



ŞİRKETLERİN İÇ İŞLEYİŞLERİ DİSİPLİNİNİN SAĞLANMASINDA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ DENETİMİN ÖNEMİ

Ceyda BİRSİN KALAYCIOĞLU

**Mayıs 2021
DENİZLİ**

**ŐIRKETLERİN İÇ İŞLEYİŞLERİ DİŐİPLİNİNİN
SAĞLANMASINDA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ
DENETİMİN ÖNEMİ**

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yüksek Lisans Tezi
İŞletme Ana Bilim Dalı
Muhasebe ve Finansman Programı**

Ceyda BİRSİN KALAYCIOĞLU

Danışman: Prof. Dr. İlhan KÜÇÜKKAPLAN

**Mayıs 2021
DENİZLİ**

Bu tezin 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

Ceyda BİRSİN KALAYCIOĞLU

ÖN SÖZ

Yüksek lisans eğitimim ve tez çalışmalarımın yürütülmesi esnasında desteklerini esirgemeyen, çalışmamın sonuna kadar tüm motivasyon ve enerjisi ile bilgileriyle desteğini sağlayan tez danışmanım sayın Prof. Dr. İlhan Küçük Kaplan hocama en içten teşekkürlerimi sunarım. Bilgi ve deneyimleri ile eğitim hayatıma katkı sağlayan Pamukkale Üniversitesi Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı'ndaki tüm hocalarıma teşekkürlerimi sunarım.

Eğitim hayatımın her aşamasında daima tüm gücü ile desteğini asla eksik etmeyen, bana olan inancını asla kaybetmeyen, her daim varlıkları ile güç veren en büyük destekçilerim anneme, babama, kardeşime ve eşime sonsuz teşekkür ederim. Varlığıyla gücüme güç katan ve tezimi finalize edebilmem için en büyük motivasyon kaynağım olan oğlum Efe'ye sonsuz sevgilerimi ve teşekkürlerimi sunarım.

Mayıs 2021

Ceyda BİRSİN KALAYCIOĞLU

ÖZET

ŞİRKETLERİN İÇ İŞLEYİŞLERİ DİSİPLİNİNİN SAĞLANMASINDA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ DENETİMİN ÖNEMİ

BİRSİN KALAYCIOĞLU, CEYDA

Yüksek Lisans Tezi

İşletme ABD

Muhasebe ve Finansman Programı

Tez Yöneticisi: Prof. Dr. İlhan KÜÇÜKKAPLAN

Mayıs 2021, X + 84 Sayfa

Globalleşme ile birlikte devamlı tekrarlayan, yayılan ve ciddi yıkıcı etki alanı bulunan ekonomik krizler, tüm dünyayı etkileyebilecek sonuçlar doğurmaktadır. Sistem ve süreç iyileştirilmesini gerekli kılan bu etkiler krizi fırsata dönüştürme alanları doğurmaktadır. Dünya genelinde meydana gelen ekonomik gelişmeler şirketlerin rekabetçi üstünlüklerini arttırmayı gerektirmektedir. İşletme sürekliliğinin devamlılığını sağlayabilmek adına yönetimin tüm riskleri belirlemelidir. Oluşabilecek riskleri öngörü sağlayarak önlem alabilmek adına bağımsız denetim ve iç denetim fonksiyonlarını etkili bir şekilde sürdürmelidir. Finansal denetim ve iç denetim sisteminin etkinliği önemli bir konu haline gelmiştir. Çalışmada, şirketlerin iç denetim ve finansal denetim departmanlarında yapılan fonksiyonel raporlamaların şirket işleyişine etkisi ele alınarak, literatüre katkı sağlamak hedeflenmiştir. Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetim ve iç denetim süreçlerinin şirket iç işleyişleri disiplinindeki etkisini tespit etmektir. Tespit aşamasında iç kontrol kavramı ve uluslararası bağımsız denetim kavramına yer verilerek amaçları ve standartların finansallara yansımalarının şirketlere nasıl bir katkı sağladığı konuları araştırılmıştır. Çalışmada, şirketlerin faaliyet sonuçları ve iç işleyişleri disiplininin finansallara yansımaları üzerinde durulmuştur. Aynı zamanda, şirketlerde yer alan iç denetim departmanı ile dışarıdan anlaşma sağlanan bağımsız denetçinin sunduğu raporlamanın şirket finansalları üzerinde etkinliği ve verimliliği araştırılmıştır. Risk ve risk faktörleri kavramları tanımlanarak geleneksel muhasebe denetiminden farklı olarak raporun hazırlanma süreci ile birlikte muhasebenin hazırladığı yasal mizandan IFRS, SPK raporlama formatına dönüştürülmüş raporların sonuçları incelenmiştir. Bu kapsamda etkin bir denetim sisteminin şirketler tarafından kurulmuş olması kurumların stratejik hedeflerine ulaşmada sürdürülebilirliği sağlamakta ve sunulan raporların kuruma ek değer yargıları kazandırarak geliştirme fonksiyonunu destekleyici danışmanlık sağlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız denetim ve iç denetim süreci ve kavramları, Etkinlik

ABSTRACT

THE SIGNIFICANCE OF INTERNATIONAL INDEPENDENT AUDIT & INTERNAL AUDITING IN PROVIDING THE INTERNATIONAL OPERATIONS DISCIPLINE OF COMPANIES: DENİZLİ SAMPLE / TERM PROJECT

BİRSİN KALAYCIOĞLU, Ceyda
Master Thesis
Business Administration Department
Accounting And Finance Programme
Adviser of Thesis: Prof. Dr. İlhan KÜÇÜKKAPLAN

May 2021, X +84 Pages

With globalization, recurring, spreading and seriously destructive economic crises have consequences that can affect the whole world. These effects, which require system and process improvement, create areas for turning the crisis into opportunity. Undoubtedly, in this direction, it is on the mechanism the strengthens administration and is in its sphere of influence. For the purpose of ensure continuity of companies has in the competitive advantage environment around the world, independent audit and internal audit organizations are important by companies in order to determine the risks that may occur and take measures against them. Efficiency of company's of the financial and internal audit function has become an important issue. The contributions of functional rreporting in the internal functional system of companies to the operations on the company that is purpose of my term project. The purpose of this study is to determine the effect of independent audit and internal audit processes on the internal operation discipline of the company. In the determination phase, the concept of audit was included topic of the purpose and contribution of reflection to standards to financials were investigated. In the term project, effectiveness of discipline of companies' operating results and internal operations on financials has been investigated. By defining the concepts of risk and risk factors, different from the traditional accounting audit, the report preparation process and the legal IFRS and CMB reporting transformations were examined. In this respect, Turkey accordance with Accounting Standards, and in a compliant audit opinions and financial outcomes in terms of content and purpose are provided by an independent third party auditors who are either positive or negative. In this context, the fact that an effective audit system has been established by the companies ensures sustainability in achieving the strategic goals of the institutions and, provides consultancy to support the development function of the reports by adding additional value judgements to the organization.

Keywords: Independent audit and internal audit process and terms, Effectiveness

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar DİZİNİ	ix
SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI VE AMAÇLARI

1.1. Denetimin Tanımı - Şirket ve Şirket Toplulukları Açısından Önemi.....	4
1.1.1. Denetimin Tanımı.....	4
1.1.2. Denetim Türleri	4
1.1.2.1. Finansal Durum Tabloları Denetimi.....	4
1.1.2.2. Uygunluk Denetimi	5
1.1.2.3. Faaliyet Denetimi	5
1.1.3. İç Kontrol.....	5
1.1.4. İç Denetim	6
1.1.4.1. Uygunluk Denetimi	6
1.1.4.2. Mali denetim.....	6
1.1.4.3. Bilgi teknolojileri denetimi.....	6
1.1.4.4. Sistem denetimi	7
1.1.5. Bağımsız Denetim	7
1.1.6. Kamu Denetimi	8
1.1.6.1. Zorunlu (Yasal) Denetim.....	8
1.1.6.2. İsteğe Bağlı Denetim	9
1.2. İç Denetim ve Bağımsız Denetimin Amaçları	9
1.3. İç Denetim, İç Kontrol ve Uluslararası Bağımsız Denetim Arasında Yer Alan İlişki Yapısı	11

İKİNCİ BÖLÜM

ETKİNLİK, ETKİLİLİK, VERİMLİLİK, KONTROL, RİSK KAVRAMLARI

2.1. Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik.....	13
2.2. Kontrol Ortamı.....	13

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ŞİRKETLERDE İÇ DENETİM ve ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

3.1. Bağımsız Denetim.....	20
3.1.1. Dünya’da ve Türkiye’de Bağımsız Denetim Alanında Rol Oynayan Kuruluşlar	20
3.1.2. Bağımsız Denetim Süreci	22
3.1.2.1. Denetçi Seçimi ve Denetim Sözleşmesinin Yapılması.....	22
3.1.2.2. Denetimin Planlanması.....	23
3.1.2.3. Denetim Programının Yürütülmesi.....	23
3.1.2.4. Bulguların Raporlanması	27
3.2. İç Denetim.....	28
3.2.1. Dünya’da ve Türkiye’de İç Denetim Alanında Rol Oynayan Kuruluşlar	28
3.2.2. İç Kontrol ve İç Denetim Süreci.....	31
3.2.3. İç Denetim ve Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki	35
3.2.4. İç Denetim ile Bağımsız Denetçiler Arasındaki Bağlantı.....	35
3.2.5. Bağımsız Denetçinin İç Denetçinin Çalışmalarını Değerlendirmesi	36

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı, Önemi ve Kapsamı	37
4.2. Araştırmanın Yöntemi.....	38
4.3. Araştırma Modeli	38
4.4. Verilerin Analizi.....	38
4.4.1. Enerji Sektöründe İç Denetim Sistemi.....	38
4.4.2. Enerji Sektöründe İç Denetim Sisteminin Amaçları.....	39
4.4.3. Enerji Sektöründe İç Denetim Sisteminin Temel Unsurları	39
4.4.4. Enerji Sektöründe İç Denetim Sisteminin Kapsamı ve Denetim Alanları.....	40
4.4.5. Enerji Sektöründe Görevli Şirketin İç Denetim Faaliyetlerine İlişkin Görev Dağılımı.....	41
4.5. Araştırmanın Hipotezleri.....	42
4.6. Evren-Örneklem	42
4.7. Bulgular ve Yorumlar	42
4.7.1. İç Denetim Bulguları.....	43
4.7.1.1. İç Denetim Bulgusu.....	45

4.7.1.2. İç Denetim Bulgusu	49
4.7.1.3. İç Denetim Bulgusu	50
4.7.1.4. İç Denetim Bulgusu	53
4.7.1.5. İç Denetim Bulgusu	54
4.7.1.6. İç Denetim Bulgusu	55
4.7.1.7. İç Denetim Bulgusu	56
SONUÇ	78
KAYNAKÇA	82
ÖZ GEÇMİŞ	83

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1: İç Denetim Bulgusu – Görevler Ayrılığı İlkesi Eski Sistem Görünümü.....	50
Tablo 2: İç Denetim Bulgusu – Görevler Ayrılığı İlkesi Yeni Sistem Görünümü	50
Tablo 3: Logolar.....	52
Tablo 4: Mutabakat Özeti	52
Tablo 5: Raporlamada Karşılaşılan Problemler	54
Tablo 6: Bilanço	58
Tablo 7: Gelir Tablosu	61
Tablo 8: Maddi Duran Varlık Notu-VUK.....	65
Tablo 9: Maddi Duran Varlık Notu-UFRS	66
Tablo 10: Kısa Vadeli Borç Detayı.....	72
Tablo 11: Kısa Vadeli Diğer Borç Detayı.....	72
Tablo 12: Uzun Vadeli Diğer Borç Detayı	72
Tablo 13: Kısa Vadeli Ticari Borçlar Detayı	73
Tablo 14: Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Hareket Tablosu.....	73
Tablo 15: IFRS 16 Finansal Kiralama Kaydının Finansal Tablolara Etkisi	75
Tablo 16: Kısa Vadeli Borç Karşılıklarının Hareket Tablosu.....	76
Tablo 17: İzin Karşılığı Hareket Tablosu	77
Tablo 18: Kıdem Taminatı Hareket Tablosu	77

SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ

%	Yüzde
AAA	Amerikan Muhasebe Birliği
A.Ş.	Anonim Şirketi
AICPA	Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü
AJE	Düzeltilme Kayıtları
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BOTAŞ	Boru Hatları ile Petrol Taşıma Anonim Şirketi
COSO	Sponsor Organizasyonlar Komitesi
COVID	Yeni Koronavirüs Hastalığı
DSİ	Devlet Su İşleri
EPİAŞ	Enerji Piyasaları İşletme A.Ş.
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
FAVÖK	Faiz, Amortisman ve Vergi Öncesi Kar
FEI	Amerika Finansal Yöneticiler Enstitüsü
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IIA	The Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)
IMA	Amerika Yönetim Muhasebe Enstitüsü
KGK	Kamu Gözetleme Kurumu
RJE	Sınıflama Kayıtları
SPK	Sermaye Piyasası Kanunu
TCMB	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TEİAŞ	Türkiye Elektrik İletim Anonim Şirketi
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL	Türk Lirası
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
TÜDESK	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
VUK	Vergi Usul Kanunu
YEKDEM	Yenilenebilir Enerji Kaynaklarını Destekleme Mekanizması

GİRİŞ

Şirket veya şirket gruplarının en önemli sorunu hızlı rekabet ortamında sürdürülebilirliği sağlamak ve globalleşen dış piyasalarda da yer edinebilmektir. İşletme sürekliliğinin sağlanabilmesi varlıkların etkin kullanımı ile sağlanabilmektedir. Şirket yöneticilerinin doğru stratejik kararlar alabilmesi için sağlam ve güvenilir bilgilere ve data setlerinin oluşturduğu raporlamalara ihtiyacı vardır. Bu doğrultuda dallarında uzman denetçilerin incelemesi ile raporlar oluşturulur. Tüm data setlerinin finansal okuyucuya güven vermesi adına bir bilgi işlem merkezi sistemi kurulması gerekmektedir. Bu şekilde bir sistemin kurulması ise ancak fonksiyonlarına etkinlik kavramını sıkıştırmış bir yönetim sistemi ile mümkündür.

Rekabetçi piyasada yer alan şirketlerin finansallarında saygınlık kavramının yitirilmesi söz konusu olabilmektedir. İç denetim departmanı ve dışarıdan sağlanan hizmet doğrultusunda alınmış olan bağımsız denetim faaliyetleri sayesinde oluşması muhtemel riskler ortaya çıkar. Oluşan bu riskler sürekli denetim altında tutularak şirket üzerinde oluşması muhtemel zedelenmeler önlenir. Bu şekilde anlaşılıyor ki denetim kavramı stratejik bir öneme sahiptir. Denetçilerin en büyük katkısı ise yasal mevzuat doğrultusunda inceleme yapmalarındır. Bu şekilde daha nesnel ve objektif bakış açısı ile yapabilmektedirler.

Bu çalışmada iç denetim ile bağımsız denetim mekanizmalarının varlığı incelendi. Özellikle enerji sektöründe yer alan spesifik bir üretim şirketinin verileri analiz edilerek şirketin iç işleyiş disiplinine katkıları araştırıldı. İç kontrol mekanizması münhasıran finansal denetim raporların güvenilirliğini, faaliyetlerin dinamik iş planı ve programlarına ve yasal ve yönetsel düzenlemelere uyumluluğunu sağlamaya yöneliktir.

Hazırlanan proje giriş bölümü ve sonuç bölümü dışında tutulmak üzere 4 bölümü içermektedir. İlk bölümde genel olarak denetim kavramı ve denetim süreci ve bu kapsamla oluşan kavramlar üzerinde durulmuştur. Bununla birlikte 'denetim' kavramının şirketler için önemine yer verilmiştir.

İkinci bölümde şirket ve şirket topluluklarında uygulanan iç denetim ve bağımsız denetim faaliyetleri kapsamında etkinlik, kontrol ve risk kavramlarından genel hatlarıyla bahsedilmiş olup bağlı oldukları standartlar ele alınmıştır.

Tezin üçüncü safhasında şirketlerde yer alan fonksiyonların denetimini sağlayan iç denetim departmanı ve uluslararası denetim sürecinden bahsedilmiştir.

Enerji sektöründe yer alan şirketin iç denetim sisteminin ve bağımsız denetim sisteminin incelendiği üçüncü bölümde ilgili denetim sistemlerinin sektördeki yeri, finansalların iç işleyişine katkıları, TFRS'ye çevrim sırasında firmaya sağladığı katkı belirtilmiştir. Bu organizasyon yapısı içinde denetim mekanizmasının önemi, iç kontrol merkezi unsurları ve iç kontrol mekanizmasının işleyişi ele alınmıştır. İç denetim sisteminin son yasal düzenlemelerle birlikte enerji sektöründe organizasyon yapısı örnek bir enerji şirketinin organizasyon yapısıyla ve bu yapı içinde yer alan etki alanındaki birim, görev ve sorumluluklarıyla açıklayıcı bir şekilde ifade edilmiştir. Şirketlerde bağımsız denetimin işleyişi ele alınarak özellikle enerji sektöründe mevzuatta bağımsız denetim faaliyetinin uygulanışı üzerinde durulmuştur. Bu bağlamda enerji mevzuatında yer alan bağımsız denetim hükümleri ile sermaye piyasası mevzuatı açısından denetim hükümlerinden de bahsedilmiş olup, denetim süreci açısından karşılaştırılması yapılmıştır.

Piyasalarda tüm dünyayı sarsan ve dalga dalga etkilerinin sürdüğü mali krizler şirketlerin finansallarında geçmiş dönemlere göre sapmalar meydana getirmiştir. Küresel krizleri doğuran organizasyona ait sistem ve süreçlerin analizinde görülüyor ki yönetim zaaflarının tüm dünyayı ekonomik ve hatta politik açıdan sarsan sonuçlar doğurabilmektedir. Kurum ve kuruluşlarda faaliyetlerin yürütülmesi adına yapılan planlamalar sırasında oluşabilecek olan hile, yolsuzluk, varlıkların kötüye kullanımı vb. gibi konuların önüne geçilebilmesi adına iç denetim sistemi ve dış denetim birimleri koordinasyonu büyük önem arz etmektedir. Özellikle, son dönemlerde tüm dünyanın dikkatini çeken global şirket iflasları söz konusudur. İşletme sürekliliğini olumsuz etkileyen bu durumun başlıca nedeni hata, hile ve yolsuzluklar oluşturabilmektedir. Hem yerel hem de global dünyada düzenlemeler, tebliğler, muhasebe ve denetim fonksiyonları oluşabilecek olumsuz sonuçları önlemeye yöneliktir. Yaşanan skandallar ile ilgili olarak birçok firmanın açıklamış olduğu mali tablolara yansıyan bilgilerde görülüyor ki standartlara aykırı uygulamalar sebebiyet verebilmektedir.

Doğru ifadelerle sunumu yapılmamış olan bir finansal tablo ciddi mali problemlere sebebiyet verir.

Şirket finansallarına katma değer oluşturmak, güvenilirlik, verimlilik, yasalara ve tüm düzenlemelere uygunluk terimlerinin kesişiminde iç kontrolün etkinliği artış gösterir. Kurum etkinliği, bağımsız denetim ve iç denetim sacayağının önemli bir fonksiyonu bulunmaktadır. Uluslararası piyasada şirket yönetiminde yöneticilerin daha şeffaf davranabilmeleri için riskler karşısında tedbirli olmaları gerekmektedir.

Bu amaçla, bu çalışmada denetim süreçleri hakkında teorik bilgiler taranmış, araştırmanın amacı ve önemi saptanarak, literatür taraması yapılmıştır.

Çalışmada özellikle iç kontrol ve bağımsız denetim kavramları üzerinde durulmaktadır. Araştırmanın yöntem ve analiz faaliyetleri belirlenip araştırmanın bulguları ile sonucu özet olarak belirtilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI VE AMAÇLARI

Denetim kavramının şirket ve şirket grupları açısından son yıllarda taşınmış olduğu anlamdan dolayı bu kavramın tanımı oldukça önem kazanmaktadır. Bununla birlikte denetim teriminin yerine kullanılabilen denetim benzeri başka terimler de bulunmaktadır. Bu doğrultuda tezin ilk bölümünde denetim ve denetim benzeri terimler tanımlanarak, denetimin şirketler açısından önemlilik düzeyi belirtilecektir. Denetim fonksiyonlarının da bir süreç olması sebebiyle bu süreci oluşturan etmenler incelenecektir.

1.1. Denetimin Tanımı - Şirket ve Şirket Toplulukları Açısından Önemi

1.1.1 Denetimin Tanımı

Denetim, finansal okuyucu için ortaya çıkmış olan bir terim olmakla beraber finansal raporların doğru ve sağlam datalar ile donatılması için yapılan teftiş eylemidir. Kanuni açıdan ise; devlet otoritesi ve hükümlerine ve devletin çıkarlarına uygun olarak ilgili birim ve kuruluşların incelemesinin otoriteler tarafından yapılmasıdır.

Komite'ye göre denetimi oluşturan unsurlar aşağıdaki biçimdedir; denetim bir evre safhasıdır: Denetim saha çalışmaları önceden belirlenmiş denetim takvimi doğrultusunda bir plan dahilinde başlatılır.

1.1.2 Denetim Türleri

Denetimi farklı yönlerde sınıflandırmak mümkündür. Bu sınıflandırmalar aşağıdaki şekildedir (Çömlekçi, 2004: 6);

Amaç İçeriklerine Göre Denetimler

- Finansal Durum Tabloları Denetimi
- Uygunluk Denetimi
- Faaliyet Denetimi

1.1.2.1 Finansal Durum Tabloları Denetimi

Şirket veya şirket topluluğuna ait finansal durum tablolarının, şirketin finansal durumunu ve gelir gider tablosu çıktılarını muhasebe standartlarına dayandırarak doğru bir biçimde yansıttığının teyidi incelenir.

Finansal tabloların denetimi, hem teorik hem uygulama açısından en yaygın denetim türüdür. Birçok kuruluşta finansal tabloların denetimi özellikle risk departmanları ve iç denetim departmanlarının önemli görevleri arasındadır.

1.1.2.2 Uygunluk Denetimi

Şirketin faaliyetleri doğrultusunda oluşan muhasebe kayıtlarının kanun, tebliğ, yönetmelik ve diğer tüm mevzuata uygunluğunun araştırılmasıdır. Bu çerçevede uygunluk denetiminin konusunun şirketin mali kayıtları olduğu üzerinde durulabilir. Söz konusu fonksiyonlara; ilgili birimlerin yürütmekte olduğu işlemler, raporlara ait detay bilgiler, bütçe hazırlık ve bütçe gerçekleştirmeleri, maddi ve maddi olmayan varlıklar, insan kaynakları ile ilgili atama, kadro, bordro, yönetsel bonus, özlük işlemleri örnek verilebilir. Uygunluk denetimi şirket yetkilileri tarafından da yapılabilmektedir. Çoğu zaman bu kişilere verilen ünvan '*müfettiş*' olarak betimlenir.

