

T.C.
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İÇ KONTROLÜN BAĞIMSIZ DENETİME OLAN ETKİSİ VE
BİR ANONİM ŞİRKET UYGULAMASI

İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Nuri KUŞÇU

Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. Necati KALKAN

İSTANBUL – 2016

TEZ TANITIM FORMU

- YAZAR ADI SOYADI** : Nuri KUŞÇU
- TEZİN DİLİ** : Türkçe
- TEZİN ADI** : İÇ KONTROLÜN BAĞIMSIZ DENETİME OLAN ETKİSİ VE BİR ANONİM ŞİRKET UYGULAMASI
- ENSTİTÜ** : İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- ANABİLİM DALI** : İşletme
- TEZİN TÜRÜ** : Yüksek Lisans
- TEZİN TARİHİ** : 01/11/2016
- SAYFA SAYISI** : 130
- TEZ DANIŞMANI** : Yardımcı Doç. Dr. Necati KALKAN
- DİZİN TERİMLERİ** : Bağımsız denetim, iç denetim ve iç kontrol kavramları
- TÜRKÇE ÖZET** : İşletmelerde yapılan iç denetim (kontrol) ve dış denetim olan bağımsız denetim, işletme ortaklarının ve üçüncü şahısların o işletme hakkında verecekleri kararların yönünü belirler. Denetim yapılan işletmelerin, mali verileri hakkında daha doğru ve tutarlı bir bilgi sahibi olmalarını sağlamak amacıyla ve mükelleflerin kanun ve mevzuatlardan doğan sorumluluğu gereği bağımsız denetim yaptırmak zorundadırlar. İç denetim fonksiyonu işletmenin kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirerek bağımsız denetime katkı sağlamaktadır. İç denetim işletme içi güvenilirliğinin bir kanıtı olarak yürütülmektedir.
- DAĞITIM LİSTESİ** : 1. İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,
2. YÖK Ulusal Tez Merkezine,

Nuri Kuşçu

BEYAN

Bu İşletme Yüksek Lisansımı bitirme tezimin hazırlanmasında, ahlak kurallarına uyulduğu, başkalarının tez ve projelerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğu, kullanılan verilerde herhangi tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının Gelişim Üniversitesinde ve başka herhangi bir üniversitede düzenlenen proje ve tez olarak sunulmadığını beyan ederim.

Nuri KUŞÇU

01/11/2016

JÜRİ ÜYELERİNİN KABUL VE ONAY SAYFASI

İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE,

Nuri Kuşçu'nun İÇ KONTROLÜN BAĞIMSIZ DENETİMLE OLAN İLİŞKİSİ VE BİR ANONİM ŞİRKET UYGULAMASI adlı proje çalışması, jürimiz tarafından İşletme Anabilim dalında İşletme Yüksek Lisansı programında bitirme projesi olarak kabul edilmiştir.

Bşk.

Yardımcı Doçent Dr.
Necati KALKAN

Üye

Yardımcı Doçent Dr.
Sulhi ESKİ

Üye

Yardımcı Doçent Dr.
Levent POLAT

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.

01/ 11/ 2016

Doç. Dr. Ragıp Kutay KARACA
Enstitü Müdürü

ÖZET

Denetim, denetime tabi olan ve olmayan kurum ve şirketlerin geçmişte ve gelecekteki faaliyetleri hakkında fikir sahibi olmak ve yapılan faaliyet sonuçlarını görebilmek için yaptırılan çalışma ve süreçtir.

Dünyadaki yeni değişim ve gelişmelerle birlikte yönetim anlayışı da değişmekte olup, özel ve kamu kurumları yönetimde konusunda kendilerini sürekli yenilemek zorundadırlar.

Bu yenilenme ile birlikte işletme ve kamu kurumlarında refah düzeyinin artırılması, faaliyetlerini daha etkili ve verimli hale dönüştürmek için bazı temel sistem ve politikaların yeniden gözden geçirerek, kendilerini yeniden değerlendirerek kendilerini yenilemeleri kaçınılmaz olup, yeniden yapılanma çalışmalarını her geçen gün artırmaktadırlar.

İşletme ve kurumlar faaliyetleri ile ilgili çıkartılan finansal bilgilerini genel kabul görmüş muhasebe ve denetim standartlarına uygun olarak tutulan muhasebe kayıtları ile ve bu kayıtların inceleme ve denetlenmesi sonucunda çıkarılacak denetim raporları sayesinde ileride ortaya çıkabilecek usulsüzlükleri, yolsuzlukları risk ve olumsuzlukları, önleyecek tedbirleri alarak varlıklarının kötüye kullanılmasını önleyeceklerdir.

Kurum ve şirketlerin finansal durumları hakkında yeterli, sağlıklı ve tarafsız olarak faaliyetlerinin sonuçlarını şirket yönetim kuruluna, şirket çalışanlarına, kamu ve diğer özel kuruluşlarına, üçüncü şahıslara doğru, tutarlı, güvenli bilgilerin verilmesi amacıyla yapılan inceleme ve araştırmalar denetimi, bunun sonucunda çıkartılan raporlar da denetim raporlarını oluşturur.

Denetime önem veren ve denetim yaptıran şirket ve kurumlar üst seviyede bunun fayda ve katkılarını görmektedirler.

Türkiye’de Kamu Gözetim Kurumu Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulması ile ilgili 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameler ile bağımsız denetim, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetleyip, değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kurulu ve Kamu Gözetim Kurumu tarafından belirlenen standartlara göre bazı kurum, kuruluş ve şirketler denetim yaptırmak zorundadırlar. Bu yüzden de denetim konusu önemli bir konu haline gelerek, her geçen gün denetim yaptıran kurum, kuruluş ve şirketlerin sayıları artmaktadır.



Anahtar Kelimeler: Faaliyet Raporları, Finansal Tablolar, Finansal Risk, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim.

SUMMARY

Auditing is the work and process carried out in order to have an idea about past and future activities of entities and companies that are subject to denial, and to see the results of the activities carried out.

Along with new changes and developments in the world, management understanding is also changing and private and public institutions have to constantly renew themselves in management.

With this renewal, increasing the welfare level in business and public institutions increases the work of restructuring day by day, renewing themselves by re-evaluating some basic systems and policies to transform their activities into more effective and productive ones.

By using the accounting records held in accordance with the generally accepted accounting and auditing standards and the audit reports to be issued as a result of the examination and auditing of these records, misappropriation of assets by taking measures to prevent future irregularities, corruption risks and negativities .

Audits and investigations of the results of the activities of the institutions and companies in an adequate, healthy and impartial manner for the purpose of providing consistent, reliable information to the company management board, company employees, public and other private organizations, third parties, and the reports issued as a result thereof, creates.

The companies and institutions that give importance to the audit and have supervision see the benefits and contributions of them at the upper level.

In accordance with Decree Law No. 660 on the Establishment of the Public Supervisory Authority Accounting and Auditing Standards Institution in Turkey, auditing and evaluation of independent auditing, financial statements and other financial information on the basis of compliance with financial reporting standards and applying independent auditing techniques Report.

According to the standards set by the Turkish Commercial Code numbered 6102, the Capital Markets Board and the Public Surveillance Authority, some institutions, organizations and companies are obliged to inspect. As a result, the number of auditing institutions, organizations and companies is increasing every day.



Keywords: Annual Reports, Financial Statements, Financial Risk, Internal Control and Independent Audit

İÇİNDEKİLER

| | |
|---|------------|
| ÖZET | I |
| ABSTRACT | III |
| İÇİNDEKİLER | V |
| TABLolar LİSTESİ | VII |
| ÖNSÖZ | IX |
| GİRİŞ | 1 |
| BİRİNCİ BÖLÜM | 4 |
| DENETİMİN GELİŞİMİ, KAVRAM VE ÖZELLİKLERİ | 5 |
| 1.1. DENETİMİN TANIMI | 5 |
| 1.2. DENETİMİN TARİHÇESİ | 7 |
| 1.3. DENETİM TÜRLERİ | 7 |
| 1.3.1.Amaçlarına Göre Denetim Türleri | 7 |
| 1.3.1.1.Faaliyet Denetimi | 8 |
| 1.3.1.2.Mali Tablolar Denetimi | 8 |
| 1.3.1.3.Uygunluk Denetimi | 8 |
| 1.3.2.Statü ve Unvana Göre Denetim Türleri | 9 |
| 1.3.2.1.Bağımsız Denetim | 9 |
| 1.3.2.2.Kamu Denetimi | 10 |
| 1.3.2.3.İç Denetim | 11 |
| 1.4. DENETÇİ VE DENETÇİ TÜRLERİ | 12 |
| 1.4.1. Denetçinin Tanımı | 12 |
| 1.4.2. Denetçi Türleri | 13 |
| 1.4.2.1.İç Denetçi | 13 |
| 1.4.2.2.Bağımsız (Dış) Denetçi | 14 |
| 1.4.2.3.Kamu Denetçileri | 14 |
| 1.5. DENETÇİNİN ÖZELLİKLERİ VE SORUMLULUKLAR | 15 |
| 1.5.1. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik | 18 |
| 1.5.2. Bağımsız ve Tarafsız Davranma Standardı | 18 |
| 1.5.3. Mesleki Özen ve Dikkatli Davranma | 18 |
| 1.6. DENETİM RAPORUNDA OLMASI GEREKENLER VE RAPOR SONUÇLARI | 20 |
| 1.7. BAĞIMSIZ DENETİMİN İÇ DENETİMLE İLİŞKİSİ | 20 |
| 1.8.TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE DENETİMİN DEĞERLENDİRİLMESİ | 23 |
| İKİNCİ BÖLÜM: | 28 |
| İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM | 28 |
| 2.1. İÇ KONTROL TANIM VE KAVRAMLARI | 28 |
| 2.2. İÇ KONTROLÜN TARİHÇESİ | 30 |
| 2.3. İÇ KONTROLÜN AMAÇ ve SÜREÇLERİ | 33 |
| 2.3.1. Faaliyetlerin Etkinliği ve Verimliliği | 33 |
| 2.3.2. Finansal Raporlamaların Güvenilirliği | 34 |
| 2.3.3. Yasalara Uygunluk Durumu | 35 |

| | |
|--|-----------|
| 2.4. ULUSLARARASI İÇ KONTROL UNSUR ve STANDARTLARI | 35 |
| 2.4.1. İç Kontrol ve İç Denetim Sisteminin Unsurları | 35 |
| 2.4.2. Kontrol Ortamı | 36 |
| 2.5. İÇ KONTROL SİSTEM ve PRENSİPLERİ | 42 |
| 2.5.1. Yönetimin Yetki ve Sorumluluğu | 42 |
| 2.5.2. Uygun Bir Muhasebe Kayıt Düzenin Var Olması | 42 |
| 2.5.3. Görevlerin Ayrımı | 43 |
| 2.5.4. Değişen Koşullar | 43 |
| 2.5.5. Çalışanların Performansı | 43 |
| 2.6. İÇ KONTROLÜN ÖNEM ve GEREKLİLİĞİ | 43 |
| 2.7. TÜRKİYE'DE İÇ DENETİMİN GELİŞİMİ ve GELECEĞİ | 47 |
| 2.8. İÇ KONTROLÜN BAĞIMSIZ DENETİME ETKİSİ ve ÖNEMİ | 49 |
| ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: | 51 |
| BAĞIMSIZ DENETİM | 51 |
| 3.1. BAĞIMSIZ (DIŞ) DENETİMİN TANIMI | 51 |
| 3.2. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ (DIŞ) DENETİMİN GELİŞİMİ | 52 |
| 3.3. BAĞIMSIZ (DIŞ) DENETİM TÜRLERİ | 54 |
| 3.3.1. Sürekli Bağımsız Denetim | 54 |
| 3.3.2. Sınırlı (Ara) Denetim | 55 |
| 3.3.3. Özel Denetim | 55 |
| 3.4. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ | 56 |
| 3.4.1. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması | 57 |
| 3.4.2. Denetim Planlaması | 58 |
| 3.4.3. Denetim Programının Yürütülmesi | 59 |
| 3.4.4. Bulguların Raporlanması | 59 |
| 3.5. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLMANIN ŞARTLARI | 61 |
| 3.6. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI | 62 |
| 3.6.1. Genel Standartlar | 62 |
| 3.6.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim | 62 |
| 3.6.1.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık | 62 |
| 3.6.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen | 63 |
| 3.6.2. Çalışma Alanı Standartları | 64 |
| 3.6.2.1. Denetimin Planlanması ve Gözetim | 64 |
| 3.6.2.2. İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi | 65 |
| 3.6.2.3. Yeterli Sayı ve Kalitede Kanıt Toplama | 66 |
| 3.7. BAĞIMSIZ DENETİMDE RAPORLAMA STANDARTLARI | 67 |
| 3.7.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk | 68 |
| 3.7.2. Devamlılık Özelliği | 68 |
| 3.7.3. Açıklayıcı Bilgiler | 68 |
| 3.7.4. Görüş Bildirmek | 69 |
| 3.8. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARININ UYGULANMASI ve YARARLARI | 69 |

| | |
|--|------------|
| DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: | 72 |
| KLM TEKSTİL ANONİM ŞİRKETİNDE YAPILAN İÇ KONTROL VE DENETİM | 72 |
| 4.1. KLM TEKSTİL AŞ'DE 2015 YILI İÇ KONTROL VE DENETİM SONUÇLARI | 72 |
| 4.1.1. Anonim Şirketi ile İlgili Genel Bilgiler | 72 |
| 4.1.2. KLM Tekstil Anonim Şirketinin Vizyon ve Misyonu | 73 |
| 4.1.3. Faaliyet Alanları | 73 |
| 4.1.4. Kalite Politikası | 73 |
| 4.1.5. İlkeleri | 74 |
| 4.1.6. Genel Organizasyon Yapısı | 74 |
| 4.1.7. Nakit Hareketlerinde İç Kontrol Yapısı | 75 |
| 4.1.8. Tahsilât Yönetimindeki Uygulamalar | 75 |
| 4.1.9. Tahsilâtlarla İlgili İç Kontrol Sorunları | 75 |
| 4.1.10. Nakit Tahsilâtlarda İç Kontrol Önerileri | 76 |
| 4.1.11. Ödeme İşlemlerine İlişkin İç Kontrol Uygulamalar | 76 |
| 4.1.12. Ödeme İşlemlerine İlişkin İç Kontrol Sorunları ve İç Kontrol Önerileri | 76 |
| 4.1.13. Satın Almalara İlişkin İç Kontrol | 77 |
| 4.1.14. Satın Alma İşlemlerine İlişkin İç Kontrol Sorunları | 77 |
| 4.1.15. Satın Alma İşlemlerine İlişkin İç Kontrol Önerileri | 77 |
| 4.1.16. Satış ve Alacaklara İlişkin İç Kontrol | 78 |
| 4.1.17. Satış ve Alacak İşlemleriyle İlgili İç Kontrol Sorunları | 78 |
| 4.1.18. Duran Varlıklarla İlgili İç Kontrol ve Öneriler | 78 |
| 4.2. KLM TEKSTİL ANONİM ŞİRKETİ'DE İÇ KONTROL YÖNETMELİĞİ | 80 |
| 4.3. KLM ANONİM ŞİRKETİ 2015 YILI İÇ KONTROL VE DENETİM PLANI | 91 |
| 4.3.1. İç Kontrol ve Denetimle İlgili Stratejik Amaçlar | 91 |
| 4.3.2. Risk Değerlendirme Çalışmaları | 91 |
| 4.3.3. Denetim Alanlarının Belirlenmesi | 92 |
| 4.4. KLM TEKSTİL ANONİM ŞİRKETİ'NDE DÜZENLENEN 2015 İÇ DENETİM RAPORU | 92 |
| 4.5. KLM TEKSTİL A.Ş.'NİN 31/12/2015 TARİHLİ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU | 98 |
| SONUÇ | 122 |
| KAYNAKÇA | 126 |

TABLULAR LİSTESİ

| | SAYFA |
|--|-------|
| Tablo-1 KLM Tekstil Anonim Şirketi 2014-2015 Yılları Karşılaştırmalı Bilanço ve Yatay Analiz Tablosu | 93 |
| Tablo-2 KLM Tekstil Anonim Şirketi 2014-2015 Yılları Karşılaştırmalı Gelir Tablosu ve Yatay Analiz Tablosu | 96 |
| Tablo-3 KLM Tekstil Anonim Şirketi 2015 Yılı Bağımsız Denetim Raporu | 98 |



ÖNSÖZ

Şirket ve kurumlarda kurumsal kimlik kazanılmasında ve yönetim sürecinin sırasında kurumların amaçlarının gerçekleştirerek hedeflerine ulaşmasında şirket faaliyet ve hizmetlerinin doğru, hatasız ve kusursuz yürütülmesinde önemli olan denetim çeşitlerinden iç kontrolün bağımsız denetimdeki faydaları, iç kontrolün bağımsız denetimle olan ilişkisi ve etkisinin araştırılmasını konu alan tezimin hazırlanmasında,

Akademik kariyer planlarım arasında İşletme Yüksek Lisansı yapmam konusunda karar vermemde ve tez hazırlamam sırasında bana destek olup, yardımlarını esirgemeyen başta Mali Müşavir ve Bağımsız Denetçi olan meslektaşım danışman hocam Yardımcı Doçent Dr. Necati KALKAN'a, Sulhi ESKİ hocama, Levent POLAT hocama ve Gelişim üniversitesi öğretim görevlilerine,

Tez hazırlık çalışmalarımda fikirleriyle bana yardımcı olan, beni motive eden tüm dost ve çalışma arkadaşlarıma, her zaman olduğu gibi bana sabır gösteren ve büyük desteklerini gördüğüm sevgili eşim ve çocuklarıma sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Saygılarımla,

GİRİŞ

İşletmeler küresel ekonomi ve rekabetçi bir ortamda çalıştıkları için devamlılığını sağlamak için büyüme ve gelişmeyle birlikte hedeflerini gerçekleştirmede bunun sonuçlarını görebilmeleri ve takip edebilmeleri için işletmeler ve kamu kuruluşları kendi yapılarında kurumsallaşmayla birlikte kurumsal yönetim kalitesini sağlamak amacıyla iç denetim ve bağımsız denetim yaptırdıkları son zamanlarda fazlaca görülmektedir.

İşletme ve Kurumların kurumsallaşma çalışmalarında ve yapmış oldukları faaliyetlerini kolaylaştırmak, kontrol eder hale getirmek için tüm faaliyet sonuçlarının kontrol ve takip edilerek elde edilen bu sonuçların bir rapor haline dönüştürülmesi önemli olup, bunun yaptırılması istemektedirler.

İç denetim son yıllarda gerek ülkemizde gerekse dünya çapında çok önemli bir noktaya geldi ve gelmeye devam ediyor. Bunun da aslında farklı nedenleri var. Dünya genelinde yaşanan şirket skandalları gerçekten şirketlerin denetim mekanizmalarının etkinliğinin sorgulanmasına neden olmuştur. Yaşanan bu olayların da ardından gerek ülkemizde gerekse uluslararası arenada yapılan yasal düzenlemeler de iç denetimi, kurumsal yönetim, risk yönetimi gibi farklı kavramların önemine bir kez daha dikkat çekmiştir aslında. Dolayısıyla yaşanan bu olaylar ve yaşanan ekonomik krizlerden alınan dersler neticesinde denetim önemli bir noktaya doğru ilerlemektedir.

Özellikle yirminci yüzyılın son on yılından itibaren artan ekonomik faaliyet hacminin teknoloji ile birlikte insan hayatının en ön saflarında yer tutmaya başlaması, ekonomiye dair bilgilerin doğruluğunun sorgulanmasına olan talebi de arttırmıştır. Bu talebin önemli bir gerekçesi de ekonomik aktörler arasında var olan rekabetin artık sahip olunan bilgi birikimine bağlı bir sürece dönüşmesi olmuştur. Buna kanıt olarak son on yıl içinde yayınlanan iktisadi yayınların içeriğinde gözlenen asimetrik bilgi ve bilgi denetimi konularına dair gözlenen artışın Nobel ekonomi ödüllülerinin zamanlarda bu tür çalışmalara verilmesi gösterilebilir.

Ekonomik aktörlerin makro ve mikro düzeyde sahip oldukları bilgileri arttırmak istemeleri, beraberinde sahip oldukları bilgileri sunmalarını da

günümüz ekonomisi çerçevesinde zorunlu kılmaktadır. Ancak sunulan ve sahip olunan bilgilerin doğruluğuna duyulan güven giderek kuşkuya dönüşmektedir, çünkü karmaşıklaşan ekonomik ilişkiler ve bu ilişkilerin artan hızı bilginin güvenilirliğini zedelemektedir. Bu da sahip olunan ve sunulan bilgilerin denetim sürecinden geçirilmesini ve bilgi üretim ve edinme sürecinin sürekli bir kontrol işlemine tabi tutulmasını gerektirmektedir.

Denetim; bir idarenin kendisine yüklenen görevlerini zamanında, usulüne ve mevzuata uygun olarak, etkili ve verimli bir şekilde yapılıp, yapıldığının izlenmesi, gözlenmesi ve kontrol edilmesidir. Türkiye’de iç denetim kavramı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda yerini almıştır.

Özel sektör yeniden yapılanma ve kurumsal yapının kurulmasında etkili olan denetim mekanizmasına önem vererek şirket ve kurumlarında iç denetim ve dış denetimi yaptırmalıdır. Hatta kurumsallaşmak adına dışarıdan yönetim danışmanlık hizmeti sunan kuruluşlardan destek alarak bunu yaptırmalıdır.

Kamu ise mali yönetimini ve kontrol sistemini uluslararası uygulamalara ve Avrupa Birliği müktesebatına uyumlu hale getirmek için yeniden yapılandırmalarda 24 Aralık 2003 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmış olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde hareketle kendilerini yenilemeye gitmektedir.

5018 sayılı Kanunun 55. Maddesine istinaden, Maliye Bakanlığı tarafından 26/12/2007 tarihli ve 26738 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” çerçevesinde, Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumunun sağlanmasını, kontrol sisteminin oluşturulması için gerekli çalışmaların yapılması yetkisini 26/12/2011 tarihli Başbakanlık Makamı Oluru ile Maliye Bakanlığına vermiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte kontrol ve denetime önem vererek kamu kurum ve kuruluşlarında, özel sektörlerde bağımsız denetim ve iç kontrol sistemlerinin kurulmasını zorunluluk haline getirmiş olup, firmalar, şirketler ve kurumlar denetimin önemini anlamaya başlayarak denetim yaptırmanın önemli ölçüde faydalarını görmüşlerdir.

Denetim, İşletme ve kurumlarda kontrol ortamı bileşeni, etik değerler ve dürüstlük, misyon, organizasyon yapısı, yetki, görevlerin paylaşımı, personelin yeterliliği ve performans değerlendirilmesi gibi standartların oluşmasında önemli yer tutmaktadır.

Kurumsallaşmak ve şirket faaliyetlerini daha etkin tarafsız olarak dışarıdan bu hizmetler veren bağımsız denetim hizmeti ve yönetim danışmanlık hizmeti sunan kuruluşlardan destek alarak bunu yaptırılmaktadırlar.

Bağımsız denetçiler tarafından yürütülecek denetim süreci içerisinde iç kontrol ve denetim birimi tarafından çıkarılan raporlar bağımsız denetçiler tarafından işletme faaliyetleri uygunluğunun ve faaliyetlerinin raporlanmasında etkili olacak ve yapılacak bağımsız denetimi ve denetim yapacak bağımsız denetçilerinde işlerini rahatlatmaktadır.

İşletmelerde Bağımsız Denetim, İç Kontrol, işletme ve kurumlarda tüm faaliyetlerin etkinliğinin, verimliliğinin takip, tespit, kontrol ve finansal raporlama, faaliyet sonuçlarının kanunlara, yönetmelik ve diğer şirket içi tamimlere göre yapılıp, yapılmadığını ve uygunluğunun sağlanması amacıyla yapılan çalışmalarıdır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİMİN GELİŞİMİ, KAVRAM VE ÖZELLİKLERİ

1.1. DENETİMİN TANIMI

Denetim; bir işletmenin belli bir faaliyet dönemi içerisinde yapılan ve o faaliyet dönemine ait bilgilerin derlenip, toplanarak neticelerinin değerlendirildiği, bu toplanan neticelerin raporlanması ve bu ortaya çıkan raporların kontrol edilmesidir.

Denetim, işletmelerde işletme sahiplerinin işletmelerinin geleceğine daha güven içerisinde bakmaları ve gelecek kaygılarının asgariye düşürmek için yaptırmaktan vazgeçemedikleri ve mali işlerde ortaya atılan iddiaların önceden tespit edilmiş ölçütlere uygun olup, olmadıklarının araştırılması neticesinde çıkan sonuçlarını ilgili kurum, kuruluş ve kişilere tarafsız olarak kanıtları ile anlatılıp, sunulmasıdır.

Denetim, Kurum ve şirketlerde muhasebe ve finans işlemlerinin ve uygulamalarının doğru yapılıp, yapılmadığının kontrol edilerek bununla ilgili gerekli sonuçların çıkarılması için yapılan sistematik bir çalışmalar sonucudur.

Kontrol ve denetim işletme ve kurumlarda yapılan mali ve finansal işlemlerin ne derece uygun olduğunu ve ne derece uyulduğunu, bunlarla ilgili araştırma ve denetim sonuçlarının kanıtları ile neticeleri tarafsızca değerlendirme ve kontrol etme sürecidir.

Denetim, işletmenin belli bir faaliyet dönemine ait bilgilerini neticelendirerek ve değerlendirerek Denetim, işletmelerin geleceğe daha güvenle bakmaları için yapılması faydalı olan bir ihtiyaçtır.

İç denetim bir organizasyonun operasyonlarının etkinliğini artırmak, iyileştirmek, onlara değer katmak üzere tasarlanmış, nesnel ve bağımsız bir güvence ve danışmanlık sağlama faaliyetidir. Bu faaliyet, yönetim, kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin etkinliğinin ölçülmesini ve iyileştirilmesini sağlayacak sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirmek suretiyle, bir örgütün hedeflerini gerçekleştirmesine ışık tutar ve etkili olur.

İç Denetim yönetim için iyi bir kontrol aracı olup, işletmelerde mali işler ve mali faaliyetler dışındaki faaliyetleri de gözlemleyerek değerlendirir

ve işletme içerisinde etkin bir kontrolü sağlayarak değerlendirme sonuçları çıkararak değerlendirmeleri rapor haline dönüştürerek yönetime sunar. Yönetimin işletme için gelecekle ilgili kararlarını olumlu veya olumsuz olarak etkiler.

1.2. DENETİMİN TARİHÇESİ

Tarihsel araştırmalar denetimin kökenlerinin, M.Ö. 3000 yıllarında Ninova kentine kadar uzandığı göstermektedir.

Mezopotamya'daki denetim uygulamalarında devlet organize bir denetim sistemi kurularak, kamu birimlerindeki görevliler yurttaşa hesap vermekle yükümlü kılınmışlardır. Mısır ve Roma uygarlıklarında da kamuya ait hesapların kontrol edildiğine dair kanıtların olduğu görülerek bu dönemlerde mali denetimlerin ve hesap kontrollerinin bazı çapraz kontroller şeklinde yapılarak geliştirildiği görülmüştür.

Sorumluluğu kavramının gelişimi XVII. Yüzyıl İngiltere'sine dayanarak devlet kurumlarında hesap verebilirlik 1690 senesinde İngiltere'de önce Kamu ve devlete ait hesapların kontrolü için bir kamu hesapları Komitesi kurulmuştur. Ayrıca bu tarihlerde İngiliz Sayıştay'ı kurularak denetim için gerekli adımlar atılmıştır. Kamu maliyesindeki parlamentonun üstünlüğü bu dönemde yaşanmaya başlatılarak yasamanın yürütmeyi kontrolü esası o yıllarda kabul edilmeye başlamıştır.

Denetçi (Auditor) kelimesi ilk kez 1289 yılında dile getirilmiştir. Muhasebe denetçilerinin öncelikle örgütlenmiş olduğu yer ise 1581 yılında Venedik'tir. Ancak Mezopotamya uygarlıklarının finansal faaliyetlerinin yanında bir de doğrulama sistemini kullandığına dair bazı belirtiler bulunmuştur. 1900 yılında İngiltere'de muhasebe denetçiliği önem kazanmaya başlamıştır. Yine bu yıllarda İngiltere'de şirketlerin denetimini düzenlemek ve sıklaştırmak amaçlı bir yasa çıkarılmış ve çıkarılan bu yasa ile mali tablolara güvenilirlik kazandırılması zorunlu hale getirilmiştir. Günümüzde de varlığını hala devam ettiren ve denetim faaliyetlerinde öncü bir konumda bulunan Deloitte firmasını William Deloitte, 1845 yılında Londra'da kurmuştur.

Almanya'da 1896, Hindistan'da 1949 ve Yunanistan'da 1950 yıllarında muhasebe denetimi anlamında ilk adımlar atılmış, Türkiye'de ise

ancak 20.yüzyılın başlarında modern anlamda denetim uygulanmaya başlamıştır.¹

Devlet kesiminde, Devlete ait ekonomik kuruluşları destekleyen bir memur sınıfının oluşumu, Maliye Bakanlığı adına denetim yapan Maliyet Müfettişleri ve Kazanç ve Muamele Vergileri Hesap Mutahassıslığı'nın Hesap Uzmanları şeklinde yeniden yapılandırılması ile serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının mesleki gelişimleri sonucunda denetim amaçlı mesleki örgütlenme ihtiyacını gündeme getirmiştir.

Bu amaçla mesleğin Fransa'da kullanılan unvanlarından biri olan Expert Comptables'ın Türkçe karşılığı Muhasebe Uzmanları unvanı seçilerek 1942 yılında "Türkiye Muhasebe uzmanları Derneği" kurulmuştur. Halen faaliyette bulunan dernek muhasebe mesleğinin denetim boyutunda gelişmesi için faaliyetlerini sürdürmektedir.²

1950 yılında Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının Kabulü ile vergi denetimini sağlayacak uzman muhasebecilere ihtiyaç duyulmuştur.

Türkiye'de ise denetim alanında ilk gelişmeler 1970 yıllarda başlamıştır. Bu gelişme firmaların dış kredi kaynaklarından yararlanmak istemesiyle olmuştur. Yurtdışı kredilerinden yararlanmak isteyen firmalardan uluslararası kurum ve kuruluşların mali denetim raporlarını istemesiyle Türk şirketleri muhasebe denetim ile ilk defa tanışmıştır. Sonraki yıllarda muhasebe denetimi, Türkiye'ye gelen yabancı sermaye akımının hızlanması ve yabancı sermayeli şirketlerin merkezleri için konsolidasyon, uluslararası finansman olanakları, vergi kanunları, Türk Ticaret Kanunu (TTK), Yabancı Sermaye Başkanlığı'na başvurularda yatırım teşvikleri, iş ortaklıkları gibi konularda danışmanlık yapmak gibi nedenlerle muhasebe denetimi talep etmelerinin artması nedeniyle önem kazanarak gelişmiştir.

Türkiye'de bağımsız denetim mesleğinin başlaması ve gelişmesinde en önemli etken mali piyasalarda faaliyet gösteren banka ve diğer mali kuruluşların talepleri olmuştur. 1960 yıllarından sonra ekonomi ve mali alanda önemli yer alan bankalar ile yurt dışında fon kaynak arayışına geçen

¹ Münevver Yılcı, Muhasebe Denetimi, Detay Yayıncılık, İstanbul, 2016, s.46

² <http://www.tmud.org.tr> (Erişim Tarihi,14/04/2016)

firma ve kuruluşlar, yurtdışı muhabir ve fon kaynaklarının talebi üzerine mali tablolarının bağımsız denetimini yaptırmak zorunda kalmışlardır. Muhasebe denetimi kurumların ve işletmelerin hukuk düzenine aykırılıkta bulunmamaları ve devlete olan görev ve yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri için gerekli bir faaliyettir.³

Türkiye’de 1987 yılından sonraki dönemlerde Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasasına Dönük Denetleme, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ve Bankaların, Finansman Şirketlerinin Bağımsız Muhasebe Denetimi, Sigorta Denetleme Kurulu ve Sigorta Şirketlerinin Bağımsız Denetimi Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu ile Enerji Piyasasına dönük faaliyetlerde Bağımsız Denetim alanında gelişmeler olmuştur.

Denetimin yapılıp sonucunun devlete ya da çıkar ilişkisi içinde olduğu kişilere sunulması zorunludur. Bir şirketin pay sahiplerine ya da ortaklarına veya üçüncü kişilere firma hakkında bilgi ve belgeleri sunması zorunludur. Diğer taraftan denetimde önemli olan bu denetimi bağımsız ve tarafsız bir şekilde yapabilecek kişinin varlığıdır. Bir firmanın çalışanı ya da çıkar ilişkisinde olduğu kişilerin denetim yapması doğru ve uygun değildir.

1.3. DENETİM TÜRLERİ

1.3.1.Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre yapılacak denetim türlerini üç ana başlık altında aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.

1.3.1.1. Faaliyet Denetimi

Faaliyet Denetimi, Denetçi işletmenin kaynaklarının rasyonel bir şekilde tüketilip tüketilmediği konusunda incelemeler yapmaktır. Bu yüzden bir anlamda işletme yönetiminin performansını değerlendirmektedir. İşletmelerin organizasyon yapısı, iş tanımları, süreç yönetim belgeleri denetçinin faaliyet denetiminde kullandığı bilgi ve belgelerdir. Bu denetimler geniş çaplı ve kapsamlı denetimler olmaktadır. İşletmelerdeki tüm

³ Muhasebe Dersleri, 2014 (Erişim Tarihi, 18/11/2015)

faaliyetleri kapsar. Değerlendirmelerde geniş kapsamlı ele alınarak değerlendirmelerin yapılmasıdır.⁴

1.3.1.2. Mali Tablolar Denetimi

Mali ve Finansal tablolar denetimi işletmeler tarafından işletmenin mali ve finansal durumunu genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına ve yasal düzenlemelere uygunluğunun denetimidir.

İşletmenin finansal durumu ve faaliyet neticesini, doğru ve dürüst olarak yansıtmayı amaç edinen ve yaygın olarak gerçekleştirilen finansal tablolar denetimi “dış denetim” ya da “bağımsız denetim” olarak da isimlendirerek değerlendirebilirler.

Mali Denetim kapsamı içerisinde denetçiler, genel olarak işletmeyle ilgili ana mali tablolar olan finansman tabloları olan, nakit akış, fon akım, bilanço, kar/zarar, kar dağıtımları ile ilgili kar dağıtım ve dağıtılmamış karlar tablosuna bakarak değerlendirme ve denetimlerini tamamlarlar. Bunların dışında, satışların maliyeti tablosu, nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu olup bilanço ve gelir tablosu dip notları ve ekleri ile birlikte ana temel mali tabloları, diğerleri ise ek mali tabloları oluşturur.⁵

1.3.1.3. Uygunluk Denetimi

Bu denetim türünde denetimin asıl konusu işletme içerisinde ve kamu kurum ve kuruluşlarında kendi içerisinde faaliyetlerin yürütülmesi için belirlenen ve uyulması, yapılması istenilen kural, aksiyon ve politikaların bir bütünüdür. İşletme, kurum çalışanlarının bu belirlenen ve uyulmasını istediği kurallara örnek olarak işletmenin, şirketin kuruluş ana sözleşmesi ve daha sonra şirket veya kamu yönetimi tarafından hazırlanan tamim, genelge ve diğer duyuru yazılarında belirlenen ve uyulması istenilen şart ve kurallara orada çalışanlar tarafından ne kadar, ne derece uyulduğunun tespit ve ölçülmesidir.⁶

⁴ Coşkun, Ali, Güner, Mehmet Fatih ve Fahreddin Okudan. Denetim Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Geçiş Dönemi Eğitimi Notları, 2013, <https://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/fatih/denetim.pdf>. (Erişim Tarihi, 14/04/2016)

⁵ Aslan, Bayram. Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim, Sayıştay Dergisi, (Erişim Tarihi, 14/04/2015), s.77.

⁶ muhasebedersleri.com. (Erişim Tarihi, 17/05/2016), s.4

1.3.2. Statü ve Unvana Göre Denetim Türleri

Denetim faaliyetini yürüten denetçiler çeşitli unvanlar altında çalışabilirler. Denetçilere taşıdıkları unvanlara göre iç denetçi, bağımsız denetçi ve kamu denetçisi denir. İşletme dışından bağımsız uzmanlar tarafından yapılan denetime dış denetim veya bağımsız denetim denir. İşletmenin bünyesinde veya işletme adına çalışan denetçilerin yaptıkları denetime iç denetim, kamu tarafından görevlendirilmiş denetim elemanlarının yaptıkları denetimlere ise kamu denetimi denir. Bu kapsamda değerlendirilen denetçi statülerine göre denetim türleri aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.⁷

1.3.2.1. Bağımsız Denetim

Serbest Bağımsız çalışan ve bağımsız denetim yapmaya yetkili olan denetçi ve denetim yapan firmalar tarafından yapılan denetimlerdir. Bağımsız Denetçiler, İşletme ortaklarına ve firma yöneticilerine, gerçekleştirdikleri denetim ve inceleme sonuç ve raporlarını hazırlayarak sunduğu denetimlerdir.⁸

Bağımsız denetim işletmenin ve kamunun kendi bünyeleri dışında ve Kamu Gözetim Kurumu tarafından bu konularda yetki belgesi almış ve bu konularda yetkili kılınmış kişi ve kurumlarla sözleşme yaparak yapılan ve yaptırılan denetimlerdir.

