlerin karmaşıklığına ve denetlenen firmanın faaliyet gösterdiği sektöre göre detaylandırılabilen ve genişletilebilmektedir.

Sorulan bu sorular karşısında satış ve pazarlama departmanı sorumlusu X hanım; satış ve pazarlama departmanında toplam 5 kişi çalıştıklarını belirtmiş ve yetki hiyerarşisini açıklayan dokümanı denetçinin incelemesi için temin etmiştir. Ayrıca 2020 yılında satışı yapılan bir mala ait hem kendisi tarafından hem de şirketin genel müdür tarafından onaylanmış olan bir satış formu ile beraber bu malın satışına ilişkin ambar çıkış formu, sevk irsaliyesi ve faturayı da denetçinin bilgisine sunmuştur.

Denetçinin ilgili belgeleri incelemesi sonucunda belgelerin birbirleriyle tutarlı olduğu ve faturada yazan malın cinsi, miktarı ve fiyatı, muavin kayıtlarından da çapraz kontrol yapılarak teyit edilmiştir.

Bu olayın takibinde Satış ve Pazarlama departmanı sorumlusu X hanım; Satış yaparken çek veya senet kabul etmediklerini, ayrıca satış yapmadan önce karşı tarafın piyasadaki güvenilirliğini araştırdıklarını fakat herhangi bir risk matrisi oluşturmadıklarını belirtmiştir. Satış için piyasa araştırması yapılan müşteriye mal satma aşamasında ise hem kendisinin hem de şirketin genel müdürünün herhangi bir tutara bağlı kalmaksızın onayı olduğunu, onaylanmayan satış işlemlerinin yapılmadığını ve satışı yapılan malın stokunun eş zamanlı olarak envanter listesinden düşüldüğünü belirtmiştir.

Yapılan satışın ise anında muhasebe departmanına iletilildiğini ve faturasının buna göre kesildiğini belirtmiştir.

Bağımsız denetçi, yukarıda edindiği bilgiler doğrultusunda şirketin satış ve pazarlama departmanının iç kontrol unsurlarının doğru ve uygun çalıştığına ve etkin bir şekilde işlediğine kanaat getirmiştir. Yaptığı çapraz kontroller ve edindiği belgeler doğrultusunda mesleki muhakemesini kullanarak bu kanıya ulaşmıştır. Bağımsız denetçi eğer sorduğu sorulara ilişkin olarak tatmin edici yanıtlar alamıyorsa veya bu yanıtları belgeler ile destekleyememiş olsaydı, şüphesiz denetim için yapacağı saha çalışmalarının kapsamını genişletecek ve belirlediği önemlilik düzeyini bir miktar daha düşürerek olası iç kontrol eksikliğinden doğan hile ve hata riskini minimize etmeye çalışacaktı.

5.3. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE SATIN ALMA DÖNGÜSÜNÜN UYGULANMASI

Satış ve pazarlamaya ilişkin incelemelerini bitiren bağımsız denetçi döngünün ikinci aşamasında satın alma departmanı ile görüşmüş ve iç kontrolün etkinliğini ölçmek amacıyla aşağıdaki soruları departmanın sorumlusuna yöneltmiştir;

- Satın alma departmanında kaç kişi çalışmaktadır?
- Departmanda çalışanların görev tanımlarını içeren bir belge bulunmakta mıdır?
- Satın alıma ilişkin onaylı teklif formu mevcut mudur?
- Satın alım yapılırken en az kaç firmadan teklif alınmaktadır? Alınan teklifler üst yönetime iletilmekte midir?
- Mal satın alınırken hangi personelin ne kadar alım yapabileceğine dair bir yetki yönergesi mevcut mudur?
- Satın alınan mallar depoya giriş yaparken ambar/depo giriş formu hazırlanmakta mıdır? Bu form yönetici onayından geçmekte midir?
- Depoya/ambara giren malların kalite kontrolü bağımsız bir birim tarafından yapılmakta mıdır?

- Satın alınan malın cinsi veya miktarı irsaliye ve sipariş formu üzerinden çapraz kontroller yapılarak doğrulanmakta mıdır?

Satın alma sorumlusu, denetçinin sorduğu bu sorulara yanıt olarak; satın alma departmanında 3 kişi çalıştıklarını belirtmiş ve departmanın görev tanımını içeren dokümanı denetçinin bilgisine sunmuştur. Satın alma sorumlusu, departmanda çalışan herkesin satın alım yapmaya yetkili olduğunu, fakat kendisi dışında çalışan 2 kişinin 5.000 TL'ye kadar satın alma yapabildiğini, kendisinin 20.000 TL'ye kadar satın alma yapabildiğini ve 20.000 TL'yi aşan tutarlardaki satın almalarının genel müdür imzası ile yapılabildiğini belirtmiştir.

