

T.C
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİ
İNCELEMENİN BAĞIMSIZ DENETİM KARAR
SÜRECİNDEKİ YERİ

Yüksek Lisans Tezi

NİHAT KIRMIZI

İstanbul, 2007

T.C
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİ
İNCELEMENİN BAĞIMSIZ DENETİM KARAR
SÜRECİNDEKİ YERİ

Yüksek Lisans Tezi

NİHAT KIRMIZI

Danışman: PROF.DR. NEJAT BOZKURT

İstanbul, 2007

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FİNANSMAN Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi NİHAT KIRMIZI'nın İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİ İNCELEMENİN BAĞIMSIZ DENETİM KARAR SÜRECİNDEKİ YERİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 14.06.2007 tarih ve 2007-7/34 sayılı kararıyla ile oluşturulan jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 22.10.2007

- 1) Tez Danışmanı : PROF. DR. NEJAT BOZKURT
2) Jüri Üyesi : PROF. DR. CEMAL İBİŞ
3) Jüri Üyesi : PROF. DR. ŞAHAMET BÜLBÜL



İçindekiler.....	i
Özet.....	iv
Summary.....	v
Giriş.....	1
BÖLÜM I.	
İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ DENETİM	
1.1. İç Kontrol Sistemi Kavramı.....	4
1.1.1. İç Kontrolün Tanımı Ve Gelişimi	5
1.1.2. İç Kontrolün Önemi.....	5
1.1.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçlar.....	8
1.1.3.1. İç Kontrol Sisteminin Genel ve Özel Amaçları.....	8
1.1.3.2. Kontrol Amaçları ile Kontrol Yordamlarının İlişkisi.....	11
1.4. İç Kontrol Sisteminin Elemanları.....	13
1.4.1. Kontrol Ortamı.....	13
1.4.1.1. Yönetim Felsefesi ve İşletme Stili.....	14
1.4.1.2. Örgütsel Yapı.....	14
1.4.1.3. Yetki ve Sorumluluk Dağılımı Bildirme Yöntemleri.....	15
1.4.1.4. Yönetim Kontrol Yöntemleri.....	15
1.4.1.5. Personel Politikaları ve Uygulamaları.....	16
1.4.1.6. Dış Etkenler.....	17
1.4.2. Muhasebe Sistemi.....	17
1.4.3. Kontrol Yordamları.....	18
1.4.3.1. Yetkilendirme.....	19
1.4.3.2. Görevlerin Ayırımı.....	19
1.4.3.3. Hassas Verilere ve Varlıklara Erişimin Sınırlandırılması.....	20
1.4.3.4. Yeterli Kayıtlar ve Belgeleme.....	20
1.4.3.5. Bağımsız Mutabakat.....	21
1.5. İç Kontrol Sistemini Etkileyen Faktörler.....	22
1.6. Bir İç Kontrol Elemanı Olarak İç Denetim Fonksiyonu.....	23
1.6.1. İç Denetimin Gelişimi.....	23
1.6.2. İç Denetimin Tanımı Ve Özellikleri.....	25

1.6.2.1. İç Denetimin Tanımı.....	25
1.6.2.2. İç Denetimin Amaçları.....	26
1.6.2.3. İç Denetimin Kapsamı.....	27
1.6.2.4. İç Denetim Mesleği.....	29
1.6.2.5. İç Denetim Standartları.....	30
1.6.3. İç Denetçi ile Bağımsız Dış Denetçiler Arasındaki İlişkiler.....	32
1.6.3.1. İç ve Dış Denetçinin Rollerini.....	32
1.6.3.2. İç ve Dış Denetçi Arasındaki İlişki.....	32
1.6.3.3. İç Denetçilerin Dış Denetçilere Bakış Açısı.....	34
1.6.3.4. İç ve Dış Denetçinin Karşılaştırılması.....	35

BÖLÜM II

İÇ DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ VE İÇ DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİM KARAR ALMA SÜRECİNE ETKİSİ

2.1. İç Denetim Faaliyetinin Yürütülmesi.....	37
2.1.1. Planlama.....	38
2.1.1.1. Uzun Vadeli Denetim Planı.....	38
2.1.1.2. Yıllık Denetim Planı.....	38
2.1.1.3. Üç Aylık Denetim Planı.....	39
2.1.1.4. Denetim Planlaması.....	40
2.1.1.5. Ön Araştırma.....	41
2.1.1.6. İç Denetim Programı.....	45
2.2. İç Denetim Kapsamında Uygulanan Denetim Türleri.....	47
2.2.1. Finansal Tablolarda Denetimi.....	47
2.2.2. Uygunluk Denetimi.....	48
2.2.3. Faaliyet Denetimi.....	49
2.2.4. Danışmanlık Hizmetleri.....	51
2.2.5. Program Denetimleri.....	52
2.2.6. Yolsuzluk Denetimleri.....	53

2.2.7. Bilgi Sistemlerinin Denetimi.....	54
2.2.8. Sözleşme Denetimleri.....	55
2.2.9. Çevre Denetimleri.....	56
2.3. İç Denetim Programının Yürütülmesi	58
2.3.1. Test Etmenin Amaç Ve Hedefleri.....	58
2.3.2. Test Etme Süreci.....	59
2.3.2.1. Test Çalışmasının Planlanması.....	59
2.3.2.2 Test Amacının Belirlenmesi.....	59
2.3.2.3 Test Büyüklüğünün Tanımlanması.....	62
2.3.2.4. Seçilmiş İşlem Ve Süreçlerin İncelenme Teknikleri.....	62
2.3.3. İç Denetimde Belgelendirme.....	66
2.4. Kapanış Toplantısı.....	68
2.5. İç Denetim Raporu.....	69
2.5.1. İç Denetim Raporunun Amacı.....	69
2.5.2. İç Denetim Raporu Çeşitleri.....	69
2.5.2.1. Hazırlanma Zamanına Göre İç Denetim Raporları.....	70
2.5.2.2. İletim Biçimine Göre İç Denetim Raporları.....	71
2.5.3. İç Denetim Raporu İçeriği.....	71
2.5.4. İç Denetim Raporlarında "Standartlara Uygundur" İbaresinin Kullanılması.....	75
2.5.5. İç Denetim Sonuçlarının Raporlanacağı Taraflar.....	76
2.6. İzleme.....	77
2.7. Bağımsız Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin Yeri.....	78
2.8. Bağımsız Dış Denetçilerin İç Kontrol Sistemi İle İlgilenme Nedenleri..	79
2.9. İç Denetim Faaliyetleri İle Bağımsız Denetim Çalışmaları Arasındaki İlişki.....	81

BÖLÜM III

"ABC HOLDİNG' TE İÇ DENETİM UYGULAMASI

83

Sonuç ve Öneriler.....	107
Kaynakça.....	109

ÖZET

Her işletmenin iç denetim sistemine sahip olması gerekir. İdarecilerle diğer personel arasında iyi bir koordinasyonu sağlar. Mali raporların güvenilirliği, işlemlerin etkinliğini ve kanunlara uyumu sağlar.

Başarılı işletmelere bakıldığında işletmedeki problemlerin kısa sürede çözümünde iç denetim sisteminden yararlandıkları görülmektedir.

Bu çalışmanın amacı, bütün işletmeler için iç denetim sisteminin gerekliliğini ve bağımsız denetim sürecindeki önemini vurgulamaktır

SUMMARY

Each business has an internal control system(ICS). It provides a good coordination system with the management and other personel. A successfull internal system achivement by effectiveness and efficiency of operations; reliability of financial reporting; compliance with appliance laws and regulations.

When we look a successfull business, we can see an effective internal control system which solved all problems within the business in a short period of time.

The purpose of this study shows that the internal control system is very important in a period of freedom control system for all the business.

KISALTMALAR LİSTESİ

GKDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKMS	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları
İKS	İç Kontrol Sistemi

GİRİŞ

Şirketlerin hızla çoğalması ve işletme faaliyetlerinin daha geniş alanları kapsaması ve küreselleşmenin getirdiği karmaşıklıklar nedeniyle, yönetim fonksiyonun eskisi gibi tek başına hareket edememesine yol açmıştır. Bu tür işletmelerde yöneticiler, tespit etmiş oldukları hedeflere ulaşmada ne derece başarılı olduğunu, hangi nokta da ise eksik kaldığını tespit etme gereği duymaya başlamıştır. Bu düşünce yapısı da işletmelerde kontrol sistemlerinin kurulmasını sağlamıştır. İşletme hedeflerine ulaşmak için oluşturulan sistem üzerinde bir gözetim yapılarak yöneticilere bilgi sağlanma yoluyla şirketin belirlemiş olduğu çıkarlarının korumasını sağlamıştır.

Bunun sonucunda yöneticilerin elde etmiş olduğu başarıları ölçmek için şirketin finansal bilgilerinin elde edildiği muhasebenin önemi artmıştır. Şirket yöneticileri işletmenin faaliyetleriyle ilgili finansal bilgileri yatırımcılara iletirken bunların doğruluğu ve güvenilirliğini de sağlamak ile sorumlu duruma gelmişlerdir.

İşletme sahipleri olan yatırımcıların şirketlerini koruma ihtiyacı ile şirket yöneticilerinin şirketlerine ait aktiflerinin kötü kullanmalar ile yolsuzluklara karşı koruma gereksinimi işletme içerisinde koruyucu bir fonksiyonun kurulması gereğini doğurmuştur.

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

İç kontrol bir yönetim fonksiyonu olup, asıl olarak yönetim için oluşturulur. Etkin bir İKS'den yönetim dışında bağımsız denetçiler de yararlanabilir. Ancak, bağımsız denetçiler daha dar kapsamlı, finansal tabloları etkileyebilecek kontrollerle ilgilenirken iç denetçiler ve yöneticiler daha geniş kapsamlı kontrollerle ilgilenirler.

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

Kaliteli denetim, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına (GKDS) uygun olarak yapılan denetimdir. GKDS'lerden ikinci çalışma sahası standardı, denetçinin İKS'yi incelemesini ve değerlemesini gerektirmektedir. Ayrıca bu konuya açıklık getirmek amacıyla AICPA tarafından yayımlanan standartlardan özellikle SAS 55 ve 78, denetçinin müşteri işletmenin İKS'sini tanıma ve kontrol riskini belirlemesine ilişkin esasları düzenlemektedir. Türkiye'de ise, gerek Sermaye Piyasası Kurulu'nun gerekse Maliye Bakanlığı'nın dış denetimle ilgili düzenlemelerinde bu konuya ilişkin asgari esaslar bulunmaktadır.

Standartlara göre denetçi, denetimi plânlamak için ve gerçekleştireceği destekleyici testlerin yapısını, kapsamını ve zamanını programlayabilmek için İKS'yi tanımak ve kontrol riskini belirlemek zorundadır. Ayrıca risk temelli denetim yaklaşımı, denetçinin yüksek riskli alanları tanıyabilmesi ve buna göre faaliyetlerini sürdürebilmesi için İKS'yi tanımasını gerektirmektedir.

Bağımsız dış denetim sürecinde, müşteri işletmenin İKS'sini tanıma ve değerlendirme çalışmalarının önemli bir yere sahip olması ve Türkiye'de gerçekleştirilen bağımsız dış denetimlerde bu konudaki uygulamalara ilişkin herhangi bir çalışmanın bulunmamasından dolayı, "İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma" çalışma konusu olarak seçilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde, İKS genel olarak tanıtılmaya çalışılmıştır. İKS'nin tanımı, gelişimi ve temel özellikleri, başlıca elemanları tanıtılmıştır. Bu

bölümde ayrıca önemli bir iç kontrol elemanı olan iç denetim fonksiyonu ve iç denetçilerin özellikleri, iç denetçi - dış denetçi ilişkileri açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde bağımsız denetimde iç denetimin ve iç kontrol sisteminin karar almadaki etkisi açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde bir uygulamaya yer verilmiştir.

BÖLÜM I

İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ DENETİM

İşletmelerde etkin bir iç kontrol sistemi ve bunun önemli bir elemanı olan iç denetim, çalışanların sorumluluklarını yerine getirmelerinde, işletmenin hedeflerinin başarılmasında önemli rol oynarlar. Bir işletmenin iç kontrol sistemi (İKS) ve iç denetim bölümü asıl olarak işletme yönetimiyle ilgili olmakla birlikte işletme dışındaki çeşitli kişi ve kuruluşlarda bunlarla ilgilenir. Bağımsız dış denetçi de bir işletmenin İKS'siyle ilgilenen işletme dışındaki kişilerden biridir

1.1. İç Kontrol Sistemi Kavramı

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

1.1.1. İç Kontrolün Tanımı Ve Gelişimi

Genel anlamıyla kontrol, plânlanan bir amaca ulaşıp ulaşılmadığının araştırılmasıdır¹. Kontrol kelimesi, denetim anlamına gelen Latince'de ve İngilizce'de yer alan 'control' kelimesi ile ilgilidir. Denetim ve kontrol aynı kökten gelmekle birlikte anlam olarak birbirinden farklıdır. Denetim iş sürecinden bağımsız ve uzman kişiler tarafından yapılır; kontrol ise bir sistem içerisinde yer alan otomatik olarak veya iş sürecine dahil personel tarafından yürütülen kontrol faaliyetini kapsar².

¹ A.S. Sevgener, "İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim İşlevi Bağıntısı", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl: 10, Sayı: 36, Mayıs 1984, s. 62

² F. Maviş, "Stratejik Denetim", Anadolu Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 2, s. 92.

Kontrol ile denetim kavramı arasındaki benzerlik, her ikisinin de olması gerekenle fiili durumu karşılaştırmasıdır. Bu iki kavram-arasındaki başlıca farklılıklar şunlardır:

- Kontrol eş anlı olarak yürütülür; denetim geçmişe dönüktür.
- Kontrol devamlı bir faaliyetidir; denetim bir defa yapılır.
- Kontrolde mekanik araçlar kullanılabilir; denetim insan tarafından gerçekleştirilir.
- Kontrolde işletmeden bağımsız olmak gerekmez; denetimde bağımsızlık şarttır.

İç kontrol farklı grupları ilgilendiren komplike ve dinamik bir kavramdır. İç kontrol, iç denetçiler, yöneticiler, bağımsız denetçiler, ortaklar gibi çok sayıda kişiyi ilgilendirir. İç denetçi, iç kontrol konusunda uzman bir kişi olarak çalışmalarını sürdürür. En üst düzeydeki yöneticinin temel sorumluluklarından birisi kontroldür (kalite kontrolü, stok kontrolü, personel kontrolü, üretim kontrolü gibi). Bağımsız denetçi ise, denetim çalışmalarının kapsamını belirlemek ve bir görüşe ulaşmak için müşteri işletmenin iç kontrol sistemini inceler ve değerler³.

İç kontrolün ortak bir tanımına ulaşmak belli bir zaman sürecini gerektirmiştir. ABD'de iç kontrol konusunda kılavuz niteliğinde çalışmalar yapan ve standartlar hazırlayan çeşitli yetkili kuruluşlar ve bunlar tarafından yayınlanan bazı raporlar vardır⁴.

1.1.2. İç Kontrolün Önemi

İç kontrol bir yönetim fonksiyonudur. Yönetimin etkin bir iç kontrol sisteminden başlıca beklentileri, bir başka deyişle iç kontrolün asıl amaçları şöyle sıralanabilir:

- Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması,
- Kaynakların ekonomik ve etkin bir biçimde doğru yerlerde kullanılması
- İşletme varlıklarının korunması,

³ J.B. Schiff and Ç.B. May, "What is Internal Control? Who Owns it?", Management Accounting, November 1990, s. 37.

⁴ J.D. Wilson and S J. Root, internal Auditing Manuel, Second Edition, New York, 1989, s. 17-9.

- Plânlara, politikalara, yordamlara, kanunlara ve düzenlemelere uygunluğun sağlanması,
- Programlar veya işler için belirlenmiş amaçlarının başarılmasıdır.

İşletmeler büyüdükçe, faaliyetleri karmaşıklaştıkça, işlem sayıları arttıkça, yönetimin, varlıkların korunması, hataların ortadan kaldırılması ve politikaların değerlendirilmesi gibi amaçlar için zamanında güvenilir veriler elde etmesi zorunlu hale gelmiştir. Ayrıca günümüz işletmeleri için kamuyu aydınlatma, yani ilgili kişilere sürekli bilgi verme önem kazanmıştır. İşletme verileri ve muhasebe bilgileri ekonomik ve etkin biçimde hazırlanmalıdır⁵. Muhasebe sisteminin, muhasebe kayıtlarının güvenilirliğini sağlamak için iç kontrol yordamlarına ihtiyacı vardır. Eğer işletmenin etkin bir iç kontrol sistemi yoksa işletmenin maddi varlıkları çalınabilir veya yanlış kullanılabilir, aynı şeyler defter ve belgeler için de geçerlidir. İşletmelerin özellikle muhasebede bilgisayardan yararlanmaları, iç kontrolün önemini daha da artırmıştır. Çünkü bilgi sistemleri dışardan müdahaleye açık sistemlerdir. Bunların güvenliğinin iç kontrol sistemi içinde sağlanması gerekir.

Güvenilir ve doğru bilgi sağlanmasında iç kontrol sistemine güven duyan yalnızca yönetim değildir. Bağımsız denetçiler ve iç denetçiler de güvenilir bir iç kontrol sistemini isterler. Bağımsız denetçiler daha dar kapsamlı kontrolle ilgilenirken, iç denetçiler ve yönetim daha geniş kapsamlı kontrollerle ilgilenirler. Bağımsız denetçi daha çok kayıtların eksiksizliği ve doğruluğu ile; yönetim ise iç kontrolün muhasebe üzerine etkilerinden çok işletmenin kârlılığı ile daha çok ilgilenir.

Özellikle 1960'dan sonra etkinliğini artıran "Sistemlere Dayanan Denetim (System - Based Audit)" yaklaşımı iç kontrol sistemini ön plâna çıkarmıştır. İç kontrol sisteminin tanımını ve ilgi alanını genişletmiştir. Ekonomik gelişmeler sonucunda artık çağdaş denetim geçmişteki faaliyetlerin gözden geçirilmesi işlevinden çıkarak, iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi esasına dönüşmüştür. Etkin bir iç kontrol sistemine ve yeterli bir iç denetim bölümüne sahip olan bir işletmede bağımsız denetçi, faaliyet, sonuçları hakkında daha rahat görüş ifade edebilecektir. Yararlandığı bilgiler

⁵ W. Holmes and W.S. Overmyer, Muhasebe Denetimi "AUDİTİNG" Standartları ve Yöntemleri, Cilt I, Çeviren: Oğuz Göktürk, Bilimsel Yayınlar Derneği, Y. No: 5, Sekizinci Baskı, 1975. s. 125.

güvenilirdir, hata, hile ve yolsuzluk ihtimali azdır. Bu da işletmenin geleceğini garanti altına alacaktır.

İç denetçiler yöneticilerin etkili birer temsilcileri olarak, iç kontrol amaçlarının başarılmasından sorumludurlar. İç denetçiler iç kontrol sisteminin etkinliğini ve yeterliliğini değerlendirirler. Eleştiri yapabilir ve sistemi sürekli olarak gözden geçirebilirler. Ayrıca iç denetçiler, işletmelerde etkin bir iç kontrolün kurulmasından ve işletmelerin çalışanları tarafından dolandırılmasının önlenmesinden de sorumludurlar. Özellikle işletme personeli tarafından gerçekleştirilen yolsuzlukların işletmelere maliyetleri oldukça yüksek olabilmektedir. Bunu önlemenin yollarından biri ise, standart hale getirilmiş kontrollerdir⁶.

İşletme amaçlarının çalışanlar tarafından anlaşılmasının sağlanması iç kontrolle mümkün olacaktır. Bu nedenle yönetim, kontrolün teşvik edildiği bir ortam oluşturur ve bunu devam ettirir. Çünkü iyi kontrol iyi işletme demektir. Bunu sağlamak için yönetim tarafından yapılacak herşey iç kontrol sistemini oluşturacaktır. Bu amaca yönelik faaliyetler şunlar olabilir⁷

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

Her işletmenin çok ayrıntılı hatta yazılı hale getirilmiş olmasa bile bir iç kontrol sistemi vardır. Her işletmenin kendine özgü yapısından dolayı iç kontrol sistemi de farklı olur. Bütün işletmelere uygulanabilir tek bir evrensel iç kontrol sistemi yoktur. Şirketin hacmi, faaliyet birimlerinin coğrafik dağılımı, merkezileşme derecesi, yönetim stili, felsefesi, endüstri tipi gibi çok sayıda faktör bir işletmedeki iç kontrol sistemini etkilemektedir.

⁶ Wilson and Root,a.g.e.,s. 17-7.

⁷ M. Yılancı ve Ş. Sevim, İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu, İşletmecinin Kİ Kitabı (Management Textbook), BIAR Bilgi-İnceleme Araştırma A.Ş. Dağıtım Yayınları, Y. No: 13, Ankara, 1991, s.127.

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

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

1.1.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

SAS 55'e göre İKS, bir işletmede şu amaçların başarılmasıyla ilgili uygun güveni sağlamaya yönelik politikalar ve yordamlardan oluşur Bu amaçlar:

- a) Kanun ve düzenlemelere uygunluk,
- b) Finansal raporlamanın güvenilirliği,
- c) Faaliyetlerin yeterliliği ve geçerliliğidir. Bir İKS, bu amaçlardan her birini yerine getirmek için çeşitli özel amaçlara ve ilgili politikalara ve yordamlara sahip olabilir⁸.

1.1.3.1. İç Kontrol Sisteminin Genel ve Özel Amaçları

Kontrol amaçları, denetim amaçları ve yönetim amaçları ile aynı olarak düşünülmemelidir⁹. Ancak işletmedeki işlem süreci nasıl olursa olsun (bilgisayar veya klasik) kontrol amaçları aynıdır ve her türlü işlem yapısına uyum sağlayabilir¹⁰. SAS 78'de belirtildiği gibi, kontrol amaçlarının ve ilgili kontrollerin tamamı işletmenin finansal tablolarının bağımsız dış denetimiyle ilgili değildir. Bağımsız denetçinin işletmenin faaliyet birimleri veya işletme fonksiyonlarının her biriyle ilgili kontrolleri anlaması gerekmeyebilir. Ancak denetçi aşağıdaki üç grupta ilgili kontrolleri bağımsız dış denetiminde dikkate alacaktır. Bunlar:

⁸ William Bishop, İnternal Control – “What’s That?”, İnternal Auditor, June 1991, s.118

⁹ Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim, 1996, s. 163

¹⁰ M.C. Kocakulah, Bilişim Sistemlerinde İç Kontrol ve Türk Uygulamasından Örnekler, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi İstanbul 1982, s. 17.

i) Finansal Raporlama Amacı: Genel olarak, bir dış denetimle ilgili kontroller, işletmenin dış amaçlar için GKMS'ye uygun olarak tarafsızca sunulan finansal tabloların hazırlanması amacıyla ilgilidir.

ii) Faaliyetler ve Uygunluk Amacı: İşlemler ve uygunluk amaçlarıyla ilgili kontroller, denetçinin denetim yordamlarını uygulamasında kullandığı veya değerlediği verilere ilişkin ise, bir bağımsız dış denetimle ilgili olabilir; Mesela; üretim istatistikleri gibi denetçinin analitik yordamlarda yararlandığı finansal nitelikte olmayan verilerle ilgili kontroller gibi; finansal tabloları doğrudan ve önemli tutarda etkileyebilen kanunlara ve düzenlemelere uygunsuzluğu bulmaya ilişkin kontroller gibi.

iii) Varlıkların Korunması: Yetkilendirilmemiş satın alma, kullanma veya tasarruf etmeye karşı varlıkların korunmasına ilişkin İKS, finansal raporlama ve faaliyet amaçlarıyla ilgili kontrolleri içerebilir.

Yukarıdaki iç kontrol amaçları genel bir çerçeve sunmaktadır. Uygulamada özellikle denetçiye yardımcı olacak daha ayrıntılı iç kontrol amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir¹¹;

a) Geçerlilik: İç kontrol yapısı hayali işlemlerin defter ve muhasebe kayıtlarında yer almasına izin vermemelidir. Ayrıca işlemler yetkilendirmeye uygun olarak yapılmalıdır. Yetkilendirme genel veya özel olabilir. Yetkilendirme sınırları yazılı bir sözleşme ile belirlenmiş olmalıdır: Şayet bir işlem yetkisiz yapıyorsa bu işlemin işletme varlıklarına zarar vermeye yönelik hileli bir işlem olma ihtimali vardır.

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

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

¹¹ Kell Walter G. and William C. Boynton and Richard E. Ziegler, Modern Auditing, Fourth Edition, John Wiley & Sons, 1989, s. 152

önemlidir. Değerlendirmede, çeşitli aşamalarda kaydedilen miktarlarda ve hesaplamalarda oluşabilecek hatalardan korunmak için iç kontrol yordamlarından yararlanılır. Genel kabul görmüş muhasebe uygulamalarına uygunluk araştırılır¹² Sınıflandırma, işletmenin finansal tablolarının doğru bir şekilde sunulabilmesi için hesap plânının buna uygun hazırlanmış olmasını; zamanlılık ise, işlemlerin meydana geldiği zaman kaydedilmesini gerektirir. Aksi takdirde finansal tablolar yanlış düzenlenmiş olacaktır. Muhasebe sisteminde işlemleri kaydetmek için kullanılan yöntem ne olursa olsun, sınıflandırmanın, nakletme ve özetlemenin doğruluğundan emin olmak için uygun kontrollere ihtiyaç vardır.

d) Varlıkları Koruma: Varlıkların fiziki olarak korunması için, kaydetme fonksiyonundan tamamen bağımsız özel personel görevlendirilmelidir. Varlıklara doğrudan erişim belirli personel için mümkün olmalı, kayıtlar, belgeler gibi varlıklara dolaylı yoldan erişim ise uygun yetkilendirme önlemleri alınarak sınırlandırılmış olmalıdır. Nakit, menkul kıymetler ve benzeri varlıklar ile kullanılmayan belgeler, kayıtlar güvenilir yerlerde saklanmalı, kilitli kasa gibi önlemler alınmalıdır¹³.

e) Mutabakat: Uygun zaman aralıklarıyla, ana hesaplar ile yardımcı hesaplar; varlıklar ve borçlar ile kayıtlı değerler karşılaştırılmalı ve farklılık söz konusu ise araştırılmalı, gerekli düzeltme kayıtları yapılmalıdır. Fiili durumla amaçlanan plân ile politikalar zaman zaman karşılaştırılmalı ve faaliyetlerin standartlara uygun yürütülmesi sağlanmalıdır.

Böylece kaynaklar etkin kullanılmış, belirlenmiş plân ve politikalara olan bağlılık artmış olacaktır

Yukarıdaki kontrol amaçları işletmenin temel fonksiyonları ve kısımlarının anlaşılması ile birlikte, iç muhasebe kontrollerinin değerlendirilmesi için genel bir çerçeveyi de ortaya koymaktadır. Genel kontrol amaçları işletmedeki her bir işlem akımı, fonksiyonu veya faaliyeti için özel kontrol amaçları ile desteklenmiş olmalıdır¹⁴.

¹² Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s.17-42

¹³ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s.17-42

¹⁴ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s.17-42

Örnek olarak, kredili satış işlemlerinin yürütülmesine ilişkin özel kontrol amaçları şöyle özetlenebilir¹⁵:

- Geçerlilik: Kredili satışlarla ilgili kayıtlar işletmenin gerçek kredili satışlarını göstermelidir. Satılan bir malın gönderilmesinde müşteriye tanınan kredi limitleri aşılmamalıdır.
- Eksiksiz Olma: Teslim edilen tüm mallar için yollama belgesi ve fatura düzenlenmelidir.
- Kayıtların Uygunluğu: Kredili satış işlemleri miktar ve tutar bakımından doğru olarak belgelendirilmeli ve kaydedilmelidir. Kredili satışlar müşteri hesaplarına ve stok kayıtlarına kaydedilirken doğru hesaplara ve işlemin gerçekleştiği zamanda kaydedilmelidir.
- Varlıkları Koruma: Müşteri ve stok kartları kilitli yerlerde saklanmalıdır.
- Mutabakat: Belgeler satış kayıtlarıyla; müşteri cari kartları, 120 ticari alacaklar ana hesabıyla kayıtlarla ilgisi olmayan bir kişi tarafından karşılaştırılmalıdır.

Özel kontrol amaçları denetçi için hem kontrol riskinin belirlenmesinde, hem de maddi doğruluk testlerinin hazırlanmasında yardımcı olabilmektedir. Çünkü denetçi kanıt toplarken muhasebe verilerinin bizzat kendisini test edebildiği gibi iç kontrol yordamlarının uygulanmasını test edebilir veya her ikisini birlikte yapabilir¹⁶.

1.1.3.2. Kontrol Amaçları ile Kontrol Yordamlarının İlişkisi

Kontrol yapısının iki temel yönü kontrol amaçlarının başarılmasını kolaylaştırır. Bunlar; görevlerin ayrımını sağlamak ve çalışanları yeterince denetlemeyi sağlayacak düzenlemelerdir¹⁷. İşletmeler kontrol amaçlarını başarmak için çok sayıda ayrıntılı muhasebe ve kontrol yordamları oluştururlar. Bu yordamların tamamı kontrol

¹⁵ Yıllancı ve Sevim, a.g.m., s.128.

¹⁶ Carmichael, .Willingham and Schaller, Auditing Concepts and Methods, A Guide to Current Theory and Practice, Sixth Edition, The McGraw -Hill Companies, Inc., 1996.s. 153.

¹⁷ V.M.O'Reily, M.B. Hirsch, P.L. DeFliese, H.R. Jaenicke, Montgomery's Auditing, Eleventh Edition, John Wiley&Sons, 1990, s. 193.

amaçlarına ilişkin hata ve yanlışlıkları bulmaya, düzeltmeye ve önlemeye yöneliktir. Veri işleme yöntemleri kontrol amaçlarını etkilememekle birlikte, bu amaçlara ulaşmak için oluşturulan kontrol yordamlarını etkileyebilmektedir¹⁸.

Yönetimin genel veya özel yetkilendirmesine göre işlemlerin yürütülmesi, işlemlerin geçerliliğine yardımcı olur. Ancak işletmede yetkilendirmesiz bir işlem gerçekleşmiş ise, bu işlemin de kaydedilmesi gerekir. Varlıkların korunması için de yetkilendirme yordamından yararlanır. Örneğin, bilgisayar odasına veya depoya giriş sadece yetkili personel için mümkündür. Bu yordam, kayıtların uygunluğu kontrol amacı için de yararlıdır. Örneğin, istisnai bir işlemin kaydı için muhasebeci özel bir yetkiye ihtiyaç duyar¹⁹.

