

RİSK ODAKLI İÇ DENETİM VE UYGULAMASI

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Dönem Projesi
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe ve Finansman Programı**

Kadriye İnci GENÇOĞLU

Danışman: Prof. Dr. Hakan SARITAŞ

**Ocak 2018
DENİZLİ**

YÜKSEK LİSANS PROJE ONAY FORMU

İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bölümü öğrencisi Kadriye İnci GENÇOĞLU tarafından Prof. Dr. Hakan SARITAŞ yönetiminde hazırlanan “**Risk Odaklı İç Denetim Ve Uygulaması**” başlıklı Yüksek Lisans Projesi tarafımdan okunmuş, kapsamı ve niteliği açısından Yüksek Lisans Projesi olarak kabul edilmiştir.



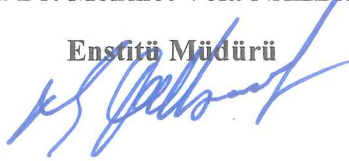
Prof. Dr. Hakan SARITAŞ

Danışman

Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 18.01.2018..... Tarih ve 03/08..... sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Prof. Dr. Mehmet Vefa NALBANT

Enstitü Müdürü



BİLİMSEL ETİK SAYFASI

Bu projenin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atıfta bulunulduğunu beyan ederim.

İmza



Öğrenci Adı Soyadı: Kadriye İnci GENÇOĞLU

TEŐEKKÖR

Projemin hazırlanmasında, maddi manevi desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen başta eşim YMM Tamer GENÇOĞLU olmak üzere tüm aileme; çalışmalarımı yönlendiren ve her aşamasında bilgi, tecrübe ve yardımlarını esirgemeyerek gelişimimde katkıda bulunan danışman hocam Sayın Prof. Dr. Hakan SARITAŞ 'a; ve emeği geçen herkese en derin duygularla teşekkür ederim.

ÖZET

RİSK ODAKLI İÇ DENETİM VE UYGULAMASI

Gençoğlu, Kadriye İnci
Dönem Projesi
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe ve Finansman Programı
Proje Danışmanı: Prof. Dr. Hakan SARITAŞ

Ocak 2018, xii+74 sayfa

Yönetim anlayışındaki değişmeler, küreselleşme, teknolojik gelişmeler, yasal düzenlemeler ve diğer faktörler şirketler için yeni fırsatlar ortaya çıkarmaktadır fakat bu fırsatlar önemli riskleri de beraberinde getirmektedir. Bu yaklaşımlar şirketlerde denetim anlayışını temelden değiştirmekte, ortaya çıkabilecek riskleri etkin bir şekilde önlemeyi amaçlamaktadır.

Denetim sürecinde geçmişe dönük finansal verilerin yanında şirketin ilerde karşılaşılabileceği risklerin de tahmin edilmesi gerekmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde klasik denetim tekniklerinin şirket hakkında güvenilir bilgi verme konusunda yetersiz kaldığı düşünülmektedir. Bu bağlamda bir risk yönetimi ve risk odaklı denetim anlayışı ile işletme risklerinin belirlenmesi, ölçülmesi ve yönetilerek en aza indirilmesi gerekmektedir. Tüm bu ihtiyaçlarla birlikte zorunlu hale gelen iç denetim şirketler için olmazsa olmaz unsurlardan biri haline gelmiştir.

Anahtar Kelimeler: (İç Denetim, Risk, Risk Yönetimi, Globalleşme, Zorunluluk)

ABSTRACT**THE EVALUATION OF THE NEW TURKISH COMMERCIAL CODE IN
REGARDS TO AUDIT PRACTICE**

Gençoğlu, Kadriye İnci

Term Project

Business Management Department

Accounting and Finance Programme

Adviser of Term Project: Associated Prof. Dr. Hakan SARITAŞ

January 2018, xii+74 Pages

Changes in management approaches, globalization, technology, developments, legislative regulations and other factors provide new opportunities for incorporations but such opportunities bring along substantial risks as well. Such approaches change auditing manners in incorporations at core, and aim to Effectively prevent any risks that may arise.

During and audit process, it is necessary to estimate any risks that relevant company may face in future as well as any retrospective financial data. When evaluated from this point of view, it is considered that traditional auditing techniques fall short of providing reliable information about companies. Accordingly it is necessary to determine, measure and minimize operational risks by managing through a risk management and a risk-based auditing approach. Having become essential with all such requirements, Internal auditing has become one of the indispensable elements for in corporations.

Key Words: (Internal Audit, Risk, Risk Managment, Globalization, Essential)

İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar DİZİNİ.....	xiii
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xv
SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	vi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE İÇ DENETİME GİRİŞ

1.1.İç Denetimin Tanımı.....	3
1.2.İç Denetim Faaliyetlerin Rolü Ve Katma Değeri.....	3
1.3.Dünyada İç Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	3
1.3.1.İç Denetim Uygulamalarının Doğuşu.....	3
1.3.2.Dünyadaki Değişmelere Bağlı Olarak Değişen İç Denetim.....	5
1.3.2.1.İç Denetim Mesleğinin Etkilendiği Dışsal Faktörler	6
1.3.2.1.1.Globalleşme.....	6
1.3.2.1.2. Bilişim Teknolojilerindeki Gelişim	7
1.3.2.1.3. Firma Operasyonlarının Karmaşıklaşması Ve Uzmanlaşma.....	7
1.3.2.1.4.Risk Ve Yönetimin Gelişimi.....	7
1.3.2.1.5.İç Kontrol Kavramının Gelişimi.....	8
1.3.2.1.6. Yanıltıcı Finansal Raporlamalar Ve Mevzuattaki Değişmeler.....	8
1.3.2.2.İç Denetim Mesleğinin Etkilendiği İçsel Faktörler	9
1.4.Geçmişten Günümüze İç Denetim.....	10

1.4.1.Sarbanes – Oxley Yasası İle Gelen Değişim Ve İç Denetim.....	10
1.4.2.Günümüzde İç Denetimin Kapsamı.....	11
1.5.İç Denetim İle İlgili Önemli Kuruluşlar.....	12
1.5.1. İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute Of Internal Auditors).....	12
1.5.2. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (European Confederation Of Institutes Of Internal Auditing)	12
1.5.3. Türkiye İç Denetim Enstitüsü (Tide)	13

İKİNCİ BÖLÜM

RİSK, RİSK YÖNETİMİ, RİSK ODAKLI İÇ DENETİM

2.1.Risk.....	14
2.1.1.Risk Evreni.....	14
2.2.Risk Yönetimi.....	15
2.3.Risk Odaklı İç Denetim.....	16
2.3.1.Risk Analizi Ve Ölçümü.....	17

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI MESLEKİ UYGULAMA ÇERÇEVESİ VE ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI

3.1.Uluslararası Mesleki Uygulama Rehberi (Umuç) Tarihçesi.....	19
3.2.Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi Umuç.....	20
3.2.1.Etik Kurallar.....	20
3.2.2.Pozisyon Raporları.....	22
3.2.3.Uygulama Rehberi.....	22
3.2.4.Uygulama Önerileri.....	22
3.2.4.1.Uygulama Önerileri Listesi.....	24
3.3.Uluslararası İç Denetim Standartları.....	25

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İÇ DENETİMİN UYGULANMASI

4.1.Planlama.....	28
4.1.1. İşletme Ve Sektör Hakkında Genel Bilgi Toplama.....	28
4.1.1.1.İşletmenin İş Hakkında Bilgi Edinme.....	29
4.1.1.2.İşin Sürekliliğini Değerlendirme.....	30
4.1.1.3.Olası Hataların Varlığını Belirleme.....	30
4.2.İşletme İç Kontrol Sistemi Ve Süreçleri Hakkında Bilgi Edinme.....	30
4.2.1. İç Kontrol Ve İç Denetim.....	30
4.2.2. Süreç Yönetimi Ve İç Denetim.....	35
4.3.Önemlilik Düzeylerinin Belirlenmesi.....	37
4.4.Risklerin Belirlenmesi Ve Denetlenecek alanların Öncelik Sırasına Koyulması.....	40
4.4.1. Önemlilik Katsayısı.....	40
4.4.2. Özel Öncelik Katsayısı.....	40
4.4.3. Denetim Riski.....	41
4.5.Denetim Programının Hazırlanması Ve Onaylatılması.....	44
4.6.Denetlenecek Birimlere Bildirim.....	44

BEŞİNCİ BÖLÜM

DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ

5.1.Denetim Alanlarının Bölümlemesi.....	46
5.2.Çalışma Kağıtları Ve Formların Hazırlanması.....	48
5.3.Denetim Dosyalarının Oluşturulması.....	53
5.4.Denetim Amaçlarının Belirlenmesi.....	54
5.5.Denetim İçin Kanıt Toplama.....	56

5.5.1. Kanıt Türleri.....	56
5.5.1.1.Fonksiyonlarına Göre Kanıt Türleri.....	56
5.5.1.2.Amaçlarına Göre Kanıt Türleri.....	56
5.6.Denetim Testlerinin Uygulanması.....	56
5.7.Bulguların Oluşturulması Ve Önerilerin Geliştirilmesi.....	58
5.8.Bulguların Denetlenen Birimle Paylaşılması.....	59
5.9.Kapanış Toplantısı.....	59

ALTINCI BÖLÜM

RAPORLAMA

6.1.Denetim Raporunun Hazırlanması Ve Gönderilmesi.....	60
6.2.Örnek Denetim Raporu.....	60
6.2.1. İç Denetimin Gerçekleştirilmesi.....	60
6.2.2. Denetim Bulguları Özet Tablosu.....	62
6.2.3. Denetimde Kullanılan Yöntemler, Denetim Bulguları, Riskleri Ve Öneriler.....	63
SONUÇ	71
KAYNAKÇA	72
ÖZGEÇMİŞ	74

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1.1. En Çok Gerçekleşen İç Denetim Faaliyetleri.....	11
Tablo 1.2. Beş Yılda Önem Kazanması Beklenen Denetim Faaliyetleri.....	12
Tablo 3.1. Uygulama Önerileri Listesi.....	25
Tablo 4.1. Genel Denetim Dosyasında Bulunmasında Bulunması Gerekenler Listesi.....	29
Tablo 4.2. Hesaplara İlişkin Referans Kodları.....	32
Tablo 4.3. X Şirketi A.Ş. Hazır Değerler Kontrol Listesi	34
Tablo 4.4. X Şirketi A.Ş. Önemli Süreçlerin Seçilmesi.....	36
Tablo 4.5. X Şirketi A.Ş. Para Girişleri Süreci Kontrol Listesi.....	37
Tablo 4.6. X Şirketi A.Ş. 31.12.2015 Hesaplar Önemlilik Dereceleri	39
Tablo 4.7. X Şirketi A.Ş. 31.12.2015 Denetim Alanlarının Önceliklendirilmesi....	43
Tablo 4.8. X Şirketi A.Ş.31.12.2015 Denetimi İçin Öncelikli İstenenler Listesi....	45
Tablo 5.1. X Şirketi A.Ş. 31.12.2015 Denetimi İçin Bilanço Hesaplarına Referans Verilmesi.....	47
Tablo 5.2. X Şirketi A.Ş. 31.12.2015 Denetimi İçin Gelir Tablosu Hesaplarına Referans Verilmesi	48
Tablo 5.3. X Şirketi A.Ş. 31.12.2015 Denetimi Hazır Değerler Çalışma Kağıdı...	50
Tablo 5.4. X Şirketi A.Ş.31.12.2015 Denetimi Kasa Hareketleri İnceleme Çalışma Kağıdı.....	51
Tablo 5.5. X Şirketi A.Ş.31.12.2015 Denetimi Hazır Değerler Denetim Notları...	53
Tablo 5.6. Denetim Dosyaları İçerikleri.....	54
Tablo 6.1. X Şirketi A.Ş. 31.12.2015 Denetim Raporu Yönetim Kurulu Özet Tablosu.....	62

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 2.1. Risk Evreni.....	14
Şekil 2.2. Risk Ölçümü.....	17

SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ

IIA	Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
CIA	Uluslararası İç Denetçi
UMUÇ	Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi
VUK	Vergi Usul Kanunu
FCPA	Amerikan Sermaye Piyasası
SOX	Sarbanes Oxley Kanunu
CBOK	Common Body Of Knowledge
ECIA	Avrupa İç Denetim Konfederasyonu
BDDK	Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurulu
İMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
SPK	Türkiye Muhasebeciler Odası Birliği
TİDE	Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü
UIDS	Uluslararası İç Denetim Standartları

GİRİŞ

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yapılan tanıma göre iç denetim; bir kurumun faaliyetlerini geliştirerek kuruma değer katmak amacı güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir.

İç denetim günümüzde tüm dünyada çeşitli alanlarda faaliyet gösteren ve farklı yapısal özellik ve hedefleri olan kuruluşlarda uygulanmaktadır. Ayrıca her ülkenin yasal düzenlemeleri, kültür ve gelenekleri de birbirinden farklıdır. Bu farklılıklar, iç denetim uygulamalarını etkilemektedir. Bu nedenle iç denetim mesleğinin küresel olarak kabul görmesi için uluslararası mesleki standartlar geliştirilmiştir. Geliştirilen standartlar çerçevesinde tüm Dünyada kullanılan iç denetim prosedürleri hazırlanmış olup, farklı kültür ve yapıdaki işletmelerde ortak bir denetim dili kullanılabilir hale getirilmiştir.

İç Denetim; mali denetim, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve bilgi sistemleri denetimi gibi çeşitli denetim faaliyetlerinden oluşmaktadır. Bu işlev ve kapsam özellikleri ile iç denetim; şirket ve kurumlarda mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk, faaliyetlerin ekonomikliği, etkinliği ve verimliliği, bilgi sistemlerinin güvenliği ve güvenilirliği için vazgeçilmez faaliyetlerden biri olarak kabul edilir. İç denetim, şirket ve kurumlarda hesap verebilirliğin yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır. Risklerin önceden tespit edilerek önlem alınması nedeni ile önleyici niteliği bulunmakta ve kurumsal yönetim kalitesini geliştirip kurumsal değeri yükseltmektedir. Pay ve menfaat sahipleri için vazgeçilmez bir güvence kaynağıdır. Sonuç olarak iç denetim globalleşen Dünya ile birlikte karmaşıklaşan işletmelerde olmazsa olmaz bir yönetim faaliyeti niteliği kazanmıştır.

Çalışmamızın birinci bölümünde; denetim ile ilgili genel bilgilere yer verilmiştir. İç denetimin tarihsel gelişimi, geçmişten günümüze yaşanan değişim ve güncellemelerle birlikte iç denetimi destekleyen dünya çapındaki meslek örgütleri bu bölümde yer almaktadır. Çalışmamızın ikinci bölümünde; riskin genel olarak tanımı yapılmıştır. Bu bölümde risk yönetimi süreci ve risk yönetiminin iç denetim ile olan ilişkisine yer verilmiştir. Çalışmamızın üçüncü bölümünde; iç denetim mesleğinin

rehberi niteliği taşıyan uluslararası iç denetim standartlarına yer verilmiştir. Çalışmamızın dördüncü bölümünde; iç denetim uygulamasının tüm aşamalarına yer verilerek denetimin nasıl gerçekleştirilmesi gerektiği anlatılmıştır. Çalışmamızın beşinci bölümünde; iç denetim faaliyetinin yürütülmesi konusundaki çalışma kağıtlarının düzenlenmesi ve delillere ilişkin aşamalar detaylı bir şekilde anlatılmıştır. Çalışmanın son bölümünde ise; denetimin en son aşaması olan raporlama anlatılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE İÇ DENETİME GİRİŞ

1.1 İç Denetimin Tanımı

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara katma değer sağlamak amacıyla tarafsız ve bağımsız bir danışmanlık ve güvence faaliyetidir. İç denetim kurumun kontrol, yönetim ve risk yönetimi süreçlerinin verimliliğın değerlendirmek ve geliştirmek amacına sahip disiplinli ve sistematik bir yaklaşım getirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur. (UMUÇ, 2010:1)

1.2. İç Denetimin Rolü ve Katma Değeri

Kurumların kurumsal yönetim ve risk yönetimi süreçleri ile ilgili tarafsız ve bağımsız bir güvence sağlayan bir danışmanlık hizmeti olan iç denetim; kurullarda hesap verebilirlik oranını artmasına katkı sağlamaktadır. İç denetçilerin; kurumların iç kontrol sisteminin verimliliğı ve yeterliliğı ile iş süreçlerinin doğruluğı iş süreçlerinin performanslarının kalitesi hakkında üst yönetime bilgi sağlaması konularında sorumlulukları bulunmaktadır. İşin doğru yapılması kadar doğru işin yapılması hususunda öneri ve görüşleriyle denetim faaliyeti kurumlara değer katar. Süreçlerin verimliliğı ve etkinliğı mali tabloların ve raporlamaların güvenilirliğı, hukuki düzenlemelere uygunluk konularında kabul edilebilir bir güvence sağlamak için kurum yöneticileri tarafından oluşturulan iç kontrol sistemi, iç denetim faaliyeti ile kontrol edilir. Hile, hata ve suiistimallerin varlık ve gelir kayıplarının önüne geçilmesinde iç denetim ve iç kontrol mekanizmalarının etkinliğı önemli rol oynamaktadır. Kısacası verimlilik ve karlılığın güvencesi denetlenebilir olmaktır. (Uzun, 2014: 13).

1.3. Dünyada İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

İç denetimin tarihsel gelişimini iki başlık altında incelemek mümkündür.

1.3.1 İç Denetim Uygulamalarının Doğuşu

Öncelikle değerlendirilmesi gereken en önemli konu; modern iç denetim uygulamalarının gelişmesinde toplumların uyguladıkları hukuk sistemlerinin ve

sahip oldukları değerlerin önemli ölçüde etkisinin bulunmasıdır. Avrupa Birliği toplumlarında (ABD, Kanada, Avusturalya vb.) iki temel hukuki sistem almaktadır. Bunlardan biri Anglosaksonların “İçtihat Hukuku” (Common Law) bir diğeri ise; “medeni hukuk” (civil Law)’dur. İki arasındaki en önemli farklar bireysel haklar, devletin düzeni, hukuksal düzenleme ve uygulamalar, bireyin devletle ilişkisi, sosyal devlet konularıdır. Bu farklılıkların uygulanacak olan denetim faaliyetlerine önemli ölçüde etki etmektedir.

Genel kabul görmüş iç denetim uygulamaları yoğun olarak Anglosakson ülkelerde görülen gelişme ve değişimlerden etkilenmiştir. İç denetimin tarihsel gelişimi ile finansal raporlama işlemlerinin başlangıcının birbirine çok yakın olduğu yapılan araştırma ve kanıtlarla ortaya konmaktadır. Tarihsel olarak denetim faaliyetine duyulan ihtiyaç; ticari olmayan ve ticari olan organizasyonlarda hatalı işlemlerin sayısının azaltılması, yolsuzlukların önüne geçilmesi, aktiflerin doğru değerlendirilmesi gibi önemli konularında bağımsız ve tarafsız bir kontrol ortamının gerekliliğinden doğmuştur. Denetime olan ihtiyacın ve denetim faaliyetlerinin ilk izleri Eski Yunan Uygarlıkları, Roma imparatorluğu ve İtalya Şehir Devletlerinin kamu finansman işlemlerinde görülmektedir. Özellikle çift kayıt sisteminin geliştirilmesi üst yönetime daha fazla kontrollü olma sorunluluğu doğurmuş ve kayıtlardaki olası usulsüzlüklerin incelenmesi iç kontrol ve iç denetimin gelişmesini zorunlu kılmıştır. (Özbek, 2012: 30)

Modern iç denetimin kurucusu Lawrence B. Sawyer olarak kabul edilmektedir. Lawrence B. Sawyer iç denetim mesleğindeki gelişmeleri aşağıdaki gibi anlatmaktadır.

“Eski Mezopotamya uygarlığı kayıtlarındaki kontrol işaretleri, noktalamalar, onaylama ve kontrol etme sisteminin varlığını ifade etmektedir. Eski Mısırda ambarlara getirisi yapılan malzemelere birinin gözlemcilik yaparak şahitlik etmesi ve bu şahitlik karşılığında verilen sertifikaların kişi tarafından onaylanması zorunluydu. Roma imparatorluğunda kayıtları duyan kişiler çalıştırılmaktaydı. Sözlü olarak yapılan bu onaylama işlemi fonlardan sorumlu kişileri hile ve yolsuzluktan uzak tutmak için geliştirilmişti. Gerçekte kayıtların duyulması görevi “denetim” (Audit) (Latince: auditus – işitmek) kelimesinin de gelişmesine neden olmuştur. Amerika’nın keşfi sırasında Christopher Columbus’ un takımında İspanya Kraliçesi

İsabella' yı bir “Denetçi” temsil etmektedir. İngiltere’deki sanayi devrimi sırasında günümüzdeki denetim başlamıştır. 18. Ve 19. yy da kurumların finansal kayıtlarını kontrol ettirmek için muhasebeci çalıştırmaları denetimin “duymanın” daha ilerisinde yazılı kaynakların dikkatli bir şekilde kontrol edilmesi ve muhasebe kayıtlarının delillerle karşılaştırılması şekline dönüştürülmüştür.

Kolonyal dönemde İngiliz girişimcilerin Amerika’ya yaptıkları yatırımların bağımsız ve tarafsız olarak denetlenmesini talep etmeleri sonucunda İngiliz denetçilerin denetim yöntemi ve denetim prosedürleri Amerika Birleşik Devletlerine getirilmiştir. İlgili dönemde Britanya Şirketler Kanununun girişimcileri daha çok hesap verilebilirlikle sorumlu tutması; muhasebe hesaplarının analitik bakış açısı ile denetlenmesinin yanında finansal tabloların denetlenmesine yoğunluk verilmesine neden olmuştur. ABD’de bulunan demiryolu işletmelerinin üst yönetimi ülkede yayılmış istasyonlardaki personelinin gelir ve giderleri doğru kaydettiklerinden emin olmak istemişlerdir. Bu nedenle dış denetim sisteminin bu tür denetimler için yetersiz kalması ile uzak konumdaki istasyonlara iç denetim faaliyetinin uygulanmasını sağlamıştır. (Sawyer, 2003: 121)

Bu örneklerden de yorumlanabildiği gibi ikinci Dünya savaşına kadar geçen dönemde muhasebe ve bağımsız denetimdeki gelişmelerle paralel, iç denetim mesleği muhasebe ve finansal tablo denetimi ile sınırlıydı.