Denetim yapacak denetçi, denetim yaptıran, işletme, kurum arasında her hangi bir akrabalık bağı veya herhangi bir iş ilişkisi olmayan ve denetimi yapılacak işletme, kurumun muhasebe işlerinde görev ve her hangi ücret almayan, hatta aralarında danışmanlık gibi hizmeti olmayan bu konuda uzman, belgeli ve yetkililerce yapılan ve yaptırılan denetim, kontrollerdir.⁹

Bağımsız denetim işletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların Muhasebede Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve standartlarına göre yapılıp, yapılmadığının tespiti hakkında görüş bildirmektir.

⁷ <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf> s.35-36 (Erişim Tarihi 13/04/2016)

⁸ www.AykutDurdagi.com.tr. (Erişim, 03/05/2016)

⁹ Durdağı, a.g.e, s.01

Bağımsız denetim, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan ya da bir denetim kurumuna bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi ya da denetçiler tarafından kurumun talebiyle ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde, kurumun finansal tablolarının denetimlerinin yapılmasıdır. Bağımsız Denetim yönetimin finansal işlemleri değerlendirmesinde ve yorumlamasındaki olumlu ve olumsuz yönleri belirleyen, denetimi yapılan kurumun finansal tabloları üzerinde onay fonksiyonu da üstlenen bir denetim türüdür.

Bağımsız denetim, işletmelerin yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, bu tablo ve bilgiler için belirlenen kriterlere uygunluğu ve doğruluğu hususunda, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır.

Bağımsız denetim, Kanun tarafından yapılması zorunlu olan şirket yönetimine, hissedarlara, çalışanlara, kredi verenlere, yatırımcılara, kamuya verilecek, sunulacak bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla da yapılması gerekmektedir.

1.3.2.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektör işletmelerinin kamu tarafından görevlendirilmiş elemanları tarafından yapılan denetimler ve incelemeleridir.¹⁰

Kamu idareleri tarafından yapılan denetimi, denetim yapılan işletmenin durumuna göre ikiye ayırmak mümkündür. Bunlar:

- Özel sektöre yönelik denetim,
- Kamu işletmelerine yönelik denetim.

Özel sektöre yönelik denetim, kamu otoritesi tarafında oluşturulan denetim kurumları veya kamu kurumu içerisinde görevlendirilen kamu denetçisi tarafından, özel sektör işletmeleri üzerinde yapılan denetim türüdür. Bu denetim türünü de kendi içerisinde vergi denetimi ve diğer denetim diye ikiye ayırabiliriz. Kamu işletmelerine yönelik denetim, bu denetim türünde denetleyende denetlenen de bir kamu işletmesidir. Kuruluş

¹⁰ <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf> (Erişim Tarihi, 12/05/2016)

kanun ve mevzuatlarına uygun faaliyette bulunup bulunmadıkları denetlenmektedir. Kamuya yönelik denetimi gerçekleştiren kuruluşlar;

- Devlet Denetleme Kurulu (KİT'leri denetler)
- Sayıştay
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
- Halka açık kamu Şirketleri için Sermaye Piyasası Kurulu
- Maliye Bakanlığı¹¹

Kamu denetimi yapan bazı kamu denetçileri aşağıda sıralanmıştır.

- Maliye Bakanlığı Denetçileri
- Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları
- SPK Denetçileri
- BDDK Denetçileri
- SGK Müfettişleri¹²

Kamu denetim kurumları çeşitli devlet kuruluşları içinde örgütlenmiş olup; kuruluşların faaliyetlerinin yasal kurallara, devletin iktisat politikasına, kamu yararına uygunluk derecesini araştırmaktadır ve denetlemektedir. Kamu kesiminde bulunan dış denetim kurumları, gaye ve işlevlerine bağlı olarak düzenlenmektedir. Bu kurumların görev alanları ve yetkileri, kuruluşlarında buldukları kamu otoritesinin statüsüne, denetimi kapsamında yer alan kamu kurumlarına, özel statülü firmalara ve özel firmalara bağlı olarak farklılaşabilmektedir.¹³

1.3.2.3. İç Denetim

İç denetim faaliyetleri yönetimin işletmenin hedeflerine ulaşmasını sağlamak için yürütmeye koyduğu stratejilerin belirlenerek, mali raporların güvenilir olması yönetimin doğru kararlar alması, kurum içi herhangi bir yolsuzluğun önlenmesi veya tespitinde yardımcı olur. İç kontrol, gerek

¹¹ Duman, Ömer. Muhasebe Denetimi ve Raporlama, TESMER Yayınları, Yayın No: 78, Ankara, 2008, s.16.

¹² <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>. (Erişim Tarihi, 12/05/2016)

¹³ <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>. (Erişim Tarihi, 12/05/2016)

kurum içi, gerekse yasal düzenlemelerin getirdiği kurallara uygunluğun sağlanmasında yardımcı olarak, güvence sağlar.

İç kontrol sisteminin bir kurumda var olmamasının olumsuz sonuçları; para ve varlık kaybı, hatalı kararlar alınması, hile ve dolandırıcılıklarla karşı karşıya kalınması, gelir kaybı ve amaçlara ulaşılamamasıdır. Bu işlevsel özellikleri nedeniyle iç kontroller; kurum varlıklarının korunması, kaynak ve gelir kayıplarının önlenmesi, doğru ve amaca ulaştıran kararlar alınması, hile ve dolandırıcılıkların önlenmesi, tespit edilmesi için kurum yönetimine yardımcı olur. İç denetim işletmenin ve kurumun gelecek planları ile ilgili alacağı kritik kararlarda etkin rol oynayarak, yönetime sağladığı süreç ve iş akışları içine yerleştirilen, kişilerden etkilenen, kurumun amaçlarına ulaşmasında kullanılan bir araçtır. Makul ölçüde güvenilirlik sağlar. Bu özellikleri ile iç kontrol kurum yönetiminin sorumluluğundadır. Prosedür ve faaliyetlerin sistemli bir şekilde değerlendirilmesi ve geliştirmeye yönelik bazı tavsiyeler şeklindedir.¹⁴

İç denetim faaliyetlerinin diğer denetim uygulamalarından farklı olarak güvence ve danışmanlık konusundaki çalışmaları birlikte gerçekleştirmektedir. İç denetimin danışmanlık hizmeti; yönetimin işletmenin hedeflerine ulaşmasını sağlamak için yürütmeye koyduğu stratejilerin, prosedürlerin ve faaliyetlerin sistemli ve düzenli bir şekilde değerlendirilmesi ve geliştirmeye dönük önerilerde bulunulması şeklindedir.¹⁵

1.4. DENETÇİ VE DENETÇİ TÜRLERİ

1.4.1. Denetçinin Tanımı

İç denetçi, genel olarak işletmenin yöneticilerine ya da sahiplerine karşı sorumlu olarak, işletmenin organizasyon yapısı içinde, işletme faaliyetlerinde önceden belirlenmiş ilke ve prensiplere uyulup uyulmadığını denetleyen kişilerdir.

¹⁴ Baran Özeren ve Mustafa Ekinci, "İngiltere Kamu Sektöründe İç Denetim Standartları", <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayin2.asp?id=104>, (Erişim Tarihi: 01.11.2013).

¹⁵ Özeren, Baran ve Ekinci, Mustafa. İngiltere Kamu Sektöründe İç Denetim Standartları, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayin2.asp?id=104>, (Erişim Tarihi: 01.11.2013)

Denetçinin şu özellikleri taşıması gerekmektedir:

- Denetçi bağımsız olmalıdır,
- Denetçi yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olmalıdır,
- Denetçi çalışmalarında mesleki özen göstermelidir,
- Denetçi yüksek kişisel ve ahlaki nitelikler taşımalıdır.

1.4.2. Denetçi Türleri

1.4.2.1. İç Denetçi

İşletmenin kendi personeli olarak, işletme bünyesi ve içerisinde denetim çalışmalarını yürütendir. İç denetçiler işletme yönetiminin istekleri ve bazı prosedür ve şirketin kendisine göre düzenledikleri özel yönetmelik, tamim ve uygulamaların işletmelerde işletme faaliyetleri sırasında uygulanıp, uygulanmadığının denetimini yaparlar.

İç denetçiler işletme içerisinde iç kontrol sisteminin etkililiğini takip ederek, belirlenmiş amaç ve hedeflere göre çalışıp çalışmadığını inceler ve bununla ilgili gerekli raporlar çıkartarak bu düzenledikleri raporlar ile işletme sahipleri ve üst yöneticilere öneri ve tavsiyelerde bulunurlar.

İç Denetçiler denetim faaliyetlerini yürütürlerken, faaliyet ve görev alanları ile ilgili herhangi bir kısıtlama, müdahale olmaması, her türlü belge, bilgi, kayıt, varlık ve alanlara her türlü erişim yetkisi bulunmalıdır. Bu imkanlar, kurum üst yönetimi tarafından onaylanmış bir iç denetim yönetmeliğinde açıkça tanımlanmış olmalıdır.

İç denetçiler, kontrollerin etkinliği ve yerindeliğini değerlendirerek iş süreçlerinde verimliliği sağlamak, risklerin neden olabileceği kayıpları azaltıcı faaliyetler sergileyerek İşletmelerde iç denetçilerin yetersiz olması durumunda bu konuda uzman ve yetkili donanımlı, daha tecrübeli, uzman kişileri istihdam ederek gerekirse dışarıdan destek olarak ta yaparlar.¹⁶

İç denetçilerin görevlerini yaparken ve denetim raporunu düzenlerken tarafsız ve objektif davranarak düzenleyecekleri raporlarını da ona göre düzenleyip, tarafsız olarak sunmalıdırlar. İç denetim biriminin çıkarttıkları raporlarını yönetim kuruluna bildirmeleri ve sunmaları, yönetim kuruluna karşı bağlı ve sorumlu olmaları yolunda çalışmalar yaparak denetim

¹⁶ Davut Pehlivanlı, Modern İç Denetim, İstanbul: Beta Yayınevi, 2010, s.18-19.

raporlarını yaygınlaştırarak yönetime raporlarını aylık, üç aylık, altı aylık ve yıllık olarak hazırlamaları işletmeler için daha faydalı ve verimli olacaktır.

1.4.2.2. Bağımsız (Dış) Denetçi

Bağımsız Denetim yapılacak şirket ve kurumun personeli olmayan tamamen dışarıdan bu konuda belgeli, yetkili kişiler veya bu kişilerden oluşan, bağımsız ve farklı bir tüzel kişilik unvanı altında yetkilendirilmiş denetim grubu, organlarının denetlemesidir.

Bu denetçiler, birey olarak tek başlarına veya birkaç denetçinin bir araya gelerek kurmuş oldukları grup şirket halinde de çalışmaları şeklinde müşterilerine bağımsız denetim verirler. Bağımsız denetçiler eğitimleri, tecrübeleri ve bağımsız denetçi yetkileri olan, bu yetki ve özelliklerini taşıyan çeşitli denetim faaliyetlerini en iyi şekilde yürüten ve bilen kişilerdir.

Bağımsız denetçiler, denetimini yapacakları firmalarla çalışan iş ilişkisi olmayan, firmalara denetim ve diğer hizmetleri veren kişilerdir. Bağımsız Denetçiler, “SMMM, Bağımsız Dış Denetçi” ve “Yeminli Mali Müşavir” olarak adlandırılır ve tanımlanırlar. Bağımsız denetçiler, işletme üst yönetimi ile işletme ilgilileri ve yetkilileri arasında bir bağımlılık olmayarak tamamen bu işi bağımsız, sorumlu sıfatıyla yürütürler ve yaparlar.

1.4.2.3. Kamu Denetçileri

Kamu kurum ve kuruluşlarında bağımlı olarak çalışıp, çalıştığı kurumda kamu yararına denetim yapan kişilere kamu denetçisi denilmektedir.

Kamu denetçileri, devletin kendi kurumları içerisinde çalışırlar. Devlet tarafından görevlendirilirler. Bu denetçiler kamu ve özel firmaların devlet tarafından uyulması istenilen yönetmeliklere uygun çalışıp, çalışılmadığını tespit ederler.

Aynı zamanda kontrol faaliyetleri aracılığıyla kurumun var olan varlıklarının korunmasını sağlar. Çünkü kurum büyüdükçe varlıklarını korumak sistemsel olarak bir sorun haline gelmektedir. İç kontrol; mali raporların güvenilirliğini sağlar. Mali raporların güvenilir olması yönetimin doğru kararlar alması, kurum içi herhangi bir yolsuzluğun önlenmesi veya tespitinde yardımcı olur. İç kontrol; gerek kurum içi, gerekse yasal

düzenlemelerin getirdiği kurallara uygunluğun sağlanmasında yardımcı olur, güvence sağlar.

Kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı çalışıp, kamu yararına denetim yapan şahıslara, kamu denetçisi ismi verilmektedir. Kamu denetçileri, düzenlenmiş olan yasa, yönetmelik ve genel ilkelere göre denetim görevinde bulunarak, vatandaşa hizmet yaklaşımında; kurumsal yönetim, hesap verebilirlik, şeffaflık ve buna bağlı olarak değişen denetim anlayışı ile ön plana çıkmaktadır.

Kamu Yönetiminde İç Kontrollerin Yeterliliği ve İç Denetimin Etkililiği İçin Görüş ve Öneriler Ülkemizde kamu yönetiminde yapılan düzenlemeler ve uygulamaların analizi yapıldığında; Uluslararası standartlarda yasal düzenlemelerin yapılmış ve yapılmakta olduğu görülmektedir.

1.5. DENETÇİNİN ÖZELLİKLERİ VE SORUMLULUKLAR

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 554. maddesi uyarınca, şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler, kusurlu hareket ettikleri durumda denetimi yapılan şirketle birlikte ortaklarına ve alacaklılarına karşı da sorumlu tutulmaktadır.¹⁷

Denetçilerin kusurlu davranışlarından dolayı meydana gelecek zararlardan sorumlu oldukları belirtildiği gibi bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin verdikleri bu zararları gidermek için genel şartlarını Hazine Müsteşarlığı'nın belirleyeceği bir sigorta yaptırmak zorunluluğu da bulunmaktadır. Denetim raporlarının Türkiye Denetim Standartları (TDS)'na aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik, yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararları, denetim kuruluşları denetim ekiplerinde yer alan denetçilere rücu hakları saklıdır.¹⁸

Türk Ticaret Kanunu'nun 404. Maddesi uyarınca; bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi, denetim ekibine yardımcı olmak için yer alan kişiler, yaptığı denetim esnasında öğrendiklerini saklamakla yükümlüdürler. Denetim esnasında öğrendikleri

¹⁷ Durdagi, a.g.e..s.02

¹⁸ Durdagi, ag.e..s.03

işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamaz ve üçüncü kişilerle paylaşamazlar. Eğer denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketiye sır saklama yükümlülüğü, yönetim kurulunu, üyelerini ve çalışanlarını da kapsamaktadır.¹⁹

Denetim yapan, denetimi gerçekleştiren yetkili denetçiler ve kuruluşlar bu denetim süreçlerini kendilerine, görev ve sorumluluklarına ve mesleki etik kurallarına yakışır bir şekilde, kaliteli ve güvenilir denetimler yapmak zorundadırlar.

Kamu Gözetim Kurumu tarafından belirlenecek mesleki etik ilkelere uymak, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklamakla yükümlü ve sorumludurlar. Denetçilere eğitimler, KGK tarafından belirlenen program çerçevesinde sürekli eğitim ve mesleki eğitime ilişkin usul ve esaslar dahilinde Kamu Gözetim Kurumu tarafından düzenlenir.

Denetim ekipleri üç denetçiden az olamaz. Denetim ekiplerindeki sorumlu ortak denetçi ve belirlenen diğer kademeler için en az birer yedek denetçi belirlenir. Yedek denetçiler yerini aldıklarının sorumluluklarını üstlenebilecek nitelikte olmalıdır. Denetime tabi işletmelerin özellikleri itibarıyla, Kamu Gözetim Kurumu tarafından farklı asgari denetçi ve yedek denetçi sayıları belirlenebilir. İşin gerektirdiği nitelik; denetimi Kamu Gözetim Kurumu düzenlemelerine uygun bir şekilde gerçekleştirebilecek bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olmaktır. Denetim ekibindeki tüm denetçiler denetlenen işletmenin özelliğine uygun olarak KGK tarafından öngörülen ilave şartları taşımalıdır.²⁰

İç denetimin katma değer yönünün ortaya çıkması için öncelikle yönetimin iç denetimin işlevi hakkında yeterli bilgisi bulunmalıdır.

Kamu Gözetim Kurumu taslak halindeki bağımsız denetim yönetmeliğinin 20-25. maddelerinde denetim kuruluşunun ve denetçilerin yükümlülükleri şöyle düzenlenmiştir:

Denetimlerde Kalite ve Güvenilirliğin Sağlanması Denetim kuruluşları ve denetçiler faaliyetlerini kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirecek şekilde yürütmek zorundadırlar.

¹⁹ Durdagi, a.g.e s.02

²⁰ Durdagi, a.g.e, s.02

Denetim konusunda yetkili, etkili ve denetçinin sahip olduğu niteliklere sahip olan ve denetimin mevzuata uygun bir şekilde gerçekleşeceğini sağlayabilecek bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olması gerekir.²¹

Oluşturulacak denetim ekibinde en az üç denetçi bulunmalıdır. Ayrıca, denetim ekibi içerisinde sorumlu ortak denetçi ve onun yardımcıları, bununla birlikte, denetime tabi işletmelerin kendi özel durumları itibarıyla, Kamu Gözetim Kurumu tarafından farklı bir sayıda minimum denetçi ve yedek denetçilerde belirlenebilecektir.²²

Denetim literatüründe, bağımsız denetçinin sorumlulukları genellikle iki ayrı çerçevede ele alınmaktadır. Bunlardan ilki mesleki sorumlulukları belirtirken, ikincisi hukuki sorumluluklar olarak algılanmaktadır.

Denetçi ve bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmâl ile yükümlerini ihlâl edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar.²³

Kanunda denetçinin sorumluluğu iki ayrı şekilde ele alınmıştır. Bunlardan birincisi, genel sorumluluk, diğeri ise sır saklamadan doğan sorumluluğudur.

Denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmâl ile yükümlerini ihlâl edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir.

²¹ <http://igtisadiyyat.blogspot.com>. (Erişim Tarihi 15/03/2016)

²² <http://www.ozdogrular.com/content/view/20912> (Erişim Tarihi, 19/01/2016)

²³ <http://aktifonline.net/ttk.htm> (Erişim Tarihi, 21/01/2016)

Denetim ekipleri, denetimlerini sorumlu ortak denetçinin gözetim ve idaresi altında gerçekleştirir. Denetim kuruluşları tarafından, denetçilere “denetçi”, “kıdemli denetçi” ve “baş denetçi” unvanları verilir. Mesleki faaliyetlerde altı yılını doldurmamayanlara kıdemli denetçi ve on yılını doldurmamayanlara baş denetçi unvanı verilemez.²⁴

1.5.1. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik

Denetim bir uzman olarak kendini geliştirmiş ve gerekli teknik eğitim, yeteneğe sahip kişi veya kişilerce yapılmalıdır. Denetçilerin çıkardıkları raporlar kullanıcılar için çok önemli olup, güvenilir nitelikte bir denetim görüşünün bildirilmiş olması güvenilir ve kaliteli bir denetim görüşüne ulaşmak için bu işlevi yürüten denetçinin belirli bir mesleki eğitime, deneyime ve yeteneğe sahip olması ve denetim faaliyetini tam bir bağımsızlık ile yürütmesi gerekmektedir.

1.5.2. Bağımsız ve Tarafsız Davranma Standardı

Denetim görevi ile ilgili tüm konularda denetçi veya denetçiler bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdır. Bağımsızlık, denetim çalışmalarının dürüst ve tarafsız olarak yürütülmesini sağlayacak anlayış ve davranışlar bütünü olarak algılanmalıdır. Tarafsız ve dürüst davranma olarak tanımlanan bağımsızlık denetçilerin vazgeçemeyecekleri bir niteliklerdir.

Denetim raporlarını kullananlar denetçilerin bağımsız olduğuna inanırlar. Böyle bir inanç denetçilik mesleğinin varlığı için en önemli güvencedir. Kullanıcılar denetçinin bağımsızlığını kuşku ile karşıladıkları durumlarda, denetçinin bildirmiş olduğu denetim görüşü onlar için bir anlam taşımayacaktır. Böyle bir durumda da bir denetim işlevinden söz edilemez.

1.5.3. Mesleki Özen ve Dikkatli Davranma

Denetçi kaliteli bir denetim yapılması için genel bir açıklama ortaya çıkararak, uzmanlığını özen ve titizlikle ortaya koymalıdır. Gereken titizlik ve çabayı göstermeyen bir denetçi meslek ahlakına aykırı hareket etmiş olur.

²⁴<https://www.tide.org.tr/uploads/bagimsizdenetimyonetmeligi.pdf> (Erişim Tarihi, 19/11/2016)

Meslek ahlâk kuralları, mesleğin serbestliğini ve bağımsızlığını zedelemekten herhangi bir etkiye veya baskıya maruz kalmadan denetim faaliyetinin layıkıyla yerine getirilebilmesini sağlayan değerler, prensipler ve yükümlülükler bütünüdür.

Meslek örgütleri açısından ise bu kuralları ihlal eden denetim elemanlarının üyeliklerinin düşürülmesi her an olmaktadır.

Denetçi ve bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler.

Denetçi kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettiği takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur.

Denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Sır saklamayla ilgili sorumluluğun zaman aşımı süresi beş yıldır.²⁵

Kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket etmeleri halinde hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı zarardan sorumlu olduğu gibi denetim esnasında öğrendikleri işletme sırlarını ihlal ettikleri durumda da şirkete karşı sorumlu tutulurlar.

Denetçinin bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi olması durumunda ise bu yükümlülük kurumun yönetim kurulu ve üyelerini ve çalışanlarını da kapsar.

²⁵ Sorularla Bağımsız Denetim ve Denetçilik Kavramı
[www.serberkerymm.com/file?key=50b8c24b754f7&act=download\(Erişimtarihi,26/11/2015\)](http://www.serberkerymm.com/file?key=50b8c24b754f7&act=download(Erişimtarihi,26/11/2015))

1.6. DENETİM RAPORUNDA OLMASI GEREKENLER VE RAPOR SONUÇLARI

Sınırlandırılmış olumlu görüş, finansal tabloların yanlışlık içermesi ve işletme yöneticileri tarafından bu yanlışların raporda belirtilerek, düzeltilebilecek şekilleri tablolarda açıklanmış olması ve varsa sınırlama sınırlamanın konusu, kapsamı ve yapılacak düzeltmenin ne şekilde yapılacağı ve ne kadar sınırlandırılmış olduğu yazılan raporda olumlu görüş yazısında açıkça belirtilmelidir.²⁶

Olumsuz görüş yazılan hâllerde bu rapor yönetim kuruluna verildikten sonra bu görüş yazısının kendilerine tesliminden başlayarak dört iş günü içinde, yönetim kurulu genel kurulu toplantıya çağırarak, genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Yeni seçilen yönetim kurulu altı ay içerisinde kanuna, şirket ana sözleşmesine ve standartlara uygun finansal tablolar düzenlettirerek bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunarlar.²⁷

Şirketin kanuni defterlerinde, denetimin yapılmasında amaç ve sonuçlara imkan vermeyen belirsizliklerin bulunması veya şirket yönetimi tarafından denetlenecek konularda önemli ölçüde bir kısıtlamanın tespiti hâlinde denetçi, bunları tespit edip, ispatlayarak delillere ve bu delillerin gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir.²⁸

1.7. BAĞIMSIZ DENETİMİN İÇ DENETİMLE İLİŞKİSİ

Türkiye Bağımsız Denetim Standartları Kamu Gözetim Kurumu tarafından düzenlenmekte olup, Bağımsız Denetimle İç Denetimin birbirleri ile ilgili fonksiyon ve ilişkileri BDS-610 bölümünde açıklamıştır.

BDS 610-İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını yeterli şekilde destekleyip desteklemediğine, iç denetim fonksiyonunun yeterli düzeyine ve fonksiyonun sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığına bağlı olarak, dış denetçi iç denetim fonksiyonunun çalışmasını yapıcı ve tamamlayıcı bir şekilde de kullanabilir.

²⁶ Durdagi, a.g.e s.03

²⁷ Durdagi, a.g.e s.04

²⁸ Durdagi, a.g.e s.05

Denetim Açısından Dış Denetçinin Sorumluluğu Dış Denetçi verilen denetim görüşünden tek başına sorumludur ve dış denetçinin denetimde, iç denetim fonksiyonunun çalışmasını veya doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanması bu sorumluluğu azaltmaz. Bağımsız Denetim Standardı (BDS), iç denetçilerin çalışmasını kullanması durumunda dış denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir. İç denetçilerin çalışmasının kullanılması denetim kanıtının elde edilmesinde iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılmasını ve dış denetçinin yönlendirmesi, gözetimi ve gözden geçirmesi altında doğrudan yardım sağlaması için iç denetçilerin hazırladıkları bilgi ve raporlardan faydalanırlar.

İç Denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını yeterli şekilde destekleyip desteklemediğine, iç denetim fonksiyonunun yeterlik düzeyine ve fonksiyonun sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığına bağlı olarak, dış denetçi iç denetim fonksiyonunun çalışmasını yapıcı ve tamamlayıcı bir şekilde de kullanabilir.

İşletme içinde, iç denetim fonksiyonunun uyguladığı prosedürler iç kontroller olarak değerlendirilecek ve bu tür prosedürlerin etkinliğine ilişkin kanıt elde edilmesi, denetçinin BDS 3305 'a uygun olarak değerlendirilmiş risklere karşı yapacağı işlerin bir destekçisi niteliğindedir.

Dış denetçinin denetim esnasındaki çalışmalarını ve uygulayacağı kararını etkileyebilecek faktörler;

İç denetim fonksiyonunun işletmenin büyüklüğü ve faaliyetlerinin niteliğiyle orantılı olarak uygun ve yeterli kaynaklara sahip olup olmadığı,

İç denetimler için iç denetçilerin işe alınması, eğitilmesi ve görevlendirilmesine ilişkin yerleşmiş politikaların bulunup bulunmadığı,

İç denetçilerin, denetim konusunda yeterli teknik eğitiminin ve uzmanlığının, mesleki yetkisinin bulunup bulunmadığı.

İç denetçilerin işletmenin finansal raporlamasına ve geçerli finansal raporlama çerçevesine ilişkin gerekli bilgiye sahip olup olmadığı, (örneğin, sektöre has bilgiler) taşıyıp taşımadığı,

İç denetçilerin sürekli mesleki eğitim hükümleri dâhil, ilgili mesleki standartlara uyum yükümlülüğü getiren, mesleki kuruluşlara üyeliklerinin bulunup bulunmadığı.

Tarafsızlık ve yeterlik, sürekli ve bir bütün olarak değerlendirilebilir. İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin, iç denetçilerin tarafsızlığını yeterli düzeyde desteklemesi ve fonksiyonun yeterlik düzeyinin daha yüksek olması, dış denetçinin fonksiyonun çalışmasını kullanma ihtimalini ve kullanma alanını artırır.

Risk değerlendirmesi, çalışma programları, belgelendirme ve raporlama gibi alanları kapsayan yazılı iç denetim prosedürlerinin veya rehberlerin varlığı, yeterliliği ve kullanımı ile bunların niteliğinin ve kapsamının işletmenin büyüklüğü ve şartlarına orantılı olması.

Denetimdeki önemli muhakemelerin dış denetçi tarafından yapılması gerekir. Dış denetçinin genel hatlarıyla denetimin planlanan kapsam ve zamanlamasını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesi zorunludur. İç denetim fonksiyonunun çalışmasının planlanan kullanımı, dış denetçinin genel denetim stratejisinin bir parçasıdır ve bu nedenle üst yönetimden sorumlu olanların önerilen denetim yaklaşımını anlamaları için gereklidir.

Bu sebeple, iç denetim fonksiyonuyla denetim boyunca kurulan iletişim, dış denetçinin çalışmasını etkileyebilecek hususların dış denetçinin dikkatine sunulması için iç denetçilere fırsatlar sağlayabilir.

İç denetim fonksiyonu tarafından gerçekleştirilen çalışmanın ve ulaştığı sonuçların kalitesinin değerlendirilmesi amacıyla dış denetçi tarafından uygulanabilecek prosedürler aşağıdakileri içerir:

İç denetim fonksiyonu içerisindeki uygun kişilerin sorgulanması.

İç denetim fonksiyonu tarafından uygulanan prosedürlerin gözlemlenerek incelenmesi.

İç denetim fonksiyonunun çalışma programının ve çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi. BDS'nin amaçları açısından, yeniden uygulama, iç denetim fonksiyonu tarafından ulaşılan sonuçları doğrulamak amacıyla dış denetçi tarafından bağımsız olarak prosedürlerin icra edilmesini içerir. Dış denetçinin; denetim prosedürlerinin planlanması, uygulanması ile sonuçlarının değerlendirilmesinde, iç denetim fonksiyonu tarafından daha fazla muhakeme kullanılan ve risklerinin yüksek olduğu alanlarda yeniden uygulama yapmaya daha fazla odaklanması gerekecektir.

Doğrudan Yardım Sağlayan İç Denetçilerin Görevlendirilebileceği Çalışmanın Niteliğine ve Kapsamına Karar Verilmesi iç denetçilerin görevlendirilebileceği çalışmanın niteliğine ve kapsamına karar verilmesinde ilgili rehberliği sağlar.

Doğrudan yardım sağlayan iç denetçilerin görevlendirilebileceği çalışmaya karar verilmesinde, örneğin, alacaklar hesabının değerlemesinin yüksek riskli bir alan olarak değerlendirildiği durumlarda dış denetçi, alacaklar hesabının yaşlandırılmasının doğruluğunu kontrol etmesi için doğrudan yardım sağlayan iç denetçiyi görevlendirebilir. İç denetçiler tarafından yürütülen çalışmayı gözden geçirirken dış denetçinin dikkate alacağı hususlar ise elde edilen denetim kanıtlarının içinde bulunan şartlar altında yeterli ve uygun olup olmadığını ve söz konusu kanıtların ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediğini içerir.²⁹

1.8.TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE DENETİMİN DEĞERLENDİRİLMESİ

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun denetimle ilgili 397-406 maddeleri ve gerekçeleri incelendiğinde;

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu düzeni içerisinde kurumsal yapılanmaların sağlıklı ve başarılı olması için iç denetim faaliyetinin varlığı ve bunun profesyoneller tarafından icra edilmesi zarureti yasal olmaktadır. Bu durum, iş hayatımız ve şirketlerimizin kurumsal yönetim kalitesi ve sürdürülebilirliği açısından değer yaratacak önemli bir gelişme olarak görmemiz gerekir.

6102 Türk Ticaret Kanunu'nun 378. madde hükümleriyle yönetim kuruluna şirketin varlığını, gelişmesini, ve devamını tehlikeye düşürecek sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmek yükümlüğü verilmiştir.

Doğabilecek riskin erken saptanması ve yönetimi "pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi için

²⁹ www.kgk.gov.tr. (Erişim Tarihi, 15/04/2016)

gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor şirketin dışarıdan denetçiliğini yapan bağımsız denetçiye de yollarır.”

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 375. maddenin gerekçelerinde de belirtildiği üzere, bağımsız denetçinin şirketin tüm operasyonlarında karşılaştığı risklerin etkin bir şekilde yönetilip yönetilemediğini, kısa süreli ve ağırlıklı olarak finansal tablo denetiminden oluşan bir çalışma içinde anlamlı ve yeterli bir şekilde tespiti mümkün olamayacaktır. Şirketin kendi bünyesi içinde icradan bağımsız, uzmanlardan oluşan bir iç denetim biriminin yönetim kuruluna bu güvenceyi daha hızlı, süreklilik arz eden bir yapıda ve etkin bir şekilde verebilmesi doğaldır.³⁰

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile başlayacak yeni dönemde, şirket yönetim kurullarının rol ve sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmesinde iç denetimin önemli faydalar sağlayacağını kaçınılmazdır. Yeni Türk Ticaret Kanununun 366 ve 375. maddeleri ile ilgili hükümleri ve gerekçelerini incelediğimizde sermaye şirketlerinde yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görevlerinden birinin de iç denetim olduğunu ifade edebiliriz.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 366. maddesinin ikinci fıkrası, yönetim kurulunun işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabileceğini hükme bağlamıştır.

Yönetim kurulu, şirket faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olmak, iş ve işlemlerin gidişini izlemek, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla kuracağı komite ve komisyonlar için bağımsız ve objektif bir güvenceye ihtiyaç duyacaktır. Bu ihtiyacın karşılığı “iç denetim” fonksiyonunda ifade bulunmaktadır.

Kanunun 375. maddesinin 1/c fıkrasında; “Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal plânlama için gerekli

³⁰ Yeni TTK ve İç Denetime İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş ve Öneriler – İst, TİDE yayınları, 2012, S.18

düzenin kurulması” yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez yetkileri arasında yer almaktadır. Bu hükmün gerekçesine bakıldığında ise; finans denetimi ile iç denetim olduğu görülmektedir. Kanunun gerekçesinde; finans denetim düzeninin kurulması, şirketin iş ve işlemlerinin denetlenmesine ilişkin bir iç denetim sisteminin ve bunu yapacak bir bölümün bulunması öngörülmektedir. Kanunun söz konusu gerekçesinde bahsedilen iç denetim sistemiyle “iç kontrol” sistemi, bunu yapacak örgüt olarak ise “iç denetim” birimi anlaşılmalıdır.³¹

BDDK, SPK ve Hazine Müsteşarlığı'nca yapılan düzenlemeler ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile getirilen hükümler finans ve kamu sektöründe iç denetimi zorunlu hale getirmiştir.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu firmaların sahip olması gereken iç kontrol sistemleri konusunda açık bir düzenleme getirmemekte, şirketlerde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı açıkça şart olarak aranmamakta, etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı konusunda yönetim kurullarına her hangi bir görev yüklenmemektedir.³²

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 375. maddesinin 1/c fıkrasında; “Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal plânlama için gerekli düzenin kurulması” yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez yetkileri arasında yer almaktadır. Bu hükmün gerekçesine baktığımızda ise; finans denetimi ile iç denetimin kastedildiğini görülmektedir. Kanunun gerekçesinde; finans denetim düzeninin kurulması, şirketin iş ve işlemlerinin denetlenmesine ilişkin bir iç denetim sisteminin ve bunu yapacak örgütün (bölümün) bulunması öngörülmektedir. Kanunun söz konusu gerekçesinde bahsedilen iç denetim sistemiyle “iç kontrol” sistemi, bunu yapacak örgüt olarak ise “iç denetim” birimi anlaşılmalıdır.³³

³¹ akuzun@deloitte.com.tr Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İç Denetim Üzerine Düzenlemeler, (Erişim Tarihi,21/03/2016)

³² www.tide.org.tr 10. IIA Uluslararası İç Denetim Standartları (2011 ve revize 2013 standart metinleri), (Erişim Tarihi, 19/11/2015)

³³ Çetin ÖZBEK, İç Denetim (Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol), Tide Yayınları, Yayın No:3, Cilt 1, Cilt 2, İstanbul:2013

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 397. Maddesine göre Anonim şirketlerin denetimine yönelik olarak önemli değişiklikler yapılmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanununda Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetleneceği öngörülmüştür. Ayrıca, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetimin kapsamı içine dahil edilmiştir.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu 402. maddesinde denetim raporunun nasıl düzenleneceğine ilişkin hükümler yer almaktadır. Buna göre denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve şirketin, denetliorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını esas alır. Raporda öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve karlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı belirtilir.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu 400. maddesine göre, sadece üyeleri yeminli mali müşavirler ve/veya serbest muhasebeci mali müşavirler olan bir bağımsız denetleme kuruluşu denetçi olabilecektir. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler ise, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebileceklerdir.

Denetçiden denetleme görevi, sadece asliye ticaret mahkemesine açılacak dava sonucu alınabilir. Bu mahkemeye, yönetim kurulu veya sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde ise esas sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahipleri başvuruda bulunabilecektir.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu 397. maddesine göre, Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içerisinde olup, denetçi

denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu 398. maddesine göre, Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Muhasebe Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 540. maddesi göre, Denetçi, değerlendirme yaparken şirketin, denetliorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını esas alır. Raporda öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürülebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu incelenir.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 403. maddesinde denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar. Bu yazı, geçici 3 üncü maddede öngörülen kurumun belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerir.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa göre, Denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler.

