

T.C.  
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ KONTROLÜN YERİ VE ÖNEMİ**

**İŞLETME ANA BİLİM DALI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Muhtesim GENCER**

**Tez Danışmanı  
Yrd. Doç. Dr. Necati KALKAN**

**İSTANBUL – 2014**

T.C.  
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ KONTROLÜN YERİ VE ÖNEMİ**

**İŞLETME ANA BİLİM DALI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Muhtesim GENCER**

**Tez Danışmanı  
Yrd. Doç. Dr. Necati KALKAN**

**İSTANBUL – 2014**

## TEZ TANITIM FORMU

**YAZAR ADI SOYADI** : Muhtesim GENCER

**TEZİN DİLİ** : Türkçe

**TEZİN ADI** : Bağımsız Denetimde İç Kontrolün Yeri ve Önemi

**ENSTİTÜ** : İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

**ANABİLİM DALI** : İşletme

**TEZİN TÜRÜ** : Yüksek Lisans

**TEZİN TARİHİ** : 13.08.2014

**SAYFA SAYISI** : 90

**TEZ** : Yard. Doç. Dr. Necati KALKAN

**DANIŞMANLARI**

**DİZİN TERİMLERİ** : Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Süreci, Denetim Türleri ve İç Kontrol Kavramı

**TÜRKÇE ÖZET** : İlgililere ve üçüncü şahıslara doğru ve tutarlı bir biçimde bilgi vermek amacıyla yapılan bağımsız denetim mali tabloların hatalı veya hileli olma riskini azaltarak doğruluk ve güvenilirlik derecesini artırır. İşletmelerde oluşturulan iç kontrol sistemi bağımsız denetimin başlıca kanıtları arasında değerlendirilebilir.

**DAĞITIM LİSTESİ** : 1. İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsüne  
2. YÖK Ulusal Tez Merkezine

*İmzası*

*Muhtesim GENCER*

## **BEYAN**

Bu tezin hazırlanmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğu, başkalarının ederlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğu, kullanılan verilerde herhangi tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez olarak sunulmadığını beyan ederim.

Muhtesim GENCER

13/08/2014

## JÜRİ ÜYELERİNİN KABUL VE ONAY SAYFASI

İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Muhtesim GENCER 'in BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ KONTROLÜN YERİ VE ÖNEMİ  
adlı tez çalışması, jürimiz tarafından ULUSLARARASI İLİŞKİLER anabilim dalında  
YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

*İmza*

Başkan

*Prof.Dr. Fevzi Rifat*

ORTAÇ

*İmza*

Üye

*Yard.Doç.Dr.Necati*

KALKAN

(Danışman)

*İmza*

Üye

*Yard. Doç. Dr.İsmail Cem*

AY

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

... / ... / 2014

*İmzası*

Doç. Dr. Ragıp Kutay KARACA

Enstitü Müdürü

## ÖZET

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 çalışanı tarafından etkilenen bir süreçtir. Bağımsız denetimi; 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.

Günümüzde iç 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 güvenilirlik derecesini arttırır. İç kontrol sisteminin güvenilirliği, denetçinin yeterli miktarda ve etkin denetim kanıtı toplamasını sağlayacak denetim programının niteliği ve zamanlamasının belirlenmesinde de temel dayanaklardan birisidir.

**Anahtar Kelimeler:** İç Kontrol, Bağımsız Denetim, Finansal Risk

## **ABSTRACT**

Internal control is a process that to provide financial reporting, compliance with laws and other regulations and also affected by board of management, management and other personel. Independent audit is control that gives objective, consistant and coordinate informations about the companies financial status.

Today internal control is assessed the main evidence of the independent audit. An effective internal control system increasing the degree of security in financial tables. Internal control systems safety is the based support of control that to gather the evidence about financial problems.

**Key Words:** Internal Control, Independent Audit, FinancaI Problems

## ÖNSÖZ

Yüksek Lisans Eğitimi için beni cesaretlendiren, tezimin hazırlanması, geliştirilmesi ve sonuçlandırılmasında desteğini ve katkısını esirgemeyen değerli hocam Yrd.Doç.Dr.Necati KALKAN'a,

Tezimin hazırlanması sırasında bana zaman desteğini sağlayan büro personelime,  
Çalışmamım sonuçlandırılması için benden manevi desteğini ve sabrını esirgemeyen eşime ve oğluma,

Teşekkür ederim.

Bağımsız denetim mesleğine katkı sağlayacağı ümidiyle,



## İÇİNDEKİLER

ÖZET .....	I
ABSTRACT .....	II
İÇİNDEKİLER .....	III
BİRİNCİ BÖLÜM .....	2
DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM .....	2
<b>1.1. DENETİM KAVRAMI</b> .....	<b>2</b>
1.1.1. Denetimin Tanımı .....	2
1.1.2. Denetim Türleri .....	3
1.1.2.1. Amaç Yönünden Denetim Türleri .....	4
1.1.2.1.1. Faaliyet Denetimi .....	4
1.1.2.1.2. Mali Tablolar Denetimi .....	5
1.1.2.1.3. Uygunluk Denetimi .....	5
1.1.2.2. Denetim Türleri .....	6
1.1.2.2.1. Kamu Denetimi .....	6
1.1.2.2.2. Bağımsız Denetim .....	6
1.1.2.2.3. İç Denetim .....	7
1.1.3. Denetçi ve Türleri .....	8
1.1.3.1. Denetçinin Tanımı .....	8
1.1.3.2. Statüsüne Göre Denetim Türleri .....	8
1.1.3.2.1. İç Denetim .....	8
1.1.3.2.2. Dış Denetim .....	9
1.1.3.2.2.1. Bağımsız Denetçi .....	9
1.1.3.2.2.2. Kamu Denetçileri .....	11
<b>1.2. BAĞIMSIZ DENETİM</b> .....	<b>11</b>
1.2.1. Bağımsız Denetimin Tanımı .....	11
1.2.2. Bağımsız Denetimin Gelişimi .....	12
1.2.3. Bağımsız Denetimin Türleri .....	13
1.2.3.1. Yıllık (Sürekli) Denetim .....	13
1.2.3.2. Sınırlı (Ara) Denetim .....	14
1.2.3.3. Özel Denetim .....	15
1.2.4. Bağımsız Denetimin Yararları .....	16
1.2.4. Bağımsız Denetim Standartları .....	17
1.2.5.1. Genel Standartlar .....	17
1.2.5.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim .....	17
1.2.5.1.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık .....	18
1.2.5.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen .....	19
1.2.5.2. Çalışma Alanı Standartları .....	20
1.2.5.2.1. Denetimin Planlanması ve Gözetim .....	20
1.2.5.2.2. İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi .....	22
1.2.5.2.3. Yeterli Sayı ve Kalitede Kanıt Toplama .....	23

1.2.5.3. Raporlama Standartları .....	24
1.2.5.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk .....	24
1.2.5.3.2. Devamlılık Özelliği .....	25
1.2.5.3.3. Açıklayıcı Bilgiler .....	26
1.2.5.3.4. Görüş Bildirme .....	26
1.2.5.4. Uluslararası Denetim Standartları.....	27
1.2.6. Bağımsız Denetim Süreci.....	30
1.2.6.1. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması .....	31
1.2.6.2. Denetim Planlaması.....	32
1.2.6.3. Denetim Programının Yürütülmesi .....	33
1.2.6.4. Bulguların Raporlanması.....	34
1.2.6.5. Kalite Kontrolü.....	36
1.2.7. Bağımsız Denetimde Dikkat Edilecek Hususlar.....	37
<b>İKİNCİ BÖLÜM .....</b>	<b>39</b>
<b>İÇ KONTROL KAVRAMI .....</b>	<b>39</b>
<b>2.1. İÇ KONTROL KAVRAMI.....</b>	<b>39</b>
2.1.1. İç Kontrolün Tanımı ve Kapsamı.....	39
2.1.2. İç Kontrolün Tarihi .....	40
2.1.3. İç Kontrolün Amaçları .....	43
2.1.3.1. Faaliyetlerin Etkinliği ve Verimliliği.....	43
2.1.3.2. Finansal Raporlama Güvenilirliği .....	44
2.1.3.3. Yasalara ve Düzenlemelere Uygunluk.....	45
2.1.4. Uluslararası İç Kontrol Kuruluşları ve Uygulamaları .....	45
2.1.4.1. Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO).....	45
2.1.4.2. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) .....	47
2.1.4.3. Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği (ISACA).....	48
2.1.4.4. Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları (Sayıştaylar) Örgütü (INTOSAI) .....	48
2.1.4.5. Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay'ı (GAO) .....	49
2.1.4.6. Sarbanes-Oxley Yasası.....	49
2.1.5. İç Kontrol Sisteminin Prensipleri .....	50
2.1.5.1. Yönetimin Yetki ve Sorumluluğu .....	50
2.1.5.2. Uygun Bir Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Var olması .....	50
2.1.5.3. Görevlerin Ayrımı .....	51
2.1.5.4. Değişen Koşullar .....	51
2.1.5.5. Çalışanların Performansı .....	52
2.1.6. İç Kontrol Sistemin Unsurları .....	52
2.1.6.2. Risk Değerleme .....	55
2.1.6.3. Kontrol Faaliyetleri .....	56
2.1.6.4. Görevlerin Ayrılığı.....	57
2.1.6.5. Yetkilendirme İçin Prosedürler .....	58
2.1.6.6. Fiziksel Kontroller .....	59

2.1.6.7. Bilgi ve İletişim .....	59
2.1.6.8. Gözlemeleme .....	61
2.1.7. .Bağımsız Denetimde İç Kontrolün Yeri ve Önemi.....	62
<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....</b>	<b>64</b>
<b>BULGULAR .....</b>	<b>64</b>
<b>3.1.ABC İŞLETMESİ İLE İLGİLİ BİLGİLER .....</b>	<b>64</b>
3.1.1.Vizyon ve Misyonu .....	65
3.1.2. Faaliyet Alanları .....	65
3.1.3. Kalite Politikası.....	65
3.1.4. İlkeleri .....	66
3.1.5.Organizasyon Yapısı.....	66
<b>3.2. İŞLETMENİN FAALİYET VE ORGANİZASYON YAPISINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER .....</b>	<b>66</b>
3.2.1. Nakit Sistemine İlişkin İç Kontrol Yapısı .....	67
3.2.1.1.Tahsilât İşlemlerine İlişkin Mevcut Uygulamalar.....	67
3.2.1.2. Nakit Tahsilât İşlemlerine İlişkin İç Kontrol Sorunları.....	67
3.2.1.3. Nakit Tahsilât İşlemlerine İlişkin İç Kontrol Önerileri.....	67
3.2.1.4. Ödeme İşlemlerine İlişkin Uygulamalar .....	68
3.2.1.5. Ödeme İşlemlerine İlişkin İç Kontrol Sorunları.....	68
3.2.1.6. Ödeme İşlemlerine İlişkin İç Kontrol Önerileri.....	69
3.2.2. Satın Almalara İlişkin İç Kontrol Yapısı .....	70
3.2.2.1. Satın Alma İşlemlerine İlişkin İç Kontrol Sorunları .....	70
3.2.2.2. Satın Alma İşlemlerine İlişkin İç Kontrol Önerileri .....	70
3.2.3. Satış ve Alacaklara İlişkin İç Kontrol Yapısı .....	71
3.2.3.1. Satış ve Alacak İşlemlerine İlişkin İç Kontrol Sorunları .....	71
3.2.3.2. Satış ve Alacaklara İlişkin İç Kontrol Önerileri .....	71
3.2.4. Duran Varlıklara İlişkin İç Kontrol Yapısı ve Problemler.....	71
3.2.4.1. Duran Varlık İşlemlerine İlişkin İç Kontrol Önerileri.....	72
3.2.5. Ücret ve Personel Ödemelerine İlişkin İç Kontrol Yapısı, Sorunlar ve Çözüm Önerileri.....	72
<b>SONUÇ .....</b>	<b>74</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>77</b>

## GİRİŞ

Firmaların finansal durumu hakkında sağlıklı ve yansız bilgilerin elde edilmesini ve bu bağlamda ilgililere ve üçüncü şahıslara tutarlı ve doğru bir biçimde bilgi vermektir. Dolayısıyla bağımsız denetim bu açıklamalar ışığında, firmaların ve bilhassa çok sayıda ortağı olan firmaların hissedarlarına mali durum hakkında gerekli bilgileri sağlayacak, firmaya kredi açan işletmelerle, krediyle mal satan işletmeleri aydınlatacaktır. Bilhassa firma bünyesinin içinde ve dışında ilgili kişilere firmanın durumu hakkında fikirlerini bağımsız olarak dile getirecek, muhasebe mesleğinde bilgili ve uzman bağımsız denetçilerce gerçekleştirilen denetim olarak tanımlanabilir

Bağımsız denetimin gerçekleştirdiği işlevler, mali tablo kullanıcıları için bir insanın yaşamının kadar önemli olmaktadır. Bağımsız denetim, mali tablo kullanıcılarının mecburiyet ve imkânsızlıkları sebebiyle önemli bir işlev görmektedir. Hukuksal, ekonomik ve fiziksel faktörlerden ötürü mali tablo kullanıcıları, finansal tablolardaki bilgilerin güvenilirliğini tek başlarına doğrulama imkânından yoksundur. Firmanın büyük ortaklarının dahi, bütün kayıt, belge ve defterlere yasal olarak erişim hakları yoktur. Fakat erişim yasal olarak mümkünse, bu defa uzak mesafelerden gelenler açısından kolay erişimi kısıtlayacak ya da mali bilgilerin özel olarak tetkik edilmesi ciddi zaman harcanmasına neden olacak ve yüklü maliyetlere katlanılmayı gerektirecektir. Yalnızca kurumsal yatırımcılar, firmayı ve finansal tablolarını yerinde tetkik edebilmekte ve bu sebeple firma yönetimi üzerinde görece olarak etki edebilmektedir

İç Kontrol sistemi, muhasebe bilgi sisteminin sınırlarını aşan, işletme genelinde personel eğitimi, istatistiksel çözümler, kalite kontrolü, üretim planlaması ve yönetici değerlendirilmesi gibi geleneksel muhasebe bilgilerinin dışındaki bilgileri de ölçüleme işlevine dâhil eden bir sistemdir. İşletmelerde hile ve yolsuzlukların önlenmesinde iç kontrolün önemli rolü bulunmaktadır.

Bu araştırmanın birinci bölümünde denetim ve bağımsız denetimle ilgili kavramlar üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde iç kontrol kavramı, iç kontrolün unsurları, amaçları, faydaları, önemi, bağımsız denetimde iç kontrolün yeri ile ilgili bilgiler verilmiştir. Üçüncü bölümde bir uygulamaya yer verilmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM

#### 1.1. DENETİM KAVRAMI

##### 1.1.1. Denetimin Tanımı

Denetim; bir birey ya da kurumun farklı açılardan görünümünün, yapısının, faaliyetlerinin, muhasebe bilgilerinde hata, hile, tutarsızlık olup olmadığının kanunlar, yönetmelikler, kararlar kapsamında, gözlenmesi, ölçülmesi, incelenmesi için yapılan uygulamalardır<sup>1</sup>.

Denetim; işletmenin ana fonksiyonlarından biri içinde yer almaktadır. İşletme fonksiyonları arasında denetim, işletmenin diğer fonksiyonlarının durumunu, neticesini izleyerek bu bilgilere göre işletmenin geleceğine dair tahminde bulunmaya yardımcı olur<sup>2</sup>.

Denetim, işletme faaliyetleri neticesinde oluşan durum ile meydana gelmesi beklenen durumun birbiriyle bağdaşıp bağdaşmadığını araştırarak bir nevi kıyaslama yapma imkânı sağlar<sup>3</sup>.

Bir başka tanıma göre denetim, mali nitelikte işlemlerle ilgili ortaya atılan iddiaların önceden tespit edilmiş ölçütlere ne derece uygun olduğunu araştırmak ve neticeleri kullanıcılara aktarmak için tarafsız olarak kanıt toplama ve bu kanıtları değerlendirme şeklinde sistematik bir süreçtir. Denetim, işletmenin belli bir faaliyet dönemine ait bilgilerin toplanıp, neticelerinin değerlendirildiği ve bu neticelerin de raporlanarak ortaya konduğu bir kontrol sistemidir. Denetim, işletmelerin geleceğe daha güvenle bakmaları için yapılması gereken vazgeçilmez bir ihtiyaçtır<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Arslan Yüzgün, *Genel Denetim Yaklaşımı*, İstanbul: Dünya Yayınları, 1984, s.20.

<sup>2</sup> Ahmet Erol, *Finansal Kurumların Denetim ve Vergilendirmesinde Özellikli Durumlar*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000, s.23.

<sup>3</sup> Osman Yozgat, *İşletme Yönetimi*, 8. Baskı, İstanbul: M.Ü. Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, 1992, s.339.

<sup>4</sup> Ersin Güredin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Ankara: Arıkan Yayınları, 2007, s.5.

### 1.1.2. Denetim Türleri

Muhasebe ve finansla ilgili yapılan çalışmalarda denetim kavramının farklı biçimlerde sınıflandırıldığı görülmektedir. Bu sınıflandırma; amaçlarına göre, denetimi yapan insanların statüsüne veya niteliğine göre olabilir<sup>5</sup>.

Denetim türleri, denetimin gayesi, sebebi, içeriği, uygulama süresi, denetçinin statüsü gibi açılardan sınıflandırılıp ayrı olarak ifade edilebilir. Denetimdeki değişimlerden sıyrılarak denetimi üç başlık altında sınıflandırarak çeşitlerini belirtmek gerekirse denetim çeşitleri<sup>6</sup>:

- Faaliyet Denetimi
- Muhasebe Denetimi
- Uygunluk Denetimi olarak gösterebiliriz

Uygunluk denetimi, kamu kurumlarının eylem ve faaliyetlerinin ilgili yönetmelik tüzük, kanun ve diğer mevzuata uygunluğunun tetkik edilmesidir. Uygunluk denetimi Türkiye’de, bütün denetim birimlerince sıkça düzenli bir biçimde gerçekleştirilmektedir<sup>7</sup>. Uygunluk denetiminin faaliyet alanı biraz daha genişletilecek olursa, gayesinin yetkili makamlar tarafından konulan anlaşmalara, kurallara, düzenlemelere, kurallara, politikalara, sözleşmelere ve kamusal düzenlemelere uyulup uyulmadığının tespit edilmesi olduğu, ifade edilebilir. Uygunluk denetimiyle firmaların Vergi Usul Kanununun (VUK)’daki düzenlemelere ve diğer mevzuata uygun olup olmadığı da araştırılmaktadır. Aynı biçimde muhasebe yönetmeliğine uygun kayıt altına alınıp alınmadığı ve kanun koyucunun çıkardığı kanunlara uyulup uyulmadığı da bu tür denetimle incelenmektedir<sup>8</sup>.

Faaliyet denetimi, bir örgütün etkinliğini ve verimliliğini inceleme gayesiyle, bu işlemlerle ilgili usul ve metotların kontrol edilmesine denilmektedir. Firmalar, faaliyet denetiminde faaliyet neticelerini verimlilik ilkeleriyle karşılaştırmakta ve daha önceden tespit edilmiş hedeflerin gerçekleştirip gerçekleştirmediğini kontrol etmektedir. Bu şekilde gerçekleştirilen denetim, işletmenin bir kısmında veya

<sup>5</sup>Tamer Aksoy, *Tüm Yönleriyle Denetim*, Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları, 2002, s.55.

<sup>6</sup> Hasan Kaval, *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003, s.24.

<sup>7</sup> Erkan Karaaslan, *“Soru ve Cevaplarıyla İç Denetim Olgusu”*, Güncel Mevzuat Dergisi, 2006, s.46.

<sup>8</sup> Necati Erdoğan, *Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Raporlama*, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 1994, s.4.

hepsinde yapılabilir. Bunun yanında faaliyet denetimi özel sektörde iç denetçiler, kamu sektöründe ise kamu denetçilerince gerçekleştirilmektedir<sup>9</sup>.

Finansal tablolar denetimi, işletmelerce hazırlanan finansal tabloların, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına ve yasal düzenlemelere uygunluğunun denetimidir<sup>10</sup>. 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 isimlendirilebilir. Denetçi mali tabloları denetlerken, bu tabloların farklı topluluklar tarafından farklı gayeler için kullanılacağı konusunu dikkate almalıdır. Denetim, bütün grupların gereksinimleri karşılamak için yapılan genel amaçlı bir faaliyettir. Her bir grup için ayrı denetim uygulamak mümkün olmayacağından genel amaçlı tek bir denetim gerçekleştirilerek, bütün toplulukların bilgisine sunulmaktadır. Şayet bu gruplardan herhangi biri bu genel denetim faaliyetinden kendisi için yeterli düzeyde bilgi sağlamadığı fikrini taşırsa; bu grup için gerekli diğer bilgileri toplama imkânı her zaman için bulunmaktadır<sup>11</sup>.

#### 1.1.2.1. Amaç Yönünden Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim üçe ayrılmaktadır:

- i. Faaliyet denetimi
- ii. Mali tablolar denetimi
- iii. Uygunluk denetimi

##### 1.1.2.1.1. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, iç denetçilerce uygulanmaktadır ve yapılan değerlendirmeler yönetime rapor edilmektedir<sup>12</sup>. Faaliyet denetimi mali tabloların denetim çalışmasından daha güçtür. Faaliyet denetimi çok detaylı yürütüldüğünden,

<sup>9</sup>Erdal Kenger *Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu*, 2001, [http://www.ydk.gov.tr/egitim\\_notlari/denetim.htm](http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm), (Erişim Tarihi: 01.11.2013).

<sup>10</sup> Murat Erdoğan, “*Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği*”, Doğu Üniversitesi Dergisi, Sayı: 5, 2002, s.4.

<sup>11</sup> Masum Türker ve Recep Pekdemir, “*Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler*”, 17. Türkiye Muhasebe Kongresi İstanbul., Ekim 2002, s.7.

<sup>12</sup> Ebru Dilek Dilaver, “*Bağımsız Mali Denetim ve Türkiye Uygulaması*”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 1998., s.10.

bunun çeşitlerini açıklamakta güç olmaktadır. Bir firmada uygulanan faaliyet denetiminin gayesi; yeni bir makine alımı kararını etkileyen bilgilerin yeterliliğini ve geçerliliğini tespit etmek iken, diğer bir faaliyet denetiminin gayesi, satış faaliyetlerinin verimliliğinin ve etkinliğinin tespit edilmesidir<sup>13</sup>.

#### 1.1.2.1.2. Mali Tablolar Denetimi

Mali tablolar denetimi, bir firmanın finansal tablolarının finansal durumu ve faaliyet neticelerini doğru ve dürüst, yasal düzenlemelere ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun şekilde aktarıp aktarmadığı hususunda bir görüş meydana getirmektedir<sup>14</sup>.

Bu denetim şekli, finansal tabloların ve bu tabloların dayanak noktasını meydana getiren belge, kayıt ve başka ipuçlarına göre devam edilen çalışmalara dayanan ve bulguları denetim raporunda hülasa eden sistematik tetkiklerdir<sup>15</sup>.

#### 1.1.2.1.3. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminde, firmaların gerçekleştirmiş olduğu prosedürlerin ölçüt olarak kanunlara, mevzuata, yönetmeliklere, firma stratejilerine uygunluğu tespit edilmeye çalışılmaktadır<sup>16</sup>.

Otoritelerce konulmuş olan kurallara, uygulayıcıların uyma oranlarının tespit edilmesi, uygunluk denetiminin amacını oluşturmaktadır. Uygunluk denetimi sonucunda varılan neticeler geniş bir kitleye değil, ancak firma içindeki yetkili bireylere raporlanmaktadır ve bu bireyler genellikle firmadaki tepe yöneticilerdir<sup>17</sup>.

---

<sup>13</sup>Ersin Güredin a.g.e. s.16.

<sup>14</sup> Ümit Ataman, Nejat Bozkurt, Rüstem Hacirüstemoğlu, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 2000s.18.

<sup>15</sup> Mehmet Şirin, **“Denetim Kanıt Teorisi ve Gelişimi”**, Sayıştay Dergisi, 2006, S.61, s.24.

<sup>16</sup> Gül H. Yılmaz ve diğerleri, **Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi**, Ankara: Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, 2004s.22.

<sup>17</sup>Ersin Güredin 2000 a.g.e s.14.



### 1.1.2.2. Denetim Türleri

#### 1.1.2.2.1. Kamu Denetimi

Kamu düzeninin temin edilmesi ve kamu haklarının korunması gayesiyle kamu kurumlarının kendi denetim personeline yaptırarak denetimler, kamu denetimi olarak değerlendirilmektedir<sup>18</sup>. Kamuda denetim işlevini yerine getiren kurumlara Sayıştay ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Devlet Denetim Kurumları örnek verilebilir.

Kamu denetimi, genel manada kamu denetim elemanları tarafından mevzuat hükümleri kapsamında yürütülen denetimdir<sup>19</sup>.

Kamu denetim kurumları çeşitli devlet kuruluşları içinde örgütlenmiş olup; kuruluşların faaliyetlerinin yasal kurallara, devletin iktisat politikasına, kamu yararına uygunluk derecesini araştırmaktadır ve denetlemektedir. Yine kamu denetim kurumları, bağlı oldukları kamu departmanlarına denetledikleri kurumlar ve hadiselerle ilgili olarak rapor sunarlar. 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<sup>20</sup>.