1.3.2. Dünyadaki Değişmelere Bağlı Olarak Değişen İç Denetim

İç denetimin günümüzdeki kapsamına oluşmasında dışsal faktörler ve içsel faktörler olmak üzere iki temel etken bulunmaktadır. Dışsal faktörlere örnek olarak; ekonomi, dünya ekonomisindeki değişimler, globalleşme, ticaret kanununda değişen düzenlemeler, kurumsal yönetim, bilişim teknolojilerindeki gelişmeler, risk yönetimi ve iç kontrol kavramları sayılabilir. İçsel faktöre örnek olarak İç Denetim Enstitüsü (Institute of Internal auditor, IIA) nün kuruluşu ve meslekle ilgili yaptığı profesyonel çalışmalar sayılabilir.

1.3.2.1. İç Denetim Mesleğinin Etkilendiği Dışsal Faktörler

İç denetim mesleğinin etkilendiği dışsal faktörleri altı başlık altında incelemek mümkündür.

1.3.2.1.1. Globalleşme:

İletişim teknolojisindeki değişme ve gelişmelerin katkılarıyla finansal kuruluşların yalnızca ülkelerinde değil tüm dünya çapında faaliyet göstermeleri, ülkeler arasındaki bilgi erişimine olan engellerinin neredeyse kalmamasıyla kurumların ülkelere yatırım yapma zorunluluğu ortadan kalmıştır. Ülkelerin milli gelirleri içerisindeki ihracat payının her geçen gün artması, malların ve sermayenin serbestçe dolaşımı ve tüm yatırımcılar için uluslararası finansman kaynaklarından yararlanabiliyor olması ticari koşullarının her geçen gün kolaylaşması, global pazarların yerel pazarın yerini alması ve bunun sonucunda verimliliğin artırılması, Çin'in dünyada en düşük maliyetli üretim noktası konumunu alması, gelişmekte olan ülkelerin global ekonomide önemli hale gelmeleri globalleşmeye ilişkin en önemli örnekler olarak görülebilir. (Özbek, 2012: 39)

Globalleşmeyi etkileyen en önemli güçlerinden bir diğeri de bilgi teknolojilerindeki gelişmelerdir. Bilgi teknolojisindeki gelişmeler yalnızca finansal bilgilerin değil, tüm bilgilerin sınırsızca dolanmasına olanak sağlamaktadır. Bilgilerin sınırsız olarak dolaştığı dünyada hiçbir kurumun globalleşmeyi göz ardı etmesi mümkün değildir. Küreselleşmenin iç denetime en büyük yararı getirdiği risk ve fırsatların yönetilebilmesidir. ülkelerin lokal risklerine oranla globalleşmenin getirdiği sayılamayacak operasyonel etkinlik uluslararası yatırımların yönetilmesi, uluslararası rekabet gibi fırsat ve risklere odaklanarak “kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesini” bakış açılarına ekleyen iç denetçilerin çalıştıkları kurumlarda yerel riskler kadar globalleşmenin getirdiği risk ve fırsatların hangi oranda ne şekilde yönetildiğinin incelenmesi; mesleğin faaliyet alanında etki gösteren önemli bir faktördür. (Özbek, 2012: 42)

1.3.2.1.2 Bilişim Teknolojilerindeki Gelişim;

Bilişim teknolojileri yalnızca iç denetimi değil, ulusal ve uluslararası siyaset ve ticaret hayatında önemli değişikliklere yol açmaktadır. BT' nin gelişiminin ve değişiminin denetim mesleği üzerindeki etkileri; çok daha fazla veri temin edilebilmekte, BT risklerini ortadan kaldırmak için daha çok ve daha tecrübeli iç denetçiye ihtiyaç duyulmakta, çalışmaların elektronik ortamda daha kısa sürede çok fazla çalışma kağıdı oluşturulabilmesine olanak sağlamakta, verilerin daha kısa sürede incelenebilmesine imkan sağlamaktadır.

1.3.2.1.3. Firma Operasyonlarının Karmaşıklaşması ve Uzmanlaşma;

Müşteri beklentilerinin ve Pazar koşullarının hızla değişime ayak uydurma zorunluluğu ile bilginin serbestçe dolaşmasının aynı zamanda hızlı karar alma ve hızla davranabilmeyi zorunlu hale getirmesi, kurumların faaliyetlerinin geçmişe oranla önemli ölçüde karmaşıklaşmasına neden olmaktadır. Önceden yalnızca bir bankadan finansman ihtiyacını sağlayan kurumlar şimdi birçok kaynaktan finansman ihtiyacını karşılayabilmektedir.

Geçmişte çok az gerçekleşen yenileme yatırımları değişen rekabet ortamına uyum sağlayabilmek için zorunluluk haline gelmiştir. İç denetim bu değişmelerle birlikte artan sorumluluk ve artan kontrol ihtiyacı noktasında yer almakta ve yalnızca muhasebe anlamında değil, mevzuatlara uygunluk, projelerin yönetilmesi üretim planlamalarının geliştirilmesi, uzmanlaşma, teknolojik gelişmelerin takip edilmesi ve kontrol edilmesi gibi zorunluluklardan doğan gereksinimlerini karşılamaktadır.

1.3.2.1.4. Risk Yönetiminin Gelişimi;

Kurumların süreçlerindeki karmaşıklaşma olası risklerin boyutunun büyümesine neden olmaktadır. Bu nedenle kurum süreçlerini ve hedeflerini gerçekleştirmeye olumsuz etki eden risklerin belirlenmesi ve ortadan kaldırılması süreçlerin önemli bir unsuru haline gelmesinin yanı sıra bir zorunluluk durumu yaratmaktadır. Ticari faaliyetlerin uluslararası boyuta taşınmasıyla birlikte rekabetin de uluslararası boyuta taşınmasına söz konusudur. Değişen rekabet koşulları ise

firmaların geçmişe oranla daha çeşitli ve ciddi risklerle karşılaşma ihtimalini arttırmaktadır.

Yönetilip önüne geçilemeyen, aksiyon alınamayan riskler Kurumların varlık ve kaynaklarını koruyamamalarına ve sürdürülebilir başarısının olumsuz olarak etkilenmesine neden olmaktadır. Geçmişte de bu tür risklerini yönetemeyip yok olup giden kurumların örneklerine rastlamak mümkündür. Bu noktada finansal ve operasyonel süreçlere ilişkin bağımsız ve tarafsız güvence veren iç denetim faaliyeti kapsamına risk yönetimi süreci de dahil edilerek iç denetim faaliyetinin yeni kapsamı oluşmuştur. (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway*, 1992)

1.3.2.1.5. İç Kontrol Kavramının Gelişimi;

İç kontrol kavramı günümüzde kurumda üretilen faaliyetlerin mevzuata uygunluğunun da gözden geçirilmesi ihtiyaçları ile birlikte daha geniş bir kavrama ulaşmıştır. İç Kontrol mekanizmasının daha fazla uygulanma ortamı bulması ve iç kontrol sisteminde oluşan verilerin kurumda iyileştirici rol oynamasıyla katma değer sağlayan bir fonksiyon olma özelliğine ulaşmıştır. Kontrol faaliyetleri sonucunda ulaşılan bulguların genele yayılması ve sorunlara düzeltici uygulamalar ile yaklaşılması sistemin etkin ve verimli hale gelmesini sağlamaktadır. (TİDE, 2004: 10)

1.3.2.1.6. Yanıltıcı Finansal Raporlamalar Ve Mevzuattaki Değişmeler;

İç denetim faaliyetlerini önemli ölçüde etkileyen faktörlerin başında yanıltıcı finansal tabloların düzenlenmesi gelmektedir. ABD de birçok firmanın ticari faaliyetlerinde rüşvet verdiği tespit edilmiştir. Bununla birlikte bu tür işlemlerin yasaklanması amacıyla 1977 yılında “Foreign Corrupt Practices Act” (FCPA) ile Securities Exchange Commission (SEC)’e raporlama yapacak olan halka açık şirketlerin “muhasabe iç kontrol mekanizması” kurmalarını zorunlu kılmıştır. Enron ve Worldcom ‘un yanıltıcı finansal raporlamalar sonucu iflas etmeleri ve bu nedenle sermaye piyasasına karşı oluşan güvensizliği gidermek üzere 2002 yılında Sarbanes Oxley Kanunu (SOX) yasalaştırılmıştır. Bu kanuna göre etkin bir kontrol sisteminin

kurulması konusunda kurum yöneticilerine önemli sorumluluklar düşmektedir. (Association Of Certified Fraud Examiners, 2012)

1.3.2.2. İç Denetim Mesleğinin Etkilendiği İçsel Faktörler

(IIA)' in kurulması modern iç denetim faaliyetlerinin gelişmesine büyük bir önem sağlamıştır. İç denetim faaliyetinin kapsamı kurumların tüm faaliyetlerini kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Kurum yöneticileri sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olacak bilgilerle tecrübelenmeli ve kendilerine sorumluluk yükleyebilme, yönetim sürecinin önemli bir aktörü haline gelmişlerdir. İç denetçiyle yönetsel kontroller arasındaki giderek daha da güçlü hale gelen bağlantıya değinildiğinde; Firmanın politika ve prosedürlerine uygun hareket edilmesi ve muhasebenin analiz edilerek değerlendirilmesi, sistematik ve tarafsız bir şekilde onaylanmasının getireceği faydaların garanti altına alınmasına ilişkin yönetimi destekleyen bir faaliyettir. İç denetçilerin üst düzeydeki nitelikleri ve firma operasyonlarının daha verimli ve daha karlı şekle getirilmesi amacı, şirketi yönetimin fonksiyonlarıyla ve problemlerle karşı karşıya getirmektedir.

Problemlerin çözülebilmesi için yönetime hizmet verilmesi noktasında iç denetçiler şirket yöneticisi gibi düşünmeye başlar ve kendi analizlerini mevcut problemlerin çözümü için bir araç olarak kullanırlar.” (Özbek, 2012: 78)

IIA' in iç denetime yaptığı katkılar, araştırma ve çalışmalar sonucunda mesleğin kapsamına risk yönetimi de dahil edilmiştir. Bu noktada iç denetimin bakış açısı; daha çok geleceğe yönelmiştir. Bu gelişmeler ışığında iç denetim faaliyetleri “kurumun hedeflerine ulaşmak için yürütülen bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık” faaliyeti haline gelmiştir. “Uluslararası Standartlar” yazılı hale getirilmiş ve dünyada iç denetim mesleğinin sistematik bir yapıya kavuşmasını sağlamıştır.

“Uluslararası İç Denetim Standartları” ile iç denetim mesleğinin uygulama sınırları çizilirken diğer taraftan yapılan sertifikalı iç denetçi (Certified Internal Auditor) sınavları ile iç denetim mesleğinin daha kaliteli iç denetçilerce gerçekleştirilmesini sağlamaktadır.

1.4. Geçmişten Günümüze İç Denetim

Sarbanes – Oxley Yasası ile değişiklik gösteren iç denetim, son 20 yıldır sürekli olarak dünyadaki değişime ve şartlara uyum sağlamak amacıyla standartların belirlendiği, profesyonelleşmeye önem verildiği, saygınlık ve sorumluluğun arttığı bir meslek haline gelmiştir. Sarbanes – Oxley Yasası ile oluşan değişme ve değişen iç denetime ileriki konularda yer verilmiştir.

1.4.1. Sarbanes - Oxley Yasası İle Gelen Değişim Ve İç Denetim

Enron skandalı başta ABD Sermaye Piyasalarındaki çöküş olmak üzere tüm dünyada etkisini göstermiştir. Bu skandal ile finansal tabloların okuyucuyu doğru bilgilendirme niteliği, İç denetimin bağımsızlığı gibi birçok konunun gündeme gelmesi mevzuatın sorgulanması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bunun bir sonucu olarak ABD Başkanı George W. Bush Temmuz 2002’de Sarbanes-Oxley Yasası ile ABD mevzuatını yenilemiştir. Böylece ikinci bir Enron vakasının yaşanmasına engel olmaya çalışmıştır.

Bu yasanın temelini yatırımcıların doğru bir şekilde bilgilendirilmesi, yönetimin ve denetim komitesinin sorumluluğu, denetim şirketlerinin bağımsızlığı gibi kavramlar oluşturmaktadır.

Sarbanes – Oxley Yasası tüm dünyada ciddi boyutta yankı uyandırmıştır. Bu yasa ile ilgili daha kapsamlı bilgi verilecek olursa; 2002 yılında ABD Kongresinde meclisten geçerek 30 Temmuz 2002 yılında ABD Başkanı Bush tarafından onaylanması ile birlikte yasa haline gelmiştir. (TIDE, 2002; 49)

Sarbanes – Oxley Yasası Şirket yönetimlerine yeni görevler ve sorumluluklar getirmiştir. Bunlara örnek olarak; şirket yöneticilerine yeni kurallar, iç kontrollere ilişkin raporlar, açıklama ve bilgilendirme zorunlulukları, kurumsal yönetime ilişkin reform hareketleri verilebilir.

1.4.2. Günümüzde İç Denetimin Kapsamı

IIA den alınan verilere göre; Sarbanes – Oxley Yasası ile iç denetimin içeriğinde değişiklikler olmuştur. İç denetimin kapsamı aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Kurumsal yönetimin süreçlerinde denetim,
- Risk yönetiminin süreçlerinde denetim,
- İç kontrol sisteminin denetlenmesi,
- Finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği,
- Süreçlerin etkinliği ve verimliliği,
- Kurum varlıklarının korunması,
- Mevzuata uyum,
- Bilgi teknolojileri süreçlerinin denetimi,
- Danışmanlık faaliyetleri

Günümüzde iç denetimin kapsamı ile birlikte uygulama şekli de önemli değişikliklere uğramıştır. Denetim uygulamaları açısından bakıldığında kullanılan yöntem ve tekniklerde de önemli değişiklikler gerçekleşmiştir. IIA Araştırma Fonu 1972 yılından bu yana araştırmalar yaparak “Common Body Of Knowledge” (CBOK) adı altında yayımlamaktadır. Bu araştırmalar iç denetim mesleğinin günümüzdeki durumunu daha iyi anlamaya ve denetimin gelecekte ne derece önemli boyutlara ulaşacağını gözler önüne sermektedir. 2010 yılında tüm dünyada 107 ülke ve 13.500 iç denetim uygulamacısına yapılan CBOK çalışması mesleğine yönelik istatistiki veriler sunmaktadır. Söz konusu verileri iç denetim mesleğinin geleceğine ilişkin önemli ipuçları sunmaktadır. (*Practice Guide*, 2010)

Günümüzde en ok gerçekleştirilen iç denetim faaliyetleri CBOK sonuçlarına göre aşağıdaki şekildedir.

DENETİMİN TÜRÜ	ORANI
Operasyon denetimleri	88,9
Mevzuat uygunluğu denetimleri	75,1
Finansal alanlara ilişkin denetimler	71,6
Uygunsuzluk ve aykırılık denetimleri	71,2
İç kontrol sisteminin denetlenmesi	68,8

Tablo 1.1. En Çok Gerçekleşen İç Denetim Faaliyetleri

CBOK sonuçlarına göre yakın zamanda önem kazanması beklenen denetim faaliyetleri aşağıdaki gibidir:

DENETİMİN TÜRÜ	ORANI
Kurumun yönetimine ilişkin değerlendirmeler	23
Kurumun risklerini yönetme süreçlerinin denetimi	20,4
Kurumun stratejilerinin ve performansın karşılaştırılmasına ilişkin değerlendirmeler	19,9
Etik kuralların denetimi	19,9
Uluslararası muhasebe standartlarına uyumun denetlenmesi	18,8

Tablo 1.2. Beş Yılda Önem Kazanması Beklenen Denetim Faaliyetleri

1.5. İç Denetim İle İlgili Önemli kuruluşlar

İç denetimin uluslararası standartlara uygun şekilde yapılması ve gerekliliği konusunda farkındalık yaratılması için; İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute Of Internal Auditors), Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (European Confederation of Institutes of Internal Auditing), Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği adında üç önemli kuruluş bulunmaktadır.

1.5.1 İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute Of Internal Auditors)

IIA, 1941 yılında kurulmuştur. Merkezi Amerika Birleşik Devletleri'nde bulunmaktadır. Uluslararası statüye sahiptir. IIA iç denetim ve iç kontrol sistemleri konularında, dünya çapında 70.000 üyesi bulunmaktadır. Enstitü iç denetimin gözetimini yapmakta ve dünya çapında denetimle ilgili önemli kaynaklar oluşturmaktadır. IIA, aynı zamanda, kurumlara bağlı olarak çalışmakta olan iç denetçilere, kurumların yönetimlerine, yönetim kurullarına ve denetim komitelerine uluslararası standartların uygulamaları konusunda rehberlik etmektedir. (Saka, 2001: 23)

1.5.2. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (European Confederation of Institutes of Internal Auditing)

Konfederasyon, iç denetim mesleğinin profesyonel olarak geliştirilmesine yardımcı olmaktadır. Tüm Konfederasyon üyeleri iç denetim mesleğini geliştirebilecek tüm fikirlere açıktır ve bu tür konularda çalışma ve araştırma

yaparak meslek üyelerine eğitimler vermektedirler. ECIIA farklı ülkelerden ulusal iç denetim birlikleri tarafından oluşturulmuştur.

ECIIA, Avrupa Birliği'nin tüm ülkelerini kapsar. Konfederasyona yalnızca enstitüler üye olabilir. Konfederasyon iç denetim mesleğinin ilgili olduğu tüm kuruluş, enstitü ve organlara, yetkinlik, standartlar ve özellikler ile mesleği desteklemeyi amaçlamaktadır ve bu amacı doğrultusunda araştırmalar yapmaktadır.

Konfederasyon Avrupa Birliği Denetim Komitesi'ne sürekli danışmanlık hizmeti vermektedir. Konfederasyon tüm denetçilerin IIA Etik ilkelerine uygun çalışmaları konusunda dersler vermekte ve CIA (Certified Internal Auditor) belgesinin gerekliliğini ön plana çıkararak denetimde mesleki yeterliliği desteklemektedir. Konfederasyonun merkezi Belçika'da bulunmaktadır. TİDE, ECIIA yönetim kurulu üyesidir. (Saka, 2001: 24)

1.5.3 Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği

TİDE 1995 yılında kurulmuştur. Mesleki bağımsızlık, tarafsızlık ve kurumsallaşma kurumun felsefesini oluşturmaktadır. Enstitü, mesleki örgütlenme konusunda büyük rol oynamaktadır. TİDE, kuruluşunun ardından hemen Uluslararası İç Denetim Seminerleri düzenleyerek faaliyetine başlamıştır. Seminerler dışında; mesleki toplantılar, eğitimler, aylık iletişim toplantıları, uluslararası meslek standartlarının dilimize çevrilmesi gibi etkinlikleri bulunmaktadır. Bu etkinlik ve faaliyetler mesleğin gelişmesinde ve farkındalık yaratmak konusunda ciddi katkılar sağlamaktadır. Enstitünün 600'ü aşkın üyesi bulunmaktadır. Enstitü CIA (Certified Internal Auditor-Sertifikalı İç Denetçi) sertifikası için yurtdışında yapılan sınavların ülkemizde de yapılmasını sağlamaktadır.

Küreselleşme ile birlikte TİDE gibi büyük ve önemli kuruluşların meslekleri desteklemesi daha da önemli hale gelmiştir. Yukarıda sayılan avantajlardan da anlaşılacağı üzere; Türkiye İç Denetim Enstitüsü, meslek mensuplarına, üst düzey yöneticilere, işletme sahiplerine, düzenleyici otoritelere meslek kuruluşlarına referans ve danışma kaynağı bir platform olarak hizmet potansiyeline sahiptir.

İKİNCİ BÖLÜM

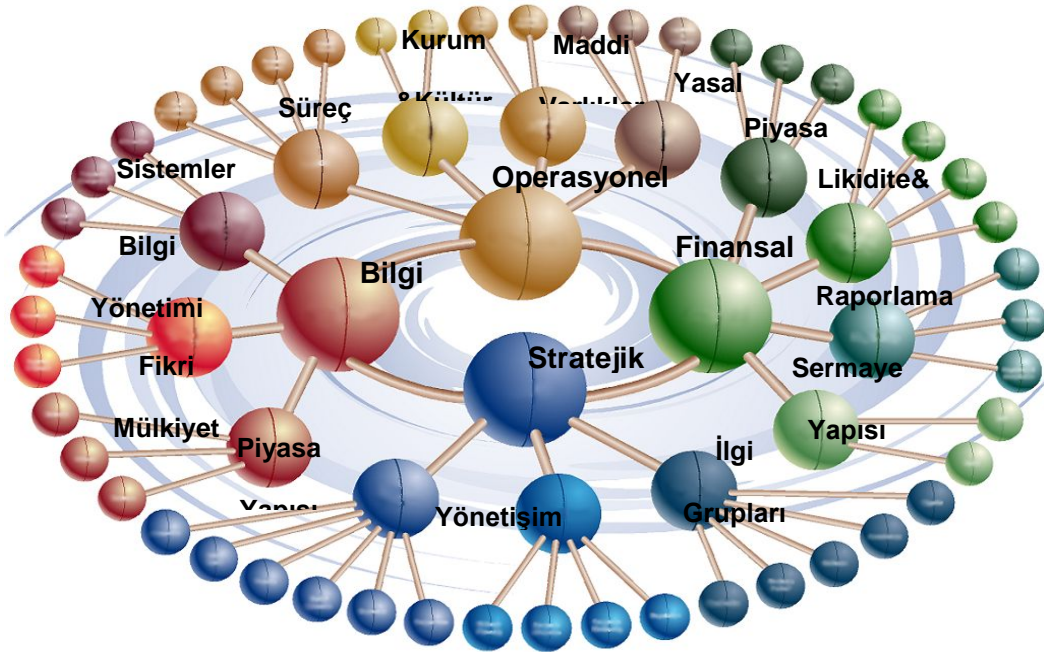
RİSK, RİSK YÖNETİMİ SÜRECİ, RİSK YÖNETİMİ VE İÇ DENETİM

Risk Yönetimi süreci Kurumun amaçlarını gerçekleştirmek üzere makul bir güvence sağlamak amacıyla potansiyel olay ve durumları belirleme, değerlendirme, yönetme ve kontrol etme sürecidir.