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

Ayrıca önceden numaralanmış ve sıralanmış bir belge (satış faturası, taşıma belgesi vb.) işlemlerin eksiksiz olmasına ve geçerliliğine de katkı sağlar. Bu yordama bütün kontrol amaçları için başvurulabilir. Belgeler ve kayıtlarda aynı şekilde bütün kontrol amaçlarına uygulanabilir. Örneğin, önceden numaralanmış belgeler işlemlerin eksiksizliğine ve geçerliliğine yardımcı olur. Yine bu belgeler ve kayıtlar sonradan hesap verme (mutabakat) sorumluluğu için de uygulanır.

Sadece yetkili personelin varlıklara, defter ve belgelere erişimi kontrol yordamı fiziksel kontrollerle ilgilidir. Dolayısıyla sadece koruma kontrol amacı için uygulanır. Bağımsız iç doğrulama yöntemi ise bütün kontrol amaçları için uygulanabilen bir yordamdır. Örneğin, bir personelin önceden numaralanmış satış faturaları, ile yollama

¹⁸ T.D. Hubbörd, J.R. Johnson, Auditing, Fourth Edition, Dame Publications Inc., 1991, s. 180.

¹⁹ A.g.e.,s.152

belgelerini karşılaştırması satışların eksiksizliği için bağımsız iç doğrulamaya bir örnektir²⁰.

1.4. İç Kontrol Sisteminin Elemanları

Bir işletmenin iç kontrol sisteminin amaçlarına ulaşması için kullandığı yöntemlerden özellikle finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili olanlar bağımsız dış denetçiyi ilgilendirir. Ancak, finansal olmayan verilerin elde edilmesiyle ilgili politikaların ve yordamların da dış denetimle ilgili olduğu kabul edilmektedir²¹.

Denetçi bir işletmenin iç kontrol yapısını incelerken muhasebe sistemi dışında kontrol ortamı ve diğer kontrol yordamları ile de ilgilenmelidir.

55 nolu denetim standardı iç kontrol sisteminin elemanlarını üç grupta toplamıştır. Bunlar; a) Kontrol ortamı, b) Muhasebe sistemi, c) Kontrol yordamlarıdır. Bu üçünün birleşmesi işletmede önemli hata ve yanlışlıkların bulunması, düzeltilmesi ile bunlardan korunmak için gerekli politikaları ve yordamları sağlar²².

1.4.1. Kontrol Ortamı

İşletmede kontrol ortamı, özel kontrollerin etkinliğini artıran veya azaltan faktörlerdir. Örneğin, yetersiz ve güvenilir personel çalıştırılması uygulamaları özel bir kontrolü geçersiz veya etkisiz yapabilir. Kontrol ortamı bir bütün olarak işletmede kontrolün önemi konusunda yönetim kurulunun ve yönetimin tutumunu yansıtır. Kontrol ortamıyla ilgili faktörler yönetimin etkisinde olan iç çevresel faktörler olabileceği gibi yönetimin kontrol edemeyeceği dış faktörler de olabilir²³. Bu faktörler şunlardır:

²⁰ Keli, Boynton, Ziegler, a.g.e.,s. 153

²¹ Kepekçi, a.g.e., s. 65.

²² Jack Roberlson, Auditing, Sixth edition, Bp/Irwin, 1990, s 228

²³ Yılancı ve Sevim, a.g.m., s. 129.

1.4.1.1. Yönetim Felsefesi ve İşletme Stili

İşletme yönetiminin bir örgütte uygun bir kontrol ortamının kurulmasında önemli görevi vardır. Yönetimin risk alma konusundaki yaklaşımı; bütçe, kâr ve diğer faaliyetler amaçlara ulaşma konularına verdiği önem; finansal raporlamaya karşı tutumu, yönetimin kontrol ortamını önemli ölçüde etkiler. Genellikle yöneticilerin risk alma tutumları ile finansal raporlamaya ilişkin düşünceleri birbirinden farklıdır. Yönetim iç kontrole gereken ilgiyi göstermiyorsa, aşırı saldırgan bir tutum içerisinde ve bir kaç kişinin etkisi altında kalıyorsa etkin bir kontrol ortamı kurmak imkansızdır. Ayrıca böyle yönetimlerde yapılan hataları bulmak daha güç olmaktadır²⁴.

1.4.1.2. Örgütsel Yapı

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

Yönetim kurulu karar vermede son yetkili kurumdur. Denetim komitesi de yönetim kurulu ile birlikte en üst düzeyde yer alır. Denetim komitesi, yönetim kuruluna bağlı olarak, genellikle kanun ve düzenlemelere uygunluk konusunda, iç kontrol yapısı dahil muhasebe ve finansal raporlama sürecinde sorumluluğun gözetiminde aktif rol oynarlar. New York Menkul Kıymetler Borsasında faaliyet gösteren bütün kamuya açık şirketlerin, üyelerini işletme dışından kişilerin oluşturduğu bir denetim komitesine sahip olmaları şarttır²⁵. Denetim komitesinin, yönetimden bağımsız olması nedeniyle yönetim,

²⁴ W.C. Thomas, B.H. Ward, E.O. Henke, Auditing: Theory and Practice, Third Edition, PWS Kent Publishing Company, Boston 1991, s. 277.

²⁵ Whittington, Pany, Principles of Auditing, Tenth Edition, Irwin, 1992, a.g.e.,234

kurulu ile iç ve dış denetçiler arasında doğrudan bir iletişimin sürdürülmesinde yardımcı olurlar. Denetim komitesi, yönetim kurulunu izler ve kurulun iç kontrole önem vermeme gibi hatalar yapmasını engeller²⁶ .

1.4.1.3. Yetki ve Sorumluluk Dağılımı Bildirme Yöntemleri

Haberleşmenin ve sorumlulukların açıkça belli olduğu bir örgütte kontrol bilinci daha da artar. Yazılı iş tanımları, sınırlamalar ve raporlama ilişkileri şekillerle gösterilebilir²⁷. Faaliyetlerin yürütülmesine ilişkin biçimsel kurallar içinde; iç kontrol ve ilgili hususların önemine ilişkin olarak yönetimin düşünceleri, biçimsel örgüt ve faaliyete ilişkin plânlara, çalışanların davranışlarıyla ilgili politikaları açıklayan belgeler bulunur. Bütün bunlar "Yöntemler El Kitabında" yer almalıdır²⁸.

1.4.1.4. Yönetim Kontrol Yöntemleri

Bu yöntemler yönetimin bir bütün olarak şirket faaliyetlerini etkin bir şekilde izleme kabiliyetleriyle ilgilidir. İç kontrol yapısının etkinliğini artırmaya yönelik kontrol yöntemleri iki grupta toplanabilir. Bunlar: Kontrolün önemine ilişkin açık mesajlar gönderen yöntemler ile meydana gelmiş hataları bulmaya yönelik yöntemlerdir."" Yönetim kontrol yöntemleri üç temel araçtan oluşur. Bunlar: Bütçeleme, işletme içi raporlama ve iç denetimdir²⁹.

İç denetçiler yönetimin temsilcileri olarak, her bir bölümün görevlerinin açıkça anlaşılması ve genelde belirlenmiş fonksiyonların etkin olarak başarılması ile ilgilenirler. Bu bakımdan iç denetim personelinin hem muhasebe hem de faaliyet

²⁶ A.Arens; K. Loebbecke, Auditing An Integrated Approach, Fifth Edition Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1991, s. 290.

²⁷ Keli, Boynton, Ziegler, a.g.e., s. 144.

²⁸ Thomas, Ward, Henke, a.g.e., s. 279.

²⁹ Keli, Boynton, Ziegler, a.g.e., s. 145.

bölümlerinden bağımsız olması ve en üst düzeyde yönetim kuruluna veya denetim komitesine doğrudan raporlama yapması gerekir³⁰.

Plânların rakamlarla ifadesi olan ve etkin bir şekilde hazırlanan ve uygulanan bütçeler de amaçlara ulaşmada ve ortaya çıkan hataların bulunmasında önemli bir kontrol aracıdır. Bu nedenle bütçeler ve sonuçların, raporlar halinde işletme içine raporlanması gibi araçlardan yararlanılması da kontrol ortamı yaratmada önemlidir³¹. İşletme içi raporlar, hem başarı düzeyinin değerlendirilmesinde, hem de yönetimin güçlendirmesi gereken kontrol alanlarını belirlemesinde yardımcı olur³².

1.4.1.5. Personel Politikaları ve Uygulamaları

Etkin personel politikaları çoğunlukla kontrol ortamındaki diğer zayıflıkların etkisini azaltır. İşletme politika ve yöntemlerini başarmak zorunda olan personelin dürüstlüğü, kabiliyeti ve yeterli sayıda olması uygun bir kontrol ortamının temelini oluşturur. Sorumluluk isteyen pozisyondaki kişilerin görevlerini etkin ve verimli olarak yerine getirebilmeleri için hem eğitilmiş hem de tecrübeli olmaları gerekir³³. Örneğin, muhasebe ve kontrol görevlerinde tecrübesiz kişilerin çalıştırılması hata yapma ihtimalini artırır. Bu bakımdan muhasebe personeline çok sık değişikliğe gidilmesi önerilmez³⁴. Dolayısıyla, işletmenin yürüttüğü personel alımı, değerlendirilmesi, tazminat, eğitim ve ücret yöntemleri iç kontrol yapısının önemli bir kısmını oluşturmaktadır³⁵. Ayrıca yönetimin kontrol bilinci, personelin görevlerini etkin şekilde yerine getirmelerini sağlar³⁶.

³⁰ Arens,Loebbecke, a.g.e., s. 290

³¹ Yılancı, Sevim, a.g.m., s. 130.

³² Kepekçi, Bağımsız...,a.g.e., s. 67.

³³ Keli, Boynton.Ziegler, a.g.e., s. 146.

³⁴ Keli, Boynton.Ziegler, a.g.e., s. 146.

³⁵ Arens, Loebbecke, a.g.e., s. 290

³⁶ Kepekçi, Bağımsız..., a.g.e., s. 69.

1.4.1.6. Dış Etkenler

Yasama organlarınca ve çeşitli düzenleyici kurumlar (Sermaye Piyasası Kurulu gibi) tarafından getirilen düzenlemeler ve bağımsız dış denetim firmaları gibi kurumların düzenli kontrolleri işletmenin iç kontrol ortamında önemli bir etkiye sahip olabilir³⁷.

1.4.2. Muhasebe Sistemi

Varlıklar ve borçlarla ilgili sorumluluğu sürdürmek için ve bir işletmenin işlemlerini tanımlama, toplama, analiz etme, (sınıflandırma, kaydetme ve raporlama için oluşturulmuş kayıtlar ve yöntemlerin tamamıdır. Etkin bir muhasebe sistemi şu elemanları içermektedir³⁸:

- Bütün geçerli işlemlerin kaydedilmesi ve belirlenmesi,
- İşlemlerin uygun muhasebe döneminde kaydolmasını sağlamak için meydana geldiği zaman döneminin belirlenmesi,
- İşlemlerin finansal raporlara uygun sınıflandırmaya yardımcı olacak ayrıntıda ve zaman esasına göre tanımlanması,
- İşlemlerin finansal raporlarda uygun parasal değerleri ile kaydolmasını sağlayacak şekilde değerinin ölçülmesi,
- İşlemlerin ve ilgili açıklamaların finansal raporlara gerektiği şekilde yansıtılması.

Muhasebe sistemi ile muhasebe kontrol sistemi birbirinden farklıdır. Muhasebe kontrol usul ve yöntemleri, muhasebe sisteminin doğru ve güvenilir bilgi üretmesi için sisteme dahil edilir. Ancak uygulamada bu iki sistem genelde birbirinin içine girmiştir³⁹.

³⁷ Thomas, Ward, Henke, a.g.e., s. 280

³⁸ R.H. Temkin and A.J. Winters, "Sas no. 55: The Auditors New Responsibility for Internal Control", Journal of Accountancy, May 1988, s. 92.

³⁹ Kepekçi, Bağımsız, a.g.e., s. 70.

Etkin bir muhasebe sistemi daha önce tanımlanmış ayrıntılı kontrol amaçlarına uygun olmalıdır.

Küçük işletmelerde etkin bir muhasebe sistemini kurmak daha kolaydır. Ancak büyük işletmelerde dikkatli şekilde tanımlanmış sorumluluklar, yazılı politikalar ve yordamlar gereklidir⁴⁰. Bu bakımdan uygun hesap plânı kullanılmasının ve sistemi tanıtan muhasebe yönetmeliğinin yararı olacaktır.

1.4.3. Kontrol Yordamları

Kontrol yordamları bir işletmenin özel amaçlarının başarılması için yönetimin oluşturduğu kontrol ortamı ve muhasebe sistemine ek kontrol politika ve yordamlarıdır⁴¹. Kontrol yordamlarına satışlar gibi tek bir işlem grubu için veya daha geniş olarak başvurulabilir. Kontrol yordamları, muhasebe sisteminin ve kontrol ortamının özel elemanları ile bütünleşebilirler⁴².

Bir işletmedeki kontrol yordamlarını başlıca beş grup halinde toplayabiliriz:

1.4.3.1. Yetkilendirme

Bu kontrol yordamında aşıl amaç yönetimin belirlediği yetki alanı ölçüsünde personelin faaliyetlerini sürdürmeleridir. Yetki, genel veya özel olabilir. Genel bir politika ölçüsünde yürütülen yetkiler geneldir. Özel yetki ise, belirli işlemlerin uygulanmasında gerekli olan, her defasında alman ve bir belge ile kanıtlanması gereken yetkidir⁴³.

Yetki, onaylamadan farklıdır. Yetki bir karar politikası iken, onay bu politikanın uygulanmasıdır. İşletmedeki büyük küçük her işlemin yapılmadan önce yönetimin genel

⁴⁰ Arens, Loebbecke, a.g.e., s. 291.

⁴¹ Temkin, a.g.m., s.92

⁴² Kell Boynton, Ziegler, a.g.e., s.147

⁴³ Güredin,a.g.e.,s. 180.

veya özel yetki aktarımına göre uygunluğu onaylanmalıdır. Doğal olarak işlemin türü onaylama konusunda etkilidir. Örnek olarak, önemli miktarda bir banka kredisi almak veya sermaye artırımını yapmak için yönetim kurulunun onayı gerekir. Yetkilendirme yordamları aynı zamanda varlıklara sınırlı erişim açısından da önemlidir⁴⁴

1.4.3.2. Görevlerin Ayırımı

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

- a) Muhasebe ile varlıkların korunması görevlerinin ayrılması: Örneğin, muhasebe kayıtlarını tutmakla görevli kişi aynı zamanda çeklerden veya kasadan sorumlu olmamalıdır.
- b) Varlıkları koruma ile yetkilendirmenin ayrılması: Örneğin, işe eleman alınması veya çıkarılması yetkisine sahip olan bir kişi aynı zamanda ücretlerin dağıtımından sorumlu olmamalıdır.
- c) İşlemleri yürütme ile deftere kaydetme sorumluluğunun ayrılması: Örgütteki her bölüm kendisiyle ilgili kayıtları ve raporları hazırlamakla sorumlu olursa taraflı davranma ihtimali daha yüksek olacaktır.
- d) Elektronik bilgi işleme (EBİ) sistemi içinde görevlerin ayrılığı: Sistem analisti, programcı, bilgisayar operatörü ile, bilgisayarla ilgili dosya vb. belgeleri koruyan kişi ve veri kontrol grubunun ayrılması ideal olanıdır.

Yukarıdakilerin dışında muhasebe personeli arasında da işbölümü yapılmalıdır. Örneğin, büyük defter ile yardımcı defterler farklı kişilerce tutulmalıdır. Görevlerin ayrımının etkin bir şekilde uygulanmasını kontrol etmek için görevli çalışanlara da

⁴⁴ Kell Boynton, Ziegler, a.g.e., s.147

ihtiyaç vardır. Zorunlu tatil uygulaması görevlilerin sorumluluklarını yerine getirmesi için yararlıdır⁴⁵.

Görevlerin ayırımı yordamının uygulanmasına rağmen yine de kötü niyetli kişiler kendi çıkarları için işletme içinden veya işletme dışından kişilerle anlaşabilirler. Yönetimin bu tür çıkar birliği durumlarına karşı hazırlıklı olması ve gerekli önlemleri alması gerekir.

1.4.3.3. Hassas Verilere ve Varlıklara Erişimin Sınırlandırılması

Varlıkların, kayıt, defter ve belgelerin, kullanılmayan formların vb. korunması için işletme içinde veya işletme dışında alınan önlemler gibi fiziki kontrollerle doğrudan erişim önlenebilir. Örneğin, yangına karşı dayanıklı bir kasa veya bir bankadan kiralık kasa edinilmesi gibi. Alınan güvenlik önlemlerinin boyutu varlığın hata veya hileye uğrama ihtimali, yani doğal riski ile doğru orantılıdır⁴⁶.

Bazen kullanılmayan boş formlara erişim, önemli bir varlığa erişim ile eş değerdir. Örneğin, boş çekleri alan birisi nakde de ulaşmış demektir. Ayrıca varlıklara erişim için varlıklara fiziksel olarak dokunmak şart değildir. Örneğin, internetteki banka şubesinde ödeme yapan bir kişi nakde dokunuyor demektir.

1.4.3.4. Yeterli Kayıtlar ve Belgeleme

Belgeler farklı örgütler arasında ve örgüt içerisinde bilgilerin aktarılması fonksiyonunu gerçekleştirirler. Bunlar uygun bir şekilde hazırlanmışlarsa işlemlerin kaydedilmesi ve yürütülmesi sorumluluklarının yerine getirilmesine yardımcı olurlar. Örneğin, kredili bir satış işleminin kaydı için muhasebe bölümünde kredi, satış ve yollama bölümlerinde hazırlanan belgelerin birer kopyası bulunmalıdır⁴⁷.

⁴⁵ Thomas; Ward, Henke, a.g.e., s. 283.

⁴⁶ Keli, Boynton, Ziegler, a.g.e., s. 149.

⁴⁷ Whittington, Pany, Meigs, Meigs, a.g.e., s. 236.

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

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

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

Hesap plânı da, belgeler ve kayıtlarla yakından ilgili bir kontrol aracıdır. Hesap plânı, işletme yöneticilerinin ihtiyaç duydukları bilgilerin raporlanmasını sağlayacak biçimde oluşturulmalıdır. Ayrıca muhasebe el kitabı ve hatta karışık bilgisayar sistemleri olan işletmeler için sistem el kitabı da hazırlanmalıdır⁴⁸.

1.4.3.5. Bağımsız Mutabakat

Bu yordam işletmede çalışanların başarı kalitesi ile raporların, kayıtların doğru ve tam olduklarının bağımsız olarak araştırılmasıdır. Gerekli karşılaştırmalar üç hususda toplanabilir⁴⁹

- Ücret bordrosu, makbuz, satış faturası gibi belgelerde yer alan hesaplamaların karşılaştırılması,
- Asıl defterler ile yardımcı defterlerin karşılaştırılmasıdır
- Kasa veya Stok Hesaplarında olduğu gibi kayıtlar ile var olanların karşılaştırılmasıdır.

⁴⁸ Arens, Loebbecke, a.g.e., s. 295.

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

Küçük işletmelerde bu karşılaştırma işlemini ortak/yönetici kendisi yapabilir. Ancak büyük işletmelerde iç denetim bölümü veya faaliyet bölümü içerisinde bir kontrolör tarafından yapılmalıdır. Örneğin, aylık banka mutabakatlarını iç denetçi veya muhasebe bölümünden kasa ve bankayla ilgisi olmayan birisinin yapması yararlıdır⁵⁰. Karşılaştırma sıklığının belirlenmesinde varlığın veya işlemin niteliği yanında maliyet - fayda analizi de yapmak gerekir.⁵¹

1.5. İç Kontrol Sistemini Etkileyen Faktörler

Bir işletmenin özel kontrol ortamı faktörleri, muhasebe sistemi ve kontrol yordamlarının uygulanabilirliğinin aşağıdaki şartlar çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği 55 nolu standartta belirtilmiştir:

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

İşletme hacmi, iç kontrol yapısının içeriği üzerinde önemli etkiye sahiptir. Bir çok işletme için gelişmiş kontrol sistemlerine gerek yoktur veya pratik olarak uygulanması çok güç olmaktadır. Örneğin, küçük işletmelerde hem çalışan personel sayısı sınırlı hem de ortak - yönetici aktif olarak işletmede yer aldığı için görevlerin - sorumlulukların dağılımını yapmak imkansızdır. Doğal olarak kontrol-sisteminin elemanları küçük işletmeler için de geçerlidir, ancak bunlarda asıl önemli olan en üst düzeydeki kişilerin ilgi derecesi ve bilgi düzeyidir⁵².

Veri işleme yöntemleri de kontrol amaçlarının başarılması için oluşturulan kontrol yordamlarına etki edebilir. Verilerin klasik yöntemlerle işlenmesi ile

⁵⁰ Thomas, Ward, Henke, a.g.e., s. 284.

⁵¹ Kell, Boynton.Ziegler, a.g.e., s. 149.

⁵² AICPA, Codification of Statements on Auditing Standards, Number 1 To 63, 1990, s. 76.

bilgisayarla işlenmesi arasında önemli farklılıklar vardır. Bilgisayarlı ortamlarda veri ve bilgilere daha kısa zamanda ulaşılabilir, işlemler tek düzene uygundur ve yönetimin işlemleri gözlemlemesi daha kolaydır⁵³.

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

1.6. Bir İç Kontrol Elemanı Olarak İç Denetim Fonksiyonu

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

Bağımsız denetçi çalışması sırasında iç kontrol sistemi aracılığıyla iç denetçiden yararlanır. Etkin çalışan iç kontrol sisteminden ve dolayısıyla iç denetim fonksiyonundan yararlanmak suretiyle gereksiz ayrıntılarla ilgilenmekten kurtulur⁵⁴.

1.6.1. İç Denetimin Gelişimi

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

İşletmelerin sürekli denetim hizmetine ihtiyaç duymalarında büyümelerinin yanında bu konudaki yasal düzenlemelerin de etkisi olmuştur. Bu ihtiyacın dış denetçiler tarafından karşılanması hem daha maliyetli hem de yöneticiler ayrıntılı analizlere ihtiyaç duydukları için daha güç olmakta idi. İşte bu ihtiyaç işletmelerde iç

⁵³ Hubbord, Johnson, a.g.e., s. 180-181

⁵⁴ Holmes, a.g.e.,s. 124.

denetçilerin çalışmaya başlamasına yol açmıştır. İç denetim son kırk yıl içerisinde gerek hacim gerekse etkinlik bakımından önemli bir meslek haline gelmiştir. Bu süre içerisinde mesleki birlik oluşmuş, iç denetimin kapsamı finansal denetimden faaliyet denetimine doğru genişlemiş, iç denetim konusunda geniş bir literatür meydana gelmiştir.

Bu gelişim sürecindeki önemli aşamalar şöyle sıralanabilir: Endüstri Devrimi'nin sonucu büyük sermaye, örgütlenme, plânlama gibi ileri teknikleri gerektiren işletme faaliyetleri; hızlı büyüme sonucu işletme faaliyetlerinde suiistimler; yanlış ekonomik sonuçlar ve nihayet ABD'feki büyük çöküntü; hükümetin getirdiği yasal düzenlemeler ve ekonomik şartların zorlaması sonucu SEC'in kurulmasıdır. Başta EBİ'deki gelişmeler olmak üzere yönetim tekniklerindeki gelişmeler özellikle II. Dünya Savaşı sonrasında işletmeleri ve denetçileri önemli ölçüde etkilemiştir⁵⁵.

İç denetimin öneminin artmasına yardımcı olan başlıca düzenlemeler ise: 1933 tarihli SEC; 1977 tarihli FCPA; 1989'da HA'nın iç denetim standartları; 1987'de. NGFF Raporu (National Comrfrission on Fraudulent Financial Reporting); SAS no 65'dir.'M Treadway Komisyonu sonuç raporunda, halka açık işletmelerin şirket yapılarına ve hacimlerine uygun sayıda nitelikli personelin çalıştırıldığı etkin iç denetim fonksiyonları oluşturmaları önerilmektedir⁵⁶

İç denetim bölümlerinin örgütlerde yer aldığı ilk yıllarda, iç denetçilerin uygun yetkiye sahip olmaması, düşük bilgi ve yeteneğe sahip olmaları ve alt düzeydeki yönetim kademelerine raporlamanın yapılması karşılaşılan başlıca engellerdi⁵⁷. 1941 yılında kurulan HA, çağdaş iç denetim çağının gelişmesinin başlangıcı olarak belirtilmektedir. IIA'nın gelişimi her türlü örgütte bir kontrol fonksiyonu olarak iç denetimin tanınması ile paraleldir. HA başlangıçta 25 üye ile kurulmuşken, zaman içerisinde üye sayısı 30.000'i aşmış ve dünyanın birçok büyük şehrinde şubeler

⁵⁵ Wilson, Root,a.g.e.,s. 1-12.

⁵⁶ "Treadway Roundtable", Management Accounting, March 1989, s. 23

⁵⁷ C. Kepekçi, İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, Eskişehir . İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınlan No: 251/171 .Eskişehir 1982, s. 41-42.

açmıştır. Günümüzde gerçekten ABD'de birçok büyük işletmede bir iç denetim bölümü vardır⁵⁸,

1.6.2. İç Denetimin Tanımı Ve Özellikleri

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

1.6.2.1. İç Denetimin Tanımı

Sawyer iç denetimi şöyle tanımlamaktadır⁵⁹: " Bir örgütte aşağıdaki elemanların olup olmadığını belirlemek için finansal ve finansal nitelikte olmayan faaliyetlerin ve kontrollerin iç denetçiler tarafından sistematik ve objektif olarak değerlendirilmesidir. Söz konusu elemanlar:

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

Denetim Standartları Komisyonu'nun iç denetim tanımı ise: "İç denetim işletmeye bir hizmet olarak muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin incelenmesi için yönetim veya yönetim kurulu tarafından oluşturulan izleme ve değerlendirme faaliyetidir. IIA'da benzer şekilde iç denetimi şöyle tanımlamaktadır: "Bir örgüte hizmet gayesiyle

⁵⁸ Whittington, Pany, Meigs, Meigs, a.g.e., s. 778.

⁵⁹ Sawyer, a.g.e., s. 4.

faaliyetlerinin ve uygulamanın değerlenmesi için oluşturulmuş bağımsız bir değerleme ve kontrol fonksiyonudur"⁶⁰.

İç denetimde de dış denetim faaliyetinde olduğu gibi, denetimin planlanması, elde edilen bilgilerin gözden geçirilmesi ve değerlenmesi, denetim sonuçlarının ilgili yönetim kademesine raporlanması ve izlemeden oluşan sistematik bir süreç vardır⁶¹.

1.6.2.2. İç Denetimin Amaçları

İç denetimin asıl amacı, örgüte yararlı olmak için denetim faaliyetlerini sürdürmek ve örgütte çalışanların sorumluluklarını etkin şekilde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmaktır. İç denetim amaçlarını uygun maliyette gerçekleştirmeli ve örgütün tamamında etkin bir kontrolü teşvik etmelidir⁶². İç denetimin amacını başarabilmesi için iç denetçilerin yönetim kuruluna veya denetim komitesine dönemsel raporlama yoluyla erişebilmesi gerekir. Söz konusu raporlar ilgililerin özellikle de yönetimin artan sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olur.

Sermaye Piyasası Kurulu, vergi dairesi, vb. gibi iç denetimle ilgilenen pek çok potansiyel grup vardır. Ancak tarihsel olarak iç denetim, yalnızca örgüte yararlı olmak için güvenli ve özel bilgi sağlama üzerinde yoğunlaşmıştır. Günümüzde iç denetçiler zamanlarının çoğunu yönetsel kontrollere ve yönetsel başarıyı izlemeye ayırmışlardır. Öyle ki, iç denetim harcamalarının yönetimin başarısını artırıcı etkisi ispatlanmıştır. Dinamik bir yapıya sahip olan işletmenin kontrol sisteminin sürekli izlenmesi sorumluluğu da iç denetim bölümüne aittir. İç denetim amaçlarının başarılması, bağımsızlık, yeterli sayı ve kalitede iç denetçi, tecrübe, iç denetim yöneticisinin niteliği ve önderliği gibi faktörleri gerektirir⁶³.

⁶⁰ Keli, Boynton, Ziegler, a.g.e., s. 800.

⁶¹ Yılancı, Sevim, a.g.m., s, 139-141.

⁶² Keli, Boynton, Ziegler, a.g.e., s. 801.

⁶³ Wilson,Root,a.g.e.,s. 17-46.

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

- Muhasebe ve iç kontrol sisteminin incelenmesi,
- Finansal ve faaliyetler bilginin incelenmesi,
- Bir örgütte finansal olmayan kontroller de dahil faaliyetlerin etkinliği, verimliliği ve yeterliliğinin incelenmesi,
- İşlemlerin iç ve dış düzenlemelere, koşullara, kanunlara uygunluğunun incelenmesi,
- Belirli alanlarda özel araştırmalar yapılmasıdır.

1.6.2.3. İç Denetimin Kapsamı

İç denetim çalışmaları ilk başlarda hırsızlık, hata bulma ve bunlara engel olmaya yönelik iken II. Dünya Savaşı'ndan sonra kapsam, faaliyetler etkinliğe doğru genişlemiştir. 1960'larda bir çok işletmenin kamuya açılmasının etkisi ile finansal raporlama ilgi alanı haline gelmiş, 1970'lerde ise bunlar iç kontrollerle yoğun olarak ilgilenmişlerdir. İç denetimin gelişiminde veri işlemedeki gelişmelerin, işletmelerin uluslararası nitelik taşımalarının ve yasal düzenlemelerin de etkisi olmuştur. Özellikle 1977'den sonra iç denetçiler, test ve iç kontrol değerlemesiyle uğraşmışlardır⁶⁴.

İç denetçiler yönetime (yönetim kurulu dahil) geniş bir dizi denetim ve danışmanlık hizmeti sunmaktadırlar. İç denetçiler tarafından yerine getirilen denetim hizmetleri finansal, faaliyet ve uygunluk denetimleri olarak gruplandırılabilir. Finansal tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak ve bu bilgilerin yer aldığı kayıt ortamını ve finansal raporları incelemek, hata ve yolsuzlukları bulmak ve önlemek, kayıtlarda yer alan varlıkların işletmede var olup olmadığını değerlemek finansal denetimin kapsamını oluşturur. Faaliyet denetimi ise,

⁶⁴ Wilson, Root, a.g.e., s. 1-13 ve 1-14.

işletmenin örgütsel başarısını, iç kontrol sistemini, iş akışlarını ve yönetimin başarısını araştırmaya yönelik geniş kapsamlı bir faaliyettir⁶⁵.