#### 1.1.2.2.2. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, finansal tablolar faaliyetve uygunluk denetimlerinin, firmanın talebiyle ve bir denetçi sözleşmesi kapsamında serbest meslek erbabı olarak görev yapan denetçiler (ya da bunların meydana getirdikleri işletmeler) tarafından gerçekleştirilmesidir. Bağımsız denetçiler firmanın dışında, ücret mukabili firmaya denetim hizmeti veren uzmanlardır. Firmanın faaliyetleri ve mali tablolarını ilgili yasal mevzuata uygunluk bakımından denetler ve firmadaki ilgili kişilere bilgi

<sup>18</sup> Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi*, 1998, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi 2002,s.17.

<sup>19</sup> Recep Sanal, *Türkiye'de Yönetmelik Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu*, Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, s.17.

<sup>20</sup> Suna Oksay *Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim*, İstanbul: Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-9, 2007,, s.25.

aktarırlar. Görevleri, firma yöneticilerine, gerçekleştirdikleri tetkiki sunmaktır; gereken karar yetkililer tarafından verilmektedir<sup>21</sup>.

Denetimin, firmadan bağımsız bir uzman eliyle yürütüldüğü denetim faaliyetidir<sup>22</sup>. Diğer denetimlerden farklı olarak denetçinin, konumu en ayırt edici özellik olmaktadır. Denetçiyle denetlenen firma yönünden herhangi bir işçi-işveren ilişkisinin olmadığı denetim çeşididir.

### 1.1.2.2.3. İç Denetim

İç denetimin farklılaşan yapısı değerlendirildiğinde 1950'li senelerde firma varlıklarının korunması, 1960'lı senelerde firma verilerinin güvenilirliğinin denetlenmesi, 1970'li senelerde uygunluk denetiminin gerçekleştirilmesi, 1980'li senelerde firma etkinliğinin denetlenmesi ve 1990'lı senelerdeyse firma gayelerini gerçekleştirme hususunun gündeme geldiği gözlemlenmektedir<sup>23</sup>.

İç denetim, firma içerisinde gerçekleştirilen genellikle uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi biçiminde yürütülen denetim türünü ifade etmektedir. İç denetimin gayesi, firma varlıklarının çeşitli nedenlerle kaybolmasını önlemek ve firma yöneticilerinin görevlerini etkin bir biçimde gerçekleştirmelerine yardımcı olmaktır<sup>24</sup>. 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<sup>25</sup>.

İç denetim yönetime sağladığı bu danışmanlık faaliyeti sayesinde işletmenin alacağı kritik kararlara yardımcı olmaktadır Bu durum da risk yönetimi, kurumsal yönetim ve kontrol süreçlerinin değerlendirilmesi ve etkinliğinin artırılması gibi kritik

<sup>21</sup> Figen Altuğ, *Mali Denetim*, Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi, , 1995 s.6-7.

<sup>22</sup> Hasan Gürbüz, *a.g.e* s.16.

<sup>23</sup> Ali Kamil Uzun, "*Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi*", Active, (Nisan-Mayıs 1999), s.6.

<sup>24</sup> Celal Kepekçi *Bağımsız Denetim*, 4.b., Ankara: Siyasal Kitabevi, 2008., s.4.

<sup>25</sup> 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).

konularda disiplinli ve sistematik bir yaklaşımla işletmenin hedeflerine ulaşmasını kolaylaştırmaktadır<sup>26</sup>.

### 1.1.3. Denetçi ve Türleri

#### 1.1.3.1. Denetçinin Tanımı

Denetçi, denetim faaliyetlerini devam ettiren, yeterli mesleki bilgi ve tecrübesi bulunan, ahlaki özellikleri taşıyan, çalışmalarında yeterli özeni sergileyen ve bağımsız hareket eden bir bireydir<sup>27</sup>.

Denetçinin şu özellikleri taşıması gerekmektedir<sup>28</sup>:

- i. Denetçi bağımsız olmalıdır,
- ii. Denetçi yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olmalıdır,
- iii. Denetçi çalışmalarında mesleki özen göstermelidir,
- iv. Denetçi yüksek kişisel ve ahlaki nitelikler taşımaktadır.

#### 1.1.3.2. Statüsüne Göre Denetim Türleri

##### 1.1.3.2.1. İç Denetim

İşletmenin devamlı personeli olarak, işletme bünyesinde denetim çalışmalarını yapan bireylere iç denetçi ismi verilmektedir. İç denetçilerin ana amacı; işletme tepe yönetiminin istekleri kapsamında denetim hizmeti sunmaktır. İç denetçiler genellikle şahıs şirketlerinde, kurumsal firmalarda, ortaklıklarda, kamu kurumlarında çalışmaktadırlar. Büyük firmaların iç denetim birimi, organizasyon yapısı açısından daha büyük ve geniş olabilir. İç Denetçiler Enstitüsü, (Institute of Internal Auditors - IIA) iç denetçilerin meslek ile ilgili uyması gereken ilkeleri yayınlamaktadır, geliştirmektedir ve mesleki sertifika programını düzenlemektedir. Dış denetçiler gibi iç denetçilerin de bağımsız ve tarafsız olması gerekmektedir. İç denetçiler daha çok üç tür denetim ile ilgilenmektedirler. İç denetçilerin

---

<sup>26</sup>Gürdoğan Yurtsever, "**Türk Bankacılığının Kontrol ve Denetim Yapısı İçinde İç Kontrol Merkezlerinin Yeri**",Active Bankacılık ve Finans Dergisi, 2003, S.33, 62-78.

<sup>27</sup> Ataman, Hacirüstemoğlu ve Bozkurt, 2001, a.g.e., s.21.

<sup>28</sup> Gürbüz, a.g.e., s.17.

işletmelerdeki ilk görevleri faaliyet ve uygunluk denetimidir. Bunun yanında iç denetçiler dış denetçilere senelik mali tabloların denetlenmesinde de yardımcı olmaktadır. İç denetçilerin çoğu Sertifikalı Kamu Denetçi (Certified Public Accountant - CPA) belgesine sahiptirler<sup>29</sup>.

İç denetçiler idarenin iç kontrol sisteminin etkililiğini, yeterliliğini, tespit edilmiş gaye ve hedeflere göre çalışıp çalışmadığını inceler ve iç kontrol mekanizmasının geliştirilmesine yönelik düzenledikleri raporlar ile üst yöneticiye öneride bulunmaktadır<sup>30</sup>.

İç denetçiler bireysel olarak mesuliyetlerini gerçekleştirmek için bilgi, kabiliyet ve gereken diğer özelliklere sahip olmalıdır. İşletmeler iç denetçilerin yetersiz kaldığı uzmanlık alanlarında dışarıdan uzmanlık desteği almaktadır<sup>31</sup>.

İç denetçilerin görevlerini yaparken ve iç denetim raporunu düzenlerken taraf olmadan davranmaları temel ilkedir. İç denetim biriminin tarafsızlığını elde etmek için, bunların raporlarını yönetim kuruluna bildirmeleri ve ilişkilerinde yönetim kuruluna karşı mesul olmaları yolunda çalışmalar yaygınlaşmaktadır<sup>32</sup>.

#### **1.1.3.2.2. Dış Denetim**

Kurumun personeli olmayan denetçilerden oluşan, bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim grubu, organı veya ilgili kişi tarafından denetlenmesidir.

##### **1.1.3.2.2.1. Bağımsız Denetçi**

Bağımsız denetçiler, müşterilerine denetim hizmeti veren ve tek başına çalışan uzman bireylerle bir denetim kurumunda görevli şahıslardır. Bağımsız denetçiler eğitimleri, tecrübeleri ve/veya bağımsız olma özellikleriyle çeşitli denetim faaliyetlerini en iyi şekilde devam ettirebilecek kabiliyetteki insanlardır<sup>33</sup>.

Bağımsız denetçiler, denetimini yürüttükleri firmayla işçi-işveren ilişkisi olmayan, firmalara denetim ve diğer hizmetleri veren bireylerdir. Türkiye’de bu

<sup>29</sup>William Messier, *Auditing Systematic Approach International Edition*, The Mc Graw Hill Comp., , 1994, s.14.

<sup>30</sup>Mehmet Aksoy, *Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim*,Ankara: Muhasebet Kontrolörleri Derneği, 2008, s.62.

<sup>31</sup>Davut Pehlivanlı, *Modern İç Denetim*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2010, s. 18-19.

<sup>32</sup>Lawrence B. Sawyer, *The Practise of Modern Internal Auditing*,New York, 1973, s.5.

<sup>33</sup>Ersin Güredin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 2008, s. 19.

kapsama girebilen denetçiler, “Bağımsız Dış Denetçi” ve “Yeminli Mali Müşavir” olarak isimlendirilmektedir. Bağımsız denetçiler, işletme yönetimiyle işletme ilgilileri arasında bir bağ görevi üstlendiklerinden, toplumda çok önemli bir yere ve sorumluluğa sahiptirler<sup>34</sup>.

Bağımsız Denetçi, İç Kontrol ve İç Denetim mekanizmasını güvenilir bulup bulmamasına göre gerçekleştireceği denetim faaliyetinde kullanacağı denetim teknik ve metotlarını ve denetimin kapsamını ve denetimde kullanacağı süreyi belirlemektedir. Bunun nedeni, bağımsız denetçinin planlayacağı denetim programı büyük ölçüde firmadaki İç Denetim ve İç Kontrol mekanizmasının etkinliğine bağlıdır<sup>35</sup>.

Bağımsız denetçinin, denetim planlaması yapabilmesi için işletmedeki iç kontrol sistemini iyi öğrenmesi gerekmektedir. İç denetçiler işletmedeki iç kontrol mekanizmasını gözden geçirmekten sorumludur. Bağımsız denetçinin ise; denetimi planlayabilmesi ve iç denetim çalışmalarının yeterliliğini açıklayabilmesi için firmanın iç denetim fonksiyonunu iyi kavraması gerekmektedir. Bağımsız denetçinin firmanın iç denetim fonksiyonunu kavrayabilmesi için yönetimden iç denetim birimi hakkında bilgi alması gerekmektedir<sup>36</sup>.

---

<sup>34</sup>Turan Velidedeoğlu, *Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetimi*, Ankara: Turmob Yayınları, 1997, s.227.

<sup>35</sup> Mehmet Aksoy, *a.g.e.*, s.131.

<sup>36</sup>Dave Ricchuite, *Auditing*, South Western Publishing Comp., 1992, s.762.

### 1.1.3.2.2. Kamu Denetçileri

Kamu kuruluşlarına bağlı çalışıp, kamunun yararına denetim yapan şahıslara, kamu denetçisi ismi verilmektedir. Kamu denetçileri, düzenlenmiş olan yasa, yönetmelik ve genel ilkelere göre denetim görevinde bulunurlar,<sup>37</sup>.

Kamu denetçileri, devletin bölümlerine bağlı olarak çalışırlar. Devlet tarafından görevlendirilmiş olan bu denetim bölümleri, kamu ve özel firmaların devlet tarafından meydana getirilen yönetmeliklere uygun olarak çalışıp çalışmadığını kontrol etmektedir<sup>38</sup>.

Kamu denetçiliği kurumunun uygulanma gayeleri şu şekilde ifade edilmektedir<sup>39</sup>:

- Ülkenin yönetiminde kamunun büyümesi ve yetkilerin devredilmesiyle beraber gücün yanlış kullanımının engellenmesi gayesi,
- Kamu yönetiminin ve bürokrasinin gücünün artmasıyla birlikte kişisel hakların korunması gereksiniminin ortaya çıkması,
- Yargının şikâyetleri çözmede yetersiz kalması,
- Kamu denetçiliği kurumunun varlığının psikolojik etkisi,
- Kamu denetçiliği kurumunun insanlara herhangi bir maliyeti olmaksızın bağımsız ve taraflı olmadan bir uzman desteği sağlaması,
- Kamu denetçiliği kurumunun yasama organı tarafından benimsenmiş yasaların uygulanıp uygulanmaması doğrultusunda denetimi sağlaması.

## 1.2. BAĞIMSIZ DENETİM

### 1.2.1. Bağımsız Denetimin Tanımı

Bilgi kullanıcılarının öğrenmek istedikleri bilgiye ilk elden ulaşmaları, istisnalar dışında olanak dışıdır. Bilgi başka şahıslarca sağlandığında ise, kasıtlı ya

---

<sup>37</sup>Nejat Bozkurt a.g.e.,s.33.

<sup>38</sup>Ersin Güredin a.g.e., s.21.

<sup>39</sup>Hasan Abdioğlu "*Yönetişim İlkelerinin Uygulanmasında Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumu Ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Açısından Önemi*",İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2006, s.83.

da kasıtsız olarak yanlış olma ihtimali artar. Bilgiyi talep edenle, bilgiyi veren arasında menfaat çatışması olduğunda, verilen bilginin yanıltıcı olma riski bulunmaktadır. Bilgiyi talep edenin maruz kalınan riske karşı yapabileceği üç şey bulunmaktadır. Bunlar<sup>40</sup>:

- İsteddiği bilgiyi kendi başına ulaşıp, kontrol etmek,
- Karşı tarafa güvenerek riske girmek,
- Bağımsız denetim görüşüne başvurmaktır.

Bağımsız denetimin ana gayesi; firmaların finansal durumu hakkında sağlıklı ve yansız bilgilerin elde edilmesini ve bu bağlamda ilgililere ve üçüncü şahıslara tutarlı ve doğru bir biçimde bilgi vermektir. Dolayısıyla bağımsız denetim bu açıklamalar ışığında, firmaların ve bilhassa çok sayıda ortağı olan firmaların hissedarlarına mali durum hakkında gerekli bilgileri sağlayacak, firmaya kredi açan işletmelerle, krediyle mal satan işletmeleri aydınlatacaktır. Bilhassa firma bünyesinin içinde ve dışında ilgili kişilere firmanın durumu hakkında fikirlerini bağımsız olarak dile getirecek, muhasebe mesleğinde bilgili ve uzman bağımsız denetçilerce gerçekleştirilen denetim olarak tanımlanabilir<sup>41</sup>.

Bağımsız denetim firmaları tarafından yürütülen denetimlerde, kamuya iletilecek ya da Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) gönderilecek olan finansal tabloların uluslararası ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı tetkik edilmektedir. Başka bir anlatımla söz konusu tablolarda bulunan bilgilerin doğruluğu ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı araştırılmaktadır. Bağımsız denetimin geçerliliğinin sağlanması için, denetim standartlarına uyulması mecburidir<sup>42</sup>.

### 1.2.2. Bağımsız Denetimin Gelişimi

Türkiye'de bağımsız denetim mesleğinin tarihsel gelişiminde banka ve diğer finansal kurumların talepleri etkili olmuştur. 1960'lı senelerin ortalarından itibaren banka ve yurtdışından fon sağlayan işletmeler, yurtdışı muhabetir ve fon kaynaklarının talebi üzerine mali tablolarının bağımsız denetimini gerçekleştirmeye başlamışlardır.

<sup>40</sup>Seval Kardeş vd, *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008, s.1.

<sup>41</sup> Osman Fikret Arkun, , *İşletmelerde Muhasebe Denetimi*, İstanbul: İ.İ.T.İ.A, 1980s.123.

<sup>42</sup>Murat Erdoğan a.g.e 2002

İlk önce bu çalışmalar yurtdışındaki bağımsız denetim firmaları tarafından gerçekleştiriliyordu. 1970'li yıllardan başlayarak uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının ülkemizdeki üye şirketleri tarafından uygulanmaya başlamıştır. Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olan firmalara ve bankalarabağımsız denetim mecburiyeti getirilmesi, bu içerikte denetimi yürütecek şahıs ve işletmelere yetki verilmesi çalışmalarının uygulanmasını düzenleyen tebliğ ve yönetmeliklerin yürürlüğe sokulmasını sağlamıştır. 1989 senesinde Serbest Muhasebecilik Yeminli Mali Müşavirlik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik Kanunu'nun yayınlanmasıyla bağımsız denetim yapan kurumların sayısı hızla artmıştır. Bu kanun ile meydana getirilen 1994 senesinde kurulan Yeminli Mali Müşavirler Odaları ve Serbest Muhasebeci Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Birliğinin (TÜRMOB) bünyesinde gerçekleştirdiği faaliyetler neticesinde 2006 yılına kadar uluslararası standartlara uygun on beş tane standart yayınlamıştır. Bu durum Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) faaliyetleri bağımsız denetim mesleğinin geleceği bakımından son derece önemlidir. Bağımsız denetim sektörünün önemi zamanla artmakta ve finansal piyasalarda güvene kavuşabilmesi için gereken "şeffaflığın" elde edilmesinde kritik bir role sahip olmaktadır<sup>43</sup>.

### 1.2.3. Bağımsız Denetimin Türleri

#### 1.2.3.1. Yıllık (Sürekli) Denetim

Bağımsız denetim yapılan işletmelerin veya isteğe dayalı denetim yaptıran diğer işletmelerin sene sonu mali tablolarının genel kabul görmüş denetim ilkelerine uygun biçimde denetlenmesidir. Bu denetimin niteliği tam denetim olması, yani mali dönem sona ermeden denetim sözleşmesinin yapılmış olması sebebiyle, denetçinin yeterli delil toplayabilmesi veya bağımsız denetim ilkelerinin hepsinin uygulanabilmesine imkân verilmesi ve bu bağlamda denetim konusunda bir sınırlama koyulmamasıdır. Başka bir anlatımla rakamlarda değişme ihtimalinin çok az olmasıdır<sup>44</sup>.

<sup>43</sup> Bağımsız Denetim Derneği, *"Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi"*, <http://www.bdd.org.tr/default.asp?PG=TRANA>, (Erişim Tarihi: 05.12.2013).

<sup>44</sup>Hasan Kaval, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008, s.13.



Aşağıdaki ortaklık ve işletmeler, bu nitelikleri kazandıkları hesap dönemi başından itibaren devamlı denetlemeye tabidirler<sup>45</sup>.

- Yatırım ortaklıkları,
- Konut finansmanı fonları,
- Emeklilik yatırım fonları,
- Yatırım fonları,
- Portföy yönetim şirketleri,
- Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,
- İpotek finansmanı kuruluşları,
- Varlık finansmanı fonları,
- Aracı kurumlar,
- Hisse senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan ortaklıklar,
- Kanun'la düzenlenmiş ve anonim şirket olarak faaliyette bulunan borsalar, teşkilatlanmış diğer piyasalar ve takas ve saklama kuruluşları,
- Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar,
- Kurul tarafından mali tablolarının bağımsız denetimi gerekli görülen diğer işletmeler.

#### 1.2.3.2. Sınırlı (Ara) Denetim

Aracı kuruluşlar, hisse senetleri menkul kıymet borsalarında ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar, portföy yönetim firmaları, varlık finansmanı fonları, konut finansmanı fonlarıdır. Bunun yanında ipotek finansmanı kuruluşları, yatırım ortaklıkları, emeklilik yatırım fonları, yatırım fonları, kurulca mali tablolarının bağımsız denetimi gerekli görülen diğer firmaların kurul tarafından yayımlanan mali raporlama ilkelerine ilişkin düzenlemelerdeki özel hükümler saklı kalmak kaydı ile, altı aylık ara dönem mali tabloları sınırlı denetim kapsamında iken emeklilik yatırım fonlarının, üç ve dokuz aylık mali tabloları da sınırlı denetime tabidir<sup>46</sup>.

---

<sup>45</sup> SPK, “2001 – 2006 Yılları Arasında Gerçekleştirilen Düzenlemeler”, Kurumsal Yönetim İlkeleri (Corporate Governance Principles) Mayıs 2006,

<sup>46</sup> SPK, a.g.e 2001-2006

### 1.2.3.3. Özel Denetim

Sermaye piyasası enstrümanlarının halka arzı için kurulan, başvuru esnasında veya tasfiye, devir, bölünme ve birleşme durumlarında bir izahname ve sirküler düzenlenmekte ve bu belgelerde firmaların finansal durumundaki iyi yönde ilerlemeleri iyi açıklayabilmek gayesiyle, en az üç döneme ilişkin finansal raporlar sunulmaktadır. Eğer ihraç tarihi sınırlı denetim gerektiriyorsa, ara dönemler beş döneme gelmektedir. Yine birleşme durumlarında birleşme izahnamelerde ve beyannamelerindebirden fazla döneme ilişkin bilgiler bulunmaktadır. Bu bilgilerin doğruluğu hususunda görüş meydana getirmek gayesiyle gerçekleştirilen denetime özel bağımsız denetim faaliyeti adı verilmektedir. Denetçi bu çalışmasıyla hazırlanan izahname ve sirkülerdeki finansal bilgilerin doğruluğuna güvence vermektedir ki, bu diğer denetimlerden daha detaylı bir çalışma gerektirmektedir<sup>47</sup>.

Özel bağımsız denetim gerektiren durumlar, kurulun sermaye piyasası enstrümanlarının kayda alınmasına ilişkin düzenlemeleriyle diğer ilgili düzenlemeleri kapsamında tespit edilir. Özel bağımsız denetimde, bağımsız denetim yapılacak mali tabloların bağımsız denetim faaliyetinin başladığı sene sonu veya daha sonraki bir tarih itibari ile hazırlanmış olması mecburidir. Özel bağımsız denetim faaliyetinin, bağımsız denetim sözleşmesinin imzalandığı tarihte başladığı kabul edilmektedir. Özel denetlemeye tabi olacak kurumlar aşağıda gösterilmiştir<sup>48</sup>:

- Kurul düzenlemeleri kapsamında mecburi veya isteğe bağlı olarak senelik finansal tablo, ara bilanço ve gelir tablosu düzenleyen ve denetimi sağlanan ortaklıklarla ihracını banka garantili olarak gerçekleştirecek ortaklıklar hariç olmak üzere; tahvil, finansman bonusu vb. borçlanma senetlerinin ihracı için izin almak amacıyla SPK' ya başvuracak anonim ortaklıklardan:
  - Bu tür borçlanma senetlerine ilişkin ihraç talepleri 3 000.000.000 YTL' yi aşanlar,
  - Bu tür borçlanma senetlerinden, daha önce Kurul'un izni ile ihraç edilmiş olup, başvuru tarihinde tedavülde bulunanlar ile aynı ortaklık tarafından bunlara ek olarak yeniden ihracı talep edilenlerin tümünün toplamı

---

<sup>47</sup> Kaval, a.g.e., s.20-21.

<sup>48</sup> TSPAKB, a.g.e, s.140.

- 5 000.000.000 YTL.' yi aşanlar,
- 30 Ekim 1986 tarih ve 19266 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, 86/11130 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın (1/a) ve (1/b) hükümlerinden yararlanmak isteyenler
- Hisse senetleri halka arz edilen veya arz edilmiş sayılan anonim ortaklıklardan bir başka anonim ortaklıkla birleşen veya diğer bir anonim ortaklığa devir veya katılmaya taraf olanlar,
- Sermaye artırımını aracılığıyla hisse senetlerini ilk kez halka arz edecek ortaklıklar,
- Kurul düzenlemeleri kapsamında mecburi veya isteğe bağlı olarak senelik finansal tablo, ara bilanço ve gelir tablosu düzenleyen ve denetimi sağlanan ortaklıklar hariç olmak üzere, var olan payları hissedarlarınca halka arz edilecek ortaklıklar.

#### **1.2.4.Bağımsız Denetimin Yararları**

Denetimin gayesi firmayı, kurum ve kuruluşların sahip ve ortaklarına, alacaklılarıyla kredi işletmelerine, işçi ve işveren işletmelerine, devletin iktisadi ve idari birimlerine, vergi dairesine finansal tablolarında bulunan kayıtların gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunu göstermektedir.

Bağımsız denetimin gerçekleştirdiği işlevler, mali tablo kullanıcıları için bir insanın yaşamının önemi kadar önemli olmaktadır. Porter ve diğerlerine göre bağımsız denetim, mali tablo kullanıcılarının mecburiyet ve imkânsızlıkları sebebiyle önemli bir işlev görmektedir. Hukuksal, ekonomik ve fiziksel faktörlerden ötürü mali tablo kullanıcıları, finansal tablolardaki bilgilerin güvenilirliğini tek başlarına doğrulama imkânından yoksundur. Firmanın büyük ortaklarının dahi, bütün kayıt, belge ve defterlere yasal olarak erişim hakları yoktur. Fakat erişim yasal olarak mümkünse, bu defa uzak mesafelerden gelenler açısından kolay erişimi kısıtlayacak ya da mali bilgilerin özel olarak tetkik edilmesi ciddî zaman harcanmasına neden olacak ve yüklü maliyetlere katlanılmayı gerektirecektir. Yalnızca kurumsal yatırımcılar, firmayı ve finansal tablolarını yerinde tetkik edebilmekte ve bu sebeple firma yönetimi üzerinde görece olarak etki edebilmektedir<sup>49</sup>.

---

<sup>49</sup>Brenda Porter vd , *Principles of External Auditing*, New York, USA: John Wiley&Sons., 2006, 1992s.10.