2.1. Risk

Risk, Organizasyonların hedeflerine ulaşmak için gerçekleştirdiği faaliyetler sonucunda ortaya çıkan ve işletmenin devamını sağlamak için etkili bir şekilde yönetilmesi gereken belirsizlikleri ifade eder. Risk, iç kontrol sisteminin zayıf olduğu noktalarda hem fırsatların kaçırılmasından hem de tehditlerin gerçekleşmesi veya hata yapılmasından dolayı ortaya çıkabilir.

2.1.2. Risk Evreni



Şekil 2.1. Risk Evreni

Küreselleşme, entegre ekonomi, teknolojik yenilik, endüstriyel konsolidasyon ve diğer faktörler, iş dünyasının çok hızlı değişerek karmaşık bir yapıya dönüşmesine sebep olmuştur.

İş dünyasının karmaşık hale gelmesi, karmaşık ve birbirine bağlı risk evrenini ortaya çıkarmıştır. Bu risklerin etkin olmayan bir şekilde yönetimi ise, ilgi gruplarına yaratılan değer üzerinde önemli bir etkisi olan stratejik hatalara, operasyonel zararlara, ürün hatalarına ve hukuksal davalara sebep olabilmektedir. Bunun sonucunda organizasyonlar en üst seviyede kurumsal yönetim ve kurum bazında risk yönetiminin faydalarını benimsemeye başlamışlar ve risk odaklı iç denetimin riskleri kontrol edilebilir seviyede tutmak konusunda ne kadar önemli bir rol oynadığını görmüşlerdir.

2.2. Risk Yönetimi

Kurumun karşılaşılabileceği tüm riskler değerlendirilerek riskin kabul edilebilir seviyeye indirilecek şekilde gereken cevabın verilmesi ile ilgili bir süreçtir. Risk yönetimi dinamik bir yapıya sahiptir. Kurumun stratejik yönetimi için büyük sorumluluk gerektiren önemli bir süreçtir.

Risk yönetimi, risk-getiri ve sermayeyi ilgilendirirken, bunların arasında optimum dengeyi kuran bir yaklaşım, bir yönetim tekniği ve anlayışıdır.

Bu kapsamda kurulması gereken risk yönetimi sistemlerinin şirketin risklerini iyi tanımlaması, doğru ve zamanında ölçmesi, sürekli izlemesi ve fiyatlama da dahil olmak üzere bu konudaki karar sürecine en geniş veri tabanını sağlaması gerekmektedir. Risk yönetimi, yalnızca riskten kaçınmak üzere bazı ölçümlere sahip olmayı hedeflememekte, alınan riskten azami faydanın sağlanması da amaçlar arasında önemli bir yer tutmaktadır.

Başlangıçtan bu yana belirsizliğin yarattığı risk ve getiri faktörleri, şirketlerin karar alma sürecinde karşılıklarına çıkan en önemli unsurlar olmuştur. Şirketler bir taraftan risk alırken, bir taraftan da bu riskten kötü etkilenmemeye, hatta fayda sağlamaya, yani bir anlamda "riski yönetmeye" dönük çabalar ortaya koymuştur. Son yıllarda mali piyasalardaki globalleşmeye paralel olarak işlem hacimlerinin büyümesi ve işlemlerin giderek karmaşıklaşmasının yanı sıra, yaşanan uluslararası mali krizler, risk konusundaki hassasiyeti daha da artırmıştır. Şirketlerin aldıkları riskleri sağlıklı bir biçimde yönetebilmeleri için yeni yöntemler ve yönetim anlayışları geliştirmeleri ihtiyacını ortaya çıkarmış ve zaman içinde ayrı bir fonksiyon olarak örgüt yapılarında yer almasına neden olmuştur.

Aşağıda risk yönetiminin temel adımları sıralanmıştır.

- **Risk Tanımlama;** yönetim kurulu, risk yönetimi şefi ve işletme çalışanları tarafından yürütülen bir faaliyettir,
- **Risk İnceleme;** risk kayıtlamasının ve iç kontrol uygulamalarının temel alındığı Kontrol Öz Değerleme faaliyetinden oluşmaktadır,
- **Risk Değerleme;** etki ve olasılık açısından risklerin ölçülüp sıralanması faaliyetlerinden oluşmaktadır,
- **Risk Yönetimi;** risk durumuna karşı geliştirilen risk tutumlarından oluşmaktadır.

2.3. Risk Odaklı İç Denetim

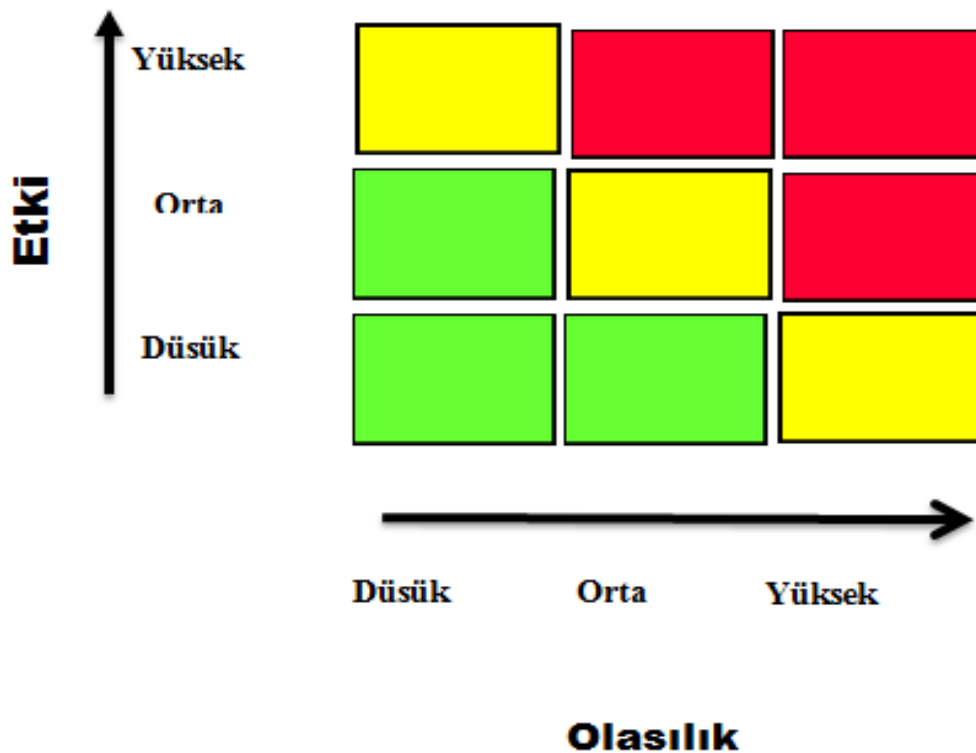
Risk evreni başlığı altında anlatıldığı gibi yönetim anlayışındaki değişimler, küreselleşme, teknolojik gelişmeler, yasal düzenlemeler ve diğer faktörler şirketlere yeni fırsatlar yaratmaktadır. Ancak yeni fırsatlar aynı zamanda önemli riskleri de oluşturmaktadır. Risk yönetimi ile ilişkisi incelendiğinde iç kontrol sistemi risk yönetiminin temeli olarak değerlendirilebilir. İç kontrol sisteminin amacı, yönetime işletme faaliyetlerinde bulunan risklere karşı, bu riskleri kontrol altına almak ve riskleri yönetmek konusunda yardımcı olmaktır

Risk denetimi ise; yönetsel sistem ve kontrol mekanizmalarında oluşan risk, hata ve zayıflıkları belirleyerek ve iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırarak mevzuata uyumlu hale getiren, yönetim ve davranış standartları ile iç kontrol denetimi sağlayan bir denetim türüdür. Risk odaklı denetim sürecini oluşturan faktörler; risklerin tanımlama, risk ölçme, risk ağırlıklarını belirleme, riskleri sınıflandırma, risklerin minimize etme veya transfer etmektir. İşletmede meydana gelebilecek olası tüm riskler tanımlanır. Tanımlanan riskler ağırlık derecesine göre sıralanır ve böylece risk seviyesi belirlenmiş olur. Daha sonra riskleri en düşük seviyeye indirmek için gerekli önlemler alınmış olur. Son aşama olarak risk yönetimi etkinleştirilir ve denetlenir.

2.3.1. Risk Analizi ve Ölçümü

Risk analizi, riskin iki önemli konuda analiz edilmesini kapsar:

- 1- Olasılık,
- 2- Etki



Şekil 2.2. Risk Ölçümü

Risk Faktörü 3 (Düşük): İşletmenin günlük işleyişine önemli etki yapmayacak ve birim yöneticisi tarafından bir dahaki denetime kadar düzeltilmesi uygun olan bulgular.

Risk Faktörü 2 (Orta): İşletmenin günlük işleyişini etkileyebilecek önemde olup ilgili birim yönetiminin, denetçinin kabul ettiği bir zamanlama çerçevesinde bir plan ile düzeltilecek bulgular.

Risk Faktörü 1 (Yüksek): İşletme için hayati önem arz eden bir alanda hemen üst yönetiminde dikkatinin çekilip en kısa zamanda düzeltme yapılmasını üstlenmesi gereken bulgular.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI MESLEKİ UYGULAMA ÇERÇEVESİ VE ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI

3.1. Uluslararası Mesleki Uygulama Rehberi (UMUÇ) Tarihçesi

Günümüzde iç denetim mesleğinin en geniş ve genel kabul görmüş rehberi olan “İç Denetim Standartları” IIA tarafından 1978 yılında yayımlanmıştır.

1998 yılında IIA tarafından standartların güncellenmesi için “rehberlik çalışma grubu” oluşturulmuştur. Yapılan güncelleme ve değişiklikler sonrasında oluşan çerçeve 1999 yılında IIA Yönetim Kurulu tarafından kabul edilmiştir. Çerçeve iç denetimin tanımı, İç denetimin standartları, etik kuralların içeriği yer almakta olup; iç denetimin rehberi haline gelmiştir. Bu uygulama rehberi;

- İç denetim faaliyetlerinin tanıtılması konusunda çerçeve oluşturmak,
- İç denetim uygulamaları için bir standart belirlemek,
- Organizasyonel yapıların geliştirilmesini desteklemek,
- “kalite güvence” mekanizması kurmak amaçlarını gütmektedir.

Bu amaçlar çerçevesinde oluşan iç denetimin en güncel tanımı şu şekildedir.

“iç denetim bir kurum faaliyetini geliştiren ve onlara değer katan bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve gerçekleştirilmesine yardımcı olur” (Practice Guide, 2016)

2006 yılında IIA Yönetim Kurulu tarafından “IIA” ve “PPF” nin rehberlik faaliyetlerinin gözden geçirilmesine ilişkin bir uluslararası yürütme kurulu oluşturulmuştur. Oluşturulan yürütme kurulunun çalışma ve araştırmaları sonrasında “Uygulama çerçevesi” uluslararası nitelik kazanmış ve “Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi – UMUÇ” haline gelmiştir.

3.2. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi - UMuÇ

Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) Zorunlu Rehber ve Kuvvetle Önerilen Hususlar olmak üzere iki ana bölümden oluşmaktadır. Uluslararası mesleki uygulama çerçevesi “Kırmızı Kitap” olarak bilinmekte olup, Türkiye İç Denetim Enstitüsü tarafından Türkçeye çevrilmiştir.

- **Zorunlu Rehber;** Rehberde İç Denetim uygulamalarında uymanın zorunlu olduğu konular yer almaktadır. Bu konular iç denetimin tanımını, Etik Kuralları ve Uluslararası İç Denetim Standartlarını içermektedir.
- **Kuvvetle Önerilen Hususlar;** IIA’ in resmi onayı ile oluşturulan Standartların ve Etik Kuralların olması gerektiği şekilde uygulanması için yapılması gerekenleri açıklamaktadır. UMuÇ’ un Kuvvetle Önerilen iki önemli unsuru Uygulama Rehberi ve Pozisyon Raporlarıdır.

Bu rehber üç yılda bir değişmek, güncellenmek zorundadır. IIA rehberin tamamının gözden geçirilerek gerekli değişikliklerin yapılmasına, güncellenmesine özen göstermektedir. Standartlarda yer alan terim ve ifadelerle açıklık getirmek amacı ile rehberde “Yorumlar” bölümü eklenmiştir.

3.2.1. Etik Kurallar

İç denetçilerin iç denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi sırasında uyulması gereken kurallara Etik kurallar denilmektedir. İç denetçilerin, kanunlara saygılı, sorumluluk sahibi, çalışkan, dürüst olmalı ve en ideal davranışları sergilemelidirler. Bilinçli olarak yasalara ya da ahlaka aykırı bir davranışta bulunmamalı mesleğin ve bağlı oldukları kuruluşun saygınlığına gölge düşürecek bir davranışta bulunmamalı, kuruluşun yasal ve etik kurallarına saygı duymalı ve kuruma katkı sağlamak için elinden gelen çabayı göstermelidir. Tüm bunların yanında mesleğini icra ederken tarafsız davranmalı, çıkar çatışması yaşanma ihtimali olan her durumdan ve menfaat ilişkilerinden uzak olmalıdır. Etik kurallara ilişkin IIA tarafından yayımlanan ve Türkçeye çevrilen ifadeye göre:

“Etik kurallar iç denetim faaliyetini gerçekleştiren kurum ve kişileri ilgilendirir. IIA üyeleri ve IIA’ in sertifikalarına sahip olanlar kişiler için bu kuralların yerine getirilmemesi IIA in idari yönetmeliklerine göre değerlendirilmektedir. Belirli bir

davranışa davranış kurallarında atıfta bulunulmaması, o davranışın kabul edilemez ya da yanlış olarak değerlendirilmesini engellemez ve bu sebeple de söz konusu kişiler disiplin cezası açısından sorumludur”. (İç Denetim Standartları, 2010)

Etik Kuralların İlkeleri;

- **Dürüstlük:** İç denetçilerin dürüst davranışları denetim faaliyetinden katma değer sağlayanların gözünde güven oluşturur ve böylece şüphe ortadan kalkar.
- **Objektiflik:** İç denetçiler inceledikleri faaliyet ve süreçlerin denetlenmesi ile ilgili bilgileri toplayıp değerlendirip ve en son aşama olarak raporlarken yüksek seviyede objektiflik sergiler. Tüm değerlendirmelerini dengeli bir şekilde yapar ve bir sonuca varırken menfaat gözetmezler.
- **Gizlilik:** İç denetçiler ulaştıkları bilgilerin değerine saygı gösterirler. Herhangi bir zorunluluk hali olmadığı sürece de ihtiyaç duyulan izini almadan bilgileri açıklamazlar.
- **Yetkinlik** (Ehil Olma): İç denetçiler denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesinde ihtiyaç duyulan beceri, bilgi ve tecrübeyi ortaya koyarlar.

Dürüstlük ilkesi iç denetçilerin denetim faaliyetini çalışmakta oldukları kurumların yasalarına ve etik değerlerine uyumlu bir şekilde özenle ve doğrulukla gerçekleştirilmesinin gereğini ifade etmektedir. Objektiflik ilkesi; iç denetimin tanımında bulunan en temel vasıflarından biridir, aynı zamanda iç denetimin katma değer yaratma fonksiyonu için gerekli olan esastır. İç denetçilerin inceledikleri süreç ya da faaliyetlere ilişkin bilgilerin toplanması, değerlendirilmesi ve raporlanmasında büyük ölçüde tarafsızlık sergilemeleri bir zorunluluktur. (İç Denetim Standartları, 2010)

Her ne kadar iç denetim mesleğini gerçekleştiren meslek mensuplarının IIA tarafından bir zorunluluk olarak etik kurallara uyması gerekse de; kurallara uyulmaması durumunda IIA yalnızca üyelerine yaptırım uygulayabilmektedir. Ancak, etik kuralların yaptırım gücü zorunlu etik kuralların uluslararası alanda iç denetim düzenlemelerinin hızla artması nedeniyle daha fazla kabul görmeye ve referans alınmaya başlamasını sağlamaktadır.

3.2.2 Pozisyon Raporları

Pozisyon raporları IIA' in görüşlerini ve pozisyonunu açıkladığı kendi bakış açısını ve duruşunu belirttiği raporlardır. Örneğin; “kurumsal risk yönetiminde iç denetimin rolü” başlıklı 2009 yılında yayınlanan pozisyon raporunda COSO komitesinin yayınlamış olduğu “kurumsal risk yönetimi - Enterprise Risk Management (ERM) modelinin uygulanmasında iç denetim fonksiyonunun yerine getirmesinde sakınca bulunmayan faaliyetlere ilişkin açıklamalara ve sorumlulukların hangi kademeye ait olduğunu anlatan açıklamalara yer vermiştir. (Report Of The Nations, 2014)

3.2.3. Uygulama Rehberi

İç denetimin gerçekleştirilmesine doğrudan değil de dolaylı olarak rehberlik eden dokümanlardır. İki tür uygulama rehberi bulunmaktadır. Bunlardan biri bilgi teknolojileri yönetimi, kontrol ve güvenliği konularında yayımlanan “Global Teknoloji Denetim Rehberi”dir. Bir diğeri; iç denetim faaliyetine ilişkin yayımlanan “Uygulama Rehberleri”dir. Bu ikisi dışında kalanlar arasında ise; “İç Denetim Yöneticisinin Atanması, “İç Denetim Görüşlerinin Formülasyonu ve İfade Edilmesi”(Nisan 2009), “Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Denetlenmesi/Sürdürülebilir Gelişme”(Şubat 2010), Denetim Standartlarını Uygulamasına Yardım” (Aralık 2010), “Kontrol Ortamının Denetlenmesi” (Nisan 2011), Performans Değerlendirmesi ve Görevden Alınması”(Mayıs 2010), “Harici İş İlişkilerinin Denetlenmesi”(Mayıs 2009), “İç Denetimin Etkinliğinin ve Verimliliğinin Değerlendirilmesi”(Aralık 2010), Üst Düzey Yöneticilerin Gelir Paketlerinin Belirlenmesi”(Nisan 2010), “Risk Yönetiminin Uygunluğunun Değerlendirilmesi ”Aralık 2010), Küçük İç Denetim Birimlerinin Uluslararası İç sayılabilir.

3.2.4. Uygulama Önerileri

Uygulama önerileri Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) içeriğinde “Uyulması Zorunlu Standartlar” yer almakta olup; resmi olarak onaylanıp IIA tarafından açıklanan ve iç denetimin standartlarının daha etkin kullanılmasına

ilişkin açıklamalardır. Uygulama Önerileri genel mahiyette değildir. İlgili olduğu standardın açıklama metni özelliğini taşımaktadır.

Örneğin; 1000 – amaç, yetki ve sorumluluklar başlığı altında standart, içerik olarak iç denetim yönetmeliğinde bulunması gereken konuları genel bir şekilde tanımlamaktadır. Bu standarda ilişkin 1000 – 1 numaralı uygulama önerisinde ise; standardın daha verimli uygulanabilmesi için açıklamalar yer almaktadır. 1000 numaralı standartta yönetmekle ilgili konulara genel olarak değinilmekte ve genel standarda uygunluk zorunludur. Yönetmeliğin yazılı bir kaynak olmasının sağladığı faydalara değinilmektedir. Fakat yönetmelik yazılı olması konusunda zorunluluk bulunmamaktadır. Örneklerden bir başkası ise; denetçinin mesleki yeterliliği ile ilgili olan 1210 numaralı “Yeterlilik standardı ve bu standarda ilişkin 1210 – 1 numaralı uygulama önerisidir. 1210 numaralı yeterlilik standardında, özet olarak iç denetçilerin sorumluluklarını yerine getirmeleri için yeterli beceri ve bilgiye sahip olmaları gerektiği anlatılmaktadır. Standartla ilgili uygulama önerisinde bu vasıfların nelerden oluştuğuna değinilmektedir. Uygulama önerisinde; muhasebe ilkeleri ve muhasebe teknikleri, İç Denetim standartları, teknolojik risk ve kontrollere dair sahip olunması gereken vasıflar, suistimal belirtilerini teşhis etme, yönetim ilkeleri ve benzer alanlarda bilgi ve tecrübeye sahip olunması gerektiği detaylı bir şekilde anlatılmaktadır. 1210 numaralı standartla belirtilen sorumlulukların yerine getirilmesi için bulunması gereken vasıfların neler olduğu detaylıca anlatılmaktadır.

Tüm standartlar için uygulama önerisi bulunmamakta olup, bazı Standartlar için birden fazla uygulama önerisi bulunmaktadır. (Practice Guide, 2016)

İç Denetim standartları açısından; standartların, standartlara ilişkin yorumların ve standartların uygulamasına ilişkin detayların yer aldığı uygulama önerilerinin bütün halinde ele alınması; iç denetim mesleğini icra eden profesyoneller için doğru bir yaklaşım olacaktır.