İç kontrol sisteminin etkinliğinin ve yeterliliğinin değerlendirilmesi iç denetçilerin asıl uğraşları olup iç denetimin uygunluk denetimi yönünü oluşturur. İç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin değerlendirilebilmesi için önceden belirlenmiş kriterlere ihtiyaç vardır. Bu kriterler- GKMS, yönetim politika ve yöntemlerini oluşturan plânlara, genelgeler ve yöneticilerin emirlerinde yer alan kurallardır⁶⁶.

İç denetçiler son yıllarda EBÎ denetimi gibi ek denetim hizmetleri de üstlenmişlerdir. Ayrıca personel geliştirme, sözleşme denetimi, dışarıdaki gruplarla ilişkiler de iç denetçilerin verdikleri çok sayıdaki hizmetten bazılarıdır. Hatta işletmelerin İSO 9000 Standartlarına uyulması sorumluluğu uluslararası şirketlerde iç denetçilerin görevleri arasındadır. İç denetimin faaliyet denetimi veya daha başka ek görevler üstlenmesi örgütte oldukça etkin bir konuma geldiğine işaret eder.

IIA standartlarına göre iç denetimin kapsamı şu konulardan oluşmaktadır⁶⁷:

- Uygulamanın örgütsel politikalara, plânlara ve yordamlara uygun olması,

- Uygulamanın dış kanunlara ve düzenlemelere uygun olması,

- Varlıkların korunmasının değerlendirilmesi,

- Kaynakların etkin ve ekonomik kullanımının değerlendirilmesi,

- Faaliyetler ve programlarda hedeflere ulaşmanın değerlendirilmesidir. . . .

İç denetimin faaliyet alanı genellikle birbirleriyle ilişkili dört rolden oluşur. Bunlar: tavsiye edici rolü, uygulayıcı rolü, raporlama rolü, düzenli test etme rolüdür⁶⁸. İç denetimin danışmanlık şekilleri çok sayıda olabilirse de başlıca üç grupta toplamak mümkündür:

⁶⁵E. Güredin. Denetim, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2000., s. 15

⁶⁶ Kepekçi, a.g.e., s.38

⁶⁷ Apastolou,a.g.m.,s. 112.

⁶⁸ E. Woolf, Auditing Today, Fourth Edition, Prentice Hall, 1990, s. 93.

- a) Yönetim prensiplerine uygunluğu sağlama (sadece sorunu düzeltme değil yönetimin kabiliyetlerini de geliştirme),
- b) Teknik durumlarda kararlar,
- c) Program geliştirmedir.⁶⁹

Diğer bir açıdan iç denetimi nitelik itibariyle, ikiye ayırmamız mümkündür: Koruyucu iç denetim ve yapıcı iç denetim. Koruyucu iç denetim, işletmede mevcut kontrollerin sürdürülmesi ve uygulanmasının sağlanmasına çalışır. Yapıcı iç denetim ise, mevcut kontrol tekniklerinin değerlemesini yaparak nasıl daha etkin hale getirilebileceği ile ilgilenir⁷⁰.

1.6.2.4. İç Denetim Mesleği

İç denetimin meslek statüsüne yükselmesi geniş işletme toplumunun bu mesleği tanımasıyla başlamıştır. Treadway Komisyonu Raporu bunun bir göstergesidir. Ayrıca iç denetim bir meslekte olması gereken niteliklerin çoğuna sahiptir. Bu nitelikler şunlardır: İç denetim gerçekten uzun eğitim ve sistematik çalışmayla sağlanacak belirli bir bilgi birikimini gerektirmektedir; mesleğe girmek için uzun ve özel, eğitim süreci; mesleki birlik; yayınlar; uygulamadaki sınırlamalar; mesleki standartlar; bu meslekle uğraşanların iç denetçi diye tanınması gibidir. Diğer yönden birçok iç denetçinin, örgütlerine ve topluma önemli bir hizmet verdiklerine inanmalarıdır⁷¹. ABD Genel Muhasebe Ofisi, bir eyalet denetçisinin genel olarak bir CPA (Certified Public Accountant) veya bir CIA (Certified Internal Auditor) olmasını öngörmektedir ki, bu iç denetçiliğin yasal olarak kazanılması olarak değerlendirilebilir⁷².

İç denetçiler için gerekli bilgi yapısı genellikle şu konulardan oluşur: Muhasebe ve finansman, denetim, davranış bilimi, iletişim, bilgi işlem, iktisat, işletme hukuku,

⁶⁹ L.B. Sawyer, "Why Internal Auditing?", Internal Auditor, December 1993, s. 45.

⁷⁰ Yılancı; Sevim, a.g.m., s. 138.

⁷¹ Wilson; Root, a.g.e., s. 1-9.

⁷² Sawyer, a.g.e., s.46

sayısal yöntemlerdir. Bunların önemli bir kısmı lisans düzeyinde işletme eğitimi ile sağlanabilir. 1974 yılından beri CIA programı IIA tarafından uygulanmaktadır⁷³. İç denetçi adayları, başlıca merkezlerde yılda iki kere yapılan ve iki gün süren bir sınavı başarmak zorundadırlar. Sınav konulan dört kısımdan oluşmakta olup bunlar; iç denetim prensipleri, iç denetim teknikleri, yönetim prensipleri ve iç denetimle ilgili bilim dallarıdır. Ayrıca en az iki yıl iç denetimde veya benzeri bir alanda çalışma tecrübesi gerekmektedir. Lisans üstü eğitim staj süresinin bir yılma sayılabilmektedir⁷⁴.

1.6.2.5. İç Denetim Standartları

Standartlar yönetimin ve dış denetçilerin iç denetime güven duymaları için gerekli olup iç denetçilerin çalışmalarını yürütmelerine yardımcı olur. Ayrıca standartlar bir mesleğin en önemli elemanlarıdır. IIA tarafından yordamların hazırlanmasına 1941 yılında başlanmış, standartlar ise 1978 yılında oluşturulmuştur. Kamuya yönelik iç denetim standartları ise 1979 yılında hazırlanmış olup bunlar IIA standartları ile eş değerdir.

İç denetimle ilgili genel standartlar beş grupta toplanmaktadır. Bu beş genel standart 25 özel standart yardımıyla kapsamı genişlemektedir." Genel standartları kısaca tanıyalım⁷⁵

a) Bağımsızlık: iç denetim raporları denetimin etkinliği için üst düzeyde yönetime (yönetim kurulu veya denetim komitesi gibi) gönderilmelidir. Personel tahsisinde çıkar çatışması ihtimali dikkate alınmalıdır. İç denetim fonksiyonunun en önemli yanı bağımsızlıktır. İç denetim standartlarına göre bağımsızlık, iç denetim bölümünün örgütsel durumu ve iç denetçilerin objektifliği sayesinde başarılabilir. İç denetçiler kesinlikle faaliyetlerin uygulanmasında yer almamalıdır⁷⁶.

⁷³ Sawyer, s.g.e., s.71

⁷⁴ Whittington;Pany;Meigs, a.g.e., s. 784.

⁷⁵ Whittington, Pany;Meigs, a.g.e., s.783

⁷⁶ Apastolou, a.g.m., s.112.

- b) Mesleki Yeterlilik: İdeal olanı iç denetim bölümünün toplu olarak, örgütün denetim ihtiyacının tamamını başaracak bilgi ve beceriye sahip olmasıdır. Bunun başarılması etkin personel politikaları ve sürekli eğitim programları ile mümkündür.
- c) Çalışma Alanı: İç denetçilerin çalışma alanına muhasebe ve finansal kontrollerin. ötesinde iç kontrol politika ve yordamlarının her türü ile ilgili uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi de dahildir.
- d) Denetim Başarısı: Standartlara göre denetimin etkin olabilmesi için yeterince plânlanmış olması şarttır. Ayrıca kanıt toplanması ve değerlendirilmesi, denetim sonuçlarının bildirilmesi, raporlamadan sonraki faaliyetlerin takibi gibi hususlar yordamlar ile düzenlenmiştir.
- e) İç Denetim Bölümünün Yönetimi: Bir örgütte denetim faaliyetlerinin standartlara uygun olarak, yönetimin belirlemelerine ve genel amaçlara göre yapılmasından, iç denetim bölümünün kaynakları etkin ve verimli kullanmasına kadar iç denetim bölümü müdürü sorumludur.

Standartların ve yordamların yanı sıra 1968 yılında iç denetçiler için ahlâk kuralları oluşturulmuştur. Bu kurallar iç denetimin meslek olma çalışmalarında önemli bir dönüm noktasını oluşturur⁷⁷. Ahlâk kurallarının bazıları şöyledir: Objektiflik ve dürüstlük; yönetimin bilgisi dışında çalışanlardan veya başka bir işletmeden hediye almama; sır saklama; görüşlerini kanıtlara dayandırma; sürekli kendini geliştirme; IIA'nın amaçlarına destek olma ve şartlarını yerine getirmedir⁷⁸.

⁷⁷ Wilson; Root, a.g.e., s. 1-50.

⁷⁸Chambers; Selim; Vinten, Internal Auditing, Second Edition, Pitman,1987. s. 34.

1.6.3. İç Denetçi ile Bağımsız Dış Denetçiler Arasındaki İlişkiler

Dış denetim mesleğinin geçmişi iç denetime göre daha eskiye dayanmaktadır. Örneğin,

AICPA 1886'da, İLA ise 1941 'de kurulmuştur. Standartlar konusunda ise dış denetim standartları 1954'de, iç denetim standartları ise 1978'de oluşturulmuştur. Ancak iç denetçiler aradaki farkı kapatmak için yoğun çaba harcamaktadırlar.

1.6.3.1. İç ve Dış Denetçinin Rollerini

İç ve dış denetçilerin geleneksel rolü finansal bilginin değeri artırma ve güveni artırma olarak görülmektedir. SAS 65'de belirtildiği gibi dış denetçinin başlıca sorumluluğu Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına (GKDS) uygun olarak işletmenin finansal tabloları hakkında uygun bir görüş oluşturmasına esas olacak yeterli kanıt elde etmesidir. İç denetçiler ise işletmenin yönetimine, yönetim kuruluna veya eşdeğer yetki ve sorumlulukta olanlar için analiz yapma, önerilerde bulunma ve bilgi hazırlamakla sorumludur. İç denetimdeki gelişmeler çağdaş denetim uygulamalarına da önemli bir katkı sağlar, dış denetime destek olur. İç denetçilerin çalışmaları hiç bir zaman bağımsız dış denetimin yerini tutmaz. Ayrıca her iki meslek üyesinin de kendi standartlarına göre belli bir uzmanlığa sahip olmaları, denetimlerini plânlamaları, görevlerini dikkatli şekilde yerine getirmeleri, çalışmalarını destekleyecek kanıt toplamaları gerekmektedir⁷⁹.

1.6.3.2. İç ve Dış Denetçi Arasındaki İlişki

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

⁷⁹ Sawyer, a.g.e., s. 44.

tasarruf etme zorunluluğudur⁸⁰. İlk dönemlerde dış denetim firmaları genişleyen denetim ihtiyacını karşılayabilmek için işletmelere iç denetim bölümü kurmalarını önermişlerdir. Çoğunlukla da iç denetim elemanlarını kendileri bulmuş, eğitimlerine yardımcı olmuş ve çalışmalarına kılavuzluk yapmışlardır⁸¹ Aralık 1975'de yayımlanan "Bağımsız Denetçinin Çalışma Alanı Üzerine İç Denetim Fonksiyonunun Etkisi" başlıklı SAS 9 bu ilişki üzerinde önemli bir etki yaratmıştır. SAS 9'a göre iç denetçiler ya doğrudan dış denetçiye yardımcı olurlar, yani dış denetçinin gözetimi altında çalışırlar ya da dış denetçi iç denetçinin çalışmalarından yararlanmaya, onlara güvenmeye karar verir⁸².

Günümüzde dış denetçilerin iç denetçilere güven duyma ihtiyacı daha da artmıştır.

Denetim ekonomisi, yeni ve farklı hizmetler için artan talep, denetimin her şeklinde ve düzeyinde maliyet etkinliği ihtiyacına açıkça işaret etmektedir⁸³. Ayrıca söz konusu ilişki denetim kalitesinde bir artış da yaratacaktır. Çünkü işletmeyle ilgili bir çok konuda iç denetçilerin daha ayrıntılı ve sürekli bilgisi vardır. Dolayısıyla iç denetçilerin çalışmalarından yararlanan dış denetim de daha nitelikli olacaktır.

Modern iç denetimde iç denetçilerin asırlığı finansal denetimden ziyade faaliyet denetimine vermeleri iç ve dış denetçiler arasındaki ilişkiyi kısmen azaltmıştır. Ancak iç denetim bölümlerinin büyümesi ve artan bir güce kavuşması, onları işletme yönetimi ve dış denetçileri destekleyen bir duruma getirmiştir. 187 Nitekim, "550 Dış Denetçiler" başlıklı iç Denetim Standardına göre iç denetim bölümü müdürü şu konularda iç ve dış denetim çalışmalarının uygun şekilde koordinasyonunu sağlamalıdır⁸⁴.

- İlgili durumları karşılıklı tartışmak için dönemsel görüşmeler,
- Birbirlerinin denetim programlarını ve çalışma kağıtlarını elde edebilme,

⁸⁰ Sawyer, a.g.e., s. 1090.

⁸¹ Brink, a.g.m., s. 454.

⁸² MJ.Barrett, "SAS9's Successor is Ugly", Internal Auditor, April 1990, s.

⁸³ Ward, J.C. Robertson, "Reliance on internal Auditors", Journal of Accountancy, October, 1980, s. 63.

⁸⁴ Chambers; Selim; Vinten, a.g.e., s. 341.

- Denetim raporları ve yönetim mektuplarının karşılıklı alış verişi,
- Denetim teknikleri, yöntemleri ve terminolojiyi ortak tanımlama.

1.6.3.3. İç Denetçilerin Dış Denetçilere Bakış Açısı

İç denetçilerin dış denetçiler hakkındaki düşüncelerini ve dış denetime katkısını öğrenmeye yönelik çeşitli araştırmalar vardır. 1985 yılında Leonard E. Berry tarafından yapılan araştırmanın sonucunda iç denetçilerin gerçekten pek çok olayda önemli rolleri olmasına rağmen dış denetimde küçük, pasif bir rol oynadıklarını saptanmıştır. Berry'nin çalışmasına benzer şekilde 1989 yılında Eileen Peacock ve Sandra Pelfrey'in belirli bir bölgedeki iç denetçiler üzerinde yaptığı araştırma"⁸⁵ sonucunda, dış denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarından yararlanma derecesi ile iki meslek mensubu arasındaki ilişkinin niteliği arasında yakın ilişki bulunduğu anlaşılmıştır. İlişki ortalamanın altında ise dış denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarından yararlanması daha az olacaktır⁸⁵.

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

- İç denetçilerin dış denetimin pek çok aşamasına aktif olarak katıldıkları görülmektedir. Örneğin, plânlama, iç kontrolle ilgili, geçici testlerin yapılması, yıl sonu testlerinin yapılması gibi.
- Kişisel olarak dış denetçilerin 'yeni dış denetçiler eğitiyoruz' yorumuyla bireysel olarak iç denetçilerin katkılarını kabul etmedikleri belirlenmiştir.
- İç ve dış denetçi ilişkisine iç denetim personelinden daha çok iç denetim müdürlerinin daha sıcak baktığı belirlenmiştir. Açıklaması ise, iç denetçilerin faaliyet denetimini finansa! denetimden daha önemli gördükleri şeklindedir.
- Dış denetçiler iç denetçilerin uzmanlıklarından yararlanmaya çoğunlukla olumlu bakmaktadırlar.

⁸⁵ SJ. Root, Internal Auditing Manuel, Second Edition, Cumulative Supplement, Warren, Gorham & Lamom, 1991, s.8-11.

- Dış denetçilerin, muhasebe, muhasebe sistemleri, endüstri uygulamaları ve organizasyon ve iletişim gibi konularda bilgilerinin ortalamanın üzerinde bulduklarını belirtmişlerdir.
- Yönetim mektuplarının hazırlanmasından çoğunlukla iç denetim müdürlerinin katkısı veya bilgisi vardır.

Araştırmanın yapıldığı işletmelerin % 80'inde yönetim kuruluna bağlı. denetim komitesi yer almakta olup iç denetçilerle yakın ilişki halindedirler. Brink ve Barrett'in yaptığı araştırmada ise özellikle faaliyetlerin yürütülmesinden sorumlu müdürlerin ve denetim komitesi başkanlarının dış denetçiler ile iş birliği yapmaya en fazla istekli gruplar olduğu tespit edilmiştir⁸⁶.

1.6.3.4. İç ve Dış Denetçinin Karşılaştırılması

İki disiplinin faaliyetleri muhasebe kontrollerinin yeterliliğini araştırmak ve finansal denetimde kullandıkları teknikler açısından benzer olmakla birlikte, amaçları farklıdır. İç kontrol sistemini değerlendirme, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetim çalışmalarında uyguladıkları yöntem bakımından aralarında fark yoktur. Yönetim perspektifi açısından karşılaştırdığımız zaman iç denetçilerin faaliyetleri daha kapsamlı ve ayrıntılıdır. Dış denetçilerin asıl ilgilendikleri, finansal tabloları etkileyen önemli olaylar ve tasdiklerdir. Modern iç denetçiler ise bütün örgütü etkileyen elemanları test eder ve değerlerler⁸⁷.

Dış denetçiler iç denetçilere göre muhasebe defterlerine daha çok bağlıdır. Günümüzdeki çağdaş iç denetçiler bir doğrulayıcıdan çok danışmanlık yapmakta; hata bulmaktan daha çok sistemi geliştirmeye çalışmaktadırlar. Her ne kadar dış denetçi de finansal olmayan faaliyetlerle ilgilense bile iç denetçi kadar ayrıntılı inceleme yapması imkansızdır. Örneğin, dış denetçi finansal tabloları önemli ölçüde etkilemeyen hatalarla ilgilenmeyebilir. Ancak tecrübeli bir iç denetçi için bu küçük hataların başka anlamları

⁸⁶ L.Sawyer, Sawyer's Internal Auditing, The Practice and Modern Internal Auditing, Revised and Enlarged, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida,1988.s.1093

⁸⁷ Sawyer, a.g.e.,s.44

olabilir. Hata küçük bile olsa sistemin böyle bir hataya niçin izin verdiğini araştırır ve önlem alırlar.

BÖLÜM II

İÇ DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ VE İÇ DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİM KARAR ALMA SÜRECİNE ETKİSİ

Günümüzde işletme ortakları, işletmeyi önemli hata ve hilelerden koruyacak etkin iç kontrol sistemlerine güven duymak, yönetimden daha fazla açıklama ve dış denetçiler tarafından da daha çok doğrulama istemektedirler. Denetlenmiş finansal tablolarda önemli hata ve hilelerin olmaması, iyi bir muhasebe sistemi yanında etkin bir İKS'yi gerektirmektedir. Bu kısımda bağımsız dış denetim sürecinde İKS'nin yeri, denetçinin İKS ile ilgilenme nedenleri ve işletmenin iç denetim fonksiyonuna güven duyulması konuları incelenecektir.

2.1. İç Denetim Faaliyetinin Yürütülmesi

İç denetim yöneticisi, iç denetim bölümü kaynaklarının etkin bir biçimde kullanılmasını sağlamak amacı ile iç denetim bölümü tarafından yerine getirilecek olan iç denetim faaliyetlerinin planlamasını, kaynak ve görev dağılımını yapmalıdır. İç denetçiler de, kendi görevlendirildikleri denetim faaliyetine başlamadan önce; iç denetim planlı oluşturmaları, denetlenecek işletme veya bölüm ile ilgili ön araştırma yapmalı, ön araştırma aşamasında edindiği bilgiler doğrultusunda denetim sırasında uygulayacakları çalışmalarını listeleyen bir denetim programı oluşturmalarıdır. İç denetçiler, faaliyet, işlem veya süreçlerin olması gerektiği gibi yerine getirilip getirilmediğini değerlendirebilmek için faaliyetlerin uygunluğunu test etmelidirler. Test sonuçlarını değerlendirerek, faaliyet, işlem veya süreçler ile ilgili tespit ve önerilerini yazılı iç denetim raporu ile birlikte üst yönetime sunmalıdırlar.

2.1.1. Planlama

2010 nolu standart, iç denetim yöneticisinin, işletmeyi hedeflerine uygun ve iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen risk temelli planlar yapmasını gerektirmektedir.

2.1.1.1. Uzun Vadeli Denetim Planı

İşletmenin denetim faaliyetinin hedeflenen şekilde sonuçlanması için denetim planının uzun dönemli olarak planlanması gerekir. Bu sayede oluşabilecek risklerin önlenmesi veya kontrol altında tutulması mümkün olacaktır.

İç denetim yöneticisi üst yönetim ile görüşmeler yaparak kurumsal risk değerlemesi doğrultusunda uzun vadeli planlar yapmalıdır. Kurumsal risk değerlemesine dayalı yapılan uzun vadeli planlar işletme düzeyindeki yani işletmenin bütün faaliyet alanları ile ilgili olan risklerin kontrol edilmesini sağlar. Ayrıca denetlenecek alanların öncelik sırasının belirlenerek etkin bir denetim planının oluşturulmasına yardımcı olarak iç denetim kaynaklarının en etkili ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlar. Bu amaçla uzun dönem planlama prosesinde iki farklı model uygulanmaktadır. Birincisi risk değerlemesi ile başlayarak şirketin ihtiyaç duyduğu yeterli kaynakların temin edilmesi, diğeri ise mevcut ve elde edilebilir kaynaklama belirlenerek denetim alanlarında en etkin şekilde tahsis edilmeleridir⁸⁸.

2.1.1.2. Yıllık Denetim Planı

Uzun dönemli denetim planlarının yıllık periyotlarla izlenmesi denetimin geleceği açısından önemlidir.

⁸⁸ K.H. Spencer Pickett, The Internai Auditüig Handbook, 4.bs., England, John Willey and Sons, 2000, s. 602.

Denetim faaliyetlerinin işletmenin en yeni ve güncel stratejilerim ve yönelimlerini yansıtmasını sağlamak amacıyla denetim planları en azından yılda bir defa gözden geçirilerek güncellenmelidir⁸⁹.

Yıllık denetim planı, genellikle takvim yılı için hazırlanan ve ilerideki oniki aylık dönem içerisinde gerçekleştirilmesi planlanan denetim faaliyetlerinin belirlenmesidir. Yıllık denetim planında denetim faaliyetlerinin ayrıntılı bir planı hazırlanmadan sadece temel çerçevesi oluşturulur. Yıllık planlamada anahtar denetim alanları belirtilerek, denetim faaliyetlerinin temel hedefleri ve tahmin edilen süresinin belirtilmesi yeterlidir. Denetim faaliyetleri için herhangi bir görev dağılımı yapılmaz⁹⁰.

Planın hazırlanmasında kaynak ve işyükü optimizasyonu yapılmalı ve buna bağlı olarak yıllık bütçe hazırlanmalıdır. Yıllık bütçe hazırlanırken iç denetim eleman sayısı, maaşları, ulaşım ve konaklama masrafları dikkate alınmalıdır⁹¹.

İç denetim yöneticisi, yıllık iç denetim faaliyet planlarını, yıllık mali bütçeyi üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna sunmalıdır.

2.1.1.3. Üç Aylık Denetim Planı

Şirketin karşılaştığı yeni risklerin de dikkate alınarak yıllık denetim planının üç aylık dönemler halinde daha ayrıntılı planlanmasıdır. Üç aylık denetim planında denetim faaliyetlerinin başlangıç ve bitiş tarihleri belirlenmeli, her denetim faaliyeti için iç denetim elemanlarının görev dağılımları yapılmalıdır⁹². İç denetim yöneticisi tarafından ihtiyaç duyulan iç denetim personelinin sayısı ve deneyim düzeyi belirlenirken; denetim faaliyetlerinin niteliği, karmaşıklığı, zaman kısıtlamaları ve mevcut kaynakların durumu dikkate alınmalıdır. Denetim için uygun nitelikteki iç

⁸⁹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, İstanbul, Deloitte, 2004, s. 210. (Uygulama Önerisi. 2010-2)

⁹⁰ Pickett, a.g.e., s.605

⁹¹ Michael P. Cangemi, Tommie Singleton, Managing The Audit Function: A Corporate Audit Department's Procedures Guide, 3. bs., New Jersey, John Wiley & Sons, 2003, s. 232.

⁹² Pickett, a.g.e., s. 606.

denetçilerin seçilmesinde ise, iç denetim personelinin bilgi, beceri ve diğer kabiliyetleri dikkate alınmalıdır. Ek bilgi, beceri ve kabiliyetlerin gerektiği durumlarda işletme dışı kaynakların kullanılması da düşünülmelidir⁹³.

2.1.1.4. Denetim Planlaması

İç denetim planı iç denetim yöneticisi veya onun belirlediği kişi tarafından işe başlanmadan önce onaylanmalıdır. Denetim planları gelişen koşullara göre değiştirilebilecek bir yapıda oluşturulmalı ve planlarda yapılan değişiklikler onaydan geçirilmelidir. Bir denetimi planlarken iç denetçiler; denetlenecek olan faaliyetin hedeflerini, faaliyetler, hedefler, kaynaklar ve operasyonlara yönelik önemli riskler ve bu potansiyel risklerin etki veya ihtimallerini kabul edilebilir bir seviyede tutmanın yol ve araçlarını, ilgili faaliyetin risk yönetimi ve kontrolü sistemlerinin yeterlilik ve etkinliğini, faaliyetin risk yönetimi ve kontrol sistemlerinde önemli gelişme sağlama imkânlarını dikkate almalıdırlar⁹⁴.

Planlama aşamasında⁹⁵:

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

⁹³ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, a.g.e. s. 249. (Uygulama Önerisi 2230-1)

⁹⁴ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, a.g.e. s. 249. (Standart 2201)

⁹⁵ Lawrence B. Sawyer v.d., Sawyer's Internal Auditing, 5.bs., Florida, The Institute of Internal Auditors, 2003, s. 221.

Denetim amaçları, denetim çalışması ile başarılmak istenen sonuçlardır⁹⁶.

Denetim prosedürleri ise, denetim amaçlarına ulaşmak için kullanılacak araç ve yollardır⁹⁷.

Denetim amacı, faaliyet amacının gerçekleştirilmesi için oluşturulmuş sistemin etkinliğini değerlendirmektir. Örneğin amaç; doğru miktarda hammadde satın almak ise, denetim prosedürü; örnek satın alma talepleri, satın alma emirleri, fatura ve irsaliyelerdeki miktarların karşılaştırılması olacaktır⁹⁸.

2.1.1.5. Ön Araştırma

İşletmelerin karmaşık faaliyetleri iç denetçinin denetime başlamadan önce detaylı bir ön araştırma yapmasını gerekli kılar. İyi şekilde yapılmış bir ön araştırma, iyi bir denetim programının oluşturulmasına yardımcı olur ve bunun sonucu olarak da iyi bir denetim faaliyeti yerine getirilmiş olur⁹⁹.

Ön araştırmanın amacı, iç denetçinin şirketin hedefleri, organizasyon yapısı, faaliyetleri, fiziksel özellikleri, risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim sistemleri, personel yapısı ve bilgi sistemleri hakkında bilgi toplamasıdır. Ön araştırma etkin ve verimli bir görev programının oluşturulmasına temel oluşturur, önemli konuların üzerine yoğunlaşmasını sağlar, daha az riskli olan alanlarda yapılacak olan çalışma zamanının azaltılmasını sağlar¹⁰⁰.

Sürekli Dosyaların Gözden Geçirilmesi: İç denetçi ön araştırmaya daha önceki denetime ait çalışma kâğıtlarını gözden geçirerek başlar. Çalışma kâğıtları iç denetçiye, daha önceki denetim bulgularını, önerileri, sorunları ve sorunların giderilmesi için

⁹⁶ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, a.g.e. s. 259. (Standart 2201-1)

⁹⁷ A.e., s. 259. (Uygulama Önerisi 2210-1)

⁹⁸ Sawyer, a.g.e., s. 226.

⁹⁹ Sawyer, a.g.e., s.169.

¹⁰⁰ Irvin N. Gleim, CIA Review Part I: Internal Audit Role in Governance, Risk and Control 11.bs. Florida, GelimPublicatins Inc., 2004, s. 212.

denetlenen bölüm yöneticisi tarafından yapılan çalışmalara ulaşılmasında yardımcı olur¹⁰¹. Denetçi organizasyon şemasını, yetki ve sorumluluklarla ilgili prosedürleri de gözden geçirerek şirket hakkında bilgi edinebilir.

Denetim o alanda gerçekleştirilecek olan ilk denetim ise, denetçiler konu ile ilgili literatür taraması yaparak, araştırma çalışmalarını inceleyerek, çeşitli eğitim ve seminerlere katılarak, mesleki yayınları takip ederek ve mesleki örgütler ile ilişkiye girerek yeni denetim alanı konusunda bilgilerini geliştirebilmektedir¹⁰².

Ön Toplantı: Denetim hakkında bilgi edinmeye ihtiyacı olan herkesle iletişim kurmak için, iç denetçiler incelenen faaliyetten sorumlu yönetimle toplantılar yapılmalıdır. Bu toplantılar planlanmış denetim faaliyetinin amaçlarını ve çalışmanın kapsamını, denetim çalışmasının zamanını, denetim süresi boyunca kullanılacak yöntemleri, öngörülen zaman ve sorumlu denetim elemanlarını da içeren bir haberleşme sürecini içermelidir. Ayrıca, yönetimin talepleri, problemleri ve iç denetçinin ilgilendiği özel konular varsa bunlar belirtilmeli ve iç denetim bölümünün raporlama prosedürleri ve izleme süreçleri açıklanmalıdır¹⁰³.

İç denetçi görüşmeye başlamadan önce denetim hakkında mümkün olduğunca çok bilgi edinmelidir. Bu bilgileri önceki denetimlerin çalışma kâğıtlarından, yönetmeliklerden, önceki iç denetimi yapan iç denetim elemanından ve raporlardan elde edebilir. Denetçi elde ettiği bilgiler doğrultusunda bir soru kitapçığı hazırlar. Soru kitapçığının hazırlanmasındaki en önemli neden; incelenen faaliyetlerin anlaşılması, üzerinde durulması gereken alanların tespit edilmesi, denetimin gerçekleştirilmesi için kullanılacak bilgilerin toplanması ve denetim faaliyetinin yoğunlaştırılmasına gerek olup olmadığının belirlenmesidir. İç denetim bölümü kaynaklarının etkin kullanılabileceği yerlere yönlendirilmesine imkân sağlar. Soruların odak noktası denetimin yapısına göre değişiklik gösterecektir. Sorular denetimin içeriğine göre

¹⁰¹ Sawyer, a.g.e., s. 169.