Bağımsız denetçi bu bilgiler doğrultusunda muavin defteri kullanarak 20.000 TL'yi aşan satın alma işlemlerinin listesini çıkarmış ve bu listeden örneklem metodu ile bazı satın alma işlemlerini seçerek bu işlemlere ait genel müdür onaylı satın alma sipariş formu, fatura, irsaliye ve ambar giriş formlarını temin etmiştir. Temin edilen ilgili belgeleri kendi aralarında karşılaştırarak miktar ve tutar uyumunu kontrol etmiş ve mutabık kalmıştır. Ayrıca, satın alma sorumlusu bir malın siparişi verilmeden önce şirket prensibi olarak en az 5 firmadan teklif alındığını denetçiye iletmiştir. Denetçi bu gelişmenin üzerine, şirketin cari dönemde satın aldığı bir mala ait olan 5 adet teklif formunu temin etmiş ve ilgili tedarikçileri arayarak fiyat talebinde bulunmuştur. Denetçi, aldığı fiyatları sipariş formlarıyla karşılaştırarak yaklaşık olarak aynı tutarlarda fiyat alındığını görmüştür. Satın alma departmanı sorumlusu ile görüşmesine devam eden denetçi, firmanın bünyesinde bir kalite kontrol departmanı bulunduğunu ve bu departmanın satın alınan ve satışı yapılan malların kalite ve son kontrollerini yaptığını öğrenmiştir. Bunun üzerine seçmiş olduğu 20.000 TL üzerindeki satın alımlardan birinde yapılan kalite kontrol belgesini temin etmiş ve bu belgede çift imza olduğunu, gerekli kontrollerin yapıldıktan sonra malın depoya kabul edildiğini görmüştür.

Denetçi sorduğu sorulara ilişkin aldığı cevaplar karşısında Satın Alma departmanının iç kontrol mekanizmasının etkin olduğuna ve tüm yönleriyle sağlıklı işlediğine kanaat getirmiştir.

Eğer denetçi, satın alma işlemleri üzerinde yeteri kadar yönetici kontrolünün olmadığına kanaat getirseydi bağımsız denetim çalışmalarını yürüttüğü sırada bu alana daha çok eğilecek ve satın alım işlemlerini detay testlere tabi tutacaktı.

Örnek vererek açıklamak gerekirse; yüksek tutarlı satın alma işlemlerinin tedarikçilerini arayarak, gerçekten böyle bir tedarikçi olup olmadığını, dolayısıyla paravan bir şirket üzerinden bu satın alma işleminin yapılıp yapılmadığını araştıracaktı.

5.4. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE İNSAN KAYNAKLARI DÖNGÜSÜNÜN UYGULANMASI

Satın alma departmanındaki incelemesini bitiren denetçi insan kaynakları departmanındaki iç kontrol işleyişinin etkinliği hususunda bir kanıya varmak istemektedir. Bu sebeple insan kaynakları departmanının sorumlusu ile görüşerek diğer departmanlarda olduğu gibi bazı sorular sormuştur. Bu sorular aşağıdaki gibidir;

- İnsan Kaynakları departmanında kaç kişi çalışmaktadır?
- Görevler ayrılığı ve iş tanımını açıklayan yazılı ve onaylı bir doküman mevcut mudur?
- İşe alma süreci nasıl işlemektedir? Referanslı işe alım olmakta mıdır?
- Başvuru yapan adayla gerçekleştirilen mülakatlar kaç aşamalı olmaktadır?
- İşe başlarken hangi evraklar istenmektedir?
- Terfi veya zam konularında üst yönetici ile iletişim sağlanmakta veya üst yöneticinin onayı aranmakta mıdır?
- İşçilerin veya görevli diğer personellerin işe kaçta girip çıktıklarını gösteren bir çizelge mevcut mudur?
- Bordro hazırlama görevi kime aittir? Hazırlanan bordro insan kaynakları departmanı yöneticisinin onayından geçmekte midir?
- Maaş ödeme emrini kim vermektedir?

- Verilen maaş ödeme emri üst yöneticinin onayından geçmekte midir?
- Kıdem tazminatı hesaplaması nasıl yapılmaktadır? Yapılan kıdem tazminatı hesaplaması insan kaynakları yöneticisinin kontrolünden geçmekte midir?

İnsan kaynakları departmanının sorumlusu denetçinin sorduğu sorulara yanıt olarak; departmanda 4 kişi çalıştıklarını belirtmiş ve söz konusu 4 kişinin de görevlerinin ayrı olduğunu iletmiştir. Buna göre bir kişi bordroyu hazırlamakta, bir kişi maaş ödeme işlemlerini yürütmekte, bir kişi işe giriş ve çıkışları takip etmekte ve kıdem tazminatı hesaplaması yapmakta ve departman yöneticisi ise bu işlemlerin doğruluğunu kontrol etmektedir.