2012 yılı itibari ile IIA tarafından yayımlanan uygulama önerilerinin listesi aşağıdaki tabloda yer almaktadır. (Report Of The Nations, 2012)

3.2.4.1. Uygulama Önerileri Listesi

IIA tarafından yayınlanan uygulama önerileri numaraları ve isimleri ile birlikte aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

UYGULAMA NO	UYGULAMA ÖNERİSİ
1000 – 1	İç Denetimin Yönetmeliği
1110 – 1	Kurum İçi Bağımsızlık
1111 – 1	Yönetim Kurulu ve İletişim
1120 – 1	Bireysel Tarafsızlık
1130 – 1	Bağımsızlık ya da Objektifliğin Bozulması
1130 A1 - 1	İç Denetçilerin önceden Sorumlu Oldukları Operasyonların Değerlendirilmesi
1130 A2 - 1	İç Denetimin Diğer Denetim Dışındaki Sorumluluğu
1200 – 1	Yeterlilik, Yüksek Özen Ve Dikkat
1210 – 1	Yeterlilik
1210 A1 - 1	İç Denetim Faaliyetlerinin Desteklenmesi veya Tamamlanması İçin Dış Kaynakların Kullanılması
1220 – 1	Yüksek Mesleki Özen, Dikkat
1230 – 1	Mesleki olarak sürekli Gelişim
1300 – 1	Kalite Geliştirme Ve Güvence Programı
1310 – 1	Kalite Geliştirme Ve Güvence programının gerektirdikleri,
1311 – 1	İçsel olarak Değerlendirmeler
1312 – 1	Dışsal olarak Değerlendirmeler
1312 – 2	Dış Değerlendirmeler: Bağımsız Onaylanmış Öz Değerlendirmeler
1312 – 3	Özel Sektörde Bağımsız Değerlendirmenin Bağımsızlığı
1312 – 4	Kamu Kesiminde Bağımsız Değerlendirmenin Bağımsızlığı
1321 – 1	"Uluslararası İç Denetim Standartları İle Uyumludur" İbaresinin Kullanılması
2010 – 1	Denetim Planının Risk Ve Etkileri ele alınarak yapılması
2010 – 2	İç Denetim Planlamasında Risk Yönetimi Süreçlerinin Kullanılması
2020 – 1	Onaylama ve İletişim
2030 - 1	Kaynakların Yönetimi
2040 – 1	Prosedürler ve Politikalar
2050 – 1	Koordinasyon
2050 – 2	Güvence Haritaları
2050 – 3	Diğer Güvence Sağlayıcılara Güven Duyulmaması
2060 – 1	Üst Düzey Yönetime Ve Yönetim Kuruluna Raporlama
2110 – 1	Kurumsal Yönetimin Tanımı
2110 – 2	Risk Ve Kontrolle Kurumsal Yönetimin İlişkileri
2110 – 3	Kurumsal Yönetimin Değerlendirilmesi
2120 - 2	Risk Yönetimi Süreçlerinin Uygunluğunun Değerlendirilmesi
2120 – 2	İç Denetimin Riskinin Yönetilmesi
2130 – 1	Kontrol Süreçlerinin Uygunluğunun Değerlendirilmesi
2130 - A1 - 1	Bilgi bütünlüğü ve Güvenilirliği

UYGULAMA NO	UYGULAMA ÖNERİSİ
1130 A1 - 2	Kurumun Kişisel Gizliliğinin Değerlendirilmesi
2200 – 1	Görevlerin Planlanması
2200 – 2	Denetimde gerçekleştirilecek Kontrollerin Tanımlanmasında Büyükten Küçüğe Risk Odaklı Yaklaşımın Benimsenmesi
2210 – 1	Denetim faaliyetinin Hedefleri
2210 A1 - 1	Denetim Görev Planlamasında Risk Değerlendirmesi
2230 – 1	Görevle İlgili Kaynakların Belirlenmesi
2240 – 1	Denetim Faaliyetinin Çalışma Programı
2300 – 1	Faaliyetin Gerçekleştirilmesinde Kişisel Bilgilerin Kullanılması
2320 – 1	Analitik Prosedürler
2320 – 2	Sorunların Analizi
2330 – 1	Bilgilerin Kaydedilmesi
2330 A1 - 1	Faaliyetle İlgili Kayıtların Kontrolü
2330 A1 - 2	Denetim Faaliyet Kayıtlarına Erişim Konusunda İzni Verilmesi
2330 A2 - 1	Denetim Kayıt Ve İşlemlerinin Muhafaza Edilmesi
2340 – 1	Denetim Görevinin Kontrol Ve Gözetimi
2400 – 1	Denetim Sonuçlarının Bildirilmesinde Yasal Durumlar
2410 – 1	Raporlama sınırları
2420 – 1	Raporlamaların Kalitesi
2440 A2 - 1	Dış Kaynaklara Raporlama
2440 – 1	Sonuçların İletilmesi
2440 – 2	Hassas Kurum İçine Ve Dışına İletilmesi
2500 – 1	İlerlemenin Gözlenmesi
2500 A1 - 1	Sürecin Takibi

Tablo 3.1. Uygulama Önerileri Listesi

3.3. Uluslararası İç Denetim Standartları

Uluslararası İç Denetim Standartları, iç denetim mesleğinin temel ilkeleri üzerinde yapılan dikkatli çalışma ve görüşmeler sonucu oluşturulmuştur. İç denetçiler, çalışmalarının tamamını Standartlara uyumlu bir şekilde yapmakla sorumludur. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) üyeleri; denetimi gerçekleştirirken Uluslararası İç Denetçiler (CIA) “IIA Etik Kuralları” na (IIA's Code of Ethics) uygun davranacaklarını beyan ederler. Bu beyan Standartlara bağlılığı da gerekli kılar. Standartlar, Meslekî Uygulama Çerçevesinin (UMUÇ) bir bölümünü oluşturur. (İç Denetim Standartları, 2010)

İç denetim faaliyetleri amacı, boyutu, karmaşıklığı ve yapısı çok farklı kurumlarda içeriden ya da dışarıdan kişiler tarafından yürütülebilir. Söz konusu farklılıkların, her ortamdaki iç denetim uygulamasını etkilemesine rağmen, Uluslararası İç Denetim Standartlarına uyum, iç denetçilerin ve iç denetim faaliyetinin sorumluluklarının yerine getirilmesinde hayati önem arz eder. İç denetçilerin ve iç denetim faaliyetinin Standartlara uyumunun kısmen engellenmesi durumunda Standartların diğer kısımlarına uyum devam etmeli ve uyulamayan kısımlarla ilgili özel durum açıklamaları yapılmalıdır.

Uluslararası İç Denetim Standartları diğer standart tesis eden kurumların standartları ile birlikte kullanılırsa İç Denetim raporlarında diğer standartlara da gerektiğinde atıfta bulunulabilir. Bu tür durumlarda her iki standart arasında çelişkili durumlar doğarsa iç denetçiler öncelikli olarak Uluslararası İç Denetim Standartlarına uymak zorundadır. Standartlar;

- İç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamayı,
- Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeyi ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve sağlamayı,
- İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmayı,
- Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmayı amaçlamaktadır.

Standartlarda, kayıtsız şartsız uyulması gereken durumları belirtmek için "zorundadır" kelimesi kullanılmışken, uyulması beklenen durumları belirtmek için "gereklidir" kelimesi kullanılmıştır. Ayrıca özel anlam ifade eden kelimeler için de terimler sözlüğü yer almakta olup, standartları doğru yorumlamak ve doğru uygulamak için kelimelerin burada yer alan anlamları ile yorumlanması daha doğru olacaktır.

Uluslararası İç Denetim Standartları; Nitelik Standartları ve Performans Standartları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Nitelik ve Performans Standartları tüm iç denetim faaliyetine uygulanmak üzere hazırlanmış olup, Nitelik Standartları, iç denetim faaliyetlerini yürüten kurumların ve kişilerin özelliklerine yöneliktir. Performans Standartları ise; iç denetimi açıklayarak bu hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite kıstaslarını sağlar.

Uygulama Standartları da, güvence ya da danışmanlık faaliyetlerine uygulanabilecek gereklilikleri belirterek, Nitelik ve Performans Standartlarını geliştirmek için hazırlanmıştır.

Güvence hizmetleri, iç denetçinin, bir denetlenen hakkında bağımsız görüş veya kanaat sunabilmek için, elindeki delilleri objektif bir şekilde değerlendirmesini içerir. Güvence hizmetlerinin, genellikle, denetlenen, denetleyen ve kullanıcı olmak üzere üç tarafı bulunmakta olup, güvence görevinin nitelik ve kapsamı iç denetçi tarafından belirlenir.

Danışmanlık hizmetleri ise; tabiatı gereği tavsiye niteliğinde olup genellikle görevlendirmeyi talep eden müşterinin özel talebi üzerine gerçekleştirilir. Denetçi ve denetlenen olmak üzere genellikle iki tarafı vardır. Danışmanlık hizmetlerinin nitelik ve kapsamı, değerlendirmeyi talep eden müşteriyle iç denetçi arasındaki sözleşmeye bağlıdır. İç denetçi danışmanlık hizmeti verirken, objektifliğini korumalı ve idarî sorumluluk almamalıdır.

Standartlar sürekli olarak geliştirilmektedir. Uluslararası İç Denetim Standartları Kurulu, Standartları yayınlamadan önce çok geniş katılımlı bir görüşme ve tartışma faaliyetine girişmektedir. Bu çalışma, metin taslağı sürecinde, tüm dünyadan ilgililerin yorumlarını talep etme faaliyetini de içermektedir. Bütün metin taslakları, hem tüm üye kuruluşlara gönderilmekte hem de Uluslararası İç Denetim Standartları kurulunun resmi internet sitesinde yayınlanmaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İÇ DENETİMİN UYGULANMASI

İç denetimin uygulanması konusu denetimin tüm aşamaları ile birlikte Özel sektörde faaliyet gösteren X şirketi A.Ş. nin denetim örneği üzerinden anlatılacaktır.

4.1. Planlama

İç denetim faaliyetinde planlama süreci sırasıyla; Şirket ve Şirketin faaliyet gösterdiği sektör hakkında genel olarak bilgi edinilmesi, Şirketin mali hesaplarına ve süreçlerine ilişkin denetim alanlarının belirlenmesi, belirlenmiş olan denetim alanlarının risk derecelerine göre öncelik sırasına koyulması, belirlenen risk dereceleri ve öncelik sırasına göre denetim planının hazırlanması ve Şirketin üst yönetimi tarafından onaylanması ve denetimin başlangıcı bitişi ve kapsamı hakkında denetlenecek birimlere bildirilmesinden oluşmaktadır.

Denetimin uygulanabilirliği ve verimliliği anlamında en önemli aşama planlamadır. İşletmenin yer aldığı sektör hakkında bilgi toplamak, işin sürekliliği ve niteliği hakkında bilgi toplamak, işletmenin iç kontrol süreçlerini bilmek yapılacak olan denetim planına yön verecektir.

4.1.1. İşletme ve Sektör Hakkında Genel Bilgi Toplama

Denetim planlamasının olabilecek en iyi şekilde yapılabilmesi ve denetimin en verimli şekilde gerçekleştirilebilmesi için denetçi öncelikle İşletmenin gerçekleştirdiği işi hakkında, İşletmenin mevcut örgüt yapısı ve faaliyet gösterdiği alanın teknik özellikleri hakkında, İşletmenin bulunduğu sektör hakkında, İşletmeyi etkileyen hukuki düzenlemeler hakkında, İşletmenin muhasebe sisteminde uygulanan analitik prosedürlerin sonuçları ve bu sonuçların olası riskleri hakkında genel olarak bilgi edinmeli ve denetim yapılacak şirket hakkında tüm ana verilerin yer aldığı genel denetim dosyası oluşturmalıdır. X Şirketi A.Ş.' nin denetimi için genel denetim dosyasına eklenmek üzere ana hatları ile temin edilecek veriler aşağıdaki gibidir.

GENEL DENETİM DOSYASI	
1	Şirketin Ana Sözleşmesinin temin edilmesi
2	Şirketin Ana Sözleşmesine ait ek ve değişiklikler varsa temin edilmesi
3	Gerçekleştirilen genel kurul tutanaklarının temin edilmesi
4	Varsa Denetim dönemini kapsayan döneme ilişkin Tam Tasdik Sözleşmesinin temin edilmesi
5	En güncel Şirket Organizasyon Şemasının ıslak imzalı halinin temin edilmesi
6	Şirketin ve yer aldığı Sektör Hakkında Genel Bilgiler ve Dokümanların temin edilmesi
7	Şirketin en son ve bir önceki yıla ait mizan ve mali tablolarının elektronik ortamda temin edilmesi
8	En güncel İmza sirkülerinin temin edilmesi
9	Denetim dönemini kapsayan yıla ilişkin bütçenin temin edilmesi
10	En güncel faaliyet raporunun temin edilmesi
11	Şirketin varsa Yatırım Teşvik Belgelerinin temin edilmesi
12	Şirketin en güncel Kapasite Raporunun temin edilmesi
13	Şirketin Sanayi Sicil Belgesinin temin edilmesi
14	Varsa Şirketin Sahip olduğu garanti ve kalite belgelerinin temin edilmesi
15	Şirketin Sermayesinin Tespiti Raporlarının temin edilmesi
16	Denetim dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin temin edilmesi
17	Şirketin en güncel Hazirun Cetvelinin temin edilmesi
18	Şirketin Sermaye hareketlerinin yer aldığı ticaret sicili gazetelerinin temin edilmesi
19	Şirketin süreçlerini anlatan iş akış şemalarının temin edilmesi

Tablo 4.1. Genel Denetim Dosyasında Bulunması Gerekenler Listesi

Genel denetim dosyası hazırlanması için gerekli olan tüm verilerin temin edilmesi ve dosyanın tamamlanmasından sonra denetimi planlamak için, denetçi Şirketin mali tablolarına büyük ölçüde etki edebilecek işlemleri, olayları ve uygulamaların var olup olmadığını anlamaya yetecek bilgi edinmeli araştırma yapmalıdır. Bunun tespit edilmesi için öncelik verilmesi gereken alanlar aşağıda sıralanmıştır.

4.1.1.1. İşletmenin İşi Hakkında Bilgi Edinme

İşletmenin işi ve bulunduğu sektör hakkında bilgi elde etmede kullanılan yöntemlerden biri analitik prosedürlerdir. Analitik prosedürler, cari yılın denetlenmemiş bilgileri önceki yılların denetlenmiş bilgileriyle karşılaştırılarak uygulandığında, belirlenen farklar piyasada, sektörde ya da işletmede önemli olayları gösterebilir. Bu tür olaylar denetimin planlanmasında önem arz etmektedir.

4.1.1.2. İşin Sürekliliğini Değerlendirme

İşletmelerin sürekliliğinin ölçülmesinde kullanılan birçok yöntem bulunmaktadır. Yine bu yöntemlerin başında analitik incelemeler yer almaktadır. İşletmenin faaliyetine kriz dolayısıyla son vermesi olasılığı ya da hukuki, mali anlamda İşletmenin sürekliliğini etkileyecek dış etmenlerin tespiti denetimin planlanmasında ticari faaliyetin başında İşletmenin varlığının korunması gelmesi nedeni ile önem arz etmektedir.

4.1.1.3. Olası Hataların Varlığını Belirleme

Verilerin birbiri arasındaki normal olmayan bağlantıların ve verilerin olağandışı derecede sapmalarının belirlenmesidir. Olağandışı sapmalar ve normalin üzerinde farklar beklenmediği halde varsa ya da bulunması gerektiği halde bulunmuyorsa yapılan incelemelerle mutlaka ortaya çıkacaktır. Bu tür durumlarda mali anlamda olağandışı sapmaların olabilecek nedenlerinden biri; muhasebe hatalarının veya yolsuzlukların mevcut olması olabilir. Bu nedenle denetçiler analitik prosedürlerle denetimde daha fazla dikkat gerektirecek, hata ve yolsuzlukların yapılabileceği alanları belirleyerek bu alanlarda daha fazla kontrol testleri uygulayarak yaptığı denetimin doğruluğundan ve tam olduğundan emin olmalıdır.

4.2. İşletme İç Kontrol Sistemi ve Süreçleri Hakkında Bilgi Edinme

İç kontrol; Kurumun yönetim kurulu üyeleri, üst düzey yöneticileri ve diğer tüm personelleri, kısaca Kurumu oluşturan tüm bireyler tarafından yönlendirilen ve finansal raporların güvenilirliğini, faaliyetlerin etkin işleyip işlemediğini ve faaliyetlerin verimli olup olmadığını, Kurumda yasa ve düzenlemelere uygun hareket edilip edilmediğini kontrol altına almaktadır. Bu sayede Kurumun hedeflerine ulaşmasında makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir. Kurumların iç kontrol sisteminin güçlü olması olası hataların riskini en aza indirecek ve denetim için de zemin hazırlayacaktır.

4.2.1. İç Kontrol ve İç Denetim

İç Kontrol ve iç denetim arasında kuvvetli bir ilişki bulunmaktadır. Organizasyonun hedeflerini gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyduğu bütün politika,

plan, uygulama ve prosedürleri kapsayan bir araçtır. İç kontrol, kuruluşun bünyesindeki kontrollerle aynı anlamda kullanılmaktadır.

İç kontrol temel olarak;

- Bilginin güvenilirliğini ve doğruluğunu sağlamak,
- Politikalara, planlara, prosedürlere, yasalara ve yönetmeliklere uygunluğu gerçekleştirmek,
- Varlıkları korumak,
- Kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanımını sağlamak,
- Faaliyetler ve programlar için belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşmak amaçlarıyla oluşturulur.

Genel kontrol sistemi, bir kuruluş tarafından amaçlarına ve hedeflerine ulaşmak için kullanılan sistemler topluluğunu anlamına gelmektedir. İç kontrol sistemi tek başına bir sistem olarak düşünülmemelidir. Muhasebe, planlama, denetim, bütçe ve bilgi sistemi gibi başka sistemleri birbiriyle kaynaştıran bir etken olarak düşünülmelidir. Organizasyonların etkin bir şekilde işletilmesinin temel unsuru güçlü bir kontrol sisteminin varlığıdır. Yöneticilerin sorumlu oldukları işlerin zamanında tamamlanması ve kaliteli olmasından sorumlu olmaları, kaynakların maliyetini kontrol etmeleri, yürütülen programlarla yapılan işlerin düzenlemelere uygun olarak tamamlanması beklentisi etkin ve verimli çalışacak bir kontrol sistemi oluşturması gerekliliğinin başlangıç noktasıdır. (Özten, 2004; 2)

İç denetçi, denetimi planlama aşamasında iç kontrol mekanizması ile ilgili; hem mevcut kontrol politikaları ve prosedürleri ile kayıt ortamı hakkında hem de mevcut kontrol politikaları ve prosedürlerinin işletme tarafından uygulanmakta olup olmadığına ilişkin detaylı bilgi edinmelidir. Edinilen bilgiler; önemli ölçüde hata riski taşıyan faktörleri belirlemek, olabilecek hataları belirlemek, denetimde uygulanacak testleri ve testlerin içeriğini boyutunu belirlemek amacıyla kullanılmaktadır. Denetlenecek olan Şirketin kontrol çevresi hakkında genel bilgi edinmenin ve kontrol riskinin belirlenmesinin en uygun yolu; detaylı bir denetim kontrol listesi hazırlamaktır. Kontrol listesi oluştururken tüm denetim çalışma

kâğıtlarında yol gösterici olan referans kodları kullanılmaktadır. Hesaplara ilişkin referans kodları aşağıdaki gibidir.

REFERANS KODU	AÇIKLAMA	REFERANS KODU	AÇIKLAMA
A	Referanslar	FF	Stok Sayım Dokümanları
A1	Genel Bilgi Dosyası	G	Diğer Dönen Varlıklar
A2	Şirket Özet ve Detay Mizanı	H	Mali Duran Varlıklar
A3	Şirket Mali Tabloları	I	İlişkili Kuruluşlar
A4	Önceki Dönem Mali Tabloları	J	Diğer Duran Varlıklar
A4.1	Mali Tablolar Düzeltme Kayıtları	K	Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar
A5	Son Döneme Ait Faaliyet Raporu	K1	Sabit Kıymet Tablosu
A6	Bütçe ve Bütçe Planlama Çalışmaları	M	Kısa Vadeli Krediler
A7	Avukat Mutabakatları	M1	Kredi Ödeme Tabloları (Bakiye-Faiz Oranları-Vade)
A10 – A.	Genel Bilgi Dosyası Evrakları	N	Borçlar
S	Süreç Denetimi Ana Sayfası	NN	Borç Mutabakatları
S1	Para girişleri (Tahsilat)	O	Vergi ve Vergi Beyannameleri
S2	Para çıkışları (Ödemeler)	P	Diğer Borçlar ve Gider Tahakkukları
S3	Maaşlar	P2	Kıdem Tazminatı Hesaplaması
S5	Satın Alımlar ve Borçlar	Q	Uzun Vadeli Krediler
S4	Satışlar ve Alacaklar	S	Teminat ve Garantiler
S6	Envanter Alımı ve Satılan Malın Maliyeti	T	Sermaye
S7	Krediler	U1	Satışlar
C	Hazır Değerler	U1.1	Yurtdışı ve Yurtiçi Satış Miktar ve Ciroları
C3	Çeklerin Dökümü (Müşteri, Vadesi, Tutarı, Bankası)	U2	Satışların Maliyeti
CC	Banka Mutabakatları	U2.1	Maliyet ve Satılan Malın Maliyeti Tablosu
D	Menkul Kıymetler	U3	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
E	Alacaklar	U4	Genel Yönetim Giderleri
E1	Alacak Yaşlandırma Çalışmaları	U5	Finansman Gelir ve Giderleri
EE	Alacaklar Mutabakatları	U6	Diğer Gelir ve Giderler
F	Stoklar	V	Denetim Sonrası Gelen Evraklar
F1	Fiyatlandırılmış Stok Listesi	Z	Sistem İnceleme Evrakları

Tablo 4.2. Hesaplara İlişkin Referans Kodları

Denetçinin tüm çalışma kâğıtlarında yukarıda yer alan referanslar kullanılmaktadır. X Şirketi A.Ş.'nin hazır değerler hesaplarına (C) ilişkin hazırlanacak olan kontrol listesi aşağıdaki gibi olmalıdır.