¹⁰² Sawyer, a.g.e., s.169

¹⁰³ Tuğçe Uzun, "Toplam Kalite Yönetimi ve İç Denetimin Toplam Kalite Yönetimindeki Rolü," İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi, 2001, s.50.

genişletilip daraltılabilir. Sorular, ihtiyaç olan bilgileri elde edecek biçimde hazırlanmalıdır¹⁰⁴.

Denetçi görüşme sırasında denetim amaçlarını belirtirken açık ve dürüst olmalıdır. Sorularım sorgulayıcı bir tarzda değil, bilgileri araştırmak niyetinde olduğunu belli eden bir Şekilde sormalıdır¹⁰⁵. Denetçinin soru sorma tarzı görüşmenin başarılı veya başarısız olmasını etkileyebilir. Denetçi soruların içerisinde cevabım vermemeye zen göstermelidir, örneğin soruları sorarken "Depoyu gece kilitliyorsunuz, değil mi?" tarzında sorular yerine "Depoyu geceleri nasıl koruyorsunuz?" biçiminde sorular olmalıdır. Sorular genelde "Kim?", "Nasıl?", "Neden?" ile başlamalıdır. Sorular evet/hayır cevabı verilecek biçimde olmamalıdır. Eğer böyle bir soru sorulması gerekiyorsa hemen arkasından bu konuyu açıklayıcı bir soru sorulmalıdır. "Yeni depolama sistemi geliştirildi mi?" sorusunun arkasından "nceki sistemden farklılıkları nelerdir?" Şeklinde bir soru sorulmalıdır¹⁰⁶.

n görüşme toplantısında elektronik kayıt cihazlarının kullanımı bilgi sunan tarafın kendini rahatsız hissetmesine veya işletmenin gizlilik ilkesine aykırı olabilir. Bu nedenle genel olarak toplantı sırasında not tutulması yolu ile sözlü bilgiler kaydedilmelidir.

Denetim yapılacak olan saha uzakta ise, sorular imzalı bir nyazı altına ilave edilerek cevap verebilecek yetkiye sahip kişiye gönderilebilir. Kapak yazısı denetim ekibinin isimlerim, denetim alanına ne zaman varacaklarım bildirmelidir. Denetlenecek Şirket denetçilerin neden geldiğini aık anlamalıdır¹⁰⁷. Denetim hedefi, denetim alan, gerekli belgelerin listesi, denetim elemanlarının isimleri bildirilmelidir. Daha sonra bu soru kğitleri çalışma dosyalarına kaldırılır.

¹⁰⁴ Gleim, "CIA Review Part I...a.g.e., s. 213.

¹⁰⁵ Sawyer, a.g.e, s.188.

¹⁰⁶ Sawyer, a.g.e, s.192.

¹⁰⁷ Sawyer, a.g.e, s.181

Çoğu riskleri tespit etmek çok güçtür. Ancak görevlerin ayrılığı kapsamındaki gibi bazı riskler vardır ki; artık muhasebe ve denetim için genel ve standart risklerdir. Ön araştırma sırasında bu riskler tanımlanmalı ve önlenmesi için gerekli olan kontrol prosedürleri değerlendirilmeli ve tanımlanmalıdır¹⁰⁸. Mevcut riskler veya olası riskler belirlendikten sonra bunları engellemek için kontrol prosedürleri belirlenmelidir. Uygun olmayan kontrol prosedürleri derhal yönetim ile konuşulmalıdır¹⁰⁹.

Gözlem: İç denetçinin sözlü olarak anlatılan bazı bilgileri fiziksel olarak gözlemlemesi konuyu daha somut bir şekilde kavramasına yardımcı olur. Denetçi, fiziksel yapıyı, üretim ve faaliyetlerin yürütülme sürecini, belgelendirme sürecinin nasıl işlediğini fiziksel olarak gözlemlemelidir. Bu iki şekilde yapılabilir: (1) iç denetçi yapıyı anlamak için genel bir fiziksel inceleme yapabilir, (2) iç denetçi örnek birkaç faaliyet seçerek faaliyetleri, aşamaları, süreçleri ve çalışmalarını başlangıcından sonuna kadar izleyerek inceleyebilir¹¹⁰. Buna "yeniden izleme" (walk-through) denir. Bu teknik iç denetçiye faaliyetlerin prosedürlere, yönetmeliklere uygun olarak yapılıp yapılmadığını gözlemlemesinde yardımcı olur. Bu, faaliyetlerin ne kadar iyi yapıldığını göstermez, bunu anlayabilmek için denetçinin uygunluk testleri yapması gerekmektedir. Bu teknik genel gözlemlerden daha etkin bir yoldur ancak her alanda değil, işletme için önemli olan faaliyet alanlarında yapılması daha uygundur.

Analitik Denetim Prosedürlerinin Kullanılması: Planlama aşamasında analitik denetim prosedürlerinin kullanılma nedeni gerekli kanıtların toplanmasında kullanılacak olan denetim prosedürlerinin yapısının, kapsamının ve zamanının planlanmasında denetçiye yardımcı olmaktır. Planlama sürecinde analitik inceleme yapılması, müşterinin işinin, ait olduğu endüstri kolunun, işlemlerin ve son denetim tarihinden bu yana meydana gelen olayların denetçi tarafından daha iyi bir şekilde anlaşılmasını, beklenmeyen dalgalanmaların ve normal olmayan ilişkilerin belirlenmesini sağlar¹¹¹.

¹⁰⁸ Sawyer, a.g.e, s.202

¹⁰⁹ Sawyer, a.g.e, s.203

¹¹⁰ Sawyer, a.g.e, s.208

¹¹¹ Tamer Aksoy, Tüm Yönleriyle Denetim, Ankara, Yetkin Hukuk Yayınları, 2002, s. 154.

Sistem Akış Diyagramı Hazırlanması: İşletme hakkında bilgi toplamak için denetçinin başvuracağı bir yol da sistem akış diyagramlarının hazırlanmasıdır. Sistem akış diyagramları işletmede kıymet hareketi doğuran bir olayın doğuşundan muhasebe kayıtlarına geçirilmesine ve ait olduğu hesaba yansıtılmasına kadar geçen tüm işlemleri şematik olarak gösterir. Akış diyagramı yardımıyla işlemin tamamlanma sırası, işlemin tamamlanmasında kullanılan belgeler ve işlemin tamamlanmasına katılan bölüm veya kişiler ile bunlar arasındaki ilişkiler şemalar yardımıyla kavranmış olur. Akış diyagramının yararı; ayrı bölümün veya kişinin sorumluluğuna verilmesi gereken faaliyetleri ve iç kontrol sisteminin diğer aksaklıklarını göstermesidir. Böylece fonksiyonlar arasındaki uyumsuzluklar ve sistemin aksayan yanları ortaya çıkartılmış olur¹¹².

2.1.1.6. İç Denetim Programı

Denetimde uygulanan safhaların yer aldığı bir listedir. Denetimlerin yerine getirilmesine yönelik hazırlanan ve işin gerçekleştirilmesinde takip edilmesi gereken prosedürleri listeleyen bir belgedir¹¹³.

Denetim programı saha çalışması ile ön araştırma arasındaki bağlantıyı oluşturur. Denetim programı ön araştırma çalışmasının arkasından zaman kaybetmeden yapılmalıdır¹¹⁴.

Denetim programı denetim faaliyeti başlamadan önce hazır olmalı ve belgelendirilmelidir. Program denetim sırasında meydana gelebilecek değişiklikler karşısında değiştirilebilecek esnek bir yapıya sahip olmalıdır. İç denetim bölümü yöneticisi veya onun yetkilendirdiği bir kişi denetim programını ve denetim programında yapılan bütün değişiklikleri onaylamalıdır.

¹¹² Ersin Güredin, Denetim, Beta, 10.bs., İstanbul, 2000, s. 187.

¹¹³ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, a.g.e. s. 19. (Terimler Sözlüğü)

¹¹⁴ Sawyer, a.g.e., s. 221

Denetim programı iç denetçilere neyin, ne zaman, kim tarafından, nasıl yapılacağı ve ne kadar süre içerisinde yapılacağı belirtmelidir¹¹⁵. Program, denetim amaçlarına ulaşılabilmesi için denetçilerin hangi denetim prosedürlerini uygulamaları gerektiğini göstermelidir. Denetçi hangi prosedürlerin uygulanması gerektiğini öznel yargısına ve deneyimine bağlı olarak belirleyecektir¹¹⁶. Denetim programı denetim çalışmasının her bölümü için ayrılması düşünülen zamanı belirtmelidir. Bu bir tahmindir ancak bu denetimin makul bir sürede tamamlanması için kaç denetçinin görevlendirileceğinin belirlenmesinde, iç denetim yöneticisinin denetim sürecini kontrol etmesinde ve gözlemlesinde yardımcı olur.

Bir iç denetim programı¹¹⁷;

- İç denetçinin görevi sırasında ilgili bilgileri toplamak, analiz etmek, yorumlamak ve kaydetmek için uygulayacağı prosedürleri göstermeli,
- Denetimin amaçlarını açıklamalı,
- Denetimin her safhasında denetimin amaçlarına ulaşmak için gereken testlerin derecesi ve kapsamını belirtmeli.
- İncelenmesi gereken teknik özellikleri, riskleri, süreçleri ve işlemleri tanımlamalıdır.

İç denetim programının faydaları aşağıdaki gibidir¹¹⁸ :

- İç denetim çalışmasının bütün evreleri için sistematik bir plan oluşturur,
- İç denetçiler için yapılacak olan çalışmanın temelini oluşturur,
- İç denetim çalışmasının süreçlerinin değerlendirilerek kontrol edilmesini sağlar, zaman bütçesinin yapılmasına yardımcı olur,
- İç denetim yöneticisinin planlanan ve yürütülen faaliyetleri karşılaştırmasına olanak tanır,
- Deneyimsiz iç denetçiler için iç denetim faaliyetlerinin her aşamasında yol gösterici olur,
- Yapılan çalışmaların özetini gösterir.

¹¹⁵ Sawyer, a.g.e., s. 219

¹¹⁶ Sawyer, a.g.e., s.226.

¹¹⁷ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, a.g.e. s. 255. (Uygulama Önerisi 2200-1)

¹¹⁸ Sawyer, a.g.e., s. 220.

İç denetim programında yapılacak olan testler belirlendikten sonra her birini çalışma kâğıtları ile ilişkilendirmek yapılmış veya yapılacak olan denetim çalışmasının özeti için görülmelerini sağlar. Atlanılmış bir denetim çalışması var ise nedenleri açıklanmalıdır¹¹⁹.

2.2. İç Denetim Kapsamında Uygulanan Denetim Türleri

İç denetçiler tarafından yerine getirilen denetim türleri aşağıdaki gibidir.

2.2.1. Finansal Tabloların Denetimi

İç denetimin finansal tabloların denetimi ile ilgili boyutu bir bütün olarak mali tabloların gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı hususundan çok tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak ve bu bilgileri elde etmek için kullanılan kayıt ortamı ve raporlama sistemini gözden geçirmektir. Finansal tablo denetimi yerine getiren iç denetçilerin temel amaçları işletmede üretilen muhasebe bilgilerinin güvenilirlik derecesini saptamak, işletme varlıklarının doğru bir biçimde muhasebeleştirildiğini, işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığını incelemek, saptanmış plan, politika ve yöntemlere ne ölçüde uyulduğunu araştırmaktır¹²⁰. İç denetçiler muhasebe bilgilerinin, muhasebe kayıtlarının, kayıtlara dayanak teşkil eden belgelerin doğru ve güvenilir olup olmadıklarını araştırmaktadır. İç denetçiler, incelemelerini yaparken kayıt ve belgelerdeki hata, hile ve yolsuzluk ihtimallerini de göz önünde bulundurmalıdır. Finansal tablo denetimi hata, hile ve yolsuzlukları ortaya çıkartmak kadar, önlenmesini sağlayacak uygun koruma yöntemlerinin geliştirilmesine de yardımcı olmaktadır.

¹¹⁹ Sawyer, a.g.e., s. 247.

¹²⁰ Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim, 2. bs., Cem Web Ofset, Ankara, 1996, s. 3.

2.2.2. Uygunluk Denetimi

Bütün işletmeler faaliyet amaçlarına ulaşmak için, kural, politika ve prosedürler oluşturarak uygulamaktadırlar. Ayrıca yasalarca yapılan düzenlemeler de işletmeler tarafından uygulanmak zorundadır. Uygunluk denetiminin amacı, işletme içi ve ya dışı yetkili üst makam tarafından oluşturulmuş olan kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır¹²¹. Bu kurallar denetçiler için ölçüt, yani standartları oluşturmaktadır. Denetçiler işletmenin bu ölçütlere uyma ve uygulama derecesini inceleyerek üst yönetime raporlar.

Uygunluk denetimi yapan denetçiler işletme yönetimi tarafından konulmuş olan politikalar, kurallar ve yönergelere, şirket çalışanlarınca uyulup uyulmadığı inceler. Örneğin, işletmenin kasada nakit olarak belirli bir miktar parayı bulundurması kural olarak benimsenmiş olabilir. Bunun amacı günlük gereksinim dışındaki nakdin bankaya aktarılarak hırsızlık, zimmete para geçirme gibi risklerin azaltılmasıdır. İşletmenin koymuş olduğu bu kurala uyulup uyulmadığı denetçi tarafından incelenmelidir. Ayrıca denetçi konmuş olan kuralların uygunluğunu ve etkinliğini de gözden geçirmeli ve üst yönetime iletmelidir.

Uygunsuzluk, talimatlarda, politika ve yönergelerde açıkça tanımlanmış olabilir. Aynı zamanda belgelendirilmemiş ancak, genel kabul görmüş kurallarla ve sözlü olarak tanımlanmış talimatlarda da açık ve net bir uygunsuzluk tanımlanmış olabilir.¹²² Son yıllarda özenle üzerinde durulmaya başlanan noktalardan biri de yasal düzenlemelerin gerektirdiği ve talep ettiği durumlarla uygunluktur. İşlemlerin ve faaliyetlerin yasal otoriteler tarafından belirlenen kurallar çerçevesinde gerçekleştirilmiş olması ve bunların uyumlu olup olmadıklarının belirlenmesi gerekmektedir. Örneğin, ödenen kıdem tazminatı ve ihbar tazminatlarının yasal düzenlemelere uygun olup olmadığı denetçiler tarafından incelenmelidir.

¹²¹ Melih Erdoğan, Denetim, 2.bs.. Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Şubat 2005 s. 4.

¹²² Erdoğan, a.g.e., 5

2.2.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, bir işletmenin faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesidir¹²³. Faaliyet denetiminde iç denetçi, işletmenin saptanmış hedef ve amaçlarına ulaşip ulaşmadığı ölçülmeye çalışır. Faaliyet denetimi yapan iç denetçiler, işletme politikası ve belirlenmiş stratejiler ışığında amaçlara ne derece ulaşılmış olduğunu araştırır. Denetçi bölüm yöneticisinin, mevcut kaynaklarla işletmenin amaçlarına ne derece ve nasıl ulaştığı ile ilgilenir¹²⁴.

Etkinlik, amaçların başarıma derecesini, verimlilik ise bu amaçlara ulaşmak için kullanılan kaynakları ifade etmektedir. Etkinlik fire vermeden kusursuz bir şekilde yapılan üretim, verimlilik ise bu üretimin minimum maliyetle gerçekleştirilmesidir¹²⁵. Ancak faaliyet denetimindeki en büyük zorluk faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin nesnel olarak saptanmasıdır. Bu tür denetim çalışmasının yapılışında, temel alınacak standartlar ile belirlenmiş kesin ölçütler yoktur. Denetçi ölçüt olarak bütçeleri, başarı ölçütlerini, oranları ve sektör ortalamalarını kabul edebilmektedir¹²⁶.

Verimlilik rekabetçi çevrede işletmenin ayakta kalabilmesi için kilit noktadır. Bu nedenle her işletme verimlilik bakımından gözden geçirilmelidir. Verimliliğe değer biçebilmek için denetçi öncelikle işletmenin verimlilikle ilgili hedeflerini bilmelidir¹²⁷. İşletmenin verimlilikle ilgili hedefleri; tekrarlanan işlerin azaltılması, belirli bir sürecin zamanının azaltılması, tahsil edilmemiş alacakların azaltılması, yeni ürünler üretmek veya satış hacim arttırmak olabilir. Verimlilik hedef ve amaçları belirlendikten sonra verimliliğin objektif biçimde değerlendirilebilmesi için "Nerdeyiz?", "Nerde olmalıyız?", "Belirlediğimiz hedef ve amaçların neresinde olduğumuzu nasıl anlatırız?" sorularına cevap verilmelidir. Örneğin, denetçi hurdaların

¹²³ Seval Kardeş Selimoğlu, "Faaliyet Denetimi", Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.X, No: X, Ay Yıl, s. 193-206.

¹²⁴ Sawyer, a.g.e., s. 301.

¹²⁵ Alvin A. Arens, James K. Loebbecke, *Auditing an Integrated Approach*, 7. bs., New Jersey, Prentice-Hall, 1980, s. 791.

¹²⁶ Selimoğlu, a.g.e., s. 194.

¹²⁷ Sawyer, a.g.e., s. 302.

artışındaki nedeni araştırıyor ise nedeni, satın alma bölümünden, kalitesiz malzeme alımından veya teslim almadaki kalite kontrol zayıflıklarından kaynaklanıyor olabilir¹²⁸.

Faaliyet denetiminde denetçiler sadece işletme içerisinde yürütülen faaliyetler değil bunun yanında yönetsel kontrollerle de ilgilenir. Faaliyet denetiminde denetçi, işletme politikalarının, iç kontrolün ve işletmenin belirlenmiş amaçlarına ulaşmasını etkileyecek her türlü faaliyetin başarısını ve etkinliğini değerlendirmektedir. Bu nedenle iç denetçilerin işletme amaçlarının belirlenmesi, politikaların geliştirilmesi gibi işletmenin planlama prensipleri konusunda bilgi sahibi olması gerekmektedir. Denetçiler sorumlulukların belirlenmesi, yetkilerin verilmesi gibi konularda işletme prensiplerini yakından tanımalıdır¹²⁹.

Faaliyet denetiminin inceleme alanına işletmenin örgüt yapısı, satın alma prensipleri, üretim yöntemleri, pazarlama politikaları, bilgi işlem faaliyetleri girmektedir. Denetçi, bu konulara ilişkin yönetim karar ve politikaları ile faaliyet sonuçlarının uyum içerisinde olup olmadığını araştırır. Faaliyet denetimi yerine getiren iç denetçi öncelikle işletmenin amaçlarını tanımlamalı ve bu amaçlarla ilişki içerisinde olan politika ve prosedürleri belirlemelidir. Denetime başlamadan önce denetçi örgüt yapısı, faaliyet politikaları ve prosedürleri, belirlenmiş yetki ve sorumluluklar hakkında bilgi sahibi olarak işletmeyi yakından tanımalıdır. Örneğin, satın alma fonksiyonu ile ilgili ön araştırma yapan bir denetçi, hangi maddelerin hangi miktarda satın alınacağına ilişkin kararların nasıl alındığını, en uygun fiyat araştırması yapılırken uygulanan işlemleri ve satın alınan malzemelerin doğru kalitede ve miktarda olup olmadığını belirlemede kullanılan metodların neler olduğu gibi konuları araştırmalıdır. Ön araştırma sırasında denetçi problemleri alanları belirlemelidir. Denetçi faaliyetleri incelerken, belirlenen sorumlulukların, verilen yetkilerin ve temel anlaşmaların işletmenin politikalarına uygun olup olmadığını, etkinlik ve ekonomiklik çerçevesinde yönetim tarafından belirlenen politika ve prosedürlerin yönetim kontrollerince başarılıp başarılmadığını, yönetim ve muhasebe kontrollerinin işletmenin kaynaklarına, hasılatına ve giderlerine yeterli güvenilirliği sağlayıp sağlamadığını da inceler¹³⁰.

¹²⁸ Sawyer, a.g.e., s. 303.

¹²⁹ Sawyer, a.g.e., 301

¹³⁰ Selimoğlu, a.g.e., s. 195.

Denetçi; problemin, hatanın, eksikliğin, kusursun ne olduğunun tanımlamalı, maliyetlerdeki kayıp büyüklüğünü, performans düşüklüğünü ve diğer etkenleri belirlemeli, durumun nedenlerini araştırmalı, hatalar için işletmedeki kişilerin sorumluluklarını belirlemeli, düzeltici ve koruyucu faaliyetleri belirleyerek yapıcı öneriler oluşturmalıdır¹³¹.

Denetçi, tespit ettiği bulguları raporlamadan önce işletme yönetimi ile toplantı yaparak elde ettiği bulguları tartışmalıdır. Yapılan toplantı sonrasında denetçi bulgularını ve önerilerini içeren bir rapor hazırlayarak üst yönetime sunmalıdır. Faaliyet denetiminde temel amaç başarısızlıklara neden olan faktörlerin tespit edilerek bu faktörlerin iyileştirilmesi ve ortadan kaldırılmasıdır. Bu nedenle üst yönetime sunulan raporlarda önerilerin bulunması ayrı bir önem kazanmaktadır.

2.2.4. Danışmanlık Hizmetleri

İç denetimin temel amaçlarından bir tanesi üst yönetime sorumluluklarını yerine getirmekte yardımcı olmaktır. Danışmanlık hizmetleri, üst yönetimin ihtiyaçları doğrultusunda belirlemiş olduğu faaliyet alanları için, iç denetçiler tarafından inceleme yapılması ve bu incelemeler sonucunda üst yönetimin ihtiyaç duyduğu bilgi, tavsiye ve önerilerin üst yönetime sunulmasıdır. Örneğin, işletme yönetimi işletmeye bağlı bir fabrikayı kapatma kararı vermeden önce iç denetçilerden fabrika ile ilgili özel bir konuda bir inceleme yaparak, tespit ve önerilerini sunmalarını talep edebilir.

Güvence ve danışmanlık hizmetleri, birbirlerini tamamlayıcı oldukları gibi, pek çok denetim hizmetinin hem güvence hem de danışmanlık rolü vardır. Danışmanlık hizmetleri genellikle güvence hizmetlerinin doğrudan bir sonucudur ve iç denetimin katma değer sağlayıcı yönünü zenginleştirir. İç denetçiler danışmanlık hizmetlerini

¹³¹ Selimoğlu, a.g.e, s.195

normal veya rutin çalışmalarının bir parçası olarak ya da işletme yönetiminin talepleri üzerine yürütebilirler¹³².

Danışmanlık faaliyeti yerine getiren iç denetçi aşağıdaki soruların cevabını araştırmalıdır¹³³:

- Temel problem nedir?
- Konu ile ilgili olaylar nelerdir?
- Problemin sebepleri nelerdir?
- Muhtemel çözümler nelerdir?

Danışmanlık faaliyeti tamamlandıktan sonra sonuç ve öneriler bir rapor ile üst yönetime sunulmalıdır. Danışmanlık hizmetleri sonucunda iç denetçinin önerilerinin uygulanıp uygulanmama kararını işletmenin yöneticileri verir.

2.2.5. Program Denetimleri

Program denetiminin amacı üst yönetime programın maliyeti, yönetimi ve sonuçları hakkında bilgi vermek, kullanılabilir ve objektif değerlendirmeler yapmaktır¹³⁴.

Program denetiminde iç denetçiler esasen üç konuya karar vermek isterler:

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

Program denetiminde iç denetçiler aşağıdaki soruların cevabını ararlar¹³⁵.

- Program amaçları, arzu edilen sonuçlara ulaşılp ulaşılmadığının belirlenmesine olanak sağlayacak derecede açık ve belirgin midir?
- Girdi, çıktı ve sonuç bilgisi makul ölçüde yeterli midir?

¹³² Türkiye İç Denetim Enstitüsü, a.g.e., s. 41. (Uygulama Önerisi, 1000.C1-1.)

¹³³ Sawyer, a.g.e., s.305

¹³⁴ Sawyer, a.g.e., s.308

¹³⁵ Sawyer, a.g.e., s.309

- Program, maliyet bütçelerine uygun mudur?
- Program maliyetleri programdan elde edilen faydalar ile ne kadar bağlantılıdır?
- Program devam ettirilemeyecek olursa ne yapılmalıdır?
- Benzer programlarla, değerlendirilen program arasında farklılıklar ve çatışmalar var mıdır?

2.2.6. Yolsuzluk Denetimleri

Yolsuzluk işletmeler için önemli bir tehdit oluşturmaktadır. Büyük işletmelerde kontrolün zorlaşması, karmaşık işlem yapılarının olması, büyük çaplı faaliyetlerde işletme çalışanlarının birbirleri ile veya üçüncü kişiler ile anlaşmaları gibi nedenlerle işletme yapıları büyüdükçe yolsuzluk daha büyük bir risk oluşturmaktadır¹³⁶.

Yolsuzluklara örnek olarak, rüşvet gibi yasa dışı ödemelerin kabul edilmesi, işletmeye kâr getirme olasılığı yüksek bulunan bir işlemin başka kişilere kaydırılması, para veya malların zimmete geçirilmesi, aslında işletmeye teslim edilmeyen mallar ve hizmetler için ödeme yapılması eylemleri verilebilir¹³⁷.

İç denetçi tarafından herhangi bir usulsüzlükten şüphelenildiği takdirde, yolsuzluğun yapılıp yapılmadığını tespit etmek amacı ile yolsuzluk soruşturması başlatılmalıdır. İç denetçiler yolsuzluk soruşturması yaparken yolsuzluğu yapan kişileri, yolsuzluğun kapsamını, kullanılan teknikleri, yolsuzluğun işletme içerisinde ulaşılmış olabileceği düzeyi ve suç ortaklarını belirlemelidir. İç denetçiler yolsuzluk soruşturması sırasında elde ettikleri bilgi ve bulguları değerlendirmelidir. Değerlendirme sonucunda bu tür olayları önlemek için kontrol önlemlerinin geliştirilmesine ihtiyaç olup olmadığı belirlenmeli, gelecekte benzer yolsuzlukları ortaya çıkartabilecek sistemler önerilmelidir. İç denetçiler yolsuzluk soruşturmaları ile ilgili olarak üst yönetime ara raporlar veya sonuç raporları hazırlayarak sunmalıdır. Önemli bir yolsuzluk tespit

¹³⁶ PricewaterhouseCoopers, "İşletmelerde Suistimal: Riskler ve Önlemler Simülasyonu," Eğitim Notları, Swissotel İstanbul, 11-12 Aralık 2002.

¹³⁷ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, a.g.e., s. 41. (Uygulama Önerisi, 1210.A2-1.)

edildiğinde üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna derhal bildirilmelidir¹³⁸.

Yolsuzluğun önlenmesi için kullanılacak asıl mekanizma kontroldür. Kontrol tedbirlerim almak ve uygulamak esas olarak yönetimin sorumluluğundadır. İç denetçiler iç kontrol sisteminin yeterliliğini ve etkinliğini inceleyip değerlendirerek, yolsuzlukların önlenmesine yardımcı olmaktan sorumludur. İyi düzenlenmiş bir iç kontrol sistemi yolsuzluğu önleyebilmelidir. Ancak hiçbir kontrol sistemi tüm yolsuzlukları önleme konusunda tam bir güvence vermez¹³⁹.

2.2.7. Bilgi Sistemlerinin Denetimi

"Bilgi sistemi", verileri girdi olarak kabul ederek işleyen, kontrol eden, saklayan ve bilgi çıktısı olarak veren bir sistemdir. Bilgi sistemleri denetimlerinin amacı bilgisayar sistemleri ve bilgi teknolojileri üzerindeki kontrollerin yeterli olup olmadığının belirlenmesidir. Bilgi güvenliğinin sağlanabilmesi için, bilgi sistemleri üzerinde güçlü kontroller olması gerekmektedir. Bilgi sistemlerindeki kontrol zayıflıkları işletmenin finansal ve operasyonel kayıtları üzerinde olumsuz etkiler yaparak işletme için büyük riskler oluşturabilmektedir. Örneğin, bilgi sistemindeki kontrol zayıflıklarından kaynaklanan doğru veya yeterli olmayan bir bilgi, üst yönetimin yanlış kararlar vermesine, kaynakları etkin ve verimli bir şekilde kullanamamasına neden olabilir.

İç denetçilerin bilgi sistemleri üzerindeki kontrolleri incelerken kullanabileceği iç kontrol yöntemleri aşağıda belirtilmiştir:¹⁴⁰

- İşletme yedeklenmiş dosyalarım koruyor mu?
- Dosyalara erişim sınırlanmış mı?

¹³⁸ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, a.g.e., s. 87.

¹³⁹ PricewaterhouseCoopers, a.g.e., s. 5.

¹⁴⁰ Cengiz Toraman, "Gelişen Bilgi Teknolojilerinin Denetime Olan Etkisi," Mali Çözüm, Yıl: 12, Sayı: 61, Ekim-Kasım-Aralık 2002, s. 125-135.

- Dosyalara erişim kimlerle sınırlandırılmış?
- Kullanılan bir arşivleme sistemi var mı?
- Donanım arıza ve kayıplarına karşı alınmış önlemler var mı?
- Acil durumlar için yedek sistem bulunduruluyor mu?
- Veritabanına girebilmek için şifre mevcut mu? Bu şifreler düzenli aralıklarla değiştiriliyor mu?
- Kullanıcılar belirlenerek ayrı ayrı şifreler verilmiş mi?
- Virüs ve çeşitli saldırılara karşı önlemler alınmış mı?
- Veri tabanına girebilen eski firma çalışanları var mı?

2.2.8. Sözleşme Denetimleri

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

Sözleşmeler genellikle üç kategoriden oluşmaktadır:

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

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

ihtimalini, alınmayan hizmetler veya teçhizatlar ile ilgili maliyetlerin sözleşmede belirtilen maliyete dahil edilebilme olasılığım, ürün veya hizmetin sözleşmedeki özelliklerinden farklı olma olasılığım da göz ardı etmemelidir¹⁴¹.