İKİNCİ BÖLÜM:

İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM

2.1. İÇ KONTROL TANIM VE KAVRAMLARI

Zamanımızda ve iş dünyasında iç kontrol, hem özel sektörde, hem kamu sektöründe, çok fazla önem kazanarak önemli bir kavram haline gelmiştir. İşletme ve kurumlarda faaliyetler iki sistemli bir yapıda gerçekleştirilmektedir. Birincisi; belirlenen stratejik hedeflere ulaşılması için tasarlanmış yönetim sistemi, diğeri ise, yönetim sisteminin içerisinde bulunan kontrol sistemidir. Denetim ve kontroller yönetim sisteminin hedeflerine ulaşmasına güvence sağlamak için tasarlanmış kurallar, yöntemlerden oluşmaktadır. Bunun içinde yapılacak kontrol ve denetimlerin kısıtlayıcı olmaması gerekmektedir.³⁴

Bir işletmede iç kontrol sistemi kurulmasına karar verilirken, bütün faaliyetleri kapsayıcı olması göz önünde bulundurulmalıdır. İç kontrollerin niteliği işletmenin tipine yapısına, karşılaşılabilecek risklere göre değişiklik arz etmektedir. İç kontrol kapsamı, işletmenin teknik, ticari, finansal ve idari tüm faaliyetlerini kapsamalıdır. İç kontroller yalnızca muhasebe ya da mali raporlamaya ilişkin kontroller ile sınırlı olmamalıdır. Genel faaliyet alanlarını da kapsamalıdır.³⁵

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan tanımda ise iç denetim; bir işletme ve kurum faaliyetlerini geliştirmek ve onlara katma değer sağlayarak, yeni bir değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence faaliyetlerinin tümüdür. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir çalışmaların yaparak kurumun hedef ve gayelerine ulaşmasına yardımcı olan çalışmalardır.

Denetim faaliyeti risk yönetimi ile kontrol süreçleri ve yönetsel süreçlerin denetimini kapsayacak şekilde yapılmalıdır İç kontrol sistemi, örgütsel hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda ve ilgili hususlarda makul güvence sağlamak üzere örgüt bünyesinde tesis edilmiş

³⁴Nihal Saltık İç Kontrol Standartları. Bütçe Dünyası, 2007 s.26

³⁵ECIIA. Avrupa'da İç Denetim-Konum Raporu. Brussels: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu 2005

sistemler ağının bütünü kapsar. İç kontrol, yöneticilerin kurumu çalıştırmalarına, amaçlarını süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere alt yapının bir parçası olarak inşa edilen bir yönetim kontrolüdür. İç denetim yönetime işletme ve kurum içi çalışmalara yönelik bir hizmettir. İç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve en üst yöneticiye güvence sağlaması iç denetim fonksiyonları kapsamındadır. İç denetimin kapsamına yalnızca finansal kontrol değil, iç kontrolün bütün yönleri girer. Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır.³⁶

İç kontrol, kurumların sürekli değişen çevre koşulları, hizmet alanlarındaki talepleri ve öncelikleri ile gelecekte ortaya çıkabilecek tehdit unsuru olan veya fırsatlar yaratabilecek risklerle baş edebilmek için yönetimin elini güçlendirir.

Diğer bir ifadeyle iç kontrol, kurumun, yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen, belirlenmiş hedeflere ulaşmasında ve misyonunu gerçekleştirmesinde makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış ve kurumun genelini etkileyen bir süreçtir.

İç kontrolün süreç olması, aynı zamanda bir sonuç olmadığı anlamına da gelir. Bu süreç sonuca ulaşmak için kullanılan bir araçtır. İç kontrol, süreci sadece politika kuralları, el kitapları ve talimat metinlerinden de ibaret değildir. Kurumun her seviyesinde yer alan insanlar iç kontrolün bir parçası olarak değerlendirilmelidir.

Yapılan çalışmaların etkili ve verimli olması Mali raporların güvenilirliği yürürlükteki mevzuata uyum sağlanarak, işletmedeki mevcut varlıkların korunması, faaliyetlerin etkin ve verimli olması, kurumun; hedeflerine ulaşma düzeyi, performansı, fayda maliyet yapısı gibi temel faaliyet hedefleri ile ilgilidir. Raporların güvenilirliği, geçici ve özetlenmiş raporları da içeren güvenilir hesap raporlarının hazırlanması, mali verilerin açık ve anlaşılır bir biçimde kayıtlara alınması ve yayınlanması, konu ile ilgili diğer bilgilere kolaylıkla ulaşılabilmesi gibi konuları içerir.

³⁶Korkmaz, Umut. Kamuda İç Denetim (1), Bütçe Dünyası Dergisi, C.2, S.25, Bahar, Ankara, 2007, s.4-15, s.8.

2.2. İÇ KONTROLÜN TARİHÇESİ

İç Kontrol özellikle 1940'lı yıllardan sonra işletme yapılarında aniden ve beklenmedik şekilde oluşan büyümeler, karmaşık yapılanmalar, faaliyetlerin aşırı derecede artmasıyla birlikte işletmelerde çeşitli sorunları da beraberinde getirmektedir. Üst yönetimdekilerin merkezden tüm işletme organizasyonuna doğrudan hakim kurmaları imkansız olup, hakim olamayışları ilk sorun gibi göze çarpmaktadır. Bunun sonucu teoride ve uygulama alanında yeni anlayış ve arayışlara, işletmelerine daha iyi, sağlıklı hakim olmalarını gerektirerek bunun sağlanmasını yoluna gidilmesini doğurmuştur.

İşletmelerin büyüklüklerinde ve faaliyet alanlarında meydana gelen karmaşık yapı ve genişleme sonucunda yönetimler etkili kontrol faaliyetleri altında ortaya çıkan çeşitli rapor ve analizlere güvenmek zorunda kalmışlardır. Bunlardan kurtulmanın yolu iyi bir iç kontrol ve denetim yapısının kurularak bunun çalıştırılmasına destek olunmasıdır.

İyi bir iç kontrol yapısının sağlayacağı ortam, çalışanların bilgi eksikliklerinin getireceği işletmelerde zararlara karşı koruyacak, olası karmaşık düzensizlik hataların azalmasını da sağlayacaktır.

Bağımsız denetçilerin işletmelerde çeşitli sınırlamalar olursa bu sınırlamalar yapacakları denetimlerde iç kontrol yapısına güvenmeden çalışmaları durumunu ortadan kaldıracaktır.

Treadway Komisyonunun ortak bir öneri ile iç kontrol için 16 Mart 1991 tarihinde bir rapor yayımlanmış olan bu raporun başlangıç noktası ise, 1987 yılında iç kontrolle ilgili birçok örgütün bir araya gelmesine ışık tutmuşlardır. Bu Komiteyi oluşturanlar arasında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA), Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA), Uluslararası Finans Yöneticileri (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) yer almaktadır.³⁷

COSO, 1992 yılında "İç Kontrol Bütünleşik Sistem" (Internal Control, Integrated Framework) adlı bir rapor yayınlamış ve bu yayınladığı raporda iç kontrol işlemlerinde yönetim raporunun önemi üzerinde durmuştur.

³⁷ Kadir Dabbagoğlu İç Kontrol Sistemi. Mali Çözüm Dergisi 82, 2007 s.162.

Bu rapor aşağıdaki bölümlerden oluşmaktadır:³⁸

İç denetim, kontrol yönetsel açı ve yönetsel çerçeveden üst düzeye bakışı sağlar.

İç denetim sisteminin değerlendirilmesindeki kriterlerdeki çerçeve,

İç Denetimde önem arz eden ve rehber niteliğindeki yapılan raporlama,

İç denetim sisteminin değerlendirilmesinde faydalı olacak değerlendirme araçları ve bu değerlemede kullanılan materyalleri içeren araçlar.

COSO, mevcut kaynaklardaki iç kontrol ile ilgili eğilimleri birleştirerek etkinliğin değerlendirilmesi için geniş kapsamlı ve pratik kriterler geliştirmiştir. 1992'de yayımladığı "İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve" sonraki yıllarda özel sektör ve kamu sektöründe yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır

Avrupa Birliği, kamu mali iç kontrol alanında COSO'nun standartlarını benimsemiştir. Avrupa Komisyonu'nun yayımladığı "Kamu İç Mali Yönetimi" belgesinde (Public Internal Financial Control) açıkça belirtildiği gibi AB kamu kurumlarında Kamu İç Mali Kontrolünün geliştirilmesinde kullanılan uluslararası standartlar; "Kamu Sektöründe İç Kontrolün Geliştirilmesi için INTOSAI Rehberi" ve "Avrupa'da İç Denetim Hakkında ECIIA Pozisyon Belgesidir. Avrupa Sayıştaylar Birliği INTOSAI rehberinin giriş kısmında metodolojinin COSO "İç Kontrol Standartları Çerçevesinin gözden geçirilmiş hali olduğu belirtilmektedir. ECIIA, Avrupa Birliği İç Denetçiler Derneği olmakla birlikte bu dernek Amerika'nın İç Denetçiler Derneği IIA ile yakından bağlantılıdır. IIA, COSO'yu oluşturan destekleyici kurumlardan biridir. Avrupa Birliği ile yapılan müzakereler çerçevesinde, mali sistemimizin AB uygulamaları ile uyumunun sağlanması söz konusudur. Mevzuatımız da bu kapsamda COSO'nun iç kontrol standartlarına uygun biçimde oluşturulmuştur.³⁹

³⁸ TBD Kamu-BİB. Bilişim Teknolojilerinde Yönetişim. Kamu Bilişim Platformu X, 1. Çalışma Grubu 2008, s.36.

³⁹ İç Kontrolün Tarihçesi,(Erişim Tarihi, 13/11/2015)

<https://www.maliye.gov.tr/Kontrol%20Dokmanlar/%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%C3%BCn%20Tarih%C3%A7esi.pdf>. (Erişim Tarihi, 13/11/2015)

İç kontrollerle ilgili Dünya’da yapılan çalışmalar, gecikmeyle birlikte ülkemizde de zaman içerisinde önem kazandırılarak geliştirilmeye çalışılmıştır. Ülkemizde iç kontrole ilişkin düzenlemelerde SPK tarafından düzenlenen, 2006 yılında yayımlanmış olan ve halen yürürlükte olan SPK 22 seri nolu Seri X, tebliği ile “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” ile kullanılır ve uygulanabilirlik konusunda önemli ve etkin rol oynayarak denetim faaliyet ve çalışmalarına ışık tutmuştur.⁴⁰

Sermaye Piyasası Kurumu bu tebliğde, Seri: X, No:23 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” ile değişiklik yapılmıştır. Tebliğ, 35 kısımda ve 449 maddeden oluşmakta olup, IFAC tarafından yayımlanan Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları ile uyumlu olarak yapılandırılmıştır. Söz konusu Tebliğde, yönetici ve bağımsız denetçilerde aranacak özellikler arasında dikkati çeken koşulların içerisinde; sermaye piyasasında bağımsız denetim lisans belgesine sahip olma koşulu bulunmaktadır. 12.06.2006 tarihi itibarıyla sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyeti ile yetkili olan bağımsız denetim kuruluşlarında fiilen sorumlu ortak baş denetçi unvanıyla çalışanlar ile sermaye piyasasında bağımsız denetimle ilgili ve yetkili kuruluşlarda 10 yıl süreyle bağımsız denetçi olarak fiilen çalıştıklarını belgeleyenlerin yukarıda belirtilen koşulu sağladığı kabul edilmektedir. İlgili Tebliğe göre, 12.06.2006 tarihi itibarıyla sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyeti ile yetkili olan bağımsız denetim kuruluşları ile yine aynı tarih itibarıyla kurula başvurmuş olup yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri ve bağımsız denetçileri 12.06.2006 tarihinden itibaren 3 yıl içerisinde yukarıdaki koşulu yerine getirmek zorundadırlar.⁴¹

⁴⁰ <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/2GUN1OTURUM/03-Bagimsizdenetcilerinyetkivesorumluluklari.doc> Bağımsız denetçinin hukuki sorumlulukları (Erişim Tarihi, 11/01/2016)

⁴¹ Alptürk, Ercan. Endişenin İlacı Bağımsız Denetim, İstanbul. 2010
<https://www.xing.com/communities/posts/endisenin-ilaci-bagimsiz-denetim-1003518226>
(Erişim Tarihi, 29/12/2015)

2.3. İÇ KONTROLÜN AMAÇ ve SÜREÇLERİ

İşletme işlevleri İç kontrol yapısı ile alt işlevlere ayrılarak, her işleve farklı kişiler tahsis edilerek kişilerin birbirlerini kontrol etmeleri sağlanarak, iyi bir kayıt, belge ve rapor düzeni ile kişilerin sorumlulukları belirlenerek, hata ve hile yapmaları asgari seviyelere inmesini sağlamış ve varlıklara erişimi sınırlandırarak işletmede kayıplara ve kötü niyetli davranışlara yönelmek isteyenlere izin verilmemesini sağlamıştır.

Yönetmel ve muhasebe kontrolü olmak üzere iç kontrol iki biçimden ele alınmaktadır. Yönetmel kontrol; örgüt planını, organizasyonunu yönetimin onayını ve yetki aktarmasını gerektiren çeşitli karar işlemleri ile ilgili her türlü yordam ve kayıtları içermektedir. Muhasebe kontrolü ise; örgütün planını, mali ve muhasebe kayıtlarının güvenilirliğini ve varlıkların korunmasının sağlanması ile ilgili yöntem ve kayıtların tamamını kapsamaktadır.⁴²

Kurumlar hedeflerini gerçekleştirmek ve gerçekleşip, gerçekleşmediklerini görmek için iç kontrol sistemini kullanırlar.

2.3.1. Faaliyetlerin Etkinliği ve Verimliliği

İç Kontrol, standartlaşmış süreçler yardımıyla operasyonel işlemlerin etkinliğini ve verimliliğini artırır. Bir organizasyonda kontrollerin varlığı, süreçlerin standart tanımları, görev tanımları, kuralların düzenlenmesi ve sonuç olarak işletme etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasında katma değer yaratır.⁴³

Kontroller, kaynakların etkin olmayan biçimde kullanılmasını, işletmede savurganlık, gereksiz harcamalara ve her türlü hile, sahtekârlıklara karşı korumaya çalışır. Doğru ve uygun zamanda en az kaynak kullanılarak amaçlara ulaşılmışsa verimlilik sağlanmış demektir. Diğer bir deyişle kaynakların ekonomik kullanımının sağlanması, işletme açısından amaçlara ulaşma da en düşük maliyetle, bunun karşılığında da en yüksek faydayı sağlamakla mümkündür.

⁴² Ercan Alptürk, İç Denetim Rehberi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s.14.

⁴³ Pehlivanlı a.g.e s.31

Kontrol Faaliyetleri; özellikle her bir kontrol hedefine yönelik olarak, yukarıda tanımlanan riskleri azaltmak amacıyla düzenlenir. Kontrol faaliyetleri, ticari faaliyet hedeflerinin gerçekleştirilmesini ve risk azaltma stratejilerinin yürütülmesini sağlamak amacıyla kullanılan politikalar, kurallar ve uygulamalardır.

Bilgi ve irtibat; kontrol faaliyetlerini etkin bir şekilde gerçekleştirebilmelerine izin veren bir biçim ve zaman çerçevesinde, yönetim kadrosu vasıtasıyla çalışanlara talimatları ulaştırarak, iç kontrolü destekler. Bu süreç tam tersi bir şekilde de yani; şirketin en alt seviyesinden başlayarak, şirket yönetimine ve yönetim kuruluna kadar oluşan sonuçlar, eksiklikler ya da meydana gelen olaylar ile ilgili bilginin iletilmesiyle de gerçekleşir.

Gözlem; iç kontrolün kalitesini zaman içinde süregelen ve özel değerlemelerle değerlendirme ve belirme sürecidir. Gözlem, şirket yönetiminin, çalışanların ve üçüncü tarafların hem içerden hem de dışarıdan iç kontrol gözetimleriyle gerçekleştirilebilir.⁴⁴

2.3.2. Finansal Raporlamaların Güvenilirliği

Mali ve Finansal tabloların güvenilir olmaması genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uyumsuzluk sorununu da beraberinde getirmektedir. Finansal raporlamanın güvenilirliği, muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamakla olur. Yönetim alacağı kararların çoğunluğunda çıkarılan finansal tabloları dikkate alarak ve bu tabloları değerlendirerek gelecekle ilgili önemli kararları alırlar. Finansal tablolarda son şekli ise uygulanmakta olan denetim raporlarıyla güvenilir, doğru bilgileri kapsayıp, içermesi ile olur.

İç kontrol sistemi, yönetimin karar almasında zamanından önce raporların hazır olmasını ve yeterli ölçüde açıklanmasını sağlayacak muhasebe sistem ve uygulamalarını kapsarsa faydalı olur. Değilse pek fazla faydalı olmaz.

⁴⁴Alpman, Gökhan. İç Kontrol Denetiminin Etkinliğinin Sağlanması. (Erişim Tarihi, 06/11/2016)<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6822,alpman-gokhan-ic-kontrol-sisteminin-etkinliginin-saglan-.pdf?0>

2.3.3. Yasalara Uygunluk Durumu

İşletmeleri yakından ilgilendiren ve uymak zorunda olduğu yasa, yönetmelik ve tamim niteliğinde olan bazı düzenleyici uygulamaları yapmak zorundadırlar. Bu kurallar aynı zamanda işletmelerin belirli bir düzende ve prensipler içerisinde çalışmalarını da zorunlu hale getirir. İç kontrol sisteminde yasa ve bu düzenlemelere uyulmasını sağlamak amacı ile gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Bu yasa ve kurallar faaliyet izninin alınmasından, iş ve işçi sağlığı ve işçinin çalıştığı alan ve bölgede uygulanması gerekli olan düzenlemelerine kadar çok geniş bir yelpaze içerisinde bulunmaktadır.

2.4. ULUSLAR ARASI İÇ KONTROL UNSUR ve STANDARTLARI

İşletmelerde iç denetim faaliyetleri, farklı endüstri ve ortamlarda, çeşitli yasal düzenlemeler, ölçek ve özellikleri farklı kurumsal yapılarda gerçekleştirilmektedir. Söz konusu farklılıklar içinde iç denetimin tanımına uygun yerine getirilmesine yönelik olarak, iç denetim uygulamalarında performansının değerlendirilmesine olanak sağlamak amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından "Uluslararası İç Denetim Standartları" geliştirilmiştir.

2.4.1. İç Kontrol ve İç Denetim Sisteminin Unsurları

Kurumun genel hedeflerini gerçekleştirip gerçekleştirmediği konusunda makul güvence elde etmek amacıyla tasarlanan iç kontrol birbirleriyle bağlantılı beş unsurdan meydana gelir. İç kontrolün unsurları, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olarak kabul edilmektedir.

IIA'nin Etik Kurallarının amacı, iç denetim mesleğinin etik kültürünü geliştirmektir.

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim, kurumsallaşma süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur. IIA'nin Etik Kuralları iki önemli hususu içine almak için yukarıdaki iç denetim tanımının ötesine uzanır.

- İç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili İlkeler,
- İç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan davranış kuralları. Bu kuralların amaçları, İlkelerin uygulamaya konulması amacıyla yorumlanmasına yardımcı olmak ve iç denetçilerin etik davranışları konusunda rehberlik etmektir.

Etik Kuralları, IIA'nın Meslekî Uygulama Çerçevesi ve ilgili diğer IIA duyurularıyla birlikte, başkalarına hizmet veren iç denetçilere bir kılavuzluk sağlar. "İç denetçiler", IIA üyelerini, IIA'nın meslekî sertifikalarına sahip olanları (veya adayları) ve yukarıdaki iç denetim tanımı çerçevesinde iç denetim hizmeti verenleri ifade etmektedir.⁴⁵

2.4.2. Kontrol Ortamı

Risk Değerlendirmesi; ticari faaliyet hedeflerinin gerçekleştirilmesine yönelik ilgili risklerin yönetim tarafından tanımlanmasını ve incelenmesini kapsar.

Kontrol faaliyetleri, ticari faaliyet hedeflerinin gerçekleştirilmesini ve risk azaltma stratejilerinin yürütülmesini sağlamak amacıyla kullanılan politikalar, kurallar ve uygulamalardır.

Kontrol ortamı, iç kontrolün amaçlarına ulaşılması için gerekli olan düzen ve çerçeveyi sağlar. İşletmedeki kontrol bilinci yetki ve sorumlulukların yerine getirilmesi kontrol ortamının esasını oluşturur.⁴⁶

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara göre kontrol ortamını oluşturan unsurlar şu şekilde sıralanmaktadır:⁴⁷

Kuruluşların yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole ilişkin tutum, davranış ve bakışlarının olumlu olması, iç kontrole olumlu bir bakış sağlamaları,

Yönetici ve çalışanların meslek ahlaki değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olmaları,

⁴⁵ https://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=etik_kurallar (Erişim Tarihi, 27/01/2016)

⁴⁶ Ekrem Candan Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar. Mali Yönetim ve Denetim Dergisi. 38, 10-19. Ankara, 2006 s.12

⁴⁷ Maliye Bakanlığı. İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 26040 sayılı Resmi Gazete. 31.12.2005

Performans esaslı yönetim anlayışı içerisinde görev, yetki ve sorumlulukların yerine getirilmesine önem verilerek bilgili ve yeterli, uzman kişilere verilerek, onlarla bu işin yürütülmesi ve personelin performans değerlendirilmesinin sağlanması,

Diğer son olanı ise idarenin örgüt yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumluluklarının açık bir şekilde belirlenerek sorumlularına deklere edilmesi gerekmektedir.

Kontrol ortamına yön veren faktörler;

a) Meslek Ahlakı ve Dürüstlük İle İlgili Değerler

İç kontrol yapısının diğer unsurlarının tasarımı, yönetimi ve gözetiminin etkinliğini etkileyen kontrol ortamının temel unsurlarıdır. İşletme yönetimi işletmenin ilke ve politikalarını ilan panosunda duyuru veya mail yoluyla uygun bir şekilde işletme içinde duyurur.⁴⁸

İç denetimde kalite güvence ve geliştirme programlarının temel amacı, mesleki anlamda iç denetçilere olan güvenin pekiştirilmesinin yanı sıra onların gelişiminin ve kendilerini canlı tutmalarının sağlanmasıdır.

Dış değerlendirme ise iç denetim biriminin dışındaki üçüncü bir kişi tarafından gerçekleştirilen gözden geçirme faaliyetidir.

Kalite güvence ve geliştirme programı çerçevesinde;

İç denetim faaliyetlerinin ilgili mevzuat, kamu iç denetim standartları ve mesleki ahlak kurallarına uygunluğu,

İç denetim faaliyetlerinin kurumsal gelişimi ve iyileştirilmesinin desteklenme düzeyi,

İç denetçilerin en iyi iç denetim faaliyet ve uygulamalarından istifade edip etmedikleri,

Mesleki gelişim ve özen çerçevesinde yürütülen faaliyetler gözden geçirilip, geçirilmediğinin ve incelenip, değerlendirilmesi.⁴⁹

⁴⁸ SPK a.g.e. s.95, 2006 (Erişim Tarihi, 24/05/2016)

⁴⁹İDKK, *Kamu İç Denetim Birim Yönergesi*, (Erişim Tarihi, 06.02.2010), ss.20-21.
http://www.idkk.gov.tr/web/guest/ic_denetim_birim_yonergesi (Erişim Tarihi,26/06/2016)

b) Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesinin Faaliyetleri

Yönetim kurulu ve denetim komiteleri doğrudan olarak iç kontrol ortamını etkilemektedirler. Yönetim kurulu ve denetim komitesinin faaliyetleri bu kurulların yapılarından, kurul üyelerinin yeterliliklerinden, toplantıların sıkça yapılması ve kurul üyelerinin komite faaliyetlerine yeterli zamanı ayrılıp, ayrılmamasında önemli ölçüde etkilenmektedir.

Güçlü bir iç kontrol ortamı tüm iç kontrol sisteminin etkinliğini kendi başına sağlayamaz. İç kontrol sisteminin etkinliğini oluşturabilmek için iç kontrol ortamında aşağıdaki unsurların olması gerekmektedir⁵⁰

- Yönetim anlayışı,
- Örgütlenme ve bilgi alış verişi,
- Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi,
- Yönetimin kontrollerle ilgili izlediği yöntemler,
- Personel politikaları ve uygulamaları,
- Dış etkenler gibi faktörler göz önünde bulundurularak çalışmalar

buna göre sürdürülmelidir.

c) Risk Değerleme

Denetim riski, kurumda yürütülen denetim işlemlerinin kapsam ve süresine karar vermede önemli olup, denetlenecek birim sayısının ve denetimle ilgili maliyetlerinin saptanmasında belirleyici rol oynamaktadır.⁵¹

d) Kontrol Faaliyetleri

İşletmeler tarafından öngörülen ve uygulanan kontrol faaliyetlerinin işletme ve kuruluşun iç kontrol konusundaki amaçlarına ulaşılmasını sağlayacak düzeyde etkin ve verimli olması sağlanmalıdır. Bu nedenle, kontrol faaliyetlerinin risklerin yönetilmesi ve kontrol altına alınabilmesini sağlayacak şekilde tasarlanması ve uygulanması önemlidir. Ayrıca uygulanan kontrol faaliyetlerinin yeterli ve eksiksiz olması, diğer kurumsal amaç ve faaliyetlerle bütünlük ve tutarlılık içinde olması da gerekmektedir.

⁵⁰ Celal Kepekçi, *Bağımsız Denetim*. Genişletilmiş 5.bs. İstanbul: Avcıol Basım Yayınları 2004, s.66

⁵¹ Güner, M.Fatih. *Kontrol Ortamının Değerlendirilmesi: Bir Kamu İdaresinde Uygulama*, Beykent Üniversitesi, İİBF. <http://www.journal.mufad.org.tr/attachments/article/141/16.pdf> Erişim Tarihi,25/12/2015

Kontrol faaliyetleri bir işletmenin her tüm birim ve departman kademesinde ve tüm faaliyet alanlarına yönelik olarak değerlendirilip, bir bütün şeklinde oluşturulmaktadır.⁵²

Kontrol Faaliyetleri, riskleri yöneten faaliyetlerin doğru zamanda ve doğru şekilde yapılıp, işlediğinden emin olmaya yarayan politikalar ve prosedürlerdir.

e) Görevlerin Ayrılığı

Bir işletmede görevler bölümlere ve kişilerin yapacakları işlere ve sorumluluklara göre, verilmemelidir. İşletmede bölüm ve görevlendirmeler tam ve düzgün yapılmazsa görev ve sorumluluk kargaşası yaşanır ve su istimler, bazı varlıkların zimmete geçirilmesi, kayıtların bilerek yanlış girilip, değiştirilmesi gibi olumsuz ve istenmeyen durumlar ortaya çıkma olasılığı çok fazla artar.

Her işlemin operasyon ve mali yönü birbirinden bağımsız iki kişi tarafından kontrol edilerek yapılmalıdır. Her işlemin başlama ve onaylama fonksiyonları ayrı tutulmalıdır. Bu amaçla;

- Bir işleme yetki verilmeden önce operasyonel ve mali konular, işlemi başlatan personel haricindeki personel tarafından doğrulanmalıdır.
- Bir işlemin işlem öncesi ve sonrası kontrolünde görevli olacak kişiler, bunların başlatılmasında görev alan kişilerden farklı olmalı veya bu kişilerin astları ve üstleri olmamalıdır.
- İç kontrol sistemlerinin yeterliliğini ve etkililiğini değerlendirmek için yürütülen ilave kontrollerde, bu kontrolleri yapan personel başlangıç aşamasında veya bu dosyaların onaylanmasında yer almamış olmalıdır.
- Mali konularla ilgili düzenlemeler uygun biçimde tasarlanmalıdır.⁵³

f) Yetkilendirme İçin Prosedürler

Yetkilendirilmiş kişilerin işlem yapmaları veya onay vermeleri söz konusu olabilir. Ancak, imza yetkisi ve yetki devirlerinin sürekli değil, ancak ihtiyaç duyulan belirli bir dönemler için geçerli olması, bu durumun gözden

⁵² Candan, a.g.e., s.15

⁵³ Saltık, Nihal ve Mutlu, Ayşegül. T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel

Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, İç Kontrol Standartları, Ankara, 2007.

kaçırılmaması hususuna dikkat edilmelidir. Ek olarak, devredilmiş yetkinin tekrar devredilmesi hususuna dikkat edilmesi gerekir. Bu kaçınılması gereken bir durum olabilir. Evrak yoğunluğundan dolayı tam görmeden incelemeyen, göz atmadan imza atmak durumunda kalınıyor ise; iş yoğunluğu, iş akışları ve yöneticinin görev ve sorumluluklarının düzeyi yeniden gözden geçirilmelidir. En azından geçmişe dönük örnekleme usulü ile imza atılan dokümanlar periyodik olarak gözden geçirilmeli, caydırıcılık amacı ile bu durumun çalışanlar tarafından bilinmesi sağlanmalıdır. Yöneticilerin imza attıkları veya onayladıkları iş ve işlemler ile ilgili devamlı alarında olmaları, sorgulayıcı bir tavır sergilemeleri ve bazı zamanlar bu iş ve işlemlere ilişkin ek bilgi ve açıklama talep etmeleri, kontrol edildiklerinin farkındalığı, yüksek bir iş ortamı yaratmakta fayda sağlayacaktır.⁵⁴

Belirli işlemlerin işletmenin bütününde değil, ihtiyaca göre ve yapılacak faaliyetlere ve bu faaliyetlerin büyüklüğüne göre yetki sınırları tayin edilmelidir.

g) Fiziksel Kontroller

Fiziksel kontroller, işletme varlıklarına sahip çıkarak, kaybolmasına veya yetki dışı kullanımların olup, olmadığı için sürekli ve belirli dönemlerde sayılarak, kayıtlarla karşılaştırılarak kontrol edilmesidir.

Fiziksel kontroller varlıkların fiziksel güvenliğini içerir. Fiziksel kontroller teminat altına alma, bilgisayar programlarına ve dosyalara ulaşım için yetkilendirme, kayıtlarla fiziksel olarak bulunan emtia, demirbaş, makinelerin ve diğer envanter dökümlerinin sayım amaçlı karşılaştırılmasını içerir.⁵⁵

h) Bilgi ve İletişim

İşletme ve kurum içi etkin bilgi ve iletişim bir kurumun iş görmesi ve faaliyetlerini kontrol etmesi için büyük önem taşır. İşletme ve Kurum çalışanları çalışmalarını sırasında birbirleri ile etkin iletişim kurarak çalışmak

⁵⁴ http://irc.com.tr/?page_id=7010 (Erişim Tarihi, 08/02/2016)

⁵⁵ Acındı, Alper. İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi, Yüksek Lisans Tezi, Anabilim Dalı: İşletme Mühendisliği, Programı: İşletme Mühendisliği, İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul. (Erişim Tarihi, 15/06/2016)

zorundadırlar. Bunun için hem işletme ve kurum içerisinde hem de kurum dışı işlerle bağlantılı olarak uygun, eksiksiz, güvenilir, doğru ve zamanında iletişim kurmaya ihtiyaç duyarlar. Hedeflerini gerçekleştirmek için kurumun her bilgilerinin uygun, zamanında, güncel, doğru ve elde edilebilir olması gerekir. Bunun içinde iletişimin alt yapısını son ve gelişmiş sistem kurdurarak sağlamak zorundadırlar. Bu iletişim işletme ve kurum içi faaliyetlerin ve bu iletişim araçlarının faydalı şekilde kullanılması, örneğin görüşmelerde ses kayıtlarının kayıt altına alınması ileride doğabilecek anlaşmazlıklarda etkili ve delil niteliğinde olacağından denetimin etkin bir şekilde yapılmasında da önemli ve etkin rol oynayacaktır.

İhtiyaç duyulan bilgilerin elde edilmesini ve bunların ilgili kişilere zamanında iletilmesini sağlayan sistemlerin varlığı bir iç kontrol sisteminin vazgeçilmez temel unsurlarından birisidir.

Bilgi iletişim sistemleri, esas olarak çeşitli kontrol faaliyetlerini yürütmek için gerekli olan bilgileri kaydeder ve hafızasında depolar.

Mali raporlamalarda etkin ve son derece teknolojik bir bilgi sistemi, işlemleri ve durumları tanımlamak, bir araya getirmek, tahlil etmek, kaydetmek ve raporlamak için oluşturulan yöntemlerle işletmenin varlık ve borçlarının hesabını verme sorumluluğunu sürdürmek için oluşturulmalı ve bunlar denetim faaliyetlerinde de kullanılmaktadır.

I) Gözleme

Yönetim tarafından işletme faaliyetlerinde yapılan ve yapılacak işlerin kontrollerin amacına uygun şekilde işleyip işlemediğini ve değişen koşullara göre yapılması gerekenleri saptamak amacıyla, iç kontrollerden edindiği raporlar ve performans durumlarına göre değerlendirme yaparak kalitesinin sürekli veya belirli zaman aralıkları ile gözlemler ve izlerler. Aynı şekilde bu aşamalarda işletmede şayet varsa iç denetçilerin hazırlamış olduğu raporları ilgilendirecek çalışma faaliyetleri varsa denetçi bunlardan faydalanarak, çalışanların ve üçüncü kişilerin geri bildirimleriyle yönetime bu konularda yardımcı olacaktır.⁵⁶

⁵⁶Uzay, Şaban İç Kontrol Kurumsal Yönetime Yardımcı Olur.

<http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/F1.pdf> (Erişim Tarihi, 03/04/2016)

2.5. İÇ KONTROL SİSTEM ve PRENSİPLERİ

İç kontrol ile iç denetimin günlük konuşma dilinde, bazen hatalı olarak aynı anlamda kullanıldığı görülür.

İşletmeler belirledikleri hedef ve amaçlara etkin bir şekilde ulaşmalarını, bu amaçlara ulaşılacağına yeterli ölçüde güvence duyulmasını sağlayıcı nitelikleri oluşturulan usul ve yöntemlerin bütünü iç kontrol, işletme içerisinde kurulan ve şirket içi değerlendirme fonksiyonların yeterliliğini, etkinliğini incelemek ve değerlemek suretiyle fonksiyon gören bir kontrol unsuru halinde olacaktır. İç kontrolün prensiplerinin içerisinde aşağıdaki unsurlar bulunmaktadır.

2.5.1. Yönetimin Yetki ve Sorumluluğu

Çalışanların yetki ve sorumluluklarının, iş tanımlarının yazılı olarak prosedürler ve yönetmeliklere bağlanmış olması ve bu prosedürler dahilinde çalışanların daha görev ve sorumluluk bilinciyle çalışarak yapacağı işlerde daha etkin, başarılı ve verimli olarak çalışmalarını sağlayacaktır.

Sipariş formunun kendisine yetki verilmemiş olan bir depo personeli tarafından hazırlanması mümkün değildir. Mutlaka Satın alma tarafından sipariş formunun düzenlenip, alınması, depo personelinin ise bu alınan ve işletmeye gelen stokların teslim alınmasında, gelen stokların el terminaliyle sisteme girme yetkisi ise mal kabul bölümünde çalışan ve sorumlu olanlara verilmiştir.

2.5.2. Uygun Bir Muhasebe Kayıt Düzeninin Var Olması

Etkin bir kontrolün yapılabilmesi evrakların zamanında muhasebeye ulaştırılması ve kayıtların zamanında ve düzgün olarak kaydedilmesi, belgeleme, dosyalama ve arşivleme düzeninin ve yine uygun bir muhasebe kayıt düzeninin var olması gerekmektedir. Belgeler ve kayıtlar güncel mutlaka sıra numaralı olmalı, kıymet hareketi meydana geldiğinde çok kısa bir süre içerisinde bu hareketin takip edilerek, kayıtlara girilmesi sağlanmalıdır.

2.5.3. Görevlerin Ayrımı

Görevlerin ayrılığı çalışmalarını hızlandıracak ve sonuç odaklı çalışmayı sağlayarak verilen görevlerin tam ve zamanında yapılıp, yapılmadığının tespitinde önemli olacaktır.

İç kontrolde görevlerin ayrılığı; hiçbir işin başından sonuna kadar tek bir kişinin sorumluluğuna verilmemesidir. İç kontrol sistemi açısından önemi ise hata ve hile yapabileceği olasılığının önceden önenebilmesidir.⁵⁷

2.5.4. Değişen Koşullar

Değişen koşullar altında iç kontrol faaliyetleri yetersiz olabilir. Bu da iç kontrol sisteminin etkinliğini azaltan bir durumdur. Bu nedenle zamanında gerekli tedbirleri alarak bazı işlemlerin sistem içerisine alınıp, alınmadığı İç kontrol sisteminin etkinliği ile devamlı olarak izlenip, denetlenmesiyle olur.

2.5.5. Çalışanların Performansı

İç kontrol sisteminin etkinliği bu sistemi kullanan insanların güvenilirliğine ve yeterliliğine bağlı bir unsurdur. Çalışanlardan kaynaklanan hatalar, dikkatsizlik, talimatları yanlış anlama ve yorumlama, ihmal ve tecrübesizlik gibi konular iç kontrol sisteminin etkinliğini zayıflatmaktadır. Yetkilendirilmiş kişiler, yetkilerini kötüye kullanabilirler.⁵⁸

2.6. İÇ KONTROLÜN ÖNEM ve GEREKLİLİĞİ

İç kontrol şirket faaliyetlerinin etkin ve verimli olması, güvenilir mali raporların yasal mevzuata uygun olarak çıkartılması sebebiyle önem taşımaktadır.