İnsan kaynakları departmanı sorumlusu; işe alma sürecinin ilk önce personele ihtiyaç duyan diğer departmanların talep etmesi sonucu ilan açılarak başladığını, ilan açıldıktan sonra uygun görülen adayların üç aşamalı mülakata tabi tutulduklarını, ardından en uygun adayın işe kabul edildiğini belirtmiştir. Bu aşamaların ilki, aday tanımayla yönelik olan insan kaynakları görüşmesidir. İkincisi personele ihtiyacı olan departmanın sorumlusu ve insan kaynakları departmanının sorumlusu ile beraber olarak gerçekleştirilen mülakattır. Son aşama ise genel müdür ile yapılan mülakattan oluşmaktadır. Bu aşamaların sonunda uygun görülen adaylardan çeşitli sağlık testleri istenmekte ve adayın çalışmasına engel olmadığına dair heyet raporu alınarak adayın işe başlaması sağlanmaktadır. İnsan kaynakları departmanı yöneticisi, çalışanların zam veya terfi almasının tamamen üst yönetime bağlı olduğunu, terfi veya zam alacak kişinin üst yönetimden gelen talep doğrultusunda belirlendiğini iletmiştir. Ayrıca terfi eden kişinin yeni maaşının ve zam oranının tekrar hesaplandığı ve bu hesaplanan tutarın üst yönetime iletilerek onay alındığını, son aşamada bu zammın ilgili kişinin bordrosuna yansıtıldığını aktarmıştır.

İnsan kaynakları departmanı sorumlusu, iş yerine giriş ve çıkışların elektronik kart okuma sistemiyle giriş ve çıkışların takip edildiğini ve ay sonunda departman yöneticisinin kart okunma dakikalarının işe giriş saatiyle karşılaştırılarak uygun olup olmadığını kontrol edildiğini belirtmiştir.

Bordro hazırlama görevi ise yukarıda belirtildiği gibi tek bir kişiye aittir. İlgili kişi bordroyu hazırladıktan sonra insan kaynakları departmanının yöneticisine ileterek kontrol ettirmektedir. İnsan kaynaklarının verdiği onay neticesinde, belirlenen son rakamlar maaş ödemesinden sorumlu olan personele iletilerek geride bırakılan ayın ücretleri ödenmektedir.

Firmada kıdem tazminatı hesaplamaları ise herhangi bir bilgisayar programı kullanmadan yapılmaktadır. Kıdem tazminatı hesaplamasından sorumlu olan personel tüm kıdem tazminatı hesaplamalarını el ile yapmaktadır.

Denetçi, yukarıda aldığı bilgiler doğrultusunda insan kaynakları departmanının iş tanımı ve yetki çerçevesini içeren dokümanı temin etmiştir. Buna göre kendisine verilen bilgiler, dokümanla uyumaktadır. Denetçi ayrıca, işe giriş yapmış olan bir personelin işe girişte istenen evraklarını temin etmiş ve kendisine verilen bilgiler ile uyumlu olup olmadığını kontrol etmiştir. Sonraki aşamada denetçi, zam alan bir personelin yeni maaşının üst yönetim tarafından onaylanmış hesaplama tablosunu ve ödenen yeni tutarın ödeme emrini ve ödeme dekontunu alarak çapraz kontrolünü sağlamıştır.

Denetçi son olarak, kıdem tazminatı hesaplamasını ele almış ve herhangi bir program kullanılmadan hesaplanan kıdem tazminatının hataya açık olduğu kanısına varmıştır. Bunun sonucunda ilgili kontroller yapılsa bile tekrar hataya açık olabileceğini düşünmüş ve saha çalışmalarını yaparken tüm personelin kıdem tazminatını tekrar hesaplamaya karar vermiştir.

5.5. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE MUHASEBE DÖNGÜSÜNÜN UYGULANMASI

Yukarıda açıklandığı üzere, diğer döngülerdeki incelemelerini tamamlayan bağımsız denetçi son olarak şirketin muhasebe departmanının iç kontrol sürecini anlamak ve değerlendirmek istemiştir. Bunun sonucunda muhasebe departmanı sorumlusuna, iç kontrole dair aşağıdaki soruları yöneltmiştir;

- Muhasebe departmanında kaç kişi çalışmaktadır ve çalışan kişilerin görev tanımlarını açıklayan yönerge mevcut mudur?
- Muhasebe kaydı yapmaya hangi personeller yetkilidir?
- Elektronik bir muhasebe programı kullanılmakta mıdır?
- Kullanılan muhasebe programındaki panellere bütün personeller erişebilmekte midir? Eğer erişemiyorsa kişilerin yetkileri nelerdir?
- Muhasebe kaydı yapmaya yetkili olan kişiler aynı zamanda kayıtları da silebilmekte midir?
- Atılan tüm kayıtları üst yöneticiler görebilmekte midir?
- Düzeltme kayıtları yapılmakta mıdır? Yapılıyorsa düzeltme kayıtlarının üstündeki kontroller nelerdir?
- Yasal mizanı kim hazırlamaktadır? Hazırlanan yasal mizanın üzerindeki yönetici kontrolleri nelerdir?
- Aylık beyannameler nasıl hazırlanmaktadır? Hazırlanan beyannameler çapraz kontrolden geçmekte midir?
- Finansal tablolar hangi aralıklarla hazırlanmaktadır?
- Hazırlanan finansal tablolar üst yönetime sunulmakta veya üst yönetimden onay alınmakta mıdır?