1.1.2.3 Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, şirketlerin faaliyetlerinin etkinlik oranını ve verimlilik oranını inceler. Denetçi ile Şirket Arasındaki İlişki Yönünden Denetimler

- İç Denetim
- Dış Denetim
- Uluslararası Bağımsız Denetim
- Kamu Otoriteleri Denetimi

Denetim kavramı, mevcut işlemlerde işin başarısının ölçülebilmesi ve önceden oluşturulmuş olunan hedeflere ne ölçüde ulaşılabildiğinin tespiti amacıyla finans içerikli belirlenmiş olunan etmenlere uygunluk durumunu incelemek ve ilgili sonuçları birimlere duyurmak amacıyla objektif olarak toplanan ve kanıtlara dayandırılan sistematik süreçtir.

1.1.3. İç Kontrol

İç kontrol, şirketlerin faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliğini, finansal durum tablolarının güvenilirliği, doğru ve sağlam olmasını şirket fonksiyonlarını düzenli, hatasız olarak işlerliliğini sağlayıp ilgili yasal düzenlemeler ile kontrolün sağlanmasını sağlayan süreçtir. Böylelikle işletme sürekliliği kontrol altına alınır. Oluşması muhtemel olan hata unsurları belirlenir. Yine oluşması muhtemel usulsüzlükler belirlenir.

Denetime giden tüm datalar birbirleriyle uyumlu ve tutarlı olur. Şirketin belirlemiş olduğu muhasebe politikaları ile uyumluluk sağlanmış olur (Demirbaş, 2003 : 260).

1.1.4. İç Denetim

Şirket ve şirket gruplarının fonksiyonlarına ilişkin iyileştirmeleri sağlayan birimdir. Kurum ile bağ kurup her geçen gün katma değer sağlamayı amaçlamaktadır. İç denetim departmanı fonksiyon olarak bağımsızlık ilkesini ve nesnellik ilkesini barındırır. İç denetçiler yaptıkları analizler doğrultusunda değerlendirme sonuçlarında öneriler şeklinde rapor hazırlar.

İç denetim türlerini ele almak gerekirse;

- Uygunluk denetimi,
- Mali denetim,
- Bilgi teknolojisi,
- Sistem denetiminden oluşmaktadır.

1.1.4.1 Uygunluk Denetimi

Bir şirketin muhasebe ve finans kayıtlarının ve diğer fonksiyonlarının önceden belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve yasalara uygunluğunun incelenmesidir. İç denetçi, bağımsız denetçi ve kamu denetçisi tarafından organize edilir.

1.1.4.2 Mali denetim

Finansal raporlarda yer alan aktifin içeriğindeki kalemler, yükümlülük kalemine bağlı olmuş hesap kalemlerinin içeriklerinin bütçede yer alan kalemler ile uyumluluğunu inceler. Yapılan denetim sonucunda önemlilik seviyesi üzerinde hata olması durumunda denetimin kapsamı arttırılır.

1.1.4.3 Bilgi teknolojileri denetimi

Şirketlerin siber saldırıya uğramamaları, şirket içi usulsüzlüklerin sistem üzerinden yapılmaması gibi güvenlik bariyerlerinin sürekli kontrol edilmesi gereken safhadır. Aynı zamanda geçmişten şuna kadar yapılmış olan data setlerinin doğruluğunu ve işlevselliğini de test eder.

1.1.4.4 Sistem denetimi

İç kontrol sistemiyle ilgili denetim türü içerisinde yer alır. Sistem denetimi; toplam aktif, gelir, gider kalemlerinin en etkili en mali açıdan uygun bir biçimde yönetimini sağlamakla yükümlüdür. Mevzuata, politikaya ve belgelere hedeflere ulaşmak için karar verebilmeyi sağlar. Belirli sıklıklar ile yapılan bu denetim türü doğru bilgi kalitesini sağlamayı hedefler iken israfın önlenmesini ve engellenmesini sağlayan iç kontrol sistemini iç denetim ve bağımsız denetimin bir bütün parçası olarak değerlendirilen bir denetim türüdür.

1.1.5. Bağımsız Denetim

Şirket veya şirket topluluklarının yayınlamış olduğu finansal durum tabloları ve raporlar, şirketlerle alakalı bilgi setlerinin ana kütesidir. Oluşturulan bilgi setlerinin istenilen nitelikleri sağlayıp sağlamadıkları, şirket içi yapılan bir denetimle anlaşılabilir.

Bağımsız denetim, finansal durum tabloları ve gelir gider tablolarını kapsar. Şirketin isteği doğrultusunda hazırlanan bağımsız denetim sözleşmesi doğrultusunda denetçiler tarafından yapılan denetim türüdür. İlgili denetçiler şirket çalışanları değildir. Ücret doğrultusunda şirkete hizmet veren meslek mensuplarıdır. Şirketin mali durum tabloları ve fonksiyonlarını, standartlara uygunluğunun denetimini sağlar ve şirket yetkililerine bilgilendirme niteliği de taşıyan bağımsız denetimi sunarlar. Görevleri, şirket yöneticilerine, gerçekleştirdikleri incelemeyi sunmaktır; gereken karar üst yönetim tarafından verilir.

Bağımsız Denetim Hizmeti kapsamında hazırlanan ‘bağımsız denetim raporu’ incelenen şirket veya şirket gruplarının finansallarında yer alan bilgilerin doğruluğu konusunda yatırımcıya görüş bildiren önemli bir iletişim aracıdır. Finansal okuyucu tarafından yatırım kararı alırken kullanılan denetçi raporları, finansalların içerikleri hakkında makul derecede güvence sağlamaktadır.

Bağımsız denetimin işlevi; finansal tabloların güvenilirliğini pekiştirmek, bu raporların kredisini arttırmaktır. Bu süreç denetim raporu kullananlar tarafından bazen yanlış anlaşılmaktadır. Çoğu kişi denetçinin sorumluluğunun tüm hata, hile ve düzensizlikleri ortaya çıkarmak olduğunu zannetmektedirler (Güredin, 2014: 23; Nwaobia, 2016: 118).

Bağımsız denetim raporları finansal okuyucunun doğru bilgiye ulaşabilmesi açısından önemli bir fonksiyonu sahiptir. Fakat; büyük krizlerden biri olan 2000 krizinden beri birçok nedenle yatırımcının bağımsız denetim raporlarından güvenilir bilgi edinebilmesi konusunda şüpheleri gün geçtikçe arttırmıştır. Bunun başlıca nedenlerinden bir tanesi bağımsız denetçi ile bağımsız denetim raporu arasında yaşanan beklenti farklılığı, ekonomik krizler, şirket içi yaşanan skandallar ve finansal raporlama standartlarının gün geçtikçe karmaşık hale gelmesinden kaynaklanmaktadır. (IAASB Consultation Paper, 2011: 7).

Finansal okuyucuların, bağımsız denetim raporlarında tüm hile, usulsüzlük olarak ifade edilebilecek olaylar, suiistimaller gibi yanlışlıkların saptanması ve bu konuda haberdar olma istekleri bulunmaktadır. Bağımsız denetçilerin ise şirket veya şirket grupları tarafından hazırlanan denetim raporlarına makul bir güvence verdiklerini beyan ederler.

1.1.6. Kamu Denetimi

Yetkilerini ve yetkilerini kamu adına yürüten mekanizmalardır. Gereksinimlerini karşılamak için denetçiler tarafından gerçekleştirilen mali durum tablolarını ifade eden kamu otoritesine ait bir faaliyettir.

Devlet organizmaları, şirketlerin mali tablolarını doğru data setleri ve doğru ifade edilmiş usulsüz olan tablolarını vergi bakış açısı ile değerlendirmektedir. Devlet, şirketlerin muhasebe fonksiyonlarını Vergi Usul Kanunu'na ve TTK'ya göre kontrol ve denetimini sağlamaktadır.

Yapılışlarına Göre Denetimler

- Zorunlu (Yasal) Denetim
- İsteğe Bağlı Denetim

1.1.6.1 Zorunlu (Yasal) Denetim

Yürürlükte olan yasalar ve mevzuat doğrultusunda yapılması zorunlu olan denetim türüdür.

1.1.6.2 İsteğe Bağlı Denetim

Yasal olarak bir yükümlülük şartı olmayan, şirketlerin çeşitli paydaşları talebi ile yapılan çalışmalarını kapsamaktadır.

1.2. İç Denetim ve Bağımsız Denetimin Amaçları

İç denetim ve uluslararası bağımsız denetim yaşayan iki konudur. Denetim, şirketin nakit akışları, vizyonu ve misyonu doğrultusunda hedeflerine ulaşabilmesi için planları ve prosedürlerini kapsar. İç ve dış kontrol, şirket ve şirket topluluklarının varlıklarının korunması konusunda destek sağlar.

Üst yönetim yatırım, büyüme, sektörel daralma, finansman sağlama, halka arz gibi önemli karar alma esnasında iç denetçilerin ve bağımsız denetçilerin sundukları raporları destekleyici bir döküman olarak analiz etmektedir. Kaliteli iç denetim mekanizması ile bağımsız denetime aktarılan bilgi, ilgili birimin bütünleyicisi konumundadır. Elde edilen iç denetim raporları gözönüne alınarak şirketin tüm departmanlarındaki kritik riskleri düzelterek elde edilen finansal rapor yöneticilerin daha doğru karar alabilmesini sağlamaktadır. İç denetçiler raporlarında mevcutta olan sistemi koruyucu ve düzeltici nitelikteki görüş bildirirken bağımsız denetçiler finansal okuyucuya olumlu, sınırlı olumlu, olumsuz görüş veya görüş vermekten kaçınma olarak rapor sunmaktadırlar. Koruyucu öneriler, mevcutta kullanılan sistemin kontrolü, şirketin uygulama altına almaması veya yeterli düzeyde uygulamaya tabii tutmaması ile ortaya çıkan hatalı durumların yöneticiler tarafından farkına varması ve bunlara ilişkin yöneticilerin önlem almasını sağlamak amacıyla önerilerin sunulduğu rapordan oluşmaktadır. Düzeltici öneriler ise kontrollerin işlevsizliği ya da yeterli olmaması sebebiyle yöneticilere iletilen önerileri ifade eder. İç kontrol fonksiyonunun etkili olmaması durumunda ise önlem içerikli raporlar arttırılır.

Yönetimin ayrılmaz bir parçası denetim ve kontrol fonksiyonlarıdır. Şirket veya şirket gruplarının hedeflerini faaliyetleri doğrultusunda yerine getirilebilmesi için bütçenin planlanması gerekmektedir. Her ay finansallara konu tüm kalemlerin gerçekleşme verileri incelenir. Bu şekilde mali tablolar ve diğer tüm yönetsel raporlamaların güvenilirliği, yürürlükte olan yasa, tebliğ, düzenlemeler ve IFRS/TFRS'ye uygunluk amaçlarının geliştirilmesi konusunda güvence sağlayan bir sistem oluşturulur. Kamuya açık şirketlerin denetiminin ve raporlamanın güvenilirliği açısından denetçi bağımsızlık sözleşmesinin güçlendirilmesi, yönetimin ilgili finansallar

hakkında sorumluluğunun artırılması sağlanır. Şeffaflık ile ise kalitenin artırılması amaçlanmaktadır.

Denetimin şirket ve şirket grupları açısından önemi aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir:

- Şirketlerde tehdit unsuru oluşturabilecek maddelerin saptanması ve raporlarda belirtilerek önlem alınmasını sağlamaktadır.
- Departmanlar arası işleyiş farklılığını gidermek amacıyla denetim fonksiyonu yarar sağlamaktadır.
- Denetim sonucunda üst yönetimin kararlarını kolaylaştırıcı şirket kararları alınmaktadır.
- İşleyişte gerçekleşen birçok negatif etmenleri ortaya çıkarmak sadece denetim fonksiyonu ile gerçekleşir.

Denetimin faydalarını anlatan diğer faktörler ise şöyledir;

- Şirketlerin büyüme kararlarını alırken daha efektif karar verebilme,
- Devlet müdahalelerinin artması,
- ‘Personel’ odaklı diğer bir ifade ile ‘insan’ odaklı yaklaşımın önem kazanması.

Bağımsız dış denetimi ise sağladığı yararlar yönünden 3 grupta incelenebilir;

Bağımsız dış denetimin yapılmasının şirkete sağladığı faydalar aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir:

- Bağımsız dış denetimin finalize edilmesi ile birlikte ortaya çıkan bağımsız denetim raporu yönetim birimlerine objektif olarak finansal durumunu sergiler.
- Bağımsız denetçilerin sunmuş olduğu imzalı bir güven barındıran finansal durum tablosudur. Yönetime sağlıklı karar alabilme fırsatı tanır.

Bağımsız denetimin şirket ile ilişkisi olan üçüncü taraflara sağladığı faydalar aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir:

- Finansal durum tabloları, bağımsız denetçi tarafından denetimi yapılmış olan şirketler, alım-satım, bölünme-birleşme ilişkisinde buldukları şirket veya şirket gruplarına denetimi bağımsız denetçi tarafından yapılmamış bir şirkete göre daha çok yarar sağlar.

Bağımsız denetimin şirket ortaklarına olan faydaları aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir:

- Bağımsız denetim objektif personel tarafından yürütülen fonksiyon olmasından kaynaklı paydaşların hakları korunmuş olur. Haksız uygulamaların ortaya çıkarılmasını sağlar.

1.3. İç Denetim, İç Kontrol ve Uluslararası Bağımsız Denetim Arasında Yer Alan İlişki Yapısı

Bağımsız ve uzman kişiler denetim sürecini yönetirken, iç kontrol denetim sürecini sistemde bulunan personel ve yetkili kişiler yürütmektedir. Etkin ve etkili bir kontrol mekanizmasının olmaması durumunda ise denetimden söz etmek pek mümkün değildir.

Finansal tabloların güvenilirliği, şirket varlıklarının korunması, kurumun faaliyetlerinin incelemesi ile sağlanmaktadır. Yasal mevzuata ve ilgili IFRS standartlarına uygunluğu denetlenir. Bu faaliyetleri yerine getirirken etkinlik kavramı üzerinde durulur. Oluşturulmuş iç denetim ve dışarıdan alınan hizmet doğrultusunda anlaşılmış olunan bağımsız denetim fonksiyonları iki önemli sistemattir. Kurumlar büyüme politikasıyla sürdürülebilirliklerine değer kattıkça faaliyetlerinin karmaşıklığı da aynı oranda artmaktadır. Karmaşıklık arttıkça da varlıkların korunması, hataların fazlaşması, data veri setinin güvenilirliğinin azalması da aynı oranda artmaktadır. Finansal veri setinin hazırlanabilmesi için öncelikli ‘iç denetim’ sonrasında ‘bağımsız denetim’ fonksiyonlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Etkinleştirilmiş denetim kavramları bilinci yok ise birçok finansal kalemin yönetiminin kontrolü zorlaşmaktadır. Benzer durumlar ise finansal tabloları besleyen muhasebe kayıtlarının oluşmasını sağlayan dökümanlar, sözleşmeler ve faturalar için de geçerlidir. Özellikle muhasebe kayıtlarının manuel değiştirilmeye müsait bir yapı barındırması gereği bilgisayardan sistematik kayıt sistemini sağlayabilecek sistemlerin kurulması önem arz etmektedir.

Ayrıca kanunda denetim sisteminin etkinliğini sağlamak için düzenlemelere gidilmiştir. Şirketlerde yaşanan yasa dışı olaylar ve beraberinde oluşan skandalların temel nedenleri kontrol ve denetim fonksiyonlarının işleyişinin zayıflığıdır. Bu düzenlemeler ile şirketlerin stratejik hedeflerine ulaşabilmeleri için mali tablolarının güvenilirliğini ve doğruluğunu sağlayacak sistemler kurulması gerekmektedir. Kontrol kavramı finansal işlemler ile sınırlı değildir. Kanun metninde de belirtildiği üzere denetimi de içinde barındıran kontroller bütünü; faaliyetlerin fonksiyonlarını etkinlik ve

verimlilik fonksiyonları ile harmanlayarak ekonomik bir biçimde oluşturulan sistem bütünü olarak ifade edilmiştir.

Özetlenmesi gerekirse; İç denetim, iç kontrol ve uluslararası bağımsız denetim amaçları, terimlerin kapsamı, özellikleri ve nitelikleri açısından birbirlerinden farklıdırlar. Bu fonksiyonların ortak özellikleri ise birbirlerini tamamlayıcı olmalarıdır. İç kontrol, iç denetimin bir parçası olmakla beraber; iç kontrol mekanizmasını değerlendiren bir mekanizmadır. Örneğin, şirketin önceden belirlemiş olduğu amaçlara uygun davranmasını sağlamak amacıyla iç kontrol kavramı önem kazanır. Ayrıca denetim, sürdürülebilirlik terimine dayandırıldığı için denetimi yapılan şirketin organizasyon yapısına ve işleyişine bütünleşik olarak entegre edilmiştir. Oluşabilecek risk maddelerine karşı güven içerikli sistematik oluşturulmaktadır. İç denetçiler iç kontrolün yerindeliğinin denetimini yaparken bağımsız denetçiler sistemin, iç denetimin sağladığı hatasız muhasebe datalarından oluşan veri setlerinin denetimini sağlamaktadır. İç kontrol ve iç denetim fonksiyonları yönetsel raporlamalara hizmet ederken bağımsız denetim ilişkisi için de köprü görevi yapmaktadırlar.

Bu ifadelerden de anlaşılacağı üzere şirketlerin kurumsallaşmasının temel nedenlerinden biri olarak iç kontrol sisteminin işlevi önem kazanmaktadır. Her aşamada ve her fonksiyonda ayrıntılı ve özenli bir biçimde raporlama sistemi oturtulmuş da olsa hiçbir zaman hatalar ile karşılaşılacağı garantisizdir. Bu sebeple üst yönetim denetim fonksiyonlarının yapısının etkinliğini düzenli bir şekilde izleyerek gözden geçirmelidir. Kontrollerin fonksiyonel yerindeliği, kalitesi denetim faaliyeti ile ifade bulur. Bu şekilde değerlendirme yapılır, öneride bulunulabilir ve görüşler rapor formatında iletilir. Aynı şekilde bağımsız denetçiler de finansal performansı içeren verilerin birleşimi olan bağımsız denetim raporunu sunmakla yükümlüdürler.

İKİNCİ BÖLÜM

ETKİNLİK, ETKİLİLİK, VERİMLİLİK, KONTROL, RİSK KAVRAMLARI

Şirketlerde iç denetim fonksiyonu ve bağımsız denetim fonksiyonu ‘etkinlik’etmeni bakımından önemli bir kritere sahiptir.

2.1. Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik

Etkinlik kavramı hem bulguların hem de kaynakların bir arada değerlendirilmesi ile ortaya çıkar. Kaynak, Şirketin ihtiyaçlarını karşılamak üzere mal ve hizmet üretmek için gerekli olan ve varlıkların sağladığı yerleri gösteren gruptur. Bulgu ise; Şirket hedeflerine ulaşabilmesi için iç denetçi veya bağımsız denetçi tarafından toplanan belli kanıtlara dayanılarak ulaşılan sonuca denir. Denetçinin, denetim esnasında tespit etmiş olduğu hususları önemlilik derecelerine göre sınıflandırarak bulunan kanıtlarla beslenir. Tespit edilen unsur, neden olabileceği riskler ve finansallar üzerine etkileri, uyulması gereken kriterler belirlenerek önerilerin sunulduğu rapor üst yönetime iletilir.

Etkinlik terimi şirketlerin teknik performans göstergelerinden bir tanesidir. Bu göstergeler ise; faaliyetlerin, çalışan personelin performansı ve üretim fonksiyonunun ölçülmesinde kullanılır. Fakat; finansal verilere kıyasla anlaşılması daha zordur. Girdi ve finansal sonuç arasındaki bağıntı sorgulanır. Etkililik terimi için kaynaklardan ulaşılan sonuç önemlidir. Etkililik terimi İkinci Dünya Savaşı sonrası ekonomi biliminden diğer bilimlere yayılmış bir terimdir. Şirketlerin gerçekleşen faaliyet sonuçlarını ele alarak amaçlara ulaşma seviyesini belirleyen performans kriteridir.

Şirketin yaptığı işin yararlılığını ve bu iş yapılırken kaynakların ne ölçüde “iyi” kullanıldığını da örgütsel etkililik kavramına ekleyen yaklaşımlar bulunmaktadır. Yaklaşım farklılıklarına rağmen örgütsel etkililik literatürde genelde, örgütün ulaşmayı amaçladığı "sonucu" elde etme düzeyi olarak açıklanmaktadır (Ergeneli,2009: 189). Şirketin etkililiğinin sağlanması yönetimin bir görevidir. Yönetim sürecine hakim yönetici, sorumluluğu üstlenen kişidir. Bu yüzden, yöneticiler duruma uygun her bir koşul için etkililik kıstası hazırlamaya ihtiyaç duyarlar.

Etkililik ölçütleri üç ana konu üzerinde özetlenebilir:

1. Önceden belirlenmiş olunan amaçların gerçekleşmesi,
2. Kaynak elde ederek gerekli üretim girdilerin genişletilmesi,
3. İç süreçler, sağlıklı şirket sistemleri kurarak bu sürecin devamlılığını sağlama,

Verimlilik; Şirket üretim faaliyetlerinde kullanılan girdiler ile bu süreç sonunda elde edilmiş olunan çıktılar arasındaki ilişkiyi ifade eder.

İç kontrol sisteminin düzenli yürütülmesi, denetim faaliyetlerinin alanını belirler. İç kontrol fonksiyonunun düzenli işleyişi ve geri dönüşlerle aksiyonların alınması kontrol ve yapılan testlerde seçilmesi gereken risk düzeylerini azaltmaktadır. Tam tersi bir oluşumda ise; denetçi denetim faaliyetini minimize etmek için daha fazla denetim kanıtı toplamak zorunda kalacaktır. Böylelikle kapsam genişleyecektir. Örneğin, hasılat risk düzeyi 'yüksek' olarak belirlenen bir şirket, satış testi yaparken en yüksek bakması gereken fatura sayısı üzerinden test etmesi gerekir. Fakat; risk düzeyi azaldıkça yapılması gereken test sayısı azalacaktır. Aynı zamanda denetçinin denetim için harcayacağı zaman da azalacağı için denetim ücreti de doğru orantılı olarak düşecektir. Dolayısıyla, etkin bir sisteme sahip bir şirket için denetim süreci personel durumu açısından kolaylaşırken maliyetleme açısından da şirket yararına farklılık gösterecektir. Bu durum, finansal tablolarda da hata oranını düşürecektir. Böylelikle iç kontrol, şeffaflık ilkesini yerine getirmekle kalmayıp aynı zamanda güven ilkesini de yerine getirmiş olacaktır.

Önceden tanımlanmış riskler doğrultusunda bu riskleri azaltmaya çalışan bir politika güden şirket yönetimi ile denetim planlaması kolaylaşacaktır. Denetçiler de bu doğrultuda önemlilik düzeylerini belirleyerek programlamalarını yapacaklardır.