Sigorta firmaları ve bankalar gibi kredi veren işletmeler genellikle kendilerinden kredi alanların ve gelecekte olası kredi alacakların finansal tablolarının denetlenmiş olmasına gerek duyabilirler. Diğer alacaklılar, kendilerinin kredi ve borç verme hususunda karar vermelerine yardımcı olması maksadıyla denetlenmiş finansal tablolar isteyebilirler. Tüm bu işletmeler, kredi ve borç anlaşmalarının ömrü süresince denetlenmiş finansal tablolar isteyebilirler. Bunun yanında denetçilerin denetleme süresince iç muhasebe kontrolünde dikkatini çeken maddi zayıflıklar konusunda müşterilerinin yönetimini de bilgi olarak değerlendirmelidirler<sup>50</sup>.

Bağımsız dış denetimin ilk gayesi, yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolara güvenilirlik 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<sup>51</sup>.

Devlet, ana görevlerini gerçekleştirebilmek, iktisadi, kültürel ve sosyalaşma yön verebilmek için, firmalarla ilgili verilere ihtiyaç duymaktadır. Mesela, başarılı bir vergi politikasının yürütülebilmesi için muhasebe verilerinin güvenilir ve doğru olması çok önemlilik arz etmektedir. Devlet, hatalı muhasebe verilerine göre vergi aldığı zaman, vergileme kuralları çiğnediği gibi, iktisadi büyümenin devam ettirmek ve hızlandırmak, fiyat istikrarının korunması ve sermaye birikiminin elde edilmesi gibi hedefleri gerçekleştirmek zor hale gelecektir<sup>52</sup>.

#### **1.2.4. Bağımsız Denetim Standartları**

##### **1.2.5.1. Genel Standartlar**

###### **1.2.5.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim**

Denetim bir uzman tarafından gerekli teknik eğitim ve beceriye sahip şahıs veya şahıslarca yürütülmelidir. Mesleki eğitim ve deneyim standardı, denetçinin

<sup>50</sup> Mehmet Tural, *Bağımsız Dış Denetim ve Bankacılık Sektöründeki Yeri*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, , s.27.

<sup>51</sup> Zeki Doğan ve Zeynep Hatunoğlu, Eylül '*Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi*', *Yaklaşım Dergisi* 1999,, s.232.

<sup>52</sup> Nuri Uman *İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri*,Ankara: SPK Yayınları, 1985, s.16-17.

muhasabe ve denetimalanında eğitim görmüş olmasını, gerçekleştirilen işle ilgili mesleki deneyime sahip olmasını ve devamlı eğitim görmesini gerekli kılmaktadır, bunun yanında bazı mahkeme hükümleri, denetçilerin teknik yetkinliğe ve tecrübeye sahip olması gerektiğini belirtmektedir<sup>53</sup>.

Başarılı bir denetçi aldığı mesleki eğitimin, ileride yeterli olmadığını düşünerek sürekli öğrenmeye odaklanan ve geliştiren kişidir. İyi bir denetçi, denetim ve muhasabe hususlarında ulusal ve uluslararası gelişmeleri devamlı yakından takip etmesi gerekmektedir<sup>54</sup>.

#### 1.2.5.1.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık

Denetçi sonuçları yönünden kamuya bir hizmet vermektedir ve bu açıdan kurumu ilgilendiren çıkar gruplarından hiç etkilenmeden bağımsız davranmalıdır<sup>55</sup>. Denetçinin ve incelenen finansal tabloların güvenilirliği ile bağımsızlık arasında doğrusal bir ilişki vardır<sup>56</sup>. Denetçiler, denetim yapacakları firmalara karşı tarafsız durmak mecburiyetindedir. Denetimin bağımsız ve tarafsız olmasına ilişkin standartlarda, denetçi hem görünürde hem de gerçekte bağımsız hareket etmelidir. Gerçekte bağımsızlık, denetçinin, denetim görevini gerçekleştirirken dürüst ve tarafsız davranmasını göstermektedir. Dürüstlük, denetim mesleğinin icrasından istenen düzeyde dikkat ve özenin sağlanması ve işletme bilgilerini kullananları yanıltmamaktır. Tarafsızlık, denetim faaliyetini yürütürken denetçinin kimsenin tesiri altında kalmadan, kendi kararını kendisi vermesidir. Denetçinin bağımsız davrandığı izlenimi vermek için dürüst ve tarafsız hareket etmediği durumu hissettirebilecek müşteri diyaloglarından vazgeçmesi gerekmektedir. İşletme bilgilerini kullanan kesimin denetçinin bağımsızlığı konusunda şüphe duymaları durumunda, denetçinin görüşü bir anlam ifade etmeyecektir<sup>57</sup>. Denetleyeceği kesimlere karşı eşit mesafede davranmak ve onlardan çıkar sağlayıcı davranış göstermemesi gerekmektedir<sup>58</sup>.

<sup>53</sup> Alvin Arens, vd. *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, 11.b., New Jersey: Prentice Hall, 2006s.33.

<sup>54</sup> Ümit Gücenme, *Muhasabe Denetimi*, İstanbul: Aktüel Yayınları, 2004, s.33.

<sup>55</sup> Aydın Karapınar, vd. *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim SPK Lisanslama Sınavlarına Hazırlık*, 2. b. Ankara: Gazi Kitabevi 2008, s.1160.

<sup>56</sup> Bozkurt a.g.e ,s.38.

<sup>57</sup> Kepekçi a.g.e, s.19.

<sup>58</sup> Ferruh Çömlekçi, *Muhasabe Denetimi ve Mali Analiz*, (Ed. Münevver Yılandı, Nurten Erdoğan, Saime Önce, Seval Selimoğlu Kardeş ve Ergun Kaya) Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, s.11.

Denetçinin yapacağı muhtemel suiistimallerin önlenmesi için mesleğe girecek olan bireylerin ahlaki ve diğer yönlerden geçmişlerinin temiz olması şartı mecbur tutulmalıdır. Şekil bakımından bağımsızlığı elde etmek ve devam ettirebilmek için çeşitli kurallar ortaya konmuştur. Bunlar ile ilgili örnekler aşağıda sıralanmıştır<sup>59</sup>.

- a. Denetçi ve denetlenen şirket arasındaki iş ilişkisinin bulunması denetçinin bağımsızlığını bozmaktadır.
- b. Denetçiyle denetlenen firma arasında ortaklık bulunması veya yöneticiler arasındaki yakın akrabalık ilişkilerinin olması bağımsızlık ilkesini zedelemektedir.
- c. Denetçinin denetlediği firmanın ortağı olması bağımsızlığı bozmaktadır.
- d. Denetçinin denetlediği firmadan veya yöneticilerden borç para alması veya vermesi bağımsızlığı etkilemektedir.
- e. Denetçinin denetlediği firmaya ayrıca muhasebe hizmetleri vermesi bağımsızlığı bozmaktadır.

#### 1.2.5.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen

Denetçilerin mesleki eğitim ve birikime sahip olmaları ve bağımsız olmaları yanında işlerine gerekli özen ve önemi göstermeleri şarttır. Bu şekilde düzenledikleri raporlara duyulan güven artmaktadır. Denetçi işinde gerekli özeni göstermediği durumda çıkar sahiplerinin, denetim raporundaki denetçi görüşlerinden ötürü zarar görmesi durumunda denetçi bundan mesul olacaktır. 3568 sayılı kanun ve Sermaye Piyasası Kanunu'nda, denetçilerin meslekleri gereği öğrendikleri bilgi ve gizli şeyleri söylemeleri yasaklanmıştır<sup>60</sup>. Özenli ve titiz davranan bir denetçi denetim faaliyetini, düzgün bir şekilde planlar, yeterli derecede kanıt toplayarak tetkik eder, düzgün ve temiz çalışma kâğıtları hazırlamaktadır, mali tablolar hakkında dürüst bir yargıya ulaşmaktadır ve bu yargısını titizlik ile düzenleyeceği denetim raporunda açıklamaktadır<sup>61</sup>. Mesleki dikkat ve özen standardı kaliteli bir denetim

<sup>59</sup> Nejat, Bozkurt a.g.e., 2004, s.38.

<sup>60</sup> Atilla Uyanık *Denetim Muhasebe ve Vergilendirme(Sigorta Sektörü Uygulamalı)*, İstanbul:Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. Kasım 2001,, s.107-108.

<sup>61</sup> Bailey P. Larry, *Contemporary Auditing*, New York: HarperandRow, Publishers 1970,, s.39.

gerçekleştirmek için genel bir açıklamayı ortaya çıkarmaktadır. Gereken önemi ve özeni göstermeyen denetçi meslek etiğine ters düşecek davranış sergilemiş olmaktadır. Mesleki dikkat ve özenin gösterilmesi bütün denetim standartlarının hepsinin uygulanmasıyla sağlanmaktadır.

Denetçi denetim çalışmalarını gerçekleştirirken ve raporunu hazırlarken bütün ihtimalleri göz önünde bulundurarak davranmalı ve denetim görevinin gerektirdiği ciddiyetini korumalıdır. Denetçilerin bütün kanıtları tek tek değerlendirmesi, tetkik etmesi gereken bütün belge ve bilgilere ulaşması gerekmektedir. Herhangi bir hususta kendi bilgi ve fikrinin yetmediği durumlarda bilirkişi fikri alınabilir<sup>62</sup>. Denetçi, görevini en iyi şekilde gerçekleştirmekle kendisini sorumlu gördüğünde, en yüksek sorumluluk olgusuna ulaşmaktadır. Denetçiler, ayrıca üyesi oldukları meslek örgütüne karşı da mesuldürler. Disiplin yönetmeliği, meslek sahibi insanların meslek ahlakı kurallarını saptamaktadır<sup>63</sup>. Meslek yasası hükümlerine göre mesleğini yapanların vergi kanunları ve diğer kanunlardaki yükümlülükleri gizli tutulmaktadır<sup>64</sup>.

#### **1.2.5.2.Çalışma Alanı Standartları**

##### **1.2.5.2.1. Denetimin Planlanması ve Gözetim**

Denetim işi kusursuz planlanmalı ve denetimde yardımcıları varsa doğru kontrol edilmelidir. Bağımsız denetimin planlanması oldukça önemlidir. Planlama, hem mesul denetçinin, hem de yardımcılarının zaman çizelgesi hazırlayabilmelerine yardımcı olmaktadır. Fakat denetim planlamasının esnek olmasında ve beklenmedik durumları da göz önünde bulunduracak biçimde yapılmasında fayda bulunmaktadır, mesela, denetçinin denetim aşamasında bulunan bulgulara göre bazı konularla ilgili planladığından daha fazla kanıt toplaması gerekebilirken, bazı alanlarda denetçi planladığından daha az kanıtla yetinebileceğine karar verebilir<sup>65</sup>.

<sup>62</sup> Faruk Güçlü, , *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Detay Yayıncılık, 2005 s.15.

<sup>63</sup> 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*, 13.6.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>64</sup> Kepekçi a.g.e., s.20.

<sup>65</sup> RogerHermanson vd. "A Study of theImportance of Certain Attributes to Clients' Initial Selections of Audit Firms: A Longitudinal and StratifiedApproach,"Journal of Applied Business, Vol.10, No.1, 1994, s.18-19.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu standarda ilişkin düzenlemelerine Seri:X, 22 numaralı 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği'nde<sup>66</sup>

“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 bir icrayı oluşturacak biçimde düzenlenip idare edildiği hususunda ilgili kişileri inandırmaya yardımcı olmaktadır. Yeterli planlama, ayrıca, işlerin bağımsız denetim üyeleri arasında uygun bir biçimde tahsisini sağlamaktadır, bağımsız denetim üyelerinin gözetim ve yönetimini ve işlerinin incelenmesini kolaylaştırmaktadır, uygulanabildiği hallerde, firmaya bağlı departmanların denetçileri ile, uzmanlarca yürütülen işlerin koordinasyonuna destek olmaktadır. “

Denetçi denetlenecek firmanın kendisi ve faaliyet gösterdiği endüstri dalı hakkında bilgi edinmelidir. Doğru bir denetim planlaması gerçekleştirebilmek için müşteri firmanın konum yeri, ürettiği mal veya hizmetlerin niteliği, mali yapısı, organizasyon yapısı, iş ilişkisi içinde olduğu üçüncü şahıslar gibi pek çok hususlarda bilgi toplanmalıdır. Denetçi bu hususlarda bilgi sahibi olduktan sonra Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının öngördüğü Kalitede bir denetim yürütebilmesi için uygun bir denetim planı hazırlamaktadır<sup>67</sup>. Bu gayeyle yürütülmesi için hazırlanan denetim planında bulunması gereken unsurlar aşağıda sıralanmaktadır<sup>68</sup>.

- a. Denetimde uygulanacak denetim politikası ve prosedürleri,
- b. Öğrenilen bilgilere göre hazırlanan denetim programları,
- c. Gerekli niteliklere sahip bireylerden meydana gelen denetim grubu,
- d. Denetim faaliyetlerinin zaman bütçesi ve zamanlanması
- e. Firmanın iç denetçisinden faydalanma biçimi,

<sup>66</sup> **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, T. C. Resmi Gazete, 26196, 12 Haziran 2006

<sup>67</sup> Güredin *a.g.e* , s.29.

<sup>68</sup> Bozkurt *a.g.e* , s.39.



- f. Gerektiğinde uzmanlığına başvurulacak bireyler.

#### 1.2.5.2.2. İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi

İç kontrol sistemi var olmadığında, ya da çalışmadığında denetimle ilgili riskler yüksek olacak ve denetim faaliyetinin zamanlaması ve detayı geniş bir alana yayılacaktır. Bu sebeple denetçi iç kontrol sistemini iyi tetkik etmeli ve değerlendirmelidir. Firmalar bünyelerinde istenmeyen hadiselerin gerçekleşmesini önleyebilmek ve güvenilir bilgi sağlamak gayesiyle “İç Kontrol Yapısı” ismi verilen çeşitli prosedür ve politikalar düzenlemektedir. İç kontrol yapıları, bağımsız denetçilerin faaliyetlerinde dayanak olarak kullandıkları önemli bir araç olduğu için iyi tanzim edilmelidir<sup>69</sup>. Bu standarda göre iç kontrol sisteminin dikkate alınıp değerlendirilmesinin yapılmasında iki gaye bulunmaktadır. Sistemin kendisine olan güven durumunun incelenerek sistemin etkinliğinin tespit edilmesi, birinci amaç olmaktadır. Denetçiler denetlenen zamanda oluşmuş her bir değer hareketiyle ilgili muhasebe kayıtlarını yeni baştan tek tek değerlendirip tetkik edemezler. Denetçiler firmadaki iç kontrol sisteminin etkinliğini araştırarak, hadiselerin uygun şekilde muhasebe kayıtlarına transfer edildiğine ve düzenlenen mali tabloların bu hadiselerin neticesini yansıttığına genel olarak güven sağlamak istemektedirler. İç kontrol mekanizmasını denetlemenin ikinci amacı da uygun bir denetim görüşüne sahip olmada yürütülecek denetim faaliyetlerinin kapsamını ve ayrıntı düzeyini saptamaktır. Denetçinin hazırlayacağı denetim planı aşağıdaki ölçütlere bağlıdır. Bunlar<sup>70</sup>:

- i. İç Kontrol sisteminin güvenilirliği,
- ii. İç denetçilere sağlanan bağımsızlığın ölçüsü,
- iii. İç denetçilerin sahip olduğu yetkiler ile ölçülmesidir.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu standarda ilişkin düzenlemelerine Seri:X, 22 numaralı ‘Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği’nde<sup>71</sup>;

<sup>69</sup> Bozkurt a.g.e, s.40.

<sup>70</sup> Güredin a.g.e,s.30.

<sup>71</sup> **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ** T. C. Resmi Gazete, 26196, 12 Haziran 2006

Bağımsız denetçinin, 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 düzenlemelere uyulduğuna dair olması gerekli bir güvence sağlamak üzere oluşturulan ve uygulanan bir sistemdir. Bu gayeyle iç kontrol sistemi, varolan hedeflere ulaşılması bakımından tehdit unsuru olan faaliyet risklerinin de belirtilmesini sağlayacak biçimde tasarlanmaktadır ve uygulanmaktadır.

#### **1.2.5.2.3. Yeterli Sayı ve Kalitede Kanıt Toplama**

Denetim faaliyetinde diğer önemli bir mevzu da yeterli kalite ve sayıda kanıt toplamaktır. Denetçi, denetim sırasında finansal tablolara ilişkin hazırlayacağı rapora etki edecek yazılı, görsel ve sözel bütün kanıtları incelemelidir<sup>72</sup>. Denetim de kullanılan kanıtları sağlamak için, gözlem, bilgi toplama, derinlemesine araştırma, sayım ve envanter incelemesi, doğrulama, yeniden hesaplama, belge incelemesi, soru sorma, soruşturma gibi teknikler kullanılmaktadır. Denetçi kanıt toplama sırasında maddi doğruluğu araştırmaya yönelik aşağıdaki işlemleri de yapmak mecburiyetindedir<sup>73</sup>.

- i. Stok hareketlerinin izlenmesi,
- ii. Nakit hareketlerinin izlenmesi,
- iii. Stokların ve varlıkların değerlendirme metodunun doğruluğunun saptanması,
- iv. Belgelerin yapısının incelenmesi,
- v. Kayda esas belgelerin muhteviyat tutarlılığı,
- vi. Senet ve çek hareketlerinin tetkik edilmesi,
- vii. Kayıtlar ile belgelerin uyum durumunun belirlenmesi,
- viii. Önceki dönem ile cari dönemin uyumunun incelenmesi,
- ix. Kayıtlarla finansal tabloların uyumunun incelenmesi,

---

<sup>72</sup> Kepekçi, a.g.e s.20.

<sup>73</sup> Güçlü, a.g.e.s.18.

- x. Kayıtlarda hazırlanan tabloların uyumunu araştırmak durumundadır.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu standarda ilişkin dzenlemelerine Seri:X, 22 numaralı 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğı'nde<sup>74</sup>;

"Bağımsız denetim kanıtı toplama yöntemleri, yeniden hesaplama, gözlem, yeniden uygulama ve analitik inceleme, tetkik, soruşturma ve doğrulama tekniklerini kapsamaktadır. Uygun tekniklerin seçimi, koşullara dayalı olarak mesleki kanaati ilgilendiren bir konudur" hükmü yer almaktadır. 3568 sayılı Kanun'da ise başlı başına denetim kanıtlarından söz edilmiştir. Sadece 'Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Serbest Muhasebeci ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 55 inci maddesinde 'Bilgi ve Belgelerin Toplanması' başlığı altında değerlendirilmiştir. Burada da kanıtların yeterliliği ve iğeriğine yer verilmemiştir."

Denetime ilişkin güvenilir ve yeterli sayıda kanıtlar olmalıdır. Kanıt toplama maliyetinde; kanıtların sayısı, denetlenen kalemlerin risk derecesi ve firmanın niteliği, büyüklüğü gibi etkenler belirleyici olmaktadır. Kanıtın kaynağı ve objektifliği, güvenilirliği ile doğru orantılıdır. Kanıtların sayısının ve güvenilirliği denetçinin seçimine bırakılmıştır.

### **1.2.5.3. Raporlama Standartları**

#### **1.2.5.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk**

Uzman denetçi, müşteri firmanın mali tablolarını tetkik ederek, bunların hazırlanmasında genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun davranılıp davranılmadığını araştırmaktadır. Araştırmasının bulgu ve neticelerini açık bir biçimde raporunda ifade etmektedir. Bu standart, denetçinin raporunda genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun davranıldığını açık bir biçimde ifade edilmesini öngörmektedir. Bu standartlara uygun davranılmadığı durumlarda, denetçi bunun neticelerini de açıklamak ile sorumludur<sup>75</sup>.

<sup>74</sup> *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*, a.g.e 2006

<sup>75</sup> Güredin, a.g.e 2000, s.34.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu standarda ilişkin düzenlemelerine Seri:X, 22 numaralı 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'nde<sup>76</sup>;

*“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. Mali raporlama ilkeleri uyarınca hazırlanan genel amaçlı mali tablolara ilişkin bağımsız denetim görüşünde, mali raporlama ilkelerine uygun olarak mali tabloların bütün önemli açılarıyla gerçeği dürüstçe yansıttığı veya yansıtmadığı, mevzusuna açık bir şekilde yer verilmektedir. Bağımsız denetim görüşünün ortaya konmasına ilişkin olarak bağımsız denetçinin bu kısımda düzenlenen yükümlülükleri gizlidir.”* hükmü belirtilmektedir.

Muhasebe faaliyetlerini yönlendiren bütün işlemler, kurallar ve teamüller genel kabul görmüş muhasebe standartlarının kapsamını göstermektedir. Bazı kurumlar ve finansal tabloları kullananlar, denetçiden normal bir denetim dışında da hizmet bekleyebilir. Bu açıklamanın sebebi, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarından büyük oranda değişiklik gösterdiğinin saptanmasıdır<sup>77</sup>.

#### **1.2.5.3.2. Devamlılık Özelliği**

Denetim raporunda, tetkik edilen dönemde geçerli olan muhasebe politikalarının, gelecek dönemde de aynı şekilde uygulanıp uygulanmadığı ifade edilmelidir<sup>78</sup>.

Denetim raporunda bulunan verilerin, dönemler arasında kıyaslanabilmesi bakımından devamlılık ilkesinin kullanılması çok önemlidir. Fakat çok önemli ve geçerli sebepler olduğu zaman, bu değişmezlik kuralı çiğnenip uygulanan ilke ve metotlarda farklılık yaratılabilir. Fakat gerçekleştirilecek olan bu farklılıkların ve bu

<sup>76</sup> **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, a.g.e

<sup>77</sup> Ali E. İpek, **İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri**, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, 1985, s.119.

<sup>78</sup> Bozkurt, a.g.e 2006, s.41.

farklılıkların neden olacağı parasal etkilerin mali tabloların dipnotlarında ifade edilmesi gerekmektedir<sup>79</sup>.

#### 1.2.5.3.3. Açıklayıcı Bilgiler

Raporda aksi ifade edilmedikçe, tetkik edilen, finansal tablolarda bulunan açıklayıcı bilgilerin yeterli bir derecede olduğu kabul edilmelidir<sup>80</sup>.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu ilkeye ilişkin düzenlemelerine Seri:X, 22 numaralı 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'inde<sup>81</sup>;

"Bağımsız denetçi tarafından, etkileri ve belirsizlikleri hakkında mali tabloların yanıltıcı olmamasına dayalı olarak kamuya tam açıklama yapılması gerekli görüldüğünde, olası etki önemli bir düzeyde olacağından, önemli belirsizlik mümkün olmaktadır " hükmü bulunmaktadır.

#### 1.2.5.3.4. Görüş Bildirme

Düzenlenen denetim raporunda, denetim faaliyetiyle ilgili olarak bir yargıya ulaşılmalı, bu yargıda görüş bildirmeden kaçınma veya olumsuz (ters) şartlı görüş, olumlu görüşlerden biri mutlaka yer almalıdır. Eğer bu yargı görüş bildirmekten kaçınma şeklindeyse bu durumun sebepleri detaylı bir biçimde raporda bulunmalıdır. Bu standart denetçinin finansal tablolar ile olan ilişkisinin ve aldığı mesuliyetin derecesinin ifade edilmesini de mecburi kılmaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu standarda ilişkin düzenlemelerine Seri:X, 22 numaralı 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'inde<sup>82</sup>;

"Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim tamamlanmasının ardından bağımsız denetçinin mali tablolar hakkında açık bir biçimde ifade edilmiş

<sup>79</sup> Adnan Dönmez, "*Ülkemizdeki Bağımsız Dış Denetim Sürecinin İşleyişine İlişkin Bir Değerlendirme*", (Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi), 2002, s.75.

<sup>80</sup> Bozkurt, a.g.e. s.41.

<sup>81</sup> Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, 2006

<sup>82</sup> SPK, a.g.e., 2006.

görüşünü göstermektedir. Bağımsız denetçi mali tabloların bütün önemli açılarıyla gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde aktarıp aktarmadığı konusundaki kanaatini kurul tarafından yayımlanan mali raporlama standartları kapsamında oluşturmaktadır. Bağımsız denetim görüşünün belirlenmesi aşamasında bağımsız denetçinin, mali tabloların önemli yanlışlıkları göstermediğine dair olması gereken güvenceyi sağlayacak, uygun ve yeterli bağımsız denetim kanıtına sahip olması gerekmektedir. Mali raporlama standartlarındaki belirli bir hükme uyulması, mali tabloların yanıltıcı olmasına neden oluyorsa bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporunda olumlu görüş dışındaki; şartlı veya olumsuz görüş bildirmekten kaçınma biçimindeki diğer görüş türlerinden birini benimsemektedir. Benimsenecek görüş türü ve içeriği, firma yönetiminin bu istisnai durumu mali tablolara aktarma politikasına ve mali raporlama ilkelerinin konuya ilişkin düzenlemelerine bağlıdır.” hükmü bulunmaktadır.

Bağımsız denetçiler denetim için gittikleri firmaların mali tablolarında; genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uyulduğunu, gerekli tüm bilgilerin tam açıklama kavramına uygun olarak ifade edildiğini ve devamlılık standardına uyulduğunu, önemli düzensizlik ve aksaklığın olmadığı, olumlu bir denetim görüşü ile açıklanmaktadır. Fakat mali tablolarda önemli yolsuzluk ve hataların tespit edildiği şartlarda ise olumlu bir görüş bildirmezler. Bağımsız denetçi aksaklık ve hataların niteliğine göre şartlı denetim görüşü bildirmektedir veya bir görüş bildirmekten kaçınmaktadır.