Yukarıda listelenen sorulara ilişkin olarak muhasebe departmanının sorumlusu takip eden yanıtları vermiştir. Muhasebe departmanında toplam 4 kişi çalışmakta ve departmanda bulunan tüm personelin kayıt girme yetkileri bulunmaktadır. Ayrıca Z adı verilen bir muhasebe ve beyanname hazırlama programı şirket tarafından kullanılmaktadır. Kullanılan bu programda muhasebe departmanı yöneticisi hariç tüm personel belli yetkilere sahip iken, departman yöneticisinin tüm panellere erişim yetkisi bulunmaktadır. Ayrıca tam erişim yetkisi yöneticinin yanı sıra şirketin genel müdüründe de bulunmaktadır. Yapılan kayıtların, kimin tarafından atıldığı ve saat kaçta atıldığı bilgisi sistemde kaydedilmekte ve departman yöneticisi ve genel müdür bu bilgilere erişebilmektedir. Şirkette

düzeltilme kayıtları yapılmakta ve yapılan kayıtlar tekrar departman yöneticisinin onayından geçmekte ve onay verdikten sonra finansal tablolara yansıtılmaktadır. İlgili departmanda herkesin kayıt girmeye yetkisi olduğu gibi girilmiş kayıtları silmeye de yetkiler bulunmaktadır. Fakat silinen kayıtlar önce departman yöneticisinin paneline düşmekte, kendisinin onayı sonucu silme işlemi tamamlanmaktadır. Kullanılan bu muhasebe programında silinen kayıtları veya atılan düzeltme kayıtlarını gizleyecek bir mekanizma bulunmamaktadır. Şeffaflık ilkesi doğrultusunda tüm işlemler üst yöneticilerin erişimine sunulmaktadır. Firmada yasal mizan ve finansal tablolar her ay hazırlanmakta ve hazırlanan bu tablolar direkt olarak üst yönetime sunulmaktadır. Üst yönetimin verdiği onay sonucunda beyanname hazırlanmasının önü açılmaktadır. Beyanname hazırlanırken ise hesap bazında kontroller yapılarak ödenmesi gereken vergiler hesaplanmaktadır. Ayrıca her ayın beyanname döneminde departmandan iki kişi bu işlemler ile ilgilenmektedir. Hazırlanan taslak beyannameler son aşamada departman yöneticisine sunulmakta ve yöneticinin verdiği onay sonrası beyan edilmektedir.

Şirketin denetimi için görevlendirilen bağımsız denetçi, yukarıdaki bilgilerden yola çıkarak, bu bilgilerin doğruluğunu ve firma beyanlarının uygunluğunu doküman toplayarak test etmek istemiştir. Bunun için; muhasebe departmanında bulunan personellerin görev tanımlarını ve yetkilerini açıklayan şemayı temin etmiş ve kontrollerini sağlamıştır. Buna takiben, personellerin muhasebe programına girerken kullandıkları şifreleri temin ederek ilgili programdaki tüm personellerin yetkilerini görmüş ve panelleri dolaşarak yönetimin iddialarının doğru olup olmadığını araştırmıştır. Buna göre muhasebe departmanı yöneticisi dışındaki tüm personelin sadece kayıt paneli üzerinde yetkisi bulunduğunu tespit etmiştir. Ayrıca dönem içerisinde yapılan kayıtların kimin tarafından atıldığına bakarak, muhasebe personeli dışında herhangi birinin kayıt girip girmediğini kontrol etmiştir. Denetçi, muhasebe departmanı sorumlusunun paneline erişerek yapılan bir düzeltme kaydının ve silinen bir kaydın gerçekten onaya tabi olup olmadığının kontrolünü sağlamıştır.

Denetçi, sonraki aşamada şirketin beyanname hazırlamak ile ilgili iddiaları ile ilişkili olarak, aylık kesin mizan tablosu ve mizan tablosuyla uyumlu muavin defteri elde ederek incelemelerde bulunmuştur. Ay bazında verilen beyannameleri temin ederek beyannamelere konu olan tutarların uyumlu olup olmadığını test etmiş ve bu beyannamelerin ödemelerine ilişkin ödeme dekontu alarak kontrolünü sağlamıştır.