İç kontrol; İşletme ve kuruluşlarda yönetimin çalışmalarla ve ticari işlerinde mantıklı doğru ve işletmenin gelecek planları ile ilgili kararlarını vermede ve işletme, kuruluş içerisinde bir takım yolsuzlukların yapılmaması, önlenmesi için önceden caydırıcılığı için işletme içerisinde kurulan iç kontrol sistemi çok önemli yer tutar.

Denetim uygulamalarında etkin bir iç kontrol ve iç denetimin işletmeye sağlayacağı katma değerinin herkes tarafından anlaşılması sağlanarak iç kontrol, denetim faaliyeti yetkin kişilerce ve bağımsız olarak

⁵⁷ Kaval, a.g.e. s:128

⁵⁸ Yumuşak, Y. Aracı Kurumlarda Uygulanan İç Kontrol Sistemi Ve Etkinliğinin Ölçümü. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE. 2007

yapılmalı ve gerekirse dışarıdan bu konularda çözüm ortaklarından yararlanılmalıdır. Kurum içi kontrollerin yeterliliğinin değerlendirilmesinde önemli bir işleve sahip bulunan iç kontrol, denetimin etkililiğinin sağlanması için öngördüğümüz başarı faktörleri aşağıda belirtilmiştir.⁵⁹

Meslek ahlâk kuralları, mesleğin serbestliğini ve bağımsızlığını zedelemekten herhangi bir etkiye veya baskıya maruz kalmadan denetim faaliyetinin layıkıyla yerine getirilebilmesini sağlayan değerler, prensipler ve yükümlülüklerin bir bütünüdür. İç denetim elemanları sorumluluklarını etkili biçimde yerine getirebilmek için yüksek seviyede davranış standartlarına tabi olmalıdırlar. Mesleğe ilişkin ahlâk kurallarını ve bu meslekle ilgili standartlar, kurumda çalışan denetim elemanlarının uymaları gereken iç talimat ya da yönerge niteliğindedir. Meslek örgütleri bu kurallara uymayan meslek mensuplarına bir takım cezai müeyyidelerde uygulamaktadırlar.

Örneğin kınama cezası, disiplin cezası ve üyeliklerinin düşürülmesinden, meslekten çıkartmalara kadar gitmektedir.⁶⁰

Denetim literatüründe, bağımsız denetçinin sorumlulukları genellikle iki ayrı çerçevede ele alınmaktadır. Bunlardan ilki mesleki sorumlulukları belirtirken, ikincisi hukuki sorumluluklardır.

Denetçi ve bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve denetim yaptığı işletme ve kurumun özel sırlarını saklamakla yükümlüdürler. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten bilerek veya ihmâl ile yükümlerini ihlâl edenler işletme ve kuruma zarar verdikleri takdirde çalıştıkları bağlı şirketlere karşıda sorumludurlar.

Özel işletme ve kurumlarda iç denetçi risk ve kontrol değerlendirme faaliyetlerine destek sağlar, işletme faaliyetlerini izler, faaliyetlere ilişkin risk ve kontrol faaliyetleri ile ilgili önerilerde bulunur, kontrollerin uygunluğunu ve etkinliğini ölçerek bu konuda yönetimi aydınlatır. Şirket ve kurumlarda mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluğu, etkinliği ve verimliliği, bilgi sistemlerinin güvenliği ve güvenilirliği

⁵⁹ <http://icden.meb.gov.tr>. (Erişim Tarihi, 24/03/2016)

⁶⁰ <http://icden.meb.gov.tr>. (Erişim Tarihi, 24/03/2016)

vazgeçilmez, unsur olarak kabul edilir. İç denetim, şirket ve kurumlarda yönetsel hesap verebilirliği artırır ve risk yönetiminin bir parçasıdır. Kurumsal yönetim kalitesini artırarak pay ve menfaat sahipleri için güvence sağlayarak Kurumun kurumsal itibarının bir sigortası ve garantisi niteliğinde önem taşır.

Gelişmekte olan ekonomik faaliyet alanlarında büyüyen işletmelerin artmasıyla birlikte işletmelerde risklerde artmaktadır. Bu risklerin önlenmesi için şirketler iç kontrol ve denetime gereken önemi vererek büyümekle birlikte mevcutlarını korumak için iç kontrol ve denetim yaptırmak zorunda kalmıştır. Büyümeleriyle birlikte riskleri en etkin ve verimli yönetmek, sürekliliklerini sağlamak için üst düzeyde performans göstererek iç kontrol ve denetimle birlikte şirket içi kontrollerin yeterliliği ve denetlenebilir olması şirketlerin olmazsa olmazları arasındadır.⁶¹

İşletme ve kurumlarda yönetici ve yönetim kurullarını şirket içi kontrollerin yeterliliği ve denetlenebilir olma ve risk yönetimi konusunda bilinçli olmaya zorlayan çok sayıda etken bulunmaktadır. Belki de en göze çarpanı ise son zamanlarda yaşanan küresel mali krizdir. ABD ve AB ülkelerinde yaşanan krizin ulaştığı boyutlar risk yönetimi ve denetimin önemini bir kez daha çok ciddi şekilde gündem konusu yapmıştır. Bu nedenlerden dolayı artık günümüzde risk yönetimi ve bununla birlikte denetime ciddi anlamda önem verilmektedir.

Bunu yaptırmakla şirket içerisinde uygulanmasını istediği kural ve sistemleri daha etkin hale getirerek, şirkette kurumsallığı sağlayarak şirketine prestij, ivme kazandırıp, şirketinin piyasa değerlerini daha güçlü kılarak, şirket hissedarlarına ve menfaat sahiplerine karşı daha güçlü gözükme isterler. Bunları sağlamak için de iç kontrol ve denetim rapor ve sonuçları sayesinde yaparak, denetim raporlarından faydalanmaktadırlar.⁶²

Dünya piyasalarında yıllarca faaliyet sürdüren büyük şirket ve kurumların bazı ekonomik nedenlerden olumsuz etkilenmesiyle birlikte biranda battıklarını ve batabileceklerini düşünürsek büyüyerek sürekliliğini

⁶¹ <http://muhasebedenetim.net> (Erişim Tarihi, 18/04/2016)

⁶² <http://denetim.net>. (Erişim Tarihi, 21/04/2016)

devam ettirmek için uğraş veren şirket ve kurumlarında yine aynı olumsuzluklardan etkilenerek bittiği görülebilir. Bu durum karşısında şirket hissedarları, o şirkete yatırım yapan yatırımcılar, üst düzey yöneticileri ve çalışanlarda işlerini, servet ve itibarlarını bir anda yok edebilirler. İşletme ve kurumların sürekliliğini ve faaliyetlerini devam ettirmeleri için “Kurumsal Yönetim” ve “Kurumsal Yönetim İlkelerine” uyum sağlayarak bu sistemlerin işletilip, kullanılmasında gereken önem ve değeri vererek kendi bünyelerinde iç kontrol ve dışarıdan bağımsız denetim hizmeti olarak faaliyetlerinin sonuçlarını görmek istemektedirler.

Reel sektöründe, finans sektöründe banka ve diğer finans kuruluşları kurumlaşmada başı çekerek kurumsallaşma adına çok önemli çalışmalar yaparak diğer kurum ve işletmelere örnek olmaya çalışmışlardır. Reel sektörde ağırlıklı olarak kurumsallaşmamış aile şirketi yapısında ve KOBİ ölçeğinde kuruluşlardan oluştuğu dikkate alındığında; bankacılığın şirketlerin kurumsallaşma sürecinde aktif rol aldıkları tartışılmaz. İşletme ve kurumlarda kurumsal yapının oluşturulması ve denetim mekanizmasını çalıştırarak bunun sürekliliğini sağlayacaktır. Bu kurumsal yapının oluşturulmasında şirketler ve bankalar, sektör içinde, sektör dışında ve meslek kuruluşları ile kurumsal risk ve yönetim konularında özel hizmet sunan uzman kuruluşlardan destek ve hizmet olarak işbirliği yapmaları önem kazanacaktır.

Etkin bir iç denetimle kastedilen unsurlar, aşağıda belirtilen amaçlara ulaşma derecesidir. Bu amaçlar şu şekilde ifade edilebilir:

- İşletmede kanun, sistem, plan ve politikalara uyumu sağlamak için kurulan sistemi gözden geçirme ve işletmenin bunlarla uyumunu tespit edilebilmesi,
- Kaynakların etkin ve ekonomik olarak kullanımını sağlama,
- Faaliyet ve çalışma programlarının amaç ve hedefler doğrultusunda gerçekleştirilmesi.⁶³

⁶³ Şerafettin, Sevim ve Ayşenur Eliuz. Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Roller ve İMKB’ de Bir Araştırma, 2007, s.62-63.
<http://journal.mufad.org/attachments/article/348/6.pdf> (Erişim Tarihi, 23/06/2016)

2.7. TÜRKİYE'DE İÇ DENETİMİN GELİŞİMİ ve GELECEĞİ

Türkiye'de bugüne kadar yürütülen ve uygulanan iç denetimin gelişimi ve geleceğini etkileyen gelişmeleri değerlendirdiğimizde; işletmelerimiz ve denetim profesyonelleri için yönetilmesi gereken fırsatlar ya da tehditler şeklinde olduğunu görülmektedir.

Denetimin tarihi gelişimi ve bugünkü ekonomik sistemdeki yeri incelendiğinde ülkelerin ekonomik fonksiyonlarının içinde çok önemli bir değişken olduğu tespit edilebilir. Ekonomi tarihi incelendiğinde ekonomi ile denetimin birbirini etkileyerek geliştikleri görülür. Bağımsız denetim, son yıllarda en çok tartışılan ve gelişmeler doğrultusunda farklı düzenlemelere konu olan alanlardan birisi olduğu görülmektedir.

Bu konu sadece ABD'de değil, uluslararası alanda da önemli gündem maddelerinden biri haline gelmiştir. Ülkemizde de son yıllarda başta sermaye piyasası mevzuatı ve bankacılık mevzuatı olmak üzere, uluslararası gelişmeleri dikkate alan önemli düzenlemeler yapılmıştır. Türkiye'de, bağımsız denetime ilişkin düzenleme yapma yetkisinin gelişmiş ülkelerde olduğu gibi bir meslek örgütüne verilmemiş olmasının, yapılan düzenlemelerde dağınıklık ve uyumsuzluk yarattığı ve mesleğin gelişmesini olumsuz yönde etkilediği söylenebilir.⁶⁴

2000'li yıllara doğru bankacılık alanında yaşanan iflas ve el konulması sonrasında bu sektöre ait iç denetimle ilgili bazı düzenlemelerin yapılmasının bir zorunluluk olması karşısında, o dönemlerdeki mevcut Bankalar Kanunu yürürlükten kaldırılmış ve yerine 4389 sayılı Bankalar Kanunu yürürlüğe konmuştur. Bu kanun ile ilk defa bankalar için iç denetim konusunda yasal bir zorunluluk getirilmiş ve "Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik" çıkarılmıştır. Sonrasında 4389 sayılı Kanunu yürürlükten kaldıran 19.10.2005 tarih ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte bankaların bir denetim komitesi kurmaları zorunlu tutulmuştur. Denetim komiteleri, yönetim kurulu adına bankanın iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin

⁶⁴ Bezirci, Muhammet ve Karasioğlu, Fehmi. Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi. <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423912234.pdf> (Erişim Tarihi,13/04/2016)

etkinliğini ve yeterliliğini izlemek ve iç denetim işlevlerinin sürdürülmesini sağlamakla görevli ve sorumludur.

Ayrıca 5411 sayılı Bankacılık Kanunu gereğince çıkarılan ve 01.11.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik" yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmelikle bankalar, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi, kontrolünün sağlanması, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm şube ve konsolidasyona tâbi ortaklıklarını kapsayan yeterli ve etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi kurmak ve işletmekle yükümlü tutulmuşlardır. İç denetim sistemiyle ilgili yapılan ve yapılması öngörülen bu değişiklikler sadece özel sektörle sınırlı kalmamış, özellikle ülkemizde yaşanan ekonomik krizle birlikte karşılaşılan yolsuzlukların yanı sıra, Avrupa Birliği uyum ve müzakere süreci sayesinde kamu mali yönetiminde de köklü değişikliklere gidilmiştir. Bu kapsamda çıkarılan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile ilk defa kamuda iç kontrol sistemi, iç denetim ve risk yönetimi ile ilgili uluslararası standartlara uygun yasal düzenlemeler yapılmıştır.

2006 yılı itibariyle bütün hükümleriyle yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanununun 63. maddesinde iç denetim, "kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti" olarak tanımlanmıştır. Maddenin devamında ise iç denetim faaliyetlerinin, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak iç denetçiler tarafından gerçekleştirileceği ifade edilmiştir. Kanunda ifade edilen iç denetim tanımı ve faaliyeti tüm dünyada kabul görmüş ve uluslararası bir nitelik kazanmış bulunan tanımlama ile birebir örtüşmektedir.⁶⁵

Bugüne kadar alışlagelmiş çalışma usullerimizden farklı, yeni çalışma usul ve esasları içinde rol ve sorumluluklarımızı yerine getirmemiz

⁶⁵ Aslan, Bayram. Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim, Sayıştay Dergisi, s.77.

gerekiyor. Çünkü klasik, geçmiş, bitmiş olanı raporlayan denetim yaklaşımı yerine risk esaslı, sürekli yetkinliğini geliştiren, sertifikasyonla desteklenen, belli sıklıklarda denetimin kalite güvencesinin gözden geçirileceği bir dönem başlatılmaya çalışılmaktadır.

2.8. İÇ KONTROLÜN BAĞIMSIZ DENETİME ETKİSİ ve ÖNEMİ

İç kontrol, bağımsız denetimin başlıca kanıtları arasında değerlendirilebilir. Denetime tabi tutulacak ortaklıkta etkin bir iç kontrol sistemi bulunması, mali tabloların hatalı veya hileli olma riskini azaltarak, doğruluk ve güvenilirliğini ölçer.⁶⁶

İç kontrol sisteminin güvenilirliği, denetçinin yeterli miktarda ve etkin denetim kanıtı toplamasını sağlayacak denetim programının niteliği ve zamanlamasının belirlenmesinde de temel dayanaklardan birisidir. Ancak müşteri ortaklık, ne kadar etkin ve güvenilir bir iç kontrol sistemine sahip olursa olsun denetçi, denetim faaliyetinde uygulaması gereken denetim prosedürünü ve asgari denetim tekniklerini denetim yaparken uygulamak zorundadır.⁶⁷

İç kontrol sisteminin kendi içindeki sınırlamaların da dikkate alınması gerekir. Bu sınırlamalar insan faktöründen, iç kontrol sistemlerinin işletmenin işlemlerinin tümünü kapsamamasından ve işletmenin içinde bulunduğu şartların statik olmamasından kaynaklanabilir. İnsan faktörüne örnek olarak; işletme personelinin görevde bulunmama alışkanlığı, dikkatsizlik, ihmal veya yorgunluk gibi nedenlerle İç kontrol prosedürünün işletmenin tümünde uygulanmaması veya işletmenin işlemlerinin sadece belli kısımlarına uygulanarak tümünü sınırlamaya sebep olabilir.

Bağımsız denetim tarafından İç kontrol sisteminin gözden geçirilmesinin temel nedeni, denetlenen firmanın muhasebe sistemindeki hesapların ve finansal raporların güvenilirliğini ortaya koymak ve yılsonu denetimi esnasında uygulanacak denetim faaliyetlerinin kapsamını, detaylarını ve uygulama zamanını tespit etmektir. Bundan başka; bağımsız denetçiler, sistemin etkinliği ile ilgili görüşlerini bildirmek, işletme

⁶⁶ Güredin, Ersin. *Denetim*, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı yayınları, N.08, İstanbul, 1988, s.05

⁶⁷ Orhan Akışık, "İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim içindeki Yeri", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2005, sayı.14, s.94

yöneticilerine sistemin iyileştirilmesi hakkında tavsiyelerde bulunmak ve gerektiğinde resmi kurumlara raporlar sunmak için iç kontrol sistemini incelemektedirler.⁶⁸



⁶⁸ Güredin, a.g.e 1988, s.05

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM

3.1. BAĞIMSIZ (DIŞ) DENETİMİN TANIMI

Bilgi kullanıcıları öğrenmek istedikleri bilgiyi ilk elde edebilmeleri, bazı istisnalar dışında elde edemezler. Ancak ulaşmak istedikleri bilgiye başka şahıslar aracılığı ile ve bu istedikleri, arzu ettikleri bilgiler başkaları tarafından sağlanıyorsa, bu ulaşılabilecek bilgilerde bilinçli veya bilinçsiz yanlış, hata olma durumu yüksektir. Bilgi istenirken, olabilecek bazı risklere karşı aşağıdaki üç unsur önemli olup, Bunlar;

- a. İsteddiği bilgiyi kendi başına çıkarıp, ulaşım, kontrol etmek,
- b. Karşı tarafın vereceği bilgilere güvenerek riske girmek,
- c. Bağımsız denetçi rapor ve görüşüne başvurmadır.

Bağımsız Denetim, işletmelerin yıllık finansal ve mali tablo ve diğer finansal bilgilerinin, uluslararası finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak derecede yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin göz önüne alınıp değerlendirilerek defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve bu yapılan değerlendirmelerin rapora bağlanmasını ifade eder.

Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.⁶⁹

Çünkü finansal raporlama süreci şirketin bütün birimlerinden etkilenmektedir. Doğal olarak finansal tabloların gerçeği yansıtır

⁶⁹http://www.denetimnet.net/Pages/ttk_bagimsiz_denetim_nedir.aspx,
(Erişim Tarihi,21/04/2016)

yansıtması açısından sorumluluk finansal raporlama sürecini etkileyen bütün birimlerin olması gerekir ki bu da şirketin kurumsal yönetimidir.⁷⁰

Bağımsız denetimin ana gayesi; ilgililere ve üçüncü şahıslara tutarlı, hatasız ve doğru bir bilgi sağlamaktır. Verilecek bilgiler net ve anlaşılır bir şekilde hazırlanarak sunulmalı çünkü bu raporlar şirkete kredi açacak işletmelerle, krediyle mal satan işletmeleri bu işletme hakkında aydınlatacaktır. Bilhassa firma bünyesinin içinde ve dışında ilgili kişilere firmanın durumu hakkında görüş ve fikirlerini bağımsız olarak dile getirecek, bu konuda, muhasebe mesleğinde bilgili ve uzman bağımsız denetçilerce gerçekleştirilen denetim olarak tanımlanabilir. Sermaye piyasası mevzuatı kapsamında yürütülecek bağımsız denetim çalışmalarının, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 14 ve 36'ncı maddeleri uyarınca, Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde yapılması gerekmektedir.⁷¹

3.2. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ (DIŞ) DENETİMİN GELİŞİMİ

1960 yıllarında bağımsız denetim gerçekleştirilmeye başlamış, 1970'li yıllardan sonra uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının Türkiye'deki üye şirketleri tarafından uygulanmaya başlamıştır. Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olan firmalara ve bankalara bağımsız denetim mecburiyeti getirilmesi, bu içerikte denetimi yürütecek şahıs ve işletmelere yetki verilmesi yapılacak çalışmalarının tebliğ ve yönetmeliklerin yürürlüğe girmiştir.

1989 yılında ülkemizde yayınlanan SMMM ve Yeminli Mali Müşavirlere çıkartılan 3568 sayılı yasası ile küreselleşmenin baskın gücü ve uluslararası standartların geniş kabulüne paralel olarak geleneksel denetim anlayışında yaşanan değişim Türkiye'de faaliyet gösteren finansal kurumlar, işletmeler ve kamu kurumlarını doğrudan etkilemeye başlamıştır.⁷²

⁷⁰ARI, M. *Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenilirliği*, Osmangazi Üniversitesi, İİBF Dergisi, Ekim,3(2), 2008. ss.50-51.

⁷¹<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1>, (Erişim Tarihi, 24/05/2016)

⁷²Kartal, Fikret. *Türkiye'de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları*, Maliye Finans Yazıları, S.99, Nisan 2013.

Bu durum Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) faaliyetleri bağımsız denetim mesleğinin geleceği bakımından son derece önemli bir adımdır. Bağımsız denetim sektörünün önemi zamanla artmakta ve finansal piyasalarda güvene kavuşabilmesi için gereken "şeffaflığın" gerçek bilgilerin elde edilmesinde en sağlıklı bir yöntemle sahip olmaktadır.⁷³

Çalışma alanı standartları genel standartlara oranla daha özeldir. Çalışma alanı standartları denetçiye güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmak için kanıt toplamada ve kanıtları değerlemede kılavuz olur.⁷⁴

Türkiye'de yakın dönemde denetimi yakından ilgilendiren gelişmeler özellikle işletme ve kamu kurumlarının bünyesinde yaşanmıştır. 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, şirket yapılarında geniş düzenlemeleri içermiş ve faaliyetlerin yönünü, gidişatı, kararların tatbiki, raporlama ve denetim konularında yönetim kuruluna yardımcı olmak üzere komiteler kurulması yönünde, zorunlu olmasa da, yol gösterici nitelikte hükümlere yer vermiştir.

İç denetimde kamu sektöründe İç Denetim Koordinasyon Kurulu oluşturulmuş olup, kamu kurumlarında denetim anlayışının, katı bürokratik anlayış, yerleşik kültür ve denetimin tatbikine yönelik potansiyelin harekete geçirilememesi gibi nedenlerle etkin olamadığı yönünde görüşler dile getirilmektedir. Tarihsel birikimi ve yerleşik kültürün katkısıyla denetim konusunda ileri seviyede bulunan bankacılık sektörü, 1999 yılına ait mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve takiben 2005 yılında yasalaşan meri 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile iç denetimin yapısında radikal dönüşümler yaşamıştır. Denetimde en köklü değişiklik, bankalarda iç denetim konusunda yetkili olan müfettişlerin oluşturduğu iç denetim biriminden ayrı olarak risk yönetim ve iç kontrol sistemlerinin oluşturulması ve risk odaklı bakış açısına sahip olması beklenen iç denetim birimine iç kontrol ve risk yönetim sistemlerinin etkinliği ve yeterliliğinin gözetimi görevinin verilmesidir. İç ve dış denetim, risk yönetim birimlerinin kurulması ve kadro tahsisi; resmi kurumlara çok sayıda konuda raporlama yapılması gibi

⁷³Bağımsız Denetim Derneği, "**Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi**", http://www.bdd.org.tr/default.asp?PG=TRAN_A, (Erişim Tarihi 05.12.2013).

⁷⁴<http://www.ustatlar.net/denetim/genel/147-denetim-standartlar.html>, (Erişim Tarihi, 29/04/2016)

uygulamaların yoğun olduğu, maliyet ve bürokratik yük oluşturduğu yönünde, özellikle sektör içinde bulunanlardan, eleştiriler dile getirilmektedir.⁷⁵

3.3. BAĞIMSIZ (DIŞ) DENETİM TÜRLERİ

Bağımsız denetim, Sermaye Piyasası Kurulu'na göre uygulamada sürekli bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim ve özel bağımsız denetim olarak üçe ayrılır.

3.3.1. Sürekli Bağımsız Denetim

Bazı İşletme ve kurumlarda bağımsız denetim yapılması zorunlu olması sebebiyle yılsonu mali tablolarının muhasebede genel kabul görmüş uluslararası denetim ve raporlama standartları çerçevesinde muhasebe ve denetim ilkelerine uygun biçimde yapılıp, yapılmamasının denetlenmesidir. Bu denetimin en önemli niteliği bağımsız, tarafsız ve güvenilir tam denetim olması, bu denetimi yapacak bağımsız denetçilerle işletme, kurum arasında mali dönem sona ermeden denetim sözleşmesinin yapılmış olması gerekir. Bu yapılan sözleşmeden cesaret, destek alarak yapacağı denetimde denetçinin yeterli delil toplayabilmesi veya bağımsız denetim ilkelerinin tamamının uygulanabilmesine olanak verilmesi ve yapılacak denetim konusunda herhangi bir sınırlama konulmamasıdır.

Bu tanımda dikkat çekilmesi gereken en önemli üç unsur vardır. Bunlardan birincisi bağımsız denetimin önceden belirlenmiş ölçütlere dayanmasıdır. Bu ölçütler denetçinin bilgileri değerlendireceği standartlardır. İşletmeler ekonomik faaliyetlerini sürdürdükleri farklı çevrelere ya da yönetim amaçlarına göre finansal tablo ve diğer bilgilerini toparlayıp, hazırlarlar. İkinci önemli unsur bağımsızlık ilkesidir. Yapılan denetimin değeri denetim raporunu kullanan kişilerin denetçinin dürüstlüğüne, ahlaki değer yargısına, bağımsızlığına olan güvenleridir. Diğer bir önemli unsur da denetim standartlarına uyulması zorunluluğudur. Kanun konucu tarafından bağımsız denetlemeye tabi ve zorunlu tutulan firma ve kurumlar şunlardır;

1. Aracı kurumlar,

⁷⁵ Kartal, a.g.e., 2013

2. Kanun'la düzenlenmiş ve anonim şirket olarak faaliyette bulunan borsalar, teşkilatlanmış diğer piyasalar ve takas ve saklama kuruluşları,
3. Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar,
4. Kamu Gözetim Kurumu ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından mali tablolarının bağımsız denetiminin yapılması gerekli ve zorunlu görülen diğer kurum ve işletmeler.
5. Yatırım ortaklıkları,
6. Konut finansmanı fonları,
7. Emeklilik yatırım fonları,
8. Diğer yatırım fonları,
9. Portföy yönetim şirketleri,
10. Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,
11. İpotek finansmanı kuruluşları,
12. Varlık finansmanı fonları,

3.3.2. Sınırlı (Ara) Denetim

Aracı kuruluşlar, hisse senetleri menkul kıymet borsalarında veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören Anonim Ortaklıklar, Portföy yönetim firmaları, varlık finansmanı fonları, konut finansmanı fonlarıdır. Emeklilik yatırım fonlarıyla uğraşan ve bu yaptıkları faaliyetleri ile ilgili üç, altı ve dokuz aylık mali tabloları hazırlattırarak yaptırdıkları denetim sınırlı denetimlerdir.⁷⁶

3.3.3. Özel Denetim

Sermaye piyasasına bağlı halka arz işlemleri için kurulan ve halka arz işlemleri için başvuru esnasında veya tasfiye, devir, bölünme ve birleşme durumlarında firmaların finansal durumundaki iyi ve karlı gelişmelerini iyi yönde performans gösterip, ilerlemelerini açıklayabilmek amacıyla, en az üç döneme ilişkin finansal raporlar çıkartılmasını talep etmektedirler. Bu gibi durumlarda Bağımsız Denetçiler tarafından çıkartılıp, düzenlenen raporlar özel denetim gerektirir ve çıkartılan raporlarda özel denetim raporlarıdır. Bu denetim raporları belirli dönem ve tarihleri kapsar.

⁷⁶ SPK, a.g.e 2001-2006, s.95

Özel bağımsız denetim, işletme, şirket ve kuruluşların sermaye piyasalarında kayda alınmasına ilişkin düzenlemeleriyle diğer ilgili düzenlemeleri kapsar ve bu mali tabloların bağımsız denetim faaliyetinin başlandığı yılsonu veya daha sonraki bir tarih itibari ile hazırlanmış, düzenlenmiş olmalıdır.

3.4. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

Bağımsız denetimlerin etkili ve verimli uygulanabilmesi için, dikkatli planlanıp, kontrol ve amacına uygun yapılması gerekmektedir. Bu durum, bağımsız denetim sürecinde, yeterli personel çalıştırmayı ve dosyalamayı gerektirmektedir. Müşteri seçimi ve işin alınmasının ardından denetim süreci, denetim planlamasıyla başlamaktadır. Birinci ve ikinci evreler denetim planının yürütülmesini, dördüncü evreyse denetim neticesinde ulaşılmasını ve raporlamayı göstermektedir. Bağımsız denetim aşamasında çizelgeler, iş programlar ve kontrol listelerinden oluşan detaylı belgeler kullanılmaktadır. Denetçiler farklı şartlarda, doğru sonuca ulaşmak için mesleki yargıda bulunmaktadırlar. Bu bağlamda denetçiler, müşterinin işini ve içinde bulunduğu koşulları çok iyi kavramalıdır⁷⁷.

İç denetimde planlama süreci; denetim evreninin tanımlanması, denetim alanlarının belirlenmesi, risk kriterlerinin tanımlanması ve risklerin derecelendirilmesi, denetim alanlarının öncelik sırasına konulması, denetim kaynaklarının tahsis edilmesi, planın hazırlanması ve onaylanması ile iç denetim programının hazırlanması ve onaylanması aşamalarından oluşur.

Denetim faaliyeti ön çalışmayla başlar. Bu çalışmanın amacı, iç denetçinin yapacağı bireysel denetim faaliyeti için gerekli bilgiyi elde etmesine yardımcı olmaktır. Ön çalışma aşamasında ayrıca denetim kontrol listesi oluşturulur. Liste, denetime ilişkin her bir adımın tamamlanmasını müteakip doldurulur ve ilgili çalışma kağıtlarıyla birlikte dosyalanır.⁷⁸

TÜRMOB tarafından 19 Ekim 2007 tarihinde yayınlanmış olan “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında

⁷⁷ ICAEW “*AuditQuality*”, s. 39-40, <http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/> (Erişim, (Tarihi, 23/05/2016)

⁷⁸ Kamu İç Denetim Rehberi, kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4101,kamuicdenetimrehberidoc.doc. (Erişim Tarihi, 26/05/2016)

Yönetmelik” IFAC tarafından yayınlanmış olan Etik İlkeler referans alınarak hazırlanmış ve aynı grupta ve alt başlıklarla uyulması gereken etik ilkeler özetlemiştir. TURMOB tarafından yayınlanan Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kurallar El Kitabı 2010 baskısı ise söz konusu etik ilkelerin güncel halini yansıtmaktadır.

Denetim ekibindeki elemanların etik ilkeler konusunda bilgilendirilmesi, bu kuralların benimsetilmesi ve uyulduğunun gözetimi denetim şirketi yöneticilerinin sorumluluğundadır. IFAC tarafından yayınlanmış olan 1 numaralı Uluslararası Kalite Kontrol Standardı (UKKS 1) bağımsız denetim kuruluşlarının uyması gereken kalite kontrol standartlarını düzenlemektedir. UDS kapsamında denetim yapmak isteyen bir denetim kuruluşunun söz konusu standardı uygulamaya geçirmesi ve iş yapış şekillerini bu standart doğrultusunda yapılandırması gerekmektedir.⁷⁹

3.4.1. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması

Denetim işinin kabulüne ilişkin karar verilmesinin ardından “denetim anlaşma mektubu” hazırlanır. Bu mektup, her iki taraf için de bağlayıcılığı olan bir sözleşme niteliğinde olup, denetim anlaşmasının amaç ve içeriğini, tarafların mesuliyetlerini, çalışmanın başlangıç ve bitiş tarihlerini, denetim ücretini ve yönetime raporlanması istenilen diğer özel durumlar belirlenir.

Müşterinin seçimine karar verilirken, denetçinin denetim yaparken aşağıdaki konular ve hususlar üzerinde durması oluşabilecek riskleri azaltacaktır.

İşletmede yapılan iş, faaliyet alanı, sektördeki durum ve konumu ile ilgili bilgiler derlenip, toplanmalıdır.

Denetim kuruluşları, kendisine denetim yapılması ile ilgili talep geldiğinde, müşteri işletmeyi değerlendirmek ve denetim işini üstlenip üstlenmeyeceklerine karar vermek durumundadırlar. Müşterinin bu ilk değerlendirilmesinde, önemli olan denetim firmasının bu işletmeyi makul bir denetim riski ile denetleyip denetlemeyeceğine karar vermesidir. Denetim firmaları kendileri için büyük risk teşkil edecek düzensiz örgütlenme, belge ve bilgi sistemlerine sahip işletmeleri denetlemek istemezler. Ayrıca

⁷⁹ Şavlı, a.g.e., 2009.

piyasada hata ve hileleriyle kötü ün yapmış işletmeleri denetlemek denetim firması açısından olumsuzluklar getirecektir.⁸⁰

Denetçi, bir önceki denetçi ile görüşerek, işletmedeki yöneticilerin dürüstlüğü, yönetim ile uyumsuzluğa düşülüp düşülmediği, iç kontrol sisteminin durumu ve denetçi değişikliğinin nedenleri hakkında bilgi sahibi olabilecektir. Denetim firması, denetim işini kabul ederse, müşteri işletme ile denetim sözleşmesi imzalanır. Denetim firması tarafından hazırlanan sözleşme, denetim koşullarının yazılı olarak belirlenmesidir. Sözleşmenin biçimi her müşteri için farklı olabilmekle birlikte, genellikle şu unsurları içerir;

- a. Denetimin amacı kapsamı varsa özel nedenleri,
- b. Anlaşma kapsamında sunulacak diğer hizmetler,
- c. Denetimin başlama ve bitiş tarihi,
- d. Denetimde görevlendirilecek personel, unvanları ve yedekleri,
- e. Denetim raporunun muhtemel teslim tarihi,
- f. Yönetimin ve denetçinin sorumlulukları ve yükümlülükleri,
- g. Denetim ücreti ve ödeme biçimi.⁸¹

Müşteri kabul sürecinden sonra denetim sözleşmesi imzalanarak çalışmalar başlar. İlk aşamada planlama ve denetlenecek işletmeyi daha iyi tanımak üzere yapılan çalışmalarla başlanır. Ardından bu planlama dahilinde gerekli kanıt toplama teknikleri uygulanır. Toplanan kanıtların değerlendirilmesi ve eksiklerin tamamlanmasının ardından raporlama aşamasına geçilir. Yapılan çalışmalar neticesinde bulunan kanıtlara uygun şekilde denetçi raporu hazırlanır. Ancak çalışmaların tamamlanması binanın çatısına benzetilebilecek çalışmanın başından itibaren uygulanan kalite kontrol prosedürlerinin tamamlanmasıyla olur.⁸²

3.4.2. Denetim Planlaması

Denetim Sözleşmesi düzenlendikten sonra yapılacak denetimin planlamasıdır.

Denetimin planlaması adımı aşağıda sıralanan alt bölümlerden meydana gelmektedir: Bu bilgiler genel olarak;

- a. Firmayla ilgili ana bilgilerin toplanması,

⁸⁰ Çömlekçi, F., a.g.e., 2010.

⁸¹ Kiracı, M., "Muhasebe Denetimi Ders Notları, 2010, <http://www.iibf.ogu.edu.tr>, 20/08/2013.

⁸² Şavlı Tuba, Kavut Lerzan, ve Oktay Taş. **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İSMMMO Yayınları, 2009.

- b. Başlangıç analitik tetkik işlemlerinin uygulanması,
- c. Denetim riskinin tespit edilmesi,
- d. Önemlilik düzeyinin planlanması,
- e. İç kontrol yapısının tanınması ve Denetim programının hazırlanmasıdır.
- f. Denetimin zamanlamasını, denetimde görevlendirilecek personel sayısını, iş kontrol grubundan faydalanılıp, faydalanılmayacağını, denetimde ağırlık verilecek konuları içeren yazılı bir denetleme programı, yetkili meslek mensubunca hazırlanmaktadır ve çalışma dosyası düzenlenerek denetime başlanmaktadır.

3.4.3. Denetim Programının Yürütülmesi

Uluslararası denetim standartlarında denetçinin denetim raporuna temel oluşturacak yeterli ve uygun kayıtları ve denetimin uluslararası denetim standartları ve ilgili yasal düzenlemelerdeki yükümlülükler ile uyumlu olarak yapıldığına dair kanıtları içeren denetimin belgelendirilmesini makul bir surede yapması gerektiğini belirtmektedir. Yeterli ve uygun denetim belgelendirmesinin makul bir surede yapılmasının denetimin kalitesinin artmasına yardımcı olacağını ve toplanmış denetim kanıtlarının ve denetim raporunun tamamlanmasından önce ulaşılan sonuçların etkin bir şekilde gözden geçirilmesini ve değerlendirilmesini kolaylaştıracağını belirtir.⁸³

Dolayısıyla denetim programı, toplanan kanıtların gözden geçirilmesi ve yapılan işin incelenmesinde son derece önemli olup kalite kontrol amaçlı gözden geçirme yapacak olan denetçinin bakacağı en önemli kaynaklardandır.

Denetimin sürdürülmesi safhasında yapılacak uygunluk ve maddilik testleri yapıldıktan sonra çalışmanın yapısı ve kapsamı daha önceki aşamalarda elde edilen bulgulara bağlı olarak belirlenmelidir.

3.4.4. Bulguların Raporlanması

Denetlenen kurum ve firmanın denetim raporu, her yıl faaliyet raporunda yayımlanarak duyurulur. Böylelikle yıllık faaliyet raporunda mali

⁸³ IFAC, 2007 *Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB)*, Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements, s.260.-2007

tablolar ve diğ er bilgiler ile birlikte, denetim raporu da firmanın mali bilgilerini ilgilendiren kullanıcılarına ulaşmış olmaktadır.⁸⁴

Denetim faaliyetlerinin tüm süreçleri tamamlandıktan sonra, en önemli aşaması olarak raporlama kısmı kalmaktadır. Denetim çalışmalarının belge haline getirilmesi, gerekli bilgi ve sonuçların duyurulmasını düzenlenecek raporla sağlamaktadır. Denetçinin denetim aşamasında yürüttüğü bütün faaliyetlerin ve değerlendirmelerinin bir sonucu olarak düzenlenen bu rapordaki bilgiler işletmeleri ve bu raporu kullanacakların verecekleri kararları olumlu veya olumsuz olarak etkileyecektir.