#### **1.2.5.4. Uluslararası Denetim Standartları**

Ekonomide, bilhassa para ve sermaye piyasalarında yaşanan ilerlemeler, muhasebe standartlarını olduğu kadar, denetim standartlarını da geliştirmeyi mecburi kılmaktadır. Bu alanda son senelerde Amerika-Avrupa eksenini etkileyen düzenleyici birim, IFAC isimli işletmedir. Bu federasyon kurulan farklı komiteler ve çalışma grupları, hem Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS), hem Uluslararası Denetim Standartlarını (ISA's) hem de meslek çalışanlarının sahip olması gereken etik ilkeleri saptamaktadır<sup>83</sup>.

<sup>83</sup> Ahmet Başpınar, “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, 2005, s.58.

IFAC tarafından belirlenen denetim standartların listesi aşağıda yer almaktadır<sup>84</sup>.

### **100-199 GİRİŞ**

- 100 Güvenceler (Sigorta) Sözleşmeleri
- 120 Uluslararası Denetim Standartlarının Çerçevesi

### **200-299 SORUMLULUKLAR**

- 200 Mali Tabloların Denetiminin Amaçları ve Genel İlkeleri
- 210 Denetim Sözleşmesinin Koşulları
- 220 Denetim Kalitesinin Sağlanması
- 230 Belgelendirme (Dokümantasyon)
- 240 Hatalar ve Yanıltıcı İşlemler
- 250 Mali Tabloların Denetimi Sırasında Yasaların ve Diğer Düzenlemelerin Dikkate Alınması
- 260 Denetim Sorunlarının Gözetim ve Uygulama ile Sorumlu Kişiler Arasında Müzakeresi

### **300-399 PLANLAMA**

- 300 Planlama
- 310 Müşterinin Ekonomik Ortamının ve Faaliyetlerinin Tanınması
- 320 Mali Tabloların Denetimi Kapsamında Önemlilik

### **400-499 İÇ KONTROL SİSTEMİ**

- 400 Risk Değerlemesi ve İç Kontrol
- 401 Elektronik Bilgi İşlem Ortamında Denetimi
- 402 Başka Bir Hizmet İşletmesinden Yararlanan Firmalarda Denetimin Özellikleri

### **500-599 DENETİM KANITLARI**

- 500 Denetim Kanıtları
- 501 Denetim Kanıtları - Belirli Denetim Kalemlerinde Ek Açıklamalar
- 505 Dış Mutabakatlar

---

<sup>84</sup> TÜDESK, *International Standard on Auditing (ISA)-Uluslararası Denetim Standartları*,Ankar: Türmob Yayınları 238, 2003, s.1-6.

- 510 İlk Denetim-Açılış Bakiyeleri
- 520 Analitik Denetim İşlemleri
- 530 Kabul Edilebilir Örnekleme-ve Diğer Yöntemler
- 540 Mali Tabloların Düzenlenmesinde Tahminlerin Denetimi
- 545 Değerleme Ölçüleri ve Açıklamaların Denetimi
- 550 Mali Tabloların Düzenlenmesinde İlişkili Taraflar (Grup) Arasındaki İlişkilerin Etkilerinin Denetimi
- 560 Bilanço Gününden Sonra Meydana Gelen Olaylar
- 570 İşletmenin Sürekliliği
- 580 İşletme Yönetiminin Açıklamaları

### **600-699 ÜÇÜNCÜ KİŞİLERİN ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI**

- 600 Diğer Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması
- 610 İç Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması
- 620 Bir Uzmanın Çalışmalarının Kullanılması

### **700-799 DENETİMDE TESPİTLER VE RAPOR DÜZENLEMESİ**

- 700 Denetçinin Denetim Raporu
- 710 Karşılaştırılabilirlik
- 720 Denetlenmiş Mali Tablo Bilgilerinin Yer Aldığı Dokümanlardaki Bilgiler

### **800-899 ÖZEL ALANLAR**

- 800 Özel Denetimlerde Denetim Raporu
- 810 Geleceğe Yönelik Bilgilerin Denetimi

### **900-999 DENETİME YAKIN HİZMETLER**

- 910 Mali Tabloların İncelenmesi Sözleşmeleri (Sınırlı Denetim)
- 920 Görüş Bildirme ve Tespit için Denetim Sözleşmeleri
- 930 Finansal Bilgilerin Derlenmesi Sözleşmeleri

### **1000-1100 DENETİM STANDARTLARINI TAMAMLAYICI GÖRÜŞLER**

- 1000 Bankalararası Mutabakat İşlemleri
- 1001 Elektronik Bilgi İşlem Ortamı "Stand-alone" (PC türü) Mikro Bilgisayar
- 1002 Elektronik Bilgi İşlem Ortamı "Online" Bilgisayar Sistemleri
- 1003 Elektronik Bilgi İşlem Ortamının Bilgi Bankası Sistemi



- 1004 Banka MüfettiŐleri ile Dış Denetçi Arasındaki İlişkiler
- 1005 Küçük İŞletmelerin Denetiminde zel Durumlar
- 1006 Bankaların Finansal Tablolarının Denetimi
- 1008 Risk Değerlemesi ve İ Kontrol Sistemi-Elektronik Bilgi İŞlem zellikleri ve DüŐünceler
- 1009 Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri
- 1010 Finansal Tabloların Denetiminde evresel Hususların Dikkate Alınması
- 1011 2000'li Yılların Denetçi ve Yöneticileri İçin Uyarılar (Haziran 2001 de kaldırıldı)
- 1012 Türev Finansal Araçların Denetimi
- 1013 Elektronik Ticaret (Sanal Ortamda Ticaret) Mali Tabloların Denetimine Etkileri
- 1014 Uluslararası Raporlama Standartlarına Uygunluk Hakkında Raporlama

#### **1.2.6. Bağımsız Denetim Süreci**

Denetçilerin temel sorumluluğu, denetledikleri işletmelerin mali tablolarının, işletmenin mali durumunu doğru ve hilesiz olarak yansıtıkları konusunda bir görüş ortaya çıkarmaktır. Bu görüşü geliŐtirmek maksadıyla, denetçi, bağımsız denetim boyunca, uygun ve yeterli sayıda kanıtı toplayıp incelemektedir. Tüm bağımsız denetimlerde, denetim süreci benzerlik göstermekle beraber denetlenen işletmeler ölçek, kompleks ve kurumsal yapı bakımından farklılıklar göstermektedirler. Bağımsız denetimlerin etkili ve verimli uygulanabilmesi için, dikkatli planlanıp, kontrol edilmesi gerekmektedir. Bu durum, bağımsız denetim sürecinde, yeterli personel çalıŐtırmayı ve dosyalamayı gerektirmektedir. Müşteri seçimi ve işin alınmasının ardından denetim süreci, denetim planlamasıyla baŐlamaktadır. Birinci ve ikinci evreler denetim planının yürütülmesini, dördüncü evreyse denetim neticesinde ulaşılmasını ve raporlamayı göstermektedir. Bağımsız denetimin her sürecinde, eleŐtirisel yaklaşım büyük önem teşkil etmektedir. İŞletmelerin içinde bulunduğu Őartlar birbirinden çok farklı olmaktadır. Başka insanlar inandığı için, doğru olmayan iddialara inanmak kolay olmaktadır ve bu da, denetçinin yanlış bir sonuca varmasına sebep olabilir. Bağımsız denetim aşamasında çizelgeler, iş programlar ve kontrol listelerinden oluşan detaylı belgeler kullanılmaktadır. Fakat bağımsız denetim yalnızca standart denetim testlerinin yapılmasından ve ilgili formların doldurulmasından ibaret olmamaktadır. Denetçiler farklı Şartlarda, doğru

sonuca ulaşmak için mesleki yargıda bulunmaktadırlar. Bu bağlamda denetçiler, müşterinin işini ve içinde bulunduğu koşulları çok iyi kavramalıdır<sup>85</sup>.

#### 1.2.6.1. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması

Denetim işinin kabulüne ilişkin karar verilmesinin ardından “denetim anlaşma mektubu” hazırlanmaktadır. Bu mektup, her iki taraf için de bağlayıcılığı olan bir sözleşme olup, denetim anlaşmasının gayesini, içeriğini, denetim anlaşmasıyla ilgili tarafların mesuliyetlerini, çalışmanın başlangıç ve bitiş tarihlerini, denetim ücretini, varsa çalışmanın kısıtlarını, yönetime raporlanacak özel durumları belirtmektedir<sup>86</sup>.

Müşterinin seçimine karar verilirken, denetçinin denetim riskinin düşürülmesi için göz önünde bulundurması gereken konular aşağıda ifade edilmiştir<sup>87</sup>.

- a. Firmanın çalıştığı sektördeki durumuyla ilgili bilgiler toplanmalıdır.
- b. Genel olarak firmanın geçmişi tetkik edilmelidir.
- c. Çeşitli kuruluşlarda olan ilişkileri araştırılmalıdır, Bilhassa devlet kuruluşlarıyla olan ilişkilerinin sağlıklı olup olmadığına bakılmalıdır.
- d. Firmanın finansal tabloları genel olarak tetkik edilerek, finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olunmaya çalışılmalıdır.
- e. Tepe yöneticilerinin dürüstlükleri ve ilişkileri, denetim uygulamasına bakışları araştırılmalıdır.
- f. Denetimin hangi amaçla istendiği öğrenilmelidir.
- g. Firmanın kabulüyle denetçinin toplumda itibar kaybedip kaybetmeyeceği hususunda bilgi sahibi olunmaya çalışılmalıdır.
- h. Varsa önceki denetçiyle görüşme yapılmalıdır.
- i. Kurumda bağımsız bir faaliyetin uygulanıp uygulanmayacağı hakkında araştırma yapılmalıdır.
- j. Firmanın uyguladığı muhasebe sistemi genel olarak tetkik edilerek, denetim faaliyetlerini kolay hale getirecek nitelikte olup olmadığına bakılmalıdır.

<sup>85</sup> ICAEW “*AuditQuality*”, s. 39-40, <http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/>

<sup>86</sup> Güredin, *a.g.e.*, s.184.

<sup>87</sup> Ataman, Hacirüstemoğlu ve Bozkurt, *a.g.e.*, s. 53.

### 1.2.6.2. Denetim Planlaması

Denetim anlaşma mektubunun hazırlanmasıyla beraber, denetim planlaması da başlamış olmaktadır. Denetim aşamasının en önemli adımı, bağımsız denetimin planlanmasıdır<sup>88</sup>. Denetim planlaması, denetçinin kanaatine varmada çalışmalarını ne şekilde yürüteceği konusundaki davranış düzenini belirtmektedir. Denetim planının gayesi, denetim hususunu denetim alanlarına bölmek, bu alanlara denetçi tahsis etmek, her bir denetim alanında yürütülecek denetim metot ve tekniklerini tespit etmek ve denetim faaliyetinin zaman planlamasını yapmaktır<sup>89</sup>.

Denetimin planlaması adımı aşağıda sıralanan alt bölümlerden meydana gelmektedir: Bu bilgiler genel olarak; (1) Firmayla ilgili ana bilgilerin toplanması, (2) Başlangıç analitik tetkik işlemlerinin uygulanması, (3) Denetim riskinin tespit edilmesi, (4) Önemlilik düzeyinin planlanması, (5) İç kontrol yapısının tanınması ve (6) Denetim programının hazırlanmasıdır. 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<sup>90</sup>.

Yönetmeliğin 15. maddesi gereği bağımsız denetim planı kapsamında asgari olarak aşağıdaki hususların bulunması gerekir<sup>91</sup>;

- i. Denetlenenin çalışma tarzı, iç kontrol ve risk yönetim sistemleri, organizasyon yapısı, iş akışı ve diğer konularda gerekli araştırmaların gerçekleştirilmesi,
- ii. Finansal tablolar, gelecek döneme ait çalışma kâğıtları ve denetim raporlarıyla denetlenenin haberleşme dosyalarının incelenmesi,
- iii. Denetlenenin risk yönetim ve iç kontrol sistemlerinin güvenilirliğiyle, denetim riski ve önemlilik sınırının saptanması,
- iv. Muhasebe politikalarının detaylarıyla incelenmesi, muhasebede,

<sup>88</sup> Güredin, a.g.e. s.184.

<sup>89</sup> Haftacı, a.g.e. s.129.

<sup>90</sup> Bozkurt, Ataman, Hacırüstemoğlu ve a.g.e. s.56.

<sup>91</sup> BDDK, **Bankalarda Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik**, 31.01.2002 Tarih ve 24657 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- bağımsız denetim faaliyetlerinde veya mevzuatta oluşan ve finansal tabloları etkileyebilecek olan farklılıkların araştırılması,
- v. Uygulanacak bağımsız denetim çalışmasının türü, kapsamı ve zamanlamasının yöneticiler ve diğer ilgili personelle tartışılması,
  - vi. Bağımsız denetim faaliyeti esnasında, denetçilere bilgi verecek ve veri toplayacak işgörenin tespit edilmesi ve bunlar arasında koordinasyon oluşturulması,
  - vii. Bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirecek ekip içinde iş bölümünün yapılması ve koordinasyonun sağlanması,
  - viii. Yazılı bir bağımsız denetim programının hazırlanması,
  - ix. Gelecek döneme ait bağımsız denetimin farklı bir kurum tarafından yapılmış olması durumunda, var olan kurumun denetim uygulamalarına ilişkin çalışma kâğıtlarının tetkik etmesi şarttır.

### 1.2.6.3. Denetim Programının Yürütülmesi

Denetim programının uygulanmasında, müşteri firmanın iç kontrol sistemi hakkında bilgi toplanmaktadır, mali tablolardaki muhtemel hata ve hileler bulunmaya çalışılmaktadır. Denetçi kontrol sistemi hakkında bilgi edindikten sonra, finansal tablolarının doğruluğunu kanıtlamak için denetim prosedürleri ile ilgili kanıt toplamaktadır ve analitik testler uygulamaktadır<sup>92</sup>.

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<sup>93</sup>. Dolayısıyla denetim programı, toplanan kanıtların gözden geçirilmesi ve yapılan işin incelenmesinde son derece önemli olup kalite

---

<sup>92</sup> Uyanık, a.g.e. s.177.

<sup>93</sup>IFAC, 2007 **Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB)**, Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements, s.260.

kontrol amaçlı gözden geçirme yapacak olan denetçinin bakacağı en önemli kaynaklardandır.

Denetimin sürdürülmesi safhasında uygunluk ve maddilik testleri yapıldıktan sonraki aşamada, bir maddilik testi olan hesap kalan bakiyelerinin test edilmesi yapılmaktadır. Bu aşamada gaye finansal tablolardaki dipnotlar ve dönem sonu kalan bakiyelerini inceleyerek yeterli ek kanıtlara ulaşmaktır. Bu çalışmanın yapısı ve kapsamı daha önceki aşamalarda elde edilen bulgulara bağlı olarak belirlenir<sup>94</sup>. Denetimin uygunluk testleri safhasında ise denetçi planlama aşamasındaki ikinci işlem olarak yaptığı müşteri işletmenin iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme ve inceleme işini daha da geliştirerek bir değerlemeye tabi tutmakta, tespit ettiği kontrol riskinin derecesini değerlemektedir<sup>95</sup>.

#### 1.2.6.4. Bulguların Raporlanması

Denetlenen firmanın denetim raporu, yıllık faaliyet raporunda yayımlanarak duyurulmaktadır. Böylelikle yıllık faaliyet raporunda mali tablolar ve diğer bilgiler ile birlikte, denetim raporu da firmanın muhasebe bilgilerini ilgilendiren kullanıcılarına ulaşmış olmaktadır<sup>96</sup>.

Denetim faaliyetlerinin tüm süreçleri tamamlandıktan sonra, geriye en son ve en önemli aşaması olarak raporlama kısmı kalmaktadır. Raporlama, denetim faaliyetinin belge haline getirilmesi, gerekli bilgi ve sonuçların duyurulmasını sağlamaktadır. Denetçinin denetim aşamasında yürüttüğü bütün faaliyetlerin ve değerlendirmelerinin bir özeti şeklinde olduğundan bu bilgiler, kullanıcılarının alacağı kararlara etki etmektedir. Bilgi kullanıcılarının, yatırımlarında sağlıklı kararlar vermek için bu rapordaki bilgileri kullanması, bu raporun önemini daha da artırmaktadır. Denetim faaliyeti esas olarak, mali tabloların, mali bilgi sahiplerine, bu tablolunun düzenlenmesinde temel alınması gereken mevzuata uygun düzenleyip düzenlenmediği konusunda bir güvence sağlamak için gerçekleştirilmektedir<sup>97</sup>.

<sup>94</sup>Arens ve Loebbecke, *a.g.e.* s.332.

<sup>95</sup>Ferruh Çömlekçi vd. **Muhasebe Denetimi**, Eskişehir: Birlik Ofset Yayıncılık, 1992, s. 69.

<sup>96</sup>Kepekçi, *a.g.e.* s. 165.

<sup>97</sup>Kaval, *a.g.e.* s. 134.

Firmanın finansal durumunun veya faaliyet neticelerinin iyi veya kötü olması denetçiyi ilgilendirmemektedir<sup>98</sup>.

Raporda çeşitli standartların dikkate alınması gerekmektedir. Bulguların yeterli denetim kanıtlarıyla doğrulanması, bulgu ve sonuçlar arasında gerekli ilişkiyi elde edecek oranda yeterli bilginin bulunması, mevzuların tarafsız olarak tetkik edildiğini göstermek üzere pozitif ve negatif yönlerin önyargısız ve ılımlı ifadeler ile dengelenmesi, sistemlerde ve iç kontrollerdeki zayıf yanların yanında iyi uygulama örneklerine de vurgu yapılması gibi ilkeler bunlar arasında sayılabilir<sup>99</sup>.

Denetçinin denetim raporu hazırlarken uyması gerekli birtakım kuralları vardır. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte 58. maddesinde ki "Denetim Raporu" başlığındaki denetim raporunda olması gereken bölümler şunlardır:

- a. Genel bilgi bölümü; ilgili kişilerin ifade edildiği,
- b. Denetim kapsam bölümü; dönemi ifade edilen finansal tabloların genel kabul görmüş denetim ilkelerine göre düzenlenip düzenlenmediğinin ifade edildiği,
- c. Meslek mensubunun açıklama ve görüş bölümü; denetimin neticesinde meslek mensubunda meydana gelen kanaatinin ifade edildiği,
- d. Rapor tarihi bölümü; denetimin bittiği tarihin gösterildiği,
- e. Meslek mensubunun imzası; sözleşmeyi imzalayan, denetimin mesuliyetini yüklenen meslek mensubu açısından raporun imzalandığı, bölümleri kapsamaktadır.

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 59. maddesine göre denetim raporları olumlu rapor, şartlı rapor, olumsuz rapor olmak üzere üç kısma

---

<sup>98</sup> Yurdakul Çaldağ, *Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s.66.

<sup>99</sup> Ömer Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, Ankara: Sayıştay Başkanlığı Yayınları Mayıs 2007, s.88.

ayırıştır. Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkındaki Tebliğin 35. maddesinde ise<sup>100</sup>:

**Olumlu görüşü bildiren rapor:**Denetçi tetkik ettiği finansal tablolar ile ilgili pozitif bir kanaata varmış ise bunu raporunda bildirmektedir. Pozitif anlamda görüş belirten rapora " Olumlu Rapor" veya "Şartsız Rapor" ismi verilmektedir.

**Olumsuz görüş bildiren rapor:**Denetçi, denetim aşaması boyunca uyguladığı denetim teknikleriyle ulaştığı kanıtlar ve gözlemlerin neticesinde finansal tabloların muhasebe standartlarına uygun, doğru ve dürüst bir şekilde olmadığı görüşünü elde ederse negatif görüş bildirmektedir.

**Şartlı görüş bildiren rapor:**Denetçi, bir kaç önemsiz durum haricinde finansal tablolar ile ilgili, genel olarak pozitif bir kanaate ulaşmış ise, raporunda koşullu görüş bildirir.

Raporlar, denetim şirketinin gagesine ulaşmasının başlıca aracı olduğundan, tetkik eden konuyu çevreleyen detayları bilmeyen ve bilme gereksinimi duymayanlara ana mesajları açık ve basit olarak iletmek zorundadır. Denetlenen işletmenin yanında, kamuoyu ve sınırlı vakitleri olan yöneticilere ve parlamenterlere yönelik hazırlandıklarından, gerçekleştirilen analizler ne kadar karmaşık olursa olsun, kısa ve yalın olmalıdır. Bunun yanında çok sayıda rakamlardan oluşan verilerin grafikler, tablolar, çizelgeler ve şekiller vasıtasıyla sunulması, konuların daha iyi anlaşılmasına katkı sağlamaktadır<sup>101</sup>.

#### 1.2.6.5. Kalite Kontrolü

Denetimin kalitesiyle ifade edilmek istenen, denetim faaliyeti bitiminde varılan görüşün güvenilirliğidir. Firmayla ilgili çıkar toplulukları, ancak kendilerine iletilen mali tablolardaki bilgiler ışığında karar verebilirler. Verilecek kararların

<sup>100</sup> AICPA, *Professional Standards*, Section 509, Mayıs 2005 s.15

<sup>101</sup> Derya Kubalı, "*Performans Denetimi*", AİD, C.32, S.1 Mart 1999 s.58-59.

doğruluysa, mevcut bilgilerin şeffaf olmasıyla yakından ilişkilidir. Bu ilişki, ancak sağlıklı ve kaliteli bir denetim faaliyeti ile yapılabilmektedir<sup>102</sup>.

Bir denetim işletmesinin en önemli varlığı, doğruluğu, dürüstlüğü ile kaliteli denetim faaliyeti yürütmesidir<sup>103</sup>. Bağımsız denetim hizmetinin kaliteli yapılabilmesi için, denetim işletmesinin kalite kontrol sistemi kurması gerekmektedir. Bunun gerekli olduğu ve önemi üzerinde ilk olarak 1970'li yıllarda görüşler bildirilmesine rağmen, muhasebe denetim skandallarıyla bu konu büyük önem kazanmıştır. Bağımsız denetimde kalite kontrolü, kaliteli bir denetimin yürütülmesinin en önemli şartlarından biridir. Kalite kontrolü, denetim aşamasının bitiminde değil, müşterinin kabul edilerek işin alınmasından başlayarak, denetim raporunun verilmesine kadar aşamanın bütün süreçlerinde yürütülmesi gereken faaliyet ve yordamları göstermektedir.

### 1.2.7. Bağımsız Denetimde Dikkat Edilecek Hususlar

Bağımsız denetim faaliyetlerinde genel olarak göz önünde bulundurulacak konulara aşağıda yer verilmektedir<sup>104</sup>.

- **Denetimin planlanması:** Bağımsız denetim faaliyetinin etkili bir biçimde yürütülebilmesi için bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetimin planlanması gerekmektedir. Bağımsız denetimin planlanması, faaliyete yönelik genel bağımsız denetim stratejisinin tespit edilmesini ve bir bağımsız denetim planı geliştirilmesini ifade eder ve bağımsız denetim riskinin gereken seviyeye getirilebilmesini hedefler.
- **Denetim tekniklerinin tasarlanması:** Ekonomik farklılıklar “yapısal risk” ve “kontrol riskini” artırabilir. Bu durumda artan “saptanmama riskini” azaltmak için, denetimde uygulanacak yöntemlerde çeşitli farklılıklara gidilmesi veya yeni yöntemler uygulanması gerekebilir. Bu kapsamda,

<sup>102</sup>Aysun Kapucugil İkiz vd. “*Denetim Kalitesi, Kalite ve Hizmet Kalitesine İlişkin Modeller: Kavramsal Çerçeve*”, Mali Çözüm Dergisi, S. 82, Temmuz - Ağustos 2007 s.31-32.

<sup>103</sup>Donald H.Auditing : *Integrated Concepts and Procedures*, 7.b., New York : John Wiley&Sons, 1997 s. 74.

<sup>104</sup>Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, “*Çerçevesinde Bağımsız Denetim Çalışmalarında Dikkat Edilmesi Gerekli Hususlar*”, SERİ:X, NO:22, s.1.



- Bazı denetim yöntemlerinin etkinliğini artırmak gerekmektedir,
- Denetim yöntemlerinin sonlandırılmasını değiştirmek gerekebilir.
- Denetim tekniklerinin içeriğini değiştirmek gerekebilir.
- **Denetim komiteleriyle kurulacak iletişim:** Muhasebe tahminleri veya muhasebe sistemi ilgili konular başta olmak üzere, müşterilerin denetim komiteleriyle görüőülecek hususlarda dikkat edilmesi gereken bir başka konudur. Denetçinin, ayrıca, şirketin muhasebe sistemi uygulamalarının makul olup olmadığı yönündeki değerlendirmelerini ve bunlar hakkındaki düşüncelerini denetim komitesiyle iletişare etmesi gerekmektedir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### İÇ KONTROL KAVRAMI

#### 2.1. İÇ KONTROL KAVRAMI

Modern iş dünyasında iç kontrol, hem özel sektörde, hem kamu sektöründe, tüm dünyaya yayılan bir kavram haline gelmiştir. Bir kurumda tüm faaliyetler iki sistemli bir yapıda gerçekleştirilmektedir. Birincisi; belirlenen hedeflere ulaşılması için tasarlanmış yönetim sistemi, diğeri ise yönetim sisteminin içine yerleştirilmiş kontrol sistemidir. Kontroller yönetim sisteminin hedeflerine ulaşmasına güvence sağlamak için tasarlanmış kurallar, yöntemler ve yapılardan oluşmaktadır.. Kontroller, yönetimin isteklerinin yerine getirilme olasılığını arttırmaktadır. Fakat bunu sağlayabilmesi için kontrollerin kısıtlayıcı olmaması gerekmektedir. Modern yönetim anlayışı, kontrolleri kısıtlamalar bütünü olarak algılamaktan ziyade kendisine yardım eden bir kavram olarak görme eğilimindedir<sup>105</sup>.