Denetim, yapılan işlem, yatırım, kredi kuruluşlarından sağlanan finansal yükümlülükler, kar marjında sapmalar, bütçelere göre sapmalar, düzenleyici hesaplardaki yöntem değişiklikleri, finansallara yanlış yansıyan kullanım ömürleri, şirket teknik iflas durumları, yapılması gerekli sermaye arttırmaları gibi konularda yönetimin hesap verebilir konumuna gelmesini ve sürekli işleyişle ilgili bilgi sahibi olmasını sağlar.

Bağımsız denetim ve iç kontrol kavramlarının önemine ilişkin unsurlar belirtilmiştir. Fakat; en önemli noktalardan biri olan etkin bir şekilde denetimi yürütmektir. Denetim modülü aynı zamanda şirketin işleyişi üzerine katkı sağlayacaktır.

2.2. Kontrol ortamı

Şirketlerin kontrol mekanizması ile önceden belirlenen hedefe ulaşılma derecesi incelenir. Denetim ve kontrol kavramları anlam olarak birbirinden farklıdır. Denetimi iş akışından bağımsız ve ilgili meslek mensupları yaparken; kontrolü iş akışında bulunan personel tarafından yürütülür.

- Kontrol süreklilik arz ederken; denetim belirli dönemlerde yapılır.
- Kontrol o anki fonksiyonları kontrol ederken; denetim geçmişe dönük verileri ve hareketleri inceler.
- Kontrolde mekanik araçlar kullanılırken; denetim ile ilgili meslek mensupları tarafından yürütülür.
- Kontrolde şirketten 'bağımsız' olma şartı aranmazken; denetimde 'bağımsız' olma şartı yer alır.

İşletmeler tüm departmanların üzerinde kontrol fonksiyonunu gerçekleştirir. Satın alma, insan kaynakları, hazine, mali işler, bütçe ve raporlama vb. tüm departmanların yönetimini sağlarken yönetimin beş temel fonksiyonundan yararlanır. Yönetimin beş temel fonksiyonu vardır. Bunlardan bir tanesi 'kontrol' fonksiyonudur.

- Planlama,
- Örgütlenme,
- Yürütme,
- Koordinasyon
- Kontrol.

Planlama ve örgütlenme fonksiyonları teknik özellikleri içerir. Yürütme fonksiyonu ise yetenektir. Kontrol, firmanın stratejik amaçlarının yerine getirilmesinde üst yöneticiler tarafından önceden belirlenmiş hedeflere ulaşmada başvurulan yöntem ve araçlardır.

Birimlerin üstlendikleri görev tanımları ve sorumluluk alanları bulunur. Bu görevlerin ve sorumlulukların kontrolü uygulanan plana, yönlendirmelere ve belirlenen prosedürlere göre denetlenir. Bu aşamada kontrol fonksiyonu devreye girer. Kontrolün

temel fonksiyonu yapılan hata ve hilelerin üzerinde durmak ve tekrar ortaya çıkmasını engelleyici önlemler almaktır.

Kontrol, finansallara hileli rakamların yansımaması ve finansal okuyucuyu yanıltmamak adına düzeltici önlemler olarak bu bulguların tekrarını engellemektir. Kısacası yöneticilerin bitirilmiş işlemleri ve devam etmekte olan işlemleri değerlendirme ve eş zamanlı düzeltme faaliyetidir.

Genel bir başlık altında toplamak gerekirse; işletmedeki kontrol türleri ;

- İşletme fonksiyonlarının kontrolü (üretim, bütçe ve raporlama, pazarlama, muhasebe, finansman, özlük gibi),
- Yöneticilerin kontrolü,
- İşletmenin faaliyette bulunduğu departmanların, birimlerin ve şubelerin kontrolü.

Bu kontrollerin bir kısmı gerçekleşmeden önce oluşması istenmeyen sonuçları önlemek için dizayn edilir. Bu tip bir kontrol, önleyici kontroller olarak adlandırılır. Bazıları ise gerçekleşmeleri doğrultusunda istenmeyen sonuçlar doğurur ki bu tip kontroller; tespit edici kontroller adı altında incelenir.

Kontrol fonksiyonu ;

- Bilgi İletişim
- İzleme
- Görev Tanımı
- Fiziki Sayımlar
- Performans Değerlendirmedir.

Kontrol faaliyetleri, hata ve hilenin finansallara yansımalarının önlenmesi de dahil olmak üzere şirketlerin stratejik hedeflerine ulaşabilmeleri için güvence sağlamak amacıyla oluşturulur. Bu faaliyetler arasında fonksiyonel ve organizasyon yapısına özgü incelemeler, bilgi dağılımı konusunda kontrol mekanizmaları, stok gibi hassas varlıklar üzerinde oluşabilecek fiziksel kontroller, performans kriterlerinin ve ölçümlerinin gözden geçirilmesi, görevlerin ayrılığı ilkesinin işlevi, iş tanımlarının gerektiği şekilde yapılıp yapılmadığı, personelin işleri gerektiği şekilde ve zamanında yerine getirmesi ve yapılan her işlemin denetim mekanizmasına ve standartlarına uyumlu şekilde yerine getirilmesi faaliyetleri yer alır.

Bilgi İletişim iç kontrolün ana unsurudur. Şirketler raporlama sistemlerini entegre yönetim sistemleri sayesinde kolaylaştırır. Mali işler, finans, insan kaynakları, üretim, satış ve maliyetlerini entegre ederler. Bunu bilgi iletişim sistemi sayesinde otomatize ederler. Kurum varlıklarının, yükümlüklerinin, özkaynaklarının, gelir ve gider tablolarının muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Data setinin toplanması, muhasebe kayıtlarının hazırlanması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'na göre atılan kayıtların içeriklerinin değerlendirilerek IFRS/TFRS çevrimlerinin yapılması ve sapma raporların hazırlanması gereklidir. Veri setini barındıran tüm sistemler, süreç finalize olduğunda doğru bilgiyi iletmeyi amaçlar. Doğru bilgiyi üretmek ise iyi işleyen bilgi sistemi ve devamlılık arz eden kontrollerin öngörülmesiyle mümkündür. İç kontrolün etkinliği bu kontrollerin ayrıntılanması, bağımsız denetimin etkinliği ise doğru bir biçimde bilgi işlem sisteminin denetlenmesi ile oluşturulmaktadır. İlgili birimlerin kullanmış oldukları bilgi işletim sistemlerinin de kontrol mekanizması olmak zorundadır.

İletişim kavramı ise şirketin yayınlamış olduğu prosedürlerin açıkça anlaşılmasını ve bu prosedürler çerçevesinde personelin sorumluluk alanlarını kapsar. İlgili prosedürler şirketin büyüklüğüne ve kurumsallık derecesine göre yazılı veya sözlü olabilir.

Bilgi işlem teknolojileri sürekli gelişen bir tempoya sahip olduğundan sürekli gelişim fonksiyonunu doğurmaktadır. Teknolojideki değişikliklerle kontrol mekanizmasının temel gereksinimleri artmaktadır.

İzleme ise; finansal tabloların oluşmasını sağlayan sistemler bütünüünün başarısının niteliğini değerlendirme sürecidir. İç kontrol sistemi izleme fonksiyonu kullanılarak, bilgi işletim sisteminin zayıf yönleri belirlenir ve kontrolün etkinliği arttırılmak istenir. Yönetim koşullarında süreçler değiştikçe, ekonomik yapılanma değiştikçe sistemde de buna bağlı iç kontrol mekanizmalarında da değişiklikler görülür.

İzleme fonksiyonunu üst yönetim her aşamasında kontrol etmek isteyebileceği gibi belli kontrol noktalarını da ayrı ayrı değerlendirmeyi tercih edebilir.

İzleme fonksiyonu doğrultusunda hazırlanmış denetim raporları, personelin, üçüncü kişilerin, üst yönetimin ve yatırımcının geri bildirimini yönetim fonksiyonuna yardımcı olur. Böylelikle, sistemin aksayan yönleri belirlenir ve teknolojik yapılanmadan yararlanılarak sistem izlenir.

İç kontrolün kalitesini finansal tabloların kalitesini belirleyen Uluslararası bağımsız denetim fonksiyonlarının en önemli unsuru izleme fonksiyonudur. Kontrol mekanizmasının ve planlamanın bu konuda donanımlı, nitelikli personel ile yapıp

yapılmadığı, raporlanmış eksikliklerde iyileştirme ve geliştirme yapıp yapılmadığı ve gerekli bulunan faaliyetlerin tamamlandığını belirleme için tüm süreçlerin adımlarının yürütülüp yürütülmediği gözden geçirilmelidir.

Risk; Önceden belirlenmiş olunan hedeflere ulaşma açısından belirsizlik yaratabilecek tehditlerdir. Risk belirli bir zaman aralığında, hedeflenen bir sonuca ulaşamama, kayba ya da zarara uğrama olasılığıdır. İstenmeyen bir olayın, zararın veya kaybın oluşma olasılığı ve oluşması durumunda yaratacağı olumsuz etkinin şiddeti olarak da tanımlanabilir. Risk, gelecekte oluşabilecek potansiyel problemlere, tehdit ve tehlikelere işaret eder. (Fikirkoca, 2003: 23)

Son yıllarda riskin tanımı, daha geniş anlamda ele alınmaya başlanmış ve riskin 'kayıp' olarak tanımlanması, eski bir kavram haline gelmiştir. Güvenlik ve finansal kontrollerle kayıpları azaltmak için tasarlanmış destek fonksiyonu olarak görülen riskin geleneksel tanımı, bazıları tarafından günümüzün karmaşık şirketlerinin karşı karşıya kaldığı risklere bütünlemesine cevap verebilmek için yetersiz görülmüştür. Yeni bakış açısı kapsamında risk, 'Kurumun hedeflerine ulaşmasına engel olan herhangi bir olay veya durum' olarak tanımlanabilir (PwC, 2006: 6).

Organizasyon yapısı ve sektörün özellikleri risklerin etki alanını önemli ölçüde farklılık göstermesini sağlar. Dört farklı risk türü vardır. Finansal Risk, operasyonel risk, stratejik riskler ve dış çevre riskleri olarak gruplanır. Finansal Risk; Finansal durum pozisyonunun sonucunda oluşan risklerdir. Finansal borçlanma, nakit, türev piyasalar gibi riskler örnek gösterilebilir. Operasyonel riskler; Temel işleyiş fonksiyonlarını gerçekleştirmesine engel olacak riskleri ifade eder. Doğal afetlerden, hile, hata, usulsüzlüklerden kaynaklanan kayıpları ifade eder. Stratejik riskler; şirketlerin hedeflerine engel teşkil edebilecek riskleri oluşturur. Kurumsal yönetim bir örneğini oluşturur. Dış çevre riskleri ise; şirketin tercihlerine göre etkileyen, şirketin fonksiyonlarından bağımsız risklerdir. En güzel örnek ise ekonomik ve politik değişiklikler belirtilir.

Sonuç itibarıyla, kurum kültürüne katkı sağlamak her iki denetim türü için de önemli fonksiyon türlerindedir. Denetim fonksiyonu olmuş ve bitmiş bir olay bütünü ile ilgilenmez aksine risklerin yanısıra verdiği öneriler ile oluşabilecek fırsatları da ilgili yönetim birimlerine aktarır. Şirket ve finansal tablo okuyucusu arasında bir bağıntı sağlayan süreç konumundadır. Aynı zamanda, danışmanlık hizmeti de sağlar.

Kurum kültürüne değer katacak yöntemlerden bir tanesi nitelikli personel gücünü verimli kullanarak kaynak kullanımını istenen düzeyde sağlayarak zaman kullanımını da azaltmaktır.

Etkin ve verimli bir denetim fonksiyonu önemli hata ve hileyi engelleyerek, üst yönetimin yanlış karar almasını engellemektedir. Böylelikle, kaynak israfı engellenmektedir. Ayrıca, iç denetim ve bağımsız denetim süreci birbirini destekleyen fonksiyonlar olduğu için etkin, verimli bir kontrol ve iç denetim mekanizması olan şirketlerde bağımsız denetim süreçleri denetimin kapsamını daraltarak denetim saatini azaltır. Dolayısıyla da maliyetini azaltmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ŞİRKETLERDE İÇ DENETİM ve ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

İç denetçiler, şirketlerin yönetim ve kontrol noktalarını değerlendirerek kaynakların verimli kullanımını konusunda bulguları ortaya çıkararak geliştirici öneriler sunarlar. Yasal uygunluk denetimi, sistem denetimi yaparak iyileştirmeler sunarlar. Denetim sonuçları doğrultusunda soruşturma gerektiren konular da bir üst amire bildirilir.

Bağımsız denetçiler, denetimini yaptıkları finansal tabloları denetim standartlarına göre denetlemek ile yükümlüdürler. Hazırlanan raporlarda hata, hile, eksik veya yanıltıcı bilgi olması durumunda hukuken bağımsız denetçilerin sorumlulukları doğmaktadır. Kusurlu olarak bir davranışın doğmasında hem denetlenen şirkete hem paydaşlara hem de şirketin alacaklılarına karşı sorumludurlar.

3.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, belli bir bilanço dönemini kapsar. Önceden belirlenen kıstaslar denetlenir. Denetimi yapan ilgili ekip mesleki yetkinlik sahibi olan kişiler tarafından objektif bir şekilde gerçekleştirilir. Denetçi, çalışma kağıtlarını hazırlarken kanıtlarını toplar ve tarafsız şekilde bir bağımsız denetim raporu sunar.

3.1.1. Dünya’da ve Türkiye’de Bağımsız Denetim Alanında Rol Oynayan Kuruluşlar

Dünya üzerinde bağımsız denetim faaliyeti Amerika’da başladı. İngiltere, Almanya ve Fransa’da sıra ile uygulama alanına alındı. Türkiye’de ise; finans piyasasındaki hareketlilik ile uygulama başladı. Bankalar aracılığı ile fon yönetimi sağlayan şirketler, uluslararası finansal araçları kullanan şirketler, birleşme ve bölünme gibi karmaşık işlemlere sahip olan şirket ortaklarının gereksinim duyduğu finansal bilgi gereksinimi doğrultusunda bağımsız denetim ihtiyacı duyuldu.

Sermaye Piyasası Kurumu (SPK), Bankacılık Düzenleme Kurumu (BDDK), Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK), Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) ve Türkiye Ticaret Kanunu (TTK) gibi kurumların ihtiyaçları doğrultusunda geliştirildi. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları (KGK) oluşturulması ile sistem düzenlendi.

SPK'nın 13 Aralık 1987 tarihinde, Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Yönetmelik oluşturuldu. Bağımsız denetim kuruluşları, bu yönetmelikle beraber faaliyete başladı. Sermaye piyasası sonrasındaki gelişmelere paralel olarak X numaralı seride yayımlanan, 7, 12, 15, 16, 22 no'lu tebliğlerde, bağımsız denetimle ilgili düzenlemeler yapıldı. Sermaye piyasası kurulunun 1988 yılından beri, Sermaye Piyasası Mevzuatı kapsamındaki kuruluşlarda yapılan bağımsız denetim ile ilgili yayınladığı tebliğler, ülkemizde, bağımsız denetim ilkeleri ile ilgili ilk yasal düzenlemelerdir (Dönmez, Berberoğlu vd. Ersoy, 2005: 61-65).

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK) bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler yaptı. İlk defa zorunlu olarak bağımsız denetim raporu hazırlanması 1987 yılında ortaya çıktı. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu 2005 yılında yürürlüğe girdi.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ise bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerini 13 Haziran 1989 yılında 3568 sayılı SMMM ve YMM Yasası ile yürürlüğe aldı.

6102 sayılı TTK, 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlandı. Yeni TTK'nın devreye alınması ile birlikte tüm şirketlerin TMSK tarafından yayınlanan TFRS ve UFRS formatına uygun olarak finansal raporlama yapmaları gerekmektedir. Bu şekilde finansal bildirimler tek formatta olduğu için daha kolay hale geldi. Bağımsız denetçi tarafından yapılan denetim, şirketin sürekliliğini riske atan durumları ortaya çıkarabilmektedir. Bu şekilde şirket ihtiyat tedbirlerini alabilmektedir. Denetimden geçmemiş finansal tablolar ile kar dağıtımını yapılamamaktadır. Böylelikle, manüplasyonların önüne geçilmesi hedeflenmektedir. Aynı zamanda denetçi, faaliyet raporunun içinde yer alan bilgilere de görüş vermek ile yükümlüdür. Bu şekilde yatırımcı güvenilir bilgiye ulaşmaktadır.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) bağımsız denetime ilişkin düzenlemeleri 2000'li yıllarda finansal skandallar sonucunda oluştu. SPK, BDDK, TÜRMOB, EPDK'nın denetim ile ilgili tüm görevleri iptal edilerek kamu gözetimi kurumu kuruldu. Uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu TMS'nin oluşturulması, uygulama sisteminin birliğini sağlayarak standartları belirlemek görevleri arasındadır. Finansal tablolar oluşturulurken gerçeğe uygun olarak sunumu konusunda denetim standartlarını oluşturmaktadır.

3.1.2. Bağımsız Denetim Süreci

Günümüzde denetimin profili değişti. Veri güvenliği, standartlara uygun bir şekilde sağlandı. İhtiyaçların ve rekabetin her geçen gün arttığı bir ekonomik ortamda, muhasebe, iç denetim ve uluslararası bağımsız denetim üzerinde baskı olduğu görülmektedir. Bağımsız denetim süreci, şirketlerin özelinde oluşabilecek spesifik konularda özellikle birleşme ve bölünme faaliyetlerinde raporlama ilişkilerini ve yönetim sorumluluklarını değiştirmektedir.

Finansal denetim, mevzuata aykırı işlemleri incelemenin yanısıra hata ve suistimalin finansala yansımaları da inceler. Denetime başlamadan önce bu olumsuzlukları oluşturan zayıflıkları belirler. Bu şekilde risk denetimini gerçekleştirir. Sistemdeki riskler kategorize edilerek seviyeleri belirli bir önemlilik seviyesi doğrultusunda çıkarılır.

Bağımsız Denetim raporunun hazırlanma süreci ise; birbirini adım adım takip eden çeşitli aşamalardan oluşur. Bu süreç denetçinin seçimi ile başlamaktadır. Denetim çalışmalarının başlatılması ile devam eder. Tüm bu çalışma kağıtlarının finalize edilmesi ile ulaşılan görüş finansal okuyucuya sunulur.

Denetim sürecinin içeriği ve denetimin aşamaları denetim firması ve denetimi yapılacak şirketteki data kalitesi ve personel niteliğine göre farklılık gösterir. Devamlılık arz eden denetimlerde iş yoğunluğu oldukça fazladır. İlk kez denetim yapılan şirkette zorluklar da fazladır. Çünkü, ilk kez denetimi yapılacak bir şirketin tüm hesap kalemleri detaylı bir şekilde incelenmek istenecektir. İlk kez denetim yapılacak şirkette 3 dönem bilanço ve 2 dönem gelir gider tablosu denetimi yapılması istenecektir.

Süreç, 4 kademedan oluşmaktadır:

- Denetçinin Seçimi ve Denetim Sözleşmesinin Yapılması
- Denetim Planlaması
- Denetim Programının Yürütülmesi
- Bulguların Raporlanması

3.1.2.1. Denetçi Seçimi ve Denetim Sözleşmesinin Yapılması

Denetim sürecine başlayabilmek için öncelikle çalışılacak olan denetçinin seçiminin yapılması gerekmektedir. Denetim sözleşmesinin iki taraf için de kabulü ile

denetim sürecinin planlaması yapılır. Denetçinin denetim hazırlıklarına geçmeden önce sektör ve şirket bilgilerini iyi analiz etmesi beklenir.

Denetimi gerçekleştirecek denetim şirketinin işi kabul ettiğine dair sözleşme metnini şirkete göndermesi gerekmektedir. Şirket, denetim firması ile anlaşma mektubunu imzalar. Denetçiye geri gönderir. Denetim sözleşmesinin karşılıklı olarak kabul edildiği anlamına gelmektedir.

3.1.2.2. Denetimin Planlanması

Denetçi tarafından sektör taraması ve şirketle ilgili detay bilgiler çıkarılarak denetim planı ve denetim takvimi yapılır. Öncelikle denetçi şirketi denetim alanlarına bölerek planlamasını yapar. Denetçi, denetim alanlarını belirlerken şirketin öncelikle mizanı üzerinden hesap birimlerini inceler. İkinci adım denetim takviminin oluşturulmasıdır. Denetim takvimi, denetimin yürütülmesi sırasında denetim fonksiyonlarının türünün ve sırasının yazılı olarak belirlendiği taslak takvimi oluşturmaktadır.

Denetim planlamasının amacı denetimin kapsamını belirlemektir. Uygulanması gereken denetim standartları ve denetim yöntemleri belirlenir. Denetim faaliyetlerinin zamanlamasının takvimi oluşturulur.

Denetim takvimi için gerekli datalar, şirket hakkında yer alan bilgiler araştırılır. (Borsaya kote olması durumunda mutlaka KAP'ta yer alan özel durum açıklamaları gibi tüm bilgilendirmelerin taraması yapılır.)

3.1.2.3. Denetim Programının Yürütülmesi

Denetlenecek şirketlerin farklı organizasyon yapısı ve fonksiyonlarına sahip olması, her şirket için ayrı bir denetim programının yapılması zorunluluğunu getirmiştir. Denetim takviminde yer alacak maddelerin denetimin bütünlüğünü bozmayacak şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle de denetim takviminin esnek ve duruma göre değiştirilebilir olması gerekir.

Denetim takviminin / planının hazırlanması denetçiye aşağıdaki yararları sağlar;

- Yapılacak saha çalışmasının ana maddeleri belirlenir.
- Denetimin kontrollü yürütmesini sağlar.

Denetim takvimi tamamlandıktan sonra, denetimin kapsamı belirlenir. Her bir uygulanacak standartlar belirlendikten sonra ise denetçinin denetim kanıtlarını toplaması aşamasına gelinir. Denetçi önceden belirlenmiş olan denetim prosedürünü uygulayarak denetim kanıtı niteliği taşıyan her bir belgeyi toplar.

Denetim standartları, kullanılacak yöntemler belirlendikten sonra denetimin kapsamı belirlenir. Kapsam belirlenirken denetim yöntemlerinin, ne kadar sıklıkla rapor çıkarılacağı ve denetim türünün de kararı alınır. Denetim planlamasının yürütülmesi aşamasında denetçiler belirli denetim teknikleri uygularlar ve bu doğrultuda denetim kanıtlarını toplarlar. Toplanan denetim kanıtları değerlendirilerek şirketin finansal durum tablolarının, gelir ve gider tablolarının doğruluğu inceleme altına alınır.

Denetçi, denetim sırasında gelir gider kalemlerini incelerken analizler yapmaktadır. Bu doğrultuda kanıt niteliği taşıyan evraklar ister. Denetçinin her hesap bazında yapmış olduğu materyallere çalışma kağıdı adı verilir.