HESAP ADI	HESAP KODU	REFE RANS KODU	KONTROL	KONTROL SIKLIĞI
Kasa	100	C	Kasadan sorumlu personel diğer muhasebe işlemlerine de erişebiliyor mu?	6 Aylık
Kasa	100	C	Şirkette fiziki olarak bulunan kasalar hırsızlığa karşı sigortalı mı? Sigortalı ise Poliçeleri mevcut mu?	bir yıllık
Kasa	100	C	Kasa giriş çıkışları için düzenlenen tahsil ve tediye fişleri yetkililerce onaylanmış mı?	3 Aylık
Kasa	100	C	Dönem sonunda kasa sayımı yapılmış mı?	3 Aylık
Kasa	100	C	Şirket üst yönetimi tarafından günlük kasa alt/üst limitleri belirlenmiş mi? Belirlenmiş se gün sonu bakiyeleri bu limitlere uygun mu?	bir yıllık
Kasa	100	C	Dönem sonunda çek, senet, hisse senedi, pullar vb. Kıymetli evraklarının sayımı yapılmış mı?	3 Aylık
Kasa	100	C	Anlık kasa sayılı yapıp sonucu bir tutanakla tespit edildi mi?	3 Aylık
Kasa	100	C	Fiziki kasa sayımı ile kayıtlar arasında fark varsa ve farkın nedeni bulunamamışsa; nedeni bulunana kadar sayım ve tesellüm noksanları hesabına ya da sayım ve tesellüm fazlaları hesabına kaydedildi mi?	3 Aylık
Kasa	100	C	Kasa hesabında yer alan dövizli bakiyeler dönem sonlarında değerlendirilmiş mi? Değerlemeler 646 veya 656 hesaba kaydedilmiş mi?	3 Aylık
Banka	102	C	Dönem sonunda bankalarla hesap mutabakatı yapılmış mı? Yapılmışsa yöneticiler tarafından onaylanmış mı?	3 Aylık
Banka	102	C	Uzun süredir hareket görmeyen banka hesabı var mı? varsa kapatıldı mı?	3 Aylık
Banka	102	C	Banka valörleri standart mı? Her banka transferi aynı hızda mı yapıyor?	3 Aylık
Banka	102	C	Hesap soruşturması ile kayıtlar arasında mutabakat sağlandı mı?	3 Aylık
Banka	102	C	Valör anlaşılardan uzun oluyorsa bankadan tazmin oluyor mu?	3 Aylık
Banka	102	C	Yeni banka hesabı açma ve hesap kapama yetkisi kime ait? Kim onaylıyor?	3 Aylık
Banka	102	C	Banka hesaplarında yer alan dövizli bakiyeler değerlendirildi mi?	3 Aylık
Banka	102	C	Ay sonunda bankadan alınan hesap özetleri ile banka hesabının mutabakatı sağlandı mı?	3 Aylık
Banka	102	C	Vadeli döviz ve TL hesaplar için faiz tahakkuku yapıp 181 ve 642 hesap çalıştırıldı mı?	3 Aylık
Banka	102	C	181 hesaba alınan faiz tahakkuklarının ertesi dönemde iptal kaydı yapıp ertesi ay sonunda tekrar tahakkuk işlemi yapıldı mı?	3 Aylık
Alınan Çekler	101	C	Düzenen fakat uzun süredir hesaptan çıkışı olmayan çekler var mı?	3 Aylık

HESAP ADI	HESAP KODU	REFERANS KODU	KONTROL	KONTROL SIKLIĞI
Alınan Çekler	101	C	Alınan çekler kayıtlara ve çek portföyüne alındı mı?	3 Aylık
Alınan Çekler	101	C	Kullanılmayan veya hatalı çıkan çekler nerede korunuyor?	3 Aylık
Alınan Çekler	101	C	Yabancı paralı çekler o günün TCMB döviz alış kurundan kayıtlara alındı mı?	3 Aylık
Alınan Çekler	101	C	Kasa sayımında çıkan çekler ile portföydeki çekler rakamı mutabık mı?	3 Aylık
Alınan Çekler	101	C	Bankaya tahsile verilen çekler rakamı ile bankadan alınan çek dökümü mutabık mı?	3 Aylık
Alınan Çekler	101	C	Yabancı paralı çekler dönem sonunda değerlendirildi mi?	Aylık
Alınan Çekler	101	C	Alınan çeklerden ciro edilenler; bu hesaptan çıkış kaydı yapılırken fotokopileri alınıp muhasebe kaydının altına eklendi mi?	3 Aylık
Verilen Çekler	103	C	Verilen çekler ve ödeme emirleri dökümü ile kayıtlar mutabık mı?	3 Aylık
Verilen Çekler	103	C	Yabancı paralı çek ve ödeme emirleri değerlendirme günündeki TCMB döviz alış kuru ile değerlendirildi mi?	3 Aylık
Alınan Çekler	101	C	Alınan çeklerden ciro edilenler; bu hesaptan çıkış kaydı yapılırken fotokopileri alınıp muhasebe kaydının altına eklendi mi?	3 Aylık
Verilen Çekler	103	C	Verilen çekler ve ödeme emirleri dökümü ile kayıtlar mutabık mı?	3 Aylık
Verilen Çekler	103	C	Yabancı paralı çek ve ödeme emirleri değerlendirme günündeki TCMB döviz alış kuru ile değerlendirildi mi?	3 Aylık
Diğer H.Değerler	108	C	Yabancı para üzerinden olan kıymetler değerlendirme günündeki TCMB döviz alış kuru kullanılarak değerlendirildi mi?	3 Aylık
Diğer H.Değerler	108	C	Pullar ve cüzdandaki vadesi gelmiş kuponlar sayılarak hesap kalanları ile mutabakatı sağlandı mı?	3 Aylık

Tablo 4.3. X Şirketi A.Ş. Hazır Değerler Kontrol Listesi

Denetim kontrol listesi, belirli alanlarda söz konusu kontrollerin bulunup bulunmadığını, belirlenmiş olan kontrollerin hangi sıklıkla yapıldığını anlamaya yardımcı olur. Denetim kontrol listesi; kontrol edilecek hesabın adı, kontrol edilecek hesabın kodu, Kontrol edilecek hesabın referans kodu, Kontrol edilecek hesabın standartlara göre belirlenmiş süreç kodu, kontrol, kontrolü yapan/yapmaktan sorumlu olan kişinin adı, yapılacak kontrolün sıklığı gibi bilgiler içermektedir. Hesap adı ve hesap kodu, kontrolün muhasebe işlemlerinde hangi hesap adına ve koduna ait olduğunu, referans kodu hesabın iç denetim standartlarında belirlenmiş olan referans kodunu, süreç kodu o kontrolün hangi süreç içine dahil olan bir kontrol olduğunu gösterir. Kontrolü yapan kısmına o kontrolü yapan personel veya

yetkilinin adı, kontrol sıklığına ise kontrol ne kadar zamanda bir yapıldığı yazılır. Aynı zamanda denetim faaliyetinin gerçekleştirildiği sırada yapılan kontrollerin yeterli olup olmadığı gibi uygun şekilde işleyip işlemediğinin doğrulanmasında ve ileriki dönemlerde kontrollerin iyileştirilmesi gereken durumlarda iç denetçiye rehber görevi görecektir. İç kontrol sisteminin yeterli olmadığı noktalar işletme için risk doğuracaktır. İç denetimin temel hedefleri arasında işletme için riskli olan durumların tespit edilerek önceden iç kontrol sistemini güçlendirerek riskli görülen durumun ortadan kaldırılmasını sağlamaktır. Bu nedenle risk yönetimi iç kontrol ve iç denetim ile doğrudan ilişkilidir.

4.2.2. Süreç Yönetimi ve İç Denetim

Süreç yönetimi şirketin müşterileri için önemli bir değer oluşturmak üzere, girdiler bütünü kullanarak bu girdilerden çıktı elde etmeyi hedefleyen; ölçülebilen, tekrarlanabilen, sorumlusu olan, hiyerarjik bir sınıflama gerektirmeyen, birimler arasında gerçekleşen eylem ve işlemler dizisidir. Süreçler tek bir girdiyle başlar. Girdilere yeni değerler katarak yeni bir çıktı üreten birbiriyle bağlantılı basamaklar birbirini takip eder. Süreç yönetimi; Süreçlerin tanımlanması, sorumlularının, üretenlerinin, ihtiyaçlarının belirlenmesi ve gerekli noktalarda ölçümler yapılarak verimliliğinin izlenmesi ve gerekli olan hallerde iyileştirmelerin yapılmasını içeren faaliyetlerin tümüdür.

Düzenli yönetilen bir süreç, fazla maliyetlerden arındırılmış, sorumluları belirlenmiş, süreçte yer alan bireyler tarafından kolaylıkla anlaşılacak şekilde açık, diğer süreçlerle bağlantıları net bir şekilde tanımlanmış, verimliliği düzenli olarak ölçülüp izlenebilen, sürekli gözden geçirilip iyileştirilebiliyor olmalıdır.

Süreçlerin eksiksiz ve kusursuz olmalarını, olumlu sonuçlar doğurabilmelerini sağlamak için süreç analizleri yapılmalıdır. Süreçlerin analiz edilmesi yalnızca eksiklik ve yanlışlıkları tespit etmek için değil, kurumun hedeflerine ulaşmasında etkisi olmayan gereksiz faaliyetleri tespit etmek için de kullanılır. Kurumun hedeflerine ulaşmak için belirlediği stratejilerine paralel olarak mevcut beklentileri ve gelecekteki beklentilere uyumlu olarak orta ve uzun vadeli planların gerçekleşmesi ancak süreçlerin verimli şekilde işliyor olmasıyla anlam kazanır.

Süreçlerin a dan z ye tanımlanması ve süreçlere ilişkin olası risklerin belirlenerek risk derecelerinin bilinmesi iç kontrol sisteminin çekirdeğidir. Ancak önleyici, etkin, düzeltici ve tespit edici kontrol faaliyetleri sayesinde işletmenin riskleri kontrol altında tutulabilecektir. Kurumun hedefleri ile doğru orantılı olarak faaliyetlerini sürdürmesi ancak bu şekilde sağlanabilecektir. Bu sebeple ilk olarak şirketin ana faaliyet konusundaki süreçlerin işleyişi ve hesapları üzerinde en fazla etkisi olan önemli süreçlerinin belirlenmesi bir gerekliliktir. Örnek denetim uygulamasında X Şirketi A.Ş.ye ilişkin önemli süreçler çalışma kâğıdı aşağıdaki gibidir.

Aşağıdaki matris Şirkete ait süreçleri ve o süreçlere dahil olan önemli hesapları içermektedir.																		
X Şirketi A.Ş.		İlgili Hesap Adları ve İndeks Numaraları:																
		Kasa, Alınan Çekler ve Bankalar	Alacaklar	Ortaklardan Alacaklar ve Ortaklara Borçlar	Stoklar	KDV, Vergi ve Fonlar	Banka Kredileri	Satıcılar	Verilen Avanslar	Sabit Kıymetler	Kıdem Tazminatı Karşılığı	Sermaye	Satışlar	Satılan Malın Maliyeti	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	Genel Yönetim Giderleri	Kambyo Karu/Zararı	Borçlanma Giderleri
Referans No:	SÜREÇ İSİMLERİ	C	E	I	F	G	M	N	F	K	P2	T	U1	U2	U3	U4	U5	U6
S1	Para girişleri (Tahsilat)	x					x						x					x
S2	Para çıkışları (Ödemeler)	x			x		x		x	x				x	x	x	x	x
S3	İnsan Kaynakları ve Maaş Ödemeleri	x		x		x			x		x				x	x		
S5	Satın Alımlar, Borçlar ve Ödemeler	x		x	x			x	x									
S4	Satışlar ve Alacaklar	x	x	x		x							x					
S6	Envanter Alımı ve Satılan Malın Maliyeti	x			x				x					x				
S7	Kredi Kullanım ve Kredi Ödemeleri	x						x									x	x
S8	İlişkili Kuruluş ve Ortaklar Cari Hesapları	x	x	x		x	x						x			x	x	

Tablo 4.4. X Şirketi A.Ş. Önemli Süreçlerin Seçilmesi

Önemli süreçlerin belirlenmesinden sonra süreçlerle ilgili bilgi edinmek ve edinilen bilgileri belgelemek için süreçle ilgili yetkili/yönetici ve personeller ile görüşmeler yapılır. İç denetçiler bu görüşmeleri yaparken kişilere yönelttiği soruları ve kişilerden aldığı yanıtları düzenli olarak not alır. Süreçleri tanıması ve faaliyet süreçlerini anlamakta kolaylık olması için kişilerle yapılacak görüşmeler öncesinde ilgili süreçlere ilişkin soru formları hazırlanmalıdır. X Şirketi A.Ş. denetimi için hazırlanan “Para Girişleri” (S1) sürecinin soru formu aşağıdaki gibidir.

(S1) - PARA GİRİŞLERİ SÜRECİNE İLİŞKİN SORULAR LİSTESİ	
1	Kasanın sayımı hangi sıklıkla ve kim tarafından yapılmaktadır?
2	Kasanın sayımına ilişkin dokümanlar nasıl arşivlenmektedir?
3	Şirket Kasanın sorumlusu belirlenmiş midir?
4	Kasa fiziki olarak diğer bölümlerden ayrılmış mıdır?
5	Kasanın bulunduğu alana giriş çıkışlar kontrol edilmekte midir?
6	Kasa için alt ve üst limitler belirlenmiş midir?
7	Kasadan tahsilat ve tediye makbuzları hazırlanıp yetkililerce imzalanmakta mıdır?
8	Kasa makbuzları yetkili biri tarafından onaylanıyor mu?
9	Gün sonunda kasa için hesap ekstresi alınıp onaylanıyor mu?
10	çek, senet, hisse senedi, pullar vb. kıymetli evraklar sayılıyor mu?
11	Yapılan sayımlar dokümanite ediliyor mu?
12	Sayım sonuçları bir tutanağa bağlanıyor mu?
13	Sayım tutanaklarını kim onaylıyor?
14	Fiziki Sayım ve sistem kayıtları arasında mutabakat sağlanıyor mu?
15	Sayımdaya kayıtlarla fiziki arasında fark tespit edilmesi halinde ne yapılıyor?
16	Dönem sonunda varsa kasada bulunan dövizli bakiyelerin değerlemesi yapılıyor mu?
17	Banka hesapları için Günlük bakiye tablosu ya da raporu hazırlanıyor mu?
18	Bankalarla banka hesapları arasında mutabakat yapılıyor mu?
19	Personel avans sistemi kullanılıyor mu?
20	Banka mutabakatları hangi sıklıkla ve kim tarafından yapılıyor?
21	Banka hesaplarındaki dövizli bakiyelerin değerlendirme işlemleri nasıl yapılıyor?
22	Bankalardan düzenli olarak hesap özeti alınıyor mu?
23	Vadeli hesaplar için faiz tahakkuku yapılıyor mu? Yapılıyorsa hangi dönemlerde yapılıyor?
24	Alınan çekleri kim tarafından kayıtlara alınıyor? Sayılan çekler ile portföydekiler arasında mutabakat yapılıyor mu?
25	Çeklerin dökümünü kim takip ediyor?
26	Bankaya tahsile verilen çekler ile bankadan alınan çeklerin dökümü arasında mutabakat sağlanıyor mu?
27	Yabancı paralı çeklerin değerlendirilmesi nasıl yapılıyor mu?
28	Ciro edilen çeklerin fotokopisi tutuluyor mu?
29	Verilen çekler kontrol ediliyor mu?

Tablo 4.5. X Şirketi A.Ş. Para Girişleri Süreci Kontrol Listesi

4.3.Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi

İç denetimin uygulanmasında, önemlilik ve tolere edilebilir tutar verileri hem mali tablolar denetiminde hem de hesap kalanları denetiminde kullanılan önemli terimlerdir. Mali tabloların önemliliğinin değerlendirilmesinin sebebi, mali tabloların doğruluğu ile ilgili görüş bildirilmesidir. Denetimin planlanması sırasında, denetçi

denetlenen işletmenin tüm mali tabloları için bir ya da birden fazla önemlilik düzeyi belirleyebilir. Önemlilik düzeyinin belirlenmesinde “Uluslararası Denetim Standartları’nda, “Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları’nda ya da yerel mevzuatlarda bir oran belirlenmemiş olduğundan bağımsız denetim firmaları tarafından denetlenen şirket hesaplarının önemlilik düzeylerinin tespitinde kriter olarak “net satışlar hasılatı” kullanılmaktadır.

Önemlilik derecesinin belirlenmesi; sonraki basamaklar olan risklerin belirlenmesi ve denetlenecek alanların öncelik sırasına konulması aşamalarında denetçiye yol gösterici olmakla birlikte, mali tablolar üzerinden denetçiye analitik olarak fikir verir.

Uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına göre önemlilik derecesinin belirlenmesinde net satışlar baz alınır. 1. Derece önemli hesaplar belirlenirken net satışların %1’i, 2. derece önemli hesaplar belirlenirken net satışların %0,05 i, önemsiz (tolöre edilebilir) hesapları belirlerken de 2. Derece önemli hesapların %0,10 u baz alınır. Örnek olarak X şirketi A.Ş.’nin 31.12.2015 denetimi için hazırlanan önemlilik düzeylerinin belirlenmesi çalışması aşağıdaki gibidir. Kırmızı ile boyanmış olan hesaplar 1. Derece önemli, yeşil ile boyanmış olan hesaplar 2. Derece önemli, siyah ile boyanmış olan hesaplar önemsiz olarak belirlenmiş hesaplardır. Mali tabloların incelenerek hesapların önemlilik derecesine göre sınıflanmasının nedeni, bir bütün olarak mali tablolara ilişkin görüş bildirilmesidir.

X ŞİRKETİ A.Ş.		
ÖNEMLİLİK DERECELERİNİN BELİRLENMESİ		
Net Satışlar		982.044.118
1.Derece Önemli (Net satışların %1 i)		9.820.441
2.Derece Önemli (Net satışların %0,5 i)		4.910.221
Önemsiz (2. Derece Önemlilik tutarının %10'i)		491.022
HESAP ADI	31.12.2015 BAKİYELERİ	ÖNEMLİLİK DERECELERİ
Hazır Değerler	63.866.591	1. derece önemli
Alacaklar	252.219.373	1. derece önemli
Stoklar	58.266.799	1. derece önemli
Diğer Dönen Varlıklar	45.613.460	1. derece önemli
Maddi Duran Varlıklar	43.875.253	1. derece önemli
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	24.040	Önemsiz
Diğer Duran Varlıklar	1.956.935	Önemsiz
Kısa Vadeli Krediler	111.797.508	1. derece önemli
Kısa Vadeli Ticari Borçlar	7.702.607	2. derece önemli
Diğer Borçlar	17.418.644	1. derece önemli
Uzun Vadeli Krediler	263.475.332	1. derece önemli
Uzun Vadeli Diğer Borçlar	6.053.303	2. derece önemli
Ödenmiş Sermaye	45.000.000	1. derece önemli
Sermaye ve Kar Yedekleri	5.693.973	2. derece önemli
Geçmiş Yıllar Karları	7.572.617	2. derece önemli
Dönem Karı	1.108.465	Önemsiz
Yurtiçi Satışlar	632.477.059	1. derece önemli
Yurtdışı Satışlar	348.924.058	1. derece önemli
Diğer Gelirler	643.001	Önemsiz
Satışların Maliyeti	940.123.305	1. derece önemli
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	8.950.013	2. derece önemli
Genel Yönetim Giderleri	5.990.549	2. derece önemli
Finansman Giderleri	14.714.302	1. derece önemli
Diğer Faaliyetler Olağan Gelir/Giderler	10.336.256	1. derece önemli
Olağandışı Gelir/Giderler	821.228	Önemsiz

Tablo 4.6..X Şirketi A.Ş. 31.12.2015 Hesaplar Önemlilik Dereceleri

4.4. Risklerinin Belirlenmesi ve Denetlenecek Alanlarının Öncelik Sırasına Koyulması

Denetim riski, özellikle denetimin planlanması sırasında alınacak tüm kararları etkileyebileceği olasılığı nedeni ile dikkate alınır. Örneğin; denetim riskinin yüksek belirlenmesi ortaya çıkacak olası sorumluluklar, riskinin fazla olduğu düşünülen birimlerde inceleme ve gözlemlerin fazlalaştırılmasını ve denetimin daha fazla mesleki şüphecilikle yürütülmesini gerekli kılar. Denetim riski;

- Şirkette İç kontrol sisteminin bulunmuyor olması veya yetersiz bir iç kontrol sisteminin varlığı,
- Şirkette bulunan İç kontrol sisteminin tespit edip önleyemediği hata/hile, yanlışların bulunuyor olması,
- Şirketi önemli ölçüde etkileyen sektörel veya küresel dış faktörlerin bulunuyor olması

gibi nedenlerden kaynaklanır. Şirket hesaplarına ilişkin tespit edilen tüm risklerin hesaplanmasında ve bu sonuçlar doğrultusunda denetlenecek alanların belirlenmesinde önemlilik katsayısı, özel öncelik katsayısı ve denetim riski olmak üzere üç unsur ele alınır.

4.4.1. Önemlilik Katsayısı

Hesapların önemlilik derecelerinin belirlenmesinin ardından ana hesap bakiyelerinin hesaplanmış olan toplam riske oranını belirleyebilmek için önemlilik kat sayısı hesaplanmaktadır. Önemlilik kat sayısı; net satışlar hesap tutarının 1. önemlilik derecesine oranlanması ile hesaplanmaktadır.

4.4.2. Özel Öncelik Katsayısı

Denetimin planlanması sırasında Şirket üst yönetimi tarafından diğer hesaplara nazaran daha riskli görünen ya da özellikle öncelik verilmesini istedikleri hesaplar için hesaplanan katsayıdır. Bu katsayı, hesapların 1'den 5'e kadar (1 en önemli 5 en önemsiz) numaralandırılması sonucu hesaplanır.

4.4.3. Denetim Riski

Denetimin planlanması sırasında gerçekleşmesi olası bütün bulguları değerlendirerek, hesaplara göre belirlenen risk katsayısıdır. İşletme ya da sektör hakkında bilgi sahibi olurken, iç kontrol mekanizmasının kontrol listesi yardımıyla tanınması veya süreçlerin kişilerle yapılan görüşmelerle anlaşılması sırasında tespit edilen riskler denetim riskini etkileyen en önemli faktörlerdir. Riskleri etkileyen faktörler şirketin kendisinden kaynaklanıyor ya da Şirketin bulunduğu ülkenin şartlarından kaynaklanıyor olabilir. Örneğin; süreçleri tanımak amacı ile kişilerle yapılan görüşmeler esnasında banka mutabakatlarının düzenli olarak yapılmadığının tespit edilmesi ilgili hesaba ilişkin denetim riskini diğer hesaplara oranla artırır ya da dış faktör olarak, ülkenin küresel krizden etkilenmesi vadeli satışlardan doğan alacakların tahsilinin güçleşmesine hatta imkansız hale gelmesine neden olabilir. Bu durum da ilgili hesap riskini artıracak ve alacaklar hesabının denetim riskini diğer hesaplara göre artıracaktır. Denetim riski de, özel öncelik katsayısında olduğu gibi 1'den 5'e kadar (5 en önemli 1 en önemsiz) numaralandırma şeklinde değerlendirilebilir.