Son yıllarda yaşanan ekonomik olaylar ve krizler gerek reel sektörde gerek mali sektörde faaliyet gösteren işletmeleri olumsuz etkilemiş piyasalara olan güveni sarsmıştır. Piyasalara ve işletmelere duyulan güvenin yeniden tesis edilmesi amacıyla yapılan çalışmalardan en önemlisi de iç kontrol sisteminin önemini arttırılması ve konumunun tam olarak bir kanuni çerçeveye alınmasıdır<sup>106</sup>.

#### 2.1.1. İç Kontrolün Tanımı ve Kapsamı

İç kontrol, faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği, finansal raporlamanın kanunlara ve diğere düzenlemelere uygunluğunu sağlamak amacıyla yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere oluşturulan ve firmanın yönetim kurulu, yönetici ve diğere çalışanı tarafından etkilenen bir süreçtir.<sup>107</sup>.

İç Kontrol sistemi muhasebe bilgi sisteminin sınırlarını aşan, işletme genelinde personel eğitimi ve gelişimi, istatistiksel çözümler, kalite kontrolü,

---

<sup>105</sup>Nihal Saltık **İç Kontrol Standartları**. Bütçe Dünyası, 2007 s.2.26.

<sup>106</sup>Tamer Aksoy, **Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği**. İSMMM Mali Çözüm Dergisi. 2005 s.72

<sup>107</sup>Nuran Cömert Doyrangöl, **Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistem ve Denetim Fonksiyonu** İstanbul, Lebib Yalkın Matbaası. 2002

üretim planlaması ve yönetici değerlendirilmesi gibi geleneksel muhasebe bilgilerinin dışındaki bilgileri de ölçümleme işlevine dâhil eden bir sistemdir<sup>108</sup>.

İç kontrol, hedeflere ulaşmada faydalanılan planları, yöntemleri ve prosedürleri kapsamaktadır ve dolayısıyla performansa dayalı yönetime katkıda bulunmaktadır. İç kontrol bunun yanında varlıkları korumada, hataları ve yolsuzlukları önleme ve ortaya çıkarmada ilk savunma hattı olarak işlev görmektedir<sup>109</sup>.

Bir işletmede iç kontrol sistemi kurarken, bütün faaliyetleri kapsayıcı olması göz önünde bulundurulmalıdır. İç kontrollerin sayısı, niteliği ve tarzı, işletmenin tipine ve karşılaştığı risklere göre değişmektedir. İç kontrol kapsamı, işletmenin operasyonel, teknik, ticari, finansal ve idari tüm faaliyetlerini kapsamalıdır. İç kontroller yalnızca muhasebe ya da mali raporlamaya ilişkin kontroller ile sınırlı olmamalıdır<sup>110</sup>.

### 2.1.2. İç Kontrolün Tarihi

İç kontrolün tam olarak anlamı ve kapsadığı alanlar konusunda görüş ayrılıkları mevcuttur. İşletme yöneticileri, kanuni düzenlemeleri yapanlar ve düzenlemelerden sorumlu mesleki kuruluşlar konuyu algılayışları farklı olmaktadır. Bununla birlikte genel olarak bakıldığında iç kontrolü muhasebe mesleği ile ilişkili görme yönünde bir eğilimden söz etmek mümkündür (Akışık, 2005: 91)<sup>111</sup>. İç kontrolü genel olarak; bir işletmenin muhasebesi ile ilgili hataların, düzensizliklerin ve yasadışı faaliyetlerin ortaya çıkma ihtimalini en aza indirmeye yönelik bir süreç şeklinde tanımlanması da iç kontrol-muhasebe bağlantısını kurmamızı kolaylaştırmaktadır. Bu eğilimden hareketle iç kontrol fonksiyonuna zaman içinde atfedilen anlamları incelemek faydalı olacaktır<sup>112</sup>.

<sup>108</sup>Sait Sevgener, *İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim İşlevi Bağıntısı*. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi. 1984

<sup>109</sup>Demirtaş, M. İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 7. 2005

<sup>110</sup>ECIIA. *Avrupa'da İç Denetim-Konum Raporu*. Brussels: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu 2005

<sup>111</sup>Orhan Akışık, *İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri*. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. 14, 2005 s.91.

<sup>112</sup>Mehmet Ünsal; Memiş *İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü*: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Adana: Çukurova Üniversitesi, 2006 s.67.

Özellikle 1940'lı yıllardan sonra işletme yapılarında meydana gelen büyümeler, karmaşık işlemler, faaliyetlerin aşırı artması çeşitli sorunlar doğurmaya başlamıştır. Tepe yönetimlerin merkezden tüm işletme organizasyonuna doğrudan egemen olamamaları ilk sorun olarak görülmüştür. Bunun sonucu teoride ve uygulama alanında yeni arayışlara girilmiştir. 1947 yılında AICPA'nın yayınladığı "İç Kontrol" isimli yayında aşağıdaki saptamalar yapılmıştır<sup>113</sup>.

- İşletmelerin büyüklüklerinde ve alanlarında meydana gelen karmaşık yapı ve genişleme sonucunda yönetimler etkili kontrol faaliyetleri altında ortaya çıkan çeşitli rapor ve analizlere güvenmek zorundadır.
- İyi bir iç kontrol yapısının sağlayacağı ortam, çalışanların bilgi eksikliklerinin getireceği zararlara karşı işletmeyi koruyacak ve olası hata ve düzensizliklerin azalmasına neden olacaktır
- Çeşitli sınırlamalar nedeniyle bağımsız denetçilerin işletmelerde yapacakları denetimlerde iç kontrol yapısına güvenmeden çalışmalarını durumu ortadan kalkacaktır.

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü AICPA, Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ve 1990 yılında yürürlüğe giren 55 no'lu standartta iç kontrolü, "işletmenin özel amaçlarının başarılmasında uygun bir güveni sağlamak için yönetim tarafından belirlenen politikalar ve yordamlardır" şeklinde tanımlamıştır<sup>114</sup>.

1980'li yıllarda meydana gelen bir dizi denetim başarısızlıklarının ardından, iç kontrolü yeniden tanımlama ve iç kontrol sisteminin etkinliğini belirlemek üzere COSO Sponsor Organizasyonlar Komitesi (The Committee of Sponsoring Organizations) raporu oluşturulmuştur.<sup>115</sup>

Treadway Komisyonunun 5 önerisi ile ortak bir iç kontrol tanımına ulaşmak ve işletmelerin iç kontrol sistemi geliştirmelerine yardımcı olacak bir çerçeve belirlemek amacıyla 16 Mart 1991 tarihinde yayımlanmış olan bu raporun başlangıç

<sup>113</sup> Çağrı Köroğlu ve Tuğba Uçma, *İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi*. *Mevzuat Dergisi*. 3, 2006 s.1

<sup>114</sup> Mehmet Kalkınoğlu, *İç Kontrol Sistemi*. *Vergi Dünyası Dergisi*. 265. 2003 s.74.

<sup>115</sup> Memiş a.g.e s:69

noktası ise, 1987 yılında iç kontrolle ilgili birçok örgütün bir araya gelmesidir (Uzay, 1999: 10). Komiteyi oluşturan kuruluşlar 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.<sup>116</sup>

COSO, 1992 yılında “İç Kontrol Bütünleşik Sistem” (Internal Control, Integrated Framework) adlı bir rapor yayımlamıştır. Bu rapor iç kontrole ilişkin yönetim raporu üzerine yoğunlaşmıştır. COSO Raporu, işletmeler tarafından iç kontrol sisteminin oluşturulmasında kabul edilen temel kaynak haline gelmiştir.<sup>117</sup>

Bu rapor 4 bölümden oluşmaktadır:<sup>118</sup>

- İç denetim çerçevesine üst düzey bakış sağlayan Yönetimsel Özet,
- İç denetim sisteminin değerlendirilme kriterlerini içeren Çerçeve,
- Rehber niteliğindeki Raporlama,
- İç denetim sisteminin değerlendirilmesi için yararlı olacak materyalleri içeren Değerleme Araçları.

İç kontrol ile ilgili Dünya’da yapılan çalışmalar, gecikmeli de olsa, ülkemizde de izlenmiştir. Ülkemizde iç kontrole ilişkin düzenlemelere SPK tarafından düzenlenen, 2006 yılında yayımlanmış olan ve halen yürürlükte bulunan Seri X, 22 numaralı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” ışık tutmuştur. Bu Tebliğ aslında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun<sup>119</sup> bir alt kolu olan Uluslar arası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu’nun (International Auditing and Assurance Standards Board, IASSB7) çıkardığı standartlara dayanmaktadır. Tebliğ büyük ölçüde Uluslararası Denetim Standartlarının<sup>120</sup> çevirisi niteliğindedir.<sup>121</sup>

<sup>116</sup>Kadir Dabbagoğlu *İç Kontrol Sistemi. Mali Çözüm Dergisi* 82, 2007 s.162.

<sup>117</sup> Demirbaş, a.g.e s.118

<sup>118</sup>TBD Kamu-BİB. *Bilişim Teknolojilerinde Yönetişim. Kamu Bilişim Platformu X, 1. Çalışma Grubu* 2008, s. 36.

<sup>119</sup>International Federation of Accountants (IFAC). *Technical Pronouncements-IFAC Handbook* 1999

<sup>120</sup>ISA. *Preface to International Standards on Auditing and Related Services, International Standards of Auditing.* 1999

<sup>121</sup> Veysel Kula vd. *Varlıkların Kötüye Kullanımı Sonucu Doğuran Risk Faktörlerinin Bağımsız Denetçilerce Değerlemesi.* MÖDAV. 8.4, 2006 s.119.

### 2.1.3. İç Kontrolün Amaçları

İç kontrol yapısı ile işletme işlevleri alt işlevlere ayrılmakta, her işleve farklı kişiler tahsis edilerek kişilerin birbirlerini kontrol etmeleri sağlanmakta, iyi bir belge, kayıt ve rapor düzeni ile kişilerin sorumlulukları belirlenmekte, hata ve hile yapmaları önlenmekte, varlıklara erişim sınırlanarak işletmede kayıplara ve kötü niyetli davranışlara izin verilmemektedir.<sup>122</sup>

Genel anlamda, iç kontrol yapısı, yönetsel ve muhasebe kontrolü olmak üzere iki biçimden ele alınmaktadır. Yönetsel kontrol: örgüt planını (Organizasyonu) yönetimin onayını ve yetki aktarmasını gerektiren çeşitli karar işlemleri ile ilgili her türlü yordam ve kayıtları içermektedir. Muhasebe kontrolü ise örgütün planını, mali kayıtların güvenilirliğini ve varlıkların korunması ile ilgili yordam ve kayıtları içermektedir.<sup>123</sup>

#### 2.1.3.1. Faaliyetlerin Etkinliği ve Verimliliği

İç denetim, standartlaşmış süreçler yardımıyla operasyonların etkinliği 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.<sup>124</sup>

Örgüt içindeki 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 mümkün olabilecektir (Kepekçi, 2004: 74).<sup>125</sup>

İşletmelerin tümünü ilgilendiren ve uyulması zorunlu yasa ve kurallar bulunmaktadır. Bazıları muhasebe ile dolaylı ilgili olup bazıları da doğrudan ilgili olabilir. Örneğin, çevre koruma ve çalışma yaşamını düzenleyen yasalar ve

<sup>122</sup>Hasan Kaval, *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi 2005 s.122.

<sup>123</sup>Ercan Alptürk, *İç Denetim Rehberi, Maliye ve Hukuk Yayınları*, Ankara, 2008, s.14.

<sup>124</sup> Pehlivanlı a.g.e s.31

<sup>125</sup> Celal Kepekçi. *Bağımsız Denetim*. Genişletilmiş 5.bs. İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2004. s.74. .

kuralların, muhasebeyle dolaylı bir ilişkileri vardır. Oysa vergi yasaları, defter tutma ile ilgili düzenlemeler, muhasebeyi doğrudan etkiler. İç kontrol, bu yasa ve kurallara uygun olarak işleyen bir kontroller dizisini oluşturmak zorundadır. Örneğin, yasalara göre her çalışanın sigortalı olması zorunludur. İç kontrol, oluşturulan personel veri tabanının sigorta numarası girilmeden işlem yapılmasını önleyecek bir kontrol noktasını oluşturmalıdır.<sup>126</sup>

İşletmede örgüt içinde kontroller, kaynakların etkin olmayan şekilde kullanılmasını, işletmede savurganlık yapılmasını, her türlü hile, sahtekârlıklara karşı korumaya çalışmaktadır. Yapılan kontrollerde doğru ve uygun zamanda en az kaynakla amaçlara ulaşılmışsa verimlilik sağlanmış demektir.<sup>127</sup>

### 2.1.3.2. Finansal Raporlama Güvenilirliği

Finansal tabloların güvenilir olmaması genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uyumsuzluk sorununu da beraberinde getirmektedir. Finansal raporlamanın güvenilirliği, muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamakla olanaklıdır. Yönetim alacağı kararların çoğunda finansal tabloları kullanmaktadır. Finansal tablolarda son şeklini bulan bilgileri üretecek olan muhasebe sisteminin muhasebe ilkeleri ve standartlarıyla yapılandırılmış olması ve muhasebe bilgi sisteminin; verilerin derlenmesi, hazır hale getirilmesi, işlenmesi, özetlenmesi ve raporlanması evrelerinde doğru ve güvenilir bilgileri üretecek kontroller içermesi gerekir.<sup>128</sup>

Konu itibarıyla gerekli olan muhasebe bilgileri işletme içi raporlama ve işletme dışı raporlama amaçları için kullanıldığı için, bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğine ilişkin iki görüşle karşılaşılabilir. Birinci görüşe göre, işletme yöneticilerine iç raporlama; ortaklara ve diğer ilgili kişilere dış raporlama amaçları için muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması iç kontrol kapsamına girer. İkinci görüşe göre ise yalnızca dış raporlama amaçları için kapsam sınırlandırılmaktadır.<sup>129</sup>

---

<sup>126</sup> Melih Erdoğan. **Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. 2006 s.85.

<sup>127</sup> AlvinArens, **Loebbecke, J. Auditing An Integrated Approach. Fourth Edition, New Jersey**: PrenticeHall, Inc, EngleWoodCliffs. 1994 s.270

<sup>128</sup> Melih Erdoğan **Denetim** Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. 2005 s.49.

<sup>129</sup> Kepekçi, a.g.e s.96

Mali nitelikteki işlemlerin kaydedilmesinde, sınıflandırılmasında, özetlenmesinde ve raporlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve ilgili yasaların uygulanması muhasebe bilgilerinin doğruluğunu, belge ve kayıtların işletmenin gerçek işlemlerini yansıtması, kayıt dışı bırakılmış işlemlerin olmaması ise muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini ifade eder.<sup>130</sup>

Yönetimin karar alması konusunda işletmedeki bilgi sistemi aracılığı ile önemli dayanağı muhasebe verileridir. Çeşitli sebeplerle muhasebe verilerinin doğru ve dürüst olmama riski bulunmaktadır. Bu nedenle iç kontrol yapısında oluşturulan politika ve yordamlar bu bilgilerin doğru ve dürüst olmasını olabildiğince sağlamaya yönelmektedir.<sup>131</sup>

İç kontrol sistemi, bilgilerin sadece doğruluk ve güvenilirliğini sağlamakla kalmayıp, ayrıca bilgilerin karar alma zamanında hazır olmasını ve yeterli ölçüde açıklanmasını sağlayacak muhasebe yöntemlerini de kapsamalıdır.

### **2.1.3.3. Yasalara ve Düzenlemelere Uygunluk**

Her işletmeyi ilgilendiren ve uyulması zorunlu yasa ve düzenlemeler bulunmaktadır. Bu yasa ve kurallar aynı zamanda işletmelerin belirli bir düzende çalışmalarını da zorunlu kılarlar. İç kontrol sisteminde yasa ve düzenlemelere uygunluğu sağlama amacı ile gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Bu yasa ve kurallar faaliyet izninin alınmasından, iş ve işçi sağlığı düzenlemelerine uygunluğa kadar çok geniş bir aralıkta bulunmaktadır<sup>132</sup>.

### **2.1.4. Uluslararası İç Kontrol Kuruluşları ve Uygulamaları**

#### **2.1.4.1. Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO)**

COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission) finansal raporlamanın kalitesinin, iş etiği, etkili iç kontrol ve kurumsal yönetim ile artırılması amacıyla oluşturulmuş, gönüllü bir özel sektör organizasyonudur. 1985 yılında kamu kuruluşları, bağımsız denetçiler, SEC ve diğer

<sup>130</sup> Kepekçi, a.g.e s.62.

<sup>131</sup> Köroğlu ve Uçma, a.g.e. s.2

<sup>132</sup> Kepekçi, a.g.e s.97



kurumlarda hileli finansal raporlamaya neden olan faktörleri önlemek amacıyla Ulusal Komisyonu desteklemek üzere kurulmuştur.<sup>133</sup>

COSO, beş ana sponsordan oluşmaktadır :

- AAA – Amerikan Muhasebeciler Birliği (The American Accounting Association)
- AICPA – Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği (The American Institute of Certified Public Accountants)
- FEI, Finansal Yöneticiler Enstitüsü (The Financial Executives Institute)
- IIA, The Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)
- Ulusal Muhasebeciler Birliği (The National Association of Accountants)

Bu kuruluşlar tarafından desteklenen söz konusu komisyon kendisini destekleyen kurumlardan tamamıyla bağımsız olup endüstriden, kamu muhasebesinden, yatırım firmalarından ve New York Borsası'ndan gelen temsilcilerden oluşur. İlk başkanı James C. Treadway olduğu için komisyon Treadway komisyonu olarak da adlandırılmaktadır. COSO'nun iç kontrol ve denetime ilişkin tavsiyelerde bulunduğu iki önemli raporu bulunmaktadır. COSO, 1992 yılında "İç Kontrol Bütünleşik Sistem" (Internal Control, Integrated Framework) adlı bir rapor yayınlamıştır. Bu rapor iç kontrole ilişkin yönetim raporu üzerine yoğunlaşmıştır. COSO Raporu, işletmeler tarafından iç kontrol sisteminin oluşturulmasında kabul edilen temel kaynak haline gelmiştir<sup>134</sup>

COSO'nun İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve Raporu farklı kesimlerin ihtiyacını karşılamak üzere ortak bir tanım yaratmak ve küçük-büyük, kamu-özel, kar amacı güden-gütmeyen tüm işletme ve kuruluşların kontrol sistemlerini değerlendirebilecekleri ve nasıl geliştirebileceklerine karar vermede kullanacakları bir standart sağlamak üzere iç kontrolü tanımlamış ve tarif etmiştir<sup>135</sup>

<sup>133</sup>Şaban Uzay, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, 1999 s.12.

<sup>134</sup> Mahmut Demirbaş, Süleyman Uyar Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi. İstanbul: Güncel Yayıncılık, 2006 s.123

<sup>135</sup><http://www.coso.org/aboutus.htm> (01 Şubat 2014).

#### 2.1.4.2. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)

IIA, 1941 yılında kurulmuştur ve şu anda dünya çapında 94 ülkede 249 Şube ve Enstitüde örgütlenmiş 100.000 iç denetim profesyonelinin temsil etmektedir. IIA ve bağlı kuruluşları, eğitim, yayın, araştırma ve kalite güvencesi hizmetleri vermektedirler. IIA, mesleki gelişim için önemli konferans ve seminerler düzenlemekte, yetkin iç denetçilere sertifika vermekte, kalite güvencesi çalışmaları yapmakta ve mesleki kıyaslama çalışmaları yapmaktadır. IIA, iç denetçiler, yönetim kurulu üyeleri ve üst yönetim için iç denetim standartları belirlemekte ve rehberlik yapmaktadır. IIA, ayrıca, iç denetim faaliyetine kamusal ilgiyi teşvik etmekte ve iç denetim faaliyetinin yöneticinin geliştirilmesi konusunda oynaması gereken rolün tanımlanmasına yardımcı olmaktadır.<sup>136</sup>

IIA, 1981 yılından itibaren yayınladığı Denetim Kılavuzlarında da iç kontrole geniş olarak yer vermiştir. İç denetim mesleki uygulama standartlarına göre kontrol; yönetimin, denetim kurulunun, yönetim kurulunun ve diğer uygun birimlerin riski yönetmek ve belirlenen amaç ve hedeflere ulaşma ihtimalini arttırmak amacıyla aldığı tedbirlerdir. Yönetim, hedef ve amaçların gerçekleştirilmesine yönelik makul bir güvence sağlamak için yeterli tedbirlerin alınmasını planlar, tertipler ve yönlendirir. İç denetim faaliyetinin, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmesi ve sürekli gelişimi teşvik etmesi gerektiği; böylelikle kurumun etkin kontrollerinin yapılmasına yani etkin iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yardımcı olacağı da standartlarda vurgulanmıştır.<sup>137</sup>

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları'nın amaçları aşağıda sıralanmıştır<sup>138</sup>

- İç denetim uygulamasının olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak,
- Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve oluşturmak,

<sup>136</sup>ECIIA. a.g.e s:24.

<sup>137</sup>*Uluslararası İç Denetim Standartları*. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.2005

<sup>138</sup>Türkan Yenigün, *Kurumsal Yönetim ve İşletme İç Denetim*. Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi SBE. 2008.

- İç Denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak,
- Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmak.

#### **2.1.4.3. Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği (ISACA)**

ISACA, 1967 yılında bilgisayar sistemleri denetimi çalışmasıyla uğraşan küçük bir grup tarafından, merkezi bir bilgi kaynağı ve rehberlik gereksinime cevap olarak planlanmış ve 1969 yılında EDPA (Elektronik Bilgi İşlem Denetçileri Derneği) ismiyle Los Angeles'da kurulmuştur. 1976 yılında bir eğitim vakfı kurarak bilgi teknolojileri yönetimi ve kontrolü alanlarında geniş ölçekli araştırma çalışmaları yürütmeye başlamıştır. Günümüzde ISACA, 100'den fazla ülkede 35,000'den fazla üyeye sahiptir ve yaklaşık 60 ülkede temsilcilikleri bulunmaktadır. ISACA'nın yayınladığı bilgi sistemleri denetimi ve bilgi sistemleri kontrolü standartları bütün dünyadaki uygulayıcılar tarafından benimsenmiştir. Bunun yanında verdiği Bilgi Sistemleri Denetçisi sertifikası bütün dünyada geçerli bir belge niteliğindedir.<sup>139</sup>

#### **2.1.4.4. Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları (Sayıştaylar) Örgütü (INTOSAI)**

INTOSAI (The International Organisation of Supreme Audit Institution) 1953 yılında 34 ülkenin katılımı ile kurulan, Birleşmiş Milletler'e üye ülkelerin yüksek denetim organlarının veya uzmanlaşmış aracı kurumların oluşturduğu özerk bağımsız ve politik olmayan mesleki bir örgüttür. INTOSAI'nin amacı, yüksek denetleme kurumları arasındaki ilişkileri geliştirerek güçlendirmek, özellikle kamu mali denetimi alanında bilgi ve görüş alış verişini ile deneyimlerin paylaşılmasını sağlamak, gereksinim duyulan alanlarda üyelerine destek vermektir.<sup>140</sup>

1992 yılında yayınlanan standartlar ve COSO modeli temeline dayanarak, INTOSAI (The International Organisation of Supreme Audit Institutions) Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı tarafından 2004 yılında —Kamu Kesimi İç

<sup>139</sup>Zuhal Tek vd. *İç Denetim*. <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6850,tek-z-cetinkaya-e-c-denetim.pdf>, 2004

<sup>140</sup><http://www.intosai.org/en/portal/> 01 Şubat 2014

Kontrol Standartları Kılavuzu ıkartılmıştır. Kamu kesimi için hazırlanan bu kılavuzda<sup>141</sup>

- kontrol ortamı,
- risk değerlendirmesi,
- kontrol faaliyetleri,
- bilgi ve iletişim,
- izleme başlıkları altında bir değerlendirmeye ve standardizasyona gidilmiştir.

#### **2.1.4.5. Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay'ı (GAO)**

Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı (GovernmentAccountabiliry Office-GAO) tarafından iç kontrol standartları tespit edilerek "Federal Devlette İç Kontrol Standartları" adıyla yayınlanmıştır. Bu standartlar; COSO modelini esas alarak tespit edilmiş ve COSO modelinin beş temel unsuru olan;

- kontrol ortamı,
- risk değerlendirme,
- kontrol faaliyetleri,
- bilgi ve iletişim,
- gözetim ana başlıkları altında incelenmiştir. Bu standartlar i kontrolün kamuda kabul edilebilir en az kalite düzeyini belirlemektedir ve i kontrolün değerlendirilebileceği bir temel teşkil etmektedir. Bu standartlar bir işletmenin faaliyetleri program, mali ve uygunluk olarak bütün cephelerine uygulanabilir."