Çalışma kağıtları aşağıdaki maddelerden oluşmaktadır;

- Bağımsız denetim raporunun ve finansal durum tablolarının örnekleri
- Denetim programı ve hesaplarda oluşmuş olan varyanslar ile ilgili açıklamalar
- Mizan / Muavin
- Yevmiye kayıtlarının düzeltilmesi (AJE) ve kayıtların TFRS veya UFRS'ye uygun standartlara göre sınıflandırılmasını oluşturan çalışma kağıtları (RJE)
- Hesapları inceleme aşamasında yapılan analizler ve hesaplamalar
- Yönetim Kurulu Kararları, Genel Kurul Kararları, stok sayım tutanakları, diğer belgesel kanıtların özetleri.

Çalışma kağıtları hazırlanırken muhasebe denetimi, bilanço denetimi, gelir tablosunun denetimi ve finansal tabloların test edilmesi uygulanır.

Muhasebe Denetimi

- Muhasebe kayıtları ve raporlamaların çoğunun manuel yapılmasından kaynaklı ya da matematiğe aykırılığın belirlenmesi,
- Hesap kalemlerinde hata ve hilelerin saptanması,

- Şirket politikalarında geçmiş yıla göre değişiklik göstermesi durumunda nedenlerin açıklanması
- Bordro testi.

Bilanço Denetimi

- Bilanço hesapları aktifte yer alan hesap kalemlerini, yükümlülükte yer alan hesap kalemlerini ve özkaynak kalemlerinin denetimini içerir.
- Hesap kapamaları, hesap yansıtmaları doğru yapılmış mı kontrolünün yapılması,
- Tahakkuk ettirilmesi gerekirken ettirilmeyen bir fatura var ise bunun kayıtlara alınıp alınmadığının kontrolü,
- Stok listelerinin mizan ile kontrolü ve birim fiyatların kontrolü
- Yıl sonu düzenleyici hesapların doğru şekilde muhasebeleştirilmesinin kontrolü

Gelir Tablosunun Denetimi

- 6'lı ve 7'li hesapların kontrolü
- Hasılat ve maliyet hesap kalemlerinin kontrolü,

Finansal Tabloların Test Edilmesi

- Bilanço, gelir tablosunun Muhasebe Uygulama Tebliği'ne uygunluğu araştırılır.

Denetimin hangi sıklık ve hangi kapsamda yapılacağını 26.03.2018 tarih 2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu kararı belirler.

Üç farklı şekilde yapılan denetim türü bulunmaktadır.

- Yıllık denetim;

Rapor kriterlerini sağlayan firmalar yıl sonu denetimi yaptırmak zorundadır. Bunun yanı sıra ara döneme tabii değildirler. Genellikle finansal kuruluşlardan güçlü finansal yükümlülüğe sahip firmalar ve borsaya kote şirketler ara dönem denetimi yaptırmaktadır. Bunun dışında ihtiyaç duyulmamaktadır. Yıl sonu denetimi oldukça kapsamlıdır. Şirket ve şirket grupları yıl sonu hesap kapanışları sonrası konsolide ve konsolide olmayan finansal durum tablolarını tam kapsamlı olarak raporlar.

Yıl sonu denetimlerinde mutabakat, stok sayımı ve var ise değerleme raporları prosedürleri yapılmakta olup sınırlı denetime değil tam kapsamlı denetime tabiidir.

- Ara denetim;

Rapor kriterleri gereği zorunluluk durumu yoktur. Sadece borsaya kote şirketlerin ara dönem rapor çıkarma zorunlulukları vardır. Bu firmalar sınırlı denetim unsurları doğrultusunda raporlama yaparlar.

- Özel Denetim;

Özel durum bildireleri ve şirket özel spesifik bir olay olması durumunda belirlenen esaslar dahilinde yapılan rapor türüdür.

Örneğin, yeni bir finansör ile anlaşacak olan şirket her daim konsolide rapor çıkartmakta iken; finansör solo rapor istiyor ise özel amaçlı rapor olarak rapor sunulabilir.

Denetim programı kapsamında uygulanan denetim yöntemleri 5 grupta incelenmektedir;

- Şekli denetim:

Bu denetim türünde; mizanların oluşmasını sağlayan hesap kalemlerinin düzeni inceleme altına alınır. Temel misyonu bilanço ve muhasebe ilkeleri ile kayıtların atılmış olup olmadığının denetimini yapmaktır.

- Maddi denetim:

Kıymetlerde değişiklik olması durumunda kayıtlara yansımaları incelenir ve doğru kayıt sistemi kullanılıp kullanılmadığı incelenir. Örneğin, faiz ve kur farkı aktifleştirmelerinin doğru döviz kuru ile mi değerlendirildiğinin denetiminin yapılması.

- Aralıksız ve örnekleme yoluyla denetim:

Hesap kalemlerine yansıyan tüm kayıtların incelemesi ile aralıksız denetim ilgilenirken hesaplanan önemlilik düzeyi üzerinden seçim yapılarak örnekleme yolunun kullanıldığı yöntem örnekleme yolu ile denetimi ifade etmektedir. Denetim sırasında genellikle örnekleme seçimi yapılır. Belirli test yöntemi doğrultusunda kapsamı belirlenen kıstaslara göre seçimli denetim yapılır.

- İleriye doğru ve geriye doğru denetim:

Hesap detaylarını muhasebe belgeleri oluşturur. Bu belgelerin finansal tablolara nasıl yansıdığıнын denetimi ileriye doğru denetim türüdür. Tam tersi ise; finansal tablolardan hesap kayıtlarına doğru hareket edilmesi ise geriye doğru denetimi ifade eder.

- Doğrudan ve dolaylı denetim:

Doğrudan denetim, her bir departmanların finansallara yansıttığı kayıtların doğrudan incelenmesidir. Dolaylı denetim ise; faaliyet sonuçları ile ilgilenen bu denetim türü aynı nitelikte olan hesaplar ile ilgilenmektedir.

3.1.2.4. Bulguların Raporlanması

Tüm denetimle ilgili saha çalışması tamamlanmış olmalıdır. Şirketin ise üzerine görüş verilecek finansal durum tablolarını denetçiye teslim etmiş olması gerekmektedir. Çalışma kağıtları hazırlanarak hesap içerikleri incelemeleri tamamlanır. Çalışma kağıtları mali tablolar ile karşılaştırılır. Rapor imzaya gönderildiğinde eş zamanlı olarak *Yönetim Teyit Mektubu* alınır. Bu mektup, şirketin finansal tabloları kendi hazırladığına dair teyit vermektedir. Bunun yanısıra hesaplara yansımayan hiçbir şey olmadığını da teyit eder.

Bu şekilde bağımsız denetim raporunun ilk taslağı hazırlanmış olur ve şirketin yetkililerine yazılı bir şekilde beyan edilir. Yetkililerin bir itirazları olması durumunda tekrar incelenir ve düzeltmeler yapılır. Böylelikle, rapor imzalanır.

Raporda denetçi görüşü finansal okuyucuya beyan edilir. Olumlu görüş içeren rapor, şartlı görüş içeren rapor, olumsuz görüş içeren rapor ve görüş bildirmekten kaçınılan rapor görüşü olabilir.

Olumlu Görüş İçeren Rapor

Denetçi, finansal tabloların, denetlenen şirketin finansal durumunun:

- Denetimi yapılan finansalların mevzuata uygunluğu,
- Uygulanan muhasebe sisteminin muhasebe politikalarına uyumu,
- Finansallardaki her kalemin denetimi yapılabilir ve açıklanabilir olması,
- Finansal tabloları etkileyecek bir belirsizliğin olmaması durumunda olumlu görüş bildirir.

Şartlı Görüş İçeren Rapor

Denetim saha çalışmaları sırasında baş denetçinin görüş vermesine engel olan etmen var ise şartlı görüş ile rapor imzalanır. Örneğin, finansallarda görülen önemlilik seviyesinin üzerindeki stok denetiminin yapılmasını sağlayamıyor ise şirket ya da sayım yapılmasına rağmen yapılan sayım ile stok listesi arasında farklar var ise denetçi şartlı görüş ile imzalamak isteyecektir.

Olumsuz Görüş İçeren Rapor

Muhasebe sistemine uyumsuzluk olmasında, tam açıklama ilkesine uyulamıyor ve bir önceki dönemlere göre farklılık gösteren muhasebe politikası var ise olumsuz görüş ile rapor imzalanacaktır.

Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetim sırasında finansal tablolarda ortaya çıkan bir hata, hile veya usulsüzlük olması durumunda baş denetçi görüş bildirmekten çekinecektir.

3.2. İç Denetim

Şirket veya şirket grupları çalışanlarına karşı iç denetim ve kontrol faaliyetlerini yönetebilmeyi ve planlamayı hedefler. Yetki ve sorumlulukları çerçevelerken şirketin tüm birim ve operasyonları ile etkileşim halindedir. Bir kurumun faaliyetlerinin gelişimini sağlamak ve onlara katma değer sağlamak amacı ile tarafsız bir güvence ve danışmanlık fonksiyonudur.

İç denetçiler, denetleme fonksiyonunu bağımsızlık ilkesi altında yürütmelidirler. Faaliyetlerini nesnel biçimde icraa edebilen iç denetçiler bağımsızlık ilkesini taşımaktadırlar. İç denetçiler, faaliyetlerini taraf tutmaksızın nesnellik çerçevesinde yürütmelidirler. İç denetçilerin görev üzerindeyken ve karar verme aşamasında iken kendi kararları dışında hiçbir etmen veya kişilerden etkilenmemesi gerekmektedir.

İç denetçiler, üzerine düşen görevlerini yerine getirebilmek amacıyla gerekli olan bilgi ve gerekli niteliklere sahip olması gereklidir. Görevleri üzerine aksiyon alırlarken yüksek düzeyde dikkatli olmalıdırlar ve özenli davranmalıdırlar.

3.2.1. Dünya’da ve Türkiye’de İç Denetim Alanında Rol Oynayan Kuruluşlar

1942 yılında ABD’de İç Denetçiler Enstitüsü kuruldu. Bu kuruluş ile iç denetim anlayışı doğmuştur. 1978 senesinde ise Uluslararası İç Denetim Standartları’nı

oluşturmuşlardır. Ülkeler çapında kullanılmakta olan standartlar ise rehber görevindedir. Standartlar, şirket ve denetçi açısından, iç denetim fonksiyonunun işlerliğinin sağlanması aşamasında önderlik etmeyi sağlar. Standartlar, iç denetim fonksiyonunun özelliklerini, yıllık aksiyon planının ana temalarını ve iç denetim bulgularının sonuçlarının değerlendirilmesi esaslarını ve hizmetlerin performansının değerlendirilmesinde kullanılan kalite kıstaslarını tanımlar.

İç Denetçiler Enstitüsü, bu daldaki mesleğin gelişimini sağlamıştır. Uluslararası bir örgüt niteliği taşır.

Uluslararası İç Denetim Standartlarının temel faaliyet alanları ve hedefleri aşağıdaki gibidir;

- İç denetimin varlığının ve şirkete sağladığı ek değer yargılarının şirket yönetimi tarafından, bağımsız denetçiler tarafından ve ilgili mesleklerde kabul edilmesini sağlamak,
- Verimlilik artışı sağlamak,
- Denetim faaliyetini yaygınlaştırmak.

Amerika’da Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları’nın (US GAAS United States Generally Accepted Auditing Standards), zorunlu kıldığı bazı etmenler vardır. US GAAS Denetim biçimi benimsemiş denetçi, denetim takvimi oluştururken denetim sahasında çalışacağı müşterinin iç kontrol sistemini içeren bilgi edinimi sağlar.

Treadway Komisyonu bir diğer adı ile “Hileli Finansal Raporlama Komisyonu”nu; finansal tablolara yansıyan hilelerin nedenlerini araştırmaktadır. İlgili Komisyonun liderliğinde literatürün taranması için bir grup oluşturulur. Kurulan Komite COSO (Committee of Sponsoring Organization) Türkçe tabiri ile “Sponsor Organizasyonlar Komitesi” kurulur. COSO yaklaşımı içeriğinde; 1980’li yıllarda ABD’de hile içeren finansal veriler nedeniyle firmaların iflas durumunun sürekli gündem maddeleri yer alır. Bu doğrultuda, bunların nedenselliğini incelemek üzere ve oluşumunu önlemek adına Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission of Fraudulent Financial Reporting) kurulmuştur. Bu örgütler; Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA), Amerikan Muhasebe Birliği (AAA), Amerika Yönetim Muhasebe Enstitüsü (IMA), Amerika Finansal Yöneticiler Enstitüsü (FEI), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)’ dur.

- Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA)

AICPA 1887’de kuruldu. Hedefi, meslek erbaplarının haklarını güvence altına almak, sertifika sağlamak, uluslararası arenada muhasebe sistemlerine yön veren muhasebe standartlarını dizayn etmektir.

- Amerika Yönetim Muhasebe Enstitüsü (IMA)

1919 yılında kurulmuştur. Finans alanında, muhasebe alanında ve bilgi yönetimi alanında lider olmayı görevi olarak belirleyen Enstitü, yönetim muhasebesi sertifikası vermeyi de amaçları arasına almıştır.

- Amerika Finansal Yöneticiler Enstitüsü (FEI)

1931 senesinde kurulmuştur. İlk ismi Amerika Kontrolörler Enstitüsü’dür. 1962 yılında bugünkü adı ile değiştirilmiştir. Enstitü’nün hedefi finansal okuyucuya hizmet eden yöneticilere mesleki katkı sağlamaktır.

- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), dünya üzerinde muhasebe sistem ve standartlarına yön verme misyonunu edinmiştir. 125 ülkeden 164 üyesi bulunmaktadır. 1977 yılında kurulmuştur. Uluslararası Denetim Standartları’nı geliştirmektedir. Denetim standartlarını kaliteli bir pozisyona getirebilmek amacıyla Federasyona bağlı Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları yayınlandı. 400 numaralı Uluslararası Denetim Standardı Risklerin Belirlenmesi ve İç Kontrol konularını ele alarak alt yapıyı oluşturmaktadır. Bu standart ile COSO raporundaki tanım paralellik içerisindedir. Firma tarafından hazırlanan muhasebe standartlarının hepsine işaret eder.

- Amerikan Muhasebe Birliği(AAA)

Amerika Muhasebe Birliği (AAA) 1996 yılında kuruldu. Üyeleri, üniversite öğretim üyelerinden oluşmaktadır. İlk kurulduğunda adı; “Amerika Muhasebe Öğretim Üyeleri Derneği” iken 1936 senesinde şuanki adıyla değiştirilmiştir. Hedefi, uluslararası arenada çapında muhasebe eğitimini ve araştırmalarını iyileştirmektir.

Türkiye’de ise; denetim kriterlerine dair ilk yasal dayanak 1988 senesinde yayınlanan tebliğ ile oluşmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanmıştır.

Mesleki açıdan gelişim evresinde olan Türkiye’de, iç denetim günden güne farklı bir boyut kazanmaktadır. Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) 1995 yılında

kurulmuş olup 47 adet kurucusu bulunmaktadır. Merkez yönetimi İstanbul'dur. Tüzükde de yer aldığı üzere standartların meydana gelmesini, bağımsızlık unsurunu koruyarak, uluslararası arenadaki gelişmeleri takip ederek günden güne kendini geliştiren TİDE meslek erbaplarına uluslararası sertifikasyonu sağlamıştır.

3.2.2. İç Kontrol ve İç Denetim Süreci

İç kontrol sistemi, tekil bir olay olmamakla birlikte devamlılık arz eden bir dizi olaylar bütünüdür. Şirket içerisinde ayrı bir sistem olmamakla birlikte yönetimin hedef ve amaçlarına ulaşabilmesi için faaliyetlerini yönlendirici tüm sistemin ayrılmaz bir bütünüdür. Bu kapsamda iç kontrol fonksiyonu süreklilik ve sürdürülebilirlik temelinde olmak üzere faaliyetlerine yardımcı olmak üzere alt yapıyı oluşturan yönetim kontrol mekanizmasıdır. İç denetim ise kurumun fonksiyonlarının ve birimlerinin etkinliğini denetlemek, iyileştirmek ve kuruma ek bir değer yargısı sağlayan faaliyet bütünüdür. Uluslararası bağımsız denetim ise, tarafsız bir bakış açısı ile güvence ve danışmanlık hizmeti veren bir faaliyettir. Bu üç fonksiyon atılan tüm kayıtların, personel tarafından yapılan her işlemin hata ve hile odaklı yaklaşımdan süreç odaklı yaklaşıma, geliştirici ve iyileştirici işin yapılmasını entegre eden ve önleyici stratejik akıl ortaklığı rolü bütünüdür.

İç kontrol sistemi iç denetim fonksiyonunu kapsamakla beraber sadece iç denetim değil finansal kontrol ve mali tabloların oluşumunu sağlayan diğer unsurları da oluşturmaktadır.

İç denetim fonksiyonu, iç kontrol sisteminin ve bilgi işlem sisteminin yeterlilik, verimlilik, etkinliğini değerlendirip sistemin gelişimini ve finansal tablolara doğru, hatasız ve hilesiz rakamların yansımalarını hedeflemektedir. Yeterlilik fonksiyonu, iç kontrol sisteminin oluşabilecek ya da var olan risklere karşı geliştirmekte olduğu niteliksel ve niceliksel kontrol mekanizmalarıdır. İç denetçi verimlilik fonksiyonunu birimler üzerinde ölçmek amacıyla üst yönetim tarafından önceden belirlenmiş olan faaliyet standartlarının belirlenip belirlenmediği, önceden belirlenen standartların ise anlaşılabilir olup olmadığı, standartlardan sapmaların raporlanıp bu doğrultuda düzeltici önlem alınıp alınmadığı konusunda bilgilendirme ve belirlemekten sorumludur. İç kontrol sisteminin yeterlilik fonksiyonunu sağlayıp sağlamadığının incelenmesinin nedeni şirketlerin hedeflerini yerine getirmede bir güvence sağlamaktır.

İç kontrol sisteminin etkinlik fonksiyonunun yerine getirilmesi ise; şirket politikası, planlaması, prosedür ve tebliğe uygunluk değerlemesini içermektedir. İç kontrol sisteminin etkinlik fonksiyonunun ölçütlenilmesi uygunluk denetimi yapılması ile ortaya çıkmaktadır. Mevzuata ya da tebliğe, planlamaya uygunluğun iç kontrol sistemi ile sağlanıyor olması gözelemleniyor iken; uygunluk kontrol fonksiyonu iç denetçilerce yapılmakta iken bağımsız denetim sırasında uygunluğun dökümantasyonla kanıtlanması beklenmektedir.

Şirketlerde iç kontrol fonksiyonunun olmaması ya da olup da etkin bir şekilde fonksiyonlaştırılmaması şirketlerin varlıklarının kaybına neden olabilmektedir. Üst yönetimin hedeflere ulaşabilme amacıyla aldıkları kararlarda eksik ve hatalı seçimler yapabilmesine, suistimallere neden olabileceği gibi müşteri kaybı, kar kaybı, verimlilik kaybı gibi birçok kayıplara neden olabilmektedir. Sistemin verimlilik düzeyinde artış gözlemlenirken risklerin azalması, personelin üzerine düşen sorumluluk tanımlarını yerine getirebilmesi ve kurum olarak belirlemiş olduğu hedeflere yönelmesi sağlanmaktadır. Fakat; verimliliğin sağlanması oluşan ya da oluşabilecek hataların tam anlamı ile ortadan kalktığı ya da ileriki süreçlerde aynı durumlar ile karşılaşmayacağı garantisinde olmadığından denetimlerin devamlılık arz etmesi gerekmektedir. Son yıllarda, iç denetim ve bağımsız denetim, finansalların incelenmesinden yönetim fonksiyonlarının değerlendirilmesine kadar olan süreç içeriği üç aşamadan oluşur. İlk etapta denetimin işleyişi, denetim sisteminin etkinliğinin değerlendirilerek yönetime kontrol mekanizmasının ve ekonomik etkinliğinin sağlanmasından dolayı destek sağlamaktadır. İkinci etapta ise ‘verimlilik’ ve ‘etkinlik’ terimlerini değerlendirme alanına doğrudan dahil etmektedir.

İç denetçilerin, iç kontrol sisteminin üzerinde önemli rolleri bulunmaktadır.

İç denetim süreci, planlama ile başlayıp denetimin yürütülmesi, raporlamanın yapılması ve izleme süreçlerinden oluşur. Kontrol sektör çevresi, risk unsurları, kontrol mekanizması, bilgi teknolojileri, iletişim ve gözlemlenme sistemin unsurlarıdır.

Kontrol sektör çevresi, denetimin teknik olarak temelini oluşturur. Şirkette çalışan personelin, üst yönetimin ve finansal tabloların oluşması aşamasına kadar olan süreçte katkı sağlayan tüm ilgililerin farkındalıklarını yansıtmaktadır. Bir yapıda kontrol bilincinin oluşmasında üst yönetimin konu ile ilgili vurguları önemlidir. Sürecin gerekliliği bilincine sahip olması gereklidir. Böylelikle, kontrollerle ilgili farkındalık

oluşturulması ve bu doğrultuda gözlemlenip karar verilmesi sağlanır. Kontrol çevresi; üst düzey yöneticiler, müdürler, ortaklar, personelin kültürünü yansıtan politika ve prosedürlerden oluşmaktadır. Örgütsel disiplin ve örgütsel yapıyı anlayabilmek amacıyla kurumun kültürü anlaşılmalıdır. Ahlaki yapısı, uzmanlıkların değerlendirilmesi gerekir. Üst yönetime bağlı kurum komitesi, örgütsel yapı, birimlerin politika ve uygulamalarını değerlendirmek amacıyla şirketin içinde bulunduğu bazı riskler değerlendirilmelidir. Hukuki düzendeki değişimler, rekabet unsurunun doğurduğu tehditler, dövizle bağımlı şirket borçlanmalarına sahip şirketler için döviz riski ve faiz oranları gibi faktörler bu risklere örnek olarak verilebilir. Sistemlerin işleyişini değerlendirebilmek için riskler değerlendirilir ve bunları kontrol etmek için denetim süreçleri başlatılır. Risk değerlendirmenin ilk şartı olan farklı seviyelerde ve birbiriyle bağlantısı olan amaçlar oluşturulur. Riskin etkileri ve önemlilik düzeyi, riskin oluşma nedeni ve oluşması durumunda sıklık derecesi, riskin nasıl yönetilebileceği adımları ile değerlendirilmektedir.

Risklerin tanımları, tanımlandığı zamanı, etkileri, önemlilik düzeyini belirlemek, ortaya çıkma nedenlerini ve ortaya çıkması durumunda riskleri azaltıcı faaliyetleri tespit etmek için analizler ve değerlendirmeler yapıp bir rapor oluşturulur.

Üst yönetim, iç denetim fonksiyonunun yerine getirilmemesinden kaynaklı olarak finansal tablolara yansıyan hata ve hileler olmaması için denetim ve kontrol fonksiyonlarını etkin hale getirebilmek için çevre analizlerini iyi yapmalıdır. Böylelikle riskleri azaltarak oluşabilecek riskleri ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır. Kontrol riski şirketin iç denetim fonksiyonuna rağmen bağımsız denetim bulguları ile ortaya çıkan mali tablolara yansımaları beklenen hata ve hilelerden oluşmaktadır.