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

Birim fiyat her bir birim için belirlenir. Bu tür sözleşmelerde denetçiler, tamamlanmış birimlerin sayısı ile ilgili uygunsuz raporlamalara, ürün kalitesinin sözleşmedeki şartlar ile uygun olup olmadığına, fiyatta yapılan zamların sözleşme ile uyum içerisinde olmasına ve fiyat değişikliklerinin yetkilendirilmiş kişiler tarafından onaylanmış olmasına dikkat etmelidir¹⁴².

2.2.9. Çevre Denetimleri

İnsan sağlığının ve doğal yaşamın işletmenin ürün ve hizmet üretiminden kaynaklanabilecek olumsuz etkilerden korunabilmesi için, işletme yapısı içinde etkin bir çevre yönetim sistemi kurması gerekmektedir. Çevre yönetim sistemi, çevre korumaya dönük politikalar, bu politikaların gerçekleştirilmesi için konulmuş hedef ve amaçlar, bu hedeflere ulaşılması için belirlenmiş plan ve prosedürler, çalışanların eğitimi, üretim

¹⁴¹ Sawyer, a.g.e., s.312

¹⁴² Sawyer, a.g.e., s.312

süreçlerinin dizaynı, sistemin denetlenmesi, düzeltilmesi ve geliştirilmesinden oluşan dinamik bir yapıdır¹⁴³.

Çevre yönetim sistemlerinin amaca ulaşmadaki başarı derecesinin ölçülebilmesi, başarının devamlılığın sağlanması ve geliştirilebilmeleri için denetime tabii tutulmaları gerekmektedir. Bu durumda çevre denetimi bir yandan işletme dışı İşletmeler tarafından belirlenmiş kanunlar ve düzenlemelere diğer yandan da işletme tarafından saptanmış politikalara bağlı olarak işletme faaliyetlerinin uygunluğunu değerleyen, çevre uygulamalarının yönetsel kontrolünü kolaylaştıran, çevreyi korumaya yardımcı olmak amacıyla kurulan sistemin daha iyiye erişebilmek amacıyla nasıl uygulanabileceğini sistematik olarak programlayan belgeleyen ve objektif olarak değerleyen bir yönetim bilgi sistemidir¹⁴⁴.

Çevre denetimi aşağıdaki alanlarda uygulanabilmektedir:

- Çevre kanunlarına ve düzenlemelerine uygunluğun denetimi,
- İşletmenin çevre politikaları, planları ve prosedürleri ile uygunluğunun incelenmesi,
- Çevre yönetim sisteminin incelenmesi,
- Tehlikeli atıkların arıtılması için yapılan işlemlerin, depolama ve elden çıkarılma ile ilgili tesislerin ve programların kontrol edilmesi,
- Kirliliği önleme ve atıkları minimize etme programlarının denetimi,
- Çevresel yükümlülükler için yapılması gereken finansal muhasebe uygulamalarının incelenmesi.

Çevre denetiminin en büyük yararı, işletmeleri çevresel sorunlar doğduktan sonra çözümler arama zorunluluğu ve yükümlülüğünden kurtararak, önceden tedbir alınarak çıkabilecek çevre sorunlarını önlemek ya da en aza indirmek olanağı sağlamasıdır¹⁴⁵.

¹⁴³ Lerzan Kavut, "İç Denetim Mesleğinin Çevresel Sorumlulukların Yerine Getirilmesindeki Rolü ve Önemi," Yönetim, Yıl: 10, Sayı:34, Ekim 1999, s. 15-23.

¹⁴⁴ Kavut, a.g.e., s.17

¹⁴⁵ Kavut, a.g.e., s.19

2.3. İç Denetim Programının Yürütülmesi

2.3.1. Test Etmenin Amaç Ve Hedefleri

2120A-3 numaralı standarda göre iç denetçilerin faaliyet, işlem ve süreçlerin amaçlandığı gibi uygulandığını belirlemek, faaliyetlerin tespit edilen amaçlarla ne kadar uyumlu olduğunu anlayıp değerlendirebilmek için uygun analiz ve değerlendirme çalışmaları yapmaları gerekmektedir¹⁴⁶,

İç denetçiler denetim yargısına ulaşmak için yapacakları analiz ve değerlendirmelerde işlem, faaliyet ve süreçlerin olması gerektiği gibi uygulanıp uygulanmadığını incelerler. Bunu yaparken iç denetçiler incelenecek olan işlem, süreç ve faaliyetlerden istatistikî veya yargısal olarak örnekleme yapar ve bunların faaliyet amaç ve hedefleri ile ne kadar uygun olduğunu inceler. Denetçinin yapmakta olduğu bu çalışmaya test etme denir.

İç denetimde test işlevi, ana kütleyi temsil eden parçaların, kayıtların, faaliyetlerin, fonksiyonların ölçülmesini ve bu ölçümler sonucunda ortaya çıkan sonuçların oluşturulmuş standartlar ve kriterler ile karşılaştırılarak değerlendirilmesini içerir. Test etme denetçinin denetim yargısına ulaşmasını sağlayan uygun kanıtların elde edilmesini sağlar¹⁴⁷.

Denetlenen faaliyetin bütün kayıtlarının incelenmesi hem ekonomik hem de etkinlik açısından zordur. Bilgisayar destekli denetim teknikleri gün geçtikçe artan biçimde uygulamada kullanılmaktadır. Denetçiler, bilgisayar ve denetim yazılımları ile günümüzde, ana veriye hiçbir zarar vermeden, işletme muhasebe bilgilerinin yer aldığı veritabanına görsel olarak erişebilmekte, incelemekte ve gerekirse örnekleme de ortadan kaldırıp veritabanındaki bilgilerin tamamını kapsayarak incelenen hususa ilişkin ana kütlenin tamamının tarama usulü incelemesini mümkün kılmaktadır¹⁴⁸.

¹⁴⁶ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, a.g.e., s.16-20. (Uygulama Önerisi, 2120.A3)

¹⁴⁷ Sawyer, a.g.e., s. 280.

¹⁴⁸ Aksoy, a.g.e., s. 196

2.3.2. Test Etme Süreci

2.3.2.1. Test Çalışmasının Planlanması

Test çalışmasına başlanılmadan önce yazılı planlama yapılmalıdır. Test çalışmasının planlanması aşamasında¹⁴⁹:

- Test etme sürecinin sırasına karar verilmeli,
- Standartlar veya kriterler belirlenmeli,
- Test çalışmasının amacı tanımlanmalı,
- Amaç ve hedeflere cevap verecek test çeşitleri tanımlanmalı,
- Personel ihtiyacı belirlenmeli,
- Ana kütle belirlenmeli,
- Kullanılacak olan örnekleme tekniğine karar verilmeli
- Seçilmiş işlem ve süreçlerin incelenme teknikleri belirlenmeli ve dökümante edilmelidir.

2.3.2.2 Test Amacının Belirlenmesi

Testlerin yapılış amacı denetim amacına göre değişir. Bazı testler kontrollerdeki zayıflıkları ortaya çıkartmak için yapılırken bazıları da prosedürlere uyumsuzlukları ortaya çıkartmak için yapılabilir. Testin yapılış amacı açıkça belirlenmelidir¹⁵⁰.

Testlerin yerine getirilmesinde amaç kontrol zayıflıklarının ortaya çıkartılması ise; iç denetçi öncelikle incelenecek olan işlem süreç veya faaliyet ile ilgili genel kontrol amaçlarını belirlemelidir¹⁵¹. Genel kontrol amaçları; tüm işlemlerin yetkiye dayalı olarak gerçekleştirilmesi, gerçek olmayan işlemlerin kayıtlara geçirilmemesi, gerçekleşen bütün işlemlerin kayıtlara geçirilmesi, işlemlerin tutar bakımından doğru

¹⁴⁹ Sawyer, a.g.e., s.281.

¹⁵⁰ Pickett, a.g.e., s. 662.

¹⁵¹ Münevver Yılancı, İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma, Eskişehir, T.C. Osmangazi Üniversitesi Yayınları No:086, 2003, s. 162.

olarak hesaplanıp belgelere doğru geçirilmesi, işlemlerin mali tablolarda doğru No hesaplarda gösterilmesi veya işlemlerin doğru muhasebe dönemine kaydedilmesi olabilir¹⁵². Denetçi denetlemekte olduğu bölüm veya faaliyet ile ilgili olarak özel kontrol amaçları belirleyecek ve bu kontrol amaçlarına ulaşmak amacı ile işletme içerisinde oluşturulmuş olan kontrol sisteminin planlandığı gibi işleyip işlemediğini araştırmak için bunlarla ilgili testleri yerine getirecektir.

İç denetçilerin bazı faaliyet alanlarında belirleyebilecekleri genel kontrol amaçları aşağıdaki gibidir:

Nakit Tahsilatı; Peşin satışlardan tahsil edilen para ile elden alman çek veya senetler yönetimin belirlediği yetkilere uygun olarak tahsil edilmelidir. Muhasebe kayıtları, işletmenin gerçekleşen tahsilat işlemlerinin tamamını göstermelidir. Tahsilat işlemleri, tutar, hesap adı ve muhasebe dönemi bakımından muhasebe kayıtlarına doğru aktarılmalıdır. Eldeki para, çek ve senetler güvenli bir yerde saklanmalı ve bunlara erişim sınırlandırılmalıdır¹⁵³.

Nakit Ödemeleri; Küçük kasadan yapılan önemsiz ödemeler dışında tüm ödemeler bankadan hesabından yapılmalıdır. Ödemeler gerçekten teslim alınmış mal ve hizmetler için yapılmalı ve ödemeler için gerekli onaylar alınmalıdır.94 Nakit ödemeleri ile ilgili kaynak belgeler düzenlenmeli, kaynak belgesi olmayan ödemeler için yazılı talimat ya da karar olmalıdır. Seçilmiş ödemeler için kaynak belgeler ödeme tarihi, ödemenin yapıldığı kişi, tutar bakımından ödemeyi destekleyen fatura ile karşılaştırılmalıdır.

Alacaklar ve Satış İşlemleri: Krediyi onaylayacak personel, kredi koşulları, vadesi ve limitleri yönetim tarafından önceden belirlenmelidir. Kredili satış yapılacak müşteriler ve bunlara tanınan kredi limitleri ve vadeler işletme politikalarına uygun olarak belirlenmelidir. Yapılan bütün satış işlemleri için fatura düzenlenmeli, faturalara fiyat, miktar ve vade bilgileri doğru olarak yansıtılmalıdır. Yapılan satış işlemleri ile ilgili kayıtlar, gerçek satış işlemlerini göstermelidir. Tüm satış işlemleri ilgili belgelere ve muhasebe kayıtlarına kaydedilmiş olmalıdır.

¹⁵² Kepekçi, Bağımsız., a.g.e., s. 48-50.

¹⁵³ Celal Kepekçi, İç Kontrol Sistemi, Tesmer Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları:6, Ankara, 1994, s.65-66.

Stoklar ve Satın Alma İşlemleri: İşletmenin hangi stok kaleminden, ne kadar ve ne zaman stok alınması gerektiğini belirleyen kurallar olmalıdır. Satın alma işlemleri için satın alma emirleri düzenlenmelidir. İşletmeye gelen malzeme ve mamuller sayım ve kalite kontrol yapılarak teslim alınmalıdır. Stoklar fiziki olarak güvenilir bir ortamda muhafaza edilmelidir. İşletmenin elinde bulunan fiziki stoklar, muhasebe kayıtlarında gözükken kaydi stoklar ile karşılaştırılmalıdır¹⁵⁴.

Personel; Zaman içerisinde ücretlerde meydana gelen değişiklikler yetkili kişiler tarafından işletme politikalarına uygun olarak yapılmalıdır. Çalışma süreleri ve özellikle de fazla mesai çalışma süreleri incelenmeli, ücret bordrosu ile uygunluğu araştırılmalıdır. Ücretler gerçekten işletmede çalışan kişilere ödenmelidir. Ücretlere ilişkin vergi ve diğer kesintilerin zamanında ve dikkatli hazırlanması, işletmeyi bu konularda gelebilecek cezalardan korumak için gereklidir. Ücretlerin hazırlanması, ödenmesi, çalışma zamanlarının kontrolü ve işe alımlarla ilgili fonksiyonlar arasındaki görevlerin ayrılığı hayali bir ücret işleminin sistemde yer almasını önlemiş olur. Bankaya yapılan ücret ödemeleri incelenmeli¹⁵⁵.

Testlerin yapılış amacı faaliyetlerin prosedürlere uygun olarak yerine getirilip getirilmediğinin belirlenmesi ise, iç denetçi öncelikle standartlar yani kriterler belirleyecektir. Standartlar, yönergelerde, iş talimatlarında veya kurallarda açıkça belirtilebilir. Örneğin, iş talimatlarında "1.000 YTL üzerindeki satın alımlarda, rekabete dayalı satın alma işlemleri yapılarak kıyas tablosu oluşturulacaktır.", "Yapılan satın alma faaliyetlerinde satın alınan ürünlerde hata oranı %5'i geçince gelen ürünler geri gönderilecektir.", "Reklam bütçesi tasarlanan satışların %1'ini aşmayacaktır." gibi prosedürler bulunduğu takdirde bunlar standartları oluşturur. Denetçi yerine getirilmekte olan faaliyetlerin bu standartlara uygunluk derecesi test edecektir.

Denetçi test amacını belirledikten sonra, testin en iyi şekilde amacına ulaşabilmesi için hangi verileri, bilgileri ve belgeleri kullanacağını belirlemelidir.

¹⁵⁴ Güredin, a.g.e., s. 279.

¹⁵⁵ Şaban Uzay, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Ankara, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 132, 1999, s. 189

2.3.2.3 Test Büyüklüğünün Tanımlanması

Bu aşamada amaç daha önceki denetim çalışmasında yer alan işlemler hakkında bir görüşe varmak ise, bütün işlemler test büyüklüğünü oluşturur. Amaç mevcut kontrol sisteminin yeterlilik, etkinlik ve verimliliği hakkında bir görüşe ulaşmak yani sistemin olması gerektiği gibi çalışıp çalışmadığı ve nasıl geliştirilebileceği konusunda yargıya varmak ise test büyüklüğü biraz daha sınırlandırılabilir. Bu noktada iç denetçinin yapacağı testin büyüklüğü denetçinin kontrol risk düzeyi için yapacağı belirlemelere bağlıdır. Eğer denetçi mevcut kontrol tekniğinin uygun iç kontrol sistemi sağlayacağına inanır ise test büyüklüğü daha küçük olacaktır. İç denetçi denetim riskini değerlendirerek, incelemenin maliyeti ile faydasını karşılaştırarak uygulayacağı testlerin kapsamını belirlemelidir. Bu iki durumda da denetçi işlemlerin önemliliği ve sayısının içeriği hakkında bilgi elde etmelidir¹⁵⁶

Denetçi ana kütleyi denetim testlerinin amaçlarına uygun olarak tanımlamalıdır. Örneğin amaç kasa tahsilat makbuzlarının tamamının kaydedilmiş olup olmadığını belirlemek ise, ana kütle tüm kasa tahsilat makbuzları olmalıdır. Yevmiye kayıtları veya kasa hesabının borç tarafına yapılan kayıtlar ana kütle olarak seçilemez. Örneğin sevkiyat yapıldığı halde fatura kesilmemesi nedeniyle nakit tahsilatındaki eksikliği saptayabilmek için, örnekleme ana kütlesi olarak satış faturaları değil, sevk irsaliyelerinin seçilmesi gerekir.

Denetim testlerinin amaçları göz önüne alınarak tanımlanan ana kütle ve planlanan denetim prosedürlerine uygun bir örneklem birimi seçilir. Örneklem birimi bir belge, bir yevmiye maddesi veya bilgisayar dosyasındaki bir kayıt olabilir¹⁵⁷.

Örnekleme olarak seçilen birimlerin adedi ana kütlelerin büyüklüğüne ve niteliğine bağlıdır. Farklı nitelikte inceleme birimlerinden oluşan, homojen olmayan bir ana kütlede alınacak örnek sayısı daha fazla olacaktır çünkü daha fazla kanıt toplanması gereği vardır¹⁵⁸.

¹⁵⁶ Sawyer, a.g.e., 282-293

¹⁵⁷ Kepekçi, Bağımsız...a.g.e., s. 124.

¹⁵⁸ Güredin, a.g.e., s. 111.

2.3.2.4. Seçilmiş İşlem Ve Süreçlerin İncelenme Teknikleri

İç denetçiler elde ettikleri ön bilgiler ve yaptıkları gözlemler sonucunda ihtiyaç duydukları ek bilgileri sağlamak amacıyla çeşitli sorular hazırlayarak işletme çalışanlarına sorarlar. Elde ettikleri bilgileri analiz ederek yapacakları incelemelerin ayrıntılarını belirlerler. Sonraki aşmada test prosedürlerine göre faaliyet, işlem ve süreçlerin uygunluğunu araştırırlar. Yaptıkları doğrulamalar sonucunda belirlenen uygunsuzlukları soruşturup, araştırarak uygunsuzluğun nedenini, boyutunu ve önemini inceleyip değerlendirerek denetim yargısına ulaşırlar.

Gözlem; özellikle fiziksel yapı, süreçler, iş akışları hakkında bilgi toplanması için ön araştırma sırasında sıkça kullanılır. Gözlem tekniğinde denetçi olaya herhangi bir müdahale etmeden belirli faaliyetlerin tamamlanması sırasında hazır bulunur ve faaliyetlerin yürütülmesini gözlemleyerek işlerin ne şekilde tamamlandığına tanık olur. Denetçi gözlem yaparak iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığı, işlemlerin şekil ve usûl esasları doğrultusunda yürütülüp yürütülmediği, görev ayrılığı ilkesinin etkin olarak uygulanıp uygulanmadığı görüşüne ulaşır¹⁵⁹.

Gözlem tekniğinin kullanılabilirliği bazı nedenlerden dolayı sınırlıdır. Örneğin, gözlemi yapan iç denetçinin deneyimi güvenilir bilgi toplamaya yeterli olmayabilir¹⁶⁰.

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

Denetçi elde etmiş olduğu ön bilgiler doğrultusunda sorular hazırlar ve bu sorulan ilgililere sorarak çalışmalarını yönlendirmek için ek bilgi toplar. Soru sorma

¹⁵⁹ Aksoy, a.g.e., s. 209.

¹⁶⁰ Irvin N. Gleim, CIA Review Part II; Conducting the Internal Audit Engagement, 11.bs. Florida, Gelim Publications Inc., 2004, s. 35.

tekniki planlı bir şekilde yürütülebileceği gibi, denetçi günlük sohbetler ve resmi olmayan görüşmeler sırasında da denetim için çok önemli bilgiler toplayabilir¹⁶¹.

Denetçiler tarafından yazılı veya sözlü soru sorma tekniği kullanılabilir. Verilen cevaplar da yazılı veya sözlü olabilir. Denetçi konuyu veya verilecek cevapları önemli gördüğünde, yazılı cevaplar ister ve soru sorulan kişinin de imzaladığı bir tutanak düzenlenir. Sorulara alınan cevapların sınırlı güvenilirliği vardır¹⁶².

Sorular genellikle prosedürlerin yerine getirilip getirilmediği ile ilgili olmaktadır. İç denetçiler yazılı prosedürleri okumalı, ilgili olup olmadığına, bugünün koşullarına geçerli olup olmadığına ve uygun olup olmadığına karar vermek için anlamalıdır. Denetçi, görevlerin ayrılığı ilkesi gibi her işletme için risk oluşturan temel ilkelere uyulup uyulmadığına soruşturma yolu ile kanaat getirilebilir. Örneğin; ani kasa sayımı sonucunda kasada açık olduğunu fark eden denetçi, soruşturma yolu ile kasa sorumlusunun satışlardan tahsilat yapmak ve tahsilatı muhasebe kayıtlarına geçirmek yetkilerinin olduğunu öğrenmiştir. Denetimin sonucunda ise görevlerin denetçi aşağıdaki unsurları değerlendirerek denetim amacına ulaşabilmek için gerekli ek prosedürlere gerek olup olmadığına karar vermelidir¹⁶³.

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

Doğrulama; incelenen işlem veya süreçlerin doğruluğunun ve geçerliliğinin incelenmesidir.

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

¹⁶¹ Güredin, a.g.e., s. 126.

¹⁶² Kepekçi, a.g.e., s.97

¹⁶³ Kepekçi, a.g.e., s.286

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

Soruşturma; iç denetçi yaptığı doğrulamalar sonucunda ortaya çıkan uygunsuzlukları soruşturarak nedenlerini araştırır. Soruşturma genel olarak saklanan gerçekleri ortaya çıkararak doğruyu oluşturmayı amaçlayan bir araştırma uygulamasıdır. Genellikle yanlış giden konular araştırılarak soruşturulur¹⁶⁴.

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

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

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

¹⁶⁴ Kepekçi, a.g.e., s.291

2.3.3. İç Denetimde Belgelendirme

İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları, iç denetçilerin ulaştıkları denetim sonuçlarına dayanak teşkil eden bütün bilgileri kaydetmesini gerektirmektedir. Çalışma kâğıtları iç denetim sürecinin planlama, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, yürütülen iç denetim prosedürleri sonucunda elde edilen bilgiler ve ulaşılan sonuçların kaydedilmesi, gözden geçirme, görüşme ve iç denetim raporlarının hazırlanması safhalarını dökümanete etmelidir¹⁶⁵.

Çalışma kâğıtları denetim sonucunu destekleyici nitelikte olmalıdır. İç denetim faaliyetleri yürütülürken yapılan her çalışma özen ve titizlikle çalışma kâğıtları üzerinde belgelendirilmelidir. İç denetim çalışma kâğıtları planlama belgelerini, denetim programlarını, denetim soru kitapçıklarını, iş akış tablosunu, karşılaştırma listelerini, açıklayıcı denetim notlarını, görüşmelerden elde edilen notları, organizasyon şemasını, görev tanımlamaları gibi örgütsel bilgileri, önemli kontratların ve anlaşmaların nüshalarını, operasyonel ve finansal politikalar hakkındaki bilgileri, kontrol değerlendirmelerinin sonuçlarını, doğrulama mektuplarını, işlemlerin, süreçlerin ve hesap kalanlarının test ve analizlerini, analitik denetim prosedürlerinin sonuçlarını, kapanış toplantısı notlarını, denetim raporlarını ve denetlenen bölüm yönetimi tarafından verilen cevapları içermelidir.

Çalışma Kâğıtlarının Sağladığı Yararlar: Çalışma kâğıtları uluslararası iç denetim standartlarına uygun bir denetim faaliyetinin tamamlanmasında denetçiye yardımcı olmaktadır. Bununla birlikte çalışma kâğıtları; denetime ilişkin raporlamaların temel desteği oluşturur, denetim planlarının uygulanmasına ve gözden geçirilmesine yardımcı olur, denetim amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığını gösterir, iç denetim faaliyetinin kalite programının incelenmesi ve değerlendirilmesine temel oluşturur, yolsuzluk iddiaları ve davalar gibi durumlarda kamt niteliği taşır ve iç denetim faaliyetinin Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uyup uymadığını gösterir.

¹⁶⁵ Gleim, "CIA Review Part II...a.g.e.; s. 69.

Çalışma Kâğıtlarının Düzenlenmesi; Çalışma kâğıtlarının düzeni, tasarımı ve içeriği görevin niteliğine bağlıdır. Ancak bir çalışma kâğıdında en az aşağıdaki bilgiler bulunmalıdır¹⁶⁶:

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

Çalışma kâğıtları yeniden gözden geçirmeyi kolaylaştıracak biçimde etkin düzenlenmelidir. Bunun için de çalışma kâğıtları tertipli, düzgün bir biçimde yazılmış ve kâğıdın tek tarafı kullanılmış bir biçimde olmalıdır. Tek tip boyutta ve görüntüde çalışma kâğıtları kullanılmalıdır. Çalışma kâğıtlarında gereksiz tekrarlardan kaçınılmalı, kısa özlü, açık, yalın bir dille ve tam olarak yazılmalıdır. Uygun olduğu takdirde işletmenin kayıtlarım da çalışma kâğıdı olarak kullanılabilir. Çalışma kâğıtlarında düzenin sağlanabilmesi için indeksleme sistemi kullanılmalıdır. İndeksleme sistemi kolay anlaşılabilir ve kolayca yerine getirilebilir olmalıdır. Etkin çapraz referanslama iç denetim yöneticisinin incelemelerini, sonraki denetimleri, çalışma kâğıtlarında bilgi bulmayı ve rapor yazımını kolaylaştırır¹⁶⁷.

Çalışma Kâğıtların Dosyalanması : Denetçi çalışma kâğıtlarını iki farklı dosyada saklar¹⁶⁸.

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

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

¹⁶⁶ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, a.g.e.s s. 279-281. (Uygulama Önerisi, 2330-1)

¹⁶⁷ Gleim, "CIA Review Part II...a.g.e.; s. 73.

¹⁶⁸ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, a.g.e., s. 281. (Uygulama Önerisi, 2330-1)

Çalışma Kâğıtlarının Gözden Geçirilmesi; Denetim sırasında hazırlanmış olan çalışma kâğıtları iç denetim yöneticisi veya onun yetkilendirdiği bir kişi tarafından gözden geçirilmelidir.

Çalışma kâğıtları incelenirken şu noktalara dikkat edilir:¹⁶⁹

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

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

Çalışma Kâğıtlarına Erişim: Çalışma kâğıtlarım içeren dosyalar iç denetim bölümünün kontrolünde kalmalıdır¹⁷⁰.

2.4. Kapanış Toplantısı

İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına göre, iç denetçiler nihai iç denetim raporlarını hazırlamadan önce, denetim sonuçları ve tavsiyelerini uygun yönetim kademesi ile tartışmalıdır. Sonuçların ve tavsiyelerin tartışılması genellikle denetim sırasında ve/veya denetim sonrası toplantılarında yapılabileceği gibi denetlenen faaliyetin veya bölümün yöneticilerinin iç denetim bölümü tarafından hazırlanmış olan taslak raporu incelemeleri yolu ile de olabilir. Bu tartışma ve gözden geçirmelerin amacı denetlenen faaliyet veya bölüm yöneticileri için özel konuları açığa kavuşturma ve tespit, sonuç ve tavsiyeler hakkında görüşlerini ifade etme fırsatı vererek, belge ve

¹⁶⁹ Sawyer, a.g.e., s.393.

¹⁷⁰ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, a.g.e., s. 283. (Uygulama Önerisi, 2330.A1-1)

bulguların yanlış anlaşılmasını veya yanlış yorumlanmamasını sağlamaktır. Bu tartışma ve gözden geçirmelere katılanların düzeyi işletmeden işletmeye farklılık göstermekle birlikte, katılanlar, genellikle faaliyetlerin ayrıntıları hakkında bilgi sahibi veya gerekli tedbirlerin alınmasını izin ve yetki verebilecek kişilerdir. Denetçi kapanış toplantısında, denetlenen işletme yönetimi ile denetim sonuçları hakkında mutabakata varmalı, faaliyetleri iyileştirmeye yönelik bir iş programı ve zaman planı oluşturmalıdır. İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına göre, iç denetçiler nihai iç denetim raporlarını hazırlamadan önce, denetim sonuçları ve tavsiyelerini uygun yönetim kademesi ile tartışmalıdır.

2.5. İç Denetim Raporu

Etkin bir raporlama, daha önce yapılan gözden geçirme, inceleme ve değerlendirme faaliyetlerinin kalitesine bağlıdır. Fakat şu da bir gerçektir ki, raporlama zayıf olursa, iyi bir denetim çalışması değerini yitirebilir.

2.5.1. İç Denetim Raporunun Amacı

İç denetim raporunun üç temel amacı vardır; ikna etmek, bildirmek ve kaydetmek. Rapor okuyucuları önemli mevcut ve olası riskler, bu riskleri azaltmak için iyileştirici faaliyetlerin gerekliliği konusunda bilgi verici, ikna edici ve inandırıcı olmalıdır. Rapor, denetim ve denetim sonucu ile ilgili bir kayıt olmalı ve çalışma dosyalarında saklanmalıdır.

2.5.2. İç Denetim Raporu Çeşitleri

İç denetim raporları; raporun hazırlanma zamanı ve iletim biçimi kıstaslarına göre iki şekilde yapılır.

2.5.2.1. Hazırlanma Zamanına Göre İç Denetim Raporları

Yıllık İç Denetim Raporları: Yıllık raporlamalarda iç denetim yöneticisi yıllık denetim planı doğrultusunda iç denetim bölümünün yapmış olduğu çalışmalarını özetler, plandan sapmalar olup olmadığı ve sapmalar varsa bunların nedenlerini açıklar. İç denetim yöneticisi işletmenin önemli riskler ve olası riskleri özetleyip, yıl içerisinde üstesinden gelinmiş veya iyileştirici önlemler alınmış riskleri belirtir ve önlem alınması gereken önemli riskleri üst yönetimin bilgisine sunar¹⁷¹.

Üç Aylık İç Denetim Raporları: İç denetim yöneticisi denetim faaliyetleri sonucunda belirlenen önemli riskleri ve olası riskleri yönetimin bilgisine sunar. Yıllık raporlamaların biraz daha ayrıntılı olanıdır. Burada amaç önemli riskler ve olası risklerin kurumsal risk yönetimi sürecine dahil edilmesi ve bu doğrultuda risklerin yönetilmesidir. Bu raporun diğer bir amacı da denetim komitesine yıllık denetim planına uygun olarak denetim faaliyetlerinin yürütülüp yürütülmediğinin belirtilmesidir.

İç Denetim Raporları: Denetçinin tamamlamış olduğu denetim faaliyeti sonucunda denetim ile ilgili tespit, bulgu ve önerilerini içeren raporlardır.

Ara Raporlar: Derhal ilgilenilmesi ve işlem yapılması gereken bilgileri raporlamak için, denetlenen faaliyetle ilgili bir değişikliği bildirmek için veya denetimin uzun bir süre devam etmesi halinde denetimin seyri hakkında yönetimi bilgilendirmek için ara raporlar düzenlenebilir. Ara raporlar yazılı veya sözlü olabilir ve resmi veya gayri resmi olarak raporlanabilir. Ara raporların düzenlenmesi nihai rapor yazma ihtiyacım ortadan kaldırmaz¹⁷².

¹⁷¹ Pickett, a.g.e., s.705

¹⁷² Türkiye İç Denetim Enstitüsü, a.g.e., s. 302. (Uygulama Önerisi, 2410-1)

2.5.2.2. İletim Biçimine Göre İç Denetim Raporları

2400 nolu standart raporlamanın yazılı olmasını zorunlu kılmamaktadır. Sadece sonuçların uygun iletişim ile iletebilmesini önermektedir.