İlgili firmada finansal tabloların her ay hazırlandığı bilgisini edinen denetçi hazırlanan finansal tabloları mizan tablosundaki rakamlarla eşleştirmiş ve finansal tabloların genel müdür onaylı bir kopyasını temin etmiştir. Ayrıca finansal tabloların onaylanmasına ilişkin olarak yönetim kurulu kararını temin etmiş ve çapraz kontrol yaparak ilgili bakiyelerin doğruluğunu ve uygunluğunu test etmiştir.

SONUÇ

Firmaların gelişmesi ve yeni operasyonel süreçlerin ortaya çıkması, rekabet ortamının nispeten sertleşmesi ve koşulların eskiye göre daha zor olması nedeniyle firmalar sürekli olarak kendilerini güncel tutmak zorundadırlar. Diğer bir ifade ile iş ve ticaret hacminin artması firmaların yeni karar almasını zorunlu hale getirmiştir. Söz konusu bu süreç ile birlikte denetim, kontrol ve risk yönetim olgularına karşı duyulan ihtiyacı artmış ve bu kavramların ön planda tutulması söz konusu olmuştur.

Firmalardaki denetim süreçlerinin yürütülmesinde aktif ve işlevsel bir şekilde yürütülmesinde iç kontrol sisteminin varlığı denetim süreci için oldukça önem arz etmektedir. Bu kapsamda iç kontrol sisteminin dizayn edilmesinde dikkate edilen faktörler ve iç kontrol sisteminin etkinliği firmanın uzun vadeli hedeflerine ulaşmasını sağlayan önemli unsurlardır. Bu faktörlerin etkin şekilde yönetilmesinin firmalara artı değer yarattığı tartışmasızdır.

Başarılı ve faydalı çalışan bir iç kontrol sistemi hem bağımsız denetim faaliyetlerini pozitif etkiler hem de firmanın genel olarak risk yönetimi süreçlerini destekler. İç kontrol süreçleri bağımsız denetim firmaları aracılığıyla kontrol edilip değerlendirilmektedir. Bu süreç bağımsız denetim firmalarının denetledikleri firmalara vermiş oldukları görüşü de etkilemesinden dolayı önemlidir. Özellikle bağımsız denetim firmalarının tespit ettiği risklerin dikkate alınması gerekmektedir. Bu risklerin önceden ve doğru bir şekilde düzeltilmesi, bağımsız denetim firmalarının desteklerinden biridir. Bağımsız denetim firmasının görevlendirdiği sorumlu denetçi bağımsız denetimin kapsamı esnasında iç kontrol sistemine ilişkin detaylı olarak bilgi sahibi olmalı ve firma yönetim kuruluna tavsiyelerde bulunmalıdır.

İç denetim süreçlerinin görev tanımlarına bağlı olarak ortaya çıkan en önemli katma değerleri başında finansal raporlara duyulan kredibilitiyi yükseltmek, hata ve hile girişimlerini azaltmak, mali işler departmanı içerisinde kullanılan belgelerin

muhasebe programlarına etkin, doğru ve dürüst yansıtılması sağlayarak yanlış eylemleri en aza indirmektir.

Bilindiği üzere firmaların sağlıklı işleminin önündeki en büyük operasyonel engel hiledir. Genel olarak incelendiğinde hile rakamları ilk etapta operasyonları çok etkilememektedir. Ancak zaman içerisinde bu rakamlar artmakta olup, firmaların operasyonel verimliliğini etkilemektedir. Bu çalışma bir bütün olarak değerlendirildiğinde hile ile mücadelenin önemi hem firmaların sürdürülebilirliği için hem de verim düşüklüğü, üretim kaybı gibi operasyonel süreçlerin aksamaması için gereklidir.

Bağımsız denetim süreci hile denetimlerinde önemli bir görev üstlenmektedir. Bilindiği üzere hemen hemen tüm hile süreçleri geride bir ipucu bırakmaktadır. Bu ipuçlarını birleştirme görevi ise hem iç hem de dış denetimin görevlerinin başında gelmektedir.

Faaliyet döngüsü açısından gerçekleşen eylemlerdeki aksaklıklar oldukça önemlidir ve burada gerçekleşen hileler satış ve tahsilat eylemlerini etkiler. Bu nedenle satış ve tahsilat süreçleri ve nakit faaliyetlerine yönelik denetimler ayrı bir önem arz etmekte olup buradaki hatalar firmaların karlılığını doğrudan etkilemektedir.

Satış ve tahsilat döngüsünde delil teşkil eden belgelerden en fazla hile eylemi içerenin faturalar olduğu düşünülmekte olup bu belgenin detaylı bir şekilde incelenmesi gerekmektedir. Çalışmada değinilen ancak tekrar vurgulanması önemli olan husus faturayı kesen, siparişi kabul eden ve irsaliyeyi gönderen yetkililerin farklı olması gerektiğidir.