İlk süreç olan iç denetime hazırlık, denetimin içeriği ve planlama süreci, denetim alanlarının belirlenmesi, risk kriterlerinin tanımlanmasının yapılması, risk unsurlarının derecelendirilmesinden oluşmaktadır. İç denetim faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliğinin incelenmesi, değerlendirme alanına alınması ve yerine getirilmesi gerekli olan sorumlulukları ve kaliteli bir denetimin içeriğini kapsar. İçerik, üst yöneticiler ve iç denetim koordinatörü tarafından risk düzeyi üzerinden belirlenir.

İkinci aşama ise detaylı programlanmış denetim faaliyetlerinin yürütülmesidir. İç Denetim Standartlarının bakış açısına bakıldığında; iç denetçiler, her tanımlanmış sorumluluk alanı kapsamında, hedef belirlemeli, zaman çizelgesi belirlemeli ve kaynak

etkenini doğru kullanmalıdır. Denetim sırasında kullanılan tüm belge ve deliller başka bir deyiş ile destekleyici dökümanlar analiz edilip yorumlanır ve raporlanır. İç denetim koordinatörü önderliğinde son incelemeler yapılarak şirket ortakları ve ilgili müdürlüklere iletilir.

İç kontrol ve muhasebe sistemlerinin faaliyetlerinin direkt paralellik gösterdiği hususlar bulunmaktadır:

- Sağlam bir sisteme oturtulmuş kontrol mekanizması ve aynı şekilde sağlam bir sisteme oturtulmuş finansal raporlama süreçlerinin oluşumu ve sonucunda ortaya çıkan raporlamalar kontrol mekanizmasının etkin kullanıldığını gösterir.

Kontrol ortamını etkileyen hususlar aşağıdaki gibidir:

- Yönetim kurulu,
- Yönetimin stratejisi,
- Şirketin organizasyon yapısı
- Görevler dağılımı ayrımı ilkesine bağlı olarak organizasyon yapısının

şekillendirilmesi destekleyici kontrol sistemleridir.

“Kontrol Prosedürleri” şirketin hazırlamış oldukları prosedürleri ifade eder. Başlıca kontrol prosedürleri aşağıdaki gibidir:

- Mutabakat kapaklarının hazırlanması, mizanlar ile gelen mutabakat cevaplarının kontrolü ve denetim ekipleri tarafından incelenerek onaylanması,
- Kayıtların yasalara uygun bir biçimde muhasebeleştirilmesi,
- Bilgi teknolojileri ve alt yapısında bulunan sistemlerin, birimlerin işleyişlerini tamamlayabilmeleri için bilgisayar programlarındaki gelen güncellemelerin kontrolünün denetimi,
- Mizanda yer alan detay mizanların hesaplamalarının incelenmesi,
- Denetim kanıtlarının kontrol edilmesi ve onaylanarak dökümante edilmesi,

- Muhasebeleştirmelere dayanarak incelenen dataların içerik ve geçmiş dönemlere göre dalgalanma analizleri yapılması sırasında ilgili personelden edinilen bilgiler ile üçüncü taraflardan elde edilen bilgilerin karşılaştırılması,
- Kasa ve kıymetli evrak sayımları sonuçlarının mizanda yeralan kayıtlar ile karşılaştırma yapılması,
- Finansal çıktıların bütçelenen rakamlar ile yani bütçe gerçekleşen analizlerinin yapılarak karşılaştırılması ve analiz edilmesi.

Kısacası, bireysel çalışma planı kurgulanarak çalışma kağıtları ve denetimin amaçları belirlenir. Bilgi toplama aşaması saha çalışmaları ile başlar. Denetim testleri kurgulanır. Bulgular elde edilip öneriler geliştirilir. Üçüncü aşama ise raporlamadır. Taslak olarak hazırlanmış olan denetim raporları ve bu raporların gönderilmesi, finalize denetim raporunun hazırlanıp sunulması ile iç denetim raporları düzenlenir.

3.2.3. İç Denetim ve Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki

İç denetim fonksiyonunun iyi işleyen bir organizasyon yapısında olması bağımsız denetimi etkiler. Bu etkiyi oluşturan etmenler aşağıdaki gibidir;

- Bağımsız denetçinin iç kontrol sisteminin işlerliğine güven duyması,
- İç denetçilerin yaptığı çalışmaları değerlendirebilme olanaklarının olması,

Bağımsız denetim şirketin, kendi personelinin dışında dışarıdan taşeron olarak sağladığı, şirketle birebir ilgisi olmayan denetim organı tarafından denetlenmesini ifade eder. Bağımsız denetimin belirtilen bu niteliği doğrultusunda iç denetim personeli arasında denetim yöntemleri, sorumluluk alanları vb. gibi farklılıklar oluşmaktadır.

3.2.4. İç Denetim ile Bağımsız Denetçiler Arasındaki Bağlantı

Bağımsız denetçiler, şirketin finansal hesap içerikleri ve fonksiyonlarının uygunluğu hakkında delil aramaktadırlar. Bağımsız denetçiler, cari dönemden geçmiş döneme ne olduğu konusunda fonksiyonel farklılıklara odaklanmıştır. İç denetçiler ise cari dönemdeki gelişmeleri inceler ve gelecekte iyileştirmeler doğrultusunda ne olacağına konsantre olur. Bağımsız denetçilerin ana hedefi, finalize edilen finansal durum tablolarındaki rakamların değerlendirmesini yapmaktır. İç denetçilerin ana hedefi

ise; devamlılık arz eden finansal tabloları değerlendirmesini yapmaktır. En temel fark olan; raporlama ve sorumluluk alanlarıdır. İç denetçiler, şirket üst yönetimine rapor sunarlar. Bağımsız denetçiler ise; üst makama sunmakla yükümlüdür. Hem iç hem de bağımsız denetçiler denetim takvimi oluştururken denetime dair verileri toplarken ve denetim sonuçlarını finalize ederken birbirlerinin rapor sonuçlarından yararlanmaktadır. Böylelikle birbirini destekleyen iki yapı olduğu sonucu ortaya çıkıyor olup şirkete sağladıkları iyileştirmeler sayesinde şirketin iç işleyişlerini destekleyen mekanizma oluştururlar.

3.2.5. Bağımsız Denetçinin İç Denetçinin Çalışmalarını Değerlendirmesi

Bağımsız denetçiler yıl sonu denetimine başlamadan önce şirketin içinde yer alan departmanların iş akışlarını anlayabilmek için belirli aralıklar ile görüşme yaparlar. Bu doğrultuda iç denetçi raporlarından da faydalanırlar. İç denetim sistemi hakkında bilgi edinebilmek için şirket yönetimi ve personeli ile görüşmeler düzenlerler. Görüşmeler doğrultusunda destekleyici dökümanlar talep edip belge kontrolünü sağlarlar.

İç denetçilerin yaptığı çalışmalar bağımsız denetimin kapsamına girmemektedir. Bağımsız denetçilerin denetimini yaptıkları mali tablolarla ilgili incelemelerini dikkate alırlar ve aşağıda belirtilen çalışmaları hazırlarlar:

- Önceki dönemlerde yapılan denetim çalışma kağıtlarını incelerler.
- İç denetimin hazırlanmış olduğu raporları incelerler.

Bağımsız denetçi, iç denetim biriminin yetkinliğini değerlendirerek aşağıda belirtilen konular hakkında bilgi sağlamaya çalışır:

- İç denetim ekibinin eğitim düzeyleri,
- İç denetçilerin almış oldukları eğitimler,
- Denetim politikaları,
- Denetim programları,
- Denetim uygulamaları,

- Personel dağılımı,
- İç denetçilerin eylemleri,
- İç denetim raporu,
- Çalışma kağıtları.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı, Önemi ve Kapsamı

Araştırmanın amacı; şirket ve şirket topluluklarının kurumsal yönetimi açısından iç denetim ve bağımsız denetim fonksiyonlarının nasıl yürütüldüğü üzerinde duruldu. Finansallar üzerine etkileri araştırıldı. Denetim sırasında hangi yöntemlerin uygulandığı belirtildi ve denetimlerin ne derece önemli olduğundan bahsedildi.

İktisadi koşulların her geçen gün artan rekabet ile değişmesi, şirketlerin sürekli olarak yurtiçi ve yurtdışı piyasalarda kaynak bulma ihtiyacını doğurdu. Bu durum da bağımsız denetim faaliyetinin önemini bir kez daha vurguladı. Çünkü şirketlerin kendi kaynaklarına ihtiyacı var. Mali durum ve muhasebe verileri hakkında eksiksiz, doğru ve doğru bilgilerin tarafsız bir bakış açısı ile sunulması önem arz etmektedir. Günümüz koşullarında bu tür bir güvenilirlik sadece bağımsız dış denetim ile sağlanabilmektedir. Denetim faaliyetlerinin kalitesini belirleyen ise şirketlerde yer alan iç denetim faaliyetleridir. İç denetim doğru, hilesiz, hatasız bir data aktarımı için bir iç disiplin oluşturur.

Araştırmanın kapsamında, şirket için belirlenen muhasebe standartları ve finansallara nasıl yansıdığı ve iç denetim bulgularının finansallarda nasıl etkin bir sonuç doğurduğu incelenerek değerlendirilmedi bulunuldu.

Araştırmamın ana birimini, Kamu Gözetleme Kurulu (KGK)'ya bağlı ve KGK'nın internet sitesinde 2020 yılı itibari ile belirtilen mevzuat ve yönetmelikler ile enerji sektöründe yer alan bir şirket finansalları üzerinden oluşturulmuştur.

Çalışma, şuanki işleyişteki aksaklıkları tespit etmeye yönelik olan tanımlayıcı bir araştırmadır. Tanımlayıcı araştırmalarda ana hedef, mevcutta yer alan işlevsizliği, işlevsizliğe yönelik durumu, değişken ve değişkenler arasındaki ilişkileri tanımlayarak geleceğe yönelik tahminlerde bulunulmasını sağlamaktır. Çalışmamız için veriler imzalı iç denetim raporları ve imzalı bağımsız denetim raporları yoluyla elde edilmiştir. Verilerin daha sağlıklı analiz edilebilmesi adına rapor yapan kişiler ile birebir verilerin analizi üzerinde duruldu.

4.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırma, enerji sektöründe yer alan bir şirkete ait finansallar ve iç denetim raporları incelenerek tamamlandı.

Bu çalışma, tamamlayıcı bir çalışma türünü oluşturmaktadır. Tamamlayıcı araştırma modelinin hedefi ise; oluşan problemi, problem ile ilgili varsayımları, değişkenler arasındaki ilişkileri tanımlayarak geleceğe dönük iyileştirmeler ve öneriler sunmaktır.

Araştırmanın yöntemi, yasal finansallar ile iç denetim ve bağımsız denetimden geçmiş finansal durum tabloları analizi üzerinde kurgulandı.

4.3. Araştırma Modeli

Bu araştırma “tarama modeli” olarak tasarlanmıştır. “Tarama modelleri, geçmişte ya da halen var olan bir durumu, olduğu şekilde betimlemeyi amaçlayan araştırma yaklaşımlarıdır. Araştırmaya konu olan olay, birey ya da nesne, kendi koşulları içinde ve olduğu gibi tanımlanmaya çalışılır. Onları herhangi bir şekilde değiştirme, etkileme çabası gösterilmez” (Karasar, 2009: 77).

4.4. Verilerin Analizi

Enerji sektöründe yer alan bir şirketin finansallarını inceleyerek veriler analiz edilmiştir. Toplanan bilgiler doğrultusunda açıklama metinleri sunulmuştur.

4.4.1. Enerji Sektöründe İç Denetim Sistemi

İç denetim süreci oluşabilecek her bir departmanın her bir iş kolunu saptamak ve oluşması muhtemel olan hataları da yok etmeyi hedeflemektedir. Şirket finansallarını oluştururken muhasebe standartlarını bünyesinde bulunan santral özelliklerine uyumlu olarak hazırladığı incelendi. Aynı şekilde kullanılan finansal kiralama ve finansal borçlar da santral yatırımlarına ve rehabilitasyon maliyetlerine göre yönetildiği saptandı. Elektrik faturaları erken kapanışlar dolayısıyla tahakkuk kayıtları ile dönem kapanışlarının yapılması sağlandığı sonucuna varıldı. Perakende elektrik satışı, enerji dengesizliği, dengeleme güç piyasası, gün içi piyasa satışları, trt payı, enerji fonu, elektrik hava gazı tüketim vergisi, reaktif enerji bedeli, dağıtım sistem kullanım bedeli için atılan tahakkuk kayıtları faturalama yapıldıktan sonra kontrol edilir ve tahakkuk kaydı iptal edilir. Her bir sabit kıymet kalemi için özellikli sayımlar yapılarak stoğun

fiziki varlığı test edilir. Santraller arası geçişme olmaması adına çapraz kontroller yapılıp raporlaması sunulur. Belirtilen her madde şirket politikası olarak belirlenmiş olup her bir çalışana kurum kültürü empoze edilerek ilerlenir.

Güncelde finansalları etkileyebilecek tebliğler değerlendirilerek muhasebe kayıtlarına doğru yansıtılıp yansıtılmadığı kontrolü yapılmaktadır. Örneğin, işçi davaları ile ilgili yeni gelen tebliğ kapsamında karşılık tutarlarındaki faiz ve vade farklarının yeniden yapılandırılmasına ilişkin açıklama yer almaktaydı. Yapılandırma konusu, sadece iş kazasından kaynaklı SGK tarafından açılan rucuen tazminat davalarını kapsamaktadır. Bu konuda SGK'ya başvuruların yapılıp yapılmadığı hem iç denetim hem bağımsız denetim tarafından sorgulanır. Hesaplamaların bildirilmesi ve dökümanite edilmesi gerekir. Yıl sonu denetimi kapsamında ise avukat mektupları hazırlanırken yapılandırma ile ödenecek tutarlar yazıyor olması gerektiği incelenir. FAVÖK rakamının sürekli analiz edildiği kurumlar için her tebliğ her olağanüstü görünen kalem incelenmelidir. Finansallara bu doğrultuda yansıtılmalıdır. İç denetim ekipleri tarafından kontroller yapılır.

4.4.2. Enerji Sektöründe İç Denetim Sisteminin Amaçları

Enerji sektöründe iç denetimin esas hedefi, enerji sektöründe yer alan şirket ve şirket topluluklarının etkili kullanımı ve olması muhtemel hataların önlenmesidir. İç denetim ekiplerinin görevi tüm şirket çalışanlarının çıkarlarını gözetmektir. Şirket hedefleri etkili olarak çalışması hedeflenir.

Diğer tüm sektörlerde olduğu gibi enerji sektöründe de iç denetim sistemi faaliyetlerinin etkililiğini hedefler.

4.4.3. Enerji Sektöründe İç Denetim Sisteminin Temel Unsurları

- Enerji sektöründe yerine getirilen tüm işlemler ile ilgili yasal düzenlemelere, yönetim kurulunca kurulmuş stratejik yapılanmalara ve prosedürlere uyumlu olarak kontrollerinin yapılması,
- Her bir departman tarafından yapılan işlemlerin kayıtlara yansıtılması ve yükümlülüklerin yerine getirilmesinin yetkililere dayandırılarak gerçekleştirilmesi,
- Riskleri minimize etmek,

- Muhasebe kayıtlarının tam, sağlam ve belgelere dayandırılabilir olması,
- Santral bazlı bütçe ve gerçekleşme rakamlarının kontrolü,
- Santral bazlı kredi ödemelerinin kontrolü,
- Baraj su seviyelerinin kontrolü,
- Doluluk oranlarının kontrolü,
- Santral kazalarının nedenlerinin araştırılması,
- Santral üretim raporları ve bütçelenen ile kontrolü yapılarak hesaplara akışın doğruluğunun kontrolü enerji sektörünün kilit noktalarını oluşturur.

4.4.4. Enerji Setöründe İç Denetim Sisteminin Kapsamı ve Denetim Alanları

Günümüzde iç denetim, hataya dayalı yaklaşımlardan uzaklaştırmak, organizasyon yapısının hatasını minimize etmek için süreçsel ve sistemsal bir yaklaşıma dönüşmektedir. Diğer bir deyiş ile, işin doğruluğu değil, doğru işin yapılmasını inceleyen bir hüküm sürer.

Genel bir bakış açısı ile iç denetimin kapsamı;

- İç kontrol organlarının yetkinliğinin ve verimliliğinin araştırılması,
- Risk yönetimi fonksiyonlarının uygulanması,
- Muhasebe kayıtları ile finansal durum tablolarının sağlamlığı ve güvenilirliğinin irdelenmesi,
- Şirketin kendi sermaye yapısını incelemesi,
- Mevzuat ve yasalara göre incelemeler yaparak etik kurallara uygunluğunun araştırılması,
- Denetim sonunda sunulan raporlamanın doğruluğunun kontrolüdür.
- Gözetim amacıyla BDDK'nın, EPİAŞ'ın, TCMB'nin, KGK'nın talep ettiği raporlamaların ve diğer bilgileri hazırlayan birimlerin çalışmalarının kontrolü,
- İlgili mevzuatlara uygunluğun kontrolü,
- Karşılık hesaplarının incelenmesi,
- Tüm denetim faaliyetlerinin sağduyulu olarak planlanması ve yürütülmesi,
- Tüm birimlerin organizasyon yapısında bulunan görev tanımları doğrultusunda yürütülmesi,
- Temel faaliyet alanlarının spesifik kontrolü,

- Bilgi işletim sistemi kontrolü,
- Gerçekleşmesi muhtemel riskli durumların planlaması,

4.4.5. Enerji Sektöründe Görevli Şirketin İç Denetim Faaliyetlerine İlişkin Göre Dağılımı

- Üst düzey yöneticilerin incelemeleri: Yönetim kurulu, Genel kurul üyeleri ve üst düzey yöneticiler şirket çalışanlarından sık sık görevleri ile ilgili yönetim raporlaması yapılmasını talep ederler ve şirketin hedefleri doğrultusunda iyileştirmeler isterler. Örneğin; üst düzey yönetim finansal durum tablolarını inceler ve akabinde bütçe ve gerçekleşen raporlamalarını inceleyerek kıyaslama yaparlar.
- Faaliyet denetimi: Departman yöneticileri olması muhtemel çizelge dışında gerçekleşen durumlar hakkında belirli aralıklar dahilinde rapor sunarlar. Böylelikle, genel performans değerlendirme raporlarını inceler ve değerlendirme altına alırlar. Departman yöneticileri tarafından yapılan araştırmalar üst düzey yöneticiler tarafından yapılan araştırmalara göre daha detay içermelidir. Örneğin; işletme kredilerden sorumlu proje finansman müdürü günlük nakit akış raporlamasında kredi ödeme planlarını ve faiz oranlarını inceler. Hazine yöneticisi ise benzer raporları aylık dataolar dahilinde incelemeye alır. Direktör ise daha özet tablolar görmek ister.
- Fiziksel denetimler: Daha çok şirkete ait maddi duran varlıklar, kasa ve banka (nakit para, menkul kıymetler, gayri nakdi dökümanlar gibi) ve stoklara yönelik sınırlamaları içerir.
- Tanımlanmış limitlere uygunluk: Enerji sektörüne ilişkin önceden belirlenmiş olunan belirli risk skalasına bağlı kalınması risk yönetiminin gereksinimidir. Örneğin, 250,000 TL üzerinde bütçe dahilinde onaya sunulan satın alım talebi için birinci derece imza yetkilisinin sistem üzerinde onayının istenmesi şirketin riskini azaltır. Risk profili de bu şekilde değişir.
- Onay ve yetki: Önceden belirlenen limit üstü her hesap hareketi için onay ve yetki olması durumunda yöneticiler tarafından yapılacak işlem bilgilendirilmiş olmaktadır.
- Sorgulama ve mutabakat: Hesap işlem içeriklerinin ve risk modeline ait raporlamaların incelenmesi denetim fonksiyonudur.

4.5. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırma'nın hipotez sonucu;

- Denetimin iki kolunun fonksiyonel bir şekilde işlemesi doğrultusunda etkinlik ve verimlilik kavramının etkisi finansallar üzerinde görülmektedir.

4.6. Evren-Örneklem

Araştırmanın, “Finansal Tablo Analizi ve bulguların denetim süreçlerine katkısı” araştırması evresidir. Türkiye genelinde iç denetim uygulaması ve bağımsız denetim yapan şirketler günden güne artmaktadır. Örneklem ise, enerji sektöründe yer alan bir şirketin verilerinden seçilmiştir.

4.7. Bulgular ve Yorumlar

İç denetim ve Bağımsız Denetimin yapısı, mevzuatı ve süreci incelenerek data setleri gruplandırıldı.

‘İç Denetim ve Uluslararası Bağımsız Denetim Hazırlık Aşaması’ incelendiğinde ‘Şirket, misyon ve vizyonu doğrultusunda stratejik amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik favök tutarını yükseltmek için ölçülebilir hedefler koyduğu incelendi. Şirket, kurum kültürüne ve iç işleyişine ek katma değer sağlayabiliyor mu sorusunun cevabı arandı. Şirketin, faaliyetlerinin etkin ve verimli fonksiyonlara sahip olup olmadığı denetlendi. Suistimler ve yolsuzluklar konusunda caydırıcı etmenler sorgulandı. Bu şekilde, kurumun faaliyetleri artmasının yanısıra gelir gider tablosunda olumlu yansımalar görüldü. Analizin ‘İç denetim ve Uluslararası Bağımsız Denetime Hazırlık’ ile ilgili analiz sonucu;

Şirketlerin, her yıl stratejik yönetimlerine yönelik riskleri belirleyip oluşabilecek risklere karşı öngörülü çalışmaları doğrultusunda çalışanların da yetinliklerini fark etmeleri ile birleşimi sonucu kurum kültürünü ve hedef ve amaçları benimseyip sahiplenebildiği tespit edilmiştir.

Analizin ikinci bölümünde denetim fonksiyonlarını etkileyen kavramlar üzerinde duruldu.

Üçüncü bölümde; Raporun imza aşamasına gelene kadar geçen denetim safhalarında incelenen alanlar ele alındı. Analizin son bölümünde ise ‘Bağımsız Denetim ve İç Denetimin İç İşleyişte Oluşturduğu Displininin Katkısı’ incelendi.

Enerji sektöründe yer alan inceleme altına alınan şirket iç denetim aksiyon raporunda yer alan iç denetim bulguları ve bağımsız denetimin katkıları aşağıda belirtildi.

4.7.1. İç Denetim Bulguları

İç denetimlerin sonuçları, fikirlerin düzeyin bağlıdır.

- Güçlü İç Kontrol Kriteri:

İç denetim kontrolü, etkin tasarıma dayanır ve planlandığı gibi uygulanır. İzleme süreci esas alınarak hedeflerine ulaşma düzeyi araştırılır. Standart olarak; riskin en az üçte ikisi düşük risk seviyesinde ve orta seviyeden yüksek ise artık risk yok anlamı taşımaktadır.