Bilgi kullanıcılarının, yatırımlarında daha etkin ve verimli kararlar vermek için bu rapordaki bilgileri kullanması, bu raporun önemini daha da artırmaktadır. Denetim faaliyeti esas olarak, mali tabloların, mali bilgi sahiplerine, düzenlenen raporların mevzuatlara göre düzenlenip, düzenlenmediği önemli olup, bunun mevzuatlar göz önüne alınarak düzenlendiğine kanaat getirip, güven duyması halinde bu rapor kendilerinin alacağı kararda etkili olacaktır.⁸⁵

Bağımsız Denetçi tarafından düzenlenecek raporlar;

Olumlu görüşü bildiren rapor: Denetçi incelemesini yapıp bitirdikten sonra incelemeleri neticesinde finansal tablolar ile ilgili pozitif bir fikre ve kanata sahip olmuşsa Pozitif anlamda görüş belirten, " Olumlu Rapor" olduğunu belirten rapordur.

Olumsuz görüş bildiren rapor: Denetçi, denetim yaptığı süreçte uyguladığı yöntem ve incelemeler neticesinde denetim teknikleriyle ulaştığı gözlem ve kanıtlar neticesinde finansal tabloların muhasebe standartlarına uygun olmayarak doğru ve dürüst bir şekilde bilgi ve kayıtların yapılmadığı kanaat ve görüşüne sahip olmuşsa düzenleyeceği raporda olumsuz (negatif) rapordur.

Şartlı görüş bildiren rapor: Denetçi, yaptığı denetim çalışmaları sonucunda bir kaç önemsiz durum haricinde finansal tablolar ile ilgili ciddi bir eksiklik görmemişse genel kanaati pozitif ise, raporunda koşullu görüş bildirir. Bu raporda şartlı görüş bildiren rapordur."

⁸⁴ Kepekçi, a.g.e. s. 165.

⁸⁵ Kaval, a.g.e. s.134.

3.5. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLMANIN ŞARTLARI

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca finansal tabloların bağımsız denetimden geçmesi zorunlu olup, bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. 2013 yılında bağımsız denetime tabi olacak şirketler 19/12/2012 tarihli ve 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir.

19 Mart 2016 tarihli ve 29658 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/8549 Sayılı Bakanlar Kurulu Karar ile 19/12/2012 tarih ve 2012/4213 Sayılı Karar'da değişiklik yapılarak Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesinde dikkate alınan şartlar yeniden belirlenmiştir.

Şirketler, bu kararda belirtilen üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde aşmaları durumunda müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olur. Bağımsız denetime tabi şirketler, söz konusu ölçütlerden en az ikisine ait sınırların art arda iki hesap döneminde altında kalmaları ya da bir hesap döneminde söz konusu ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalmaları durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkarılır.

Bu Kararda belirtilen üç ölçütten ikisinin sınırlarının aşılıp aşılmadığının belirlenmesinde; şirketin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından yürürlükteki mevzuat uyarınca hazırladıkları önceki yıllara ait (son iki yıldaki) finansal tablolar, çalışan sayısı bakımından ise şirkette önceki yıllardaki (son iki yıldaki) ortalama çalışan sayılar göz önüne alınırlar.

660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde Bağımsız denetime tabidir. Bakanlar Kurulu Kararı, 01 Ocak 2016 tarihinden geçerli olmak üzere, 19/03/2016 Tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.

Şirketler, bu kararda belirtilen üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde aşmaları durumunda müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olur. Bağımsız denetime tabi şirketler, söz konusu ölçütlerden en az ikisine ait sınırların art arda iki

hesap döneminde altında kalmaları ya da bir hesap döneminde söz konusu ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalmaları durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkartılır.

3.6. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI

Bir denetim eyleminin amaçlara uygun şekilde yapılmasını sağlamak amacı ile mali tabloların doğruluğunu, güvenilirliğini tespit etmek için, yapılan denetimin; kimler tarafından, ne şekilde, nasıl yapılacağını ve sonuçlarının nasıl raporlanıp ilgililere sunulacağını belirleyen ilke ve kurallar bağımsız denetim standartlarıdır.

3.6.1. Genel Standartlar

3.6.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim

Bir Denetim mesleki ve teknik eğitim ve deneyime sahip meslek mensubu ve yetki belgesine haiz, uzman şahıs veya şahıslarca yapılırsa daha muteber ve güven sağlayacaktır.

Başarılı bir denetçi aldığı mesleki eğitimin yanı sıra tecrübe kazandıracak ilave bilgiler ve ileride yeterli olmadığını düşünerek sürekli olarak yeniliklere açık ve öğrenmeye hevesli kendisini geliştirmeyi hedefleyen geliştiren kişidir. İyi bir denetçi, denetim ve muhasebe konularında ulusal ve uluslararası muhasebe standartları ve muhasebe konusunda gelişmeleri devamlı yakından takip etmesi gerekmektedir.

3.6.1.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık

Denetçi düzenlemiş olduğu raporların sonuçları ile ilgililere, kamuya destek ve hizmet vermektedir. Bu yönüyle hazırlamış olduğu raporunu hazırlarken bu raporun sonucundan etkilenip, ilgililenen çıkar gruplarından hiçbir şekilde etkilenmeden tamamen hür iradesi ile bağımsız hareket ederek raporunu hazırlamalıdır. Ancak böyle hazırlanan ve düzenlenen raporlar bağımsız ve tarafsız düzenlenen raporlardır.

Bağımsız Denetçiler, denetim yapacakları firmalara karşı tarafsız olmak zorundadırlar.

Denetçinin bağımsız davrandığı izlenimi vermek için dürüst ve tarafsız hareket etmediği durumu hissettirebilecek müşteri samimi ve konuşmalarından kaçınarak vazgeçmesi gerekmektedir. İşletme bilgilerini kullanan kesimin denetçinin bağımsızlığı konusunda her hangi bir şüphe hissetmeleri ve duymaları durumunda, denetçinin görüşü bir anlam ifade etmeyecektir⁸⁶.

Denetleyeceği işletme ve kurum yöneticilerinden ve çalışanlarındaki diyaloglarında mesafeli, davranmak ve onlardan çıkar sağlayıcı davranış göstermemesi gerekmektedir⁸⁷.

1.6.1.3.Mesleki Dikkat ve Özen

Denetçilerin yapacakları denetimler konusunda mesleğin gerektirdiği bilgi, deneyim tecrübeye sahip olmaları ve çalışmalarında bağımsız olmaları, mesleğin gerektirdiği titizlik, özen ve önemi göstermeleri gerekmektedir. Bu durumda düzenledikleri raporlara duyulan güvende o derece artacaktır.

Denetçi yaptığı çalışmalar esnasında gerekli titizliği ve özeni göstermediği durumda çıkar sahiplerinin, denetçi tarafından düzenlenen denetim raporundaki denetçi görüşlerinden ötürü zarar görmeleri durumunda denetçi bu düzenlemiş olduğu denetim raporundan sorumlu tutulur.

İşlerinde özenli ve titiz davranan bir denetçi denetim faaliyetini, düzgün bir şekilde planlar, yeterli derecede kanıt toplayarak bu topladıkları bilgi ve kayıtları tetkik eder, düzgün ve temiz çalışma kâğıtları hazırlar, mali tablolar hakkında dürüst bir yargıya ulaşarak bu yargısını titizlikle düzenleyeceği denetim raporunda açıklamalıdır.

Denetçi, şirket, kurum ve işletme hakkında öğrendikleri bilgi ve gizli şeyleri söylemeleri yasaklanmış ve sır saklama zorunluluğu vardır.

Denetçi denetim faaliyetlerinde bulunurken ve denetimle ilgili sonuç raporunu hazırlarken çalışma esnasındaki tüm değerlendirme ve gözlemlerini tekrar gözden geçirerek görevinin gerektirdiği ciddiyetini muhafaza ederek, bütün kanıtlarını toplayıp bir araya getirerek

⁸⁶ Kepekçi a.g.e, s.19.

⁸⁷ Ferruh Çömlekçi, **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**,(Ed. Münevver Yılcı, Nurten Erdoğan, Saim Önce, Seval Selimoğlu Kardeş ve Ergun Kaya) Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2010, s.11.

değerlendirmesi, tetkikle ilgili bütün belge ve bilgilere ulaşarak bilgi sahibi olması gerekmektedir. İşin içerisinde çıkamadığı bazı durumlarda kendi bilgi ve tecrübesinin yetmemesi durumunda dışarıdan başka bir bilirkişi tecrübe ve fikrine başvurarak bilgi alabilir.⁸⁸

Denetçiler, ayrıca üyesi oldukları meslek örgütüne karşı da sorunludurlar. 1989 yılında 3568 Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik yasası ile bu daha da belirginleşerek sorumluluğu üst noktaya taşıyarak, disiplin yönetmeliği, meslek sahibi insanların meslek ahlakı kurallarını saptamaktadır.⁸⁹

3.6.2. Çalışma Alanı Standartları

3.6.2.1. Denetimin Planlanması ve Gözetim

Denetim işi kusursuz planlanmalı ve denetimde yardımcıları varsa doğru, dürüst kontrol edilmelidir. Bağımsız denetimin planlanması oldukça önemlidir. Planlama, denetçinin ve denetçiye yardım eden elemanların zaman çizelgesi hazırlayarak bu zaman çizelgesine göre çalışmalarını bu yönde yapmalarını sağlar. Bu plana uyulup uyulmadığını ve planın dışına çıkarak hareket ettiklerini gözetlerler.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu standarda ilişkin düzenlemelerine Seri: X, 22 numaralı 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği'nde;

Bağımsız denetim faaliyetinin etkili bir biçimde yürütülebilmesi için bağımsız denetçinin bağımsız denetimi planlaması gerekmektedir. Bağımsız denetimin planlanması, faaliyete yönelik genel bağımsız denetim stratejisinin tespit edilmesini ve bir bağımsız denetim planı geliştirilmesini kapsamaktadır ve bağımsız denetim riskinin olması gereken bir düzeye düşürülmesini amaçlamaktadır. Yeterli planlama, bağımsız denetimin önemli alanlarına gerekli özenin gösterildiği, olası problemlerin yerinde ve vaktinde tanımlanıp giderildiği ve bağımsız denetim faaliyetinin, etkili, planlama, ayrıca, işlerin bağımsız denetim üyeleri arasında uygun bir biçimde tahsisini sağlamaktadır. Bağımsız denetim üyelerinin gözetim ve

⁸⁸ Faruk Güçlü, , *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Detay Yayıncılık, 2005 s.15.

⁸⁹ 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*, 13.6.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yönetimini ve işlerinin incelenmesini kolaylaştırmaktadır, uygulanabildiği hallerde, firmaya bağlı departmanların denetçileriyle uzmanlarca yürütülen işlerin koordinasyonuna destek olmaktadır.⁹⁰

3.6.2.2.İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi

İşletme ve kurumlarda iç kontrol sistemi varsa ve bu iç kontrol sonucunda çıkan raporlar tetkik edilip, incelenerek yapılacak denetim çok efor sarf etmeden ve yormadan daha keyifli ve yapılacak denetimle ilgili riskler daha az olacaktır. Eğer iç kontrol, iç denetim faaliyetleri yoksa yapılacak denetim daha zaman alıcı ve yorucu olacaktır. Aynı zamanda denetimle ilgili risk faktörleri de o derece fazla olacak ve denetim çalışmalarının zamanlaması ve daha geniş olacaktır. Bu sebeple denetçi iç kontrol sistemini iyi tetkik etmeli ve değerlendirmelidir.

Bu standarda göre iç kontrol çalışmaları önemli olup, dikkate alınıp değerlemesinin yapılmasında iki neden olmaktadır. Birincisi; Sisteminin güveninin olup, olmadığı incelenerek sisteminin etkinliğinin tespit edilmesidir. İkincisi denetçiler bu çalışmaları sırasında denetlenen zaman diliminde oluşmuş muhasebe kayıtlarını yeni baştan yeniden oluşturamazlar. Denetçiler firmadaki iç kontrol sisteminin çalışma etkinliklerini araştırarak, muhasebe defter kayıtların kanuna nizamaya uygun şekilde yapılıp, yapılmadığını muhasebeye transferlerin doğru ve düzenli olarak yapılıp, yapılmadığını, bu kayıtlar sonucunda mali tabloların gerçeğe uygun olarak yapılıp, yapılmadığını kontrol ederek genel olarak güven sağlamak isterler.

Bağımsız denetçinin, firma içerisinde kurulmuş, firmanın iç kontrol sistemini anlaması gerekmektedir. Bağımsız denetçi, olası önemli yanlışlık çeşitlerini tespiti etme, önemli yanlışlık riskini etkileyen unsurları inceleme ve ek bağımsız denetim tekniklerinin yapısını oluşturma, zamanlama ve kapsam aşamalarında iç kontrol sistemi hakkında edindiği bilgilerden faydalanılır. İç kontrol sistemi, firma yönetimi ve yönetimden mesul bireylerle diğer ilgili çalışanlar tarafından; firmanın gayelerine ulaştığına, işlem ve faaliyetlerinin etkin bir biçimde yapıldığına, kanun ve

⁹⁰ Spk.com.tr. (Erişim, 14/04/2016) s.26

düzenlemelere uyulduğuna dair olması gerekli bir güvence sağlamak üzere oluşturulan ve uygulanan bir sistemdir.

Bu durumda iç kontrol sistemi, var olan hedeflere ulaşılması bakımından tehdit unsuru olan faaliyet risklerinin de belirtilmesini sağlayacak biçimde tasarlanıp, uygulanmaktadır.

3.6.2.3.Yeterli Sayı ve Kalitede Kanıt Toplama

Denetim faaliyetinde diğer önemli bir hususta yeterli kalite ve sayıda kanıt toplamaktır. Denetçi, denetim sırasında finansal tablolara ilişkin hazırlayacağı rapora etki edecek yazılı ve görsel bütün kanıtları incelemelidir.⁹¹

Denetim sırasında kullanılacak kanıtları sağlamak için, gözlem, bilgi toplama, daha detaylı bilgi, araştırma, sayım ve envanter incelemesi, doğrulama, yeniden hesaplama, belge incelemesi, soru sorma, soruşturma gibi tekniklerden faydalanılmaktadır.

“Bağımsız denetim kanıtı toplama yöntemleri, yeniden gözlemlenme, yeniden hesaplama, yeniden uygulama ve analitik inceleme, tetkik, soruşturma ve doğrulama tekniklerini birlikte kapsamaktadır. Uygun tekniklerin seçimi, koşullara dayalı olarak mesleki kanaati ilgilendiren bir konudur“ hükmü bulunmaktadır.

Genel kabul görmüş denetim standartları kapsamında içerisinde denetçinin yeterli derecede yaptığı çalışmalar sonucunda kanıtlarını çoğaltarak bunlarla birlikte hareket ederek yapmış olduğu denetimin sonucunu güçlendirmesi ve bu toplanan kanıtların kaliteli ve güvenilir, yeterli adette ve kaliteli, objektif olmasının gerektiği, eğer yeterli kanıt olmaz ise yapılan denetimin sınırlı ve dar olduğu gerekçesi ile denetçi bu denetim sonucunda şartlı görüş veya görüş bildirmekten kaçınmasını gerektirebilir..⁹²

Bağımsız denetçi, görüşüne esas olan sonuçlara ulaşabilmek ve yeterli bağımsız denetim kanıtı toplayabilmek için çeşitli bağımsız denetim tekniklerinden yararlanır. Bu teknikler şunlardır;

⁹¹ Kepekçi, a.g.e s.20.

⁹² <http://www.bagimsizdenetimsinavi.com/kanitlarin-sayisini-ve-guvenilirligini-etkileyen-unsurlar-konusu.html> (Erişim, 26/04/2016), s.15

- Fiziki inceleme tekniği (Observation): Kalemlerin varlığını onaylamak için kullanılır.
- Doğrulama tekniği (Confirmation): Özel bir bilgi toplama türü olan doğrulama, sunulan bilgilerin veya var olan şartların dolaysız olarak üçüncü kişilerden teyit edilme sürecidir.
- Yeniden hesaplama tekniği (Recomputation): Yeniden hesaplama, belge ve kayıtların matematiksel olarak doğru olduğunun kontrol edilmesini ifade eder.
- Belge inceleme tekniği (Examination of documents): Belge inceleme, kağıt ortamında, elektronik ortamda veya diğer ortamlarda tutulan, iç veya dış kaynaklı kayıt ve belgelerin incelenmesini ifade eder.
- Bilgi toplama (soruşturma) tekniği (Inquiry): Bilgi toplama, işletme içinde veya işletme dışında, finansal veya finansal olmayan bilgilerin, bilgili kişilerden elde edilmesini ifade eder ve yaygın olarak kullanılan bir tekniktir.
- Analitik inceleme tekniği (Substantive procedures): Analitik inceleme teknikleri, finansal ve finansal olmayan verilerin kendi içindeki ve aralarındaki rasyonel ilişkilere dayanarak finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder.⁹³

3.7. BAĞIMSIZ DENETİMDE RAPORLAMA STANDARTLARI

Finansal tabloları kullananlar açısından meslekî bir incelemenin yapılmış olduğu hususundaki tek kanıt yayınlanan denetim raporudur. Bu açıdan denetim raporunun meslekî bir görüşle hazırlanması ve okuyacılara sunulması gereklidir. Raporlama standartları denetim raporunun yapısı ve hazırlanması ile ilgili ilkeleri içerir. Toplum içi haberleşmenin ve bu konuda ortak bir dil kullanmanın zorluğu, raporlama standartlarının genel standartlara ve çalışma sahası standartlarına oranla çok daha kesin ve özel olmalarını gerektirir.⁹⁴

⁹³ <http://www.denetimnet.net/PrintPage.aspx?pgID=9955>, (Erişim Tarihi, 21/04/2016)

⁹⁴ Başpınar, Ahmet. Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, Maliye Dergisi, s.57.

3.7.1.Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk

Uzman denetçi, raporunu hazırlarken Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulup, uyulmadığına bakar ve raporunu buna göre düzenler ve raporunda uyulup, uyulmadığından bahseder.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu standarda ilişkin düzenlemelerine Seri:X, 22 numaralı 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'nde⁹⁵;

“Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim faaliyeti neticesinde, bağımsız denetçinin mali tablolar hakkında açık bir şekilde ifade edilen görüşünü içermektedir. Bağımsız denetimin gayesi, mali tabloların, bütün önemli yönleri ile mali raporlama ilkeleri uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda bağımsız denetçi görüşünün ortaya çıkarılabilmesini sağlamaktır. Bağımsız denetim görüşünün ortaya konmasına ilişkin olarak bağımsız denetçinin bu kısımda düzenlenen yükümlülükleri gizlidir.” hükmü belirtilmektedir.

3.7.2.Devamlılık Özelliği

Denetim raporunda önceki dönem ve sonraki dönemlerde muhasebe kayıt ve mali bilgilerin neye göre ve nasıl tutulduğunu görmek ve bilmek isterler. Bunu raporunda belirtirler.

Verilerin, dönemler arasında kıyaslanabilmesi bakımından devamlılık ilkesinin kullanılması önemlilik arz eder. Fakat çok önemli ve geçerli sebepler olduğu zaman, bu değişmezlik kuralı çiğnenerek uygulanan ilke ve metotlarda farklılık yaratılabilir. Bunları da rapor dipnotlarında belirtirler.

3.7.3.Açıklayıcı Bilgiler

Denetçi finansal tablolarda bazı açıklamaları belirtmek zorunda olup, bu açıklayıcı bilgilerin yeterliliği önemlidir.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu ilkeye ilişkin düzenlemelerine Seri:X, 22 numaralı 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'nde⁹⁶;

⁹⁵ Spk.,a.g.e..2006,s.95

⁹⁶ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, 2006

“Bağımsız denetçi tarafından, etkileri ve belirsizlikleri hakkında mali tabloların yanıtıcı olmamasına dayalı olarak kamuya açıklama yapılması durumunda, olası etki önemli bir düzeyde olacağından, önemli belirsizlik mümkün olmaktadır “ hükmü bulunmaktadır.

3.7.4.Görüş Bildirme

Denetim faaliyet ve çalışma sonuçları ile ilgili olarak bir yargıya ulaşılmalı, bu yargıda görüş bildirmeden kaçınma veya olumsuz (menfi) bir durumun olması halinde şartlı görüş, olumlu görüşlerden biri mutlaka yer almalıdır. Eğer bu yargı görüş bildirmekten kaçınma şeklindeyse bu durumun sebepleri detaylı bir biçimde raporda belirtilmelidir.

Bu standart denetçinin finansal tablolar ile olan ilişkisinin ve aldığı sorumluluğun derecesinin belirlenmesinde büyük etken olarak mecburi kılmaktadır.

3.8.BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARININ UYGULANMASI ve YARARLARI

Bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim kuruluşlarının, bağımsız denetim sürecinin herhangi bir noktasında uyması gereken kurallar bağımsız denetim standartlarında belirtilmiştir. Standartlar birebir uygulamayı kapsayamayacaklarından denetim sürecinde önemli tüm alanları düzenlemektedir.

Bağımsız denetim standartları ile ilgili olarak şunları söyleyebiliriz:

- Denetçi, denetimle ilgili tüm BDS'lere uyar. Yürürlükte olan bir BDS'nin ele aldığı şartlar mevcut ise, bu BDS'nin yürütülen denetimle ilgili olduğu kabul edilir.
- Denetçinin, bir BDS'nin amaçlarını anlaması ve hükümlerini uygun şekilde yerine getirebilmesi } için açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü dâhil BDS'nin tamamına vâkıf olması gerekir.
- Denetçi, bu BDS'nin ve denetimle ilgili diğer tüm BDS'lerin hükümlerine uymadığı sürece, denetçi raporunda denetimin

BDS'lere uygun olarak yürütüldüğü şeklinde bir ifadeye yer veremez.⁹⁷

Genel Kabul Görmüş Muhasebe ve Denetim Standartlarının başında genel standartlar gelmektedir. Denetçilerin kişisel yapısı, davranışları ve uzmanlık bilgileri ile ilgilidir. Bu yapısıyla bu standartlara denetçinin kişiselliği ön planda olduğundan bu denetimlere kişiye has kişisel denetimlerde denilir.⁹⁸

Bağımsız Denetimin yapılmasındaki amaç, firmayı, şirket, kurum ve kuruluşların sahip ve ortaklarına, ortaklıklarına, alacaklılarıyla kredi işletmelerine, işçi ve işveren işletmelerine, devlet birimlerine, maliyeye vergi dairesine, Sermaye Piyasası Kuruluşuna, (SPK) işletme, kurum finansal tablolarında bulunan kayıtların gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunu teyit ve onayını göstermektedir.

Bağımsız denetimin gerçekleştirdiği işlevler, mali tablo değerlendirenler ve kullanıcıları için bir insanın hayatı kadar önemlidir. Çünkü bu raporlar işletme ve kurumların geçmişteki faaliyetleri ile gelecekteki faaliyetlerinde verecekleri kararları önemli derecede etkilemektedir.

Bankalar ve sigorta şirketleri kredi veren işletmeler, genellikle kendilerinden kredi alanların ve gelecekte olası kredi alacaklarının risklerini görebilme ve ölçebilmeleri için finansal tablolarının denetlenmiş olmasına önem vereceklerdir.

Bağımsız denetim:

- Finansal denetim (mali tabloların denetimi)
- Usul denetimi (uygunluk denetimi)
- Performans denetimi (faaliyet denetimi)

Şeklinde gruplanabilir. Finansal denetim bir işletmeye ilişkin mali tabloların belirli muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüşe ulaşmak amacıyla mali tabloların denetimidir. Uygunluk denetimi işletmelerin faaliyetlerinin ve işlemlerinin belirli yöntem ve kurallara, ilgili mevzuatlara uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla

⁹⁷ Gülten, Selçuk. *Bağımsız Denetim Uygulamaları*, Ankara SMMM Odası, Yayın N.97, 2015, ss.247-249.

⁹⁸ <http://www.ismmmo.arsivbelge.com/yaz.php?sc=1534> (Erişim Tarihi,11/01/2016), s.2

yapılır. Performans denetimi ise işletmelerin faaliyetlerinin belirli dönemlerdeki verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmektir.

Bağımsız Denetim, işletmelerde yapılan denetimler sonucunda tarafsız olarak çıkartılan raporlarla işletmenin mali durumu hakkında olumlu veya olumsuz şeffaf, güvenilir bilgiler edinmeyi sağlayarak işletme ortaklarına ve diğer kurumlara işletme hakkında genel mali durumun yansıtılmasını sağlar. Halka açık şirketlerde bu çıkartılan bağımsız denetim raporlarının şirket yönetiminde olmayan hissedarları bilgilendirme açısından çok önemli ve zaruridir.

Bağımsız denetimden geçmiş ve mali tabloları tasdik edilmiş bir işletme denetim raporunda belirtilen şartlar ve kayıtlar çerçevesinde güvenilir ve tercih edilir bir işletme niteliğindedir.

Görüldüğü gibi, bağımsız denetimin önemini arttıran başlıca sebep güvenilir bilgi sağlama işlevidir. Bağımsız denetimi, önemli kılan unsurlardan bir diğeri ise, yönetime mali tablolarla ilgili olarak tahmin, analiz, denetim ve rapor hazırlama gibi konular üzerinde, geleceğe ait kararların saptanmasında yol gösterici olmasıdır.⁹⁹

⁹⁹Holmes, W. Arthur ve Wayne S.Overmyer. **Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri**, (Çev.Oğuz Göktürk), Bilimsel Yayınlar Derneği, Yayın N.5, C.1, s.2.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KLM TEKSTİL ANONİM ŞİRKETİNDE YAPILAN İÇ KONTROL VE DENETİM

4.1.KLM TEKSTİL AŞ'DE 2015 YILI İÇ KONTROL SONUÇLARI

4.1.1. Anonim Şirketi ile İlgili Genel Bilgiler

KLM Tekstil Anonim Şirketinin merkezi ve fabrikası İstanbul, Arnavutköy'de olup, 10.000 m² kapalı alan ve 5.000 m² açık alanı bulunmaktadır. Şirkette 300 çalışan ve yılda 15.000 ton'dan fazla üretim kapasitesi ile Türkiye de tekstil kumaş üretiminde sektöründe ilk 500 büyük firma arasında yer almakta ve her yıl kendi sıralamasında başarı kaydederek adını daha önlere yazdırmaktadır.

Kaliteli ve nitelikli ürünleri daha iyi fiyata sunabilen, sorunsuz müşteri memnuniyeti ilke edinen, AR-GE, ÜR-GE gibi teşvikleri olan, üretimde kullanılan makine teknolojisine yaptığı yatırımlarla kısa zamanda dünya markası olmayı hedeflemiş bir şirkettir.

Şirketin yurtiçindeki perakende satış yapan mağazaları 15 mağazası bulunmaktadır. Şirket perdelik ve koltuk döşemesi kumaşlardan üretmektedir. KLM Tekstil Anonim Şirketi aynı zamanda yaklaşık 12.000.000.-TL'lık cirosunun %20'lik kısmını Avrupa Birliği ülkelerine ve Amerika Birleşik Devletlerine satış yapmaktadır. Ayrıca Almanya, İspanyada ve İtalya'da satış depo ve mağazaları da bulunmaktadır.

Koleksiyon, katalog çalışmalarında her yıl yeni desen ve tasarım çalışmaları yaparak her yıl yaklaşık 3.000 çeşit ürün kataloğu hazırlayıp, bu ürünleri kendisi üretmektedir. Üretimin büyük bir kısmını kendi bünyesinde yapmakta, yüzde 10'luk kısmını ise dışarıda fason olarak yaptırmaktadır. Şirkette çalışan personellerine her türlü sosyal, kültürel ve eğitim destekleri sağlamaktadır. Zaman zaman firma dışarıdan eğitim danışmanlık firmalarından eğitim hizmetleri almaktadır.

KLM Tekstil Anonim Şirketi her yıl kendi tekstil alanında açılan yurt içi ve yurtdışı fuarlarına katılarak, kataloğuna yeni desen ve ürün yelpazesi katmaktadır.

AR-GE ve ÜR-GE çalışmalarında bu fuarlardan örnek resim ve kataloglarla desen ve çizim makine ve kalıp yapım sürecindeki yenilikleri takip ederek yenilikleri kendi bünyesine uyarlama konusunda daima öncü olan bir firma olarak istikrarlı büyümesini sürdürmektedir. Modern ve son teknolojiye uygun makine ve teçhizatları ile son teknolojiye uygun düzenlenmiş üretim hatlarıyla da kaliteli ve sağlıklı olarak üretmektedir.

4.1.2.KLM Tekstil Anonim Şirketinin Vizyon ve Misyonu

Şirketin Vizyonu:

Kendi Sektöründe dünyada lider şirketler arasına girmek ve ülkemizin de lider firması olmak sürdürülebilir ve devamlılık asıl hedeflerinden birisi olarak markasını bir dünya markası haline getirmek.

Şirketin Misyonu:

Dünya standartlarına ve normlarına uygun olarak sürdürülebilirliğini koruyarak kendi alanında rakiplerinden daha kaliteli ürünü, maliyeti düşük bir şekilde üretebilmektir.

Şirket ISO 9001: 2000 Kalite Yönetim Sistemi olarak TKİB, HACCP ve TURQUALITY gibi devlet teşvikli belgelerine sahip olup, bu teşviklerde de azami ölçüde faydalanmaktadır.

4.1.3.Faaliyet Alanları

Oturma ve büro koltuk kumaşlarını hem tekstil olarak, hem suni deri olarak üretmek,

Kendi Türkiye’de ilk olarak üretimini yaptığı Flok kumaşları üretmek,

Penye ve Polyester Kumaşlar üretmek.

4.1.4.Kalite Politikası

Firma müşterilerinin talepleri doğrultusunda kaliteli ürünleri, üreterek toplumsal sorumluluk bilinciyle müşteri sipariş ve isteklere uygun olarak

talep edilen ürünleri zamanında üreterek müşteri memnuniyetini ön planda tutmaktadır.

4.1.5.İlkeleri

Yasalara uyarak, rekabet koşullarına dikkat ederek uluslararası standartları benimsemek,

Müşterilerini bir iş ortağı gibi görerek, beraber kazanmak ve paylaşmak,

Müşteri taleplerine uygun ve müşteri odaklı üretim yapmak,

Müşterilerini her zaman ilgiyle dinleyerek, müşteri şikayet, dileklerine önem vererek saygılı, ölçülü, ahlaklı ve sorumluluk duygusuyla çalışmak.

Her çalışanına ve her müşterisine eşit fırsat tanımak, çalışanlarına güvenli ortam sağlamak,

Açık ve dürüst iletişim kurmak,

Güncelliği takip ederek, kendisini yenileyerek ön planda tutarak teşvik etmek,

Kalitesi yüksek ürünler üreterek bu ürünleri hizmet kalitesiyle sunmak,

Çevreyi korumak için atıkları gerekli olan son sistem yöntemler kullanarak değerlendirmek ve çevreye zarar vermeden imha olabilecekleri imha etmek.

4.1.6.Genel Organizasyon Yapısı

KLM Tekstil A.Ş Yönetim Kurulu ve Yönetim kuruluna bağlı Genel Müdürlük ve yine Yönetim Kuruluna bağlı iç denetim birimi bulunmaktadır. Genel müdürlüğe bağlı satış ve Pazarlama Direktörlüğü, Üretim Direktörlüğü, Mali İşler Direktörlüğü, ve bu Direktörlüğe bağlı birimler; Muhasebe Müdürlüğü, Finansman Müdürlüğü, İnsan Kaynakları Müdürlüğü, İhracat, İthalat Müdürlüğü ve Satın Alma Müdürlüğü Üretim Planlama Müdürlüğü, Lojistik müdürlüğü ve İnsan Kaynakları müdürlüğü yer almaktadır.

KLM Tekstil Anonim Şirketi'n de Bağımsız Denetim Sorumluluğu için XZ Bağımsız Denetim Anonim Şirketi ile sözleşme yapılarak bu şirketle yürütülmektedir.

4.1.7.Nakit Hareketlerinde İç Kontrol Yapısı

KLM Tekstil Anonim Şirketi'nde nakit yönetim sisteminin yürütülmesini Mali İşler Direktörlüğüne bağlı olarak çalışan finansman birim sorumlularına verildiği, tahsilât ve ödemelere ilişkin denetim ve kontrol önce mali işler direktörlüğünce muhasebe ve iç kontrol denetim direktörlüğünce oluşturulmaktadır.

4.1.8.Tahsilât Yönetimindeki Uygulamalar

Bu İşletmede tahsilatlar, nakit yapılan satışlar ve alacakların tahsili ve bu tahsilatların takip ve zamanında yapılmasını belirleyen bir tahsilat yönetim prosedürü hazırlanmış ve bu prosedüre göre yapılmaktadır. Bu prosedür gereği tahsilatlar haftalık alıcılar (müşteriler) hesabının dökümleri çıkartılıp, hesap mutabakatları yapılarak haftalık tahsilat yapılacak müşterilerin listesi çıkartılarak alıcı firmalarla yapılan satış şartlarına ve satış sözleşmelerine uygun olarak nakit veya vadesine göre çekle müşteri cari bakiyeleri değerlendirilerek yapılmaktadır.

KLM Tekstil Anonim Şirketi'nde yapılan tahsilâtlar, finansman biriminde görev yapan finans elamanları tarafından yapılmakta ve finans biriminde çalışan personellerce kayıt altına alınmaktadır. Bu tahsil nakitler ve çeklerin bir kısmı haftalık ödemelerde şirketin emtia ve hizmet aldığı satıcı firmalara verilmektedir. Elde kalan nakit paralar ve vadesi yaklaşan çekler ise şirketin çalıştığı bankalara tahsil edilmek üzere verilmektedir.

4.1.9.Tahsilâtlarla İlgili İç Kontrol Sorunları

LKM Tekstil A.Ş' de tahsilâtlarla ilgili tahsilat yapan personelle, muhasebe kaydını yapanın aynı departmanda görev bire bir yapan personelle kayıtları oluşturan personelin aynı kişi olması tahsilâtların kayda geçirilmesinde yanlış, mükerrer ve hileli işlem yapılması noktasında büyük risk oluşturmakta ve görevlerin ayrımı ilkesine ters düşmektedir. Bu tür yanlış, hatalı, mükerrer ve hileli işlemlere meydan vermemek için kayıtların finansman birimindeki çalışan personellerce muhasebe kayıtlarına girilmesi yerine, muhasebe biriminde çalışan muhasebe elemanlarınca yapılması daha doğru olacaktır.

4.1.10.Nakit Tahsilâtlarda İç Kontrol Önerileri

KLM Tekstil A.Ş' de tahsilât işlemlerini yapan personel ile muhasebe kayıtlarını gerçekleştiren personel ile tahsilatları gerçekleştiren personelin ayrı personel aynı olmamalıdır. Kayıtların finansman birimindeki personellerince girilmesi yerine muhasebe biriminde çalışan muhasebe elemanlarınca yapılması daha doğru olacaktır.

Denetim biriminde görevli iç denetimden sorumlu personeller tarafından ara sıra kasa sayımı yapılarak tutanağa bağlanması gerekmektedir.

4.1.11.Ödeme İşlemlerine İlişkin İç Kontrol Uygulamalar

KLM Tekstil A.Ş' de tüm ödemeler, mal alınan satıcı cari hesap dökümleri çıkartılıp, bu çıkartılan dökümler muhasebe müdürü tarafından paraflandıktan sonra genel müdürün onayı alınarak yapılmaktadır. Bazı durum ve zamanlarda Genel Müdürün şirkette olmadığı görülmekte ve böyle durumlarda muhasebe birimince hazırlanan ödeme listesi genel müdürün onayı olmadan da muhasebe müdürünün onayı ile de ödeme işlemi yapılmaktadır.

Ödeme listelerindeki ödemelerin hangi satıcı firmalara ne kadar tutarlarda hangi oran ve miktarlarda yapılacağına muhasebe müdürü karar vermektedir. İşletme ödemelerini çek veya nakit olarak yapabilmektedir. Ancak bazı durumlarda çekleri genel müdür olmadığında muhasebe müdürü işler aksamasın diye kendisi imzalayarak ödemeleri yapmaktadır.

4.1.12.Ödeme İşlemlerine İlişkin İç Kontrol Sorunları ve İç Kontrol Önerileri

Yapılan Denetimlerde İç Kontrol sistemi ile ilgili olarak aşağıdaki sonuçlar çıkmıştır.

Ödemeler, genel müdürün onayıyla gerçekleşse de genel müdürün ödemelerle ilgili alım vade ve sözleşme detaylarını bilmemesi, ödemeler konusunda detaylardan tam bilgi sahibi olmayabilir. Bu durumda ödeme emri vermesi sıkıntı sakıncalı olabilir.