Çalışmanın uygulama kısmında ise kurgu bir analiz gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda yapılan çalışmadan da görüleceği üzere sorulan sorular ve gerçekleştirilen iç ve dış denetimler sayesinde yapılabilecek hile ve yolsuzluklar azaltılabilir. Daha önce de belirtildiği üzere bu tür hile ve yolsuzluklar teknik olarak elimine edilebileceği gibi harcanan fayda ve maliyet etkin şekilde yönetilmelidir.

Araştırma sonucunda döngü yaklaşımının hem i hem de dış denetim açısından önemini bir defa daha ortaya koyulmuştur. Bu kapsamda yapılan bu çalışmanın döngü yaklaşımlarına olan bakış açısına katkı sağlayacağını ve firmaların organizasyonlarına destek olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

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

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

Akgül, A. B. (2000), *Türk Denetim Kurumları*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, Beta Yayınları.

Aksoy, M. (2008). *Kamuda İç Kontrol & İç Denetim*. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 26.

Aksoy, T. (2005). Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi, *Mali Çözüm Dergisi*.

Aksoy, T. (2006). *Tüm Yönleriyle Denetim*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Akyel, R. (2010). Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi*, Cilt:17, Sayı:1, 83-98

Akyel, R., Köse, H. Ö. (2010). Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği. *Türk İdare Dergisi*, Sayı 466

Alikadioğulları, A. (2010). *Kamu Mali Yönetiminde Yönetim Kalitesinin Artırılması İç Kontrol Uygulamaları*. Maliye Bakanlığı, Ankara.

Alptürk, E. (2008). *Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi*. Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No: 70.

Arens, A., Loebbecke, J. (1994). *Auditing, An Integrated Approach*, Englewood Cliffs: Prentice Hall.

Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R., Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*. İstanbul: Alfa Yayınlan.

Ataman, B., Cavlak, H. (2017). Tfrs 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi Ve Bir Uygulama. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 39 (2), 403-430. DOI: 10.14780/muiibd.384075

Aslan, B. (2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. *Sayıştay Dergisi*, C. 21, 62-86

Azaltun, M. (1999). *Otel İşletmelerinde İç Kontrol*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Bakır, G. (2013). *Kamu Yönetiminde İç Denetim Etkinliğinin Ölçülmesi*. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Biçer, A. (2006), *İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama*. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE.

Bilge, S. (2014). *İç Denetim Yönetime Değer Katmak*. İstanbul: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları.

Bozkurt, N. (2018). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları.

Bragg, S. (2009). *Accounting Control*. John Wiley & Sons, New Jersey.

Çaldağ, Y. (2002). *Denetim ve Raporlama, Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri*. Genişletilmiş 4. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Clikeman, P. M. (2003). *The Greatest Frauds of the (Last) Century*. CPA Robins School of Business University of Richmond

Cömert, N. (2012). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler. *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat 2012, 29-50

Davis, J., Robinson, L., Alderman, W. (1990). *Accounting information systems: A cycle approach*. John Wiley & Sons, Inc.

Doğan, N. Ö., Tanç, A. (2008). Konaklama İşletmelerinde Veri Zarflama Analizi Yöntemiyle Faaliyet Denetimi ve Kapadokya Örneği. *İİBF*, Cilt: 22 Ocak 2008, Sayı:1.

- Dönmez, A., Ersoy, A. (2006). Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye, *Bilig Türk Dünyası Dergisi*, 36, 69-91
- Erdoğan, M. (2006). *Denetim*, 3. Basım, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Ergin, H. (2006). *Denetim*, Kütahya: Ekspres Matbaası.
- Eşkazan, A. R. (2003). Denetim Komiteleri ve İç Denetim. *İç Denetim Dergisi*.
- Fındık, H. (2016). İç Kontrol Sisteminde Satın Alma ve Ödeme Faaliyetlerine Yönelik Riskler ve Alınabilecek Önlemler. *İşletme Araştırma Dergisi*, 8/1, 640-662
- Fikirkoca, M. (2003). *Bütünsel Risk Yönetimi*. Ankara: Bilgi Yayınevi.
- Göçen, C. A. (2010). Kurumsal Yönetim, İç kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası, *Mali Çözüm*, 97, 107-129
- Görmen, M. (2020). İç Denetçi Performansının Ölçümüne Yönelik Bir Model Önerisi. *Denetişim*, 20, Ocak-Haziran, 55-68.
- Gündüz, M. N. (1974): *Kalkınma İçin Sistemci Denetim*, Ankara
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*, 4. Baskı, İstanbul: Bilim Teknik Yay.
- Güredin, E. (2000), *Denetim*, 10. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Güredin, E. (2007). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Arıkan Yayınları No:165
- Güredin, E. (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*, İstanbul: Türkmen Kitabevi
- Haftacı, V. (2011). *Muhasebe Denetimi*, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Ilıkırmak, D. (2000). *Stokların İç Denetimi ve ilaç Sektöründe Bir Uygulama*. Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul.
- İnan, A. (1997). İç Denetim ve Dış Denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkilerin Geliştirilmesi. *Sayıştay Dergisi*, C. 8, S. 25, 43-59
- Karakaya, G. (2020). BDS 265 Kapsamında Bağımsız Denetim ve İç Kontrol İlişkisi, *İşletme*, 1(2), 1-14.