- Yeterli İç Kontrol Kriterleri:

Bazı kontrol zayıflıkları keşfedilmiş olsa da, denetlenen sürecin iç kontrol ortamı, hedeflerine ulaşmak için yeterli ve makul güvence sağlar. Standart olarak; risklerin üçte birinden fazlası orta riskli alana aittir ve tüm riskler orta riskli veya düşük riskli olarak sınıflandırılır.

- Önemli İyileştirme Alanları Mevcut:

Önemli kontrol zayıflıkları standartlar olarak tanımlanır ve denetlenen sürecin iç kontrol ortamının, risklerin yönetildiğinden ve hedeflere ulaşıldığından emin olmak için makul güvence sağlama olasılığı düşüktür. Standart olarak ise; Artık en az bir risk yüksek riskli bir bölgede konumlandırıldı.

- Yetersiz İç Kontrol ;

Kritik kontrol zayıflıkları keşfedildi. Denetim sürecinin iç kontrol ortamı ciddi risklere maruz bırakmaya yeterli değildir. Standart olarak ise; Artık kritik risk alanında en az bir risk yer almaktadır.

İç Denetim Raporunun Değerlendirme Kapsamı ve Denetim Hedefleri

Yönetim kurulunun güvenliğini sağlamak için ilgili süreçleri onaylanan şirket politika ve prosedürleri ile yasa ve yönetmeliklere uygun olarak yönetmek,

- Süreçte uygulanan iç kontrol faaliyetlerinin etkinliğini bağımsız olarak değerlendirmek,
- Riskleri en aza indirerek iyi uygulama önerileri sunarak çözümler geliştirmek.

Değerlendirme Alanları;

- Organizasyon yapısı ve süreç dokümanları (politika, prosedürler, talimatlar, iş akış şemaları, rol ve mesuliyet tabloları, vb.),
- İşlemlerin iç - dış düzenlemeler ve yasal mevzuata uygunluğu,
- Görevler ayrılığı ilkesinin uygulanması,
- Süreçlerdeki riskleri bertaraf etmek için kurgulanan iç kontrollerin incelenmesi,
- Kurumsal Risk Yönetimi uygulamaları,
- Performans değerlendirme ve izleme süreçlerinin verimliliği,
- Mali ve yönetsel ve operasyonel bilgilerin doğru, güvenli ve zamanında hazır bulundurulması,
- Kaynaklarının korunması, verimli ve ekonomik kullanımı,
- Etik kurallara uyum.

Kapsam;

- Organizasyon Yapısı
- Hazine
- Finans
- Ticari Alacaklar
- Stoklar
- Sabit Kıymetler
- Ticari Borçlar
- Genel Muhasebe İşlemleri
- Bütçe Sistemi
- Finansal Raporlama Sistemi

Saha Çalışması;

- İlgili süreçlere ait politika ve prosedür, talimat, iş akışları ve süreçlerde kullanılacak olan dokümanlar gözden geçirilmiş ve belirlenen riskleri makul ve yönetilebilir düzeye indirebilecek aksiyon planları oluşturuldu.
- İlgili süreçlere ilişkin toplantılar / gözlemler gerçekleştirilmiş olmakla birlikte; denetimin mühim bir bölümü uzaktan denetim metotları ile gerçekleştirildi.
- Fiili denetim saha çalışmaları Şirket genelindeki Covid 19 önlemleri kapsamında minimum düzeyde tutuldu.

Bu bilgiler ışığı altında iç denetim raporu hazırlanıp Yönetim Kurulu ve Mali İşler Departmanı'na sunulmuştur.

4.7.1.1. İç Denetim Bulgusu

Görevler ayrılığı ilkesi göz önüne alınarak; ilgili departman çalışanları arasında ünvan çakışmaları yer almaktadır. Bunların yazılı prosedür halinde rol tanımlarının yapıpı insan kaynakları ve bölüm direktörlerine imzalatılması gerekmektedir.

İç Denetim Aksiyonu

Tüm birimlerde yer alan personeller için ünvanları bazında rol tanımları yapıldı. Bunlar yazılı hale getirilip yetkilendirme sistematığı kuruldu.

Finansal Raporlama Yönetmeni

Görev Tanımı

1. GÖREVİN AMACI

Finansal Raporlama Müdürü'nün direktifleri doğrultusunda finansal sistemlerin bakımı ve geliştirilmesi, yeterli iç kontrol ortamının oluşturulması, ilgili süreçlerin ve uygulamaların yerel ve global mevzuatla uyumlu olmasını sağlamak hedefi ile gerekli bilgi ve rapor ihtiyacını karşılayarak bir üst makama sunmak.

2. GÖREVİN NİTELİĞİ

2.1. Eğitim: Yüksek Lisans (Üniversitelerin İlgili Bölümlerinden)

2.2. Tecrübe: Alanından en az 10 yıl deneyim

- 2.3. Yabancı Dil: İngilizce, İspanyolca (Mesleki düzeyde)
- 2.4. Bilgisayar: MS Office ve ilgili bilgi işlem sistemleri hakkında yeterlilik
- 2.5. Diğer: Alanıyla ilgili eğitim ve seminerlere katılmış olmak, yenilikleri takip etmek.

3. GÖREVİN YETKİNLİKLERİ

- Kuruma bağlılık,
- Etik ilkelere bağlılık,
- Ekip çalışması,
- Gelişim odaklılık,
- Kalite odaklılık,
- İç ve dış müşteri odaklı olma,
- Değişime hazır olma,
- Sürekli iyileştirme,
- Sonuç odaklılık,
- Kaynaklara duyarlılık,
- Bütünsel düşünme,
- Karşısındakini anlama,
- Planlama ve zaman yönetimi,
- Ekip liderliği,
- İlişki kurma ve koruma,
- Karar verme,
- Problem çözme,

4. ORGANİZASYON ŞEMASINDAKİ YERİ

İlk Amiri: Finansal Raporlama Müdürü

Astları: Finansal Raporlama Uzmanı, Finansal Raporlama Uzman Yardımcısı.

5. GÖREV TANIMI

- Finansal, ticari ve stratejik destek sağlayabilecek yönetsel raporlar sunmak,
- Brüt kar marjı analizi hazırlamak,
- Analiz ve planlama süreçlerine odaklanmak,
- Bilanço ve gelir gider kalemleri arasında detaylı ve açıklayıcı varyans analizi yapmak,
- Detaylı ve özelleştirilmiş bir yönetim raporlama paketlerinin hazırlanması,
- Stratejik planlar doğrultusunda, şirketin uzun vadeli planlarının, finansal projeksiyonlarının hazırlanması ve analiz edilmesi,
- İş performansını etkileyen riskleri ve faktörleri izlemek ve hedeflere ulaşmak için raporlamak hazırlamak,

6. YETKİ VE SORUMLULUKLAR

- Konusu ile ilgili şirketi her zaman temsil edebilmek,
- Kendisine bağlı çalışanın personelin sevk ve idaresini sağlamak,
- Kendisine bağlı personelin yıllık, aylık olarak performansını değerlendirmek,
- Yöneticisi ve astları arasındaki koordinasyon ve iletişimi sağlamak,
- Kendisine bağlı olan personelin verimli ve etkin çalışabilmesi için gereken uygun ortamı sağlayıp, ortaya çıkabilecek sorunların çözülmesini sağlamak,
- Şirket bilgilerinin gizliliğini korumak ve şirket menfaatlerini kollamak,
- Türkiye finansal raporlama, muhasebe, denetim standartları konusunda bilgi sahibi olmak,
- Genel muhasebe, tek düzen planı, finansal tabloların hazırlanması konularında bilgi sahibi olmak,
- Mali ve ticari mevzuat hakkında bilgi sahibi olmak,

7. PERFORMANS KRİTERLERİ

- Finansal sistemlerin bakımı ve geliştirilmesi, yeterli iç kontrol ortamının oluşturulması, ilgili süreçlerin ve uygulamaların yerel ve global yasalarla uyumlu olmasını sağlamak amacıyla gerekli bilgi ve raporların mizan kapanışı sonrası 10 gün içinde Raporlama Müdürü'ne iletilmesi,

İlgili görev tanımları İnsan Kaynakları tarafından onaylanıp sisteme yüklendi. Riskli iç denetim bulgusu bu şekilde finalize edildi.

Organizasyon şemasında atıf edilen bir görevin başlangıcından sonuna kadar tek bir personel tarafından yürütülmesi hata oranını yükseltir. Bu yüzden şirket büyüklüğüne göre görev dağılımı yapılması gerekmektedir. Görevlerin ayrımı aşağıdaki şekilde yapılmıştır:

- Tanımlanan işleri fiili olarak yapan görevli,
- Aktifleri korumakla görevli personel,

- Şirket hesaplarını muhasebe kayıtlarına döken kişi ayrı olması gereklidir.

Bu bilgiler ışığı altında görev tanımları, yetki ve sorumluluk alanları belirlendi.

Bu kontrol sayesinde özel yetki alanları çerçevesi de çizilerek hesap işlemlerinin ve görevlerin uygulanmasında gerekli olan bir belge ya da ek bir çalışma ile kanıtlanması gerekebilir. Görev tanımları ile ilgili bulgu öncesinde departmanlarda yetkili bir çok kişinin görev çatışması yer almakta idi. Örneğin; yetki ve sorumluluk alanı departmandaki her seviyedeki personel için aynı ifadeler tanımlandığı fark edildi. Tüm seviyeler için yukarıda belirtildiği şekilde farklı yetki ve sorumluluklar tanımlandı. Aksi taktirde finansal raporlama uzmanı da kıdemli uzmanı da başka bir departmandan talep edilen dataları aynı anda hazırlayarak hem zaman hem de departman kaybına neden olmaktadır. Bu yüzden tüm departmanlardaki görev tanımları her seviye için tek tek tekrar hazırlandı. Bağımsız denetim firması yıl sonu denetimi öncesi süreç denetimine geldiğinde yetki matrislerini incelerken daha az zaman harcaması sağlandı.

4.7.1.2. İç Denetim Bulgusu

İlgili birim çalışanlarının yetki alanlarının başka departman çalışanlarında da yer almasından kaynaklı aynı veri setlerine ulaşabiliyor olmaları.

İç Denetim Aksiyonu

Bilgi İşlem Departmanı yetkililerinden yetki listesi alınıp diğer departman çalışanlarının yetkileri kaldırılmıştır. Böylelikle sisteme erişim engellenmiştir. İlgili Müdürlük organizasyon yapısı içeriğinde yer alan roller, sorumluluklar netleştirildi. Örneğin finansal raporlama yönetmeni ile bütçe raporlama yönetmeni aynı bilgi işlem sistemine erişmekte idi. Olması gereken ise; bütçe raporlama yönetmeni IFRS tablolara ulaşmaması gerekmektedir. Aynı şekilde finansal raporlama yönetmeni de bütçe ekranlarına ulaşmaması gerekmektedir. Şirkette yetki çatışmasına neden olan ve verimliliği düşüren bu unsur bilgi işlem sistemindeki yetki tanımlamaları çözülerek ve insan kaynakları tarafından hazırlanan yetki tanımlamaları düzenlenerek çözüldü.

Bulgu Öncesi;

Tablo-1 İç Denetim Bulgusu- Görevler Ayrılığı İlkesi Eski Sistem Görünümü

Ünvan	Bütçe Modülü	IFRS Modülü	Bütçe Gerçekleşme Modülü	Sapma Modülü	IFRS Tablo Onay Modülü	Bütçe Onay Modülü
Finansal Raporlama Yönetmeni	x	x	x	x	x	x
Bütçe Raporlama Yönetmeni	x	x	x	x	x	x

Bu durumda finansal raporlama yönetmeni yanırlıkla bütçe raporlama modülüne onay verebileceği gibi bütçe raporlama yönetmeni ise; IFRS finansal tabloların onay sistemine ulaşabilmektedir. Bu riski ortadan kaldırmak amacıyla yetkiler aşağıdaki şekilde düzenlendi.

Bulgu Sonrası;

Tablo-2 İç Denetim Bulgusu- Görevler Ayrılığı İlkesi Yeni Sistem Görünümü

Ünvan	Bütçe Modülü	IFRS Modülü	Bütçe Gerçekleşme Modülü	Sapma Modülü	IFRS Tablo Onay Modülü	Bütçe Onay Modülü
Finansal Raporlama Yönetmeni		x			x	
Bütçe Raporlama Yönetmeni	x		x	x		x

Yapılan bulguya ilişkin değişiklik sayesinde denetim firması bilgi işlem denetimi riskini yüksek riskliden düşük riskliye çevirdi.

4.7.1.3. İç Denetim Bulgusu

Orta riskli kurumsal kalite dökümanlarının yeterli detayda olmaması.

Proje finansman departmanı süreçlerine ilişkin mevcut kurumsal kalite dökümantasyon alt yapısı değerleme altına alındı. Kurumsal kalite dökümanları sistemi üzerinden personele duyurular yapıldı.

Proje finansman departmanına ait prosedür, talimat, süreç akış şemaları ve formlar içerik güncelliği ve yönetici onayı açılardan incelendi ve aşağıdaki verilerle ilişkilendirildi.

- Toplam 22 adet kurumsal kalite dökümanı incelendi ve bunlardan 3 adedinde ‘Holding’ logosunun güncel logosunun kullanılmadığı tespit edildi. Eski şirket logosunun mevcut olduğu ve güncellemelerin yapılmadığı, 8 adedinde ise prosedürü hazırlayan personel ve onaylayan üst düzey yöneticinin imzasının olmadığı tespit edildi.

- Süreç akış şemasının var olmadığı tespit edildi.
- Rol ve sorumlulukların oluşturulmadığı belirtildi.

- Bazı müdürlüklerde performans değerlendirme kriterlerine baz olan hedeflerin ve hedeflere ulaşabilmek için hazırlanan dökümanların entegre yönetim sistemine yüklenmediği tespit edildi.

- Proje finansman departmanı borçlanma hedeflerini, ödeme süreçlerini belirleyen prosedür, iş akış şeması vb. kurumsal dökümantasyonun varlığı sorgulanmakla beraber bu kapsam doğrultusunda hazırlanan sistematik bir dökümantasyonun bulunmadığı anlaşıldı.

İş akış şeması'nın yönetiminin şirketler için önemini kısaca açıklamak gerekirse;

Akış seması yöntemi, şirketin iç kontrol departmanının dolayısıyla sistemin işleyişinin, birçok yöntem ile incelenmesidir.

Akış seması yöntemi diğer yöntemlere göre daha kolaydır ve karmaşık bir sistemin tümüyle gösterilmesini kolaylaştırması, bilgi işlem belgeleri ile paralellik arz eder ve güncelleştirmeler çok daha kolaydır. Diğer yöntemlere göre kolaylıkları olduğu gibi sakıncaları da bulunmaktadır. Hazırlanması daha fazla zaman ister. Önemli derecede bilgi ve tecrübe talep eder.

İç Denetim Aksiyonu:

Şirket logosunda meydana gelen değişiklik dikkate alındığında, prosedürlerde yer alan eski logo kaldırılarak yeni şirket ünvanının kullanılması sağlanarak aksiyonda iyileştirme sağlanıyor.

Kurumsal kalite dökümantasyonunun entegre edildiği sistem verilerinde Genel Müdür onayının imzası sağlandı.

Departmanlara ait süreç akış şemaları, prosedür ve politikalarda belirtilen süreçler baz alınarak oluşturulan dökümanlar aktarılır ve personele sistem üzerinden duyurular yapılır.

Departman özelinde rol tanımları ve sorumluluk unsurları belirlenerek duyurusu yine aynı sistem üzerinden yapılır.

Departman hedeflerinin ve sürece dair planlamanın yer aldığı departman içi dökümanların sistem yerine ortak alan ağı üzerimde muhafaza edilmesi sağlanmaktadır.

Tablo 3: Logolar

Logo Türleri	Bankalar	Leasing Firmaları	Danışmanlık Firmaları	Tedarikçiler	Müşteriler
Eski Logolar	x		x	x	
Yeni Logo		x			x

Şirket logosunda meydana gelen logo değişiklikleri kontrolleri sırasında antetli kağıtların hangi kurumsal firmalara iletiliyor sorusunun cevabı arandı. Tablo 3’de de görüldüğü üzere bankalar, danışmanlık şirketleri ve tedarikçilere gönderilen mutabakat kapaklarında eski şirket logosunun bulunduğu görüldü. Bu da mutabakat gönderilen firmalarda karışıklık yaratmaktadır. Olası karışıklıkları gidermek amacıyla ortak alan sistemi düzenlendi. Tüm departmanların ortak alanlarına yeni logolar konularak mutabakat sistemine entegre edildi. Finansal tablo analizi yapılırken gönderimi sağlanan mutabakat sayısı ve geri dönüşlerin bulunduğu tablo aşağıda belirtilmektedir.

Tablo 4: Mutabakat Özeti

Mutabakat Özeti	Bankalar	Leasing Firmaları	Danışmanlık Şirketleri	Tedarikçiler	Müşteriler
Gönderimi Sağlanan Mutabakat	20	12	5	2	19
Gelen Mutabakat	12	5	1	0	7
Gelmeyen Mutabakat	8	7	4	2	12
Gelmeyen Mutabakat (%)	40%	58%	80%	100%	63%
Logo Farklılığı Yüzünden Gönderimi Sağlanamayan Mutabakatlar	7	2	1	2	8
Logo Farklılığı Yüzünden Gönderimi Sağlanamayan Mutabakatlar (%)	35%	17%	20%	100%	42%

Bağımsız denetim sürecinde denetim firması 20 adet bankaya mutabakat gönderdi. 12 adet mutabakat bankalar tarafından cevaplandı. 8 adet gelmeyen mutabakat olduğu için toplam %40 mutabakat tamamlanmadı. Logo farklılığını fark eden ve yanlış bir kurum bilgisi vermek istemeyen 7 adet banka mutabakatını kurumlar göndermedi. Dolayısıyla %40 tamamlanmayan mutabakatın %35’i logo farklılığı yüzünden %5’i ise iletişim eksikliğinden kaynaklandığı sonucuna varıldı. Denetim firması aynı şekilde 12 adet leasing firmasına mutabakat gönderdi. 5 adet mutabakat leasing firmaları tarafından cevaplandı. 7 adet gelmeyen mutabakat olduğu için toplam %58 mutabakat tamamlanmadı. Logo farklılığını fark eden ve yanlış bir kurum bilgisi vermek istemeyen 2 adet leasing mutabakatını kurumlar göndermedi. Dolayısıyla %58 tamamlanmayan mutabakatın %17’si logo farklılığı yüzünden %41’i ise gecikmelerden kaynaklandığı sonucuna varıldı. Danışmanlık şirketlerine ise 5 adet mutabakat gönderildi. 1 adet mutabakat danışmanlık şirketleri tarafından cevaplandı. 4 adet gelmeyen mutabakat olduğu için toplam %80 mutabakat tamamlanmadı. Logo farklılığını fark eden ve yanlış bir kurum bilgisi vermek istemeyen 1 adet mutabakatı

kurumlar göndermedi. Dolayısıyla %80 tamamlanmayan mutabakatın %20'si logo farklılığı yüzünden %60'ı ise iletişim eksikliğinden kaynaklandığı sonucuna varıldı. Tedarikçilere ise 2 adet mutabakat gönderildi. Mutabakat cevabı hiçbir tanesinden cevaplanmadı. 2 adet gelmeyen mutabakat olduğu için toplam %100 mutabakat tamamlanmadı. Logo farklılığını fark eden ve yanlış bir kurum bilgisi vermek istemeyen 2 adet mutabakatı kurumlar göndermedi. Dolayısıyla %100 tamamlanmayan mutabakatın hepsi logo farklılığından kaynaklandığı sonucuna varıldı. Bu yüzden de mizana yansiyacak olan cari hesap detayları netleştirilemedi. Müşterilere ise 19 adet mutabakat gönderildi. Mutabakat cevabı 7 tanesinden alınabildi. 12 adet gelmeyen mutabakat olduğu için toplam %63 mutabakat tamamlanmadı. Logo farklılığını fark eden ve yanlış bir kurum bilgisi vermek istemeyen 8 adet mutabakatı kurumlar göndermedi. Dolayısıyla %63 tamamlanmayan mutabakatın %42'si logo farklılığından kaynaklandığı sonucuna varıldı.

Bu doğrultuda da denetim sürecinin uzamasına, denetçi ve denetlenen şirketin çalışanlarının mutabakatlar üzerinde daha fazla mesai harcamasına neden oldu. Dolayısıyla da denetim saatinin aşılması durumunda ise maliyetleri arttırıcı etkisi bulunmaktadır.

Bu doğrultuda da denetim sürecinin uzamasına, denetçi ve denetlenen şirketin çalışanlarının mutabakatlar üzerinde daha fazla mesai harcamasına neden oldu. Dolayısıyla da denetim saatinin aşılması durumunda ise maliyetleri arttırıcı etkisi bulunmaktadır.

4.7.1.4. İç Denetim Bulgusu

'SMART' (Spesifik, Ölçülebilir, Ulaşılabilir, İlgili, Zaman Sınırlı) hedef metodolojisi dikkate alınmamasından kaynaklı olarak çalışanların unvanlarına uygun, kişiye özgü, ölçülebilir, gerçekleştirilebilir ve zamanı açıkça belirtilen hedef atamalarının gerçekleşmesi sağlanmalıdır.

İç Denetim Aksiyonu

İlgili birimlerde görev yapan departmanlar 2020 hedeflerini temin ederek spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili, zaman sınırlı kavramları üzerinde belirlendi. Örneğin, raporlama departmanı uzman yardımcısı için de müdürü için de belirlenen denetim saatlerinin azaltılması hedefi değiştirildi. Denetim saatlerinde dolayısıyla ücretlerinde %5'lik iyileşme sağlanması olarak revize edildi. Bu doğrultuda uzman

yardımcısı için burada öngörülmesi gereken iş tanımında yer alan mutabakatların kontrolü için önceden 20 saat hedeflenen hedef değiştirildi. Tarih aralığı konuldu. Mutabakat gönderimi itibarıyla 20 gün içinde olarak hedef revize edildi. Birebir saat ve gün tanımlaması yapıldı. Bir sonraki yıl ise; 20 saat 18 saatte düşürüldü. Tarih aralığı ise 18 güne indirildi. Müdür için ise raporun imzaya sunumu için mizan kapanışı itibarıyla 1 ay içinde denetçiye denetim raporunun teslim edilmesi olarak hedef belirlendi. 1200 saat biçilen bir denetim saha çalışması için bir sonraki yıl mizan kapanışı itibarıyla 3 hafta içinde raporun imzaya sunumu ve 1000 saat denetim saati olarak belirlendi. Bu saat ve gün kriterleri kişiye ve seviyeye özgü değiştirilerek ilerlendi. Performans değerlendirme kriteri olarak sunuldu. Bu şekilde daha ölçülebilir ve gerçekleştirilebilir duruma getirildi. Hedef atamaları yazılı olarak rapor haline getirildi. Bu şekilde iç denetim sırasında performans kriterleri incelenirken belirlenen hedef ve gerçekleşen hedef netleştiği ve hiçbir soru işaretine yer vermediği için bir problem durumuna gelmedi. İç denetim bulgusu olarak raporlanmadı. Aynı zamanda yıl sonunda departman bazında yapılan Genel Müdürlük seviyesinde yapılan toplantılarda gerçekleşen hedeflerin ve kriterlerin sunumu netlik kazandı. Performanslara dayalı olarak ödenen primlerde ise; performans değerlendirmeleri ve sonuçları konusunda personelin kafasında soru işareti yaratmamaktadır.