Nakit ödemeler ile ilgili olarak kasanın sorumluluğu kimse onun Genel Müdür'e veya direktörlere direktörlerin olmadığı durumlarda

muhasabe müdürünün onayını alarak ödemeleri gerçekleştirip cari hesap kartlarına işleyerek kayıtlardan muhasabe departmanını bilgilendirmelidir.

KLM Anonim Şirketi'nde demeler banka üzerinden yapılması yapılan işleri ve i kontrolün denetimini kolaylaştıracaktır.

demelerle ilgili işlemler, gerekli onaylar tamamlanarak muhasabeye kaydedilmek üzere verilmelidir.

4.1.13.Satın Almalara İlişkin İç Kontrol

İşletmede mal alımları ihtiyaçlar belirlenerek, ilgili departman amir ve müdürlerince onaylandıktan sonra satın alma birimi tarafından piyasa araştırması yapılarak en az 3 firmadan fiyat teklifleri alınarak en uygun teklif ve fiyatı veren firmadan ödeme ve firmanın finans durumu göz önüne alınarak en maliyeti düşük firmadan tedarik edilmektedir. Ayrıca işletmede kullanılacak kk demirbaşlar ofis ve kırtasiye malzemeleri gibi alımlar da yapılabilir. Bu alımlar satın alma mdrlgnde çalışan personellerce piyasa araştırması yapılarak en az 3 firmadan değişik teklifler alınarak yapılmaktadır.

4.1.14.Satın Alma İşlemlerine İlişkin İç Kontrol Sorunları

Yapılan Bağımsız denetimde iç kontrol sistemi ile ilgili olarak KLM Tekstil Anonim Şirketi'n de alınacak ürünlerin tedariki ve ürünlerin sipariş miktarı hakkında satın alma prosedürleri bulunmamaktadır. rnler satın alınırken ticari paket programdaki stok kartındaki asgari stok ve optimal stok miktarları dikkate alınmamaktadır. Bu durum işletmenin siparişleri karşılayamaması yada fazla stok bulundurması, bazı durumlarda da üretim ve satışı olumsuz etkileyerek müşterilere malların zamanında gitmemesi gibi sorunlara yol açmaktadır. Bu durumda bazı kargaşalar yaşanmakta, bazı zamanlarda da stok maliyetini olumlu olumsuz etkilemektedir. Elde mevcut stokların her ay sayımlarının yapılarak düzenli listelerinin çıkartılarak, elde mevcut olan stokların belirlenmesi gerekmektedir.

4.1.15.Satın Alma İşlemlerine İlişkin İç Kontrol nerileri

İşletmede Satın alma mdrlg olduğundan bu mdrlgn görev tanım ve yetkileri tam belirlenerek deklere edilmediği görülerek bunun

deklere edilmesi gerekmektedir. Satın almalarla ilgili işleyiş ve satın alma yönetmeliği ve satın alma prosedürüne göre yapılmasına önem verilmelidir.

4.1.16.Satış ve Alacaklara İlişkin İç Kontrol

İşletmede satışların siparişlerin alınması ile ilgili olarak satış pazarlama bölümü tarafından yapılmaktadır.

Alınan siparişlere ait onaylar alındıktan sonra sipariş listesindeki ürünlerin üretimi tamamlanarak zamanında teslimine özen gösterilmektedir. Yükleme işlemi ile satış irsaliyesi ve satış faturası kesilir. Şirkette Logo Entegre Ticari Paket Programı kullanılmakta ve bu sipariştan malın sevkine kadar olan aşama ve süreçler bu entegre programa işlenerek gönderilmekte, müşterinin entegre programında cari hesap takibi ve haftalık tahsilat işlemleri gerçekleştirilmektedir. Ayrıca satılan malların maliyeti ile ilgili birim fiyatlardan satış biriminin tam detaylı bilgileri bulunmadığı anlaşılmıştır.

4.1.17.Satış ve Alacak İşlemleriyle ilgili İç Kontrol Sorunları

Yapılan Bağımsız denetimde satışlarda müşteriye satış onayının satış yöneticisi tarafından verilmesi doğru değildir. Satılan ürünlerle ilgili ürün birim maliyetleri hakkında detaylı bilgiler tam olmadığından hangi ürünler için hangi fiyat ve indirim oranlarının kullanılacağı ile ilgili kuralların ve fiyat listelerinin olmaması satış birimindeki çalışanların kendilerine göre ayrı ve farklı fiyat uygulamaları yaparak işletmeyi zarara sokan nedenler olabilir.

Fiyat listeleri ve satış şartları peşin, vadeli vb gibi durumlar değerlendirilerek, satış departmanına bununla ilgili bilgi verilmesi bunun aksi halinde satış pazarlama departmanı verilen zarar ziyandan sorumlu tutulamayacağı belirtilmelidir.

4.1.18.Duran Varlıklarla İlgili İç Kontrol ve Öneriler

LKM A.Ş' Duran Varlık, Sabit Kıymet alımları diğer alımlar gibi satın alma yönetmeliğine bağlı kalınarak satın alma birimi tarafından gerçekleştirilmektedir. Ancak bu satın alımlar büyük miktarda ve direk şirketin gelecekteki yatırım planlarını da yakından ilgilendirdiği için bu tür satın almalarda Yönetim Kurulunun da karar vermesi ve Yönetim Kurulunun da onayının olması gerekmektedir.

Burada bu alımlarla ilgili iç kontrolde şirket faaliyetlerinde kullanılacak bu sabit kıymet yatırımlarının onayları yönetim kurulundan da geçmesi ilerde yaşanılacak sıkıntıları bertaraf etmek için olması gerekir. Fabrika binası, birden fazla makine ve tesisin olduğu, 92 adette aracın bulunduğu görülmektedir. Bu araçların 13 tanesinin gerekli bakımları zamanının geçmiş olduğu ve yapılmadı anlaşılmıştır. Araçların büyük çoğunluğu çalışan yöneticiler tarafından kullanıldığından ilgili kullanıcılar tarafından hor kullanıldığı dikkatli kullanılmadığı araçların sürekli arıza verdiği anlaşılmaktadır. Ayrıca kullanılan araçların sayısı işletmenin her yerinde kullanılması doğru olmayıp, işletmede bu kadar binek aracın olmasının şirkete maliyet, külfet getirdiği ve bu araçların büyük çoğunluğunun ve diğer duran varlıkların finansmanında kısa vadeli yabancı kaynak kullanılarak bankadan kredi kullanılarak kredi maliyetlerine katlanılarak 780. Finansman Giderleri Hesabında görülmektedir.

Bu araçlardan 15 adedinin satış-pazarlama faaliyetleri için satış pazarlama biriminde çalışanlar tarafından kullanılmaktadır. İşletmede ofiste kullanılan demirbaşlardan bilgisayar, yazılım, yazıcı ve diğer ürünlerin periyodik bakımları yapılmamış devamlı bilgisayar ve yazıcılar arızalanıp, işleri aksatmaktadır. Yeni alınan bilgisayar ve bilgisayar malzemeleri kapısı açık kilitli olmayan bir odaya atılmış ve orada bulunmaktadır. Demirbaşlarla ilgili detaylı bir kayıt listesi tutulmamıştır.

İşletmede lüzumsuz ve gereğinden fazla duran varlığa yatırım yapıldığı görülmektedir. Bu durum kaynak israfına, harcamaların bilinçsiz ve takip edilmeden yapıldığını ve kontrol edilmediğini ve iç kontrol denetimin tam anlamıyla faydalı olarak yapılmadığı veya iç kontrol ve denetime yönetimin gerekli önemi vermediği görülmektedir.

Duran varlıkların finansmanında kısa vadeli yabancı kaynak yerine uzun yıllara yayarak, uzun vadeli krediler kullanılmalıydı. Yine KLM Tekstil A.Ş' de bulunan demirbaşların belirli dönemlerde sayım işlemi yapılarak sıra numarası verilerek bir sabit kıymet defteri oluşturulmalıydı. Böyle bir defter oluşturulmamıştır. Bununla ilgili barkod sistemi kurulması daha uygun olacaktır. Buda hazırlanmamıştır. Yeni alınanlar demirbaş ve duran varlıklar anında güncel kaydedilmeli, yapılan satış ve eksilmelerde anında

ve güncel olarak bu defter ve listelerden dmelidir. Bununla ilgili bu işlerden sorumlu personel tayin edilmelidir.

KLM Tekstil A.' de sabit kıymetler, muhasebe departmanı tarafından duran varlıklar, demirba, makine tesisler, taşıtlar hesabına güncel olarak ilenmeli belirli dönemlerde demirbaşlar hesabı ve bu demirba ve duran varlıklar için Birikmiş Amortisman Karşılıkları Hesabı ile karşılıklı kayıt mutabakatları yapılmalıdır.

İnceleme ve Denetimi yapılan KLM Anonim irketinde Denetim birimi için İç Kontrol Yönetmeliği hazırlanmi olup, aşağıdaki gibidir.

4.2. KLM TEKSTİL ANONİM ŞİRKETİ'DE İ KONTROL YÖNETMELİĞİ

1)Amaç ve Kapsamı

Bu Yönetmeliğin Amacı; KLM Tekstil A. Denetim Direktörlüğü'nce yürütülecek denetim faaliyetlerini, çalışmalarını, işlevlerini, yetkilerini, sorumluluklarını ve çalışma esaslarını düzenlemektedir.

Bu yönetmelik hükümleri, Denetim Bölümü 'nün çalışma ve raporlama esaslarını, bölüm personelinin görev, yetki ve sorumluluklarını, irket dahilinde denetlenen birimlerin sorumlulukları ile ilgili düzenlemeleri içerir. Genel anlamda irket ile ilgili her türlü faaliyet, iç kontrol ve denetim faaliyetlerini kapsamındadır.

Denetim sonuçlarının değerlendirilmesi, düzeltici, önleyici, araştırıcı ve yönlendirici faaliyetlerinin yürütülmesi ve sistem standartlarını geliştirilmesini sağlar.

Bilginin güvenirliği ve doğruluğu, politikalar, planlar, prosedürler, kanunlar ve düzenlemelerle uygunluğu, aktiflerin korunması, kaynakların ekonomik ve verimli kullanımı, operasyon veya programlar için belirlenmiş hedeflerin ve amaçların gerçekleştirilmesinin etkinliğini kontrol eder.

Şirket içindeki tüm sistemlerin, süreçlerin, operasyonların, işlevlerin ve faaliyetlerin incelenmesini, ilgili Bölümlere aktarılmasını denetler.

2)Çalışma Alanları

Denetim Bölümü; Şirket 'in Genel Müdürlüğünde, Fabrika Müdürlüklerinde, Satış Noktalarında ve bazı sermayesine iştirak ettiği bağlı olduğu şirketlerde de, faaliyetlerini sürdüren tüm birimlerinde, Mali, İdari, Ticari ve Satış, Pazarlama ve operasyon konularında Şirket Prosedürleri, Yönetim Kurulu Karar ve Talimatları, Genel Müdürlük Talimatları ve Genel Mevzuatlar çerçevesinde denetlenmesinden,

Şirket işleyişinin analiz edilerek, verimliliğin artırılmasına yönelik uygulamalara ilişkin yöntemlerinin incelenmesinden ve sistem geliştirme çalışmalarının yürütülmesinin denetlenmesinden,

Şirket faaliyetlerinin dönemsel bütçe ve finansal tablolarla yönetilmesinin organize edilmesinden, yapılan bütçe çalışmalarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğundan, dönemsel sapmaların tespit edilmesinden ve denetlenmesinden,

Bir olay ve faaliyetin şirketi olumsuz yönde etkilemesi yönünden risk denetimi yapılmasından, sorumludur.

Yönetim Kurulunun kısa ve uzun vadeli planları ve hedefleri ile ilgili ön araştırma ve inceleme yaparak plan ve hedeflerin daha sağlıklı oluşturulmasına katkıda bulunur.

Organizasyon el kitabı organizasyon şeması, iş tarifleri, görev, yetkiler, prosedürlerin mevcut ve yeterli olup olmadığını araştırır, organizasyon değişikliğine ve prosedür hazırlanmasına gerek duyulan alanları belirler. Gerektiğinde yeni prosedürler hazırlar ve uygulanmasını izler.

Şirket birimlerinin kendi iç bünyelerinde rutin işleri arasında saptama olanakları olmayan sorunlara öneriler getirir ve sonuçlarını izler.

Prosedür ve yönetmeliklerle belirlenmiş olmakla birlikte yeterli olmayan kural ve uygulamaların değiştirilmesi, kaldırılması veya değişen koşulların yönetmelik ve prosedürlere eklenmesi için önerilerde bulunur ve sonuçlarını izler.

Denetim faaliyetleri sonucunda edinilen bilgi ve deneyimlerin ışığı altında, grup şirketleri için talimat ve tatbikat oluşturacak takım çalışmalarına katkıda bulunur.

Karsız faaliyetlerin belirlenmesi ve maliyetlerin düşürülmesi, verimliliğin, karlılığın ve etkinliğin artırılması ile ilgili çalışmalara yardımcı olur. Kaynakların kullanıldığı alanların ekonomikliğini ve verimliliğini değerlendirir. Yönetimin, kaynakların ekonomik ve verimli kullanımına yönelik hazırladığı operasyonel standartların verimliliğini, kapasite kullanımı, etkinlik, maliyetler, insan kaynakları kullanımı ve iş analizleri yönünden değerlendirir.

Şirket içerisinde personel moralinin düşmesine ve personel devir hızının artmasına neden olan problemleri saptar.

Şirketin dış denetimini yapan bağımsız denetim kuruluşlarının seçimi ile ilgili çalışmaları yapar, daha etkin ve verimli bir denetim yapılabilmesi için kuruluşlarla gerekli diyalog ve işbirliğine katkıda bulunur. Şirketlerin incelenmesini istediği konu ve problemler hakkında gerekli araştırmaları yaparak görüş bildirir.

3)İç Kontrol Çalışma Esasları

- a) Bölüm personeli çalışmalarında; Şirket dahilinde yürütülen tüm iş ve işlemlerde;
- b) Şirket Prosedürleri, Yönetmelik ve Genelgelerini,
- c) Genel Mevzuat hükümlerini,
- d) Genel Müdürlük talimat ve prensiplerini,
- e) Şirket Vizyon, Misyon, Değer ve İlkelerini,
- f) İş Mükemmelliği uygulamalarını,
- g) Bütçeleri ve uygulama esaslarını,
- h) Dikkate alarak denetim ve inceleme yapar.

4)Yıllık Planlar

Denetim Bölümünün Yıllık Olağan Denetim Programı her yılın Aralık ayında Yönetim Kurulu Başkanı'na sunulur, programın onaylanmasından sonra takip eden yıl içinde bu programa göre olağan denetimler gerçekleştirilir. Üçer aylık ve altı aylık devreler baz alınarak, revizyonlar yapılır.

Yönetim Kurulu Başkanı tarafından, Bölüm Yönetmenlerinin inceleme taleplerinin onaylanması şartı ile istenen özel incelemeler ve

denetimler nedeniyle, yıllık programda olabilecek değişiklikler Yönetim Kurulu Başkanı'nın bilgisi dahilinde gerçekleştirilir.

5)Görev Dağılımı

Oluşturulan Denetim programının uygulama detayları, bölüm personeli arasındaki görev paylaşımı, denetim çalışmalarının başlangıç, bitiş tarihleri ve inceleme dönemleri Denetim Direktörü'nün teklifi ve Yönetim Kurulu Başkanı'nın onayı ile belirlenir. Çalışmalarda ki zaman periyodu ve denetim yöntemlerinde yapılacak değişiklikler Yönetim Kurulu Başkanı'nın bilgisi dahilinde yapılır.

6)Bilgi Toplama

Bölüm personeli; yapılan denetim konusunda çevreden de bilgi toplamaya çalışır. Gerekli olduğu taktirde satış noktaları, bayiler, müşteriler, tedarikçiler, resmi kuruluşlar vb. gibi bilgi kaynakları ile görüşerek yada yazılı başvurularda bulunarak konuyu detaylı olarak inceler ve değerlendirir.

7)Denetim Çalışmaları

Denetim çalışmalarında; Şirket kaynaklarının ekonomik kullanımı, maliyeti düşürücü önlemler ve çalışmalar, işin yapılış koşulları, işlemlerin yürütülmesinde kullanılan süreç ve yöntemler, sonuca odaklılık, hizmet ve iş kalitesi, personel yeterliliği, kendi kendini yöneten organizasyonların çalışma prensipleri, şirketimize artı değer kazandıracak her konu yapılan inceleme ve denetimlerde dikkate alınır.

Yetkililer gizlilik veya farklı gerekçeler öne sürerek bilgi vermekten kaçınmazlar. Denetim çalışmalarının karşılıklı güven ve anlayış ortamı içerisinde yürütülmesi esastır. Denetim Direktörlüğü'nce denetlenenlerin bu kurallardan haberdar edilmesi sağlanır.

8)Bağlı Olunan Makam

Bölüm personeli Yönetim Kurulu Başkanı'na bağlı olup, Denetimlerini Yönetim Kurulu Başkanlığı adına yapar.

9)Atama ve Yükselme

Denetçi Yardımcılığına atanabilmek için;

Adayların işletme, iktisat, maliye, hukuk, muhasebe, işletme/endüstri mühendisliği veya bankacılık alanlarında en az dört yıl lisans eğitimi görmüş veya yüksek lisans veya yüksek lisans yapmış olmaları,

1-Erkek adaylar için askerlik hizmetini yapmış olmaları,

2-Herhangi bir kuruma karşı mecburi hizmet yükümlülüğü altında bulunmamaları,

3-Sağlık durumu görevinin gerektirdiği seyahatleri yapmaya elverişli olmaları gereklidir.

4-Deneyimli olmak ve yabancı dil bilgisi tercih sebebi olarak değerlendirilir.

5-Departman dışından, Denetçi ve Denetçi Yardımcısı olarak atanacaklar için, yukarıda belirtilen koşullarla birlikte mali işler, finansman, muhasebe veya denetim konularında deneyimli olmak koşulları aranır.

Gerektiğinde Denetim Direktörü, denetim kadrosunda bulunanlara, bağlı şirketlerin ihtiyaçları da dikkate alınarak yönetim kadrosunda sorumluluk verilmesi amacıyla görev değişikliği yapılması için Yönetim Kurulu Başkanı'na teklifte bulunur.

10)Eğitim

Denetçi ve Denetçi Yardımcılarının yetiştirilmesinde şu esaslar uygulanır;

Mesleğin gerektirdiği moral niteliklerin yerleşmesini sağlamak,

Denetim, soruşturma ve inceleme yöntemlerini en kısa sürede öğretmek,

Yabancı dil bilgilerinin artırılması için imkanlar yaratmak,

Yukarıda belirtilen amaçların gerçekleştirilebilmesi için, Denetim

Direktör teklifi ve ilgili Yönetim Kurulu Başkanı'nın onayı ile yurt içinde ve yurt dışında eğitim, kurs ve staj imkanları değerlendirilir.

11)Denetim ve İnceleme Raporları

Yıllık belirlenen program çerçevesinde yapılacak denetimlerde, yürütülen denetim çalışması tamamlandıktan sonra değerlendirmeler, saptanan bulgular ile objektif kanıt ve belgelere göre yapılır.

Denetim çalışmasının bitiminden itibaren 5 iş günü içerisinde Denetim Raporu hazırlanarak, Yönetim Kurulu Başkanı'na takdim edilir.

Yönetim Kurulu Başkanı'nın raporu onaylamasından sonra, raporun bir nüshası denetimi yapılan Bölüm müdürlüklerine, Genel Müdür, Mali İşler, Satış Pazarlama Direktörlüğüne ve Üretim Direktörlüğüne gönderilir ve 3 işgünü içerisinde yanıtlanması istenir.

Gelen yanıtlar Denetim Yönetmeliğince analiz edilir ve değerlendirilir. Özet denetim takip tablosu hazırlanır ve Yönetim Kurulu Başkanlığına sunulur.

Raporda belirtilen tenkitlerin önem ve yoğunluğuna, tekrarlanma durumuna göre denetlenen bölüm yönetmenine/sorumlusuna uygulanacak yaptırım Denetim Direktörü önerisi ile Yönetim Kurulu Başkanı tarafından saptanır. İnsan Kaynakları Yönetmeliği hükümleri Yönetim Kurulu Başkanı tarafından uygulattırılır. Uygulanacak yaptırım İnsan Kaynakları Yönetmeliği'nde belirtilen, ihtar yazısından iş akdinin feshine kadar değişebilir.

Olumlu denetim raporlarında ve örnek teşkil edecek uygulamalarda ödül, terfi, onurlandırma talepleri Denetim Direktörü önerisi ile Yönetim Kurulu Başkanı tarafından saptanır.

Personel terfileri ve özlük haklarının uygulanmasında, kariyer planlama ve performans değerlendirme sistemlerinde Denetim Raporları ve puanlamaları etkili olur ve dikkate alınır.

Yönetim Kurulu Başkanı, Müdür ve Şirket Yöneticileri tarafından saptanan aksaklıklar, Yönetim Kurulu Başkanı'nın istemiyle; nedenleri, olayın gelişimi, sorumluları Denetim Bölümü tarafından araştırılır ve araştırma sonucunda "İnceleme Raporu" hazırlanarak, Yönetim Kurulu Başkanı'na sunulur.

İnceleme konusunun Yönetim Kurulu Başkanı tarafından değerlendirilmesinden sonra sorumlulara uygulanacak yaptırım Denetim

Bölümü Takım Lideri'nin önerisi ile Yönetim Kurulu Başkanı tarafından saptanır. İnsan Kaynakları Yönetmeliği hükümleri Yönetim Kurulu Başkanı tarafından uygulattırılır.

Olumlu inceleme raporlarında ve örnek teşkil edecek uygulamalarda ödül, onurlandırma talepleri Denetim Direktörü önerisi ile Yönetim Kurulu Başkanı tarafından saptanır.

12)Soruşturma Raporları

Olağan denetimler ve incelemeler neticesinde tespit edilen bulguların sonucunda denetlenen personelin görevi kötüye kullanma, suiistimal, şirket itibarını zedeleme, mali kayba sebebiyet verme vb. gibi tespitlere ulaşıldığında, Denetim Direktörü önerisi ile Yönetim Kurulu Başkanı'nın talimatı ile soruşturma açılır.

Soruşturma sonucunda elde edilecek kanıt niteliğindeki belge, ifade ve diğer bulgular "Soruşturma Raporu" halinde Yönetim Kurulu Başkanı'na sunulur. Uygulanacak yaptırım Denetim Direktörü önerisi ile Yönetim Kurulu Başkanı tarafından saptanır. İnsan Kaynakları Yönetmeliği Hükümleri Yönetim Kurulu Başkanı tarafından uygulattırılır.

13)Öneri Raporları

Denetim Bölümü tarafından yapılan inceleme, denetim ve iş analizleri neticesinde tespit edilen olumsuz konuların iyileştirilmesine yönelik olarak iş verimliliğini artırıcı, maliyetleri düşürücü ve Şirket menfaatine olan tüm konularda ilgili bölümlerle ortak çalışmalar yapılarak, Denetim Bölümü'nce "Öneri Raporu" hazırlanır.

Yönetim Kurulu Başkanı'nın onayına sunulur. Önerilerin Yönetim Kurulu Başkanı tarafından kabul edilmesi durumunda, Denetim Bölümü tarafından önerinin uygulama esasları, ilgili bölüme iletilir ve önerinin uygulamaya geçirilmesi takip edilir.

14)Risk Denetim Raporları

Bir olay ve faaliyetin Şirketi olumsuz yönde etkilemesi nedeni ile "Risk Denetimi Raporu" hazırlanır. Bahse konu raporun hazırlanmasını

gerektiren etmenler ise; Yanlış, zamansız, eksik ve güvenilir olmayan bilginin kullanılması sonucu oluşan hatalar, yetersiz, uygunsuz muhasebe kayıtları, hileli finansal raporlama, finansal kayıplar, aktiflerin korunamaması gibi.

Şirketin itibarına zarar verme, Şirket politikalarına, planlarına, prosedürlerine aykırılık veya ilgili kanun ve yönetmeliklere uyumsuzluk, kaynakları gereksiz maliyetlerle elde etme veya yetersiz ve verimsizce kullanma, faaliyetler ve programlar için belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşamama vb. nedenleri içerir.

Raporda belirtilen tenkitlerin önem ve yoğunluğuna göre denetlenen Bölüm Yönetmenine/Sorumlusuna uygulanacak yaptırım Denetim Direktörü önerisi ile Yönetim Kurulu Başkanı tarafından saptanır. İnsan Kaynakları Yönetmeliği hükümleri Yönetim Kurulu Başkanı tarafından uygulattırılır.

15)İş Analizleri

Bölümlerin verimliliklerini arttırmaya yönelik olarak; işleyişlerinin incelenmesi, saptanan problemler hakkında Bölüm Yönetmenleri ile koordineli olarak yeni yöntemlerin bulunması amacıyla iş akış şemaları hazırlanır. Şirket işleyişindeki pozisyonlarda görev alacak personelin yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi, pozisyonun ihtiyaç duyduğu iş tanımlarında yer alır.

Hazırlanan iş akış şemaları ve iş analizleri ilgili Bölüm Yönetmenleri ile mutabık kalındıktan sonra Yönetim Kurulu Başkanı onayına sunulur ve onaylanan iş akış şemaları ile iş analizleri genelge olarak yayınlanır.

16)Finansal Raporlar

Denetim Bölümü Şirketin bütçe bazında yönetimini sağlamak için ilgili bölümlerden günlük, haftalık, aylık, devresel ve yıllık raporlar, tablolar, yazışmalar ister. İlgili Bölüm Yönetmenleri ve Sorumluları Denetim Bölümü'ne bahse konu bilgileri verirler.

Bu raporlar ihtiyaca göre zaman içinde kaldırılır veya yenileri eklenir. İstenecek raporlar ilgili Bölüm Yönetmenlerine dahili yazışma ile bildirilir.

17)İç Kontrolde Görev Yetki ve Sorumluluklar

Bölüm personeli iş tanımlarında, Denetim Yönetmeliği'nde yer alan görev yetki ve sorumluluklarını eksiksiz yerine getirmekle yükümlüdürler.

Bölümün temel görevi; Şirket işleyişindeki Mali, İdari, Ticari ve Satış, Pazarlama konularında aksaklıkları saptayarak öneri ve çözümler getirmektir. Şirket karlılığı ve verimliliğinin artırılması, uygulamalardaki risklerin tanımlanarak en aza indirilmesi de bu bölümün amaçları arasındadır.

Denetim biriminde çalışanlar görevlerinin ifasında dürüst, adil, objektif ve tarafsız olurlar.

Görevinin gerektirdiği bilgi düzeyi ve olgun davranış niteliklerine sahiptir ve pozisyonunun gerektirdiği dikkat ve özeni gösterir.

Şirketin tüm ilkelerine bağlı olup hedef ve sorumluluklar konusunda özenli, duyarlı davranarak tüm şirket çalışanlarına örnek olur.

Çalışma ve görev bilinci içerisinde kendine tanınan yetki ve olanakları kişisel çıkarları için kullanmaz. Bu husus tüm Şirket personeli için geçerlidir.

Çalışmalarında daima çağdaş yönetim prensiplerini uygular. Bilgi birikimini sürekli arttırmak ve kendisini geliştirmek çabası içindedir.

Yapılan denetim, inceleme, soruşturma ve yönetim işleri hakkında Yönetim Kurulu ve Denetim Kurul Başkanlığı makamı dışına kesinlikle bilgi verilmez.

Şirket uygulamalarına ait her çeşit belge, evrak, doküman ve bilgiyi Şirket dışına kesinlikle veremez. Şirket uygulamaları hakkında bilgi aktarımında bulunamaz.

İncelenen kayıtlar üzerinde düzenleme, tahrifat yapamaz, yeni kayıtlar oluşturamaz.

Şirketin bütçe bazında yönetimini sağlamak için bütçe ve değerlendirme çalışmalarına esas olacak finansal tabloların hazırlanmasında ilgili yöneticilere yardımcı olur.

Bölümlerin bütçelerinin hazırlanmasında formatlar ve raporlama sistemleri geliştirilmesine katkıda bulunur.

Gerçekleşen mali tablolar ile bütçeleri karşılaştırır. Sapmaları tespit eder. Gerekli önlemleri aldırır. Risk denetimi yapar.

Denetim Bölümü personeli görevlerinin ifasında Yönetim Kurulu Başkanı'na karşı sorumludur.

KLM TEKSTİL A.Ş bünyesindeki, Genel Müdürlüğünde Fabrika Müdürlüklerinde, Satış Noktalarında, %50 ve daha fazla oranda sermayesine iştirak ettiği Bağlı Şirketlerde, faaliyetlerini sürdüren tüm birimlerinde, Mali, İdari, Ticari ve Satış/Pazarlama konularında Şirket Prosedürleri, Genel Müdürlük Talimatları ve Genel Mevzuatlar, şirket prensipleri, vizyon, misyon, ilke ve değerleri, çerçevesinde tarafsız ve gizlilik prensiplerine uygun olarak denetim ve incelemeler yapmak.

Yönetim Kurulu tarafından saptanan, bölümlerin yıllık hedeflerine ulaşabilmesi için çalışmaların bir program çerçevesinde yürütülmesini temin etmek, yapılan çalışmaları ve yöntemleri sürekli takip ederek gerekli aksiyonların zamanında alınmasını sağlamak.

Şirket Bölüm uygulamalarının işleyişine yönelik şirket prosedürleri hazırlamak, iş analizleri yaptırmak, verimliliğin artırılması için, Bölüm çalışmalarını koordine etmek.

Denetçiler tarafından hazırlanan raporları inceleyerek varsa gerekli düzeltmeleri yapmak ve Yönetim Kurulu Başkanı'nın bilgisine sunmak.

Denetçilerin mesleki konularda gelişmelerini sağlamak üzere eğitim çalışmaları planlamak ve yürütmek.

Şirketin bütçe bazında yönetimini sağlamak için bütçe ve değerlendirme çalışmalarına esas olacak finansal tabloların hazırlanmasında Yönetim Muhasebesi Yönetmenlerine ve ilgili diğer Yönetmenlere yardımcı olmak.

Gerçekleşen mali tablolar ile bütçeleri karşılaştırmak, sapmaları tespit etmek, gerekli önlemleri aldırarak,

Belirli periyotlar halinde Yönetim Kurulu toplantılarında bulunmak. Yazılı ve sözlü sunumlar yaparak, kurulların plan ve faaliyetlerine ilişkin fikir alışverişlerine katkı sunmak,

Kural dışı işlemler, hatalar, yetersizlikler, israf, verimsizlik, Şirket ve personel arasında çıkar çatışmaları, aşırı ve eksik kadrolaşma, yetersiz kontrollerden kaynaklanan yönetim zaafı vb. konularda görüş bildirmek,

Operasyonel çalışmalarda, işlemlerde ve fiili uygulama gerektiren iş konularında görev almamak,

KLM Anonim Şirketi'nin İdari, Mali Ticari ve Satış konularındaki tüm faaliyetlerini KLM A.Ş prensipleri, vizyon, misyon, ilke ve değerleri, Şirket prosedür ve genelgeleri, kanunlarla bağlanan genel mevzuat hükümleri, Genel Müdürlük talimatları çerçevesinde, tarafsız ve gizlilik prensibine uygun olarak incelemek, denetlemek ve tespit edilen hususları rapor halinde düzenlemek.

Denetim Direktörü talimatlarıyla şirket faaliyetlerinin denetimi sonucunda şirket karlılığını ve verimliliğini arttırıcı tavsiye ve önerilerde bulunmak.

Yıllık Olağan Denetim Programı'nda planlanan denetim faaliyetlerini yerine getirmek ve raporlamak.

Denetime ve incelemeye tabi tutulan bölümlerden alınan her türlü belge ve evrakı çalışmalar sona erdiğinde ilgili bölüme iade etmek.

Denetim amaçlı olarak planlı ve plansız şirket bölümlerini amacı doğrultusunda denetlemek, bilgi almak.

Yapılan tüm denetim ve incelemelerde KLM A.Ş. 'nin menfaatlerini ve itibarını en üst düzeyde tutmak ve çalışmalarını bu düşünce ile gerçekleştirmek.

18)Denetim Değerlendirme ve Yönlendirme Toplantısı

Yönetim Kurulu Başkanı'nın başkanlığında ve Denetim Direktörü katılımıyla, araştırılacak konuların belirlendiği, hazırlanan raporların sonuçlarının görüşülerek değerlendirildiği üst düzey toplantıdır. Bu toplantıya diğer yetkili Müdürler Yönetim Kurulu Başkanı'nın isteği doğrultusunda davet ile katılır.

19)Bilgi ve Kayıtların Gizliliği

Görevliler, görevleri dolayısıyla öğrendiklerini hiç kimseye aktaramaz, söyleyemez ve duyuramazlar. Yönetim Kurulu Başkanı'nın izni olmadan hiçbir makama ve şahsa bilgi veya belge veremezler.

4.3.KLM ANONİM ŞİRKETİ 2015 YILI İÇ KONTROL VE DENETİM PLANI

KLM Tekstil Denetim Biriminin 2016 yılı faaliyetlerinin konular, süreler, denetim ilke ve esasları itibariyle belirlenmesini amaçlayan Denetim Planı; denetim Yönetmeliği'nde belirlenen usul ve esaslar dikkate alınarak hazırlanmıştır. KLM Tekstil Şirket birimleri, bu birimlere bağlı alt kadrolar ve diğer bağlı kuruluş ve işletmelerdir.

4.3.1. İç Kontrol ve Denetimle İlgili Stratejik Amaçlar

Denetim Yönetmeliğince hazırlanan ve yayınlanan "Denetim Yönetmeliği" çerçevesinde,

Denetim Birimimi tarafından hazırlanan 2015 Dönemi Denetim Planında;

- a. Birimlerin iş süreçleri, yönetim ve süreçlerinin gözden geçirilmesi,
- b. İdarenin risk yönetim süreçlerinin incelenmesi,
- c. Denetimde risk odaklı yaklaşımın benimsenmesi,
- d. Denetimlerde, sistem denetimi, uygunluk denetimi,
- e. Denetimlerde, denetlenen birimlerin yönetim ve kontrol süreçlerindeki zayıflıkların veya geliştirilmesi gereken alanların ortaya çıkarılması ve gerekli iyileştirmelerin yapılması amacıyla birim yöneticileriyle birlikte ortak aksiyon planlarının hazırlanması,
- f. Güvence sağlama (denetim) ve danışmanlık faaliyetlerinin beraber yürütülmesi amaçlanmaktadır.

4.3.2. Risk Değerlendirme Çalışmaları

Risk, birimlerin kuruluş amaçları ile stratejik hedeflerine ulaşmasına ve görevlerin ifasına engel olabilecek veya beklenmeyen zararlara yol açabilecek durum ya da olaylardır.

Risk esaslı denetim; birimlerin faaliyet alanlarına ilişkin risk faktörlerinin tanımlanmasını, risk seviyelerinin ölçülmesini, bu riskler için uygulanan kontrollerin etkinlik ve yeterliliğinin değerlendirilmesini ve yüksek risk içeren alanlara denetim önceliğinin verilmesini öngören bir denetim yaklaşımıdır.

İç Denetim Birimince risk değerlendirmesi; Yönetim Kurulu'nca yayınlanan "Denetim Yönetmeliği" esas alınarak yapılmış olup dört aşamadan oluşmaktadır.

- a. Denetim evreninin tanımlanması,
- b. Denetim alanlarının belirlenmesi,
- c. Yapısal risk düzeylerinin belirlenmesi,
- d. Denetim alanlarının öncelikle tanımlanıp, belirlenmesi.

4.3.3. Denetim Alanlarının Belirlenmesi

Denetim evreninin; birim, faaliyet, süreç, proje veya bunlardan birkaçı bir arada değerlendirilmek suretiyle idare faaliyetlerinin denetlenebilir bölümlere ayrılması suretiyle belirlenmiştir.

4.4.KLM TEKSTİL ANONİM ŞİRKETİ'NDE DÜZENLENEN 2015 İÇ DENETİM RAPORLARI

BÖLÜM : PARASAL KAYNAKLAR
RAPOR TÜRÜ : KLM MALİ TABLOLAR / PLANLI DENETİMİ
DENETÇİ : XXXX

RAPOR GÜN VE SAYISI :31.12.2015 /60
DENETİMİN BAŞLADIĞI GÜN :01.01.2015
DENETİMİN DÖNEMİ :01/01/2015-31/12/ 2015
DENETİMİN SONA ERDİĞİ GÜN :31.12.2015

KONU: 2015 Yılı Bilanço/Gelir Tablosu Kalemlerinin Kontrolü Hakkında.