#### **2.1.4.6. Sarbanes-Oxley Yasası**

Amerika Birleşik Devletleri'nde 2002 yılında ıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası, kanuna tabi işletmelerden bir iç kontrol yapısını izlemelerini istemektedir. Sarbanes- Oxley Yasasını yürütmekle görevli Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC - Securitiesand Exchange Commission) COSO'nun iç kontrol

---

<sup>141</sup>Dilek Göze *Kamu Mali Yönetiminde Performansın Yönetilmesi – İ Kontrolün KurumsalPerformansa Etkisi. Yüksek Lisans Tezi.* Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi SBE. 2008 s.168.

modelini kabul edilebilir bir model olarak görmektedir. Komisyon, COSO'nun öngördüğü yapının, kendi kriterlerini karşıladığı ve yönetimlerin yıllık iç kontrol değerlendirme ve açıklama görevleri için bir değerlendirme aracı olarak kullanılabilirliğini açıklamıştır. SEC kuralları yönetimlerden belli bir değerlendirme yapısını kullanmalarını istemese de, SEC, yönetimlerden işletmenin finansal raporlama üzerindeki iç kontrollerinin etkililiğini değerlendirmede hangi yapıyı kullandıklarını belirlemelerini istemektedir.<sup>142</sup>

## **2.1.5. İç Kontrol Sisteminin Prensipleri**

### **2.1.5.1. Yönetimin Yetki ve Sorumluluğu**

Çalışanların yetki ve sorumluluklarının yazılı olarak prosedürler ve yönetmeliklere bağlanmış olması ve bu prosedürler dahilinde çalışanların iş tanımlarının belirlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla ortaya çıkabilecek herhangi bir ihmal veya suistimal durumlarında iç kontrol sorumlulukları çok daha kolay tespit yapabileceklerdir.<sup>143</sup>

Örneğin stoklara ilişkin satın alma talebi, sipariş ekibi tarafından kendilerine verilmiş olan yetkiler dahilinde sipariş formunun hazırlanması ile yerine getirilmektedir. Sipariş formunun kendisine yetki verilmemiş olan bir depo personeli tarafından hazırlanması mümkün değildir. Aynı şekilde stokların teslim alınmasında, gelen stokların el terminaliyle sisteme girme yetkisi ise mal kabul bölümüne verilmiştir. Sipariş ekibi de hiçbir şekilde yetkisi olmadığı için teslim alma işlemini yapmamaktadır. Kısaca mağazada stoklara ilişkin işlemler ve kayıtlar kendilerine yetki verilmiş kişiler tarafından, gerekli belgelere dayanarak yapılmaktadır.

### **2.1.5.2. Uygun Bir Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Var olması**

Etkin bir kontrolün yapılabilmesi için uygun bir belgeleme düzeninin var olması gerekmektedir. Belgeler kıymet hareketinin gerçekleşmesine sebep olması ve muhasebe kayıtlarına geçirilebilmesi için önemlidir. Bu nedenle belgelerde

---

<sup>142</sup>Perry, W. ve Warner, P. A *Quantitative Assessment of Internal Controls*. *Internal Auditor* 2005

<sup>143</sup> Mehmet Demirtaş, a.g.e s:173

sorumluluk bulunmaktadır. Belgeler ve kayıtlar, kaybolan belgelerin hesabının sorulabilmesi için mutlaka sıra numaralı olmalı, kıymet hareketi meydana geldiği anda veya çok kısa bir süre içerisinde hazırlanmalıdır.<sup>144</sup>

### 2.1.5.3. Görevlerin Ayrımı

İç kontrolde görevlerin ayrılığı; hiçbir işin başından sonuna kadar tek bir kişinin sorumluluğuna verilmemesidir. İç kontrol sistemi açısında önemi, hata ve hile yapabilme olanağının önlenmesidir.<sup>145</sup>

Örneğin; kredilendirme sürecinde; talep sahibinin kredi değerliliğinin tespitine yönelik gerekli belgelerin temini, söz konusu belgelerin yeterliliğinin ve talep sahibinin kredi değerliliğinin incelenerek onaylanması ve müşterinin takibine yönelik faaliyetler, ödemelere ilişkin işlemlerde; ödemenin onaylanması ile fiili olarak gerçekleştirilmesi, menkul kıymet alım-satım işlemlerinde; işlemin fiilen gerçekleştirilmesi ile kaydedilmesi, menkul kıymet fiziki teslimlerinde; işlemin onaylanması ile fiili olarak gerçekleştirilmesi gibi değişik işlevler için tanınan yetkiler ve sorumluluklar birbirinden ayrılır ve aynı kişilerde toplanmaması sağlanır.

Bu ilkenin amacı; hilelerin, kasıtlı veya kasıtlı olmayan hataların ortaya çıkartılmasıdır. Bunun gerçekleştirilebilmesi için bir kıymet hareketine neden olunması, bu kıymet hareketinin kayıtlara alınması ve bu kıymet hareketi sonucu elde edilen varlıkların koruma altına alınarak görevlerin farklı kişiler ve bölümlerin sorumluluğu altına verilmesi gerekmektedir.<sup>146</sup>

### 2.1.5.4. Değişen Koşullar

Değişen koşullar altında kontrol faaliyetleri yetersiz kalabilir (Doyrangöl, 2005: 50). Bu da iç kontrol sisteminin etkinliğini azaltan bir durumdur. Bu nedenle zamanında gerekli tedbirleri alarak sisteme karışılmalıdır. İç kontrol sisteminin etkinliği devamlı olarak izlenmeli ve denetlenmelidir.

---

<sup>144</sup> Yaşar Berdibek, **Dahili Kontrol Anlayışı**. T.B.B. Yayınları: Türkiye Bankalar Birliği Eğitim ve Tanıtım Grubu Seminer Notları. 1998

<sup>145</sup> Kaval, a.g.e. s:128

<sup>146</sup> Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**. İstanbul: Alfa Yayınları. 2000 s.45.

### 2.1.5.5. Çalışanların Performansı

İç kontrol sisteminin etkinliği bu sistemi kullanan insanların güvenilirliğine ve yeterliliğine bağlıdır. İnsandan kaynaklanan hatalar, dikkatsizlik, talimatları yanlış anlama ve yorumlama, anlaşmazlıklar, ihmal ve tecrübesizlik gibi konular iç kontrol sisteminin etkinliğini zayıflatmaktadır. Yetki sahibi bireyler, yetkilerini kötüye kullanabilirler.<sup>147</sup>

### 2.1.6. İç Kontrol Sistemin Unsurları

#### 2.1.6.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı iç kontrolün diğer unsurlarının temelini teşkil etmektedir. İç kontrol faaliyetlerinin başarısı kontrol ortamıyla yakından ilişkili olup; yönetim kurulu ve denetim komitesi tarafından gösterilen özen, doğruluk ve meslek ahlak kurallarına uyum, yeteneğe bağlılık, yönetimin felsefesi ve çalışma şekli, örgütsel yapı, yetki ve sorumlulukların dağıtım şekli ve insan kaynakları politika ve prosedürleri kontrol ortamını etkileyen unsurlardır.<sup>148</sup>

Kontrol ortamında en önemli rol çalışanlara düşmektedir. Çalışanların sorumluluklarının ve yetki sınırlarının bilincinde olmaları, mesleki dürüstlüğe sahip olmaları, meslek ahlak değerlerine bağlı olmaları, işletmenin hedeflerine ulaşmasında sorumluluğunun olduğunu farkına varmış olmaları ve kurallara uygun hareket etmeleri, elverişli bir kontrol ortamı için gereklidir.

Kontrol ortamı, bir işletmedeki yönetimin işletme içi kontrolün önem ve mahiyetine ilişkin bakış açısı, tutum ve davranışlarını ifade eder. Kontrol ortamı, iç kontrolün amaçlarına ulaşılması için gerekli olan düzen ve çerçeveyi sağlar. Dolayısıyla işletmedeki kontrol bilinci kontrol ortamının esasını oluşturur.<sup>149</sup>

---

<sup>147</sup>Yumuşak, Y. *Aracı Kurumlarda Uygulanan İç Kontrol Sistemi Ve Etkinliğinin Ölçümü*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE. 2007

<sup>148</sup> Doyrangöl, a.g.e s:2.

<sup>149</sup> 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. 2006 s.12

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar"a göre kontrol ortamını oluşturan unsurlar şu şekilde sıralanmaktadır.<sup>150</sup>

- Kuruluşların yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole ilişkin bakış açılarının olumlu olması ve iç kontrole olumlu bir bakış sağlamaları,
- Yönetici ve çalışanların meslek ahlak değerlerine ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olmaları,
- Ayrıca performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ve personelin performansının değerlendirilmesinin sağlanması,
- Son olarak idarenin örgüt yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumluluklarının açık bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

Kontrol ortamının iç kontrol sistemi açısından çok önemli bir yeri bulunmaktadır. Kontrol bilinci yükseldikçe, kontrol ortamı da gelişecek; bu durumdan işgörenler de olumlu biçimde etkilenecek ve işletmenin amaçları ve hedeflerini yerine getirmede daha bilinçli, kontrollü ve verimli hareket ederek işlerini yerine getirir.

Kontrol bilincini arttırmada deneyimli ve yetenekli kişilerin çalıştırılması da yararlı olur. Yönetim ve çalışanların, iç kontrolün sağlanmasına dönük olumlu ve destekleyici bir ortam kurmaları ve sürdürmesi büyük önem taşımaktadır. Yönetim, esas olarak gözetimi sağlamakla birlikte, kurumun hedeflerini de belirlemektedir ve yönetim ayrıca iç kontrol sisteminin tümünden sorumludur. İç kontrol, kurumun hedefleri bağlamında riskleri kavrayabilmek üzere gerekli araçları oluşturduğundan, yönetim iç kontrol faaliyetlerini uygulamaya koyar, bunları izleyip değerlendirir. Bu aşamada yönetimle çalışanlar arasında kaliteli bir iletişimin sağlanması gerekmektedir. Yöneticiler iç kontrolü destekleyici yaklaşımlarıyla iç kontrol hedeflerini ve özellikle de etik davranışlarla ilgili olanları özendirilen performans değerlemeleri yapmalıdır.<sup>151</sup>

Kontrol ortamına yön veren faktörler aşağıdaki gibi sıralanabilir;

<sup>150</sup>Maliye Bakanlığı. *İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmenlik*. tarihli 26040 sayılı Resmi Gazete. 31.12.2005

<sup>151</sup> Saltık, a.g.e., s.61



- **Meslek ahlakı ve dürüstlük ile ilgili değerler:** İç kontrol yapısının diğer unsurlarının tasarımı, yönetimi ve gözetiminin etkinliğini etkileyen kontrol ortamının temel unsurlarıdır. İşletme içinde gözlemlenen ahlaki ve dürüstlük ile ilgili davranışlar, işletmenin belirlediği ahlaki ve dürüstlükle ilgili değerlerin, bu değerlerin çalışanlarla paylaşılma ve uygulanma şeklinin bir sonucudur. İşletme yönetiminin, bu kurallara uyumu sağlamak üzere, işletme çalışanlarını ahlaki ve dürüst olmayan ya da yasa dışı faaliyetlere yönlendirebilecek nitelikteki teşvikleri kaldırması ya da azaltması gerekir. Bu amaçla işletmenin ilke ve politikaları uygun bir şekilde işletme içinde duyurulur.<sup>152</sup>İşin yapılabilmesi için gerekli nitelikler ile işi gören personelin yeterliliklerinin örtüşmesi gerekmektedir. İşin gerektirdiği niteliklere sahip olmayan personel sayısının artması o örgütte kontrol ortamının bozulduğunu gösterir. İç denetçiler zaman zaman nitelik-yeterlilik uyumunu/ uyumsuzluğunu raporlamalıdır. Raporlar doğrultusunda personel niteliklerini artırıcı çeşitli önlemler alınmalıdır.<sup>153</sup>Belirli bir işin gerektirdiği yeterlilik düzeyini ve bu düzeylerin ne tür yetenek ve bilgi gerektirdiğini belirlemek işletme yönetiminin sorumluluğundadır .
- **Yönetim kurulu ve denetim komitesinin faaliyetleri:** Yönetim kurulu ve denetim komiteleri doğrudan olarak kontrol ortamını etkilemektedirler. Yönetim kurulu ve denetim komitesinin faaliyetleri bu kurulların yapılarından, kurul üyelerinin yeterliliklerinden, toplantı sıklıklarından ve kurul üyelerinin komite faaliyetlerine yeterli zamanı ayırabilmelerinden etkilenmektedir.

Kontrol ortamı, bir işlem grubuna ait kontrol politikaları ve uygulamaların etkinliğini belirlemede, arttırmada veya azaltmada etkili olan tüm faktörlerdir. İyi kurulan bir iç kontrol ortamı, yazılı kontrol prosedürlerini tamamlarken, bunun aksine zayıf bir ortam bu kontrolleri olumsuz olarak etkilemektedir. Bununla birlikte, güçlü bir kontrol ortamı tüm iç kontrol sisteminin etkinliğini kendi başına sağlayamaz. İç kontrol sisteminin etkinliğini oluşturabilmek için iç kontrol ortamındaki;<sup>154</sup>

- Yönetim anlayışı,
- Örgütlenme,

<sup>152</sup>SPK a.g.e., 2006

<sup>153</sup>JonR. Moeller, *Brink's Modern Internal Auditing. John WileyandSons.* 2005, s.78

<sup>154</sup> Celal Kepekçi, *Bağımsız Denetim.* Genişletilmiş 5.bs. İstanbul: Avcıol Basım Yayın. 2004, s.66

- Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi,
- Yönetimin kontrol yöntemleri,
- Personel politikaları ve uygulamaları,
- Dış etkenler gibi faktörler göz önünde bulundurularak çalışmalar sürdürülmelidir.

### 2.1.6.2. Risk Değerleme

İşletmenin etkilenebileceği riskler, işletme yönetimi tarafından tespit edilmeli ve bu risklere karşı tedbirler geliştirilmelidir. İşletmenin etkilenebileceği riskler, iki türde olabilir. Birincisi ekonominin gelişmesi ve hukuki düzenlemeler gibi dış çevresel faktörlerden etkilenen ve bu çevreden kaynaklanan risklerdir. Bu riskler işletmenin kârlılığı, büyüme hızı, yaşamı ve gelişmesi ile bağlantılıdır. İkinci tür riskler ise, işletme içi risklerdir. Bu riskler, iç kontrol yapısının yetersizliğinden kaynaklanan, hata, hile, yolsuzluk, kaçak, kayıp gibi durumların önüne geçebilecek önlemlerin alınmaması sebebiyle ortaya çıkan riskler ve değişen çevre koşullarına uygun yeni ürünler üretememe, uygun kalite ve fiyatta ilk madde ve malzeme temin edememe gibi sebeplerle ortaya çıkan riskler bu ikinci tür riskler arasında yer almaktadır.<sup>155</sup>

İç kontrolde riskler, aşağıdaki durumlardan kaynaklanabilir:<sup>156</sup>

- Faaliyet çevresindeki değişiklikler
- Yeni eleman alımı
- Bilgi sisteminin yenilenmesi veya değiştirilmesi
- Hızlı büyüme
- Yeni teknolojiler satın alma veya geliştirme
- Yeni ürünler veya faaliyetler
- İşletmenin yeniden yapılanması
- Dış işlemler
- Yeni muhasebe ilkelerinin kabulü veya değiştirilmesi

---

<sup>155</sup>Hasan Kaval, a.g.e., s.127

<sup>156</sup>Zorluoğlu, Ö .F. *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Muhasebe Denetimindeki Yeri*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE.2003, s.93

Kontrol riski, işletmenin bünyesinde bulunan iç kontrol yapısının etkin olmamasından kaynaklanır. Etkili bir iç kontrol yapısı kontrol riskini azaltmakta, zayıf bir iç kontrol yapısı ise riski yükseltmektedir. Ancak işletmelerde kontrol riskinin sıfıra indirilmesi mümkün değildir.<sup>157</sup>

İşletmelerde risk değerlemesi yapılabilmesi için kurumsal hedef ve amaçlar net bir biçimde ortaya konulmalıdır. Bu şekilde amaçlara ulaşma yolunda engel teşkil edebilecek durumlarla karşı karşıya kalındığında bu durum risk olarak algılanıp, bu riskler için gerekli tedbirlerin alınması ve bu risklerin kontrol altına alınması sağlanabilir.

Öncelikle işletme hedeflerine ilişkin risklerin tanımlanarak tahlil edilmesi ve risk yönetiminde nasıl bir yol izlenmesi gerektiğini belirleyen bir çerçevenin çizilmesi şarttır. Her bir amaç için neyin ters gidebileceği, hangi varlıkların korunması gerektiği, hırsızlığın nasıl yapılabileceği ve maruz kalınabilecek yasal düzenlemenin belirlenmesi gerekir. İkinci aşamada risklerin olumsuz etkileri, yaratabileceği olumsuz sonuçlar tahlil edilmeli ve özel risk yönetimi planlanmalı ve uygulanmalıdır.<sup>158</sup>

### **2.1.6.3. Kontrol Faaliyetleri**

İşletmelerce öngörülen ve uygulanan kontrol faaliyetlerinin kuruluşun iç kontrol konusundaki amaçlarına ulaşılmasını sağlayacak düzeyde etkin ve verimli olması gerekmektedir. Bu nedenle, kontrol faaliyetlerinin risklerin yönetilmesi ve kontrol altına alınabilmesini sağlayacak şekilde tasarlanması ve uygulanması önemlidir. Ayrıca öngörülen ve uygulanan kontrol faaliyetlerinin yeterli ve eksiksiz olması, diğer kurumsal amaç ve faaliyetlerle bütünlük ve tutarlılık içinde olması da gerekmektedir. Kontrol faaliyetleri bir işletmenin her kademesinde ve tüm faaliyetlerine yönelik olarak oluşturulmaktadır.<sup>159</sup>

Yönetsel faaliyetlerin belirlenmiş ilke ve stratejilere uygun bir şekilde gerçekleştirilmesinde yöneticilere yardımcı olan politika ve yöntemlerdir. Yönetim, kontrol faaliyetleri ile kurumsal risklerin yönetilmesini amaçlamaktadır. Kontrol faaliyetleri gerek politika, kültür değerleri gibi soyut olgular ile onay, belge düzeni,

---

<sup>157</sup> Bozkurt a.g.e., s.108

<sup>158</sup> İç Kontrol Standartları. (t.y). <http://www.maliye.gov.tr/ab/turkce/intfstand/7.pdf>

<sup>159</sup> Candan, a.g.e., s.15

formlar gibi somut olguları kapsamaktadır. Kurumun tüm süreçlerine ve faaliyetlerine yerleştirilebilecek işlemler olup, dinamik ve esnek karakterlidirler. Kurumsal süreçler ve faaliyetler göz önünde bulundurularak değişen koşullara uyum sağlayabilecek şekilde tasarlanmalıdır. Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, onay süreci, tahakkuk, hesap mutabakatları, görevlerin ayırımı, kurum varlıklarının fiziki ve kaydi olarak korunması, uygulamaların gözden geçirilmesi, denetim işlevleri gibi faaliyetler kontrol faaliyetlerine örnek olarak gösterilebilir.<sup>160</sup>

Kontrol faaliyetleri, yönetimin belirlediği kuralların ve verdiği talimatların uygulanmasını ve hedeflerin gerçekleşmesini engelleyebilecek risklerin meydana gelmemesi için gerekli önlemlerin alınmasını sağlayan; onay verme, doğrulama, sınır kontrolü, başarı ölçümü, tüm aktiflerin ve değerlerin güvenliğinin sağlanması ve görevlerin ayrışması gibi çok farklı kontrol faaliyetlerini içermektedir.<sup>161</sup>Bu kontrol faaliyetlerine aşağıda yer verilmiştir.

#### 2.1.6.4.Görevlerin Ayrılığı

Bir işletmede varlıkları koruma, işlemleri kaydetme yetki ve sorumluk aynı kişiye veya bölüme verilmemelidir. Buna dikkat edilmezse zimmete geçirme, kayıtların değiştirilmesi gibi yolsuzlukların ortaya çıkma olasılığı artar. Örneğin duran bir varlığın alımına bir iş gören karar verirken, başka bir iş gören bunun kaydını yapmalı, bir diğeri de varlığı koruma görevini üstlenmelidir.

Kontrol ile ilgili görevlerin ayrılığı ilkesi de kıymet hareketinin başlangıcından tamamlanmasına ve muhasebe kayıtlarına alınmasına kadar olan sorumluluğun tek bir kişi tarafından değil de birkaç görevli tarafından yapılmasını öngörür.<sup>162</sup>

Hata ve hileleri önlemede aşağıdaki üç madde görevlerin ayrımında oldukça önemlidir;<sup>163</sup>

- Varlıkların korunması ile kayıtlara aktarma görevleri birbirinden ayrılmalıdır. Bunun amacı; iki farklı işlemin aynı kişi tarafından yapılmasından

<sup>160</sup>Fuat Öksüz, **Şirketlerde Yeterli İç Kontroller Var mı? İç Kontrol Bakış Açısıyla**

**Değerlendirme.III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İstanbul. 2009 s.5

<sup>161</sup>Salih Tanju Yavuz. **Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri**. Bankacılar Dergisi.42. 2002. s.43.

<sup>162</sup>Güredin, a.g.e., s.315-316.

<sup>163</sup>Uzay, a.g.e., s.18.

doğabilecek suistimal ve hileleri önlemektir. Örneğin, veznedar hem tahsilât yapıp hem de bunları deftere kaydedebiliyorsa, tahsilâtı kaydetmeyip parayı zimmetine geçirebilir. Ya da alacak hesaplarını kaydeden kişi ile postayı açan veya çekleri alan kişi farklı olmalıdır. Aksi taktirde alınan çekler kaydedilmeyip zimmete geçirilebilir, müşteri hesaplarını hayali mal iadeleri veya fiyat ayarlamaları ile alacaklandırmak suretiyle haksız kazançlar edinilebilir.

- Varlıkları koruma ile faaliyetlerin onaylanması ve yetkilendirilmesi görevleri birbirinden ayrılmalıdır. Aynı personel, hem satıcı faturasını ödeme yetkisini verip, hem de ödeme yapmamalıdır.
- Faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili sorumluluk, kayıt tutma sorumluluklarından ayrılmalıdır. Aksi taktide, her departman veya kişi kendi yaptığı işi kendi kaydederse, gerçekleri gizleyip başarıyı yüksek gösterebilir.

İşletme faaliyetleri kendi arasında alt faaliyetlere ayrılır ve her bir alt faaliyetten farklı kişiler sorumlu tutulur. Bu şekilde faaliyetlere ilişkin sorumluluklar tek bir kişide olmaz ve birkaç kişi arasında paylaştırılmış olur.

#### **2.1.6.5.Yetkilendirme İçin Prosedürler**

İşletmede tüm işlemler kendilerine yetki verilmiş kişiler tarafından yerine getirilmelidir. Bu anlamda yetkiler özel ya da genel olabilir. Genel yetkilendirmeyi yönetim, genel bir politika kapsamında yürütür. Listede belirtilen satış fiyatı ile satışların yapılması ve müşteriler için kredi sınırları verilmesi genel yetkiye örnek olarak verilebilir. Buna karşın özel bir alım ya da ödeme işlemi için gerekli olan yetki ise özel yetkidir. Özel yetki gerekli olan her defasında alınmalı ve bir belge ile kanıtlanmalıdır. Bu kanıt (belgeler) o kıymet hareketini yürüten ve muhasebe kayıtlarına geçiren görevlilere sunulmalıdır.<sup>164</sup>Belirli işlemlerin işletmenin tümünde değil, belirli bölümlerinde yerine getirilmesi doğrultusunda yetkilendirme işlemlerine ihtiyaç bulunmaktadır. Yapılacak faaliyetleri büyüklüğüne göre yetki sınırları tayin edilir ve bu sınırlara göre faaliyetler gerçekleştirilir.

---

<sup>164</sup>Ersin Güredin, *Denetim*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. 2000, s.180.