Şirketin hesaplarına ilişkin risklerin varlığını gösteren bazı göstergeler;

- İş ve İşlemler için plansız hareket edilmesi ve genel olarak planlamadaki yetersizlikler/eksiklikler,
- Kişiler ve birimler arasında uygun görev dağılımı yapılamıyor olması ve görevler ayrılığı ilkesini uygulayamayan şirket yapısı,
- Varlıklar, alacaklar, yükümlülükler ve ödemeler süreçlerinde etkili ve verimli bir kontrol oluşturulmasında yeterli olmayan yetki dağılımının bulunması,
- Resmi olarak uygulanmasına karar verilen ancak, maliyeti sağlayacağı faydadan daha yüksek olan ve anlaşılması güç yazılı prosedürlerin bulunması,
- Denetlenen birimin iş sahasının işletmedeki diğer birimlerle ilişkili olması nedeniyle oluşan eksik koordinasyon,
- Şirketin yüksek tutarlı tahsilat, harcama ya da alacaklarının bulunması,
- Şirkette daha önce hiç denetlenmemiş süreç ya da faaliyetlerin bulunması,

- Şirketin faaliyet ve politikalarını etkileyebilecek noktalarda bulunan personellerin kendi aralarındaki ya da üst yönetim arasındaki menfaat çatışmaları,
- Yetkilendirme ve kontrol limitlerine çok yakın seviyelerde birden fazla sayıda işlemin bulunması,
- Süreç, faaliyet ve programların fazlaca karmaşık olması,
- Üst yönetimi faaliyetlerden haberdar etmek üzere geri bildirim mekanizmalarının olmaması ya da yetersiz olması,
- Şirkette olağandışı işlemler ve faaliyetlerin bulunması,
- Yeni kurulacak faaliyetler ya da birimler olması ve genel olarak yeniden yapılandırma projelerinin bulunması,
- Şirketi organizasyonel yapısında ve insan kaynaklarında önemli fikirsel değişikliklerin bulunması.

X Şirketi A.Ş. 31.12.2015 denetimi için hesap risklerinin belirlenmesi ve denetim alanlarının önceliklendirilmesi çalışması aşağıdaki gibidir.

Hesap Adı	31.12.2015 Hesap Bakiyeleri	Önemlilik Katsayısı	Özel Öncelik Katsayısı	Deneti m Riski	Toplam Risk Katsayısı
Hazır Değerler	63.866.591	6,50	1	1	6,50
Alacaklar	252.219.373	25,68	1	1	25,68
Stoklar	58.266.799	5,93	1	1	5,93
Diğer Dönen Varlıklar	45.613.460	4,64	1	1	4,64
Maddi Duran Varlıklar	43.875.253	4,47	1	1	4,47
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	24.040	0,00	5	5	0,00
Diğer Duran Varlıklar	1.956.935	0,20	5	5	0,01
Kısa Vadeli Krediler	111.797.508	11,38	1	1	11,38
Kısa Vadeli Ticari Borçlar	7.702.607	0,78	3	3	0,09
Diğer Borçlar	17.418.644	1,77	1	1	1,77
Uzun Vadeli Krediler	263.475.332	26,83	1	1	26,83
Uzun Vadeli Diğer Borçlar	6.053.303	0,62	4	4	0,04
Ödenmiş Sermaye	45.000.000	4,58	1	1	4,58
Sermaye ve Kar Yedekleri	5.693.973	0,58	2	2	0,14
Geçmiş Yıllar Karları	7.572.617	0,77	2	2	0,19
Dönem Karı	1.108.465	0,11	5	5	0,00
Yurtiçi Satışlar	632.477.059	64,40	1	1	64,40
Yurtdışı Satışlar	348.924.058	35,53	1	1	35,53
Diğer Gelirler	643.001	0,07	4	4	0,00
Satışların Maliyeti	940.123.305	95,73	1	1	95,73
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gid.	8.950.013	0,91	3	3	0,10
Genel Yönetim Giderleri	5.990.549	0,61	3	3	0,07
Finansman Giderleri	14.714.302	1,50	1	1	1,50
Diğer Faaliyetler Olağan Gelir/Gid.	10.336.256	1,05	1	1	1,05
Olağandışı Gelir/Giderler	821.228	0,08	4	4	0,01

Tablo 4.7. X Şirketi A.Ş. 31.12.2015 Denetim Alanlarının Önceliklendirilmesi

4.5. Denetim Programının Hazırlanması ve Onaylanması

Denetim çalışmaları esnasında kullanılmak üzere belirlenen denetim testleri ve denetim yöntemleri listesidir. Denetim programları süreçlere dahil olan işlemlerin test edilmesinde, analitik prosedürlerin uygulanmasında ve hesap bakiyelerinin test edilmesinde kullanılmak için hazırlanmaktadır. Denetim programı, denetimde yapılacak incelemelerin ve uygulanacak olan denetim testlerinin sayıları artırılabilceği gibi bazı alanlarda uygulanacak testlerin sayısı azaltılabilir. Tekrarlanan denetimlerde, denetçi daha evvelki denetimlerde kullandığı denetim program ve testlerini ve bu programlarla ilgili hazırlayıp arşivlediği çalışma kâğıtlarını inceleyerek bu bulguların tespitinde hangi testleri uygulayarak nasıl bir yol izlediğiyle ilgili görüş sahibi olabilir.

4.6. Denetlenecek Birimlere Bildirim

Denetimin planlanmasında en son adım denetlenecek birimlere bildirim aşamasıdır. Denetlenecek olan birimlerden planlamada yer alan tarih arlığının uygunluğu ile ilgili teyit alınır. İlgili birimin iş yoğunluğu olup olmadığı, ortamlarının o tarihlerde denetime elverişli olup olmadığı sorgulanır. Eğer denetim için belirlenen tarih birim için uygun değilse denetim tarihi denetlenecek olan birimin durumuna göre daha uygun olan bir tarihe ertelenebilir.

Denetim tarihi denetlenecek olan birim ile birlikte belirlendikten sonra, denetim sırasında birim personellerinden temin edilecek olan denetim testlerine baz olacak bazı evrak ve verilerin listesi gönderilerek temin edilir. Bu listenin denetim başlamadan önde ilgili kişilere gönderilerek temin edilmesi, denetim sırasında hem birim personellerinin hem de iç denetçilerin çalışmalarından verim almaları açısından önem arz etmektedir.

X Şirketi A.Ş. 31.12.2015 denetimine ilişkin yapılacak olan denetim için öncelikli olarak istenecekler listesi aşağıda yer almaktadır. Denetim çalışmaları öncelikli olarak temin edilen veriler üzerinden başlatılır.

31.12.2015 Hesaplarının Denetimi İçin İstenen Belgeler	
1	31.12.2015 tarihi itibarıyla tüm hesaplara ilişkin detay mizan
2	31.12.2015 tarihi itibarıyla alıcılar hesabına ilişkin alacak yaşlandırma raporu.
3	31.12.2015 tarihi itibarıyla “Fiyatlandırılmış Stok Listesi”. (İlgili listede stok kodu, stok adı, stok a giriş tarihi, birim fiyatı, stoktaki toplam adedi, toplam stok tutarı gibi bilgiler yer almalıdır. Stok sayım tutanağını bu liste ile karşılaştıracağımız için listede yer alacak stok kodlarının stok sayım tutanağındaki kodlar ile uyumlu olması gerekmektedir.)
4	31.12.2014–31.12.2015 tarihleri arasında gerçekleşen “sabit kıymet hareket tablosu”.
5	31.12.2015 tarihi itibarıyla “Ayrıntılı Sabit Kıymet Tablosu”. İlgili tabloda hesap numarası, sabit kıymet numarası, adı, aktife giriş tarihi, alım tutarı, amortisman oranı, amortisman yöntemi gibi bilgiler yer almalıdır
6	31.12.2014–31.12.2015 tarihleri arasında gerçekleşen “öz kaynak hareket tablosu”.
7	31.12.2015 tarihi itibarıyla kar zarar hesaplarının 12 aylık dökümü.
8	Krediler ödeme tablosu ve 2015 yılı muavinleri
9	Gelir-Gider hesaplarının ay bazında bakiyeleri
10	2015 yılı en son ürün fiyat listesi
11	31.12.2015 tarihi itibarıyla yapılan kıdem tazminatı çalışması
12	2015 yılı aylık çalışan sayıları ve aylık ödenen toplam maaş tutarları
13	31.12.2015 tarihi itibarıyla dönem sonu maliyet çalışmaları.
14	31.12.2015 tarihi itibarıyla satılan malın maliyeti tablosu.
15	31.12.2015 tarihi itibarıyla kısa ve uzun vadeli kredilerin dökümü. Yabancı para cinsi üzerinden krediler var ise bu kredilerin orijinal para cinsinden dökümleri.
16	Kredi sözleşmelerinin birer fotokopisi
17	Uzun ve kısa vadeli banka kredilerinin detay bilgileri. Gönderilmesini talep ettiğimiz bilgiler; muhasebe hesap numarası, hesap adı, orijinal para cinsi, orijinal tutarı, kredi açılış tarihi, kredi vadesi, kredi faiz oranından oluşmaktadır.
18	31.12.2015 tarihi itibarıyla kullanılan veya geçerli olan yatırım teşvik belgesi veya dahilde işleme izin belgesi gibi belgeler söz konusu ise ilgili belgelerin birer fotokopisi.
19	31.12.2015 tarihi itibarıyla “Geçici Vergi Beyannamesi”.
20	31.12.2015 tarihi itibarıyla “KDV ve Muhtasar Vergi Beyannameleri”.
21	31.12.2015 tarihi itibarıyla bankada (tahsilde) veya portföyde bulunan çeklerin dökümü. (İlgili dökümde çekin vadesi, çek numarası, tutarı, bulunduğu banka, veren kişi gibi ayrıntı bilgileri yer almalıdır.)
22	Yabancı para cinsinden vadeli ve vadesiz mevduatların orijinal para cinsi üzerinden bakiyeleri ve 31.12.2015 tarihi itibarıyla değerlendirme çalışmaları.
23	31.12.2015 tarihi itibarıyla 101 hesapta bulunan çeklerin ve 121 hesapta bulunan senetlerin müşteri, tutar, vade, çek no, banka bazında dökümleri (excel formatında)
24	31.12.2015 tarihi itibarıyla yabancı para cinsinden “Alıcılar ve Alacak Senetleri Hesaplarının” orijinal para cinsi üzerinden bakiyeleri ve değerlendirme çalışmaları.

Tablo 4.8.. X A.Ş. Şirketi 31.12.2015 Denetimi İçin Öncelikli İstenecekler Listesi

BEŞİNCİ BÖLÜM

DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ

Denetim faaliyeti; temin edilen veriler baz alınarak hazırlanan çalışma kağıtlarının düzenlenmesi ve ön çalışma yapılması ile başlar. Bu ön çalışmanın amacı, iç denetçinin gerçekleştireceği bireysel denetim çalışması için ihtiyaç duyduğu bilgi ve belgeleri temin etmesine yardımcı olmaktır. Ön çalışma denetim amaç ve hedeflerinin belirlenmesi ve bilgi toplama, ön araştırma yapma aşamalarından oluşmaktadır. Temin edilen bilgiler ışığında denetimin hedefleri kesinleştirilir, riski yüksek görünen sorunlu alanlar belirlenir ve denetim kapsamı belirlenir ve denetçinin bireysel çalışma planı hazırlanır.

Bu planın hazırlanması hem denetçiye denetim sırasında izlemesi gereken yol ve yöntemi, hem de uzman denetçinin çalışmalarını izlemekle görevli yardımcı denetçiye, denetimin hangi aşamada olduğunu göstermek bakımından kolaylık sağlar. Liste, denetimin tüm basamaklarını her bir adımın tamamlanması sonrasında doldurulur ve ilgili tüm çalışma kâğıtları ile birlikte denetim dosyasında arşivlenir.

5.1. Denetim Alanlarının Bölümlenmesi

Öncelikli olarak temin edilen veriler üzerinden Şirketin İncelenecek olan döneme ilişkin mizanı denetim referans kodlarına göre bölümlere ayrılır. Hesapların bölümlere ayrılarak incelenmesi tüm verilerin karşılıklı olarak ilgili hesaplarda da referans verilerek kontrol edilmesine ve gözden kaçan bir durumun engellenmesine yardımcı olacaktır. Her hesap kodu için belirlenmiş olan referans kodlarına göre (bkz: Tablo 4.2 Hesaplara İlişkin Referans Kodları) X Şirketi A.Ş. 31.12.2015 dönemi denetimi için hesapların alanlara ayrılması aşağıdaki gibidir.

X ŞİRKETİ A.Ş. 31.12.2015 BİLANÇO		
VARLIKLAR		BAKİYE (TL)
		31.12.2015
REFERANS	Dönen Varlıklar	
C	Hazır Değerler	50.888.895
E	Alacaklar	211.010.643
I	Grup Şirketlerinden olan Alacaklar	
F	Stoklar	62.162.570
G	Diğer Dönen Varlıklar	44.002.553
	Toplam Dönen Varlıklar	368.064.661
	Duran Varlıklar	
K	Maddi Duran Varlıklar	35.913.649
K	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	91.994
H	Diğer Duran Varlıklar	2.049.882
	Toplam Duran Varlıklar	38.055.525
	TOPLAM VARLIKLAR	406.120.186
	KAYNAKLAR	
	Kısa Vadeli Borçlar	
M	Kısa Vadeli Krediler	-
		207.677.720
N	Kısa Vadeli Ticari Borçlar	-
		28.500.935
P	Diğer Borçlar	-
		12.448.419
	Toplam Kısa Vadeli Borçlar	-
		248.627.075
	Uzun Vadeli Borçlar	
M	Uzun Vadeli Krediler	-
		85.132.509
P	Uzun Vadeli Diğer Borçlar	-
		5.594.011
	Toplam Uzun Vadeli Borçlar	-
		90.726.520
	Öz kaynaklar	
T	Ödenmiş Sermaye	-
		8.000.000
T	Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	-
		24.544.612
T	Olağanüstü Yedekler	-
		16.514.392
T	Sermaye ve Kar Yedekleri	-
		3.703.360
T	Geçmiş Yıllar Karları	-
		14.004.227
T	Dönem Karı	-
		- 17.750.160
	Toplam Öz kaynaklar	-
		66.766.591
	TOPLAM KAYNAKLAR	-
		406.120.186

Tablo 5.1. X Şirketi A.Ş. 31.12.2015 Denetimi İçin Bilanço Hesaplarına Referans Verilmesi

X ŞİRKETİ A.Ş.		
31.12.2015 GELİR TABLOSU		
		BAKİYE (TL)
REFERANS		31.12.2015
U1	Yurtiçi Satışlar	764.648.943
U1	Yurtdışı Satışlar	382.807.446
U1	Diğer Gelirler	- 683.128
U2	Satışların Maliyeti	- 1.101.293.361
	Brüt Kar	45.479.901
U3	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	- 10.708.660
U4	Genel Yönetim Giderleri	- 6.869.308
	Esas Faaliyet Karı	27.901.933
U5	Finansman Giderleri	- 17.515.156
U5	Diğer Faaliyetler Olağan Gelir/Giderler	9.082.573
	Olağan Kar	19.469.350
U6	Olağandışı Gelir/Giderler	- 1.719.190
	Dönem Karı	17.750.160

Tablo 5.2. X Şirketi A.Ş. 31.12.2015 Denetimi için Gelir Tablosu Hesaplarına Referans Verilmesi

5.2. Çalışma Kâğıtları ve Formların Hazırlanması

Denetim faaliyeti sırasında toplanan tüm bilgilerin ve bulguların tespiti için uygulanan tüm testlerin arşivlenmesindeki amaç, uluslararası iç denetim standartlarına uygun şekilde bir denetim faaliyetlerinin tamamlanmasında denetçiye yardımcı olmak ve yol göstermektir. Çalışma kâğıtları, denetçinin uyguladığı testler, izlediği yöntemleri ve tekniklerini toplayıp incelemeleri sayesinde ulaştığı sonuçları gösteren belgelerdir. Denetim raporunun hazırlanmasında ve tespit edilen bulguların raporda işlenebilmesi için çalışmaların belge olacak nitelik taşıması gerekmektedir.

Çalışma kâğıtlarının düzenlenmesinin yararları ve amaçları:

- Denetim raporunu düzenlemekte esas oluşturması,
- İç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde önemli rol oynaması,
- Denetim çalışmasının yürütülebilmesi konusunda yardımcı olması,
- Dava, mahkeme vb gibi durumlarda delil olarak kullanılabilmesi,
- Birçok konuda bilgi kaynağı olarak kullanılabilmesi,
- İlerleyen denetim çalışmalarında yol gösterici olması,

Çalışma kâğıtlarının denetçinin görüşünü destekleyici bilgiler içermesi gerekmektedir. Bu sebeple iyi hazırlanmış bir çalışma kâğıdı aşağıdaki nitelikleri içermelidir;

- Denetimin tamamı ile ilgili tüm bilgi ve verileri kapsayacak şekilde hazırlanmalı,
- Finansal matematiksel işlemlerin doğruluğunu gösterecek şekilde bilgiler ele alınmalı,
- Açık bir şekilde okunaklı ve anlaşılır olmalı,
- Çalışma kâğıdının hazırlanma nedeninin yer aldığı kısa bir özet bulunmalı,

Çalışma kâğıtlarının standardı aşağıdaki gibi olmalıdır:

- Çalışma kâğıdının en üstünde denetlenen işletmenin adı, denetim dönemi, çalışma kâğıdının adı, çalışma kâğıdının referans kodu, hazırlayan denetçinin adı ve hazırlanış tarihi yer almalı.
- Çalışma kâğıtları kodlanmalıdır. Bu denetim sonrasına çalışma kâğıtlarının bulunmasını kolaylaştırmakta ve de farklı denetim dönemlerinde denetlenen aynı alanların aynı referans kodu ile belirlenmesine ve karşılaştırılabilirliğine yardımcı olmaktadır.
- Uygulanan denetim testleri çalışma kâğıtlarında açık ve net bir şekilde gösterilmelidir.
- Hazırlanma amacına göre yeterli bilgi içermelidir.
- Denetim faaliyeti sonucunda denetçinin vardığı sonuç kısa ve açık şekilde belirtilmelidir. (İç Denetim Standartları, 2010)

X Şirketi A.Ş. 31.12.2015 denetimi “hazır değerler” (C) hesabı için hazırlanan çalışma kâğıdı aşağıdaki gibidir.

Denetçi: K. İnci Gençoğlu			
Denetim Dönemi: 01.01.2015 - 31.12.2015			
X ŞİRKETİ A.Ş.			
C - Hazır Değerler			
Hesap Numarası	Hesap Adı	31.12.2015 (TL)	REFERANS
100	Kasa	17.517	C1
101	Alınan Çekler	14.977.828	C2
102	Banka	120.513.627	C3
X ŞİRKETİ A.Ş.			
C1 - Kasa Hesabının Kırılımı			
Hesap Kodu	Açıklama	31.12.2015 (TL)	
1000100001	MERKEZ TL KASASI	6.085	C1.1
1000100002	MERKEZ USD KASASI	2.432	C1.2
1000100003	MERKEZ EURO KASASI	525	C1.3
1000100004	MERKEZ GBP KASASI	2.554	C1.3
1000200001	İSTANBUL BÖLGE TL KASASI	5.922	C1.3
		17.517	
		- C -	

Tablo 5.3. X Şirketi A.Ş. 31.12.2015 Denetimi Hazır Değerler Çalışma Kâğıdı

Görüldüğü gibi Şirketin 31.12.2015 itibari ile kasasında 17.517,41 TL tutarında nakit, 14.977.827 TL tutarında çek ve banka hesaplarında toplam 120.513.627 TL tutarında hazır değeri bulunmaktadır. Şirketin 100 kod numaralı “kasa” hesabı için yapılan denetim çalışmasının detaylarını birlikte ele alalım.

Kasa hesabını incelerken denetçinin yapacaklarını genel olarak sıralayacak olursak;

- Kasa denetiminin yapıldığı gün kasa sayımının yapılması ve kayıtlarla kontrol edilmesi,
- Kasa bakiyelerinin alt hesapları ile mutabakatlarının sağlanması,
- İlgili dönemdeki kasa hareketlerinden yüksek tutarlı olanlarının örnekleme olarak incelenmesi
- Tüm kasa giriş çıkışlarını imzalı onaylı belgeli olup olmadığı,(kasa tahsil ve tediye fişlerinin imzalatılıp imzalanmadığı)
- Tüm kasa giriş ve çıkışlarının orijinal belge ile yapılıp yapılmadığı,
- Kasadan yasal sınır üzerinde (VUK’ a göre limit 7.000 TL) çıkış olup olmadığı,

- Dövizli kasa hesaplarının dönem sonunda Merkez Bankası alış kuru ile değerlendirilip değerlendirilmediği vb.

Denetçi öncelikle kasa hesabına C1 referansı vermiş ve kasa hesabının alt kırımına da referans kodu tanımlamıştır. Şirketin; merkez TL kasası, merkez USD kasası, merkez EURO kasası, merkez GBP kasası ve İstanbul bölge TL kasası olmak üzere toplam beş adet kasa alt hesabı bulunmaktadır. Çalışma kâğıdında da görüldüğü gibi tüm kasa alt hesaplarına da referanslar tanımlanmış durumdadır. Örnek olarak Şirketin merkez EURO kasası hareketlerinin incelendiği çalışma kâğıdını inceleyelim.