Kardeş, S. (1996). *Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme*. Ankara: SPK Yayın, 1996.

Kaval, H. (2005). *Muhasebe Denetimi UMS Uygulama Örnekleriyle*. Ankara: Baran Ofset.

Kavut, L., Taş, O., Şavlı, T. (2009). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*. İstanbul: İSMMMOMO Yayın No 130

Kell, W., Boynton, W., Ziegler, R. (1989). *Modern Auditing*. Fourth Edition, John Wiley&Sons.

Kepekçi, C. (1994). *İç Kontrol Sistemi*. Ankara: Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları No:6, 1994

Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız Denetim*, 5. Baskı, İstanbul: Avcı Ol Basım Yayın.

Korkmaz, U. (2007). Kamuda İç Denetim. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 25, Ankara.

Kurban, İ. (1997). *İç Denetim Fonksiyonunun Etkinliği İçin Kurum İçi Düzenlemeler*. İstanbul: İç Denetim Enstitüsü Yayınları.

Küüksözen, C., Küçükkocaoğlu, G. (2005). Kurumsal Şirket Yönetiminde Finansal Bilgilerin Rolü. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*,16.

Madendere, M. A. (2005), *Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü*, İstanbul: TİDE.

Messier, W. F, Glover, S., Prawitt, D. (2008). *Auditing & Assurance Services A Systematic Approach*, 6.Basım, Newyork: McGraw-Hill.

Nash, J. (1984). *Accounting Information Systems*. Boston: PWS Kent Publishing

Önce, S. (2013). *Finansal Tablolar Analizi*. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2996. Eskişehir

Özer, M. (1997), *Denetim*. Ankara: Özkan Matbaacılık.

Özeren, B. (2004). *Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi*. Sayıştay, 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları

Özkul, F. U. ve Özdemir, Z. (2013). Çalışan Hilelerinin Önlenmesinde Proaktif Yaklaşımlar: Kurumsal İşletmelerde İnsan Kaynakları Yöneticileri Üzerine Bir Araştırma. *Öneri Dergisi*, Cilt: 10, 40, 75-89.

Özkul, L. (2003). *A.D Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD’de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu’nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi*. SPK Denetleme Dairesi Yeterlik Etüdü, İstanbul.

Pickett, K. (2003). *The Internal Auditing Handbook*. Second Edition, John Wiley and Sons Ltd, USA.

Porter, B. (2003). *Principles of External Auditing*, 2. Baskı, İngiltere: John Wiley & Sons Ltd

Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Muhasebe Ders Notları

Saltık, N. (2007). İç Kontrol Standartları. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(26), 58-69.

Sanal, R. (2002). *Türkiye’de Yönetim Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu*. Ankara: TODAİE Yayınları.

Selimoğlu, K. S. ve Göktepe, H. (2007). Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler. *Mali Çözüm Dergisi*, 81, 17-44.

Sevim, A., Gül, M. (2012). Elektronik İşletmelerde Satın Alma İşlemleri ve İç Kontrol İlişkisi. Afyon Kocatepe Ü. *İİBF Dergisi*, Cilt 14, Sayı 2, 91-118.

Sevim, Ş. ve Eliuz, A. (2007). Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Roller ve İMKB’de Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Sayı 36 60-70.

Seyidoğlu, Halil (1992). *Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük*. Ankara: Güzem Yayınları.

- Sezgin, C. (2002). Dünya ve Türkiye’de Yönetişim. *İç Denetim Dergisi*, Sayı 3.
- Sözbilir, N. (2000). *Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar*. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, Yayın No 26.
- Şengür, E. D., Çiftçi, H. N. (2011). İşletmelerde Faaliyetlerin Sınıflandırılması ve Finansal Raporlama Üzerindeki Etkileri. *Mali Çözüm Dergisi*, Kasım-Aralık, 35-61.
- Tuncer, S. (1985). *Türkiye’de Sermaye Piyasası: Teori, Uygulama*. İstanbul: Beta Basım Dağıtım A.Ş.
- Tümer, S. (2010). *Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları*. Ankara: Güncel Mevzuatı Araştırma Ve Eğitim Derneği Yayınları.
- Türedi, S. Ç. (2005). İşletmelerde İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlardan Kontrol Çevresini (Ortamı) İncelenmesi, *Mevzuat Dergisi*, Sayı 91.
- Türedi, H., Gürbüz, F., Alıcı, Ü. (2014). COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 11, 42, 141-55
- Urkan, E. (2016). *Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Sözleşmeleri ve Sorumluluk*, Ankara: Yetkin Yayınları
- Uyar, S. (2012). *UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi*, Akdeniz Üniversitesi.
- Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri*. Ankara: SPK Yayın.
- Uzay, Ş. (2006). *Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu Ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*. WCAE Tebliği, 1-34.
- Yeşilçelebi G. (2020). Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarının sürdürülebilirlik açıklamaları: sürdürülebilirlik raporlarının içerik analizi. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 11(Ek), 229-244