Sözlü Raporlar; Sözlü raporlamalar mümkün olduğunca kısa, öz ve gereksiz ayrıntılardan uzak olmalıdır. Sözlü raporlamalarda özetlenen konular yazılı iç denetim raporlarını destekleyici ve tamamlayıcı nitelikte olmalıdır Sözlü raporlamalarda özetlenen konular yazılı denetim raporlarında ayrıntıları ile açıklanmalıdır¹⁷³.

Sözlü raporlar genellikle;

- Risklerin çok büyük olduğu alanlarda düzeltici faaliyetin zaman kaybedilmeden yerine getirilmesi gerektiği durumlarda,
- Uzun süren denetim faaliyetleri hakkında yönetimin bilgilendirilmesinde,
- Denetim faaliyetlerinin denetim planları ile uyum içerisinde yürütülüp yürütülmediği konusunda yönetimin bilgilendirilmesinde,
- Üç aylık veya yıllık raporların iletilmesinde kullanılır.

Yazılı Raporlar: Denetçinin denetim ile ilgili tespit, bulgu ve önerilerini yazılı olarak raporlamasıdır.

2.5.3. İç Denetim Raporu İçeriği

Standart bir iç denetim rapor formatı mevcut değildir. Raporların formatı ve içeriği, denetimin türüne, sonuçlara, yönetimin ihtiyaçlarına ve işletmenin yapısına göre değişiklik gösterebilmektedir. Ancak her raporda en azından görevin amacı, kapsamı ve sonuçları ifade edilmelidir.

Başlık: Denetim raporlarının en başına, işletmenin ismini, denetlenen bölüm, saha veya faaliyetin ismini, denetim çalışmasının başlangıç ve bitiş tarihini, denetim raporunun hazırlanma tarihini, denetim faaliyetini yerine getiren denetçilerin isimlerini ve rapor numarasını içeren bir başlık bölümü eklenebilir.

¹⁷³ Sawyer, a.g.e., s. 407.

Temel Bilgiler; Denetlenen bölümlerin ve faaliyetlerin okuyucu tarafından anlaşılmasını sağlayacak temel bilgiler de denetim raporuna eklenebilir. Temel bilgilerde; daha önceki denetim raporunda belirtilen tespitlere, sonuçlara, tavsiyelere, bunlara ilişkin alman düzeltici önlemlerin şimdiki durumu hakkında denetçinin düşüncelerine, denetimin önceden programlanmış bir inceleme mi, yoksa yönetimin özel bir isteğinin karşılanması için mi olduğu belirtilebilir.

Özet Raporlar; Çeşitli rapor okuyucularının rapordan edinmek istediği bilgiler farklıdır. Üst yönetimin rapordaki ayrıntılar içerisinde boğularak önemli risk alanlarını atlamasını önlemek amacı ile nihai denetim raporuna bağlantılı veya ayrı olarak özet bir rapor hazırlanabilir. Ancak özet raporlar raporun esasını verecek nitelikteki ifadelerden ibaret olmalıdır.

Raporun "Amaç" Bölümü; Raporda okuyucular görevin neden yapıldığı ve görevden ne beklendiği konusunda bilgilendirilmelidir. İç denetçiler, raporun amaç bölümünde; "İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi", "Risk yönetiminin değerlendirilmesi", "İşletme amaçlarına ulaşılması için bölümün etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesi" gibi standart ifadeleri kullanabilmektedirler.

Raporun "Kapsam" Bölümü; İç denetim raporunda denetlenen işlem, süreç ve faaliyetler belirtilmelidir. Gerekli olduğu takdirde denetlemeye konu olmayan faaliyetler de belirtilebilir¹⁷⁴.

Raporun "Sonuç" Bölümü; Sonuçlar, faaliyet veya bölüm hedeflerinin ve amaçlarının işletmenin hedef ve amaçlarına uyup uymadığı ve inceleme konusu olan faaliyetin amaçlandığı gibi çalışıp çalışmadığı kapsayabilir. İç denetçinin görüşü gözden geçirilen alan veya kontrollerin genel bir değerlendirmesini içine alabileceği gibi, gözden geçirmenin belli yönleriyle veya belirli kontrollerle sınırlı da kalabilir¹⁷⁵.

Denetim sonuçları, tespitleri, tavsiyeleri, önerileri ve eylem planlarını içermelidir¹⁷⁶.

¹⁷⁴ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, a.g.e., s. 300 (Uygulama Önerisi, 2410-1)

¹⁷⁵ A.g.e., s. 299. (Uygulama Önerisi, 2410-1)

¹⁷⁶ A.g.e., s. 299. (Uygulama Önerisi, 2410-1)

Denetimle ilgili tespitler ve tavsiyeler "olanlar" ile "olması gerekenler" in karşılaştırılması sonucunda ortaya çıkar. Tespit ve tavsiyeler aşağıdaki özelliklere dayandırılmalıdır.

- Kıstas
- Tespit
- Sorun
- Etki

Kıstas: Denetçinin faaliyetleri incelerken ne kadar uygun, ne kadar etkin, ne kadar verimli ve ne kadar ekonomik olduğunu değerlendirebilmesi için bazı kriterlere ihtiyacı vardır¹⁷⁷. İşletmenin bazı faaliyet alanları için faaliyet standartları belirlenmiş olabilir. Örneğin yönetim satın alımlarda %2'den fazla hata bulunan malların geri gönderilmesi konusunda bir kararname çıkartmış olabilir. Bu durumda çıkartılmış olan kararname denetçi için standartları oluşturur. Zayıf prosedürler de tatmin edici olmayan faaliyetlerin yerine getirilmesine neden olabilir. İç denetçi prosedürlerin nasıl olması gerektiği konusunda araştırmalar yaparak bilgi sahibi olmalı ve gerektiği takdirde iyileştirici önerilerde bulunmalıdır.

Tespit: iç denetçinin gözlemleri, soruları, analizleri, doğrulamaları ve araştırmaları sonucunda elde ettiği sonuçları ve yaptığı tavsiyeleri desteklemek için olaylarla, süreçlerle ve işlemlerle ilgili yaptığı açıklamalardır. Tespit, "Mevcut olan nedir?" sorusunun cevabıdır. Kısaca tespit, iç denetçinin inceleme sırasında elde ettiği bulgulardır. Denetçinin örnekleme birimi olarak seçmiş olduğu işlem, süreç veya faaliyetler ile ilgili tespitleri ana kütleyi temsil edebilecek durumda olmalıdır. Tespit, ana kütleyi temsil edecek özellikte değil fakat çok önemli ve büyük risk taşıyan bir uygunsuzluk ise denetçi bunu da raporda belirtmelidir.

Sorun: Beklenen koşullar ile mevcut koşullar arasında tespit edilen farkın nedenleridir. Sorun, "Neden böyle bir fark mevcuttur?" sorusunun cevabıdır¹⁷⁸. Ölçütlerden sapmaların nedenleri ve hedef ve amaçlara ulaşılamamasının nedenlerini belirtir¹⁷⁹.

¹⁷⁷ Sawyer, a.g.e., s. 355.

¹⁷⁸ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, a.g.e., s. 300. (Uygulama Önerisi, 2410-1)

¹⁷⁹ Cutler, a.g.e., s. 13.

Soruna karar vermek için aşağıdaki süreç izlenir:

- Bilgilerin toplanması,
- Problemin tanımlanması, sapmaların belirlenmesi,
- Problemin ayrıntılarının açıkça belirtilmesi: Sapma nedir? Sapma nerededir? Ne zaman ortaya çıkmaktadır? Ne kadar önemlidir?
- Olası sorunların test edilmesi: Sorunlar sapmaları tamamen açıklıyor mu? Her zaman ortaya bu sonucu çıkartıyor mu?
- Potansiyel düzeltici faaliyetlerin belirlenmesi,
- Alternatif faaliyetlerin karşılaştırılması,
- En iyi faaliyetlerin düzgün yerine getirilmesi için kontrol sistemlerinin önerilmesi.

Etki; Tespitlerin kıstaslara uygun olmamasından dolayı işletmenin karşı karşıya olduğu risk veya karşılaşma ihtimali olan risklerdir. Etki, "Farkın etkisi nedir?" sorusunun cevabıdır¹⁸⁰. "Kim ya da ne zarar görecektir?", "Zararın büyüklük ve kötülük derecesi nedir?", "Zararın sonuçları nedir?" Bu soruların cevapları arzu edilmeyen durumun devamına izin verildiği takdirde problemi çözmek için gerekli olan faaliyetlerin maliyetinden daha fazla/ciddi zarara yol açacağı konusunda yöneticiyi ikna edebilecek kadar önemli olmalıdır. Etki, tespit ve nedenlerin mevcut sonuçlarını, tespit ve nedenler devam ettiği takdirde ortaya çıkabilecek potansiyel sonuçları okuyucuya anlatır¹⁸¹.

Raporun "Öneriler" Bölümü; Öneriler, iç denetçilerin gözlemleri sonucundaki değerlendirmeleri ve gözden geçirilen faaliyetlerin iyileştirilmesi ile ilgili olarak yaptığı tavsiyelerdir. Sonuç ve öneriler raporun en yüksek seviyede mesaj içeren kısmıdır¹⁸².

Öneriler kısmında mevcut durumun düzeltilmesi veya faaliyetlerin iyileştirilmesi için gerekli olan faaliyetlerin neler olduğu belirtilir. Bu kısımda yönetime istenen

¹⁸⁰ Cutler, a.g.e., s. 13.

¹⁸¹ Cutler, a.g.e., s. 14.

¹⁸² Cutler, a.g.e.,s.34

sonuçlara ulaşılması konusunda yol göstermek için, performansın düzeltilmesi veya iyileştirilmesine yönelik yaklaşımlar da önerilmelidir¹⁸³.

Raporlarda denetlenenlerin son denetlemeden bu yana sağladığı gelişmeler veya sürdürdüğü faaliyetin üzerinde iyi bir kontrol sistemi kurması gibi başarıları da yazılabilir¹⁸⁴.

Raporlamada, iç denetçinin vardığı sonuç, kanaat ve tavsiyeleri hakkında denetlenenlerin ne düşündüğüne de yer verilebilir. 165 Denetlenenin yazılı görüşleri bir ek olarak da ilave edilebilir.

Rapor iç denetim yöneticisi tarafından tayin edilen bir iç denetçi tarafından imzalanmalıdır. Sadece kapak mektubu da imzalanabilir. İç denetim raporları elektronik yollarla dağıtıldığı takdirde, iç denetim faaliyeti raporun imzalı bir nüshasını arşivinde saklamalıdır¹⁸⁵.

Eğer iletilmiş olan raporda önemli bir eksiklik veya hata mevcutsa, iç denetim yöneticisi hatalı ve eksik raporu alan bütün taraflara düzeltilmiş bilgileri iletmelidir.¹⁶⁷

2.5.4. İç Denetim Raporlarında "Standartlara Uygundur" İbaresinin Kullanılması

İç denetim bölümünün, dış değerlendirme yaptırma zorunluluğu 1 Ocak 2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu tarihten itibaren beş yıl içinde en az bir ve ilk dış değerlendirmeyi yaptırdıktan sonraki her beş yılda da en az bir dış değerlendirme yapılması gerekmektedir¹⁸⁶.

İç denetçinin yapmış olduğu denetim ile ilgili tespit ve önerilerini sunduğu raporda denetim çalışmalarının iç denetim mesleki uygulama standartlarına uygun

¹⁸³ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, a.g.e., s. 299. (Uygulama Önerisi, 2410-1.)

¹⁸⁴ A.e., s. 299. (Uygulama Önerisi, 2410-1)

¹⁸⁵ A.e., s. 299. (Uygulama Önerisi, 2410-1)

¹⁸⁶ A.e., s. 114. (Uygulama Önerisi, 1312-1)

olarak yerine getirildiğini belirtmek amacı ile, raporda "standartlara uygun yapılmıştır" ibaresinin kullanılabilmesi için, iç değerlendirmelerle birlikte her beş yılda en az bir defa dış değerlendirme yapılmalı ve iç denetim faaliyetinin standartlara ve etik kurallara uygun olduğu kanaatine varılmalıdır.

2.5.5. İç Denetim Sonuçlarının Raporlanacağı Taraflar

Denetim raporlarını iletmekten iç denetim yöneticisi sorumludur. Standartlarda raporun kimlere gönderilmesi gerektiği belirtilmemiş sadece gerekli tedbirleri alabilecek veya alınmasını sağlayabilecek pozisyonda olan kişilere ulaştırılması gerektiği belirtilmiştir. Nihai raporlamalar denetlenen faaliyetin yönetimine de verilmelidir. Raporlar, bağımsız denetçiler, denetim komitesi, yönetim kurulu gibi diğer ilgili taraflara da dağıtılabılır¹⁸⁷. Bazı bilgilerin gizliliği nedeni ile tarafların tümüne alıcılarına açıklanması uygun olmayabilir. Bu tür bilgiler ayrı bir raporla denetim komitesi ve yönetim kuruluna iletilmelidir. Raporlarla bir çok taraf ilgilenir. Söz konusu ilgililer, işletmenin çeşitli hiyerarşik düzeylerinde yer alır ve raporu çeşitli amaçlarla, değişik zamanlarda kullanırlar¹⁸⁸.

Denetlenen Faaliyetin Yönetimi: Denetlenen faaliyetin yönetimi rapordan yararlanacak en önemli taraflardır. Denetlenen faaliyetin müdürü denetlenen süreçleri yakından tanır ve bu nedenle konunun ayrıntılarını bilmek ister. Denetim raporunda belirtilen önerilerin hangi konularda olduğunu inceleyerek, o işlem ve süreçleri iyileştirecek faaliyetleri planlamak ve gerçekleştirmekten sorumludurlar. Riski hafifletmek ve etkinlik ve verimliliği arttırmak için ne yapılması gerektiğini bilmek isterler. Geliştirdikleri faaliyetler hakkındaki bilgileri de raporda görmek isterler.

Denetlenen Faaliyet ile Sorumlu Olan Yönetici: Raporda risklerin neler olduğu, olası risklerinin neden mevcut olduğu, olası risklerin tehlikesini ve riskin nasıl yönetildiğini bilmek isterler. Ayrıca faaliyet içerisinde nelerin iyi yapıldığını da bilmek isterler.

¹⁸⁷ A.e., s. 307, (Uygulama Önerisi, 2440-1)

¹⁸⁸ Cutler, a.g.e., s.7

Denetlenen Şirkette Faaliyetleri Yerine Getiren Personel: Yerine getirmekte oldukları faaliyetleri iyileştirmek, etkinlik ve verimliliğini arttırmak amacı ile iç denetim raporunda belirtilen önerileri faaliyetleri yerine getirirken uygularlar. Düzeltici faaliyetlerin nasıl yerine getirilebileceğini bilmek isterler.

Üst Yönetim: Raporda risklerin neler olduğu, olası risklerin neden mevcut olduğu, olası risklerin tehlikesini ve riskin nasıl yönetildiğini bilmek isterler. Faaliyetlerin

ayrıntılarını bilmek istemezler. Yönetim sadece mevcut sorunu giderici değil, diğer faaliyetlere de uygulanabilecek temel bir çözüm önerisi bilmek ister. Yani iç denetçilerin işletme boyutunda ortaya çıkabilecek riskleri önceden uyarılmalarını isterler. İç Denetim Yöneticisi de Dahil İç Denetim Fonksiyonundan Sorumlu Yönetim: Risk değerlemesi, denetim planlaması, eleman değerlemesi gibi çeşitli nedenlerle raporla ilgilenirler.

Yönetim Kurulu; Yönetim kurulu risk değerlemesi yapmak amacıyla raporla ilgilenir. Raporda risklerin neler olduğu, olası risklerin neden mevcut olduğu, olası risklerin tehlikesini ve riskin nasıl yönetildiğini bilmek isterler. Faaliyetlerin ayrıntıları ile genelde ilgilenmezler.

2.6. İzleme

İzleme süreci, iç denetim raporunda belirtilen tespit ve tavsiyeler üzerine yönetimin aldığı tedbirlerin yeterliliği, etkinliği ve zamanlamasının iç denetçiler tarafından incelenmesidir.

İç denetim yöneticisi, rapor edilen tespit veya tavsiyenin önemi, rapor edilen sorunun düzeltilmesi için gereken maliyeti, düzeltici tedbirin yetersiz kalmasının muhtemel etkilerini, düzeltici tedbirin karmaşıklığını ve düzeltici tedbirin uygulanabilmesi için gerekli süreyi dikkate alarak bir takip programı hazırlamalıdır. İç denetim yöneticisi programı hazırlarken işletmenin, departmanın veya fonksiyonun risk

ve riske maruz kalma olasılığım da dikkate alınmalıdır. İç denetçiler alman tedbirlerin, ilgili sorunları çözüp çözmediğim araştırmalıdır¹⁸⁹.

Kapanış toplantısında denetçi ve denetlenen faaliyet müdürü tarafından düzeltici faaliyetlerin yerine getirilme zamanı belirlenmiş olmalıdır. Bu süre sonunda iç denetçi aksaklıkların ve problemlerin giderilmiş olduğundan emin olmalıdır. Bunun için denetçi riskin boyutuna göre denetlenen bölümlere özel ziyaretler yaparak ilgili faaliyetlerin düzeltilmiş olup olmadığını inceleyebilir veya ilgili bölümden aksaklık ve problemlerin giderildiğine dair bir yazı veya belge talep edebilir¹⁹⁰.

2.7. Bağımsız Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin Yeri

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

İç kontrol 1970'li yılların başına kadar dış denetim uygulamasında önemli bir yere sahip değildir.2 Bağımsız dış denetçinin İKS'yi tanıma ve değerlendirme sorumluluğu 1972 yılında SAS 1 ve daha sonra 1988 yılında SAS 55 ile ortaya çıkmıştır. SAS 55, bu konuda başlıca şu hususlara dikkat çekmektedir¹⁹¹.

¹⁸⁹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, a.g.e., s. 299. (Uygulama Önerisi, 2500.AL-1)

¹⁹⁰ Ali Güleç, "İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar," İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi, 2000, s. 72.

¹⁹¹ Carmicdael, Willingham, a.g.e., s.149

- Denetçi, işletmenin İKS'sini anlamak yoluyla gerçekleştireceği testlerin kapsamını, zamanını ve yapısını belirlemelidir.
- Denetimi plânlamak için İKS'yi anlamalıdır.
- İKS'nin anlaşılması süreci denetimin tamamı olmayıp, sadece önemli bir kısımdır.

Denetim sürecini, müşteri seçimi ve işin kabulü, denetimin planlanması, yürütülmesi ve tamamlama olarak özetleyebiliriz¹⁹². Genellikle denetim faaliyeti aşağıdaki altı aşamadan oluşur¹⁹³.

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

2.8. Bağımsız Dış Denetçilerin İç Kontrol Sistemi İle İlgilenme Nedenleri

Denetçilerin İKS'yi değerlemelerinin birinci nedeni; denetimi plânlamak ve hesap kalanlarına ilişkin denetim programlarında denetim yordamlarının kapsamını, zamanını ve yapısını belirlemek için bir temel oluşturmaktır. Denetim programları ise kısaca, finansal tablolardaki iddialar hakkında kanıt üretmek için oluşturulmuş yordamlar listesidir¹⁹⁴. İkinci neden ise, bağımsız denetçilerin İKS'nin işleyişi hakkında görüş bildirmek, işletme yöneticilerine sistemin iyileştirilmesine yönelik önerilerde bulunmak ve gerektiğinde resmi kuruluşlara raporlar hazırlamaktır¹⁹⁵. Örneğin, ABD'de 1993 yılı başından itibaren uygulamaya giren yeni Bankacılık Kanunu'na göre dış denetçiler, finansal raporlar üzerinde iç kontrol yapısının etkinliğinin değerlendirilmesine

¹⁹² S. Kardeş, Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma S.P. Kurulu Y. No: 29, Mart 1996, s. 12.

¹⁹³ Whittington, Pany, Meigs, Meigs, a.g.e., s. 173.

¹⁹⁴ Robertson, a.g.e., s.224

¹⁹⁵ Güredin, a.g.e., s.165

ilişkin gerekli yönetim raporunun hazırlanmasına yardımcı olurlar¹⁹⁶. Denetçinin asıl sorumluluğu İKS'yi tasarlamak değil, var olan İKS'nin değerlendirilmesidir¹⁹⁷.

İç kontrolü değerlemek denetçiye ek bir yük getirmeyebilir. Genellikle İKS incelemeleri denetim firması için yüksek maliyetler gerektirmez ve her denetçi bir şekilde İKS'ye güven duymalıdır. Zaten risk temelli denetim yaklaşımı gereği, denetçinin yüksek riskli alanları tanıyabilmesi ve buna göre faaliyetlerini sürdürmesi için İKS'yi tanması zorunludur¹⁹⁸.

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

Bir araştırmaya göre iç kontrole daha çok kaynak ayıran işletmelerin, dış denetime daha fazla harcama yapma eğiliminde oldukları tespit edilmiştir. Wright and Asfiton (1989) çalışmasında, iç kontrollerin yeterliliğindeki artışın ortalama denetim saatlerinde % 52'lik bir azalmaya yol açtığını ortaya koymuştur. Bu da denetim maliyetini azaltmaktadır. Çeşitli kanıt kaynaklarının güvenilirliği kontrollerin güçlü olması şartına bağlıdır.

2.9. İç Denetim Faaliyetleri İle Bağımsız Denetim Çalışmaları Arasındaki İlişki

2050 numaralı iç denetim mesleki uygulama standardına göre, iç denetim yöneticisi, aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını azaltmak ve yapılacak olan iç

¹⁹⁶ C.C. Verschoor, "Internal Control Repofting: it's Here and Now", Internal Auditor, June 1992, s. 40.

¹⁹⁷ Robertson, a.g.e., s.227

¹⁹⁸ Dunn, a.g.e., s.153

denetim faaliyetinin kapsamını en uygun şekilde belirlemek için bağımsız denetçiler ile mevcut bilgileri paylaşmalı ve iç denetim faaliyetlerini bağımsız denetçiler ile koordineli olarak yürütmelidir.

İç denetim faaliyetleri ile bağımsız denetim çalışmalarının eşgüdümünün sağlanması iç denetim komitesinin sorumluluğundadır. Ancak fiilen eşgüdümün sağlanmaktan iç denetim yöneticisi sorumlu olmalıdır. İç denetim yöneticisi faaliyetlerin etkin eşgüdümünü sağlamak için yönetim kurulu ve denetim komitesinden destek talep etmelidir¹⁹⁹.

İç denetçiler, bağımsız denetim çalışmalarının sonuçlarını, kendi denetim faaliyetlerinde kullanmanın uygun olup olmadığına karar vermek için bağımsız denetçilerin çalışma kağıtlarına erişim hakkında sahip olmalı ve gözden geçirmelidir²⁰⁰. İç denetçiler bağımsız denetim raporlarını incelemelidir. Raporlarda ele alınan sorun ve konular, iç denetçilerin gelecek iç denetim faaliyetinde üzerinde durulması gereken alan konuları planlamasında yardımcı olur²⁰¹.

Etkin bir iç denetim, bağımsız denetçinin uygulayacağı yöntem ve tekniklerinin içeriği ve zamanlamasında değişikliklere, kapsamın daraltılmasına imkân sağlayacaktır²⁰². Bağımsız denetçi, iç denetim faaliyetlerini yeteri kadar anlamalı ve değerlendirmelidir²⁰³. Bağımsız denetçi iç denetim faaliyetlerinin değerlendirmesini yaparken, iç denetim bölümünün işletme yapısı içerisindeki pozisyonunu ve bunun iç denetimin tarafsızlığı üzerindeki etkisini, iç denetim faaliyetlerinin niteliği ve kapsamını, yönetimin iç denetim önerilerine göre hareket edip etmediğini, iç denetçilerin mesleki yeterliliğini, yeterli çalışma kağıtlarının var olup olmadığını kısaca iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilirken mesleki dikkat ve özenin gösterilip gösterilmediğini dikkate almalıdır²⁰⁴. Bağımsız denetçi iç denetim çalışmalarından

¹⁹⁹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, a.g.e., s. 142(Uygulama Önerisi, 2050-1)

²⁰⁰ A.e., s. 144. (Uygulama Önerisi, 2050-1)

²⁰¹ A.e., s. 145. (Uygulama Önerisi, 2050-1)

²⁰² Türkiye İç Denetim Enstitüsü, a.g.e., s. 142. (Uygulama Önerisi, 2050-1)

²⁰³ A.e., Md9, s.5.

²⁰⁴ A.e., Md.13, s.6.

yararlanmayı planladığında olabildiğince erken iç denetim yöneticisi ile iletişime geçerek iç denetçilerin kesin olmayan planlamalarını göz önünde bulundurmalıdır²⁰⁵.

²⁰⁵ A.e.,Md.14,s.6.

BÖLÜM III

"ABC HOLDİNG' TE İÇ DENETİM UYGULAMASI

3.1. Çalışmanın Amacı

Uygulama bölümünün amacı; tez çalışmasının önceki bölümlerinde teorik olarak anlatılan iç denetim sürecini uygulamada iç denetçiler tarafından nasıl yerine getirildiğinin incelenmesidir.

3.2. Çalışmanın Kapsamı

Bu tez çalışmasının uygulama bölümünde, Türkiye'nin en büyük ve güçlü holdinglerinden bir tanesinin bünyesinde bulunan iç denetim bölümünün işletme içerisindeki yeri, bölümün yapısı ve iç denetim faaliyetleri incelenmiştir.

3.3. "ABC HOLDİNG" İle İlgili Genel Bilgiler

1940'li yılların başında temelleri atılmış olan "ABC Holding" bugün üretim kapasitesi, tesisleri ve teknolojik üstünlükleri ile Türkiye'nin en büyük kuruluşlarından biridir. Holding'e bağlı yurtiçi ve yurtdışında toplam 90 şirket bulunmaktadır. Holding, elektronik, tekstil, beyaz eşya, bilgi teknolojileri ve enerji sektörlerinde faaliyette bulunan üretim ve pazarlama şirketlerine sahiptir. Bunun yanında finans ve turizm sektöründe de önemli faaliyetleri bulunmaktadır. Merkezi İstanbul'da bulunan Holding'in Türkiye'nin çeşitli yerlerinde üretim, pazarlama, enerji ve turizm şirketleri bulunmaktadır.

3.4. İç Denetim Bölümünün Yapısı

İç denetim bölümü iç denetim yöneticisi dahil dokuz kişiden oluşmaktadır. Bölümün yapılandırılmasında bir iç denetim yöneticisi, bir iç denetim müdürü, üç iç denetim müdür yardımcısı ve dört tane iç denetim uzman yardımcısı bulunmaktadır.

3.4.1. İç Denetim Bölümünün İşletme Organizasyon Yapısı İçerisindeki Yeri

Holdinge bünyesindeki tüm şirketlerin incelenmesi ve faaliyetlerinin bağımsız olarak değerlendirilmesi görevini yerine getirmek amacı ile 2000 yılında iç denetim bölümü kurulmuştur. İç denetim bölümü idari olarak ABC Holding" üst yönetimine (Grup Genel Koordinatörü), işlevsel olarak ise yönetim kuruluna bağlıdır.

3.4.2. İç Denetim Yönetmeliği Ve İç Denetim Bölümünün Amaç Yetki Ve Sorumlulukları

"ABC Holding" yönetim kurulu tarafından onaylanan yazılı bir yönetmelik ile iç denetim bölümünün amaç, yetki ve sorumlulukları belirlenmiştir. Yönetmeliğe göre, iç denetim bölümünün amacı, yönetim kurulu üyelerine görevlerini yapmada yardımcı olmak amacıyla incelenen faaliyetlerle ilgili analizleri, önerileri, fikirleri ve bilgileri raporlamaktır. Bu amaçla, iç denetim bölümünün başlıca görevleri yönetmelikte aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

- * Bağılı şirket varlıklarının korunma yöntemlerinin incelenmesi,
- * Kaynakların ekonomik ve verimli kullanımının değerlendirilmesi, şirket performansını arttıracak fırsatların belirlenmesi ve uygun olan durumlarda önerilerde bulunulması,
- * İşlemlerin yönetim talimatları, prosedürler, şirket politikaları, şirket hedefleri ve genel yönetim standartları ile uygunluğunun gözden geçirilmesi,

- * Bağlı Şirketin, yönetsel ve muhasebesel i kontrollerinin, yeterliliğinin ve etkinliğinin tespit edilmesi,
- * Mali bilgilerin, belirlenme, llme, sınıflandırma ve raporlarına yöntemlerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin gözden geçirilmesi,
- * Bağlı Şirketlerde kurulmuŐ olan sistemlerin, politika, prosedür ve kanunlara uygunluğun incelenerek gerekli olduğu takdirde önerilerde bulunulması,
- * Faaliyetlerin ve programların, belirlenmiş Şirket hedef ve amaçlarına ulaŐmayı sağlayacak Şekilde ve planlandığı gibi ilerleyip ilerlemediğinin incelenerek belirlenmesi,
- * Gözden geçirip onaylanması için yönetim kurulu baŐkanı ve denetim komitesine yıllık i denetim planı hazırlayarak sunulması,
- * Üç aylık dönemlerde denetim komitesine;
 - a) nemli i denetim sonuçları ve bunlara ilişkin işlemlerin yapılıp yapılmadığını,
 - b) i denetim faaliyetlerinin en yüksek risk alanlarına ve bağlı Şirketlerin verimliliklerini, etkinliklerini arttıracak Şekilde yönlendirilip ynlendirilmediğini,
 - c) iç denetim planlarının yeterlilik durumunu,
 - d) iç denetim bölümünün personel yeterliliği ve denetim sırasında karşılaşılan sorunları raporlamak,
- * Gerekli düzeltici faaliyetleri yapması için bağlı Şirket yöneticilerine iç denetim sonuçlarını, i denetçi görüşlerini ve nerileri raporlamak,
- * iç denetim raporunda belirtilen sonuçların bağlı Şirket yöneticileri tarafından iyileştirilmesi için planlamıŐ olan düzeltici faaliyetleri değerlendirmek. Bunların yeterli olmadığının görülmesi halinde, daha kabul edilebilir czmler için gerekli görüşmeler yapmak,
- * Düzeltici faaliyetlerin yapılmasını takip etmek ve etkili olduğundan emin olmak.

i denetim yöneticisi, bağlı Şirketlerde geniş ve kapsamlı i denetim faaliyetlerini yönlendirmekle yetkilidir. iç denetim bölümünde çalışan kişiler görev ve sorumlulukları nedeni ile bağlı Őirketlerdeki tüm kayıtlara, faaliyetlere, teçhizata, stoklara, personele ve bilgilere serbestçe erişim yetkisine sahiptir.