### 2.1.6.6.Fiziksel Kontroller

Fiziksel kontroller, genel anlamda teknolojik sistemin güvenliğini sağlama doğrultusunda alınacak önlemlerin belirlenmesidir. Kaybolma riski olan ya da yetki dışı kullanma konu olabilecek nakit para, teminat, envanter ve teçhizat gibi varlıklarının güvenliğinin sağlanması ve bunlara erişimin sınırlı olması bu çeşit kontrollere örnek olarak gösterilebilir. Likit ve alternatif kullanımı olan varlıklar, tehlikeli varlıklar ve hayati belgeler ile ana sistemler ve gizli bilgiler korunması gereken varlıklar olarak sıralanabilir. Bu çeşit varlıklar düzenli olarak dönemler itibariyle sayılmalı ve kontrol kayıtları ile karşılaştırılmalıdır.<sup>165</sup>

### 2.1.6.7. Bilgi ve İletişim

Bilgi, işgörenlerin sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayacak bilgileri elde etmelerini; iletişim ise, örgütte bilginin aşağı, yukarı örgütün içine veya dışına serbest akışını ifade etmektedir.<sup>166</sup>

SPK Tebliği (Seri X, No:22)'ne göre, "bir bilgi sistemi; tüm geçerli işlemleri tanımlayan ve kaydeden, mali raporlama açısından işlemlerin uygun sınıflanmasına imkân verecek detayda işlemleri tarih esasına göre tanımlayan, işlemlerin değerini, mali tablolarda uygun parasal değerlerine göre kaydedilmesine imkan verecek şekilde belirleyen, işlemlerin uygun muhasebe döneminde kaydedilmesine imkan verecek şekilde gerçekleştiği dönemi belirleyen, işlemleri ve ilgili açıklamaları finansal tablolarda uygun biçimde sunan yöntemleri ve kayıtları kapsar" şeklinde tanımlanmıştır.<sup>167</sup>

SAS 78'e göre bilgi sistemleri şu özelliklere sahip olmalıdır :<sup>168</sup>

- Gerçekleşen tüm işleri açıklamalı ve kayıt etmelidir.
- Zamanlamayı temel alarak, işler hakkındaki etkili ve ayrıntılı bilgiyi mali raporlama için uygun sınıflandırmaya fırsat vermelidir.

<sup>165</sup>İç Kontrol Standartları a.g.e

<sup>166</sup>Şule Şahin **Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü**. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE. 2005, s.32.

<sup>167</sup> SPK. a.g.e., 2006

<sup>168</sup> Volkan Demir, **İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78'in Karşılaştırılması**. Analiz. 11. 1999 s.102.

- İşlerde, onların parasal değerle mali durum tablolarında kayıtlanmasına izin verilmelidir.
- Mali tablolardaki ilgili açıklamalara ve işlere uygun olarak sunulmalıdır.

İhtiyaç duyulan bilgilerin elde edilmesini ve bunların ilgili kişilere zamanında iletilmesini sağlayan sistemlerin varlığı bir iç kontrol sisteminin vazgeçilmez temel unsurlarından birisidir. Operasyonel, finansal ve mevzuata uygunluğu gösteren bilgileri ve bunlarla birlikte gerekli her türlü dışsal bilgileri içeren raporların üretilmesi, saklanması ve zamanında kullanıma hazır olması, karar verme sürecinin ve raporlama yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde oldukça önemlidir.<sup>169</sup>

Bilgi iletişim sistemleri, esas olarak çeşitli kontrol faaliyetlerini yürütmek için gerekli olan bilgileri toplar. Mali raporlamaya uygun 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 oluşturulan yöntemlerden meydana gelir. İletişim mali raporlamanın ötesinde, iç kontrol politika ve işlemlerinin açıkça anlaşılması ve bu politika ve işlemlerle ilgili olan bireylerin nasıl çalıştığı ve sorumlulukları ile ilgilidir. Bilgi ve iletişim ortamında;<sup>170</sup>

- Bilginin kolaylıkla üretilebilmesi, işlenmesi, sınıflandırılması ve değerlendirilebilmesi,
- Paylaşılması ve gerekli iletişim kanallarına sahip olunması,
- Karar alma, planlama, üretim, tahlil, vb. süreçlerde kullanılabilir hale getirilmesi,
- Tam, doğru ve zamanında elde edilmesi,
- Gereksinimlere uygun biçimde ulaşılabilir olması,
- Korunması önemli ve gereklidir.

Etkili iletişim, işletmenin en alt seviyesindeki çalışandan, en üst seviyedeki yöneticiye kadar tüm çalışanları kapsayacak şekilde oluşturulmalıdır. Tüm çalışanlara iç kontrol sistemindeki görevleri benimsetilmelidir.<sup>171</sup>

---

<sup>169</sup> Yavuz, a.g.e s:43

<sup>170</sup> Öksüz a.g.e 2009

<sup>171</sup> Keskin a.g.e s.40

### 2.1.6.8.Gözleme

Gözetim, iç kontrol öz değerlendirmesinin gerçekleştirilmesini ve iç denetimin bağımsız değerlendirmesini içeren iki farklı yöntemle yapılabilir. Birincisi, faaliyetler devam ederken kişiler ve onları hiyerarşik olarak denetlemekle görevli yöneticiler tarafından yapılan sürekli izleme ve kontrol faaliyetidir. Diğeri ise, iç denetim faaliyetini kullanarak yapılan, bağımsız denetim faaliyetleridir. Çoğunlukla bu iki yöntemin birlikte yer aldığı bir izleme yöntemi kullanılmaktadır.<sup>172</sup>

İç denetim, temel olarak iç kontrol yapısının amaçlandığı gibi çalışıp çalışmadığını inceleyen ve bu yönde üst yönetime rapor veren bir birimdir. İç denetim birimi meydana gelen sapmaları ve olumsuz durumları üst yönetime bildirir ve ihtiyaç duyulan tedbirlerin alınmasına ön ayak olarak iç kontrol unsurlarından gözleme unsurunda önemli rol oynar.<sup>173</sup>

Gözetim, iç kontrol faaliyetinin belirli zaman aralıklarıyla kalitesinin, işleyişinin ve alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesinden oluşan süreçtir. İç kontrol yapısının, değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere göre yönetim tarafından değerlendirilmesi gerekmektedir. Gözetim, iç kontrol öz değerlendirmesinin gerçekleştirilmesini, iç denetimin bağımsız değerlendirmesini içeren iki farklı yöntemle yapılabilir. Birincisi, faaliyetler devam ederken kişiler ve onları hiyerarşik olarak denetlemekle görevli yöneticiler tarafından yapılan sürekli izleme ve kontrol faaliyetidir. Diğeri ise, iç denetim faaliyetini kullanarak yapılan, bağımsız denetim faaliyetleridir. Çoğunlukla etkin iç kontrol sistemlerinde, bu iki yöntemde birlikte yer aldığı bir izleme işlemi gerçekleştirilmektedir.<sup>174</sup>

Gözetim sürekli ve ayrı ayrı değerlendirmeler şeklinde olabildiği gibi, her iki yöntemin birlikte uygulanması şeklinde de yapılabilir. Sürekli gözleme; faaliyetlerin normal akışında iç kontrol yapısının etkinliğini değerlendirmeyi sağlamaktadır. Doğrulamalar, kayıtlarla eldeki varlıkların karşılaştırılması, bilgisayar programlarıyla yürütülen kontrol yöntemleri, hesap bakiyelerindeki değişmelerin toplamlarının yönetim tarafından incelenmesi, bilgisayar raporlarının bunların

---

<sup>172</sup> Saltık a.g.e s.63

<sup>173</sup>Kaval, a.g.e s:132

<sup>174</sup> Saltık a.g.e s:11



kullanıcıları tarafından gözden geçirilmesi, sürekli gözlemlemeye örnek olarak verilebilir.<sup>175</sup>

### 2.1.7. .Bağımsız Denetimde İç Kontrolün Yeri ve Önemi

Günümüzde iç 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 güvenilirlik derecesini artırır<sup>176</sup>. 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<sup>177</sup>.

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 denetim tarafından iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesinin temel nedeni, denetlenen firmanın muhasebe sistemindeki hesapların ve finansal raporların güvenilirliğini ortaya koymak ve yıl sonu denetimi esnasında uygulanacak denetim faaliyetlerinin kapsamını, detaylarını ve uygulama zamanını tespit etmektir. Bundan başka; bağımsız denetçiler, sistemin etkinliği ile ilgili görüşlerini bildirmek, işletme yöneticilerine sistemin iyileştirilmesi hakkında tavsiyelerde bulunmak ve

---

<sup>175</sup> Doyrangöl a.g.e s: 2-3

<sup>176</sup> Ercan Bayazıtlı: Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD, 1991, s.86-87;

<sup>177</sup> Orhan Akışık, "İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim içindeki Yeri", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2005, sayı.14, s.94

gerektiğinde resmi kurumlara raporlar sunmak için iç kontrol sistemini incelemektedirler.<sup>178</sup>

İç kontrol sistemi işletmenin amacına ulaşmasını sağlamak bakımından oluşabilecek risklere karşılık verecek şekilde tasarlanır ve planlanır. Uygulamalar bu çerçevede sürdürülür. Bu tasarlama ve uygulama işletmelerin büyüklüğü, küçüklüğü yapısı ve karmaşıklığı göz önüne alınarak planlar yapılır.

Kontrollerde kayıtlanacak işlemler, sadece tutarlar açısından değil, yan anlaşmalarla makul güvence sağlayacak belgelerle desteklenmelidir. İç kontrol her ne kadar makul güvence sağlasa da finansal raporlamanın tam amacına ulaştığı anlamına gelmez. İç kontrol tasarlanırken insanlardan kaynaklanan hatalar oluşabilir. İç kontrolü yapan sorumlu kişiler bilgileri, verimli ve bilinçli bir şekilde kullanmaması etkin bir kontrolün yapılmasına engel teşkil edebilir.

Kişiler arası muvazaalı ve hileli işlemlerden dolayı iç kontrol engellenebilir. Bu nedenle, sistemli çalışma sonucu kayıp ve kaçakların meydana gelip gelmediğini objektif bir bakış açısıyla tespit ederek yönetimin doğru karar almasını sağlayıcı önemler almasına önermelerde bulunmak, hatalar meydana gelmeden önce oluşacak riskleri minimize etmektir. Yönetime bir nevi danışmanlık faaliyetinde bulunarak, eksik-hileleri tespit etmeye yönelik çalışmaların yanı sıra, verimlilik ve işletmenin sürdürülebilirlik yaklaşımıyla kuruma katkı sağlamaktır.

---

<sup>178</sup> Ersin Güredin, Denetim, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı yayın, No:14, İstanbul, s.165

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### BULGULAR

#### 3.1.ABC İŞLETMESİ İLE İLGİLİ BİLGİLER

ABC A.Ş.İstanbul da yerleşik 10.000 m<sup>2</sup> kapalı alan 3.000 m<sup>2</sup> açık alanda,270 çalışanıyla ve yılda 8.000 ton'dan fazla üretim kapasitesi ile Türkiye de plastik ambalaj sektöründe ilkleri arasındadır.

Daha nitelikli ürünleri daha iyi fiyata sunabilen,sorunsuz müşteri memnuniyeti ilke edinen, personeline ar-ge ve üretim teknolojisine yaptığı yatırımlarla yakın gelecekte dünya markası olmaya adaydır.

Ağırlıklı olarak yurtiçindeki gıda firmalarına yönelik gıda ya uygun ambalaj üretimi yapan ABC firması ürünlerinin önemli bir bölümünü Suriye, Suudi Arabistan, Ürdün, Romanya, İspanya, İtalya, İran, Lübnan, Gürcistan ve Irak gibi ülkelere ihraç etmektedir.

Çiziminden üretimine kadar kendi bünyesinde ürün geliştirebilen ve 1000 den fazla ürün çeşidine sahip olan firma, bu konuda rakipsizdir.Şirket bünyesinde çalıştırmış olduğu personeline hizmet içi olanakları yanında, bireysel ve toplu olarak her türlü spor ve kültürel faaliyetlere katılımları da teşvik etmektedir.

ABC firması yurtdışındaki fuarları, makine ve kalıp yapım sürecindeki yenilikleri takip etmede son derece hassastır. Yenilikleri kendi bünyesine uyarlama konusunda daima öncü olan firma, bir yandan markalaşırken diğer yandan da istikrarlı büyümesini sürdürmektedir.Zamanımızın plastik üretim teknolojisinin en önemli aşaması olan IML kalıpları, CNC tezgâhlarında hassasiyetle hazırlandıktan sonra modern üretim hatlarında kaliteli ve sağlıklı olarak üretmektedir.Firma teknolojiye yapmış olduğu yatırımlarla kaliteli üretimi sağlıklı ortamlarda gerçekleştirirken, makine parkını planlı bir şekilde modernize etmeye devam etmektedir.

### **3.1.1.Vizyon ve Misyonu**

ABC firmasının Vizyonu:

“Sektöründe ülkemizin lider kuruluşu olmak ve markamızı bir dünya markası haline getirmek.”

ABC firmasının Misyonu:

“Dünya normlarına uygun daha kaliteli ürünü, daha ucuza üretmek.”

Firmanın kalite anlayışı doğrultusunda ISO 9001: 2000 Kalite yönetim sistemi olarak TKİB ve HACCP belgeleri bulunmaktadır.

### **3.1.2. Faaliyet Alanları**

- Gıda Plastik Ambalajları
- Mutfak Plastik Eşyaları
- Tanıtım Stantları
- Endüstriyel Plastik Ürünler
- Tekstil Ürünleri İçin Plastik Malzemeler
- Promosyon Ürünleri
- Kişisel Kullanım Ürünleri
- Oyuncak Ürünleri

### **3.1.3. Kalite Politikası**

Firma müşterilerinin istekleri doğrultusunda ihtiyaç duyduğu plastik ürünleri, toplumsal sorumluluk bilinciyle isteklere uygun tarzda ve zamanında üreterek müşteri memnuniyetini sağlamaktır. Toplam kalite anlayışı doğrultusunda ürünlerimizin kalitesini sürekli iyileştirerek, çalışanlar, müşteriler ve tedarikçiler arasında güven ortamı oluşturmaktır.

### **3.1.4. İlkeleri**

- Yasaları ve uluslararası standartları benimsemek
- Müşterilerimizle beraber kazanmak
- Müşteri odaklı üretim
- Müşterimizi her zaman ilgiyle dinlemek
- Saygılı, ahlaklı ve sorumlu davranmak
- Her çalışmamıza eşit fırsat tanımak
- Güvenli bir çalışma ortamı sağlamak
- Açık ve dürüst iletişim kurmak
- Her zaman sözünün arkasında durmak
- Bireysel yaratıcılığı teşvik etmek
- Yenilikleri takip etmek
- Yüksek kalitede ürün ve hizmet sunmak
- Çevreyi korumak

### **3.1.5. Organizasyon Yapısı**

İncelemesini yapmış olduğumuz ABC işletmesi yönetim kurulu ve yönetim kuruluna bağlı genel müdürlük ve yine yönetim kuruluna bağlı iç denetim departmanı bulunmaktadır. İç denetim departmanında kıdemli baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi ve denetçi yardımcıları bulunmaktadır. Genel müdürlüğe bağlı satış ve pazarlama müdürlüğü, üretim müdürlüğü, mali işler müdürlüğü, üretim planlama müdürlüğü, lojistik müdürlüğü, teknik müdürlük, idari işler ve personel müdürlükleri yer almaktadırlar.

## **3.2. İŞLETMENİN FAALİYET VE ORGANİZASYON YAPISINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER**

Bu kısımda ABC işletmesinin Bağımsız denetim açısından önem taşıyan iç kontrol sistemi hakkında bilgi verilerek iç kontrol sistemine ait noksanlıklar ve iç kontrolün etkinliğinin sağlanması için yapılması gereken önlemlerle ilgili bağımsız denetçinin yöneticilere önerilerine yer verilmiştir.

### **3.2.1. Nakit Sistemine İlişkin İç Kontrol Yapısı**

ABC işletmesinde nakit sistemini tahsilât ve ödemelere ilişkin iç kontrol ve faaliyetleri oluşturmaktadır.

#### **3.2.1.1. Tahsilât İşlemlerine İlişkin Mevcut Uygulamalar**

İşletmede nakit yapılan satışlar ve alacakların tahsili şeklinde tahsilat işlemleri uygulanmaktadır.

ABC İşletmesinde tahsilâtlarla ilgili prosedürler bulunmaması bir eksiklik olarak görülmektedir.

ABC firmasında yapılan tahsilâtlar, muhasebe departmanında görev yapan tarafından yapılmakta ve kayıt altına alınmaktadır. Yapılan nakit tahsilatlar ve alınan çekler kilitli çelik kasa olmadığından, muhasebe personeli tarafından masanın çekmecesinde saklanmaktadır.

#### **3.2.1.2. Nakit Tahsilât İşlemlerine İlişkin İç Kontrol Sorunları**

ABC işletmesinde tahsilâtlarla ilgili iç kontrol sisteminin zayıf olduğu görülmektedir. Tahsilâtı yapan personelle, muhasebe kaydını yapanın aynı kişi olması tahsilâtların kayda geçirilmesinde hile yapılması noktasında büyük risk oluşturmakta ve görevlerin ayrımı ilkesine ters düşmektedir. ABC işletmesinde çeklerin de muhasebe departmanındaki çalışan tarafından alınıp, aynı kişi tarafından kayda alınması sorun olarak görülmektedir.

#### **3.2.1.3. Nakit Tahsilât İşlemlerine İlişkin İç Kontrol Önerileri**

Abc işletmesinde tahsilât işlemlerini yapan kişi ve muhasebe kayıtlarını gerçekleştiren personel farklı kişiler olmalıdır. Tahsilât işlemleri ve kasanın takibinin finans birimindeki bir çalışan tarafından yapılması gereklidir.

Nakit tahsilâtlar yapıldığında tahsilât makbuzu finans biriminde sorumlu kişi tarafından düzenlenmeli, tahsilat makbuzunun sureti muhasebe birimine

ulaştırılmalıdır. Muhasebe entegre programında entegrasyon işlemi yapılmalı, yapılan tahsilatların 100 kasa hesabına otomatik olarak borç kaydedilmesi sağlanmalıdır. Kasada biriken paralar bekletilmemeli, gün sonunda banka hesabına yatırılmalıdır. Kasadan sorumlu personel tarafından kasanın sayımı yapılmalı ve muhasebeye de bilgi aktarımı yapılarak 100 kasa hesabının borç kalanı ile aynı olup olmadığı kontrol edilmelidir. Elden veya postayla gelen çeklerin finans personeli tarafından alınması ve tahsilinin yapılması gerekmektedir. Çeklerin tahsile verilmesi ile ilgili işlemler finans birimindeki sorumlu kişi tarafından yapılmalıdır. Çeklerin bankadan tahsilinde çeklerin teslim formu hazırlanarak bankaya onaylatılmalı, bu formun bir örneği ve tahsile verilen çeklerin fotokopileri muhasebe departmanına verilerek kayıtlara işlenmesi sağlanmalıdır.

#### **3.2.1.4. Ödeme İşlemlerine İlişkin Uygulamalar**

ABC işletmesinde tüm ödemeler, genel müdürün onayı alınarak yapılmaktadır. Muhasebe birimince hazırlanan ödeme listesi genel müdürün onayına sunulurken ödeme işlemi yapılmaktadır. Genel müdür bilgisinin bulunmadığı pek çok ödemeyi işlerin aksamaması için onaylamaktadır.

Ödeme listelerindeki ödemelerin hangi kanaldan, hangi miktarda yapılacağına muhasebe müdürü karar vermektedir. İşletme ödemelerini çek ile de yapabilmektedir. Bunun için genel müdür hazırlanan çekleri imzalamakta, fakat çoğunlukla işleri dolayısıyla şirket dışında bulunduğundan boş çekleri imzalayarak çek koçanını muhasebe müdürüne vermektedir. Bu çekler muhasebe biriminde bir masanın çekmecesinde muhafaza edilmektedir.

Kasa, banka ve çek ile yapılan ödemeler tediye makbuzları ile ilgili hesaplara kaydedilmektedir.

#### **3.2.1.5. Ödeme İşlemlerine İlişkin İç Kontrol Sorunları**

Yapılan Bağımsız denetimde iç kontrol sistemi ile ilgili olarak ; ABC işletmesinde ödemeleri yapan ile kayıtlara geçirenin aynı personel olması, görevlerin ayrılması ilkesine ters düştüğünden sakıncalı bir durumdur.

ABC işletmesinde ödemeler, genel müdürün onayıyla gerçekleşse de genel müdürün ödemelerle ilgili detayları tam bilmemesi, ödemeler konusunda ayrıntıları bilmeden sırf işlerin aksamaması için ödeme emri vermesi sıkıntı yaratabilecek bir durumdur. Genel müdürün boş çek koçanlarını imzalayarak muhasebe birimindeki çalışanlara vermesi sıkıntılı bir durumdur. Bankadan yapılan ödemelerin takibi yetersizdir.

### **3.2.1.6. Ödeme İşlemlerine İlişkin İç Kontrol Önerileri**

Nakit ödemeler ile ilgili olarak kasanın sorumluluğu, cari hesap kartlarına kayıt yapan yetkililer dışında finans personeline olmalıdır.

Abc işletmesinde günlük ödemeler için kasadan küçük bir pay ayrılmalıdır.

İşletmede ödemeler için küçük kasa fonu oluşturulmalı ve finans personeli günlük işlemler ve ödemeleri bu kasadan gerçekleştirilmelidir. Bu küçük kasa tahsilât uygulamalarından tamamen ayrı olmalıdır.

ABC işletmesinde mümkün olduğu sürece tüm ödemeler banka üzerinden yapılmalıdır. Mal alımına ilişkin satıcıların kestikleri satış faturalarına ilişkin kontroller yapılarak finans birimince açık hesap yapılan mal alımlarındaki ödemeler için vade tarihlerine göre liste hazırlanmalıdır. ABC işletmesinde ödemeler belli bir sistematığe oturtulmalı, sürekli haftanın belirlenen aynı günü ödeme yapılmalıdır. Genel müdürün ödeme tarihlerinde ödemeler için zaman ayırması, ödemeleri takip etmesi ve çekleri bizzat doldurarak ödeme için onaylaması gerekmektedir.

ABC işletmesinde ödemelerle ilgili tüm belgeler noksansız şekilde muhasebe bölümüne kayıt altına alınması için iletilmelidir. Muhasebe biriminde 100 kasa, 102 bankalar ve 103 verilen çekler ve ödeme emirleri hesabı kalanları ve cari kartlar kontrol edilmelidir.



### **3.2.2. Satın Almalara İlişkin İç Kontrol Yapısı**

İşletmede mal ve hizmet üretiminde kullanılmak üzere hammadde, mamul ve yarı mamul, tesis makine cihazlar şeklinde alımlar yapılmaktadır. Ayrıca işletmenin kullandığı demirbaş, ofis ve kırtasiye malzemeleri gibi alımlar olabilmektedir.

#### **3.2.2.1. Satın Alma İşlemlerine İlişkin İç Kontrol Sorunları**

Yapılan Bağımsız denetimde iç kontrol sistemi ile ilgili olarak; ABC işletmesinde alınacak ürünlerin tedariki ve ürünlerin sipariş miktarı hakkında prosedürler bulunmamaktadır. Ürünler satın alınırken ticari paket programdaki stok kartındaki asgari stok ve optimal stok miktarları dikkate alınmamaktadır. Bu durum işletmenin siparişleri karşılayamaması ya da fazla stok bulundurması gibi sorunlara yol açmaktadır.

Birimler arasında bilgi paylaşımında sorunlar vardır. Ticari programın entegrasyonunda sorunlar yaşanmaktadır.

#### **3.2.2.2. Satın Alma İşlemlerine İlişkin İç Kontrol Önerileri**

İşletmede alımlara ilişkin prosedürlerin belirlenmesi, her birimin görev ve sorumluluk alanının netleştirilmesi adına faydalı olacaktır.

Burada önemli olan nokta, şirketin faaliyet birimleri arasında gerekli bilgi akışı ve koordinasyonun sağlanması olacaktır. Siparişin verilmesinden, ödemenin yapılmasına kadar, satın almalara ilişkin prosedürün yazılı hale getirilmesi işletmenin yararına bir işlem olarak görülmektedir.

Mal teslim alındığında satıcıdan alınan satış irsaliyesi depodaki ambar memuru tarafından ticari paket programa alım irsaliyesi olarak işlenmeli, muhasebe birimindeki personel mal alım irsaliyesini faturalaştırarak cari hesaplara işlemeli ve muhasebe entegrasyonu sayesinde muhasebe fişlerine dönüştürülerek yevmiye ve defter-i kebire aktarılmalıdır.

### **3.2.3. Satış ve Alacaklara İlişkin İç Kontrol Yapısı**

İşletmede satışların siparişlerin alınması ile satış bölümü tarafından yapılmaktadır. Satış bedelleri eğer açık hesap şeklinde ödenecekse satışın onayını satış müdürü vermektedir. Yüksek meblağlar içeren satışlarda genel müdürün onayı alınmakla birlikte, satış müdürü kendi inisiyatifini kullanma yetkisine sahiptir.

Alınan siparişlere ait onaylar alındıktan sonra sipariş listesindeki ürünler temin edilir. Yükleme işlemi ile satış irsaliyesi ve satış faturası kesilir. Açık hesap satışlarla ilgili müşterilerle cari hesap mutabakatı yapılmamaktadır. Ticari entegre programında cari hesap takibi yapılmaktadır.

#### **3.2.3.1. Satış ve Alacak İşlemlerine İlişkin İç Kontrol Sorunları**

Yapılan Bağımsız denetimde iç kontrol sistemi ile ilgili olarak şu sorunlar tespit edilmiştir: Açık fatura ile satışlarda müşteriye satış onayının satış yöneticisi tarafından verilmesi doğru değildir. Satılan ürünlerle ilgili hangi ürünler için hangi fiyat ve indirim oranlarının kullanılacağı ile ilgili kuralların olmaması satış birimindeki çalışanların kendilerine göre farklı uygulamalar yapıp işletmeyi zarara uğratmalarına sebebiyet verebilir.