Denetçi: K. İnci Gençoğlu						
Denetim Dönemi: 01.01.2015 - 31.12.2015						
X ŞİRKETİ A.Ş.						
C1.3 - 1000100003 MERKEZ EURO KASASI 01.01.2015- 31.12.2015 HESAP MUAVİNİ						
TARİH	ORJİN AL TUTAR	OPB	TL TUTAR	PB	AÇIKLAMA	REFERAN S
11.3.2015	200	EUR	380	TRY	200.EURO 385.YTL N.ALINAN	C1.3/sayfa1
11.3.2015	-120	EUR	-228	TRY	120.EURO NAKTEN ÖDENEN	
31.3.2015	-	EUR	9	TRY	1000100003 - 20080331 yoluyla değerlendirme	
2.4.2015	-80	EUR	-165	TRY	80.EURO ALMANYA SEY.İÇİN ÖDENEN	
7.4.2015	60	EUR	122	TRY	60,EURO NAKTEN TAHSİLAT	
30.4.2015	-	EUR	2	TRY	1000100003 - 20080430 yoluyla değerlendirme	C1.3/sayfa2
8.5.2015	1200	EUR	2.305	TRY	1,200EURO NAKTEN ALINAN	
20.5.2015	-115	EUR	-218	TRY	İZMİR SEY.AVANSI ÖDEMESİ	
31.5.2015	-	EUR	-64	TRY	1000100003 - 20080531 yoluyla değerlendirme	
6.6.2015	-550	EUR	-1.038	TRY	550 EURO ÖDEME	
13.6.2015	-3750	EUR	-7.234	TRY	3,750EURO NAKTEN ödenen	C1.3/sayfa3
13.6.2015	3750	EUR	7.234	TRY	13560 NOLU TALİMAT İLE TAHSİLAT	
30.6.2015	-	EUR	42	TRY	1000100003 - 20080630 yoluyla değerlendirme	
31.7.2015	-	EUR	-47	TRY	1000100003 - 20080731 yoluyla değerlendirme	
4.8.2015	12000	EUR	21.572	TRY	14376 TALİMAT İLE	

Denetçi: K. İnci Gençoğlu					
Denetim Dönemi: 01.01.2015 - 31.12.2015					
X ŞİRKETİ A.Ş.					
C1.3 - 1000100003 MERKEZ EURO KASASI 01.01.2015- 31.12.2015 HESAP MUAVİNİ					
					TAHSİLAT
4.8.2015	-12000	EUR	-	TRY	NAKTEN ÖDENEN
12.8.2015	-12000	EUR	21.572	TRY	12,000EURO NAKTEN YATAN
12.8.2015	12000	EUR	21.232	TRY	NAKTEN TAHSİLAT
28.8.2015	250	EUR	436	TRY	250,EURO NAKTEN TAHSİLAT
31.8.2015	-	EUR	-73	TRY	1000100003 - 20080831 yoluyla değerlendirme
5.9.2015	-650	EUR	-1.144	TRY	650 EUR NAKTEN ÖDENEN
30.9.2015	-	EUR	31	TRY	1000100003 - 20080930 yoluyla değerlendirme
16.10.2015	1000	EUR	1.893	TRY	15750 NOLU TALİMAT İLE TAHSİLAT
17.10.2015	-500	EUR	-992	TRY	500 EURO ALMANYA SEY.AVASN ÖDEMESİ
31.10.2015	-	EUR	110	TRY	1000100003 - 20081031 yoluyla değerlendirme
31.10.2015	-	EUR	-	TRY	1000100003 - 20081031 yoluyla değerlendirme
31.10.2015	-	EUR	-	TRY	1000100003 - 20081031 yoluyla değerlendirme
13.11.2015	2500	EUR	5.094	TRY	2,500.EURO TALİMAT İLE TAHSİLAT
13.11.2015	-2250	EUR	-4.584	TRY	2,250.EURO ÖDEMES
14.11.2015	-200	EUR	-408	TRY	200.EURO SEY.AVANSI ÖDEMESİ
21.11.2015	-500	EUR	-1.062	TRY	500EURO ERSEN EREN SEY. AVANSI ÖD.
30.11.2015	-	EUR	90	TRY	1000100003 - 20081130 yoluyla değerlendirme
31.12.2015	-	EUR	34	TRY	1000100003 - 20081231 yoluyla değerlendirme
31.12.2015	-	EUR	34	TRY	1000100003 - 20081231 yoluyla değerlendirme
31.12.2015	-	EUR	-34	TRY	1000100003 - 20081231 yoluyla değerlendirme
TOPLAMBAKİYE			524,5		
			- C1.3		
			-		

Tablo 5.4.. X Şirketi 31.12.2015 Denetimi Kasa Hareketleri İnceleme Çalışma Kâğıdı

Denetçi denetim dönemi olan 01.01.2014 - 31.12.2015 tarih aralığındaki merkez EURO kasasının tüm hareketlerini incelemiş ve 31.12.2014 tarihinde

Şirketin mizanında yer alan 524,50 TL bakiyenin doğruluğunu **C1.3.** referansı vererek doğrulamıştır. Tüm kasa alt hesapları için gerekli kontrollerini yaparak inceleme sonrasında denetim raporuna işlemek üzere notlarını oluşturmuştur.

Denetçi: K. İnci Gençoğlu
Denetim Dönemi: 01.01.2015 - 31.12.2015
X ŞİRKETİ A.Ş.
C - HAZIR DEĞERLER - KASA - İNCELEME NOTLARI
<ul style="list-style-type: none"> - Kasa alt hesap bakiyeleri ana hesaplarla mutabakatı sağlanmıştır. - 10.01.2015 tarihinde kasa sayımı yapılmış ve herhangi bir farka rastlanmamıştır. - Tüm kasa hareketleri incelenmiş olup, 1000010003 nolu Euro kasasında yasal limitin üzerinde para çıkışı tespit edilmiştir. Bakınız C1.3/sayfa3 - USD ve EURO kasaları merkez bankası kurları ile hesaplanmış olup herhangi bir farka rastlanmamıştır. - 100010003 Nolu EURO kasasında aslı olmayan evrak ile ödeme yapıldığı tespit edilmiştir. Bakınız C1.3/sayfa7

Tablo 5.5. X Şirketi A.Ş. 31.12.2015 Denetimi Hazır Değerler Denetim Notları

Notlardan da anlaşılacağı üzere tespit edilen yanlışlık/aksaklıkları denetim raporuna işlenmek üzere referansları ile birlikte belirtmiş ve “hazır değerler” denetimini tamamlanmıştır.

Çalışmada yapılan tüm incelemelere referans verilmesi; oluşturulacak olan denetim dosyasının daha düzenli olmasına, daha önce yapılan çalışmaların sonraki denetim ve denetçilere yol göstermesine imkân sağlayacaktır. Denetim çalışmasının en sonunda alınan tüm evraklar ve yapılan tüm çalışmaların yer aldığı bir denetim dosyası oluşmaktadır. Dosyada yer alması gerekenleri detayları ile birlikte “denetim dosyalarının oluşturulması” başlığı altında bulunabilir.

5.3.Denetim Dosyalarının Oluşturulması

Denetimin dosyalanması hususunda İki tür çalışma dosyası bulunmaktadır. Bunlardan biri daimi denetim dosyası diğeri ise cari denetim dosyasıdır. Daimi denetim dosyası denetlenecek işletme hakkında genel bilgilerin bulunduğu, her denetim döneminde denetçiye kaynak olma niteliği ile fayda sağlayacak bilgileri içeren denetim dosyasıdır. Cari denetim dosyası ise sadece denetim dönemine ait

çalışma kâğıtlarının yer aldığı denetim dosyasıdır. Daimi ve cari dosyalarda bulunması gereken çalışma kâğıtlarının listesi ana başlıklar ile aşağıdaki gibidir:

Daimi Denetim Dosyası:	Cari Denetim Dosyası:
<ul style="list-style-type: none"> - İşletme hakkındaki genel bilgiler - Şirket ana sözleşmesi ve Şirket yönetmelikleri - Bulunan vekâletnamelerin kopyaları - Şirketin en güncel organizasyon şeması - En güncel İmza sirküleri - Geçmiş dönemlerin denetim raporları - Yapılan sözleşmeler - Geçmiş yıla ilişkin vergi beyannameleri 	<ul style="list-style-type: none"> - İncelenen finansal tablolar - Denetime ilişkin plan ve programlar - Süreçlere ilişkin kontrol listeleri - Süreç analizleri ve süreçlere ilişkin soru formları - Mutabakat mektupları - Muhasebe hesaplarına ilişkin tablolar - Kontrol testlerini destekleyici belgeler - Sözleşmeler, muhasebe fişleri - Döneme ilişkin denetim raporu

Tablo 5.6. Denetim Dosyaları İçerikleri

5.4. Denetim Amaçlarının Belirlenmesi

İç denetçi denetimin ön çalışmalarını yaptığı sırada ilk olarak, denetim programında belirlenen hedeflere paralel olarak gerçekleştireceği denetim faaliyetinin sonucunda ulaşmak istediği amaçları açık ve net bir şekilde ortaya koyar. Bu hedefleri çalışma kâğıtları ile kayıt altına alır. Hesap gruplarına göre denetim çalışmasının bölümlenmesi, denetimin sağlıklı ve aralıksız olarak sürdürülmesinde ve yönetilmesinde denetçiye yardımcı olur. Denetçinin yapacağı denetime ilişkin özel denetim amaçlarını oluşturabilmesi için öncelikle genel denetim amaçlarını belirlemesi gerekmektedir. Genel denetim amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- **Gerçeklik:** Olmayan varlıklar ve borçlar, hayali işlemler bilançoda gerçekmiş gibi gösterilmemelidir.

- **Bütünlük:** Bilançoda bulunması gereken bazı gerçek varlıklar ve borçlar kayıt dışı bırakılmamalıdır. Denetçi bu amaca ulaşmak için, bilanço tarihi itibariyle varlıklar, hâsılat, borçlar, giderler ve gelirlerin kayıtlar dışında bırakılmış olup olmadığını araştırmalıdır. Örneğin; bilanço tarihinde yaptığı kasa sayımında 3.000 TL paranın mevcut olduğu belirlenmiş ancak denetlenmemiş kasa hesabının kalanı 2.000 TL ise hesap kalanı 1.000 TL eksik gösterilmiş başka bir ifade ile kasadaki paranın tamamı kayıtlarda gösterilmemiş anlamına gelmektedir. Bütünlük amacına uygun olmayan bu durum; olası bir kayıt hatasından kaynaklanmış olabileceği gibi bunun dışında bir nedenden de ortaya çıkmış olabilir. Dolayısıyla kasada olması gereken para mevcudunun sayım sonucu belirlenen para mevcudu ile aynı olduğunu göstermez.

- **Sahiplik ve Yükümlülükler:** Bilançoda bulunan varlıklar hesabı, bilanço tarihi itibariyle işletmenin sahip olduğu varlıklar ile sahip olduğu alacak haklarından oluşmalıdır. Bilançoda yer alan borçlar ise; işletmenin bilanço tarihi itibari ile yükümlülüklerini göstermelidir. Örneğin; Konsinye olarak müşterinin deposunda bulunan mallar bilanço tarihinde stoklar hesabında yer almalıdır. Aynı şekilde işletme ortaklarının kendi işlemlerinden doğan borçlar bilançoda gösterilmemelidir. Varlıkların sahipliğinin ve borçların aitliğinin net bir şekilde belirlenerek kontrollerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

- **Değerleme ve Gidere Dönüştürme:** Varlıklar, hâsılat, giderler ve borçlar mali tablolarda uygun tutarlarla yer almalıdır. Mali tablolarda tüm hesap kalemlerinin uygun tutarlarla yer alması demek, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden maliyet, karşılaştırma ve tutarlılık ilkelerine uygun kayıt yapılmış olması demektir. Mali tablolarda hesap kalemlerine göre brüt ve net değerler yer alır. Örneğin, ticari alacaklara ilişkin brüt tutar gösterilir. Ayrıca tahsili şüpheli olan alacaklar için ayrılan karşılıklar ile bilanço tarihindeki net tahsil edilebilir değerini bulmak için hesaplanan reeskont tutarı brüt ticari alacaklar tutarından indirilecek net ticari alacaklar tutarına ulaşılır.

- **Sınıflandırma:** İşlemlerin doğru hesap kodlarına kaydedilmesini ve mali tablolarda doğru hesaplarda gösterilmesini ifade eder. Örneğin denetçi alacak senetlerinin vadelerine ve ticari olup olmamasına göre inceleyerek, sınıflamanın doğruluğundan emin olur.

- **Zamanlılık:** Dönem içerisindeki tüm işlemler doğru muhasebe dönemine kaydedilmelidir. İşlemlerin gerçekleştiği tarihi belirlemek, işletmenin doğru muhasebe dönemine kaydedilip kaydedilmediğini ortaya koyar.

- **Açıklama:** Mali tablolarda ya da dipnotlarında bulunan bilgilerin yeterli şekilde açıklanıp açıklanmadığı ile ilgilidir. Örneğin bilanço dönemindeki rehinli varlıklar mali tablo dipnotlarında mutlaka açıklanmalıdır.

- **Kayıtsal Doğruluk:** İşlemlerin doğru hesaplara, doğru tutarda kaydedilmesi gerektiği ile ilgilidir. Denetçi, günlük defter toplamının, büyük defter hesapları ile yardımcı defter hesaplarının borç ve alacak tarafları toplamalarının doğruluğunu bu amaca ulaşmak için araştırmaktadır.

5.5. Denetim için Kanıt Toplama

Denetçinin incelediği bir alan hakkında oluşan kanaatini dayandırmak amacı ile toplamış olduğu delil niteliğindeki belgelerdir. Muhasebe denetimi için delil, denetçinin görüşüne ulaşmak için kullandığı belge ve bilgidir. Denetçinin denetim testlerini elverişli bir şekilde gerçekleştirebilmesi ve elle tutulabilir bulgulara ulaşabilmesi için yeteri kadar ve kaliteli delil toplamalıdır.

5.5.1.Kanıt Türleri

Kanıt türleri; kanıtların fonksiyonlarına ve fonksiyonların amaçlarına göre ikiye ayrılmaktadır.

5.5.1.1.Fonksiyonlarına göre kanıt türleri

Fonksiyona göre kanıt türleri esas muhasebe verilerinden oluşan kanıt türleri ve destekleyici kanıtlar olmak üzere iki grupta incelenir

- **Esas muhasebe verilerinden oluşan kanıt türleri (doğrulayıcı kanıtlar):** İşletmenin muhasebe kayıtlarından ya da mali tablolarından elde edilen kanıtlardan oluşmaktadır. Örneğin defteri kebir, yevmiye defteri, yardımcı defterler, hesap

planı, muhasebe fişleri, muhasebe yönetmeliği, gider dağıtım tabloları, mizanlar, müşterilere gönderilen hesap ekstreleri vb.

- **Destekleyici kanıtlar:** İşletmenin kayıtlı ortamında bulunup muhasebe verilerinin doğrulanmasına yardımcı olan kanıtlardır

5.5.1.2. Amaçlarına göre kanıt türleri

- **Genel Kanıtlar:** İşletmenin genel durumu ile ilgili bilgi veren kanıtlardır. İşletmenin faaliyetleri, iş kolu ve çevresi ile ilgili bilgiler verir. İşletmenin muhasebe sisteminden elde edilebilecek bilgiler değildirler.

- **Sistem Kanıtları:** İşletmenin muhasebe fonksiyonunun işleyişi hakkında bilgi veren kanıtlardır.

- **Temel Kanıtlar:** mali tablolarda yer alan varlıkların gerçekten var olduğunu, işlemlerin onaylanmış olduğunu belirten temel konularla ilgili bilgilerin bulunduğu kanıtlardır.

5.6. Denetim Testlerinin Uygulanması

Denetçinin bireysel çalışma planında belirlenmiş olan testler bu aşamada gerçekleştirilir. Denetim testleri denetlenmesine karar verilen alanlarla ilgili olarak üst yönetim tarafından varlığı bilinen iç kontrol süreçlerinin sağlıklı çalışıp çalışmadığının, kayıtlar üzerinden belgelerle incelenmesidir. Bu çalışmalar yazılı çalışma kağıtları haline getirilmeli ve yapılan gözlem ve araştırmalarla desteklenmelidir. Denetim testlerinin uygulanmasında kullanılacak bazı araştırma tekniklerine değinilecek olursa;

- **Yeniden hesaplama/uygulama:** Mevcut olan bir işlem ya da hesaplamayı tekrar yaparak aynı sonuca ulaşıp ulaşılmadığının test edilmesidir. Bu test iç denetçiye denetlenen birim çalışanları tarafından gerçekleştirilen işlemlere hangi ölçüde güven duyabileceği hakkında fikir verir.

- **Gözlem:** Denetlenen birimde işlemlere ilişkin süreçlerin nasıl gerçekleştirildiğinin direkt olarak iç denetçi tarafından izlenmesi ve bilgi edinilmesidir.

• **Doğrulama:** Denetçinin bir kaynaktan temin ettiği bilgilerin doğruluğunu, aynı veya daha fazla güvenilirlik derecesine sahip bir başka bilgi kaynağından temin edeceği bilgilerle teyit etmesidir.

• **Görüşme:** Denetlenen birimde işlemlerin nasıl gerçekleştirildiğinin direkt olarak iç denetçi tarafından yüz yüze görüşerek bilgi edinmesidir.

• **Analitik inceleme:** Denetim sırasında toplanan verilerin kendi içindeki rasyonel ilişkilere dayanarak makul olup olmadığının değerlendirilmesini ifade eder. Analitik inceleme, ilgili veriler arasında tutarsızlık ya da tahmin edilen tutarların büyük ölçüde sapması gibi verilerdeki tanımlanmış dalgalanmaların ve ilişkilerin araştırılmasını da kapsar.

• **Aritmetik İnceleme:** Kayıtlar ve belgeler üzerinden her çeşit aritmetik işlemin doğruluğunun yeniden hesaplanmasıdır. Örneğin denetim dönemine ilişkin amortismanların yeniden hesaplanması gibi.

• **Karşılaştırma:** Aralarında uygunluk ilişkisi bulunması gereken tutarların karşılaştırılması ve kontrolüdür.

5.7. Bulguların Oluşturulması ve Önerilerin Geliştirilmesi

İç denetçi denetim planlamasında belirlediği hedeflere ulaşabilmek için uyguladığı testlerin sonucunda elde ettiği bulguları yeterli ve gerekli kanıtlarla destekler ve bu bulguları değerlendirerek aksiyon alınmak üzere düzeltici/geliştirici öneriler geliştirir. Denetimin sonunda ortaya koyduğu bulgu ve görüşlerini mutlaka kanıtlara dayandırmalıdır. Denetim kanıtı, denetim bulgularını ispat etmek üzere toplanan ve kullanılan belgelerden oluşmaktadır. Denetimin amacına ulaşabilmesi için toplanan kanıtlar uygunluk, güvenilirlik ve yeterlilik olmak üzere üç açıdan değerlendirilmelidir.

Denetim kanıtının uygunluğu, kanıtlarla denetimin kriter ve amaçları arasında mantıksal bir bağlantının bulunmasını ifade etmektedir. Denetim kanıtlarının güvenilirliğinin test edilmesi için doğası, kaynağı ve gerçekliği açılarından değerlendirilmesini ifade etmektedir.

Denetim kanıtlarının güvenilirliği açısından genel olarak aşağıdaki ilkeler kabul edilmektedir:

- Sözlü kanıtlara göre yazılı ya da belgeye dayalı kanıtlar, daha güvenilirdir.
- İç kaynaklardan elde edilen kanıtlar bağımsız kaynaklardan elde edilen kanıtlara göre daha güvenilirdir.
- Denetlenen birimin sunduğu kanıtlara göre denetçinin kendisinin elde ettiği kanıtlar daha güvenilirdir.
- Fotokopi belgelere göre asıl belgeler daha güvenilirdir.

Denetimin kapsamı ve amacına ilişkin önemli sorulara cevap veriyorsa denetim kanıtlarının yeterliliği söz konusudur. Bu kanıtlara ilişkin testler başka bir denetçi tarafından da yapıldığında aynı sonuçlara ulaşıyorsa, denetim kanıtlarının objektif ve yeterli olduğu kabul edilir.

5.8. Bulguların Denetlenen Birimle Paylaşılması

Denetçi elde ettiği bulguları kapanış toplantısı yaparak görüşülmek üzere bir yazı ekinde denetlenen birime gönderir.

5.9. Kapanış Toplantısı

Denetçi ile denetlenen birimin bulunduğu toplantıda, denetim bulguları ve bulgulara ilişkin aksiyon önerileri görüşülür ve varılan sonuçlar bir tutanağa bağlanır.

ALTINCI BÖLÜM

RAPORLAMA

Raporlama denetim faaliyetinin son aşamasını oluşturmakta olup, anlatılan bölüm içerisinde X Şirketi A.Ş. örneğine ilişkin 01.01.2015 - 31.12.2015 dönemine ilişkin oluşturulan denetim raporu yer almaktadır.

6.1. Denetim Raporunun Hazırlanması ve Gönderilmesi

Denetçi kapanış toplantısında yapılan görüşmeleri de dikkate alarak bir taslak rapor hazırlar.

Taslak denetim raporu belirli bir sürede cevaplandırılmak üzere denetlenen birimin yöneticisine bir yazı ekinde iletilir. Birim yöneticisi raporu, verilen sürede cevaplandırarak denetçiye gönderir.

İç denetçi, aldığı cevaplar ile cevaplara ilişkin değerlendirmelerini de kapsayan nihai raporunu, iç denetim birimi aracılığıyla üst yönetime sunar.

6.2. Örnek Denetim Raporu

31.12.2015 itibari ile Yapılan X Şirketi A.Ş denetiminde 12 adet bulgu tespit edilmiş olup, bulguların tespitinde yapılan inceleme ve kontroller, tespit edilen bulgular, bulgular karşısında mevcut risk ve riski bertaraf etmek için öneriler “Denetimde Kullanılan Yöntemler, Denetim Bulguları, Riskleri Ve Öneriler” başlığında bulunabilir.

6.2.1 İç Denetimin Gerçekleştirilmesi

Denetim kapsamında Şirket’in iş ve işlemleri, süreçleri değerlendirme altına alınmıştır. Bu amaçla çeşitli bilgi ve belge incelemesi yapılmış ve yapılan işler yerinde gözlemlenmiştir. Denetim departman bazlı değil “süreç bazlı” gerçekleştirilmiştir. Departman bazlı denetim sadece o departmanı değerlendirirken, süreç bazlı denetimde bir çok departman işin içine girer, daha sıkı denetim imkanı doğar, işin doğal akışı yakalanmış olur.

Süreç üzerindeki riskler ve mevcut kontroller belirlenerek kontrollerin yeterliliği değerlendirilmiş ve kontrollerin etkinliğinin değerlendirilebilmesi amacıyla testler gerçekleştirilmiştir. Çalışmada aşağıdaki adımlar izlenmiştir:

- Süreçlere ait prosedürlerin, onay ve yetkilerin incelenmesi,
- Süreçlerin sınırlarının belirlenmesi ve bu kapsam dâhilinde süreç sahipleri ile görüşmeler yapılması,
- Süreçler üzerindeki risk ve kontrollerin belirlenmesi,
- Mevcut kontrollerin etkinliğinin test edilmesi için denetim programının geliştirilmesi,
- Denetimin gerçekleştirilmesi,
- Bulguların toplanması ve raporlanması

Denetim çalışmaları “Uluslararası İç Denetim Standartları” ve “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” mesleki uygulamaları çerçevesinde gerçekleştirilmiştir ve uygulanan tüm test, teknik ve prosedürler, tarafımızca yayınlanan “Y Holding İç Denetim Prosedürleri” ne bağlı kalarak uygulanmıştır.