01/01/2015-31/12/2015 tarihleri arasında KLM TEKSTİL ANONİM ŞİRKETİ'NİN Fiili Bilanço ve Gelir Tablosu Kalemleri Mizan verileri ile kontrol edilerek, incelenmesi sonucunda çıkartılan Bilanço Karşılaştırması

TABLO-1 LKM TEKSTİL A.Ş'NİN 2014-2015 YILLARI BİLANÇO KARŞILAŞTIRMA VE YATAY ANALİZLERİ

| LKM TEKSTİL A.Ş 2014-2015 YILLARI BİLANÇO KARŞILAŞTIRMA VE YATAY ANALİZİ | | | | |
|--|----------------------|----------------------|--------------------|--------------------|
| | 31.12.2014 | 31.12.2015 | DEĞİŞİM | DEĞİŞİM YÜZDESİ |
| DÖNEN DEĞERLER TOPLAMI | 1.138.684,00 | 1.690.200,00 | 551.516,00 | 48,43 |
| Hazır Değerler | 2.925,00 | 7.557,00 | 4.632,00 | 158,36 |
| Kasa | 2.048,00 | 5.304,00 | 3.256,00 | 158,98 |
| Banka | 877,00 | 2.253,00 | 1.376,00 | 156,90 |
| Diğer Hazır Değerler | - | - | 0,00 | |
| Menkul Değerler | - | - | 0,00 | |
| Ticari Alacaklar | 334.634,00 | 383.598,00 | 48.964,00 | 14,63 |
| Alıcılar | 334.634,00 | 383.598,00 | 48.964,00 | 14,63 |
| Diğer Alacaklar | - | - | 0,00 | |
| Diğer Ticari Alacaklar | - | - | 0,00 | |
| Stoklar | 754.310,00 | 1.207.464,00 | 453.154,00 | 60,08 |
| İlk Madde ve Malzemeler | 8.535,00 | 139.267,00 | 130.732,00 | |
| Yarı Mamüller-Üretim | 16,00 | - | -16,00 | |
| Mamüller Hesabı | 147.100,00 | 396.000,00 | 248.900,00 | 169,20 |
| Ticari Mallar Hesabı | - | - | 0,00 | |
| Diğer Stoklar Hesabı | - | - | 0,00 | |
| Verilen Avanslar Hesabı | 598.659,00 | 672.197,00 | 73.538,00 | 12,28 |
| Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı | 15.190,00 | 16.629,00 | 1.439,00 | 9,47 |
| Gelir Tahakkukları Hesabı | - | - | 0,00 | |
| Diğer Dönen Varlıklar | 31.625,00 | 74.952,00 | 43.327,00 | 137,00 |
| Devreden KDV Hesabı | - | 23.004,00 | 23.004,00 | |
| Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar | - | - | 0,00 | |
| İş Avansları Hesabı | 31.625,00 | 51.948,00 | 20.323,00 | 64,26 |
| Personel Avansları Hesabı | - | - | 0,00 | |
| Sayım Tesellüm Noksanları Hesabı | - | - | 0,00 | |
| Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar | - | - | 0,00 | |
| DURAN VARLIKLAR TOPLAMI | 15.322.511,00 | 15.150.442,00 | -172.069,00 | -1,12 |
| Mali Duran Varlıklar | - | - | 0,00 | |
| Maddi Duran Varlıklar | 15.321.773,00 | 15.149.704,00 | -172.069,00 | -1,12 |
| Arazi ve Arsalar Hesabı | 14.565.820,00 | 14.565.820,00 | 0,00 | 0,00 |
| Yer altı ve yerüstü düzenleri | 354,00 | 354,00 | 0,00 | 0,00 |
| Binalar Hesabı | 965.476,00 | 965.476,00 | 0,00 | 0,00 |
| Tesis. Makina ve Cihazlar Hesabı | 390.976,00 | 292.137,00 | -98.839,00 | -25,28 |
| Taşıtlar Hesabı | 16.358,00 | 16.358,00 | 0,00 | 0,00 |

| | | | | |
|----------------------------------|----------------------|----------------------|------------|-------------|
| Demirbaşlar Hesabı | 60.839,00 | 61.475,00 | 636,00 | 1,05 |
| Diğer Maddi Duran Varlıklar | - | - | 0,00 | |
| Birikmiş Amortismanlar (-) | (678.050,00) | (751.916,00) | -73.866,00 | 10,89 |
| Maddi Olmayan Duran Varlıklar | 738,00 | 738,00 | 0,00 | 0,00 |
| Diğer Maddi Olm. Duran Varlıklar | 1.229,00 | 1.229,00 | 0,00 | 0,00 |
| Birikmiş Amortismanlar (-) | (491,00) | (491,00) | 0,00 | 0,00 |
| AKTİF DEĞERLER TOPLAMI | 16.461.195,00 | 16.840.642,00 | | 0,00 |

| | 31.12.2014 | 31.12.2015 | DEĞİŞİM | DEĞİŞİM YÜZDESİ |
|---------------------------------------|---------------------|---------------------|--------------------|-----------------|
| KISA VAD. YAB. KAYN. TOPLAMI | 8.671.273,00 | 8.413.558,00 | -257.715,00 | -2,97 |
| Mali Borçlar Hesabı | 6.450.714,00 | 5.750.994,00 | -699.720,00 | -10,85 |
| Banka Kredileri Hesabı | 6.450.714,00 | 5.750.994,00 | -699.720,00 | -10,85 |
| Diğer Mali Borçlar Hesabı | - | - | 0,00 | |
| Ticari Borçlar Hesabı | 673.285,00 | 1.311.519,00 | 638.234,00 | 94,79 |
| Satıcılar Hesabı | 275.570,00 | 910.343,00 | 634.773,00 | 230,35 |
| Borç Senetleri Hesabı | 401.176,00 | 401.176,00 | 0,00 | 0,00 |
| Borç Senetleri Reeskontu Hesabı | (3.461,00) | - | 3.461,00 | -100,00 |
| Diğer Borçlar Hesabı | 177.285,00 | 499,00 | -176.786,00 | -99,72 |
| Ortaklara Borçlar Hesabı | 128.064,00 | 499,00 | -127.565,00 | -99,61 |
| Personele Borçlar Hesabı | 49.221,00 | - | -49.221,00 | -100,00 |
| Alınan Avanslar Hesabı | 1.024.773,00 | 1.061.097,00 | 36.324,00 | 3,54 |
| Alınan Sipariş Avansları Hesabı | 1.024.773,00 | 1.061.097,00 | 36.324,00 | 3,54 |
| Ödenecek Vergi ve Diğ. Yükümlülük | 268.903,00 | 248.409,00 | -20.494,00 | -7,62 |
| Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı | 55.091,00 | 53.907,00 | -1.184,00 | -2,15 |
| Ödenecek Sosyal Güv. Kesintileri | 2.987,00 | 915,00 | -2.072,00 | -69,37 |
| Vad. Geç. Tak. ve Yükümlülükler | 210.825,00 | 193.587,00 | -17.238,00 | -8,18 |
| Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı | 16.475,00 | 21.409,00 | 4.934,00 | 29,95 |
| Kurumlar Vergisi Karşılığı Hesabı | - | 9.909,00 | 9.909,00 | |
| Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı | 16.475,00 | 11.500,00 | -4.975,00 | -30,20 |
| Gelecek Ayl. Ait Gel. Ve Gid. Tah. | 59.838,00 | 19.631,00 | -40.207,00 | -67,19 |
| Gider Tahakkukları Hesabı | 59.838,00 | 19.631,00 | -40.207,00 | -67,19 |
| UZUN VADELİ YAB. KAYN. TOPLAMI | 2.777.565,00 | 3.060.727,00 | 283.162,00 | 10,19 |
| Mali Borçlar Hesabı | 2.249.162,00 | 2.762.401,00 | 513.239,00 | 22,82 |
| Banka Kredileri Hesabı | 2.249.162,00 | 2.762.401,00 | 513.239,00 | 22,82 |
| Uzun Vadeli Ticari Borçlar Hesabı | 350.559,00 | 185.559,00 | -165.000,00 | -47,07 |
| Satıcılar Hesabı | 350.559,00 | 185.559,00 | -165.000,00 | -47,07 |
| Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı | 177.844,00 | 112.767,00 | -65.077,00 | -36,59 |
| Borç ve Gider Tahakkukları Hesabı | 177.844,00 | 112.767,00 | -65.077,00 | -36,59 |
| ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI | 5.012.357,00 | 5.366.357,00 | 354.000,00 | 7,06 |

| | | | | |
|-----------------------------------|----------------------|----------------------|-------------------|-------------|
| Ödenmiş Sermaye Hesabı | 100.000,00 | 100.000,00 | 0,00 | 0,00 |
| Sermaye Hesabı | 100.000,00 | 100.000,00 | 0,00 | 0,00 |
| Sermaye Yedekleri Hesabı | 761.779,00 | 761.779,00 | 0,00 | 0,00 |
| Sermaye Enflasyon Olumlu Farkları | 761.779,00 | 761.779,00 | 0,00 | 0,00 |
| Kar Yedekleri Hesabı | 5.515,00 | 291.515,00 | 286.000,00 | 5185,86 |
| Yasal Yedekler Hesabı | 1.498,00 | 1.498,00 | 0,00 | 0,00 |
| Olağanüstü Yedekler Hesabı | 4.017,00 | 4.017,00 | 0,00 | 0,00 |
| Özel Fonlar Hesabı | - | 286.000,00 | 286.000,00 | |
| Geçmiş Yıllar Karları Hesabı | 4.133.063,00 | 4.133.063,00 | 0,00 | 0,00 |
| Geçmiş Yıllar Karları Hesabı | 4.133.063,00 | 4.133.063,00 | 0,00 | 0,00 |
| Dönem Net Karı veya Zararı | 12.000,00 | 80.000,00 | 68.000,00 | 566,67 |
| Dönem Net Karı | 12.000,00 | 80.000,00 | 68.000,00 | 566,67 |
| Dönem Net Zararı (-) | - | | 0,00 | |
| PASİF DEĞERLER TOPLAMI | 16.461.195,00 | 16.840.642,00 | 379.447,00 | 2,31 |

TABLO-2 KLM TEKSTİL A.Ş 2014-2015 YILLARI KARŞILAŞTIRMALI GELİR TABLOSU YATAY ANALİZ

| KLM TEKSTİL A.Ş 2014-2015 YILLARI KARŞILAŞTIRMALI GELİR TABLOSU YATAY ANALİZİ | | | | |
|--|---------------------|----------------------|---------------------|----------------|
| | 2014 | 2015 | DEĞİŞİM | D.YÜZDESİ |
| BRÜT SATIŞLAR | 8.491.097,00 | 11.656.515,00 | 3.165.418,00 | 37,28 |
| 1-Yurt içi Satışlar | 7.103.568,00 | 8.964.788,00 | 1.861.220,00 | 26,20 |
| 2-Yurt dışı Satışlar | 1.128.600,00 | 2.230.400,00 | 1.101.800,00 | 97,63 |
| 3-Diğer Gelirler | 258.929,00 | 461.327,00 | 202.398,00 | 78,17 |
| B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-) | 0 | 0 | 0 | 0,00 |
| C-NET SATIŞLAR | 8.491.097,00 | 11.656.515,00 | 3.165.418,00 | 37,28 |
| D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-) | 6.322.430,00 | 9.616.120,00 | 3.293.690,00 | 52,10 |
| 1-Satılan Mamuller Maliyeti(-) | 5.908.207,00 | 8.432.232,00 | 2.524.025,00 | 42,72 |
| 2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-) | 95.999,00 | 10.800,00 | -85.199,00 | -88,75 |
| 3-Satılan Hizmet Maliyeti(-) | 318.224,00 | 1.173.088,00 | 854.864,00 | 268,64 |
| BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI | 2.168.667,00 | 2.040.395,00 | -128.272,00 | 5,91 |
| E-FAALİYET GİDERLERİ (-) | 1.743.692,00 | 1630.618,00 | -113.074,00 | 6,48 |
| 1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-) | 210.000,00 | 380.000,00 | 170.000,00 | 80,95 |
| 2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri(-) | 590.000,00 | 390.000,00 | -200.000,00 | -33,90 |
| 3-Yönetim Giderleri(-) | 943.692,00 | 860.618,00 | -83.074,00 | -8,80 |
| FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI | 424.975,00 | 409.777,00 | -15.198,00 | -3,58 |
| F-DİĞ. FAAL.OLAĞ. GELİR VE KÂRLAR | 3.879,00 | 253.744,00 | 249.865,00 | 6441,00 |
| 8-Reeskont Faiz Gelirleri | 2.975,00 | 4.975,00 | 2.000,00 | 67,23 |
| 9-Diğer Olağan Gelir ve Kârlar | 904 | 248.769,00 | 247.865,00 | 27418,00 |
| G-DİĞ. FAAL. OLAĞ. GİD. VE ZARAR(-) | -145.379,00 | -129.232,00 | 16.147,00 | -11,11 |
| 5-Reeskont Faiz Giderleri(-) | -48.547,00 | -3.461,00 | 45.086,00 | 92,87 |
| 6-Diğer Olağan Gider ve Zararlar(-) | -96.832,00 | -125.771,00 | -28.939,00 | 29,89 |
| H-FİNANSMAN GİDERLERİ(-) | -267.975,00 | -434.289,00 | -166.314,00 | 62,06 |
| 1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-) | -97.800,00 | -228.089,00 | -130.289,00 | 133,22 |
| 2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-) | -170.175,00 | -206.200,00 | -36.025,00 | 21,17 |
| OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR | 15.000,00 | 100.000,00 | 85.000,00 | 566,67 |
| DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI | 15.000,00 | 100.000,00 | 85.000,00 | 566,67 |
| K-D. KÂRI VER. VE DİĞ. YAS. Y.. KAR.(-) | 3.000,00 | 20.000,00 | 17.000,00 | 566,67 |
| DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI | 12.000,00 | 80.000,00 | 68.000,00 | 566,67 |

KLM Tekstil Anonim Şirketinde Bağımsız denetim 2015 yılı için 01/01/2015-31/12/2015 tarihleri arasında gerçekleştirilmiş olup, bağımsız denetçi öncelikle şirketin üretim kısmını ve mali kısmına giderek şirketin faaliyetleri hakkında genel bilgiler almıştır. Daha sonra şirkette bulunan diğer birimlerini gezerek bu birimlerde nelerin ne şekilde yapıldığını sorarak rapor öncesi gerekli notlarını alarak bu çalışmaların nasıl yapıldığı, uygulandığını araştırıp, sorgulamıştır.

Bağımsız Denetim Raporu hazırlık çalışmalarında öncelikli olarak yine şirketin kendi içerisinde, bünyesinde bulunan iç kontrol, iç denetim biriminde daha önceden hazırlanan mali raporları ve bu raporlardaki mali veri ve diğer açıklama bilgilerini yerinde tespit ve inceleme yaparak bizzat yaşayarak gerekli kanaatleri edinmiştir. Mali Raporlarla ilgili çalışmalarında yine muhasebe, finans departmanlarına giderek buradan gerekli kayıt dökümlerini alıp, inceleyerek bu döküm ve bilgileri iç kontrol raporları ile karşılaştırarak, mutabık sağlayarak düzenlemiştir. Önceden çıkartılan raporlarda ve uygulamalarda hatalı gördüğü hususları değerlendirerek, kendi tavsiye ve kanaatlerini bildirmiştir. Bu çalışmalar sırasında en fazla destek ve katkıyı şirket bünyesinde bulunan iç kontrol ve denetim biriminde düzenlenen rapor ve bilgi dökümlerinden faydalanarak raporunu tamamladığını belirtmiştir. İç Kontrol tarafından düzenlenen raporlardan faydalanarak çalışmalarında kullandığı raporlardan bilanço ve gelir tablosu ekte olup, bu raporlardaki açıklama ve rakamsal değerleri kullanarak 2015 yılı Bağımsız Denetim Raporunu düzenlemiştir.

KLM TEKSTİL ANONİM ŞİRKETİ'NİN 2014-2015 Fiili Gelir Tablosu kalemleri Aralık/2015 Mizan verileri karşılaştırılmış ve herhangi bir uygunsuzluğa rastlanmamıştır.

4.5. KLM TEKSTİL ANONİM ŞİRKETİ'NİN 31/12/2015 TARİHLİ

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

KLM Tekstil Ticaret Anonim Şirketi

Yönetim Kurulu Başkanlığına,

- 1) KLM Sanayi ve Ticaret A.Ş. 31 Aralık 2015 tarihi itibarıyla hazırlanan ve ekte yer alan bilançosu ve gelir tablosunu, öz sermaye değişim tablosunu ve nakit akım tablosunu, önemli muhasebe politikalarının özetini ve dipnotları denetlemiş bulunuyoruz.

Finansal Tablolara İlgili Olarak İşletme Yönetiminin Sorumluluğu

- 2) İşletme yönetimi finansal tabloların Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına göre hazırlanıp ve dürüst sunumundan sorumludur. Bu sorumluluk, finansal tabloların hata, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanarak, gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmayı sağlamak amacıyla gerekli iç kontrol sisteminin tasarlanmasını, uygulanmasını ve devam ettirilmesini, muhasebe tahminlerinin yapılmasını, Tek Düzen Hesap Planı muhasebe politikalarının seçilmesini içermektedir.

Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu

- 3) Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir.
- 4) Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmayı yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

- 5) Bağımsız denetimimiz, finansal tablolardaki tutarlar ve dipnotlar ile ilgili bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla, bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içermektedir. Bağımsız denetim tekniklerinin seçimi, finansal tabloların hata ve/veya hileden ve usulsüzlükten kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususu da dahil olmak üzere önemli yanlışlık içerip içermediğine dair risk değerlendirmesini de kapsayacak şekilde, mesleki kanaatimize göre yapılmıştır.

Görüş:

- 6) Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, KLM Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin 31 Aralık 2015 tarihi itibariyle finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akımlarını, Kamu Gözetim Kurumu ve Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır.

İstanbul, 31.01.2016

ANALİZ&ÇÖZÜM ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.

Erdinç TAMTÜRK

Sorumlu Ortak BaşDenetçi

1-KLM ANONİM ŞİRKETİNİN ORGANİZASYONU VE FAALİYET KONUSU

Daha önce belirtildiği gibi KLM Tekstil Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi unvanı ile kurulmuş olup 01Ocak1999 tarihinde 443288 sicil numarası ile İstanbul Ticaret Sicil Memurluğunca tescil edilmiştir.

Şirket'in faaliyet konusu; Tekstil, kumaş, suni deri ürünlerin imalatı, ithalatı, ihracatı ve dahili ticaretini yapmakta ve ana sözleşmesinde belirtilen faaliyetler de bulunmaktadır.

Şirkette ortalama çalışan kişi sayısı 300 kişidir.

Şirketin ortak sayısı 5 olup ortaklık yapısı şöyledir:

| | Pay Oranı | 2014 Tutarı | 2015 Tutarı |
|---|-------------|----------------|----------------|
| A | 30% | 30.000 | 30.000 |
| B | 25% | 25.000 | 25.000 |
| C | 20% | 20.000 | 20.000 |
| D | 15% | 15.000 | 15.000 |
| E | 10% | 10.000 | 10.000 |
| | 100% | 100.000 | 100.000 |

2-MALİ TABLOLARIN SUNUMUNA İLİŞKİN ESASLAR

a)Uygulanan Muhasebe Standartları

Şirket muhasebe kayıtlarını Tek Düzen Hesap Planı, Türk Ticaret Kanunu, Türk Vergi Kanunları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Politikalarına uygun olarak tutmakta ve yasal mali tablolarını da buna göre hazırlamaktadır.

b)Karşılaştırmalı Bilgiler ve Önceki Dönem Tarihli Mali Tabloların Düzeltilmesi

Cari dönem mali tabloların sunumu ile uygunluk sağlanması açısından karşılaştırmalı bilgiler gerekli görüldüğünde yeniden sınıflandırılmıştır. Mali tablolardaki sayısal veriler önceki dönemle karşılaştırılarak sunulmuştur.

c)Konsolidasyon Esasları

Şirket'in konsolide ettiği finansal varlığı bulunmamaktadır.

3-UYGULANAN DEĞERLEME İLKELERİ ve MUHASEBE POLİTİKALARI

a)Hâsılat

Mal Satışı:

Mal satışında hasılat, Net satışlar, indirimler ve komisyonlar düşüldükten sonra faturalanmış satış bedelinden oluşmaktadır.

Hizmet Satışı:

Hizmetin satışından doğan gelir ölçülebilir bir tamamlanma derecesine ulaştığı zaman oluşmuş sayılır. Yapılan anlaşmada elde edilecek gelirin güvenli bir şekilde ölçülemediği durumlarda, gelir katlanılan giderlerin geri kazanılabilecek tutarı kadar kabul edilir.

b)Stoklar

Stoklar, maliyetin veya net makul değerinin düşük olanı ile değerlendirilir. Stokların maliyeti, stokların yerine getirilişi sırasında oluşan tüm masraflar ve üretimle ilgili bir genel masraf da hesaba dahil edilerek değerlendirilmiştir.

c)Maddi Varlıklar

Maddi varlıklar, 31 Aralık 2015 tarihindeki satın alma gücü ile ifade edilen elde etme maliyetlerinden birikmiş amortismanın düşülmesi ile gösterilmektedir. Maddi varlıklar azalan bakiyeler yöntemiyle amortismanına tabi tutulmuştur. Mali varlıkların amortisman dönemleri, Vergi Usul Kanununun

333 ve 339 sıra numaralı Tebliğ'lerinde belirtilen faydalı ömürleri esas alınarak, aşağıda belirtilmiştir:

| | |
|---------------------------|-----------|
| Binalar | 20-50 yıl |
| Makine, Tesis ve Cihazlar | 5-25 yıl |
| Taşıtlar | 5-10 yıl |
| Demirbaşlar | 5-15 yıl |

Varlıkların kayıtlı değeri, tahmini ikame değerinden daha yüksek olduğu takdirde, karşılık ayırmak suretiyle ikame değerine indirgenmektedir. Maddi varlıkların elden çıkarılması sonucu oluşan kar ve zararlar ilgili gelir ve gider hesaplarına kaydedilmektedir. Maddi varlıkların elden çıkarılması sonucu oluşan kar ve zararlar ilgili gelir ve gider hesaplarına aktarılmıştır.

d) Maddi Olmayan Varlıklar

Maddi olmayan varlıklar, Özel maliyetler kiralama sözleşmesi süresi içerisinde, diğer maddi olmayan varlıklar ise Vergi Usul Kanunu 333 sıra numaralı Tebliğ'de belirtilen faydalı ömürleri esas alınarak itfa edilirler.

e-Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Seri XI No:25 sayılı Tebliği'ne göre bir varlığın kayıtlı değeri, kullanım veya satış yoluyla geri kazanılacak tutarından yüksekse değer düşüklüğü karşılığı ayırmak gerekmektedir.

Kullanım değeri, bir varlığın sürekli kullanımında ve faydalı ömrü sonunda elden çıkarılması halinde elde edilmesi beklenen nakit akımının tahmin edilen bugünkü değerleridir.

f) Borçlanma Maliyeti

Bir varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkisi bulunan borçlanma maliyetleri o özellikli varlığının bir parçası olarak aktifleştirilir. Bu yöntemde özellikli varlıkla doğrudan ilişkili borçlanma maliyetleri doğrudan ilgili bulunduğu özellikli varlığın maliyetine dahil edilir. Bunun dışındaki borçlanma maliyetleri katlanılan dönem içerisinde gider olarak mali tablolara alınır.

g) Finansal Araçlar

Finansal Araçlar, bir işletmenin finansal varlığı iken diğer işletmenin finansal borcu veya hisse senedi olan sözleşmeler olarak tanımlanmaktadır. Esas olarak satmak veya geri satın almak amacıyla elde edilen veya katlanılan son zamanlardaki işlem içerisinde kısa vadeli kar amacı olan finansal araçlar alım, satım amaçlı finansal varlıklar olarak sınıflandırılmış ve cari dönem dönen varlıklar grubuna dahil edilmiştir.

Bir finansal varlık ya da finansal borç ilk defa mali tablolara alınırken maliyet bedeli üzerinden değerlendirilir; bu maliyet, bir varlık olması durumunda verilen bedelin ve bir yükümlülük olması durumunda alınan bedelin makul değeridir.

Bir finansal aracın aktif bir piyasasının bulunmaması durumunda, makul değere ilişkin en iyi kanıt; bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirebileceği fiyat veya yükümlülüklerin yerine getirilmesinde esas teşkil edecek olan meblağ üzerinden gerçekleşen yakın zamanlı işlemler dikkate alınarak elde edilir.

ğ) İşletme Birleşmeleri

Yoktur.

h)Kur Değişiminin Etkileri

Seri: XI No:25 sayılı Tebliği'nin "Kur Değişiminin Etkileri" başlıklı on dördüncü kısmı uyarınca, yabancı para işlemleri, yabancı para ile fonksiyonel para birimi arasındaki işlem tarihindeki spot kur uygulamak suretiyle bulunan tutar üzerinden fonksiyonel para birimi cinsinden kayıtlara alınır. İşlem tarihi ilgili kalemin mali tablolara alınmasının gerekli olduğu ilk tarihtir.

Bilanço tarihinde yabancı para parasal kalemler işlemin gerçekleştiği tarihteki kurlar üzerinden, yabancı para makul değeri ile kayıtlarda izlenen parasal olmayan kalemler, makul değerinin belirlendiği bilanço tarihindeki kurlar üzerinden fonksiyonel para birimine çevrilir ve bu işlemler sonucunda oluşan farklar öz sermaye ile ilişkilendirilir.

l)Hisse Başına Kazanç

Gelir tablosunda belirtilen hisse başına kazanç, Seri: XI No:25 sayılı Tebliği'nin "Hisse Başına Kazanç" başlıklı on altıncı kısmı uyarınca, net dönem karından veya zararından adi hisse senedi sahiplerine isabet eden kısmın, dönem içindeki ağırlıklı ortalama adi hisse senedi sayısına bölünmesiyle hesaplanır.

i)Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

Bilanço tarihi ile yetkilendirilme tarihi arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder. Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve düzeltme gerektiren olaylar için ekli solo mali tablolarda gerekli düzeltmeler göz önünde bulundurulmuştur.

j)Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

Seri: XI No: 25 sayılı Tebliği'nin on sekizinci kısmında açıklanan düzenlemelere göre karşılıklar, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüklerdir. Karşılıklar, hukuki ya da zımni olarak tespit

edilmesi, yerine getirilmeleri için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkarılması muhtemel olması ve yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin ediliyor olması halinde mali tablolara alınır.

k) Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar

Muhasebe politikalarında yapılan önemli değişiklikler ve tespit edilen önemli muhasebe hataları geriye dönük olarak uygulanır ve önceki dönem mali tabloları yeniden düzenlenir.

l) İlişkili Taraflar

Mali tabloların amacı doğrultusunda ortaklar, yönetim kurulu üyeleri, konsolidasyon yapılmayan bağlı ortaklıklar, aileleri ve kendileri tarafından kontrol edilen önemli etkinliğe sahip şirketler "ilişkili taraflar" olarak kabul ve ifade edilmişlerdir. Olağan faaliyetler nedeniyle ilişkili taraflar ile yapılan işlemler genel olarak piyasa koşullarına uygun fiyatlarla gerçekleştirilmiştir.

m) Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması

Şirketin faaliyetleri tek bir üretim alanında yoğunlaştığından bölümler bazında raporlamaya ihtiyaç yoktur.

n) Durdurulan Faaliyetler

Yoktur.

o) Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler

Şirket, dönem sonuçları üzerinden cari ve ertelenmiş vergileri hesaplamaktadır.

Hazırlanan mali tablolarda, Şirketin yılsonu itibarıyla dönem sonuçlarına dayanılarak kanunen kabul edilmeyen giderler, indirimler ve istisnalar dikkate

alınarak bulunan matrah üzerinden Kurumlar Vergisi hesaplanarak karşılık ayrılmaktadır.

Ödenecek kurumlar vergisi tutarları, peşin ödenen kurumlar vergisi tutarlarıyla, ilişkili olduğundan netleştirilmektedir.

ö)Çalışanlara Sağlanan Faydalar ve Kıdem Tazminatı

Kıdem tazminat karşılığı, şirket personelini Türk İş Kanunu uyarınca emekliye ayrılması veya en az bir yıllık hizmeti tamamlayarak iş akdinin feshedilmesi, askerlik hizmeti için çağrılması veya vefatı durumunda doğacak gelecekteki olası yükümlülüklerin tahmini toplam karşılığının bilanço tarihindeki hesaplanmış ve indirgenmiş değerini ifade eder.

4-HAZIR DEĞERLER

| | 31.12.2014 | 31.12.2015 |
|--------------------------------|--------------|--------------|
| | TL | TL |
| Kasa Hesabı | 2.048 | 5.304 |
| Bankalar Hesabı | 877 | 2.253 |
| Nakit ve benzeri varlıklar top | 2.925 | 7.557 |

KLM Tekstil A.Ş. İç Denetim Birimi tarafından düzenlenen 31/12/2015 tarihli Bilançosunda gözüken Hazır Değerlerin Bağımsız Denetim sırasında dökümü alınan şirket kayıtlarından çıkartılan 31/12/2015 tarihli mizanı ile aynı değerler olduğu görülerek teyit edilip, düzenlenen bağımsız denetim raporunun düzenlenmesinde aynen kullanılarak yıl içindeki yabancı para cinsinden işlemler, işlemlerin yapıldığı tarihteki geçerli olan kurlar ile Türk Lirasına çevrilmektedir. Şirketin Bilanço dönemindeki banka mevcutları 31.12.2014 ve 31.12.2015 tarihli T.C. Merkez Bankası döviz kurları kullanılarak değerlemeye tabi tutulmuştur. Yabancı para cinsinden olan kalemlerin çevrimi sonucunda çıkan gelir ve giderler gelir tablosunda gelir ve gider hesap kalemlerine dahil edilmiştir.

5-MENKUL KIYMETLER

Menkul kıymetler bulunmamaktadır.

6-FİNANSAL BORÇLAR

Kısa Vadeli krediler

| | 31.12.2014 | 31.12.2015 |
|-------------------------------------|------------------|------------------|
| Türk Lirası krediler | TL | TL |
| Akbank | 2.225.000 | 1.963.098 |
| Garanti Bankası | 3.056.968 | 1.189.968 |
| Türk Ekonomi Bankası | 503.437 | 1.003.437 |
| Finans Bank | 504.552 | 1.254.552 |
| İş Bankası | 160.757 | 379.939 |
| Kısa vadeli krediler toplamı | 6.450.714 | 5.750.994 |

Uzun Vadeli krediler

| | 31.12.2014 | 31.12.2015 |
|-------------------------------------|------------------|------------------|
| Türk Lirası krediler | TL | TL |
| Akbank | 983.098 | 983.098 |
| Garanti Bankası | 1.188.318 | 1.701.557 |
| Türk Ekonomi Bankası | 3.437 | 3.437 |
| Finans Bank | 4.552 | 4.552 |
| İş Bankası | 69.757 | 69.757 |
| Uzun vadeli krediler toplamı | 2.249.162 | 2.762.401 |

KLM Tekstil A.Ş. İç Denetim Birimi tarafından düzenlenen 31/12/2015 tarihli Bilançosunda gözüken Finansal Borçlar Bağımsız Denetim sırasında dökümü alınan şirket kayıtlarından çıkartılan 31/12/2015 tarihli mizanı ile aynı değerler olduğu görülerek teyit edilip, düzenlenen bağımsız denetim raporunun düzenlenmesinde aynen kullanılarak Yıl içindeki yabancı para

cinsinden işlemler, işlemlerin yapıldığı tarihteki geçerli olan kurlar ile Yeni Türk Lirasına çevrilmektedir. Şirketin 31.12.2014 ve 31.12.2015 yılları itibarıyla yabancı para cinsinden borçları 31.12.2014 ve 31.12.2015 tarihli T.C. Merkez Bankası döviz kurları kullanılarak değerlemeye tabi tutulmuştur. Bu kredilere ait dönem faizlerinin tahakkuku yapılarak gerekli karşılıklar ayrılmıştır.

7-TİCARİ ALACAK VE BORÇLAR

Kısa Vadeli Ticari Alacaklar

| | 31.12.2014 | 31.12.2015 |
|------------------------|----------------|----------------|
| | TL | TL |
| Alıcılar | 334.634 | 383.598 |
| Alacak Senetleri | 0 | 0 |
| Al. Sent. Reeskontu | 0 | 0 |
| Diğer Ticari Alacaklar | 3.383 | 125.344 |
| Toplam | 338.017 | 508.942 |

Kısa Vadeli Ticari Borçlar

| | 31.12.2014 | 31.12.2015 |
|-------------------------------|----------------|------------------|
| | TL | TL |
| Satıcılar | 275.570 | 910.343 |
| Borç Senetleri | 401.176 | 401.176 |
| Borç Senetleri Reeskontu | (3.461) | |
| Alınan Depozito ve Teminatlar | 0 | 0 |
| Diğer Ticari borçlar | 0 | 0 |
| Toplam | 673.285 | 1.311.519 |

Uzun Vadeli Ticari Borçlar

| | 31.12.2014 | 31.12.2015 |
|--|------------|------------|
| | TL | TL |
| | | |

| | | |
|-----------|----------------|----------------|
| Satıcılar | 350.559 | 185.559 |
| Toplam | 350.559 | 185.559 |

KLM Tekstil A.Ş. İç Denetim Birimi tarafından düzenlenen 31/12/2015 tarihli Bilançosunda gözüken Finansal Borçlar Bağımsız Denetim sırasında dökümü alınan şirket kayıtlarından çıkartılan 31/12/2015 tarihli mizanı ile aynı değerler olduğu görülerek teyit edilip, düzenlenen bağımsız denetim raporunun düzenlenmesinde aynen kullanılarak 31/12 tarihli çıkartılan bağımsız denetim raporunda değerlendirilmiştir.

8-FİNANSAL KİRALAMA ALACAKLARI VE BORÇLARI

31.12.2015 tarihi itibarıyla finansal kiralama işlemleri bulunmamaktadır.

9-İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR VE BORÇLAR

| | 31.12.2014 TL | 31.12.2015 TL |
|-------------------|------------------|------------------|
| Ortaklara Borçlar | 128.064 | 499 |
| Personele Borçlar | 49.221 | 0 |
| Toplam | 177.285 | 499 |

10-DİĞER ALACAKLAR VE BORÇLAR

Diğer Finansal Yükümlülükler

| | 31.12.2014 TL | 31.12.2015 TL |
|----------------------------|------------------|------------------|
| Ödenecek Vergi ve Fonlar | 55.091 | 53.907 |
| Ödenecek Sosyal Güv.Kes. | 2.987 | 915 |
| Vadesi Geçmiş, Taksit.Yük. | 210.825 | 193.587 |
| Toplam | 268.903 | 248.409 |

KLM Tekstil A.Ş. İç Denetim Birimi tarafından düzenlenen 31/12/2015 tarihli Bilançosunda gözüken Diğer Alacak ve Borçlar Bağımsız Denetim sırasında dökümü alınan şirket kayıtlarından çıkartılan 31/12/2015 tarihli mizanı ile aynı değerler olduğu görülerek teyit edilip, düzenlenen bağımsız denetim raporunun düzenlenmesinde aynen kullanılarak raporda yer verilmiştir.

11-CANLI VARLIKLAR

31.12.2015 tarihi itibarıyla canlı varlıkları yoktur.

12-STOKLAR

| | 31.12.2014 | 31.12.2015 |
|-------------------------|----------------|------------------|
| | TL | TL |
| İlk Madde ve Malzemeler | 8.535 | 139.267 |
| Yarı Mamuller | 16 | 0 |
| Mamuller | 147.100 | 396.000 |
| Ticari Mallar Hesabı | 0 | 0 |
| Diğer Stoklar Hesabı | 0 | 0 |
| Verilen Avanslar Hesabı | 598.659 | 672.197 |
| Toplam | 754.310 | 1.207.464 |

KLM Tekstil A.Ş. İç Denetim Birimi tarafından düzenlenen 31/12/2015 tarihli Bilançosunda gözüken Stoklar Hesabı Bağımsız Denetim sırasında dökümü alınan şirket kayıtlarından çıkartılan 31/12/2015 tarihli mizanı ile aynı değerler olduğu görülerek teyit edilip, düzenlenen bağımsız denetim raporunun düzenlenmesinde aynen kullanılmıştır.

13-DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ VE HAKEDİŞ BEDELLERİ

31.12.2015 tarihi itibarıyla devam eden inşaat sözleşmeleri alacakları ve hak ediş bedelleri yoktur.

14-ERTELENEN VERGİ VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ

31.12.2014 ve 31.12.2015 tarihleri itibarıyla, ertelenen vergiye konu olan birikmiş geçici farklar ve ertelenmiş vergi varlıkları/yükümlülüklerinin etkileri, bilanço tarihi itibarıyla yasal vergi oranları kullanılarak hesaplanmıştır.

15-DİĞER DÖNEN DEĞERLER

| | 31.12.2014 | 31.12.2015 |
|---------------|---------------|---------------|
| | TL | TL |
| Devreden KDV | 0 | 23.004 |
| İş Avansları | 31.625 | 51.948 |
| Toplam | 31.625 | 74.952 |

| | 31.12.2014 | 31.12.2015 |
|------------------------------|---------------|---------------|
| | TL | TL |
| Diğer Duran Varlıklar | | |
| Gelecek Yıllara Ait Giderler | 15.190 | 16.629 |
| Toplam | 15.190 | 16.629 |

| | 31.12.2014 | 31.12.2015 |
|------------------------------------|---------------|---------------|
| | TL | TL |
| Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler | | |
| Gider Tahakkukları | 59.838 | 19.631 |
| Toplam | 59.838 | 19.631 |

16-FİNANSAL VARLIKLAR

31.12.2015 tarihi itibarıyla finansal varlıkları yoktur.