4.7.1.5. İç Denetim Bulgusu

Raporlama sistemi excel dosyaları üzerinden yürütülüyor olup sistem entegrasyonu yapılmadı.

İç Denetim Aksiyonu

Raporlama süreci sistem üzerinden takip edilebilmesi için altyapı oluşturulması adına ve süreçlerin kolaylaştırılması, yanlışlıkların en aza indirilebilmesi amacıyla sistem kurulması adına ERP sistemleri oluşturan firmalarla görüşmeler başlatılmıştır.

Tablo 5: Raporlamada Karşılaşılan Problemler

Kayıt Türleri	Yanlış Hesaba Aktarım	Çapraz Adımlı Denetim Hatası	Yanlış Sınıflama Hatası
Kıdem Kaydı	x		
Amortisman Kaydı		x	
İzin kaydı		x	
İlişkili taraf eliminasyon	x		
Değerleme kaydı			x

Raporlama yaparken manuel kayıtlar atıldığı için bazı hatalar oluşabilmektedir. Bu hataları minimize edebilmek için raporu önce finansal raporlama uzmanı

hazırlamaktadır. Kıdemli uzman da destek olmaktadır. Ekip tarafından hazırlanan rapor finansal raporlama yönetmeni tarafından kontrol edilir. En son kontrol adımı ise raporun müdür tarafından kontrol edilmesidir. Müdürün de onayından geçen rapor denetim firmasına iletilir. Tüm bu aşamalar sırasında bulunan hatalar vardır. Tablo 5’de de görüldüğü üzere kıdem kaydı 472 kıdem tazminatı karşılığı hesabı yerine 400 uzun vadeli banka kredileri hesabına atıldığı tespit edildi. Kıdem hareket tablosu yapıldı. Kıdem tazminatı karşılığı hesabı 2,840,337 TL olması gerekirken 1,908,234 TL olduğu saptandı. Kredi dipnotu yapılırken de kıdem kaydı kadar bir kredi tutarı olmadığı saptandı. Kayıtların manuel atılmasından kaynaklı olan bu hata sistemden atılmaya başlandığı zaman olmadı. Amortisman kayıtlarında ise; genel yönetim ve satışların maliyetine giden amortisman rakamlarının toplamı niteliklerine göre giderler notuna çapraz adımlı olarak gitmelidir. Fakat (1) TL gitmediği görüldü. Bu yüzden manuel kayıt atımından kaynaklı bu hata revize edildi. İzin kaydı yine amortisman kaydında olduğu gibi çapraz adımlı hata vermekte idi. Karşılıklar notunda yer alan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin kısa vadeli karşılıklar kalemi 925,301 TL idi. İzin karşılığı hareket tablosunda ise; 925,303 TL idi. 2 TL çapraz adımlı denetim hatası vermekte idi. Bu da düzeltildi. İlişkili taraf eliminasyon kaydı atılırken; ilişkili taraflarımızdan olan Barış A.Ş. ticari alacak bakiyesi 2,043,223 TL iken Barış A.Ş. ticari borç hesabına bakıldığında ise bakiye 1,043,223 TL görülmekte idi. 1,000,000 TL lik bakiye diğer borçlar hesabına atıldığı için konsolidasyon denetimi sırasında eliminasyon kaydı atılamamaktadır. Fakat; sistemden kayıtlar atıldığında ayna tekniği kullanıldığından sistem hata vermektedir. Bu şekilde bir hata oluşumunun önüne geçilmektedir. Değerleme kayıtlarında ise; gerçeğe uygun değer yöntemi kullanan şirket yanlış kayıt nedeniyle santralde yarattığı fon bittiği için gider hesaplarına kaydı attığı görüldü. Fakat; fon aslında bitmediği için özkaynak kalemlerinde gösteriminin yapılmaya devam etmesi gerekmekte idi. Bu şekilde gider hesabı ve özkaynak kalemi arasında hata tespit edildi. Fakat; sistemden atılmaya başlandıktan sonra belirli bir şablon üzerinden gidildiği için bu şekilde bir hataya yer verilmedi.

4.7.1.6. İç Denetim Bulgusu

Bütçe departmanı, bütçe planlaması, bütçe gerçekleştirme raporları, takip raporları, senaryo analizleri yapar ve bütçe revizasyonları yaparken manuel olarak excel dökümanları üzerinde takibini gerçekleştirmektedir. Teknik piyasa verilerinin ve senaryo modellemelerinin çalıştırılmasını, gerçekleştirmelerin anlık takibini ve diğer iş

süreçleri ile entegre olmasını sağlayacak, sistem entegrasyonu kolaylaştıracağı oluşturacak bir sistem altyapısı bulunmadığı ortaya çıkmıştır.

Gerçekleşmelerin ilgili departman sorumluları tarafından anlık takip edilebilir ve raporlanabilir olmadığı için olası bütçe aşımına ilişkin sisteme entegrasyonun oluşturulmadığı tespit edilmiştir.

İç Denetim Aksiyonu

Bütçe planlama sürecinde geçmiş yılların bütçelerinden tahminleme metodu ile ortaya konulacak olan bütçe varsayımları üzerinden yeni dönem bütçe verilerinin hesaplanacağı, piyasa göstergelerinin ve senaryoların bütçe planlama çalışmalarında aktif olarak kullanılmasını sağlayacak, bütçe revizyonlarının ve onaylarının kayıt altına alınacağı bir sistem altyapısı oluşturulacaktır. Diğer ERP iş süreçleri ile de gerektiğinde entegre çalışabilecek sistem alt yapısı ile beraber, bütçe gerçekleştirmelerine ilişkin verilerin otomatik olarak aktarıldığı, tüm birim sorumlularının kendi birimlerine ilişkin bütçe gerçekleştirmelerini ve bütçe aşımalarını anlık olarak takip edebildiği, konsolidasyon, raporlama ve analiz kolaylığının sağlandığı verimli bir bütçe planlama ve raporlama süreci oluşturulması planlandı. Bu şekilde anlık veri analizi yapılarak anında müdahale edilebilecek bu şekilde de ay sonlarında gönderilen banka raporlarında hataları minimize edilecektir. Bir başka konu ise bütçelenen kalemin aşılması durumunda sistem hemen hata verecek ve bütçe aşılmamış olacaktır.

4.7.1.7. İç Denetim Bulgusu

Önceden yayınlanan ve Holding tarafından onaylı bütçe prosedürü ile bütçenin hazırlanması ve onaylanma sürecine ilişkin süreler netlik kazandığı belirtildi. İç denetim kapsamında bütçe hazırlanması ve onayında belirtilen sürelere uyum konusu üzerinde durulduğu belirtildi. Bu doğrultuda aşağıdaki hususlara değinildi.

Holding tarafından yayınlanan prosedüre göre departmanlar tarafından iletilen bütçelerin toplanması için son tarih Eylül sonudur. Bütçenin hazırlanıp konsolide edilmesi için ise Ekim ayıdır. Gerekli görülmesi durumunda revizyonların yapılması için son tarih ise Kasım'ın ilk haftasıdır. Fakat; ilgili şirketin holding için hazırlanan yeni dönem bütçe takip raporu Ocak ayının ilk haftası teslim edildiği tespit edildi. Dolayısıyla yeni dönem bütçesi onayı ve duyurulması Ocak ayının son haftası

gerçekleşti. Yani, Ocak ayı gerçekleşmeleri ile yeni dönem bütçe onayı çakıştı. Bu sürede aksamalar yaşanmasından kaynaklı yönetim raporları aksadı.

Bütçe prosedürüne göre makroekonomik varsayımların açıklanması için öngörülen tarih Haziran ayı olmasına rağmen son hali Aralık ayında tamamlandı. Öngörülen süre dolayısıyla aşıldı. Şirket bütçesini incelemek isteyen banka yetkilileri ve finansörler tarafından incelenmesi gereken bu raporlar yetkililerin analizlerinin aksamasına neden oldu. Bu analizler tamamlanmadan ek bir finansal borçlanma yapılamadı. Bu da şirket nakit akışında problem yaratabilecek bir unsur halini aldı.

İç Denetim Aksiyonu

Bütçe modülünün aktif kullanılması ile birlikte bütçe girişleri sistem üzerinden yapılmaktadır. Bütçe için son tarihlerin aşılması durumunda ilgili birimlere mail, sistem üzerinden atılmakta olup bütçe için son tarih geçilmesi doğrultusunda sistem kitlenecek ve veri girişi yapılmayacaktır. Sistemin açılması ise bütçe yöneticileri ve Genel Müdür onayına düşecek olup ancak ilgililerin sistem üzerinden onaylamaları doğrultusunda bütçe sistemi tekrar aktif olabilecektir. Sistem bu şekilde kurgulanmış olup bütçe revizyonları, makroekonomik veri değişiklikleri gibi farklılaşan analizler için anlık veri çekilmesi sağlanmaktadır.

4.7.1.8. İç Denetim Bulgusu

Hazine departmanı tarafından hazırlanan nakit akışlarda kullanılan döviz kuru gibi makroekonomik verilerin gerçekleşebilir olması Holding firması tarafından ilgili grup şirketlerine makroekonomik varsayımlar hazırlanarak bildirilir. Makroekonomik varsayımları oluşturan kaynaklar kontrol edilerek kontrol noktaları oluşturularak referanslanır ve dökümantasyonu sağlanır.

Varsayımlar oluşturulurken kredi alınan finansal kuruluşlardan kur tahminleri alınır. Hazine Prosedüründe yer alan kur varsayımları için sadece banka tahminleri yazdığı görülmüş olup banka tahminlerinin kaç farklı bankadan hangi koşullamalar üzerinden temin edileceği ve bankaların aktif büyüklüğüne dair herhangi bir standart oluşturulmadığı incelenmiştir.

İç Denetim Aksiyonu

Makroekonomik varsayımlardan olan kur varsayımları için prosedür güncellemesi yapılarak bankaların sayısı ve aktif büyüklüğüne ilişkin standartlar belirlenerek revizyonlar yapılmıştır.

4.7.2. Bağımsız Denetim Raporu ve Dipnot Analizi

Tablo 6: Bilanço

	Dipnot	Bağımsız	Bağımsız
		Denetimden	Denetimden
		Geçmiş	Geçmiş
		VUK	IFRS
		31 Aralık 2020	31 Aralık 2020
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
Nakit ve Nakit Benzerleri	23	48.215.962	45.510.939
Ticari Alacaklar		42.896.866	30.109.167
- <i>İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar</i>	4	42.896.866	30.109.167
Diğer Alacaklar		19.841.985	5.542.975
- <i>İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar</i>	5	19.841.985	5.542.975
Stoklar	6	2.783.194	5.316.456
Peşin Ödenmiş Giderler	27	3.922.380	8.417.745
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	20	155.007	435.816
Diğer Dönen Varlıklar	11	1.204.078	7.283.911
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR		119.019.472	102.617.008
Duran Varlıklar			
Finansal yatırımlar		36.276.116	-
Diğer Alacaklar		668.972	545.333
- <i>İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar</i>	5	668.972	545.333
Maddi Duran Varlıklar	7,1	1.593.171.514	3.184.890.181
Kullanım Hakkı Varlıkları	7,2	-	4.113.680
Maddi olmayan duran varlıklar		83.456.565	34.369.634
Peşin Ödenmiş Giderler	27	949.886	3.030.599
Diğer Duran Varlıklar	11	-	3.612.955
TOPLAM DURAN VARLIKLAR		1.714.523.053	3.299.301.651
TOPLAM VARLIKLAR		1.833.542.525	3.401.918.659

		Bağımsız Denetimden Geçmiş VUK	Bağımsız Denetimden Geçmiş IFRS
	Dipnot	31 Aralık 2020	31 Aralık 2020
YÜKÜMLÜLÜK VE ÖZKAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları	21	163.627.020	192.188.203
Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	21	-	1.090.403
Ticari Borçlar		24.851.231	23.710.170
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	3	-	4.340.715
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	4	24.851.231	19.369.455
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	10	919.899	349.202
Diğer Borçlar		24.989.346	48.438.570
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	3	-	23.953.891
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	5	24.989.346	24.484.679
Ertelemiş Gelirler (Sözleşme Yükümlülükleri Dışında Kalanlar)		-	11.323.476
Kısa Vadeli Karşılıklar		-	4.904.534
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar	9,1	-	925.301
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	9,1	-	3.979.234
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	11	4.920.033	420.687
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER		219.307.529	282.425.245
Uzun Vadeli Yükümlülükler			
Uzun Vadeli Borçlanmalar	21	1.481.221.113	1.459.957.855
Uzun Vadeli Kiralama Yükümlülükleri	21	-	2.976.964
Diğer Borçlar		78.156.282	25.623.066
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	3	20.046.499	4.016.399
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	5	58.109.783	21.606.667
Uzun Vadeli Karşılıklar		-	2.840.337
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar	9,4	-	2.840.337
Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü	20	-	346.627.231
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER		1.559.377.395	1.838.025.454
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER		1.778.684.924	2.120.450.699

		Bağımsız Denetimden Geçmiş VUK	Bağımsız Denetimden Geçmiş IFRS
	Dipnot	31 Aralık 2020	31 Aralık 2020
ÖZKAYNAKLAR			
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar			
Ödenmiş Sermaye	12	233.333.333	233.333.333
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	12	507.955	507.955
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak			
Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler		-	1.427.226.069
- Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları		-	1.340.098.567
- Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları		-	(875.481)
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak			
Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler		-	88.002.984
- Yabancı para çevrim farkları		-	88.002.984
Geçmiş Yıllar Zararları		(133.887.115)	(197.340.713)
Dönem Net Zararı		(45.096.572)	(182.258.685)
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar		54.857.601	1.281.467.960
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR		54.857.601	1.281.467.960
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER VE ÖZKAYNAKLAR		1.833.542.525	3.401.918.659

Tablo 7: Gelir tablosu

	Dipnot	VUK	IFRS
		Bağımsız Denetimden Geçmiş	Bağımsız Denetimden Geçmiş
		VUK	IFRS
		1 Ocak - 31 Aralık 2020	1 Ocak - 31 Aralık 2020
KÂR VEYA ZARAR KISMI			
Hasılat	13	456.036.143	412.679.119
Satışların Maliyeti (-)	14	(171.562.286)	(166.835.354)
BRÜT KÂR		284.473.857	245.843.766
Genel Yönetim Giderleri (-)	15	(39.363.897)	(29.318.917)
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	17	17.924.038	9.535.865
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	17	(4.764.036)	(8.373.114)
ESAS FAALİYET KÂRI		258.269.962	217.687.600
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	19	6.905.440	43.810.844
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların (Zararlarından) Paylar	24	-	(513.397)
FİNANSMAN GİDERİ (GELİRİ) ÖNCESİ FAALİYET KÂRI		265.175.402	260.985.047
Finansman Gelirleri	18	19.965.852	9.828.006
Finansman Giderleri (-)	18	(330.237.826)	(439.318.570)
NET FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		(310.271.974)	(429.490.564)
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ DÖNEM ZARARI		(45.096.572)	(168.505.517)
Vergi Geliri / (Gideri)		-	(13.753.168)
- Dönem Vergi Gideri (-)	20	-	(4.112.147)
- Ertelenmiş Vergi Geliri / (Gideri)	20	-	(9.641.021)
DÖNEM NET ZARARI		(45.096.572)	(182.258.685)
Dönem Net Zararının Dağılımı			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar		-	-
Ana Ortaklık Payları		(45.096.572)	(182.258.685)
DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI			
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar		2.030.704.474	475.776.739
- Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları		2.531.536.628	510.940.135
- Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları	9,4	6.843.965	(1.179.344)
- Diğer Kapsamlı Gelir Unsurlarına İlişkin Toplam Vergiler	20	(507.676.119)	(33.984.053)
Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacaklar		-	35.823.397
Yabancı para çevirim farkları		-	35.823.397
TOPLAM DİĞER KAPSAMLI GELİR		2.030.704.474	511.600.136
TOPLAM KAPSAMLI GELİR		1.985.607.902	329.341.451

- Şirket, muhasebe kayıtlarını Tek Düzen Hesap Planı'na göre tutmaktadır.
- Yasal finansal tablolarını TL para cinsinden hazırlamaktadır.

EPDK Bildirimi gereği; daha önce bildirim yapmakla yükümlü olan 100 MW üstü önlisans sahipleri ile tarifesi düzenlemeye tabi olmayan tedarik şirketlerinin bağımsız denetim raporu sunma yükümlülüğü kaldırılmıştır ibaresi yer alıyor. İnceleme

altına alınan şirket kriterleri sağladığı için EPDK sistemine her yılın yıl sonu raporunu 30 Haziran tarihine kadar yüklemek ile yükümlüdür.

22 Ağustos 2015 tarihli ve 29453 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Elektrik Piyasası Tarifeler Yönetmeliğinin 5. Maddesine göre düzenlemeye tabi tarife türleri sayılmıştır. Bu tarifeler kurul tarafından belirlenmekte ve kamuya açıklanmaktadır.

ELEKTRİK PİYASASI TARİFELER YÖNETMELİĞİ

(22 Ağustos 2015 tarihinde yayınlanmıştır. 29453 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.)

“MADDE 5 — (1) Düzenlemeye tabi tarife türleri” şunlardır;

- a) Dağıtım Bağlantı Tarifesi,
- b) İletim Tarifesi,
- c) Toptan Satış Tarifesi,
- ç) Dağıtım Tarifesi,
- d) Perakende Satış Tarifesi,
- e) Piyasa İşletim Tarifesi,
- f) Son Kaynak Tedarik Tarifesi

KGK’ya göre bağımsız denetime tabi olmanın genel ölçütleri;

- Aktif toplamı 35 milyon Türk Lirası (Bir önceki kararda 40 milyon ve üstü Türk Lirası)
- Yıllık net satış hasılatı 70 milyon Türk Lirası (Bir önceki kararda 80 milyon ve üstü Türk Lirası)
- Çalışan sayısı 175 kişi (Bir önceki kararda 200 kişi)

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan lisans, sertifika veya yetki belgesi alıp bu Kurum düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren şirketler;

- Aktif toplamı 300 milyon Türk Lirası
- Yıllık net satış hasılatı 40 milyon Türk Lirası
- Çalışan sayısı 125 kişi

Şirket hem EPIAŞ’a göre hem de TFRS’ye göre raporlamaya tabiidir.

- Tablo 6 ve Tablo 7’de yer alan finansal durum tabloları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun (“KGK”) 17 Kasım 2012 tarih ve 28470 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kurul Kararı” (“Kurul Kararı”) hükümlerine uygun olarak raporlanmıştır.
- Şirket’in en önemli muhasebe politikalarını maddi duran varlık kalemi oluşturmaktadır. Tablo 6’da da görüldüğü üzere şirketin Vergi Usul Kanunu’na (VUK) göre hazırladığı tablolar ile IFRS tabloları arasındaki en büyük fark maddi duran varlık kaleminden gelmektedir. Şirket’in hidroelektrik enerji santralleri bir bütün halinde özellikli bir tesis olarak değerlendirilmekte ve finansal tablolarda ayrı bir maddi duran varlık sınıfı olarak raporlanmaktadır. Santralleri oluşturan maddi duran kalemlerinin faydalı ömürlerinin birbirinden önemli derecede farklı olmamasından dolayı bu şekilde işlem görabilmektedir. Özellikli tesis olarak değerlendirilerek yeniden değerlemeye tabi tutulması santrallerin bulunduğu arazilerinin taşınmaz tanımına uygun olup olmadığı ile ilgilidir.

Hidroelektrik enerji santralinin bulunduğu arazi şirketin mülkiyetinde olmayıp üzerinde irtifak hakkı kurulmuştur. Santrallerin inşaat yapılarının ekonomik ömrü üretim lisans süresinden daha uzundur. Vergi Usul Kanununda belirtilen amortisman listesinde 45.1.2.1 maddesinde ise iktisadi kıymetler için verilen süre 40 yıldır. Söz konusu bu yapılarda herhangi bir doğal afet vb. durum olmadığı sürece yükek tutarda herhangi bir bakım onarım ihtiyacı doğmamaktadır. Santral maliyet kalemlerinin az bir bölümünü (11%-20%) elektromekanik ekipmanlar oluşturmaktadır. Söz konusu bu yapıların amortisman listesinde 45.1.2.2 elektromekanik iktisadikiymetler için verilen süre 15 yıldır. Halen çalışmakta olan olan santrallerde kullanılan bu tür ekipmanların çok büyük bir bölümünü bakım onarımları düzenli olarak yapıldığı taktirde lisans süresi boyunca kullanabileceği görülmüştür. Çok az bir bölümünün ise 10-15 yıl içerisinde değiştirilmesi gerekmektedir. Esasen bu ekipmanların değiştirilmesinin en önemli nedeni çoğu zaman bu ekipmanların ekonomik ömrünü tamamlamış olmasının değil daha ileri teknoloji ürünü tam otomasyon sistemlerin kullanılmak istemesidir. Söz konusu ekipmanların

değişimleri için her yıl ve santral bazında farklı olarak 50-100 bin USD arasında bütçe ayrılmaktadır. Bu doğrultuda santrallerin değerlemesinde kullanılan nakit akıflarda yeni yatırım öngörülmemiş olup her yıl ortalama 50-100 bin USD tutarında değişim maliyeti (beklenmeyen gider) olarak gider işletme giderleri içerisinde görülmektedir. Söz konusu bu tutar yatırımın toplam maliyeti içerisinde önemsiz düzeydedir.

Maddi duran varlık kalemlerindeki en önemli konudan bir diğeri ise; şirketin maddi duran varlıklarını gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirmesidir. Şirket'in bünyesinde bulunan santraller bir bütün halinde özellikli tesis niteliğinde değerlendirmekte ve finansal tablolarda ayrı bir maddi duran varlık sınıfı olarak raporlamaktadır. Bu konuda en önemli kıstas; faydalı ömürlerin birbirinden önemli derecede farklılıklarının olmamasıdır. Elektrik üretim santrallerinin özellikli bir tesis olarak değerlendirilerek yeniden değerlemeye tabi tutulması santrallerinin bulunduğu arazi şirketin mülkiyetinde olmayıp üzerinde irtifak hakkı kurulmasından kaynaklanmaktadır. Bu araziler taşınmaz olarak değerlendirilmesi halinde makine teçizat ve inşaat yapıları da bu taşınmazın mütemmim cüz'ü sayılıp sayılmaması gerektiği yorumundan hareketle TMS makine teçizat grubu dahil tüm santraller bütün olarak yeniden değerlendirilerek finansal tablolara yansıtılmıştır. Şirket muhasebe politikası gereği sabit kıymetlerini 3 yıl ara ile değerlemeye tabi tutmaktadır. Bu şekilde maliyet değerinden değil gerçeğe uygun değerinden göstererek özkaynağı güçlendirmektedir. Değerleme raporları üçüncü taraflara yaptırılması aşamasında; bilgi istek listesi göndermektedir. Burada ana varsayım adı altında; lisanslara ait bilgiler, enerji dengesizlik, projeksiyonlar gibi bilgileri toplayarak santral değeri bulunmaktadır. TFRS mali tablolara bu değerlendirme rakamları gitmekte olup fon yaratılmaktadır.