"ABC Holding" iç denetim yönetmeliğine göre iç denetim yöneticisinin sorumlulukları şunlardır:

- * Denetlenen faaliyet ve işlemlerle ilgili planları ve prosedürleri değerlendirmek,
- * İç denetim raporlarının dağıtımını onaylamak,
- * İç denetim faaliyetlerine temel oluşturacak politikaları oluşturmak,
- * Kapsamlı iç denetim programları geliştirmek ve yürütmek,
- * Oluşturulmuş iç kontrollerin geliştirilmesi için öneriler hazırlamak,
- * İç denetim raporunda bağlı şirket yönetimine bildirilen aksaklıkların düzeltilmesini sağlayacak faaliyetlerin yeterliliğini değerlendirmek ve onaylamak.
- * Düzeltici faaliyetin yetersiz olduğu durumlarda, yöneticiler ile görüşerek, tatmin edici bir çözüme ulaşılmasını sağlamak,

Yönetim kurulu ve üst yönetimin isteği üzerine yapılacak özel incelemeleri yürütmektedir.

3.4.3. İç Denetim Bölümü İçerisinde Kalite Güvence Ve Geliştirme Programının Oluşturulması

İç denetim bölümünde iç denetçiler tarafından hazırlanmış olan çalışma kâğıtlarının bölüm içerisinden başka bir iç denetçi tarafından kontrol edilmesi, iç denetçilerin yerine getirmekte olduğu denetim faaliyetlerinin gözetim ve kontrolünün yapılması yolu ile devamlı iç değerlendirmeler yapılmaktadır.

3.4.4. İç Denetim Bölümünde Görev Yapan İç Denetçilerin Özellikleri

İç denetim bölümünde görev yapan iç denetçilerden üç tanesi Sertifikalı İç Denetçi (Certified Internal Auditor-CIA), bir tanesi Sertifikalı İç Denetçi ve Sertifikalı Yolsuzluk Araştırmacıları (Certified Fraud Examiners-CFE), bir tanesi Sertifikalı İç Denetçi ve Sertifikalı Bilgi Sistemleri Denetçisi (Certified Information Systems Auditors-CISA), bir tanesi de Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) belgelerine

sahiptir. İç denetçilerin hepsi yüksekokul mezunu olup iki tanesi doktora eğitimi yapmaktadır.

İç denetim yöneticisi iç denetçilerin tarafsızlığı ile ilgili herhangi bir şüphe oluşmaması amacı ile bağlı şirketlerin denetiminde iç denetçileri rotasyona tabii tutmaktadır.

3.5. İç Denetim Bölümü Tarafından Uygulanan İç Denetim Türleri

İç denetim bölümü tarafından mali tabloların denetimi, faaliyet denetimi, uygunluk denetimi, danışmanlık hizmetleri, özel program denetimleri, yolsuzluk denetimleri ve sözleşme denetimleri yerine getirilmektedir. Bilgi sistemlerinin denetimi için bölüm içerisinde yeni planlamalar yapılmaktadır. Çevre denetimleri bölüm tarafından henüz yapılamıştır. İç denetim bölümü tarafından yerine getirilen denetim faaliyetleri çeşitli denetim türlerinin birlikte uygulanması sonucunda gerçekleştirilmektedir.

4.5.1. Mali Tablolar Denetimi

Mali tablolara kaynak teşkil eden muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak amacı ile özellikle riski ve likiditesi yüksek olanlar iç denetim bölümü tarafından incelenmektedir. Mali tablolar denetimi yerine getiren iç denetçiler kasa sayımı, gider hesaplarının gözden geçirilmesi, mutabakat işlemleri, kayıtların hesap dönemlerinin incelenmesi, muhasebe sistemlerinin ve yöntemlerinin incelenmesi gibi faaliyetleri yerine getirmektedirler. İç denetçiler fatura, çek, tahsil ve tediye makbuzları, mutabakat mektupları gibi ispatlayıcı ticari belgelerde yer alan tutarların doğruluğunu ve bu belgelerden muhasebe kayıtlarına tam ve doğru aktarıldığını incelemektedirler.

3.5.2. Uygunluk Denetimi

İç denetim bölümü, faaliyetlerin işletme yönetimi tarafından oluşturulmuş prosedür, politika ve yönergelere ne derece uygun yerine getirildiğini araştırmak amacı ile uygunluk denetimleri yapmaktadırlar. İç denetçiler incelenmekte olan bağlı şirket, bölüm veya faaliyet ile ilgili olarak yönetim tarafından hazırlanmış olan talimat ve prosedürleri temin ederek, faaliyetlerin bu kurallara uygun bir biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini araştırmaktadırlar.

3.5.3. Faaliyet Denetimi

İç denetim bölümü yerine getirmekte olduğu denetim faaliyetleri içerisinde faaliyet denetimi de vardır. Denetime başlamadan önce iç denetçiler denetlenecek olan bağlı şirket, bölüm veya faaliyet yöneticisi ile ön görüşme yaparak genel bilgiler elde edinmektedirler. Bağlı şirket, bölüm veya faaliyet amaçlarına ulaşılmak için oluşturulmuş politika ve prosedürler mevcut ise temin etmekte, işlemler için yetkilendirilmiş kişiler ile görüşmeler yaparak iş akışları hakkında bilgiler elde edilmektedir. Örneğin hurdalardaki artışın nedenini araştıran iç denetçi, ilgili prosedürleri inceleyerek iş akışları ile ilgili genel bilgi sahibi olmaktadır. Daha sonra ürünlerin hurda olarak değerlendirilmesinde yetkili olan kişiler ile görüşme yaparak hangi ürünlerin hurda olarak değerlendirildiğini öğrenmekte, yazılı bir prosedür oluşturulmuş ise temin etmektedir. Faaliyetlerin bu prosedürlere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini incelemektedir. İç denetçi mevcut yıla ait hurda miktarım, bağlı şirketin geçmiş yıllardaki hurda miktarları ve sektörün ortalama hurda miktar ile karşılaştırmaktadır. İç denetçi, bağlı şirket çalışanlarının müşteri işletme ile anlaşma yaparak üretilen malzemelerin hurda adı altında düşük fiyatla satışının gerçekleştirilme ihtimalini göz önünde bulundurarak, hurdaların satılması ile ilgili prosedür, işlem ve süreçleri incelemektedir. İç denetçi hurdalardaki artışın, kalitesiz

malzeme satın alımından, üretim sürecindeki aksaklıktan veya üretim sürecinde çalışan personelin dikkatsizliğinden kaynaklanıp kaynaklanmadığı araştırarak üst yönetime faaliyetlerin iyileştirilmesi için öneriler sunmaktadır.

3.5.4. Danışmanlık Hizmetleri

Üst yönetimin özel istekleri doğrultusunda iç denetim bölümü tarafından danışmanlık hizmetleri verilebilmektedir. Örneğin, Holding'e bağlı bir fabrika yine holding bünyesinde bulunan üretim şirketine fason olarak mamul üretmektedir. Fabrika, bütün satışlarını bu üretim şirketine yapmaktadır. Ancak üst yönetim bu sistemi değiştirilip fabrikanın farklı işletmeler ile ticari ilişkiye girmesi ile ilgili karar alma aşamasındadır. Üst yönetim iç denetçilerden bu konu ile ilgili olarak inceleme yaparak görüş ve tavsiyelerini bir rapor ile üst yönetime iletmelerini talep etmiştir.

3.5.5. Özel Program Denetimleri

Bu denetimde amaç, daha önce bir yıl süre için imzalanmış olan hizmet sözleşmesinin süresinin beş yıl daha uzatılması için yeni bir sözleşme imzalanmadan önce verilen hizmetin maliyeti, yönetimi ve sonuçları hakkında üst yönetime bilgi vermektir. Maliyet artı kâr kapsamında olan sözleşme ile ilgili yapılan denetimde özellikle maliyetler incelenmiştir. Denetçi sözleşme maddelerini büyük bir titizlikle okuyarak hangi maliyetlerin sözleşme kapsamında olduğunu incelemiştir.

Yapılan sözleşme karşılığında alınan hizmette maliyeti oluşturan en büyük etken çalışan personel maaşlarıdır. Bu nedenle yapılan denetim çalışmasında ağırlıklı olarak çalışan personel ile ilgili incelemeler yapılmıştır. İlk olarak verilen hizmet ile ilgili çalışan personel listesi temin edilmiştir. Personel listesinden örnek personel seçilerek bu personelin gerçekten hizmet sağlanmasında çalıştığı gözlem yolu ile incelenmiştir. Personel maaşları ve fazla mesai bedelleri ücret bordroları ile karşılaştırılmıştır. Personelin maaş bordrolarının aritmetik doğruluğu iç denetim bölümü tarafından hazırlanmış olan bir bilgisayar programı ile yeniden hesaplanarak doğrulanmıştır.

Personele yapılan maaş ödemelerinin gerçekleştiğinin saptanması amacı ile banka maaş ödeme talimatları temin edilerek, belirlenmiş olan personele ait ödeme talimatları kontrol edilmiştir. Ayrıca ilgili aya ait icmal bordrolarının net ödenebilir tutarları ile banka ödeme talimatlarının toplam tutarı karşılaştırılmıştır.

Sözleşme kapsamında olan eğitim, seyahat, gıda, telefon, elektrik, bakım onarım gibi maliyetlerin incelenmesinde, harcamanın yapıldığı kanıtlayan destekleyici belgeler incelenerek söz konusu giderin ilgili dönemde gerçekleştiği, belgelerin geçerliliği, masrafın kimin tarafından yapıldığı araştırılmıştır.

İç denetçi verilen hizmet ile faturalanan maliyetlerin uygunluğunu incelemiş, verilen hizmetin maliyeti ile hizmetin holdinge sağladığı faydalan karşılaştırarak üst yönetime rapor etmiştir.

3.5.6. Yolsuzluk Denetimleri

İç denetim bölümü yolsuzluk konularında da denetim yapmaktadır. Sertifikalı Yolsuzluk Araştırmacıları sertifikasına da sahip olan ve bu konuda tecrübeli bir personeli bulunmaktadır.

Yolsuzluk ile ilgili denetimler genel olarak üst yönetimden gelen talepler, duyumlar ve doğrudan bölüme yapılan ihbarlar doğrultusunda yapılmaktadır. Yolsuzluk ile ilgili bir iç denetim yapılacağı zaman iç denetim yöneticisi iç denetçilerin uzmanlık, bilgi, tecrübe ve yeteneğine göre görev dağılımı yaparak iç denetim ekibini yönlendirir. Ayrıca gerekiyorsa hukuk bölümüne danışılarak, öneri ve tavsiyeleri dikkate alınmaktadır. Başka bilim dallarında uzmanlık gerektiren konularda da bir uzman danışman iç denetim ekibine dahil edilerek görüşlerine başvurulabilmektedir.

İç denetim bölümünün böyle bir denetimde temel hedefleri; yolsuzluğa karışanları, yolsuzluğun boyutlarını, yolsuzluk için kullanılan yöntemleri ve yolsuzluğa

nelerin sebebiyet verdiğini çıkarmaktır. Bu hedefler doğrultusunda iç denetim ekibi uygun iç denetim yaklaşımını ve programını belirleyerek çalışmaya başlamaktadır.

Yolsuzluğun aydınlatılmasına yönelik olarak aşağıdaki konularda detaylı çalışmalar yapılmaktadır:

- Yolsuzluğun meydana geldiği organizasyon yapısının tanınması,
- Yolsuzluğun meydana geldiği organizasyon yapısında görevlerin ayrılığı ilkesinin ne derece dikkate alındığının araştırılması,
- İzne çıkmayan personel, personelin hayat standardındaki ani değişiklikler gibi önemli göstergelerin araştırılması,
- Muhasebe kayıtları incelenerek, usulsüz işlemlerin kanıt olarak ortaya çıkarılması,
- Yolsuzluk etrafındaki kişi veya işletmelerden konu ile ilgili bilgi ve belgeler elde ederek çapraz kontroller yapılması,
- Yolsuzluğun nasıl, ne zaman ve kimler tarafından yapılmış olabileceğine dair fikirler elde edebilmek için denetim alanında fiziksel gözlemler yapılması,
- Elde edilen bilgi ve belgeler doğrultusunda detaylı çalışmaların yapılması.

3.5.7. BİLGİ SİSTEMLERİNİN DENETİMİ

Yapılan incelemeler çoğunlukla bilgi sistemleri bölümü desteği ile gerçekleştirilmektedir, iç denetçiler genellikle bilgisayar kayıtlarına erişimin yetkilendirilmesi, yedekleme ve arşivleme sistemlerinin mevcudiyeti gibi teknik bilgi gerektirmeyen konularda araştırma yapmaktadır.

İç denetim yöneticisi Sertifikalı Bilgi Sistemleri Denetçisi sertifikasına sahiptir. İç denetim bölümünün yapılandırılmasında bilgi sistemleri denetimi için bölüm içerisinden bir grubun uzmanlaşması veya bu konuda uzman birkaç kişi istihdam edilerek bilgi sistemleri denetimlerinin daha etkin bir şekilde yerine getirilmesi gerekmektedir.

3.5.8. SÖZLEŞME DENETİMİ

İç denetim bölümü bağlı şirketler tarafından imzalanan önemli sözleşmeleri temin ederek, sözleşmelerin şirket amaç ve hedeflerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini incelemektedir. İç denetçiler sözleşme şartlarının bağlı şirketlere getireceği hak ve yükümlülükleri belirleyerek, sözleşme şartlarının uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini araştırmaktadır.

3.5.9. ÇEVRE DENETİMİ

"ABC Holding" iç denetim bölümü tarafından bugüne kadar çevre denetimi yapılamamıştır. Gelecek senenin denetim programında vardır..

3.6. İÇ DENETİM FAALİYETLERİNİN PLANLANMASI

İç denetim bölümünde denetimler genellikle bağlı şirketler bazında yapmaktadır. İç denetim yöneticisi, üst yönetimin özel talepleri, önceki denetimden bu zamana kadar geçen süre, bağlı şirketlerde meydana gelen önemli değişiklikler ve bağlı şirketlerin genel yapışma göre öncelikler belirleyerek yıllık iç denetim planı oluşturmaktadır.

Yıllık iç denetim planında iç denetim faaliyetlerinin tahmini süreleri belirlenmektedir. Bu süre genellikle bir hafta ile üç hafta arasında değişmektedir.

Üç aylık iç denetim planının hazırlanmasında iç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetlerinin başlangıç ve bitiş tarihlerini belirleyerek iç denetim faaliyetlerini yerine getirecek iç denetçileri görevlendirmektedir. Bir iç denetim ekibinde görev alacak iç denetçilerin sayısı ve deneyimi incelenecek olan bağlı şirketin yapısı, yapılacak olan

denetimin amacı ve kapsamına göre değişmektedir. Ancak genellikle denetim ekibi bir müdür yardımcısı ve bir uzman yardımcından oluşmaktadır.

İç denetim planını hazırlarken iç denetçiler önceki raporlarda belirtilen iç denetim sonuçları, önceki denetimi gerçekleştiren iç denetçilerin gözlemleri ve riskli alanlar tespit edildiğinde iç denetçi tarafından alınan notları inceleyerek risk değerlemesi yapmaktadır. Bu şekilde belirlenen riskli alanlar iç denetim kapsamına alınmaktadır. Bununla birlikte denetim yapılacak bağlı şirket üretim şirketi ise satın alma ve stok, pazarlama şirketi ise satış ve alacaklar işlemlerinin incelenmesi önem kazanmaktadır.

3.7. Ön Araştırma Yapılması

İç denetim faaliyeti başlamadan önce iç denetim yöneticisi tarafından denetlenecek olan bağlı şirket yönetimine iç denetim faaliyetinin yapılacağı yazı ile bildirilir. Bu yazıda iç denetim faaliyetinin başlangıç ve bitiş tarihi, açılış toplantısı tarihi, denetimden sorumlu iç denetçilerin isimleri, denetim alan, denetim amaç ve hedefleri açıkça belirtilmektedir. Bu yazıda ön araştırma ve iç denetim faaliyetinin yürütülmesi sırasında gerekli olan bilgi ve belgelerin listesi de bulunmaktadır. Böylece ön araştırmanın daha sağlıklı yapılması ve denetim süresinin daha etkin kullanılması sağlanmaktadır.

Holding bünyesinde yaklaşık beş yıldır iç denetim bölümünün bulunuyor olmasından dolayı, iç denetçiler denetlenecek olan bağlı şirketleri yakından tanımaktadırlar. İç denetçiler, bağlı şirketlerin faaliyet konuları, personel yapısı, fiziksel özellikleri gibi temel bilgilere daha önceki deneyimleri sırasında sahip olmuşlardır. Ancak yeni denetime başlamadan önce bağlı şirket hakkında daha fazla bilgi edinmek, önceki denetimden bu zamana kadar geçen sürede meydana gelen değişiklikleri öğrenmek amacı ile detaylı bir ön araştırma yapmaktadırlar. Denetim yinelenen bir denetim ise, öncelikli olarak çalışma kâğıtları gözden geçirilmektedir. Önceki iç denetim raporlarında tanımlanmış problemler, şirketin rapora verdiği cevap ve bağlı

şirket yöneticisi tarafından planlanmış bulunan iyileştirici önlemlerin incelenmesi bağlı şirket için temel risk oluşturan alanların belirlenmesinde yardımcı olmaktadır.

İç denetim şirkette yapılacak olan ilk denetim ise, şirketin faaliyet alanları, fiziksel özellikleri, organizasyon şeması gibi bağlı şirket hakkında temel bilgiler bağlı şirket yönetiminden istenilmektedir. Şirketin faaliyet konusu ile ilgili sektör araştırması yapılarak bilgi sahibi olunmakta, riskli olabilecek alanları belirlenmeye çalışılmaktadır.

İç denetçiler ön araştırma aşamasında bağlı şirketin faaliyetleri hakkında daha ayrıntılı bilgi edinmek amacı ile bir soru formu hazırlayarak cevap verebilecek yetkili kişilerle görüşmeler yapmaktadırlar. Sorulara alman cevaplar, iç denetim faaliyetinin hangi alanlarda yoğunlaştırılması gerektiği ve riskli alanların belirlenmesinde iç denetçiye yardımcı olmaktadır. Denetim yapılacak olan saha uzakta olsa dahi, sorular elektronik posta veya posta yolu ile gönderilmemekte yüz yüze yapılması tercih edilmektedir. Görüşmeler, iç denetçinin denetim sahasına ulaşmasından sonra ve denetim çalışmasına başlamasından önce yapılmaktadır.

İç denetçiler, görüşmeler sonucunda elde ettikleri bilgileri mümkün olduğunca fiziksel olarak da gözlemlenmektedirler. Bu bazen fiziksel yapıyı, süreçleri ve çalışmalarını gözlemlenmek, bazen de örnek olarak seçilen faaliyet, aşama ve süreçlerin başlangıcından sonuna kadar gözlemlenmek veya incelemek şeklinde olabilmektedir.

3.8. İç Denetim Programının Hazırlanması

Yapılan ön araştırma sonucunda edinilen bilgiler doğrultusunda yazılı bir iç denetim programı hazırlanarak iç denetim yöneticisi tarafından yetkilendirilen bir kişi tarafından onaylanmaktadır. Hazırlanan iç denetim programı, incelenmesi gereken işlem ve süreçleri tanımlamakta, uygulanacak olan iç denetim prosedürlerini göstermekte, yapılacak olan test çalışmalarını belirtmektedir. İç denetim programı, denetime başlamadan önce hazırlanmakta ve gerekli olduğu takdirde denetim sırasında değişiklik yapılabilmektedir.

3.9. İç Denetim Programının Yürütülmesi

ABC Holding’te iç denetim programının yürütülme aşamaları aşağıdadır:

3.9.1. Test Etme

Test etme safhasında farklı unsurlar incelenmektedir.

3.9.1.1. Nakit Tahsilatı İşlemlerinin Test Edilmesi

Nakit sisteminin denetiminde iç denetçiler tarafından kasa sayımı gerçekleştirilmektedir. Kasa sayımı ile ilgili olarak iç denetim yöneticisi tarafından hazırlanmış olan yazılı bir prosedür bulunmaktadır. Prosedüre göre, iç denetçi tarafından bağlı şirket kasasında mevcut olan nakit, pul, çek ve diğer bütün kalemler belirlenir. Sayım sonunda ise kasa sorumlusu ve sayım yapan iç denetçiler tarafından imzalanan bir tutanak düzenlenmektedir. Daha sonra iç denetçiler, sayım sonuçlarının defter kayıtları ile uygunluklarını karşılaştırmaktadır. İç denetçi, yabancı para kasasında bulunan nakdin döviz alış kuru ile değerlendirilip değerlendirmediğini incelemektedir. Düzenlenecek olan kasa sayım tutanağında yer alması gereken asgari bilgiler, iç denetim yöneticisi tarafından hazırlanmış olan "Kasa Sayım Prosedüründe" belirtilmiştir. Sayıma katılan kişiler tarafından imzalanmış olan tutanak cari dosyada muhafaza edilir.

İç denetçiler, nakit giriş çıkışları ile ilgili kontrol sistemi hakkında bilgi sahibi olmak amacı ile kasa sorumluları ile görüşmeler yapmaktadırlar. Bu görüşmeler sırasında, kasaya erişim yetkisine sahip kişiler, kasa sorumlusunun başka görevlerinin de bulunup bulunmadığı, kasanın fiziki olarak korunma yöntemleri, kasanın sigortalı

olup olmadığı gibi konularda bilgiler edinerek iç kontrol yöntemleri ve varlıkların korunması hakkında bilgiler edinmektedirler. Ayrıca nakit giriş ve çıkışlarında düzenlenen tahsil ve tediye fişlerinde imzaların tam ve eksiksiz olması, tahsil ve tediye fişlerinin yeterli nüshada basılmış olması, basılı sıra numarası takip etmesi, atlanmış veya koparılmış sayfa olmadığı, kullanılmış veya kullanılacak olan tahsil ve tediye koçanlarının nerede ve kim tarafından muhafaza edildiği gözlemlenerek incelenmektedir.

Personele verilen avanslar ile ilgili olarak düzenlenen avans talep formu yetkili onayların mevcudiyeti bakımından incelenmekte ve ilgili tediye makbuzları ile karşılaştırılmaktadır. Avansın hangi amaçla verildiği araştırılarak verilen paraların geri ödenme süreleri incelenmektedir.

İç denetçiler, bağlı şirketin ilişkide bulunduğu bankalardan alınan hesap özetleri ile şirket kayıtlarını karşılaştırmakta ve banka mutabakatı yapmaktadır. Bağlı şirket kayıtlarında mevcut olduğu halde banka kayıtlarında bulunmayan işlemler, bir sonraki banka hesap özetlerinden kontrol edilmektedir. Banka kayıtlarında olup bağlı şirket kayıtlarında olmayan işlemlerin ise nedenleri araştırılarak, düzeltilmesi gerekenlerin düzeltilip düzeltilmediği takip edilmektedir. Bağlı şirket kayıtlarının döviz tevdiat hesaplarının dönem sonu efektif alış kuru ile değerlendirilip değerlendirmediği kontrol edilmektedir.

İç denetçi kasa ve nakit sistemi ile ilgili genel bilgileri edindikten sonra bu sistemin amaçlandığı gibi çalışıp çalışmadığını test etmektedir.

İç denetim bölümü nakit tahsilatı işlemlerinin test edilmesinde genellikle iki yöntem kullanılmaktadır. Birincisinde, ana kütle olarak kasa tahsilat makbuzları seçilmektedir, tahsilat makbuzları destekleyici belgelerle incelenmekte ve tüm tahsilat makbuzlarının muhasebe kayıtlarına geçirilip geçirilmediği kontrol edilmektedir. İkinci yöntemde ise, ana kütle olarak kasa büyük defter hesabının borç tarafına yapılan kayıtlar seçilmektedir. Kayıtların destekleyici belgeleri incelenerek tahsilat makbuzları ile uygunluğu karşılaştırılmaktadır. Burada amaç, yapılan tüm tahsilat işlemleri için tahsilat makbuzu düzenlenip düzenlenmediğinin belirlenmesidir.

Kasada fazla nakit bulundurulmasının önlenmesi için azami kasa limitleri belirlenmiş ise günlük kasa föyleri incelenerek limit aşımı olup olmadığı incelenmektedir.

Çek ile yapılan tahsilatlar ile ilgili olarak, şirket içerisinde yazılı bir prosedür bulunmaktadır. Denetçi çekler ile yapılan tahsilatın bu prosedüre uygun olarak gerçekleşip gerçekleşmediğini kontrol etmektedir. Denetçi, çeklerin sadece yetkili kişiler tarafından teslim alındığını ve çeklerin fiziken korunma yöntemlerini incelemektedir. Prosedürlere göre belirli aralıklarla çek sayımı yapılarak muhasebe kayıtları ile karşılaştırılmaktadır.

3.9.1.2. Nakit Ödemeleri İşlemlerinin Test Edilmesi

İşletmenin en önemli varlıklarından nakit ödemelerinin test edilmesindeki amaç nakit ödemeleri ile ilgili olarak oluşturulmuş kontrollerin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığının belirlenmesidir. Bu amaçla iç denetçiler, nakit tahsilatında olduğu gibi genellikle iki yöntemi birlikte kullanılmaktadır. Bunlardan birincisinde, anakütle olarak tediye makbuzları seçilmektedir. İç denetçi mesleki deneyimine ve yargısına dayanarak belirli bir sayıda örnek tediye makbuzu seçmektedir. Tediye makbuzları destekleyici belgelerle incelenmekte ve tüm tediye makbuzlarının muhasebe kayıtlarına geçirilip geçirilmediği kontrol edilmektedir. Diğer yöntemde ise, anakütle olarak kasa büyük defter hesabının alacağına yapılan kayıtlar seçilmektedir. Bu kayıtlara destek olan belgeler incelenmekte ve tediye makbuzları ile uygunluğu araştırılmaktadır. Burada amaç, yapılan tüm ödemeler için tediye makbuzu düzenlenip düzenlenmediğinin belirlenmesidir.

İç denetçi nakit ödemelerinde örnekleme yaparken, işletmenin faaliyetlerinin dışında yapılmış yüksek tutarlı ödemeleri, faaliyeti ile ilgili olmasına rağmen nisbi olarak yüksek tutardaki ödemeleri, sürekli tekrarlanan ödemeleri seçmeye dikkat etmektedir. Seçilen ödeme işlemlerinin neden yapıldığını araştırılmaktadır. Ödeme bir demirbaş satın alımından kaynaklanıyor ise bu demirbaş alımı ile ilgili talep formu, sipariş formu, tesellüm belgesi, satıcı faturası miktar ve tutar olarak incelenmektedir.

Alınmış olan demirbaşların işletme içerisinde gerçekten kullanıldığının belirlenmesi için fiziki inceleme yapılmaktadır. Yapılan ödeme bir sözleşme sonucunda düzenli yapılan bir ödeme olabilmektedir. İç denetçi faturanın sözleşme şartlarına uygun olarak düzenlenmiş olduğunu kontrol etmekte, fatura üzerindeki onayları incelemekte ve muhasebe kayıtlarına doğru bir şekilde yansıtıldığı kontrol etmektedir.

3.9.1.3. Alacaklar Ve Satış İşlemlerinin Test Edilmesi

Satış testini yerine getiren iç denetçi örnekleme yoluyla satış işlemleri seçmektedir. İç denetçi belirlenmiş olan satış işlemleri ile ilgili mahsup fişleri, fatura ve irsaliyeleri temin ederek şekil şartlarına uygun olarak düzenlendiklerini, gerekli onayların mevcudiyetini, tarih, fiyat, miktar ve tutar olarak birbirleri ile uygunluklarını araştırmaktadır. İç denetçi faturada belirtilmiş olan birim fiyatları üst yönetim tarafından onaylanmış ilgili döneme ait fiyat listeleri ile karşılaştırmaktadır. Fatura üzerinde belirtilen iskonto oranlarının işletmenin iskonto politikaları ile, vade sürelerinin ise satış politikaları ile uygunluğu araştırmaktadır. İskonto oranlarında veya vade sürelerinde işletme politikalarından farklılıklar olduğu takdirde bunun nedenleri araştırılmaktadır.

İç denetçi mümkünse yapılan bir sevkıyat sırasında hazır bulunarak sevkıyat işlem ve prosedürlerini ve sevk irsaliyelerinin düzenlenmesini gözlemlemektedir. İç denetçi: depoda yaptığı gözlemler sonucunda malzemelerin uygun fiziki koşullarda depolanıp depolanmadığına kanaat getirmektedir.

Holding politikası olarak bağlı şirketlerin en az yılda bir defa yurtiçi ve yurtdışında bulunan tüm alıcı ve satıcıları ile mutabakat yapmaları gerekmektedir. Mutabakat mektupları bağlı şirketler tarafından hazırlanmakta ve gönderilmektedir. Mutabakat mektubuna verilen cevaplar da yine bağlı şirkete gönderilmektedir. İç denetçiler mutabakat mektubu düzenleme sorumluluğunda olan personelin diğer görevlerle ilgili yetkilerini öğrenerek görevlerin ayrılığı ilkesine göre yetki dağılımının gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini araştırmaktadır. İç denetçiler gelen mutabakat mektuplarının üzerinde şirket kaşesi olduğunu ve imzaların eksiksiz olup olmadığını

kontrol etmektedir. Mutabakat mektuplarının üzerinde yazılı olan bakiyeler, gelen cevaptaki bakiyeler ve bağılı şirket kayıtlarındaki bakiyeler karşılaştırılmaktadır. Mutabakat mektubunda veya şirket kayıtlarında fark olması halinde bu farkın nedenleri araştırılmaktadır. Cevap gelen mutabakat mektubunun çok az sayıda olması, önemli müşteri veya satıcılardan mutabakat mektuplarının gelmemiş olması veya mutabakat mektubu gönderilme işleminin genel ilkelere uygun yapılmadığına kanaat getirilmesi durumunda ise iç denetçiler bağılı şirketten tekrar mutabakat mektubu gönderilmesini talep edebilmekte veya durumun ciddiyetine göre kendi belirledikleri müşteri veya satıcılara doğrudan göndermektedirler.

Alacakların ne zamandan beri tahsil edilmediğinin saptanması ve alacakların tahsil edilebilme yeteneğinin belirlenmesi için iç denetçi tarafından alacakların yaşlandırılması cetveli hazırlanmaktadır. Bir alacağın tahsili ne kadar gecikmiş ise o alacağın tahsil kabiliyetinin o kadar zayıf olduğu kabul edilmektedir. Alacak yaşlandırması yapılırken, alıcılar hesabı yardımcı hesaplarının dökümü alınmaktadır. Yardımcı hesapların bilanço tarihindeki bakiyelerinin ne kadar bir süredir açık bulunduğu hesaplanmaktadır. Alacakların bilançoda tahsil edilebilir değeri ile gösterilip gösterilmediğini tespit etmek için, tahsili geciken alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılmadığı incelenmektedir.