Yılandı, F.M., Yıldız, B., Kiracı, M. (2016). *Muhasebe Denetimi*, 2.Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık

Yılandı, M. ve Sevim Ş. (1991). *İşletmelerde İç kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu, İşletmecinin El Kitabı*. Ankara: Biar Eğitim yayınları, 12

Yılmaz, Gül H. (2004). *Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi*. Ankara: Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını.

Yörüker, S. (2004). *Denetim, Teftiş ve Soruşturma; Kavramsal Bir Çerçeve*. Ankara: Tesev Yayınları

Yurtsever, G. (2009). *Teftişten İç Denetime Banka Müfettişliği*. İstanbul: TBB, Yayın No:265.

Zabihollah, R. (2005). Causes, Consequences, and Deterrence of Financial Statement Fraud. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol:16, (2005), 277-298.

İnternet Kaynakları:

History of the AICPA, AICPA: (2016). Erişim adresi: <http://www.aicpa.org/about/missionandhistory/pages/history%20of%20the%20aicpa.aspx>

Bağımsız Denetim Standardı 265, KGB, Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS_265.pdf

Bağımsız Denetim Standardı 610, KGB, Erişim adresi: https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20610.pdf

Bayram, G. (2011). Bağımsız denetim ve süreçleri. Deloitte. Erişim adresi: <http://www.dtaudit.com/dosyalar/Kutuphane/1/Bag%C4%B1ms%C4%B1zdenetimsurecleri.pdf>

BDO, (t.y.). Erişim adresi: <https://www.bdo.com.tr/tr-tr/hizmetlerimiz/bag%C4%B1ms%C4%B1z-denetim/ozel-amacl%C4%B1-denetimler>

COSO, Internal Control – Integrated Framework Executive Summary, (2013). Erişim adresi: <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>

Cömert, N. (2018). Denetim, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir. Erişim adresi: <https://ets.anadolu.edu.tr/storage/nfs/ISL401U/ebook/ISL401U-12V4S1-8-0-1-SV1-ebook.pdf>

Çelik, M. O. (2019, 13 Nisan). İşletmenin Faaliyet Döngüsü. [Web günlük postası] Erişim adresi: <https://medium.com/muhasebe-finans/faaliyet-d%C3%B6ng%C3%BCs%C3%BC-nedir-7a8f69a6f1a8>

G20/OECD Principles of Corporate Governance, (2015). Erişim adresi: <http://www.oecd.org/corporate/principles-corporate-governance/>

Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, (2013). International Federation of Accountants. Erişim adresi: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB%20HANDBOOK_Vo1%201_0.pdf

INTOSAI, Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector, (2019). Erişim adresi: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/06/6883-A22DF8F253B907C7599ED7639A374C05765D2DC7.pdf>

Royal Halı İplik Tekstil Mobilya Sanayi ve Ticaret A.Ş. 30.12.2019 Konsolide Rapor, Erişim adresi: <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/837322>

SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22, 2006). Erişim adresi: <https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>

Türk Dil Kurumu Sözlükleri, Erişim adresi: <https://sozluk.gov.tr/>

Vergi Usul Kanunu, (1961). T.C. Resmi Gazete, (10703 10 Ocak 1961). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10703.pdf>, Erişim Tarihi 1.7.20

Yürütme ve İdare Bölümü, Yönetmelikler, (1987). T.C. Resmi Gazete (19663, 13 Aralık 1987). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/19663.pdf>, Erişim Tarihi 1.7.20

Yürütme ve İdare Bölümü, Yönetmelikler, (1996). T.C. Resmi Gazete (22570, 4 Mart 1996). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22570.pdf>, Erişim Tarihi 1.7.20

31 Mart 2020 Tarihinde Sona Eren Hesap Dönemine Ait Konsolide Olmayan Finansal Tablolar ve Sınırlı Denetim Raporu, Türkiye Halk Bankası. Erişim adresi: <https://mediaservice.halkbank.com.tr/media/document/Halkbank/YatirimciIiskile ri/FinansalTablolar/2020/KonsolideOlmayanRapor31032020.pdf>