17-POZİTİF/NEGATİF ŞEREFİYELER

31.12.2015 tarihi itibarıyla pozitif ve negatif şerefiyesi yoktur.

18-YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

31.12.2015 tarihi itibarıyla yatırım amaçlı gayrimenkulleri yoktur.

19-MADDİ VARLIKLAR

| | | Arsa ve Arazi | Yer altı/ Y. Düz. | Binalar | Tes.Mak. Cih. | Taşıtlar | Demirbaşlar | Toplam |
|------------------------|-----------------------|---------------|-------------------|----------|---------------|----------|-------------|------------|
| | 31.12.2014 | 14.565.820 | 354 | 965.476 | 390.976 | 16.358 | 60.839 | 15.999.823 |
| Birikmiş Amortismanlar | | | -18 | -490.837 | -153.172 | -12.187 | -21.836 | -678.050 |
| Net Değer | | 14.565.820 | 336 | 474.639 | 237.804 | 4.171 | 39.003 | 15.321.773 |
| | 01.01.2015 itibarıyla | 14.565.820 | 354 | 965.476 | 390.976 | 16.358 | 60.839 | 15.999.823 |
| Girişler | | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 636 | 636 |
| Çıkışlar | | | | | -98.839 | | | -98.839 |
| | 31.12.2015 | 14.565.820 | 354 | 965.476 | 292.137 | 16.358 | 61.475 | 15.901.620 |
| Birikmiş Amortismanlar | | | -18 | -510.147 | -201.430 | -13.374 | -26.947 | -751.916 |
| Net Değer | | 14.565.820 | 336 | 455.329 | 90.707 | 2.984 | 34.528 | 15.149.704 |

KLM Tekstil A.Ş. İç Denetim Birimi tarafından düzenlenen 31/12/2015 tarihli Bilançosunda gözüken Maddi Duran Varlıklar Bağımsız Denetim sırasında dökümü alınan şirket kayıtlarından çıkartılan 31/12/2015 tarihli mizanı ile aynı değerler olduğu görülerek teyit edilip, düzenlenen bağımsız denetim raporunun düzenlenmesinde tabloda görüldüğü üzere aynen değerlendirilmiştir.

20-MADDİ OLMAYAN VARLIKLAR

Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Diğer Maddi Olmayan)

| | Özel Maliyetler | Duran Varlıklar | Toplam |
|---------------------------|--------------------|--------------------|--------------|
| 31.12.2014 | 0 | 1.229 | 1.229 |
| Net Değer | 0 | 1.229 | 1.229 |
| 01.01.2015 itibariyle, | 0 | 0 | 0 |
| Girişler | 0 | 1.229 | 1.229 |
| Çıkışlar | 0 | 0 | |
| 31.12.2015 | 0 | 1.229 | 1.229 |
| Birikmiş Amortismanlar | | (491) | (491) |
| Net Değer | 0 | 738 | 738 |

KLM Tekstil A.Ş. İç Denetim Birimi tarafından düzenlenen 31/12/2015 tarihli Bilançosunda gözükten Maddi Olmayan Duran Varlıklar Bağımsız Denetim sırasında dökümü alınan şirket kayıtlarından çıkartılan 31/12/2015 tarihli mizanı ile aynı değerler olduğu görülerek teyit edilip, düzenlenen bağımsız denetim raporunun düzenlenmesinde değerlendirilmiştir.

21-ALINAN AVANSLAR

| | 31.12.2014 TL | 31.12.2015 TL |
|--------------------------|------------------|------------------|
| Alınan Sipariş Avansları | 1.024.773 | 1.061.097 |
| Toplam | 1.024.773 | 1.061.097 |

22-EMEKLİLİK PLANLARI

31.12.2015 tarihi itibarıyla emeklilik planları yoktur.

23-BORÇ KARŞILIKLARI

| | 31.12.2014 | 31.12.2015 |
|----------------------------|------------|--------------|
| | TL | TL |
| Kurumlar Vergisi Karşılığı | 0 | 9.909 |
| Toplam | 0 | 9.909 |

Uzun Vadeli Borç Karşılıkları

| | 31.12.2014 | 31.12.2015 |
|---------------------------|---------------|---------------|
| | TL | TL |
| Kıdem Tazminatı Karşılığı | 16.475 | 11.500 |
| Toplam | 16.475 | 11.500 |

24-SERMAYE/KARŞILIKLI İŞTİRAK SERMAYE DÜZELTMESİ

| | | 31.12.2014 | 31.12.2015 |
|---------------------|-------------|----------------|----------------|
| | Pay Oranı | Tutarı | Tutarı |
| A | 30% | 30.000 | 30.000 |
| B | 25% | 25.000 | 25.000 |
| C | 20% | 20.000 | 20.000 |
| D | 15% | 15.000 | 15.000 |
| E | 10% | 10.000 | 10.000 |
| Toplam | 100% | 100.000 | 100.000 |
| Enf.Olumlu.Farkları | | 761.779 | 761.779 |
| Toplam | 100% | 861.779 | 861.779 |

25-SERMAYE YEDEKLERİ (DAGITILAMIŞ KARLAR)

| | 31.12.2014 | 31.12.2015 |
|-------------------------|------------|------------|
| | TL | TL |
| Diğer Sermaye Yedekleri | 4.133.063 | 4.133.063 |

| | | |
|--------|------------------|------------------|
| Toplam | 4.133.063 | 4.133.063 |
|--------|------------------|------------------|

Diğer sermaye yedeklerindeki 133.063.-TL, Gayrimenkullerdeki değer artışıdır. İstanbul 1. Asliye Ticaret mahkemesi esas no:2008/288 nolu dosya ile İş kararı gereği bilirkişi raporu esas alınarak belirlenmiştir.

26-KAR YEDEKLERİ

| | 31.12.2014 | 31.12.2015 |
|---------------------|--------------|----------------|
| | TL | TL |
| Yasal Yedekler | 1.498 | 1.498 |
| Olağanüstü Yedekler | 4.017 | 4.017 |
| Özel Fonlar | 0 | 286.000 |
| Toplam | 5.515 | 291.515 |

27-YABANCI PARA POZİSYONU

31.12.2015 tarihi itibarıyla yabancı para pozisyonu yoktur.

28-DEVLET TEŞVİK VE YARDIMLARI

31.12.2015 tarihi itibarıyla devlet 65.000.-TL teşvik ve yardımları bulunmaktadır.

29-İŞLETME BİRLEŞMELERİ

31.12.2015 tarihi itibarıyla işletme birleşmeleri yoktur.

30-BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA

31.12.2015 tarihi itibarıyla bölümlere göre raporlama yoktur.

31-BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

31.12.2015 tarihi itibarıyla bilanço tarihinden sonraki olaylar yoktur.

32-DURDURULAN FAALİYETLER

31.12.2015 tarihi itibarıyla durdurulan faaliyeti yoktur.

33-ESAS FAALİYET GELİRLERİ

| | 31.12.2014 | 31.12.2015 |
|----------------------------------|--------------------|--------------------|
| | TL | TL |
| Satışlar | | |
| Yurtiçi Satışlar | 7.103.586 | 8.964.788 |
| Yurtdışı Satışlar | 1.128.600 | 2.230.400 |
| Diğer Gelirler | 258.929 | 461.327 |
| Toplam | 8.491.115 | 11.656.515 |
| | | |
| | 31.12.2014 | 31.12.2015 |
| | TL | TL |
| Satışların Maliyeti | | |
| Satılan Mamul Maliyeti | (5.908.207) | (8.432.232) |
| Satılan Ticari Malların Maliyeti | (95.999) | (10.800) |
| Satılan Hizmet Maliyeti | (318.224) | (1.173.088) |
| Toplam | (6.322.430) | (9.616.120) |

KLM Tekstil A.Ş. İç Denetim Birimi tarafından düzenlenen 31/12/2015 tarihli Gelir Tablosunda gözükten Faaliyet Gelirleri Bağımsız Denetim sırasında dökümü alınan şirket kayıtlarından çıkartılan 31/12/2015 tarihli mizanı ile aynı değerler olduğu görülerek teyit edilip, düzenlenen bağımsız denetim raporunun düzenlenmesinde aynen kullanılarak değerlendirilmiştir.

34-FAALİYET GİDERLERİ

| | 31.12.2014 | 31.12.2015 |
|--------------------------------|------------|------------|
| | TL | TL |
| Faaliyet Giderleri | | |
| Araştırma Geliştirme Giderleri | 210.000 | 380.000 |

| | | |
|------------------------------|--------------------|--------------------|
| Pazarlama Ve Satış Giderleri | 590.000 | 390.000 |
| Genel Yönetim Giderleri | 943.692 | 860.618 |
| Toplam | (1.743.692) | (1.630.618) |

KLM Tekstil A.Ş İç Denetim Birimi tarafından düzenlenen 31/12/2015 tarihli Gelir Tablosunda gözüken Faaliyet Giderleri Bağımsız Denetim sırasında dökümü alınan şirket kayıtlarından çıkartılan 31/12/2015 tarihli mizanı ile aynı değerler olduğu görülerek teyit edilip, düzenlenen bağımsız denetim raporunun düzenlenmesinde göz önüne alınmıştır.

35-DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR / GİDER VE KAR/ZARARLAR

| Diğer Gelirler | 31.12.2014 | 31.12.2015 |
|-------------------------|--------------|----------------|
| | TL | TL |
| Reeskont Faiz Gelirleri | 2.975 | 4.975 |
| Diğer Gelirler | 904 | 248.769 |
| Toplam | 3.879 | 253.744 |

| Diğer Giderler | 31.12.2014 | 31.12.2015 |
|----------------------|------------------|------------------|
| | TL | TL |
| Reeskont Faiz Gideri | (48.547) | (3.461) |
| Diğer giderler | (96.832) | (125.771) |
| Toplam | (145.379) | (129.232) |

KLM Tekstil A.Ş İç Denetim Birimi tarafından düzenlenen 31/12/2015 tarihli Gelir Tablosunda gözüken Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Zararlar Hesabı Bağımsız Denetim sırasında dökümü alınan şirket kayıtlarından çıkartılan 31/12/2015 tarihli mizanı ile aynı değerler olduğu görülerek teyit edilip, düzenlenen bağımsız denetim raporunun düzenlenmesinde değerlendirilmiştir.

36-FİNANSMAN GİDERLERİ

| | 31.12.2014 | 31.12.2015 |
|---------------------------------|------------------|------------------|
| | TL | TL |
| Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri | (97.800) | (228.089) |
| Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri | (170.175) | (206.200) |
| Toplam | (267.975) | (434.289) |

KLM Tekstil A.Ş. İç Denetim Birimi tarafından düzenlenen 31/12/2015 tarihli Gelir Tablosunda Finansman Giderleri Bağımsız Denetim sırasında dökümü alınan şirket kayıtlarından çıkartılan 31/12/2015 tarihli mizanı ile aynı değerler olduğu görülerek teyit edilip, düzenlenen bağımsız denetim raporunun düzenlenirken değerlendirilerek Bağımsız Denetim Raporu Düzenlenmiştir.

37-NET PARASAL POZİSYON KAR/ZARARI

1 Ocak 2005 tarihinden itibaren enflasyon muhasebesi uygulamasına son verildiğinden dolayı 31.12.2015 tarihi itibarıyla net parasal pozisyon kar/zararı yoktur.

38-VERGİLER

Şirket Türkiye’de geçerli olan kurumlar vergisine tabiidir. Vergiye tabi kurum kazancı üzerinden tahakkuk ettirilen kurumlar vergisi, ticari karın tespitinde gider yazılan vergi matrahından indirilemeyen giderlerin eklenmesi ve vergiden istisna kazançlar, vergiye tabi olmayan gelirler ve diğer indirimler (geçmiş yıllar zararı vb.) düşüldükten sonra kalan matrah üzerinden hesaplanmaktadır.

2014 ve 2015 mali yıllarında kurumlar vergisi oranı % 20’ dir.

39-DİĞER AÇIKLANMASI GEREKEN HUSUSLAR

31.12.2015 tarihi itibarıyla diğer açıklanması gereken hususlar yoktur.

İç Kontrol, İç Denetim ve Bağımsız Denetim Raporu düzenlenmesiyle ilgili açıklamalar

Bu bağımsız denetim raporu düzenlenirken KLM TEKSTİL ANONİM ŞİRKETİ'nin kendi bünyesinde kurmuş olduğu İç Kontrol, İç Denetim birimi tarafından düzenlenen mali tablolardaki veri ve bilgilerden önemli ölçüde faydalanılarak düzenlenmiş olup, İç Kontrol, İç Denetimin Bağımsız Denetim üzerindeki olumlu etkileri ve faydaları görülmektedir.

Denetime tabi tutulacak ortaklıkta etkin bir iç kontrol sistemi bulunması, mali tabloların hatalı veya hileli olma riskini azaltarak, doğruluk ve güvenilirlik derecesini artırır.

İç kontrol sisteminin güvenilirliği, denetçinin yeterli miktarda ve etkin denetim kanıtı toplamasını sağlayacak denetim programının niteliği ve zamanlamasının belirlenmesinde de temel dayanaklardan birisidir. Ancak şirkette ne kadar etkin ve güvenilir bir iç kontrol ve denetim sistemine sahip olursa olsun bağımsız denetçi, denetim faaliyetinde uygulaması gereken denetim prosedürünü ve asgari denetim teknik ve standartlarını uygulamak zorundadır.

İç kontrol ve denetimin hazırlamış olduğu raporlardaki rakam, bilgi ve değerlendirmeler göz önünde bulundurulmuşsa da Sermaye Piyasası Kurulu, SPK ve Kamu gözetim Kurumunun yapılacak bağımsız denetim sırasında bağımsız denetimin gerektirdiği genel Standartlar, mesleki eğitim ve deneyim, bağımsızlık ve tarafsızlık, mesleki dikkat ve özen, denetimin planlanması, gözetim çalışmalarında değerlendirilmiştir.

İç kontrol yapısının incelenmesi ve değerlendirilmesi yeterli sayıda kanıt toplama, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk, devamlılık, açıklayıcı bilgiler bu çalışmalarda değerlendirilerek şirket içerisinde bulunan İç Kontrol Denetim Birimi tarafından nakit hareketleri tahsilat ödemeler ile ilgili uygulamalar değerlendirilerek bu uygulamalardaki eksikliklerin giderilmesi için tavsiye ve önerilerde bulunulmuştur.

Satın alma işlemleri ile ilgili iç kontrol denetimleri yapılarak satın almalarındaki uygulamalar denetlenmiş ve bu denetim sırasında satın almalarla ilgili uygulamalardaki eksiklikler belirlenerek bunların tamamlanması için gerekli tavsiye ve önerilerde bulunulmuştur.

Satış ve Alacak İşlemleri ile ilgili İç kontrol denetimi yapılarak Satış Pazarlama ve Alacakların tahsili ile ilgili uygulamalardaki aksaklık ve sorunlar değerlendirilerek gerekli öneri ve tavsiyelerde bulunulmuştur.

Duran Varlıklarla İlgili İç Kontrol Denetimi sırasında uygulamalarda yaşanan sorunlar ve bu sorunların giderilmesi için gerekli tavsiye ve önerilerde bulunulmuştur.

KLM Tekstil Anonim Şirketinde İç Kontrol Yönetmeliği ve İç Kontrol Çalışma Esasları ile ilgili şirkette uygulanması istenilen yönetmelik ve bu yönetmelik içerisindeki çalışma prosedürleri değerlendirilerek bu yönetmelik örneği sunulmuştur.

Kamu Gözetim Kurumu tarafından uygulanması ön görülen Türkiye Denetim Standartları 26/12/2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Türkiye Denetim Standartları, 660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayımlanan aşağıdaki standartlar göz önünde bulundurularak bu bağımsız denetim raporu düzenlenmiştir.

200 Bağımsız Denetçinin genel amaçları ve bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi,

210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin şartları ve üzerinde anlaşılması,

220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde kalite kontrol,

230 Bağımsız Denetimin belgelendirilmesi,

240 Finansal Tabloların bağımsız denetimde denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları,

250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde ilgili mevzuatın dikkate alınması,

260 Üst Yönetimden Sorumlu olanlarla kurulacak iletişim,
300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması,
315 İşletme ve Çevresini tanımak suretiyle önemli yanlışlık ve risklerin belirlenmesi,
320 Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve yürütülmesinde önemlilik,
330 Bağımsız Denetçinin değerlendirilmiş risklere karşı yapacağı işler,
450 Bağımsız Denetimin yürütülmesi sırasında belirlenen yanlışlıkların değerlendirilmesi ve 500 Bağımsız Denetim kanıtları,
501 Bağımsız Denetimi kanıtları ve belirli kalemler için dikkate alınması gereken özel hususlar,
510 İlk Bağımsız Denetimler ve açılış bakiyelerinin değerlendirilmesi,
520 Analitik Prosedürler,
530 Bağımsız Denetimde Örneklemeler,
550 İlişkili Taraflar,
560 Bilanço tarihinden sonraki olaylar hakkında bilgiler,
570 İşletmenin Sürekliliği
580 Yazılı açıklamalar ve başkaları tarafından yapılan çalışma ve raporların kullanılması,
610 İç Denetçi çalışmalarının kullanılması,
620 Uzman çalışmalarının kullanılması,
700 Finansal Tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlamalar,
705 Bağımsız Denetçi Raporunda olumlu görüş dışında bir görüşünde verilebileceği,
710 Önceki dönemlere ait karşılık bilgilerinin karşılaştırmalı olarak finansal tablolarının karşılaştırılmaları,
800 Özel Hususlara ve özel amaçlara göre düzenlenen finansal tabloların ve değerlerin bağımsız denetimi.

SONUÇ

Denetim şirket ve kurumun yapısını ve faaliyetlerini yazılı hale getirerek, yönetici ve çalışanlarının görev yetki ve sorumluluklarını bilmesi ve etik değerleri benimsemesini sağlar.

Faaliyetlerin yerine getirilmesini kolaylaştırır ve kurumun imajını artırır.

Risk değerlendirmesi ve yönetilmesi ile hedeflere ulaşmayı hızlandırır ve hedeflere ulaşmadaki engelleri asgari seviyeye indirir.

Faaliyetler, mali karar ve işlemler ile prosedürlerin yazılı olarak belirlenmesi, yönetici ve çalışanların idarenin tüm faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olmalarını sağlar. Faaliyetlerin sürekliliği, kişi odaklı olmaktan kurtulur ve kurumsallaştırır.

Bilgi ve iletişim sisteminin kurulması, yönetici ve çalışanların görevlerini yerine getirebilmesi için gerekli olan bilgiye zamanında ulaşabilmesini ve sağlıklı kararlar almasını sağlar.

Yöneticiler, hedeflere ulaşmada daha iyi izleme ve değerlendirmelerini yapmalarını denetim sonuçlarına bakarak değerlendirmelerini yaparlar.

İç Kontrol, mali kontrolden ibaret olmayıp, mali karar ve işlemlerin gerçekleştirilmesinde bütün faaliyet ve süreçlerin uygulanmasını kapsadığından kanun gereği yapılacak bağımsız denetime de önemli ölçüde destek sağlar.

Bağımsız dış denetimin ilk gayesi, yönetim ve iç denetim tarafından hazırlanan finansal tablolara güvenirlilik faktörünü kazandırmaktır. Uzun vadede hedefiyse, yönetime finansal tablolar ile ilgili olarak tahmin, analiz, denetim ve rapor hazırlama gibi mevzular üzerinde, geleceğe ait kararların tespit edilmesinde kaynak sağlamaktır

İç kontrol, faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği, finansal raporlamanın kanunlara ve diğer düzenlemelere uygunluğunu sağlamak amacıyla yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere oluşturulan ve firmanın yönetim kurulu, yönetici ve diğer çalışanları tarafından etkilenen bir süreçtir. Bağımsız denetim ise, firmaların finansal durumu hakkında sağlıklı ve yansız bilgilerin

elde edilmesi ve bu bağlamda ilgililere ve üçüncü şahıslara tutarlı ve doğru bir biçimde bilgi vermek amacıyla yapılan denetimdir.

İç kontrol sistemini değerlendirirken bağımsız dış denetçinin, iç denetim prosedür ve politikalarının hepsini değil, sadece finansal raporlamayla ilgili olan taraflarını dikkate alıp, incelemesi yeterli olacaktır. Bağımsız denetim çalışması çerçevesinde uygulanacak denetim tekniklerinin türü, uygulamanın alanı ve kapsamını belirlemek amacıyla, halka açık anonim ortaklığın iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlemediğinin değerlendirilmesi gerekir. Denetçi, denetim sürecinde yapacağı bu değerlendirmelere bağlı olarak, bağımsız denetim programı ile denetim tekniklerini gözden geçirir ve gerekiyorsa gerekli düzeltmeleri yapar.

Denetime tabi tutulacak ortaklıkta etkin bir iç kontrol sistemi bulunması, mali tabloların hatalı veya hileli olma riskini azaltarak, doğruluk ve güvenilirlik derecesini artırır. İç kontrol sisteminin güvenilirliği, denetçinin yeterli miktarda ve etkin denetim kanıtı toplamasını sağlayacak denetim programının niteliği ve zamanlamasının belirlenmesinde de temel dayanaklardan birisidir. Ancak müşteri ortaklık, ne kadar etkin ve güvenilir bir iç kontrol sistemine sahip olursa olsun denetçi, denetim faaliyetinde uygulaması gereken denetim prosedürünü ve asgari denetim tekniklerini uygulamak zorundadır.

İç kontrol sisteminin kendi içindeki sınırlamaların da dikkate alınması gerekir. Bu sınırlamalar insan faktöründen, iç kontrol sistemlerinin işletmenin işlemlerinin tümünü kapsamamasından ve işletmenin içinde bulunduğu şartların statik olmamasından kaynaklanabilir. İnsan faktörüne örnek olarak; işletme personelinin görevde bulunmama alışkanlığı, dikkatsizlik, ihmal veya yorgunluk gibi nedenlerle iç kontrol prosedürünün etkinliğinin azalması veya ortadan kalkması verilebilir. İç kontrol prosedürünün işletmenin tümünde uygulanmaması veya işletmenin işlemlerinin sadece belli kısımlarına uygulanarak tümünü kapsamaması da sınırlamaya sebep olabilir.

Bağımsız Denetçiler müşterilerine karşı hukuki sorumlulukları olup, denetim yaptıkları sırada elde ettikleri bilgilerin ışığında içerden öğrendikleri ticari olarak doğrudan veya dolaylı olarak girişemezler. Bağımsız

Denetçilerinin herhangi bir şekilde denetim yaptıkları sırada denetimini yaptığı işletme üzerinden ticari anlamda öğrendiklerini başkalarına veya kendisinin girişmesi halinde hukuki olarak sorumludurlar.

Bağımsız Denetçi bağımsız denetim yaptığı işletme, şirket ve kurumun başka bir şirket veya başkalarınca satın alınması, devredilmesi veya hisselerinin satılması halinde üçüncü şahıslara karşı da sorumlu olacağından denetlenmiş finansal tabloları düzenlerken gerekli özen ve titizliği göstermesi gerekir. Bunun aksi halinde üçüncü kişileri yanıltıcı yanlış bilgi vererek bu kişilerin zarar görmeleri durumunda yeni bağımsız denetçinin sorumlu olacağı kaçınılmazdır.

Bağımsız Denetçilerin denetimler sonucunda sorumluluklarının olması bu mesleğin kurumsallaşmasına, meslekteki etik kuralların ve artan sorumlulukların yoğunlaşmasının bağımsız denetçilerin müşteri seçimlerinde, iş kabul etmelerinde daha dikkatli ve ihtiyatlı davranmalarını denetim çalışmalarında genel kabul görmüş denetim standartlarının uygulanmasını ve mesleki davranış kurallarına uyulmasını ve bu kurallara bağlı kalınmasını gerektirecektir.

İç Denetimin işletmelerde, kamu kurum ve kuruluşlarında kaynakların en etkin, ekonomik ve en verimli şekilde kullanılmasını, tutumluluğu, iş süreçlerinin verimliliğini artırarak şeffaf ve hesap verilebilir, riskleri azaltarak asgari seviyeye indirerek kayıpları önleyecektir.

Denetim, İşletmelerde hata, hile ve yolsuzlukların önlenmesinde iç kontrol ve denetimin önemi büyüktür. İç Kontrol sistemi, muhasebe bilgi sisteminin sınırlarını aşan, işletme genelinde personel eğitimi, istatistik bilgileri, çözümlenmeler, kalite kontrolü, üretim planlaması ve yönetici değerlendirmeleri gibi geleneksel muhasebe bilgilerinin dışındaki bilgileri de ölçme ve değerlendirmeye dahil eden sistemlerden oluşur.

Yukarıdaki çalışma ve örneklerden de anlaşılacağı gibi günümüzde bütün dünyada ve ülkemizde denetimin önemi ve işletmelere, kurumlara sağladığı faydalar anlatmakla bitmez.

Kurum ve işletmeler için bu kadar önemli ve artı değerler kazandıran, denetimin tüm işletme ve kurumlarda yapılmasının zaruri ve kaçınılmaz olduğu, bazı işletme ve kurumların yasa gereği yaptırmak zorunlu olduğu,

her geçen gün daha da arttığı ve artacağı düşünüldüğünde denetim kavramlarını çok iyi algılamak ve kavramak gerekmektedir.

Bu denetimi yapacak olan yetkili meslek mensubu denetçilerin denetim konularında kendilerini geliştirerek yapılması ve uygulanması gerekenleri en iyi şekilde yaparak, rekabetçi ortamda kendilerini kanıtlamak ve denetçinin taşıması gereken özellikleri taşıyarak sorumluluklarını en iyi objektif bir şekilde yerine getirmeleri gerekmektedir.

Yukarda örnek şirkette iç kontrol, iç denetimin şirkete sağladığı faydaları, iç kontrolün kurumsallaşmadaki önemi ve bağımsız denetimle olan ilişki ve katkıları etraflıca anlatılmıştır.

Şirket bünyesinde kurulan İç denetim yasa gereği yapılması zorunlu olan bağımsız denetimin kısa sürede tamamlanması sağlamaktadır.

İç Kontrol birimi tarafından yürütülen denetim, şirketin kendi içerisinde şirket faaliyetleri sırasında uygulanmasını istediği çalışma prensip kuralları kapsadığından bağımsız denetim sırasında çıkartılan sonuç raporların şirket hissedarları, çalışanları ve üçüncü kişileri yakından ilgilendirmekle birlikte mevzuattan kaynaklı yaptırılacak bağımsız denetim için önemli ölçüde faydalı olduğu görülmektedir. Bu nedenle denetimi bir bütün olarak değerlendirilip, gelecekteki faaliyetlerinde şirket ortak ve çalışanlarının önlerini görerek daha bilinçli çalışmalarını sağlayacağından her ne kadar denetim iç kontrol ve bağımsız denetim olarak ikiye ayrılmış olsalar da her ikisi bir bütün gibi görmek ve her ikisini birlikte yaptırmak doğru ve faydalı olacaktır.

Buna göre şirket ve kurumlarda iç kontrol, iç denetimin kurulması son derece önemli olup, yapılan çalışmalar sırasında bazı aksaklıkları görerek anında ve zamanında müdahale edilerek çözümlenmesi bu çıkartılan faaliyet sonuç raporlarının ve mali raporların bağımsız denetime ışık tutarak yaptırılacak bağımsız denetimin büyük bir kısmının tamamlamaktadır.

Örnek çalışmalarda İç Kontrol birimi tarafından çıkarılan bir takım iç kontrol raporların bağımsız denetçiler tarafından bağımsız denetim raporunun düzenlenmesinde büyük fayda sağladığı büyük bir kısmının raporda aynen yer değerlendirilip kullanıldığı, mukayese, tetkik ve değerlendirmelerinin yapıldığı görülmekte olup, çıkan ve gerçek durumu yansıtan bağımsız denetim rapor ve sonuçları sunulmaktadır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

ALPTÜRK Ercan, İç Denetim Rehberi, Maliye ve Hukuk Yayınları, İstanbul, 2008

ÇÖMLEKÇİ Ferruh Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz,(Ed. Münevver Yılandı, Nurten Erdoğan, Saime Önce, Seval Selimoğlu Kardeş ve Ergun Kaya) Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2011

GÜÇLÜ Faruk, Muhasebe Denetimi, Ankara, Detay Yayıncılık, Ankara, 2005

GÜLTEN Selçuk. Bağımsız Denetim Uygulamaları, Ankara SMMM Odası, Yayınları, Ankara, 2015

GÜREDİN Ersin. Denetim, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı yayınları, İstanbul, 1998

GÜREDİN Ersin. Denetim ve Güvence Hizmetleri, Arıkan Yayınları, Ankara, 2008

KAVAL, Hasan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri 2. Basım Gazi Yayınları, 2008

KEPEKÇİ, Celal Bağımsız Denetim Siyasal Kitabevi, İstanbul, 2008

ÖZBEK, ÇETİN İç Denetim (Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol), Tide Yayınları, Yayın No:3, Cilt 1, Cilt 2, İstanbul:2013

PEHLİVANLI, Davut Modern İç Denetim, İstanbul: Beta Yayınevi, 2010

YILANCI Münevver, Yıldız, Birol ve Murat Kiracı. Muhasebe Denetimi, T.C Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 2473, Eskişehir, 2009

DERGİ, MAKALE ve EĞİTİM NOTLARI

AKIŞIK Orhan, "İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim içindeki Yeri", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, İstanbul, Ocak 2005, s.17

Alptürk, Ercan. Endişenin İlacı Bağımsız Denetim, Dergi, İstanbul.(Erişim, Tarihi, 29/12/2015)

ASLAN Bayram. Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim, Sayıştay Dergisi. 2012

ARI, M. Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenilirliği, Osmangazi Üniversitesi, İİBF Dergisi, Ekim, 2008, s.29

BAŞPINAR Ahmet. Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, Maliye Dergisi, 2005, s.11

BEZİRCİ Muhammet ve Karasioğlu, Fehmi. Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi, 2011 makale

CANDAN Ekrem, Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar. Mali Yönetim ve Denetim Dergisi. 2006, s.62

COŞKUN Ali, Güner, Mehmet Fatih ve Fahreddin Okutan Denetim Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Geçiş Dönemi Eğitimi Notları, 2013, s.24

DABBAGOGLU Kadir İç Kontrol Sistemi. Mali Çözüm Dergisi 2007.s.41

DUMAN Ömer. Muhasebe Denetimi ve Raporlama, TESMER Yayınları, Yayın No: 78, Ankara, 2008, s.15

ECIIA. Avrupa’da İç Denetim-Konum Raporu. Brussels: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu, 2005

IFAC, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements, 2007

Holmes, W. Arthur ve Wayne S.Overmyer. Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri, (Çeviri Oğuz Göktürk), Bilimsel Yayınlar Derneği, Yayınları, 2008, s.9

KARTAL, Fikret. Türkiye’de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları, Maliye Finans Yazıları, Nisan 2013. S.12

KİRACI, Murat. “Muhasebe Denetimi Ders Notları, 09/11/2010, s,43

KORKMAZ, Umut. Kamuda İç Denetim (1), Bütçe Dünyası Dergisi, Ankara, 2007, s.29

SALTIK, Nihal İç Kontrol Standartları. Bütçe Dünyası, 2007. S.18

SALTIK, Nihal ve Mutlu, Ayşegül T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, İç Kontrol Standartları, Ankara, 2007,s.3

ŞAVLI, Tuba, Kavut Lerzan, ve Oktay Taş. Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İSMMM Yayınları, 2009.s.41

TBD Kamu-BİB. Bilişim Teknolojilerinde Yönetişim. Kamu Bilişim Platformu X, 1.Çalışma Grubu 2008,

SAWYER, Dittenhoffer, L.B., M.A. and Scheiner, J.H. Sawyer's Internal Auditing, 5. Baskı, The IIA Research Foundation, Florida, 2003

SEVİM, Şerafettin ve Ayşenur Eliuz Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Roller ve İMKB'de Bir Araştırma, 2007, (Erişim Tarihi, 23/06/2016)

TÜREDİ Hasan, DENETİM Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2007,s.19

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), İç Denetim Standartları ve Mesleki Uygulama Çerçevesi, İç Denetim Enstitüsü Yayınları, 2005, s.36

UZUN Ali Kamil ACTIVE Dergisi, Kasım-Aralık, İstanbul, 2009, s.17

Yeni TTK ve İç Denetime İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş ve Öneriler İstanbul, TİDE yayınları, 2012, s.16

TEZLER

ACINDI Alper, İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi, Anabilim Dalı: İşletme Mühendisliği, Programı: İşletme Mühendisliği, İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul. 2013 Yüksek Lisans Tezi. S.15-20

YUMUŞAK Yaşar, Aracı Kurumlarda Uygulanan İç Kontrol Sistemi Ve Etkinliğinin Ölçümü Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE. 2007,s.18

RESMİ GAZETELER

Maliye Bakanlığı. İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Tarihli 26040 sayılı Resmi Gazete. 31.12.2005

SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X, No:22,12.06.2006 tarih ve 26196 Sayılı Resmi Gazete.

Maliye Bakanlığı. İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Tarihli 26040 sayılı Resmi Gazete. 31.12.2005

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.6.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

İNTERNET KAYNAKLARI

akuzun@deloitte.com.tr Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İç Denetim Üzerine Düzenlemeler, (Erişim Tarihi, 21/03/2016)

Alpman,Gökhan.İçKontrolDenetimininEtkinliğininSağlanması.http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6822,alpman-gokhan-ic-kontrol-sisteminin-etkinliginin-saglan-.pdf?0 (Erişim, 06/11/2015)

http://aktifonline.net/ttk.htm (Erişim, 21/01/2016)

http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf s.35-36. (Erişim, 13/04/2016)

www.Aykut Durdagi.com.tr. (Erişim, 03/05/2016)

Baran Özeren ve Mustafa Ekinci, "İngiltere Kamu Sektöründe İç Denetim Standartları (Erişim Tarihi: 01.11.2015)

www.tmud.org.tr. (Erişim, 14/04/2016)

https://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/fatih/denetim.pdf(Erişim, Tarihi, 15/04/2016)

http://igtisadiyyat.blogspot.com (Erişim, 15/03/2016)

http://www.ozdogrular.com/content/view/20912 (Erişim, 19/01/2016)

https://www.tide.org.tr/uploads/bagimsizdenetimyonetmeligi.pdf(Erişim Tarihi, 19/11/2015)

www.serberkerymm.com/file?key=50b8c24b754f7&act=downloadSorularla Bağımsız Denetim ve Denetçilik Kavramı (Erişim, Tarihi, 26/11/2015)

Üstadlar.com.tr.http://www.ustatlar.net/denetim/genel/147-denetim-standartlar.html.(Erişim, 29/11/2015)

Muhasebesitesi.com.tr İç Kontrolün Tarihçesi, (Erişim Tarihi,13/11/2015)

Muhasebedersleri.com.tr İç Kontrolün Tarihçesi, (Erişim Tarihi,18/11/2015)

https://www.maliye.gov.tr/ (Erişim Tarihi, 23/12/2015)

http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/2GUN10TURUM/03-Bagimsizdenetclerinyetkivesorumluluklari.docBağımsız denetçinin hukuki sorumlulukları (Erişim,11/01/2016)

https://www.xing.com/communities/posts/endisenin-ilaci-bagimsiz-denetim-1003518226 (Erişim, 16/10/2015)

https://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=etik_kurallar (Erişim, 27/01/2016)

İDKK,KamuİçDenetimBirimYönergesi,http://www.idkk.gov.tr/web/guest/ic_denetim_birim_yonergesi (Erişim: (06.02.2010)

<http://www.journal.mufad.org.tr/attachments/article/141/16.pdf>(Erişim Tarihi, 25/12/2015)

http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?p=1130(Erişim, Tarihi, 13/01/2016)

http://irc.com.tr/?page_id=7010(Erişim,08/02/2016)

Uzay,Şaban.İç Kontrol Kurumsal Yönetime Yardımcı Olur.<http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/F1.pdf> (Erişim,03/04/2016)

<http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423912234.pdf> (Erişim, 05/05/2016)

<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayin2.asp?id=104>(Erişim Tarihi,01.6.2016)

<http://icden.meb.gov.tr> (Erişim, 24/03/2016)

<http://muhasabedenetim.net> (Erişim, 18/04/2016)

<http://muhasabesitesi.com.tr> (Erişim Tarihi, 29/05/2016)

<http://denetim.net> (Erişim 21/04/2016)

www.kgk.gov.tr Erişim Tarihi, 31/07/2016

<http://www.spk.gov.tr/> (Erişim, 24/05/2016)

Bağımsız Denetim Derneği, "Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi", http://www.bdd.org.tr/default.asp?PG=TRAN_A, (Erişim Tarihi: 05.12.2013).

<http://www.ustatlar.net/denetim/genel/147-denetim-standartlar.html>(Erişim Tarihi 29/04/2016)

ICAEW "Audit Quality", s.3940, <http://www.icaew.com/index.cfm/route/13948/> (Erişim Tarihi, 23/05/2016)

Kamu İç Denetim Rehberi, kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4101,kamuicdenetimr ehberidoc.doc?0 (Erişim 26/05/2016)

www.spk.com.tr (Erişim 14/04/2016)

www.tide.org.tr 10. IIA Uluslararası İç Denetim Standartları (2011 ve revize 2013 standart metinleri)