3.9.1.4. Stoklar Ve Satın Alma İşlemlerinin Test Edilmesi

Üretim firmalarında daha yoğun gerçekleştiği için satın alma testleri bu firmalarda daha ağırlıklı uygulanmaktadır.

Bu aşamada iç denetçi yetkili kişilerle görüşme yapmakta, satın alma ile ilgili prosedür oluşturulmuş ise temin etmekte, satın alma sisteminin işleyişini gözlemlemekte ve gerekli gördüğü takdirde örnek bir satın alma işlemi seçerek kayıt sistemini yeniden incelemektedir. İç denetçi, satın alma talebinin yapılması, siparişin verilmesi, teslim alma ve kayıt etme sorumluluklarının farklı kişilerde olup olmadığını

incelemektedir. Bu ön araştırma sonucunda iç denetçi yapacağı testin kapsamını belirlemektedir.

İç denetçi, örnek olarak belirli bir sayıda satın alma işlemi seçmektedir. Bu satın alma işlemleri ile ilgili olarak satın alma sipariş formu, satıcı irsaliyesi, ambar giriş kontrol formu, satıcı faturası, satın alma sözleşmesi ve muhasebe fişlerinin mevcudiyeti, belgelerin tarih, tutar ve miktar olarak birbirleri ile uyumu ve belgelerdeki yetkili onaylar incelenmektedir. Ayrıca seçilmiş olan her satın alma işlemi için yazılı fiyat teklifleri ve satın alma bölümü tarafından hazırlanmış olan mukayese tablosu incelenerek, yapılan satın alma işleminin en uygun fiyat ve kalitede gerçekleştirildiği araştırılmaktadır.

Satın alınan malzemelerin kalite veya teslim eksikliği gibi nedenlerle iade edilmeleri ile ilgili prosedür oluşturulmuş ise iç denetçiler teslim alınan malzemelerin prosedürlerde belirtilen şartları gerçekleştirip gerçekleştirmediğini de incelemektedir. Satın alma işleminin denetiminde iç denetçi ayrıca tutar veya miktar olarak en yoğun satın alımı yapılan hammadde veya malzemeyi belirleyerek bir örnekleme de yapabilmektedir. Bu durumda malzemenin ilgili dönemdeki tüm alımlarına ilişkin olarak satıcılar, miktarlar, birim fiyat ve ödeme koşulları incelenmektedir.

İç denetim bölümü sene sonlarında bağlı şirketler tarafından oluşturulan stok sayım prosedürlerini temin etmektedir. İç denetçiler, sene sonlarında bağlı şirketler tarafından yapılan stok sayımlarına iştirak ederek sayımların prosedürlere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini gözlemlemektedir. Stok sayımını gözlemleyen iç denetçi örnek stok kalemleri seçerek bağlı şirket yetkilileri ile birlikte fiziki sayım yapmaktadır. Fiziki sayım sonuçları bağlı şirket yetkilileri ve iç denetçiler tarafından imzalanmış olan bir tutanağa kaydedilmektedir. İç denetçi, sene sonu stok sayımları tamamlandıktan sonra kendi sayım sonuçları ile bağlı şirket yetkililerinin yapmış olduğu sayım sonuçlarını ve muhasebe kayıtlarını karşılaştırmaktadır.

Özellikle üretim şirketlerinde stokların incelenmesi iç denetçiler için önemlilik arz etmektedir. Stokları inceleyen iç denetçi, hammadde ve malzeme ambarını gezerek gözlemler yapmaktadır. Mümkün ise hammaddelerin teslim alınmasını sırasında hazır bulunarak teslim alma prosedür ve işlemlerini gözlemlemektedir. Bu aşamada teslim alınan malların kalite kontrolünün nasıl yapıldığı, sayım veya ölçme işlemlerinin nasıl gerçekleştiği konusunda bilgi sahibi olmaktadır. İç denetçi teslim alınan hammaddelerin

güvenilir bir ortamda depolanıp depolanmadığını gözlemlemektedir. Depoların korunma yöntemleri, depolara giriş çıkış yetkisine kimlerin sahip olduğu hakkında yetkili kişilere sorular sorarak bilgi toplamaktadır. İç denetçi stokların ambara giriş çıkışı sırasında kullanılmakta olan ilk madde malzeme giriş formu, istek formu, iade fişi gibi belgeler, belgelerin içerikleri, belgeler üzerinde bulunması gereken onaylar ve belgelerin dosyalanma yöntemleri hakkında bilgiler toplamaktadır.

3.9.1.5. Personel Testi

İç denetçi, belirlenmiş olan personele ait personel dosyalarını temin etmekte ve nüfus cüzdanı, sabıka kaydı, diploma gibi asgari bulunması gereken evrakların mevcudiyetini incelemektedir. Belirlenmiş olan personelin maaş bordrolarının aritmetik doğruluğu iç denetim bölümü tarafından hazırlanmış olan bir bilgisayar programı ile yeniden hesaplanarak doğrulanmaktadır. Personele yapılan maaş ödemelerinin gerçekleştiğinin saptanması amacı ile banka maaş ödeme talimatları temin edilerek, belirlenmiş olan personele ait ödeme talimatları kontrol edilmektedir. Ayrıca ilgili aya ait icmal bordrolarının net ödenebilir tutarları ile banka ödeme talimatlarının toplam tutarı karşılaştırılmaktadır.

Belirlenmiş olan personelin bordrolarında belirtilen normal çalışma saatleri, fazla mesai saatleri ve tatil günlerinin mutabakatı için ilgili personelin puantaj kartları temin edilmekte ve bordroda yer alan süreler ile karşılaştırılmaktadır. İç denetçi ayrıca bordroda belirtilen normal mesai saatleri ve fazla mesai saatlerinin iş kanunlarında belirtilen yasal süreleri aşmış olup olmadığını da incelemektedir. İç denetçi, personelin mesai saatleri dışında yapmış olduğu çalışmaların belirlenmesi, fazla mesai saatlerinin onaylanması ile ilgili belge ve işlem akışım araştırarak gerekli belgelerin uygunluğunu incelemektedir. İç denetçi belirlenmiş olan personelin şirkette fiilen çalıştığını tespit etmektedir.

Personel testi kapsamında işten ayrılan personel listesinden örnekleme olarak belirli miktarda personel seçilmektedir. Belirlenen bu personelden işten ayrılırken

imzalı ibraname alınıp alınmadığı kontrol edilmektedir. Ayrıca iş akdine son verilen personellerin kıdem tazminatı ve ihbar tazminatı tutarları yeniden hesaplanmaktadır. Personelin işten ayrıldıkları tarihi takip eden aya ait maaş ödeme talimatları kontrol edilerek, maaş ödeme talimatlarında mevcut olmadıkları kontrol edilmektedir.

3.9.2. Kanıtlar

İç denetçiler iç denetim faaliyeti sırasında elde ettikleri kanıtlar doğrultusunda denetim sonucuna ulaşmaktadır. Elde edilen kanıtlar çalışma kâğıtlarında belgelendirilmektedir..

3.9.3. Çalışma Kağıtları

İç denetçiler yapmış oldukları denetim faaliyetleri ile ulaştıkları sonuçları çalışma kâğıtlarına kaydetmektedirler Çalışma kâğıtlarında, denetlenen bağlı şirket veya bölümün adı, denetim faaliyetinin dönemi ve konusu, denetim tarihi, çalışma kâğıdım hazırlayan kişinin adı ve parafı, çalışma kâğıdında belirtilen bir tutar olduğu takdirde bunun döviz cinsi, çalışma kâğıdının referans numarası ve rapor referans numarasının yazılacağı özel bir bölüm bulunmaktadır.

Çalışma kâğıtlarının düzenli olarak dosyalanması, gözden geçirilmesinin kolaylaştırılması ve rapor yazılması sırasında iç denetçiye yardımcı olması amacıyla referanslama sistemi kullanılmaktadır. İç denetçiler çalışma kâğıtlarının hazırlanması sırasında çeşitli semboller kullanabilmektedirler. Bu sembollerin açıklaması çalışma kâğıtlarının en altına yazılmaktadır.

Çalışma kâğıtları sürekli dosyalar ve cari dosyalar olmak üzere iki farklı dosyada saklanmaktadır. Çalışma kâğıtlarının bulunduğu dosyalar iç denetim bölümü çalışma alanında bulunan kilitli dolaplarda saklanmaktadır..

3.9.4. Kapanış Toplantısı

Kapanış toplantısı yapılmasının amacı, iç denetim faaliyeti sırasında tespit edilmiş aksaklıkların konuşularak, herhangi bir yanlış anlaşılmanın engellenmesi, aksaklıkların iyileştirmesi ve düzeltilmesi için gerekli önlem ve yöntemlerin konuşularak tartışılmasıdır. Denetim yapılan alan ile ilgili olarak yapılacak olan iyileştirme önlem ve yöntemlerinin uygulanma zamanları kapanış toplantısı sırasında konuşulmaktadır.

İç denetim faaliyeti sonucunda tespit edilen aksaklıkların önemli olması, zaman kaybetmeden düzeltilmesi gereken bir durum olması veya önemli bir risk unsuru oluşturmasına göre iç denetçiler bu aksaklıkları ve iyileştirme yöntemlerini denetim faaliyeti sırasında gerekli yönetim kademesi ile görüşebilmektedirler.

Kapanış toplantısı esnasında taslak raporun hazır olması durumunda, görüşme taslak rapor üzerinden konuşularak yapılabilmektedir. Bu durumda ilgili yönetim kademesinin görüşme sırasında vermiş olduğu bilgi ve cevaplar, taslak rapora verilen cevaplar olarak değerlendirilmekte ve nihai rapora eklenmektedir.

Kapanış toplantısında yapılan görüşme bilgileri iç denetçi tarafından çalışma kâğıtlarına kaydedilmekte ve cari dosyada muhafaza edilmektedir.

3.10. İç Denetim Raporunun Hazırlanması

3.10.1. İç Denetim Raporu Çeşitleri

İç denetim yöneticisi, gerçekleşmiş tespit edilen önemli risk ve olası riskleri üst yönetimin bilgisine sunmak amacı ile üç ayda bir yönetim kuruluna sözlü rapor vermektedir.

Büyük risk taşıyan, zaman kaybetmeden düzeltici bir önlem alınması gereken durumlarda veya uzun bir süredir devam eden bir iç denetim faaliyetinin durumu

hakkında yönetim kurulunu bilgilendirmek amacı ile yazılı veya sözlü olarak ara raporlamalar yapılabilmektedir. Ara raporlarda belirtilen konular, nihai raporda tekrar ele alınmaktadır.

İç denetim bölümü tarafından gerçekleştirilen iç denetim faaliyetleri sonucunda, elde edilen sonuçları ve iç denetçi önerilerini içeren yazılı bir iç denetim raporu yönetim kuruluna sunulmaktadır.

3.10.2. İç Denetim Raporunun İçeriği

Denetçilerle belirlenen standart bir format kullanılmaktadır.

Raporun en başında holding adı, raporun başlığı, rapor referans numarası, denetim tarihi, denetlenen bağlı şirket, bölüm veya fonksiyonun adı, denetim konusu olan dönem, iç denetim konuları, ekler ve denetim faaliyetini yerine getiren iç denetçilerin isimleri belirtilmektedir.

Raporun ilk bölümünde iç denetim faaliyetinin içeriğinin okuyucular tarafından anlaşılmasını sağlayacak bilgiler verilmektedir. Bu bölümde, denetlenmiş olan bağlı şirket, bölüm veya fonksiyon hakkında genel bilgiler verilmekte, iç denetim faaliyetinin hangi tarihler arasında gerçekleştiği belirtilmekte, denetime konu olan faaliyet dönemi ve denetime konu olan faaliyet alanları belirtilmektedir.

Raporun ikinci bölümü önceki iç denetimin sonuçları yer almaktadır. Bu bölümde amaç, önceki iç denetim sonuçlarının takip edilerek gerekli iyileştirici önlemlerin alınıp alınmadığının belirlenmesi ve raporlanmasıdır. Önceki iç denetim sonuçları bu bölümde maddeler halinde sıralanmaktadır. Denetlenmiş olan bağlı şirket veya bölüm yöneticilerinin bu sonuçlara verdikleri cevaplar da sonuç ve önerilerin altına eklenmektedir. En son olarak ise ilgili sonuç ve öneriler doğrultusunda iyileştirici önlemlerin alınıp alınmadığı belirtilmektedir.

Raporun üçüncü bölümü "'Cari Dönem Denetim Sonuçları ve Önerileri"' başlığı altında gerçekleşmiş olan denetim faaliyeti sonucunda elde edilen sonuçları ve iç denetçilerin görüş ve önerilerini içermektedir. Bu bölüm raporun en başında belirtilen denetim konularına göre alt başlıklara ayrılmaktadır. Daha sonra her konu için tespit edilmiş olan sonuçlar ve öneriler maddeler halinde belirtilmektedir. Sonuçlar, faaliyetlerin belirlenen hedef ve amaçlara, prosedürlere, yasal düzenlemelere ve etkin kontrol yöntemlerine uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini belirtmektedir. Öneriler ise, faaliyetlerin iyileştirilmesi, performansın artırılması, kontrol sistemlerinin etkinleştirilmesine yönelik öneri ve tavsiyeleri içermektedir. Mevcut ise her maddede denetlenmiş olan şirket, bölüm veya fonksiyon yöneticisi tarafından verilmiş olan cevap da yer almaktadır.

Rapora ek olarak iç denetim faaliyeti sırasında iç denetçiler tarafından hazırlanmış olan çalışma tabloları eklenmektedir.

Üst yönetim için bir özet oluşturularak, raporun en üstüne eklenmektedir. Yönetim özetinde belirtilen konuların yanına referans numarası verilerek konunun ayrıntılarının rapor içerisinde kolaylıkla bulunması sağlanmaktadır.

3.10.3. İç Denetim Raporunda "Standartlara Uygundur" İfadesinin Kullanılması

İç denetim bölümü dış değerlendirme yaptırmadığı için iç denetim faaliyetlerinin iç denetim mesleki uygulama standartlarına uygun olarak yerine getirildiğini belirtmek amacı ile iç denetim raporlarında "standartlara uygundur" ibaresini kullanmamaktadır.

3.10.3. İç Denetim Sonuçlarının Raporlanacağı Muhataflar

Yönetim kurulu başkan ve başkan vekiline iç denetim faaliyeti sonucunda hazırlanan iç denetim raporları, gönderilmektedir. İç denetim raporları, iç denetim faaliyeti sonuçları ile ilgili bilgi edinmeleri amacı ile yapılan iç denetim çalışması bağlı

Şirket ise bağlı Şirket genel m¼d¼r¼ne, b¼l¼m ise ilgili b¼l¼mden sorumlu y¼neticiye de g¼nderilmektedir,

3.11. İzleme

Kapanış toplantısında İ denetçiler ve ilgili bağlı Şirket veya b¼l¼m y¼neticileri, iç denetim faaliyeti sonucunda elde edilen sonuçların d¼zeltici ¼nlemleri hakkında konuşmaktadırlar. D¼zeltici ¼nlemlerin zaman kaybedilmeden yerinde getirilmesi gerektiği durumlarda ve riskin y¼ksek olduğu alanlarda i denetim b¼l¼m¼ ilgili bağlı Şirketten veya b¼l¼mden destekleyici belgeleri talep etmekte, d¼zeltici faaliyetlerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini incelemektedir. Riskin nispeten d¼ř¼k olduğu durumlarda ise bir sonraki i denetim faaliyeti sırasında ¼nceki iç denetim sonucunda elde edilen sonuçların d¼zeltilip d¼zeltilmedięini incelenmekte ve i denetim raporunda "¼nceki Denetim Sonuçları" başlığı altında rapor olarak d¼zenlenmektedir..

SONUÇ VE ÖNERİLER

İç denetim; işletmenin faaliyetlerine verimlilik katmak ve faaliyetleri geliştirmek amacı ile tasarlanmış, bağımsız BİR danışmanlık faaliyetidir. İç denetçiler işletme içerisinde oluşturulmuş iç kontrol sistemlerinin etkinliğini incelerken taraftan da iç kontrol sistemlerini geliştirmeye yönelik olarak işletme yönetimine öneri ve tavsiyelerde bulunurlar.

İşletmede etkin iç kontrol sisteminin bulunması işletme içerisinde güvenilir bilgi akışım sağlayarak üst yönetimin doğru kararlar vermesini sağlar. İç denetçiler, işletmenin hedeflerine ulaşmasının engelleyebilecek mevcut ve olası riskleri tespit ederler. Tespit edilen bu risklerin kontrol edilebilmesi veya azaltılması için üst yönetime öneri ve tavsiyelerde bulunurlar. Risklerin tespit edilerek gerekli düzenlemelerin yapılması, işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve işletmenin rekabet gücünü artırır.

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

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

Tezin uygulama bölümünde "ABC Holding" bünyesinde yer alan bir iç denetim bölümünün yapısı, organizasyon yapısı içerisindeki yeri, gerçekleştirmekte olduğu iç denetim faaliyetleri incelenmiştir. İşletme organizasyon yapısı içerisinde iç denetim komitesinin oluşturulması iç denetçilerin bağımsızlığını daha çok arttıracaktır. İç denetim bölümünün amaç, yetki ve sorumluluklarını belirten ve üst yönetim tarafından onaylanmış yazılı bir iç denetim tüzüğü bulunmaktadır. İç denetim bölümü işletme organizasyon yapısı içerisinde iç denetim raporlarına yeterli ilginin gösterilmesini ve denetim sonucunda verilen tavsiyelere göre uygun tedbirlerin alınmasını sağlamak konusunda yeterli yetkiye sahip bir kişiye bağlı olduğu söylenebilmektedir İç denetim yöneticisi tarafından yıllık, üç aylık ve aylık planlamalar yapılmakta, iç denetçiler ise denetim faaliyetlerine başlamadan önce yazılı denetim plan ve programlarını oluşturmaktadırlar. İç denetim yöneticisinin ve bölümde görev yapmakta olan iç denetçilerin uluslararası uzmanlık sertifikalarına sahip olmaları mesleki yeterliliklerini kanıtlayan en büyük belgedir. İç denetim bölümünde sürekli iç değerlendirmelerin yapılması yapılan iç denetim faaliyetlerinin güvenilirliğini arttırmaktadır. Bu da iç denetim bölümünün faaliyetlerim sistematik ve disiplinli bir yaklaşım ile yerine getirdiğini göstermektedir.

Bütün bu değerlendirmeler sonucunda "ABC Holding" iç denetim bölümünün iç denetim faaliyetlerini iç denetim mesleki uygulama standartlarına uygun olarak yerine getirdikleri görülmektedir.

KAYNAKÇA

AICPA:”Codificaiön of Statements on Auditing Standarts”, Number 1 To 63, 1990, s. 76.

Aldhizer, Geoarge R:”Internal Auditing”, Ten Months Later Internal Audit Directors Assess the Impact of the Sarbanes-Oxley Act, Vol.18, Iss.3, Mayıs-Haziran 2003, s. 3-5.

Altuğ, Osman: “Finansal Yönetim”, İstanbul, Marmara Üniversitesi Yayın No:46 Meslek Yüksek Okulu Yayın No: 1998/001, 1998.

Alvin, Arens: A.,James K.Loebbecke, “Auditing”, An Integrated Approach, 7. bs., Prantice-Hall Inc., 1997.

Akgül, Ataman: "İç Denetim ve Outsourcing," Muhasebe ve Finansman, Sayı: 17, Ocak 2003, s. 45-47.

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

Apastolou; Asework, Strawser, "The Effects of Senior Internai Auditor Behaviour on Staff Performance and Satisfaction", Accounting and Business Resarch, Vol. 23, No.90, 1993, pp. 110-122.

Arens; K. Loebbecke: “Auditing An Integrated Approach”, Fifth Edition Prntice Hall,Englewood Chffs, New Jersey, 1991.

Aslan, Sinan: “Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim”, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2003.

Aslan, Sinan: "Aracı Kurumlarda Etkin İç Denetim Sisteminin Oluşturulması ve İşleyişi," Yaklaşım, Yıl: 12 Sayı: 137 s.196-199.

Aslan, Sinan: "Bireysel Emeklilik İşlemleri ve Muhasebesi", Der Yayınları, İstanbul, 2004.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu: "Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkındaki Yönetmelik" Resmi Gazete, 08.02.2001, Sayı: 24312.

Barrett, MJ:"SAS9's Successor is Uggly", Internal Auditor, April 1990

Bishop William: "Internal Control – "What's That?", Internal Auditor, June 1991, pp.117-123

Brink, V: "Internal Auditing - A Historical Perspective and Future Directions", Perspectives in Auditing, Fourth Edition, D.R.Carmichael and JJ.Willingham. Mc.Grawv -Hill Book Company, 1986, pp. 452-464.

Brune, Christina: " The Internal Auditor", Guide Aims to Help Executives Manage Risk, Vol.57, Iss.5, Ekim 2000, s. 15-17.

Bozkurt Nejat, "Analitik İnceleme Prosedürleri ve İç Denetim", MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, c:2, sa:3 Eylül 2000, s.5-7

Bozkurt Nejat, Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri, <http://muhasebemerkezi.marmara.edu.tr/sayi12.htm>

Bozkurt, Nejat, Muhasebe Denetimi, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2006,

Cansızlar, Doğan, "Kurumsal Yönetim", Finans-Politik&Ekonomik Yorumlar, Yıl: 4, Sayı: 474, Eylül 2003, s. 30-52.

Carmichael D. R.; Willingham J.;A.Schaller : “Auditing Concepts and Methods, A Guide to Current Theory and Practice”, Sixth Edition, The McGraw -Hill Companies, Inc., 1996.

Chambers, Selim, Vinten: “Internal Auditing”, Second Edition, Pitman,1987.

Chapman, Christy, Anderson, Urton: “Implementing The Professional Practices Framework”, Florida, The Institute of Internal Auditors, 2003.

Cutler, F. Sally: “Designing and Writing Message Based Audit Reports”, , The Institute of Internal Auditors, Florida, 2001.

Doyrangöl, Nuran : “Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu”, Lebib Yalkm, İstanbul, 2001.

Doyrangöl, Nuran : "İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi," Mali Çözüm, Yıl: 12, Sayı:60, Temmuz-Ağustos-Eylül 2002, s. 33-42.

Elitaş, Cemal : "Kontrol Önlem ve Yordamlarının İç Denetçi Açısından Rolü ve Önemi," İç Denetim, Yaz 2004, Sayı: 8, s. 34-42.

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

Gleim, H. Irvin : “CIA Review Part I Internal Audit Role İn Governance, Risk and Control”, II.bs., Florida, Gleim Publications Inc., 2004.

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

Güleç, Âli: "İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar", İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2000.

Güredin, Ersin : “Denetim”, Beta Yayınları, İstanbul, 2000.

Hubbord;. Johnson : “Auditing”, Fourth Edition, Dame Publications Inc., 1991

Holmes and Overmyer: “Muhasebe Denetimi -AUDİTING”, Standartları ve Yöntemleri, Cilt I, Çeviren: Oğuz Göktürk, Bilimsel Yayınlar Derneği, Y. No: 5, Sekizinci Baskı, 1975.

İçten, Orkun: "Bilgi Sistemlerinin Denetimi ve Türk Bankacılık Sektörü Uygulaması", İstanbul, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, 2002.

Kardeş, S.: “Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, S.P. Kurulu Y. No: 29, Mart 1996, s. 12.

Kavut, Lerzan: "Finansal Tabloların Denetiminde Risk Faktörü ve Değerlemesi," T.C. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt: 17, Sayı: 1, Nisan 1988, s. 55-61.

Kavut, Lerzan: "İç Denetim Mesleğinin Çevresel Sorumlulukların Yerine Getirilmesindeki Rolü ve Önemi," Yönetim, Yıl: 10, Sayı: 34, Ekim 1999, s. 15-23.

Kavut, Lerzan: "Ulusal ve Uluslararası Bağımsız Denetim Firmalarında Çalışan Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesine İlişkin Tutumları," Yönetim, Yıl: 13, Sayı: 41, Ocak 2002, s. 7-21.

Kavut, Lerzan, "Bağımsız Denetim Hizmetinden Yararlanan Firmaların Aldıkları Hizmetin Kalitesine İlişkin Görüşleri," Yönetim, Yıl: 12, Sayı: 40, Ekim 2001, s. 7-18.

- Kell, W G.; Boynton William;E.Ziegler: "Modern Auditing", Fourth Edition, John Wiley & Sons, 1989.
- Kepekçi, Celal: "Bağımsız Denetim", 2. bs., Cem Web Ofset Ltd. Şti., Ankara, 1996
- Kepekçi, Celal: "İç Kontrol Sistemi", Tesmer Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları: 6, Ankara, 1994, s .65-66.
- Kepekçi, Celal, "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü", Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:251/17, Eskişehir, 1982.
- Kıracı, Murat, "Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi," Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 2 Aralık 2003, s.10-12.
- M.C. Kocakulah, Bilişim Sistemlerinde İç Kontrol ve Türk Uygulamasından Örnekler, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İstanbul, 1982
- Maviş F.: "Stratejik Denetim", Anadolu Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 2, s. 92.
- Özeke, H.Bilgen: "Kurumsal Yönetim ve Türkiye'de Hukuki Boyutu", İç Denetim Kongresi, 29 Mayıs 2003.
- Özbek, Çetin: "İç Denetimde Yeni Uygulamalar", İç Denetim Kongresi, 29 Mayıs 2003.
- Pickett, K.H. Spencer : "The Internal Auditing Handbook", 2. bs., Wiltshire, John Wiley and Sons Inc., 2003.

PriceWaterhouse Coopers: "İşletmelerde Suistimal: Riskler ve Önlemler Sımülasyon" Eğitim Notları, Swissotel İstanbul, 11-12 Aralık 2002.

Reily ;Hirsch: "Montgomery's Auditing", Eleventh Edition, John Wiley&Sons, 1990, .

Rezeae, Zabifaollah : "What the COSO Report Means for Intemal Auditors," Managerial Auditing Journal, Vol.10, Iss.6, 1995, s. 5-10.

Root, SJ.: "Internal Auditing Manuel", Second Edition, Cumulative Supplement, Warren, Gorham & Lamom,1991, s.8-11.

Sawyer, L.B: "Why Internal Auditing?"" , Internal Auditor, December 1993, s. 45.

Sawyer B., Lawrence : "Sawyer's Intemal Auditing", 5. bs., Florida, The Institute of Internal Auditors, 2003.

Selimoğlu, Seval Kardeş : "Faaliyet Denetimi," Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, s. 193-206.

Sermaye Piyasası Kurulu : "Kuramsal Yönetim İlkeleri", Şubat 2005.
(Çevrimiçi) http://www.spk.gov.tr/ofd/KuramsalYonetim/kurumsal_yonetim_ilkeleri.pdf, 01 Haziran 2006.

Sermaye Piyasası Kurulu : "Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ," Seri:V, No: 68, Resmi Gazete, 14.07.2003, Sayı: 25168.

Sermaye Piyasası Kurulu : "Emeklilik Yatırım Fonlarının Kuruluş ve Faaliyetlerine İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik," Resmi Gazete, 28.02.2002, Sayı:24681.

- Sevgener A.S.: "İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim İşlevi Bağıntısı", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl: 10, Sayı: 36, Mayıs 1984, s. 62
- Schiff J.B. and Ç.B. May: "What is İnternal Control? Who Owns it?", Management Accounting, November 1990, s. 37.
- T.C. Başbakanlık ve Hazine Müsteşarlığı: "Türkiye Sigorta ve Reüsrans Şirketlerinin İç Denetim Sistemlerine İlişkin Genelge," 2004.
- Temkin and. Winters: "Sas no. 55: The Auditors New Rcsponsibility for Internal Control", Journal of Accountancy, May 1988, s. 92
- Thomas; Ward; Henke :”Auditing Theory and Practice”, Third Edition, PWS Kent Publishing Company, Boston, 1991.
- Toraman, Cengiz: “Gelişen Bilgi Teknolojilerinin Denetime Olan Etkisi," Mali Çözüm, Yıl: 12, Sayı: 61, Ekim-Kasım-Aralık 2002,
- Treadway Roundlable: “Management Accounting”, March 1989, s. 23
- Türkiye Denetim : “Uluslararası Denetim Standartları”, Ankara, TURMOB Standartları Kurulu Yayınları No:238, 2004.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü : “Uluslararası İç Denetim Standartları Mesîeki Uygulama Çerçevesi”, İstanbul, Deloitte, 2004.
- Tüzün, Yasemin: “Risk Nedir?," İç Denetim, Yıl:4, Yaz, 2002, s.26-31.
- Uyar, Süleyman: "Denetim Komitesi ve Türkiye Uygulaması", İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, 2004.

- Uzay, Şaban : “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, , Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 132, Ankara, 1999.
- Uzun, Ali Kamil: "Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi", Active, Nisan- Mayıs 1999.
- Uzun, Tuğçe, "Toplam Kalite Yönetimi ve İç Denetimin Toplam Kalite Yönetimindeki Rolü", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2001.
- Verschoor, C.C.: "Internal Control Repofting: it's Here and Now", Internal Auditor, June 1992, s.40.
- Ward, J.C. Robertson: "Reliance on internal Auditors", Journal of Accountancy, October, 1980, s.63
- Wilson J.D and S J. Root: “Internal Auditing Manuel”, Second Edition, New York, 1989.
- Whittington, Pany and Others, “Principles of Auditing”, Tenth Edition, Irwin, 1992.
- Woolf, E.: “Auditing Today”, Fourth Edition, Prentice Hall, 1990.
- Yavuz, Salih Tanju, "İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri", Bankacılar Dergisi, Sayı:42, 2002.
- Yılcı, Münevver: “İç Denetim - Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma”, T.C. Osmangazi Üniversitesi Yayınları No:086, Eskişehir,2003.

Yılandı M. ve Sevim Ő.: "İŞletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İ Denetim Fonksiyonu", İŞletmecinin Kİ Kitabı (Management Tcxtbook), BİAR Bilgi-İnceleme Araştırma A.Ő. Dağıtım Yayınları, Y. No: 13, Ankara, 1991, s.127.

"Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu" Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı: 25326.

Report of the National Comission on Fraudulent Financial Reporting: Treadway Report, October 1987.