6.2.2. Denetim Bulguları Özet Tablosu

Bulgu No:	Risk Derecesi	Risk Merkezi	Bulgu
1	YÜKSEK	Mali İşler	Şirket Kasasından Yasal Limitler Üzerinde Para Çıkışı Olması
2	YÜKSEK	Mali İşler	Kasadan Yapılan Bazı Ödemelerde Belge Asıllarının Olmaması
3	YÜKSEK	Genel	Şirketin Alacakların Tahsilinde Güçlük Çekmesi
4	YÜKSEK	Mali İşler	Şirketin 31.12.2015 Tarihi İtibariyle Olan Banka Mevduatları ve Kredi Yükü Dengesinin Daha Makul Hale Getirilebilecek Olması
5	YÜKSEK	Mali İşler	Şirketin Yabancı Para Bakımından Açık Pozisyonda Olması
6	ORTA	Üretim - Planlama	Uzun Süredir Stokta Beklemekte Olan Ürünlerin Var Olması
7	ORTA	Mali İşler	Tüm Bankalardan Teyit Mektuplarının Alınamaması
8	ORTA	Satış	Sistemden Alacak Yaşlandırma Raporunun Alınamaması
9	ORTA	Üretim - Planlama	Stokta minimum Stok Seviyesi Altına Düşen Stok Kalemlerinin Bulunması
10	ORTA	İnsan Kaynakları	Kullanılmamış İzin Yükümlülüğünün Bazı Çalışanlar İçin Çok Yüksek Tutarlarda Olması
11	ORTA	Kalite Kontrol	Son 3 Ayda Yüksek Tutar ve Miktarda Satış İadesi Gerçekleşmesi
12	DÜŞÜK	Mali İşler	Muhasebe Kayıtlarında Müşteri Cari Hesabında Ters Bakiye Veren Müşterilerin Bulunması

Tablo 6.1. X Şirketi A.Ş. 31.12.2015 Denetim Raporu Yönetim Kurulu Özet Tablosu

6.2.3. Denetimde Kullanılan Yöntemler, Denetim Bulguları, Riskleri Ve Öneriler

- **1. ve 2. Bulgur için yapılan inceleme ve kullanılan teknikler;**

“C” Hazır değerler denetimi sırasında Şirketin denetim dönemini kapsayan TL, USD, EUR ve GBP para birimlerine ilişkin tüm kasa hareketleri;

- Şüpheli uyandıran para giriş/çıkışı olup olmadığı,
- Yapılan tüm kasa işlemlerinin kasa tekiye ve tahsilat fişleri ile yapılmış yapılmadığı,
- Fişlerin imza sirkülerinde yetkili olarak belirlenmiş kişilerce imzalı olup olmadığı,
- Yapılan ödemelerin fatura makbuz vb gibi ödeme gerektirici belge asılları ile yapılmış yapılmadığı,
- Kasadan yapılan ödemelerin VUK 459 nolu tebliğde belirlenmiş olan limitler dahilinde olup olmadığı kontrol edildi.

Yapılan tüm bu kontroller sonrasında Kasa ile ilgili 1. Ve 2. bulgulara ulaşıldı.

1) Şirket Kasasında Yasal Limitler Üzerinde Para Çıkışı Olması

Bulgu

Şirketin 01.01.2015 – 31.12.2015 dönemi kasa hareketleri incelenmiş olup, ilgili dönemde VUK da belirlenen limitlerin üzerinde kasadan para çıkışı olduğu tespit edilmiştir.

Yüksek **Orta** **Düşük**

Risk

Vergi Usul Kanununun 459 numaralı tebliğine göre kasadan nakit ödemelere ilişkin yasal limit üzerinde tahsilat ve ödeme yapılması mali idarelerce usulsüzlük cezası alınmasına neden olacaktır.

Öneri:

Aynı günde aynı kişi veya kurumlarla yapılan işlemlerin toplam tutarının 7.000 TL'yi aşması durumunda, işlemlerin her biri işlem bazında belirlenen haddin altında kalsa bile, aştığı işlemten itibaren işleme konu tahsilat ve ödemelerin de aracı finansal

kurumlar aracılığıyla yapılması zorunludur. Şirketin bu zorunluğu dikkate alarak hareket etmesini önemle önermekteyiz.

2) Kasadan Yapılan Bazı Ödemelerde Belge Asıllarının Olmaması

Bulgu

Şirketin 01.01.2015 – 31.12.2015 dönemi kasa hareketleri incelenmiş olup, ilgili dönemde bazı ödemelere ilişkin belge asıllarının bulunmadığı tespit edilmiştir.

Risk Derecesi: **Yüksek** **Orta** **Düşük**

Risk

Satıcı tarafından “Aslı Gibidir” onayı yapılarak alıcıya tevdi edilen fatura veya fatura yerine geçen belge, geçerli belge olarak mali idare tarafından kabul edilmemekle birlikte tarafımızca yapılan kontrolde de işlemin gerçekliği konusunda şüpheye düşülmesine neden olmuştur.

Öneri:

Fatura aslı olmayan ödemelerin yapılmaması ya da kaybolan faturanın yerine kayıtlara uygun noterden tasdikli bir örneğinin (Bu örnek üzerine, “Zayi olan aynı tarih ve sayıyı taşıyan fatura aslı yerine kullanılmak amacıyla tasdik edilmiştir” şeklinde noterce şerh düşülmesi gerekir) kullanılması önerilmektedir.

• Üçüncü Dördüncü ve Beşinci Bulgular için yapılan inceleme ve kullanılan teknikler;

“E” Alacaklar denetimi sırasında Şirketin tüm müşterilerine ilişkin denetim dönemini kapsayan satış ve tahsilat dökümleri incelenmiş olup;

- Müşteri ile imzalanan satış özleşmeleri temin edildi,
- Anlaşılan birim fiyatlar, vadeler ve teknik şartnameler kontrol edildi,
- Müşterilere kesilen tüm faturaların anlaşma şartlarına uygunluğu kontrol edildi,
- Müşterilere yapılan sevkiyatların gerçekten ilgili müşteriye gönderilip gönderilmediği irsaliye adresleri ve nakliye faturaları ile kontrol edildi,
- Kesilen fatura ve İrsaliyelerin yasal süreler içerisinde tam ve doğru kesilip kesilmediği kontrol edildi,

- Müşterilerle düzenli olarak bakiye mutabakatı yapılıp yapılmadığı kontrol edildi.

- Denetim dönemi itibari ile müşteri bakiyeleri; ters bakiye olup olmadığı uzun süredir tahsil edilemeyen alacak olup olmadığı, tahsil kabiliyeti kalmamış alacak olup olmadığı açısından kontrol edildi,

- Tahsil olmamış alacak kalemlerine ilişkin yaşlandırma çalışması yapıldı,

- Şüpheli alacaklar için avukata başvurulup icra takibi başlatılıp başlatılmadığı kontrol edildi,

- Şüpheli alacaklar için karşılık ayrılıp ayrılmadığı kontrol edildi,

- Örnekleme olarak seçilen müşterilere mutabakat mektubu gönderildi ve doğrulama yöntemi ile bakiyeleri teyit edildi.

Yapılan tüm bu kontroller sonrasında Kasa ile ilgili 3. 4. ve 5. bulgulara ulaşıldı.

3) Sistemden Alacak Yaşlandırma Raporunun Alınmaması

Bulgu

Sistemden düzgün bir alacak yaşlandırma raporu alınmaması

Risk Derecesi: *Yüksek* *Orta* *Düşük*

Risk

Alacak yaşlandırma raporunun sistemden üretilmemesi alacak hesapların takibini, vadesini geciktiren müşterilerin takibini, kısacası müşteri cari hesapları üzerindeki kontrollerin etkinliğini ve güvenilirliğini etkilemektedir.

Öneri

Bilgi işlem birimi veya kullanılan muhasebe programı danışmanları desteğiyle alacak yaşlandırma raporunun sistemden sağlanabilir hale gelmesi gerek ileri dönem denetim faaliyetlerimiz için gerek şirket içi analiz ve raporlamalar için faydalı olabileceği kanısındayız.

4) Şirketin Alacaklarını Tahsilinde Zorluk Çekmesi

Bulgu

Alacaklarını bir yılın üzerinde geciktiren 12 müşterinin olması.

Risk Derecesi: *Yüksek* *Orta* *Düşük*

Risk

Alacakların tahsil edilememesi nedeni ile Şirketin darboğaza girmesi riski bulunmaktadır.

Öneri

2008 sonu itibariyle sadece 3 müşteriden teminat veya ipotek bulunmaktadır. Şirketin sene sonunda yaklaşık 34 milyon TL vadesi geçen alacağına karşılık sadece 8.930.000 TL kadar teminat almıştır. Şirketin çoğu müşteri ile uzun yıllara dayanan bir iş ilişkisi olduğu ve şirketler arasında belli bir güven unsurunun olduğu bilinmektedir. Ancak Şirket'in alacaklarını yeterince güvence altına almamış olduğunu ve tedbirleri sıkılaştırmasının gündeme getirilebileceğini düşünebiliriz. Vade erteleme yapılan firmaların tekrar ödemelerini geciktirmeleri durumunda o firmalardan yeni sipariş alınmaması, teminatlı veya ipotekli çalışılması zorunluluğu getirilebilecek önlemler arasındadır.

5) Muhasebe Kayıtlarında Ters Bakiye Veren Müşterileri Hesaplarının Bulunması

Bulgu

31.12.2015 itibariyle 1.863.106 TL kadar Şirketin borçlu görüldüğü alacak bakiyesi bulunduğu tespit edilmiştir.

Risk Derecesi: *Yüksek* *Orta* *Düşük*

Risk

Mali tabloda alacaklarını hesaptaki ters bakiye tutarı kadar düşük görünmesine, son durumun doğru yorumlanamamasına, üst yönetimi yanlış bilgilendirmeye ve muhasebe ilkelerine ters bir durum ortaya çıkmasına neden olacaktır.

Öneri

Bundan sonraki dönemlerde cari hesaplarda ters bakiye veren müşteri hesaplarının alınan avanslar hesabına virmanlanması önerilmektedir. Bilanço

kalemleri arasında bu sınıflandırmanın yapılmamış olması şirketin kar-zarar tablosuna etki etmese de genel muhasebe ilkeleri açısından gerekli sınıflamanın yapılmasının daha doğru olduğu kanısındayız.

6) Şirketin 31.12.2015 Tarihi İtibariyle Olan Banka Mevduatları ve Kredi Yükü Dengesinin Daha Makul Hale Getirilebilecek Olması

Bulgu

Şirketin faiz yükünü hafifletmek için kısa ve uzun vadeli kredilerinin bir kısmını kapatabilecek banka mevduatının bulunması

Risk Derecesi: *Yüksek* *Orta* *Düşük*

Risk

Şirketin kredileri sebebiyle yüksek tutarda faiz gideri ile karşı karşıya kalması

Öneri

Gerek faiz geliri ve gideri dengesini daha makul bir noktaya getirmek, gerekse açık pozisyonda olmanın dezavantajını çekmemek açısından en azından banka mevduatında tutulan rakam kadarlık döviz kredisinin kapatılmasında yarar olacağı kanısındayız.

7) Tüm Bankalardan Teyit Mektuplarının Alınmaması

Bulgu

Şirketin ilgili dönem banka hesap bakiyeleri bankalardan alınan banka teyit mektupları ile teyit edilmek istenmiş olup, hiçbir banka ile mutabakat sağlanmak üzere mektup alınmamış olduğu anlaşılmıştır. Toplam Banka bakiyesinin sadece %20'si banka teyit mektupları ile doğrulanabilmiştir.

Risk Derecesi: *Yüksek* *Orta* *Düşük*

Risk

Bankadan yapılan tüm ödeme ve tahsilâtların şirket kayıtlarında izlenip izlenmediğinden emin olunamamasına neden olmaktadır.

Öneri

Her ne kadar banka hesap cüzdanları işletilmiş olsa bile 6 aylık hesap dönemlerinde bankalarla düzenli olarak yazılı mutabakat yapılması, mutabakatların Şirket tarafından dosyalanması ve tutulması

8) Şirketin Yabancı Para Bakımından Açık Pozisyonda Olması

Bulgu

Şirketin kredileri dolayısıyla 31.12.2015 tarihi itibarıyla 120.629.089 TL açık pozisyonda olması

Risk Derecesi: **Yüksek** **Orta** **Düşük**

Risk

Şirketin bulunduğu açık pozisyon dolayısıyla her an kur riski ile karşı karşıya olması ve çok fazla tutarlarda kur farkı zararına uğraması riski bulunmaktadır.

Öneri

Şirketin ileriye dönük nakit akımını değerlendirilerek bir miktar döviz kredisini kapatmasını, döviz krediler yerine TL kredileri tercih etmesi veya bankada bulunan TL mevduatlarını döviz mevduata çevirmesini önermekteyiz.

9) Uzun Süredir Stokta Beklemekte Olan Ürünler

Bulgu

Uzun süredir stokta kalan ürünlerin tespit edilmesi

Risk Derecesi: **Yüksek** **Orta** **Düşük**

Risk

Satılmaz durumdaki stokların halen stokta bekleyerek toplam stok seviyesinin olduğundan daha fazla görünmesi ve stok devir hızını yavaşlatması

Öneri

31.12.2015 tarihi itibarıyla sistemden alınan stok yaşlandırma raporuna göre farklı sebeplerden kaynaklanan (üretim fazlası, sipariş fazlası, sipariş iptali) uzun süredir hareket görmeyen stoklar olduğu tespit edilmiştir. Bu ürünler arasında

satılabilecek olanların dışındakilerin tekrar üretim prosesine alınarak değerlendirmeye alınmasını önermekteyiz.

10) Minimum Stok Seviyesi Altına Düşen İşletme Malzemelerinin Bulunması

Bulgu

Minimum stok seviyesinin altına düşen işletme malzemelerinin bulunması.

Risk Derecesi: *Yüksek* *Orta* *Düşük*

Risk

Bazı işletme malzemelerinin sisteme tanımlanan minimum güven stok miktarının altına düşmesi ve stokta olması gerekenden daha az miktarda bulunması

Öneri

Stoktaki işletme malzemelerine istinaden aldığımız minimum stok seviyeleri raporu sonucunda bazı malzeme miktarlarının minimum stok seviyelerinin altına indiği tespit edilmiştir. Minimum stok seviyesi altına düşen malzeme miktarlarının risk teşkil ettiği düşünülmektedir. Malzeme miktarlarının bu seviyelerin üstünde tutulmasını eğer ki risk teşkil etmiyor ise yetkili kişilerin onayı ile minimum stok seviyesi miktarlarının ilgili birimler tarafından yeniden revize edilmesini önermekteyiz.

11) Kullanılmamış İzin Yükümlülüğünün Bazı Çalışanlar İçin Çok Yüksek Tutarlarda Olması

Bulgu

Kullanılmamış izin günü 50 günün üzerinde olan 19 kişinin bulunması

Risk Derecesi: *Yüksek* *Orta* *Düşük*

Risk

Kullanılmamış izinlerin Şirket yükümlülüğünü artırıyor olmasıyla birlikte, çalışanların belirli aralıklarla izine çıkmaları hem onların motivasyonlarını artıracak hem de rotasyon sağlanmış olması açısından işin güvenliği ve verimliliği açısından önemli rol oynamaktadır.

Öneri

31.12.2015 tarihi itibariyle toplam 5.981 gün kullanılmamış izin ve 599.087 TL izin yükü hesaplanmıştır. Kullanılmamış izin günü 50 günün üzerinde olan 19 kişi bulunmaktadır. Kullanılmamış izinlerde emekli olanların payı gün olarak 1219 gün (toplam kullanılmamış izin günü sayısının yüzde 20'si), tutar olarak da toplam 258.037 TL (toplam izin yükünün %43'ü) kadardır. Şirketin bu yükümlülüğünü azaltması için planlı bir şekilde çalışanlara yıllık izinlerini kullandırmalıdır.

12) Son 3 Ayda Gerçekleşmiş Olan Satış İadeleri

Bulgu

2015 yılının son 3 ayında toplam satış hasılatının %8'i Kadar satış iadesi gerçekleşmiş olduğu görülmüştür. Yapılan incelemede iade nedenlerinin %90' ının da kalite problem ile ilgili iadelerden oluşmaktadır.

Risk Derecesi: Yüksek Orta Düşük

Risk

Alınan iadelerin büyük bir bölümünün kalite probleminden kaynaklanıyor olması müşteri memnuniyetini olumsuz yönde etkileyecek ve Pazar payının kaybedilmesine neden olabilecektir.

Öneri

Konu ile ilgili üretim bölümündeki kontrollerin arttırılmasını ve kalite kontrol departmanının ilgili kontrol testlerini sıkılaştırıp arttırmasını önermekteyiz.

Y HOLDİNG A.Ş.

İÇ DENETİM BİRİMİ

DENETÇİ K. İNCİ GENÇOĞLU

SONUÇ

İç denetim şirketler için vazgeçilmez bir fonksiyon niteliğindedir. Çünkü büyüyen ve daha karmaşık bir yapıya bürünen şirket organizasyonlarında meydana gelebilecek yolsuzluk, usulsüzlük hile ya da olası hata/yanlışlıkların tespit edilebilmesi gerekir. Bu durumun var olup olmadığı da ancak bağımsız ve tarafsız bir kontrolle tespit edilebilmektedir. İç denetimin rolü bu noktada başlamakta olup, olası hata ve hileleri olabildiğince minimize etmeye çalışmaktadır.

Çağdaş yönetim anlayışının bir gereği olarak Uluslararası mesleki uygulama çerçevesinde yer alan tanımı, standartları ve etik ilkeleri ile uyumlu bir iç denetim uygulamasının iş hayatımızda yaygınlaştırılması kaçınılmaz bir zorunluluk olarak ortaya çıkmakta ve iç denetimin önemini gün geçtikçe arttırmaktadır.

Kurumların büyük değişimler geçirdiği, özel sektör kurumlarının artan rekabet şartlarına uyum için sürekli bünyesinde güncellemelere gittiği, kamu kurumlarındaki hizmet anlayışının yeniden yapılandırıldığı, buna bağlı olarak mesleklerin de sürekli geliştiği bu ortamda iç denetimi kurumlarda önemli ve vazgeçilmez hale getiren, İç denetimin kurumlara sağladığı katma değerdir.

KAYNAKÇA

- Association Of Certified Fraud Examiners (2012). “*Report Of The Nations*” USA
- Association Of Certified Fraud Examiners (2014). “*Report Of The Nations*” USA
- Güredin E. (2000), “*Denetim*”, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul
- IIA (2010), “Auditing Executive Compensation And Benefits”, *Practice Guide*, North America.
- IIA (2016). “camminicating Assurance Result” *Practice Guide*, North America.
- Özbek, Ç. (2012). “*Risk Odaklı İç Denetim*” Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, İstanbul cilt 1; 30)
- Özbek. Ç. (2012), “*Risk Odaklı İç Denetim*” İstanbul, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, cilt:2, İstanbul; 39 - 43)
- Özbek. Ç. (2012), “*Risk Odaklı İç Denetim*” İstanbul, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, cilt:3, İstanbul; 78)
- Özten, G. (2004) “İç Kontrol Sistemi Yönetimi ve Operasyonel Risk Yönetimi İle Entegrasyonu” *Türkiye İç Denetim Enstitüsü Dergisi*, Sayı:10, 12 - 32)
- Piper, A. (2002). “Merdivenden Bir Basamak Yukarı İç Denetimin Artan Rolü” *Türkiye İç Denetim Enstitüsü Dergisi* Sayı:5, 43 - 54)
- Saka, T. (2001). “İç Denetim Mesleği, Bankacılık ve Risk Yönetimi”, *İç Denetim Dergisi*, sayı:1 – 3.
- Sawyer, L.B., Dittenhofer, A.M., Scheiner, H.J. (2003). “*The Practice Of Modern Internal Auditing*”, Institute Of Internal Auditors New York, 42 – 55
- Sawyer, L.B., Dittenhofer, A.M., Scheiner, H.J. (1988). “*The Practice Of Modern Internal Auditing*”, Institute Of Internal Auditors New York, 1160-1223)
- The Institute Of Internal Auditors (1992). *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission Enterprice Risk Management – Integrated Framework Executive Samuray*, North America.

The Institute Of Internal Auditors (2013). *Committee of Sponsoring Organizations Internal Control – Integrated Framework - Executive Summary, Framework and Appendices*, North America.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2010). “*İç Denetim Standartları*”, İstanbul.

Uzun A.K. (2014). “İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü ve Katma Değeri”, *Deloitte Makaleleri*, İstanbul

Uzun, A.K. (2014). “Denetim Hayattır”, *Turcomoney Dergisi*, sayı:7, 5

Uzun, A. (2004). “İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü Ve Katma Değeri”, *Türkiye İç Denetim Enstitüsü Dergisi*, Sayı:10, 11-13)

ÖZGEÇMİŞ

26.01.1986 yılı Denizli Merkez doğumlu olan Kadriye İnci GENÇOĞLU ilk, orta ve lise eğitimini Denizli’de tamamlamıştır. 2009 yılında Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat bölümünden mezun olmuş, 2008 – 2009 yılları arasında (1 yıl süreli) Polonya Wtelona w legnicy Üniversitesinde Erasmus programına katılmıştır. 2008 yılında yandal programı ile Selçuk Üniversitesi Mühendislik Fakültesi Bilgisayar Mühendisliği Bölümünde okumaya başlamıştır. 2010 Yılında Ahmet Nuri Erikoğlu Holding A.Ş. de İç Denetim Uzman Yardımcısı olarak göreve başlamış olup, grup bünyesinde 7 yıl İç denetim uzmanlığı yapmıştır. 2015 yılında SMMM belgesi almaya hak kazanmıştır. 2017 yılında Bütçe ve Raporlama birimi yetkilisi olmuş ve halen aynı grup bünyesinde Erikoğlu Endüstri Holding A.Ş. de Bütçe ve Raporlama Yetkilisi olarak görev yapmaktadır.