#### **3.2.3.2. Satış ve Alacaklara İlişkin İç Kontrol Önerileri**

ABC İşletmesinde açık fatura ile satış (kredili satış) yapılacaksa bu işleme ait onay işletmenin finans birimindeki sorumlu tarafından verilmelidir. Finans sorumlusu bunu yaparken işletmede tanımlanmış kredi ile satış için aranan koşullara göre onay vermelidir. Kredili satışlarla ilgili müşterinin risk analizi finans birimi tarafından yapılmalıdır. İşletmede satış müdürü, satış uygulamalarının sonuçlandırılması ile mesul olmalıdır.

### **3.2.4. Duran Varlıklara İlişkin İç Kontrol Yapısı ve Problemler**

Yapılan Bağımsız denetim iç kontrol sistemi ile ilgili olarak tespitlerde bulunulmuştur. İşletme faaliyetlerinde kullanılan 25 araç bulunmaktadır. Bunlardan 10 tanesi gerekli bakımları yapılmadığından ve iyi kullanılmadığından sürekli arıza

vermekte ve atıl durumdadır. Ayrıca kullanılan araçların sayısı işletmenin ihtiyacından fazladır. Duran varlıkların finansmanında kısa vadeli yabancı kaynaklar kullanılmıştır.

İşletmede kullanılmakta olan altı adet binek otomobil, kiralama yolu ile işletmede satış-pazarlama faaliyetleri için kullanılmaktadır. İşletmede ofiste kullanılan demirbaşlardan bilgisayar, yazılım, yazıcı ve diğer ürünlerin periyodik bakımları yapılmamaktadır. Yeni alınan bilgisayar ve bilgisayar malzemeleri kilitli olmayan bir bölümde bulunmaktadır. Demirbaşların listesinin olduğu detaylı bir kayıt bulunmamaktadır.

#### **3.2.4.1. Duran Varlık İşlemlerine İlişkin İç Kontrol Önerileri**

İşletmede gereğinden fazla duran varlığa yatırım yapılmamalıdır. Bu durum kaynak israfına sebep olmaktadır. Duran varlıkların finansmanında uzun vadeli kaynaklar kullanılmalıdır. ABC işletmesinde bulunan demirbaşlar sayım işlemi yapılarak sıra numarası, demirbaş a ait bilgiler, demirbaşı kullanma yetkisine sahip kişiler belirtilerek liste hazırlanmalıdır. Personele emanet edilen demirbaşların zimmetlenmesi demirbaşların daha iyi korunmasını sağlayacaktır.

ABC işletmesinde demirbaş alışları muhasebe departmanı tarafından demirbaş listelerine işlenmeli ayrıca, demirbaş alış faturası il muhasebeleştirilmelidir. Belirli dönemlerde 255 demirbaşlar hesabı ve demirbaşlar için ayrılan 257 birikmiş amortismanlar hesabında ayrılan tutarları ile işletmede yapılan kayıtlar arasında mutabakat gerçekleştirilmelidir.

#### **3.2.5. Ücret ve Personel Ödemelerine İlişkin İç Kontrol Yapısı, Sorunlar ve Çözüm Önerileri**

ABC İşletmesinde personel alım sürecinde tam olarak objektif kriterlere göre ve prosedürlere göre işe alım yapılmamaktadır. İşe alımda devlet kurumları ile yapılan işlerden dolayı usulsüzlüklere rastlanmaktadır.

Personel sorumlusu, çalışanların maaş ödemesini her çalışanın maaşını zarfa koymak suretiyle imza mukabili yapmaktadır. Bu durumda zarfa paranın yanlış

sayılarak konulması durumunda imza da alındığından iyi niyetli olmayan çalışanın suiistimal etme riski bulunmaktadır. Çalışanların avans istemeleri durumunda muhasebe birimi sorumlusu tarafından maaşından düşölmek üzere avans verilmektedir.

Personel, avans taleplerini muhasebe bölümüne iletilmektedir. Muhasebe müdürü maaşından düşmek üzere, kasadan talep edilen avans ödemelerini gerçekleştirir. Muhasebe müdürüne avans verme konusunda inisiyatif verilmesi, işletmenin finansal durumunu zarara uğratabilir. Avanslar verilirken belli kurallara göre işletmenin finansal durumu dikkate alınarak verilmesi gerekmektedir.

ABC işletmesindeki personel yaptıkları masrafların fişlerini muhasebeye vererek ödedikleri parayı nakit olarak tahsil etmektedir. Bu ödeme fişlerinin takibi detaylı olarak yapılmamaktadır. Özellikle satış personelinin yaptıkları masraflar için bir sınırlama bulunmamaktadır. Bu durum işletmede gereksiz masrafların yapılmasına ve israfa neden olmaktadır. Bu yüzden gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir. Muhasebe bölümünün ödeme fişlerini detaylı kontrol etmesi ve ödemelerin finans bölümünden yapılması gerekmektedir.

## SONUÇ

Bağımsız dış denetimin ilk gayesi, yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolara güvenilirlik 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

Devlet, ana görevlerini gerçekleştirebilmek, iktisadi, kültürel ve sosyal yaşama yön verebilmek için, firmalarla ilgili verilere ihtiyaç duymaktadır. Mesela, başarılı bir vergi politikasının yürütülebilmesi için muhasebe verilerinin güvenilir ve doğru olması çok önemlilik arz etmektedir. Devlet, hatalı muhasebe verilerine göre vergi aldığı zaman, vergileme kuralları çiğnediği gibi, iktisadi büyümenin devam ettirmek ve hızlandırmak, fiyat istikrarının korunması ve sermaye birikiminin elde edilmesi gibi hedefleri gerçekleştirmek zor hale gelecektir

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 çalışanı tarafından etkilenen bir süreçtir. Bağımsız denetimi; 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 kontrol prosedür ve politikalarının hepsini değil, sadece finansal raporlamayla ilgili olan taraflarını dikkate alıp, incelemesi yeterli olacaktır. Bağımsız denetin 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. Günümüzde iç 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 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.

Günümüzde iç 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 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.

Bu bilgiler doğrultusunda bağımsız denetimin daha etkin şekilde yapılabilmesi için iç kontrol sistemi ilgili olarak şu önerilerde bulunulabilir:

- İşletmelerde bağımsız denetimde planlamanın başarılı şekilde yapılması için iç kontrol sisteminin işlerliği sağlanmalıdır.

- Bağımsız denetimde finansal raporların güvenilirliğin artırılması için iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması gerekmektedir.
- Bağımsız denetimde kontrol riskinin dūşmesi ve denetimin kapsamının genişleyerek süre ve maliyetin artmaması için iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

ARENS Alvin and Assurance Services: An Integrated Approach, 11.b, New Jersey: PrenticeHall, ,2006,

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

ABDİOĞLU Hasan, Yönetişim İlkelerinin Uygulanmasında Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumu Ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Açısından Önemi”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2006, “

Adalet Bakanlığı İç Denetim Birimi Başkanlığı. Dünya ve Türkiye’de İç Denetimin Tarihi Gelişimi. <http://www.icdenetim.adalet.gov.tr/tarihce/tarihce.html> 01 Şubat 2013

AICPA Professional Standards, Section 509, 15 Mayıs 2005

AKIŞIK Orhan, İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. 14. 2005

AKSOY Mehmet, Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim, Ankara: Muhasebet

AKSOY Tamer, Tüm Yönleriyle Denetim, Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları, 2002

AKSOY Tamer, Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol Gerekliliği. İSMMMO Mali Çözüm Dergisi 2005 s.72.

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

ALTUĞ Figen, Mali Denetim, Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1995,

ARENS Alvin, Loebbecke, J. Auditing An Integrated Approach. Fourth Edition, New Jersey: PrenticeHall, Inc, EngleWoodCliffs 1994.



ARKUN Osman Fikret 1980, İşletmelerde Muhasebe Denetimi, İstanbul: İ.İ.T.İ.A,

ATAMAN Ümit, Nejat Bozkurt ve Rüstem Hacırüstemoğlu, 2000. Muhasebe Denetimi Uygulamaları. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.

AYRANCI Kadir, Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması. 2010 Bağımsız Denetim Derneği, “Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi”, <http://www.bdd.org.tr/default.asp?PG=TRANA>, (Erişim Tarihi: 05.11.2013).

BAŞPINAR Ahmet, “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, 2005, s.58.

BDDK Bankalarda Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, Tarih ve 24657 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. 31.01.2002

BERDİBEK Yaşar, Dahili Kontrol Anlayışı. T.B.B. Yayınları: Türkiye Bankalar Birliği Eğitim ve Tanıtım Grubu Seminer Notları. 1998

BOZKURT Nejat, Denetim, Denetim Standartları ve Uygulamaları, TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları, Ankara: TÜRMOB, 2012

BOZKURT Nejat, Muhasebe Denetimi. 2. Baskı. İstanbul: Alfa Basım Yayım. 1999

BOZKURT Nejat, Muhasebe Denetimi. 4. Basım. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım. 2006

BOZKURT Nejat, Muhasebe Denetimi. İstanbul: Alfa Yayınları 2000

BOZKURT Nejat, Muhasebe Denetimi. İstanbul: Alfa Yayınları. 1998

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

CARMİCHAEEL Zara, Douglas Willingham John ve Schaller, Carol.. (1986).Perspectives in Auditing. 4<sup>th</sup> Ed. Singapore: McGraw-Hill International Editions, Accounting Series.

ÇALDAĞ Yurdakul , Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007

ÇELİK Aytekin, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2005

ÇETİNKAYA Cihat, Denetim Kuralları ve İç ve Dış Denetim. 1990 Yılına Girerken Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu. Ankara. 1990

ÇÖMLEKÇİ Ferruh, Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz,(Ed. Münevver Yıllancı, Nurten Erdoğan, Saime Önce, Seval Selimoğlu Kardeş ve Ergun Kaya) Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2004

DABBAGOĞLU Kadir, İç Kontrol Sistemi. Mali Çözüm Dergisi. 82. 2007

DABBAGOĞLU Kadir,.Bağımsız Muhasebe Denetimi ve Türkiye'deki Durum, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998

DAVİDE Hillson, Ruth, MW, UnderstandingandManaging Risk Attitude. USA: Gower Publishing 2005

DEMİR Volkanİç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78'in Karşılaştırılması. Analiz. 11. 1999

DEMİRBAŞ Mahmut ve Uyar, Süleyman Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi. İstanbul: Güncel Yayıncılık , 2006

DEMİRTAŞ Mehmet İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. 7. 2005

- DİLAVER Ebru Dilek, “Bağımsız Mali Denetim ve Türkiye Uygulaması”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 1998,
- DOĞAN Zeki ve Zeynep Hatunoğlu ‘Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi’, Yaklaşım Dergisi, Eylül, 1999
- DOYRANGÖL Nuran Cömert , Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve Denetim Fonksiyonu. İstanbul, Lebib Yalkın Matbaası. 2002
- DÖNMEZ Adnan, “Ülkemizdeki Bağımsız Dış Denetim Sürecinin İşleyişine İlişkin Bir Değerlendirme”, (Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi), 2002
- DÖNMEZ Adnan, “Ülkemizdeki Bağımsız Dış Denetim Sürecinin İşleyişine İlişkin Bir Değerlendirme”, (Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü), 2002
- ECIIA, Avrupa’da İç Denetim-Konum Raporu.Brussels: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu 2005
- ECIIA, . Avrupa’da İç Denetim-Konum Raporu.Brussels: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu 2005
- ERDOĞAN Melih, Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı.Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. 2006
- ERDOĞAN Melih, Denetim.Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. 2005
- ERDOĞAN Murat, 2002, “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, Doğu Üniversitesi Dergisi, Sayı: 5s.4.
- ERDOĞAN Necati Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Raporlama, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 1994

ERGÜDEN Engin Kontrol Özdeğerlemesi. Mali Çözüm Dergisi 93 2009  
EROL Ahmet, Finansal Kurumların Denetim ve Vergilendirmesinde Özellikli Durumlar, Ankara: Yaklaşım Yayınları 2000

Ersoy A. Denetimde Risk Kavramının Finansal Tablo Hesaplarının İçerdiği Risk Unsurlarıyla İncelenmesi ve Bir Denetim Örneği. Yüksek Lisans Tezi.İstanbul: İstanbul Üniversitesi SBE. 1997

GÖZE Dilek Kamu Mali Yönetiminde Performansın Yönetilmesi – İç Kontrolün Kurumsal Performansa Etkisi. Yüksek Lisans Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi SBE. 2008

GÜCENME Ümit, Muhasebe Denetimi, İstanbul: Aktüel Yayınları 2004

GÜÇLÜ Faruk , Muhasebe Denetimi, Ankara: Detay Yayıncılık 2005

GÜRBÜZ Hasan, Muhasebe Denetimi, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi 1998.

GÜRBÜZ Hasan, Muhasebe Denetimi. 4. Baskı. Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi. 1995

GÜREDİN Ersin Denetim. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. 2000

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

GÜREDİN Ersin. Denetim ve Güvence Hizmetleri. Ankara: Arıkan Yayınları. 2007

GÜREDİN Ersin. Denetim. 6. Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayım 1994

GÜREDİN Ersin Denetim. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım. 1998

GÜRKAN Nazmi Zarifi Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sisteminde İç Denetim. E-Yaklaşım. 27, 8-20. 2005.

HERMANSON Roger Vd. "A Study of the Importance of Certain Attributes to Clients' Initial Selections of Audit Firms: A Longitudinal and Stratified Approach," Journal of Applied Business, Vol.10, No.1 1994,

<http://www.coso.org/aboutus.htm> (01 Şubat 2014).

<http://www.coso.org/aboutus.htm> (01 Şubat 2014).

<http://www.intosai.org/en/portal/> (01 Şubat 2014).

<http://www.intosai.org/en/portal/> (01 Şubat 2014).

ICAEW "AuditQuality", s. 39-40, <http://www.icaew.com/index.cfm/route/139481/>, (06.11.2012).

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

IIA. Standards for the Professional Practice of International Auditing 2007

International Federation of Accountants (IFAC). Technical Pronouncements- IFAC Handbook 1999

International Federation of Accountants (IFAC). Technical Pronouncements- IFAC Handbook 1999

ISA. Preface to International Standards on Auditing and Related Services, International Standards of Auditing. 1999

İç Kontrol Standartları. (t.y). (01 Şubat 2013). <http://www.maliye.gov.tr/ab/turkce/intfinstand/7.pdf>

İKİZ Aysun Kapucugil vd. "Denetim Kalitesi, Kalite ve Hizmet Kalitesine İlişkin Modeller: Kavramsal Çerçeve", Mali Çözüm Dergisi, Temmuz - Ağustos 2007

İPEK Ali E. İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, 1985

İstanbul Büyükşehir Belediyesi İç Denetim Birimi Başkanlığı. Genel Bilgi.  
<http://icdenetim.ibb.gov.tr/Documents/index.html> 2012 (01 Şubat 2013)

JOHNSTONE Karla, Client-Acceptance Decisions Simultaneous Effects on Client Business Risk, Audit Risk, Auditor Business Risk, and Risk Adaptation. Sarasota. 2000

KALKINOĞLU Mehmet İç Kontrol Sistemi. Vergi Dünyası Dergisi 265. 2003

KARAASLAN Erkan, "Soru ve Cevaplarıyla İç Denetim Olgusu", Güncel Mevzuat Dergisi, 2006

KARAKAŞ Ercan, Hesapların İncelenmesi. Ankara: Bilgi Yayınevi. 2001

KARAMAN Füsün, Performans Yönetim Sistemleriyle İlgili Denetimlerin Yürütülmesine Yönelik İlkeler. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi. 2004

KARANFİLOĞLU Yasin Ali, Muhasebe Denetimi Kavramı İlke ve Yöntemleri. Sayıstay Dergisi. 35, 28-37

KARAPINAR Aydın vd Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim SPK Lisanslama Sınavlarına Hazırlık, 2. b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2008

KARAYALÇIN Yaşar, Muhasebe Hukuku. 2. Baskı. Ankara: Sevinç Matbaası. . 1988

KARDEŞ Seval vd. Muhasebe Denetimi, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008

KARDEŞ Seval, Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları. 1996

KAVAL Hasan Muhasebe Denetimi, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003

KAVAL Hasan, Muhasebe Denetimi. Ankara: Akademik Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş 2003

KAVAL Hasan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri. 2.Basım. Ankara: Gazi Yayınevi. 2008

KAYA Ali. ve Halit, D. Vergi İncelemelerinde İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerinden Yararlanma Olanakları. Muhasebe ve Denetime Bakış. 3. 2001

KENGER Erdal Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu,  
[http://www.ydk.gov.tr/egitim\\_notlari/denetim.htm](http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm), 2001 (Erişim Tarihi: 01.11.2013).

KEPEKÇİ Celal Bağımsız Denetim, 4.b., Ankara: Siyasal Kitabevi, 2008, Kontrolörleri Derneği, 2008

KEPEKÇİ Celal, Bağımsız Denetim. Ankara: Lazer Ofset Matbaa Tesisleri Sanayi veTic.Ltd.Sti. 1996

KEPEKÇİ Celal, Bağımsız Denetim. Genişletilmiş 5.bs. İstanbul: AvcıolBasımYayın. 2004

KEPEKÇİ Celal, Bağımsız Denetim. Genişletilmiş 5.bs. İstanbul: Avcıol Basım Yayın. 2004

KESKİN Duygu Anıl İç Kontrol Sistemi-Kontrol Öz Değerlendirme.İstanbul: Beta Yayınevi. 2006

KÖROĞLU Çağrı ve Uçma, Tuğba İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi. Mevzuat Dergisi. 3. 2006

KÖSE Ömer Mayıs Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, Ankara: Sayıştay Başkanlığı Yayınları, 2007

KUBALI Derya , “Performans Denetimi”, AİD,C.32, S.1 Mart 1999

KULA Veysel, Kaynar, B. ve Köylü, K.M. Varlıkların Kötüye Kullanımı SonucuDoğuran Risk Faktörlerinin Bağımsız Denetçilerce Değerlemesi. MÖDAV. 8.4 2006

LAM, J. Enterprise Risk Management FromIncentivesto Control. USA: John Wiley&Sons. 2003

Louwers, T.J.,Ramsay, R.J., Sınason, D.H. , Strawser, J.R. AuditingandAssurance Services. New York: TheMcDraw – HillCompaniesInc. 2005

Maliye Bakanlığı. İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmenlik. 31.12.2005 tarihli 26040 sayılı Resmi Gazete.

Maliye Bakanlığı. İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmenlik. 31.12.2005 tarihli 26040 sayılı Resmi Gazete

MEMİŞ Mehmet Ünsal, İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Adana: Çukurova Üniversitesi. 2006

MESSİER William, Auditing Systematic Approach International Edition, The Mc Graw Hill Comp 1994

MOELLER JonRBrink's Modern InternalAuditing.JohnWileyandSons. 2005

OKSAY Suna, Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim,İstanbul: Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-9, 2007

ÖKSÜZ Fuat, Şirketlerde Yeterli İç Kontroller Var Mı? İç Kontrol Bakış Açısıyla Değerlendirme. III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İstanbul. 2009

ÖZEREN Baran ve Mustafa Ekinci, "İngiltere Kamu Sektöründe İç DenetimStandartları", (Çevrimçi)

<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayin2.asp?id=104>, (Erişim Tarihi: 01.11.2013).



ÖZEREN Baran, İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler. [www.sayistay.gov.tr/yayin/yayin3.asp?id=62](http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayin3.asp?id=62), (01 Şubat 2013). 1999

ÖZVEREN Mina Toplam Kalite Yönetimi. İstanbul: Beta Basın Yayım. 2000

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

PERRY W. ve Warner, P. A Quantitative Assesment of Internal Controls. Internal Auditor, 2005

PORTER Brenda vd. Principles of External Auditing, New York, USA: John Wiley&Sons. 2006

POTTERY Bailey Larry, Contemporary Auditing, New York: HarperandRow, Publishers, 1970

Resmi Gazete (12.06.2006/26196 Mükerrer). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22).

Resmi Gazete 1 Kasım 2006, 26333 Sayılı Resmi Gazete. Madde 31.

RİCCHUİTE D, Auditing. South Western Publishing Comp. 1992

RİCCHUİTE Dave, Auditing, South Western Publishing Comp. 1992

SALTIK Nihal, İç Kontrol Standartları. Bütçe Dünyası, 2.26. 2007.

SANAL Recep , Türkiye'de Yönetim Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu, Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, 2002

SAWYER Lawrence B , The Practise of Modern Internal Auditing, New York, 1973

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, T. C. 12 Haziran 2006.Resmi Gazete, 26196,

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, T. C12 Haziran 2006.. Resmi Gazete, 26196,

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, T. C. 12 Haziran 2006.Resmi Gazete, 26196,

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, T. C12 Haziran 2006. Resmi Gazete, 26196,

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, T. C 12 Haziran 2006.Resmi Gazete, 26196,

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, T. C. Resmi Gazete, 26196, 12 Haziran 2006.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, T. C. Resmi Gazete, 26196, 12 Haziran 2006.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ,  
“Çerçevesinde Bağımsız Denetim Çalışmalarında Dikkat Edilmesi Gerekli Hususlar”,SERİ :X, NO:22,

SEVGENER Sait. İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim İşlevi Bağintısı. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi. 1984

SOBEL P. J. Auditor's Risk Management Guide Integrating Auditing and ERM. USA: CCH Incorporated. 2005

SPK, “2001 – 2006 Yılları Arasında Gerçekleştirilen Düzenlemeler”, Kurumsal Yönetim İlkeleri (CorporateGovernancePrinciples), Mayıs 2006.

SPK. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ. Seri: X, No:22, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete.

Stettier, H.F. Auditing Principles. 4<sup>th</sup> Ed. New Jersey: PrenticeHallInc. 1977

ŞAHİN Şule, Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE. 2005

ŞENGÜR E. D. İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Bir Örnek Uygulama. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi SBE. 2005

ŞİRİN Mehmet, “Denetim Kanıt Teorisi ve Gelişimi”, Sayıştay Dergisi, S.61, 2006, s.24.

TAYLOR Donald. H. , Glezen, G.W. Auditing: An Assertions Approach. 7<sup>th</sup> Ed. Toronto: John Wiley&Sons.Inc. 1997

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

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

TEK Zuhal ve Çetinkaya, M. E. İç Denetim.<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6850,tek-z-cetinkaya-e-ic-denetim.pdf>, 2004

TENKER Nejat,Finansal Muhasebe.Ankara: Gazi Kitapevi. 1997

TOSUN Hikmet. ve Cebeci Uğur. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. Ankara. 2006

TOTAL Mehmet, Bağımsız Dış Denetim ve Bankacılık Sektöründeki Yeri, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1992

TÜDESK International Standard on Auditing (ISA)-Uluslararası Denetim Standartları,Ankar: Türmob Yayınları 238, 2003

TÜREDİ Hasan, Denetim. Trabzon: Celepler Matbaacılık. 2007

TÜRKER Masum ve Recep Pekdemir, “Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler”, 17. Türkiye Muhasebe Kongresi, Ekim 2002, İstanbul,

TÜRKER Masum, Pakdemir, R. , Selvi, Y. , Yılmaz, F. Sınırlı Uygunluk Denetimi. Ankara: Türmob Yayınları. 2003

Türkiye İç Denetim Enstitüsü Uluslararası İç Denetim Standartları, Deloitte, TİDE Yayınları, Yayın No:3, (Risk Yönetimiyle İlgili Standartlar Uygulama Önerisi 2100–3, 7.Madde). 2004

Uluslararası İç Denetim Standartları İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları. 2005

UMAN Nuri, İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri,Ankara: SPK Yayınları, 1985

UYANIK Atilla, Denetim Muhasebe ve Vergilendirme(Sigorta Sektörü Uygulamalı),İstanbul:Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. Kasım 2001

UZAY Şaban, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları. 1999

UZUN Ali Kamil, “Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi”, Active, Nisan-Mayıs 1999

ÜNLÜ B. Risk Yönetiminin Değişen Dünyası ve İç Denetim. İç Denetim Dergisi. 9. 2004

VELİDEDEOĞLU Turan, Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetimi, Ankara: Turmob Yayınları, 1997

YAVUZ Salih Tanju, İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri. Bankacılar Dergisi. 42. 2002

YENİGÜN Türkan, Kurumsal Yönetim ve İşletme İç Denetim.Yüksek Lisans Tezi.İzmir: DokuzEylül Üniversitesi SBE. 2008

YILANCI Münevver, İç Denetim-Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma, Eskişehir: Osman Gazi Üniversitesi Yayınları. 2003

YILMAZ Gül H. Vd, Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi, Ankara: Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, 2004

YILMAZ Gül H. vd. Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi.Ankara: Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını. 2004

YOZGAT Osman ,İşletme Yönetimi, 8. Baskı, İstanbul: M.Ü. Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, 1992

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

YURTSEVER Gürdoğan, "Türk Bankacılığının Kontrol ve Denetim Yapısı İçinde İç Kontrol Merkezlerinin Yeri", Active Bankacılık ve Finans Dergisi,S.33, 2003, 62-78.

YÜZGÜN Arslan, Genel Denetim Yaklaşımı, İstanbul: Dünya Yayınları, 1984

ZORLUOĞLU Ö, F İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Muhasebe Denetimindeki Yeri. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE. 2003