Tablo 8: Maddi Duran Varlık Notu-VUK

VUK	Arsa	Tesis, makine ve cihazlar	Yapılmakta olan Yatırımlar	Diğer	Toplam
1 Ocak 2020 açılış bakiyesi	33.328.541	2.147.883.421	112.775.191	8.472.834	2.302.459.987
İlaveler	--	45.992.644	2.978.412	1.839.844	50.810.900
Çıkışlar	(29.000.645)	--	--	(1.365.094)	(30.365.739)
Transferler	--	14.079.078	(14.079.078)	--	--
31 Aralık 2020 kapanış bakiyesi	4.327.896	2.207.955.143	101.674.525	8.947.584	2.322.905.148
1 Ocak 2020 açılış bakiyesi	--	(630.123.838)	--	(4.262.921)	(634.386.759)
İlaveler	--	(96.466.592)	--	(895.474)	(97.362.066)
Çıkışlar	--	--	--	2.015.191	2.015.191
31 Aralık 2020 kapanış bakiyesi	--	(726.590.430)	--	(3.143.204)	(729.733.634)
31 Aralık 2020 itibarıyla net defter değeri	4.327.896	1.481.364.713	101.674.525	5.804.381	1.593.171.514

Şirket'in, finansal tablolarını hazırlarken kullandığı önemli tahminler ve varsayımlara göre en önemli finansal kalem maddi duran varlıklardır. Vergi Usul Kanunu'na göre hazırlanan 31 Aralık 2020 yılı itibarıyla maddi duran varlık notu aşağıdaki gibidir:

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlanan 31 Aralık 2020 yılı itibarıyla maddi duran varlık notu aşağıdaki gibidir:

Tablo 9: Maddi Duran Varlık Notu-UFRS

UFRS	Arsa	Tesis, makine ve cihazlar	Yapılmakta olan Yatırımlar	Diğer	Toplam
1 Ocak 2020 açılış bakiyesi	33.328.541	3.555.975.324	112.775.191	8.472.834	3.710.551.890
İlaveler	--	45.992.644	2.978.412	1.839.844	50.810.900
Çıkışlar	(29.000.645)	--	--	(1.365.094)	(30.365.739)
Transferler	--	14.079.078	(14.079.078)	--	--
Çevrim farkı	3.410.225	15.923.460	(29.240.801)	11.380.603	1.473.487
Değerleme fonu	--	873.382.247	--	--	873.382.247
31 Aralık 2020 kapanış bakiyesi	7.738.121	4.505.352.753	72.433.724	20.328.188	4.605.852.785
1 Ocak 2020 açılış bakiyesi	--	(1.066.792.597)	--	(4.262.921)	(1.071.055.518)
İlaveler	--	(68.236.199)	--	(928.263)	(69.164.462)
Çıkışlar	--	--	--	2.015.191	2.015.191
Çevrim farkı	--	(8.750.027)	--	32.789	(8.717.238)
Değerleme fonu	--	(274.040.577)	--	--	(274.040.577)
31 Aralık 2020 kapanış bakiyesi	--	(1.417.819.401)	--	(3.143.204)	(1.412.245.366)
31 Aralık 2020 itibarıyla net defter değeri	7.738.121	3.087.533.352	72.433.724	17.184.984	3.184.890.181

İki hareket tablosu arasındaki farklardan bir tanesi; santrallerin gerçeğe uygun değerine göre raporlanmasıdır. Diğeri ise; şirket geçerli para birimi 31 Aralık 2018 ve önceki dönemlerde Türk Lirası olarak kabul edilmiştir. Şirket'in 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren satış ve finansman politikalarında oluşan değişiklikler sebebiyle UMS 21 “ Kur Değişiminin Etkileri” kapsamında geçerli para birimi ABD Doları olarak değerlendirildi. Dolayısıyla şirketin 31 Aralık 2020 tarihi itibarıyla geçerli para birimi ABD Doları'dır. Şirket'in sunum para birimi TL'dir. Bu kapsamda hazırlanan finansal tablolar UMS 21 kapsamında aşağıdaki yöntemler ile TL'ye çevrilmiştir.

- 31 Aralık 2020 tarihleri itibarıyla finansal durum tablosundaki varlık ve yükümlülükler 31 Aralık 2020 tarihi itibarıyla Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası tarafından açıklanan döviz alış kurları ile,
- 31 Aralık 2020 tarihinde sona eren hesap dönemine ait kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tabloları 2020 yılı aylık ortalama ABD Doları döviz kuru kullanılarak TL'ye çevrildi.
- 31 Aralık 2020 tarihi itibarıyla, maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler; maddi ve maddi olmayan duran varlık sınıfı ve özkaynak kalemleri, işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrildi.
- Özkaynak altında sunulan sermaye, geçmiş yıl karları, yasal yedekler ise tarihi TL tutarları ile gösterildi.
- Bu işlemler neticesinde ortaya çıkan tüm kur farkları, çevrim farkı adı altında özkaynakların ayrı bir unsuru olarak gösterildi.

TMS 21'e göre, temel üç para birimi tanımı vardır: geçerli para birimi, sunum para birimi ve yabancı para birimi. Geçerli para birimi, işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik ortamın para birimidir. Sunum para birimi, finansal tabloların sunulduğu para birimidir. Yabancı para, işletmenin geçerli para biriminden farklı bir para birimidir (TMS 21,8).

Şirket, bir maddi duran varlık kalemi satın aldığı anda; tek bir avans ödemesi işlemi gerçekleştirdi ise geçerli para birimi ile yabancı para birimi arasındaki spot döviz kurundan muhasebeleştirilmelidir. Şirket, sabit kıymeti teslim aldığı anda, parasal olmayan varlığı kayıtlarından çıkarırken teslim aldığı varlığı TMS 16'yı uygulayarak maddi duran varlık olarak tanımlar. Bu şekilde çevrim kayıtları ile finansal tabloları kur farkı etkisinden kurtarılmak istenir.

İkinci konu ise; Şirketin Maddi duran varlıklar kalemini gerçeğe uygun değeri ile değerlendirmesidir. TMS 16 Maddi Duran Varlık standardına göre; mevcut uygulamalardan farklı olarak değerlendirilmede iki yöntem uygulanır. İlki maliyet modeli ikincisi ise yeniden değerlendirme yöntemi (gerçeğe uygun değer yöntemi)dir. Şirket, muhasebe politikası olarak maliyet politikası ya da yeniden değerlendirme modeli seçer. Maliyet politikası benimseyen bir şirket mali tablolarında birikmiş amortismanlar düşülerek ve birikmiş değer düşüklüğü zararları inildikten sonraki değeri ile gösterim sağlanır. Yeniden değerlendirme modelinde ise temelinde gerçeğe uygun değer yöntemi baz alınır. İncelenen finansalda ise; gerçeğe uygun değer ile finansallara yansımada bulunmaktadır. Değerleme raporları değerlendirme uzmanları tarafından yapılır. Değerleme raporlarının hazırlanışı, yorumlanması ve finansal tablolara etkisinin iş akışını belirtmek gerekirse;

Ana varsayımlar şablonlara doldurulur. Ana varsayımlar detayında; lisans başlangıç tarihi, lisans bitiş tarihi, elektrik fiyatları projeksiyonu, doluluk oranları, üretim miktarları, Yekdem'e tabi olma tarihleri, Yekdem bitiş tarihleri, ağırlıklı ortalama sermaye maliyetleri, enerji dengesizlikleri (pozitif ve negatif dengesizlik), tarife bölgeleri bazında sistem kullanım giderleri, verimlilik oranları, iletim kaybı ve periyodik bakım nedeniyle üretim kayıpları yer alır.

Doluluk oranları verilirken baraj su seviyeleri dikkate alınır. Bakılan Hes'ler kamu kurum ve kuruluşlarına ait olduğu için tüm veriler şirket özelinde bulunmuyor. DSİ 2020 yılı çalışma programları sadece baraj tipi olan Hes'ler için oluşturulabilmektedir. Yıl içerisinde gelen suyun durumuna göre DSİ tarafından planlarda değişiklik yapılmaktadır. Baraj tipi Hes'lerimiz ve işletmelerimizin membaında baraj tipi olan Hes'lerin sadece göl kot bilgileri alınmaktadır. Doluluk oranı şirketler için önem arz etmemesinin nedeni su dolu olup kullanılmamasının işlevsel olmasıdır. Bu yüzden Hes'lerde kot bilgisini de göz önüne alarak değerlendirme yapıldı. Verimlilik oranları değerlendirme raporları şablonuna işlenirken dikkat edilmesi gereken hususları da belirtmek gerekmektedir.

Hidroelektrik santraller bazında ortalama üretim değerlerinin geleceğe yönelik referans oluşturabilmesi için en az on yıllık veri içermesi gerekmektedir. Bu şekilde daha gerçekçi bir tablo oluşturulacaktır. Çünkü DSİ yönetmeliklerine göre bir hidroelektrik santral dizaynı en az yüz yıllık su verilerine göre gerçekleştirilir. Bu sebeple son yıllarda yaşanan kuraklıklar üretim faktörümüzü düşük gösterse dahi yüz yıllık üretimlere göre hesaplanmış fizibilite üretimleri (EPDK üretim lisanslarında yer

almaktadır) daha yüksektir. Örneğin son beş yılda iklim değişikliğinin olumlu / olumsuz etkisi olarak düşük üretimler gerçekleşmektedir. Ancak önümüzdeki yıllar santralin bulunduğu bölge itibarıyla yağış miktarının artacağı öngörülmektedir. Diğer bir faktör olan; hidroelektrik santraller baraj ömürleri ile ilgili lisans süreleriyle doğru orantılı olarak (lisans süreleri boyunca) elektrik üretebilme kapasitesine sahiptirler. Baraj tipi Hes'ler büyük rezervuar alanları olan santrallerdir. Söz konusu santrallerde gelen su baraj gövdesi vasıtası ile rezervuarlarda tutulmaktadır. Bu sebeple gelen su getirdiği malzemeleri rezervuar alanında biriktirmektedir. Biriken bu malzemeler yıllar geçtikçe ölü hacmi (dip savak altı) doldurmakta daha sonra da faydalı hacmi (su alma kotu) doldurmaktadır. Dolan bu malzeme ile rezervuar dolmakta ve gelen su kullanılamaz duruma gelmektedir. Göl alanlarının çok geniş olmasından ve dip temizliğinin maliyetli olmasından dolayı yapılmamaktadır. Bu durumlar gözönünde bulundurulduğundan baraj tipi Hes'lere elli yıllık kullanım ömrü biçilmektedir. Regülatör tipi Hes'ler rezervuar alanı olmayan gelen suyun hemen yönlendirilecek kullanıldığı için rezervuar alanları küçük olmasından dolayı malzeme birikmesi durumunda temizlenebilmektedir. Bu gibi etkenler göz önünde bulundurulduğunda regülatör tipi Hes'lerin kullanım ömürleri baraj tipi Hes'lere göre fazlalık göstermektedir. Baraj tipi Hes'lere elli yıllık ortalama ömür biçilmesine rağmen gelen suyun temizliğine göre bu durum değişebilmektedir.

Diğer bir faktör ise; Hes'lerde lisans bitiş tarihine göre üretim ve nakit akım varsayımları uyarlandı. Çünkü Hes türbinler yapılırken santral beton yapının içerisine kurulmaktadır. Türbin gelen suyun etkisi ile dönmekte ve mekaniksel gücü direkt generatöre aktarmaktadır. Türbin ve generatör sistemleri mekaniksel bir harekette bulunmamaktadır. (Elektrik üretimi için çark, mil ve rotor dönüşü hariç) Ayrıca türbin ve generatör sistemleri santral binası için atmosfer olayından etkilenmemektedir. Bu yüzden ömürleri lisans bitiş tarihi ile aynı alınır.

Elektrik projeksiyonları oluşturulurken Covid-19 etkisi alındı. Gelecekte oluşabilecek bu gibi durumlar da göz önüne alınarak uzun dönemli sağlıklı bir çalışma yapılması için yöntemler araştırıldı. Bu yüzden brent tarafındaki artış ve kurdaki oynaklık da göz önünde bulundurularak senaryoların ortalamasını alma konusunda fiyatlama yapılması sonucunu doğurdu. Senaryolar farklı parametreleri ve değişkenleri kullanarak (dolar kuru, brent petrol, emreamade kapasitesi, işlem hacmi, doğalgaz fiyatı, yük miktarı vs. gibi) matematiksel PTF hesaplaması yapıldı. İyi senaryo, kötü senaryo ve ideal senaryo gibi çeşitli senaryosal ve versiyon hesaplamaları yapılıyor. İyi

senaryo için; Bugün bu fiyatlar üzerinden yapılacak değerlendirme sıkıntı yaratır denmesinin sebebi; hızlı daralmanın arkasından hızlı toparlanmayı öngörmesidir. (Hızlı Senaryo olarak da ifade edilir.) Kötü senaryo; Dünya ekonomisinde daralmanın meydana getireceği hasarın daha uzun süreli olacağını ve toparlanmanın da daha yavaş gerçekleşeceğini ifade eder. İdeal senaryo ise; Ekonomide ilk iki çeyrekte yaşanacak daralmanın akabinde salgının etkisinin azalması ve yeni normalleşme adımlarının başlamasıyla global ekonominin iyileşme sürecine gireceğini ifade etmektedir.

Uzun dönemli fiyat tahmini varsayımları hazırlanırken özellikle; Türkiye elektrik piyasasında fiyatların oluşmasında etkisi bulunan yük, kapasite faktörü, bakım çalışmaları, kur, doğalgaz fiyatı, ithal kömür maliyeti gibi faktörler incelenmiştir. Fiyat tahmini girdileri olarak; gayri safi yurtiçi hasıla (GSYİH) artışı, elektrik talebi, brent petrol tahmini, doğalgaz fiyat tahmini, yenilenebilir santrallerin kurulumu güç ve üretim tahminleri göz önüne alınmaktadır.

Gayrisafı yurtiçi hasıla artışı ile ilgili olarak Türkiye İstatistik Kurumu'nun (TÜİK) geçmişe dönük açıkladığı veriler ile Dünya Bankası'nın öngörülleri baz alınmıştır. Düşük senaryo; baz senaryoda yer alan büyüme değerlerinin belirli oranda azaltılarak tahminleme yapılmaktadır.

Elektrik talebi; Bilanço tarihi itibarıyla gerçek talebi seviyesi kaydedildi. Tüm senaryolara ait elektrik talebi, senaryo tipine göre her bir yıl için belirlenen GSYİH artışı oranına göre hesaplanmaktadır. Model, ekonomik büyüme ile enerji tüketimi arasında bir nedensellik ilişkisi oluşturmaktadır. Geçmiş dönemlere ait GSYİH artışı ve elektrik talebi arasındaki ilişkiden yola çıkılarak, gelecek dönemlere ait GSYİH artışı projeksiyonlarına göre, gelecek yıllara ait elektrik talebi regresyon analizi yöntemi ile hesaplanmaktadır.

Brent petrol fiyat tahmini ise; doğalgaz fiyatlarındaki artış ile brent petrol fiyatlarındaki artış arasında nedensellik ilişkisi oluşturmaktadır. Bu ilişkiye göre, brent petrol fiyatlarındaki artış doğalgaz fiyatlarına yansımaktadır. Brent petrol fiyatlarının seyri doğalgaz fiyatı tahminlemeleri için önemli bir faktördür.

Doğalgaz fiyat tahminlemeleri ise; doğalgaz santrallerinin birim üretim maliyeti ile ilgili olarak Botaş ve özel doğalgaz ithalat firmalarının analizleri yapılmaktadır.

Yenilenebilir Santrallerinin kurulu gücü ile ilgili olarak EPDK'nın ilerleme raporu ve TEİAŞ tarafından yayınlanan raporlarda yer alan aylık kapasite gelişimi verileri incelemesi sonucunda ilerleyen dönemlere yönelik aylık kurulu güç tahmini yapılmaktadır.

Uzun dönemli fiyat tahmin metodolojisi ise tüm değişkenler fiyat tahmin modeline işlenmesi sonucunda çıktılar elde edilmektedir.

Tüm elektrik piyasasına dair veri tabanları incelenmektedir. Türkiye elektrik piyasasında faaliyet gösteren veya proje pozisyonunda bulunan tüm santrallere ait teknik ve ekonomik girdileri sunmaktadır. Santral verimlilikleri, santral kurulu güçleri, santral yakıt tipleri (linyit, ithal kömür, taşkömürü, doğalgaz, rüzgar, jeotermal, nehir tipi ve rezervuarlı hidroelektrik santraller, nükleer, güneş, biyokütle, fuel oil vb.), santrallerin ikincil yakıt tipleri, planlı ve plansız kesinti oranları, uzun dönemli santral bazlı bakım planları, iç tüketim ihtiyaç oranları, minimum kararlı üretim oranları, minimum kararlı üretim periyodları, santrallerin atıl kurulum güç oranları, işletme maliyetleri, yıllık sabit maliyetleri, açma ve kapatma maliyetleri, yakıtlar için taşıma veya iletim bedelleri, santraller için devreden çıkış tarihleri veya devreden çıkış öngörülere, santrallere yönelik uzun dönemli proje yapılabilirlik öngörülere, uzun dönemli santral rehabilitasyon öngörülerinden oluşmaktadır.

Elektrik fiyat tahmini oluşumu fiyat tahmini programı aracılığıyla saatlik arz talep eğrisi oluşturularak piyasa davranışı simüle edilmektedir. Simülasyon aşamasında; santral veri tabanı, değişiklik yönetimi, termik emreamadlık tahminleri, yakıt fiyat tahminleri, santral bazlı değişken üretim maliyetleri (marjinal maliyet) ve teklif kapasiteleri, geçmiş yıllarda yaşanan doğalgaz krizleri ve süreleri dikkate alınmıştır.

Bu doğrultuda hesaplanan değerlendirme raporlarında net defter değerleri hesaplanarak fondan çıkan amortisman rakamı bulunur. Bu doğrultuda gelir tablosundan geçecek olan bir kalem olup olmadığı sorgulanmaktadır. Finansal tablolar yasal mali tablolara göre özkaynağı güçlendirici olarak katkı sağlamaktadır.

Bir diğer finansal kalem ise; ilişkili taraf bakiye ve işlemleridir.

Doğrudan, dolaylı bir işlem işlem aracılığı ile, şirketi kontrol eden, şirket tarafından kontrol edilen ya da şirket ile ortak kontrol altında bulunan, önemli etki sağlayacak paya sahip olan, ortak kontrole sahip olan, şirketin bir iştiraki olan, ortak girişimci olduğu bir iş ortağı olması, kilit yönetici personelin bir üyesi olan şirketler ilişkili taraf olarak adlandırılır.

31 Aralık 2020 itibarıyla şirketin kısa vadeli ticari borç detayı aşağıdaki gibidir:

Tablo 10: Kısa Vadeli Borç Detayı

Kısa vadeli ticari borçlar	VUK		IFRS	
	31 Aralık 2020		31 Aralık 2020	
Barış A.Ş.	-		2.043.223	
S.E.K A.Ş.	-		1.146.142	
Enerji A.Ş.	-		61.675	
CYD A.Ş.	-		29.598	
HUB A.Ş.	-		876.280	
Diğer	-		183.797	
	-		4.340.715	

31 Aralık 2020 itibarıyla şirketin kısa vadeli diğer borç detayı aşağıdaki gibidir:

Tablo 11: Kısa Vadeli Diğer Borç Detayı

Kısa vadeli diğer borçlar	VUK		IFRS	
	31 Aralık 2020		31 Aralık 2020	
H.A.C A.Ş.	-		4.144.024	
B.B.L.O A.Ş.	-		19.800.667	
Diğer	-		9.200	
	-		23.953.891	

Yasal tablolarda ilişkili taraf ve ilişkili olmayan taraf ayrımı yapılmamakta iken; IFRS tablolarda ilişkili taraf kalemleri ayrı olarak gösterilir.

31 Aralık 2020 itibarıyla şirketin uzun vadeli diğer borç detayı aşağıdaki gibidir:

Tablo 12: Uzun Vadeli Diğer Borç Detayı

Uzun vadeli diğer borçlar	VUK		IFRS	
	31 Aralık 2020		31 Aralık 2020	
Başaran A.Ş.	20.046.499		4.016.399	
	20.046.499		4.016.399	

Başaran A.Ş.'den 20,046,499 TL tutarında finansal borçlanma mahiyetinde tutar transfer etti. 10 yıllık borcu indirgenmiş nakit akım methodu ile UFRS mali tablolara yansıtıldı. Böylelikle şirket, 16,030,100 TL daha az borçlandı.

Finansal Tablolara Ufrs mali tablolara katkı sağlayan bir diğer kalem ise; ticari alacaklar altında yer alan şüpheli ticari alacaklardır.

Tablo 13: Kısa Vadeli Ticari Borçlar Detayı

Kısa vadeli ticari alacaklar	VUK	IFRS
	31 Aralık 2020	31 Aralık 2020
İlişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar	43.412.190	32.398.096
	43.412.190	32.398.096
Eksi: Şüpheli ticari alacaklar karşılığı	(515.324)	(2.288.929)
	42.896.866	30.109.167

Tablo 14: Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Hareket Tablosu

Şüpheli ticari alacak karşılığı	VUK	IFRS
	2020	2020
Açılış bakiyesi	2.288.929	5.096.714
Dönem içinde ayrılan karşılık (Dipnot 17)	27.681	292.016
Konusu kalmayan karşılıklar (Dipnot 17)	(1.801.286)	(3.099.801)
Kapanış bakiyesi	515.324	2.288.929

Şüpheli Ticari Alacak kayıtları incelendi. Pekmez Turizm'e ait 239,562 TL fatura alacağına ilişkin icra takibi başlatılmış olup takibe itiraz edildi. Açılmış olan itirazın ihlali davasının kısmen kabulüne karar verildi. Borçlu şirket tarafından karar düzeltme yoluna başvuruldu. Başvuru icrayı durdurmadığından icrai işlemlerle devam edilmektedir. Borçlu şirket adına kayıtlı gayrimenul üzerine haciz şerhi işlendi ve satış avansı yatırıldı. Hacizli olan otel binasının kıymet takdiri yapıldı. Şirket hissesi üzerine haciz konuldu. Hisse değerinin tespiti için kıymet takdirinin yapılması bekleniyor. 2021 Ağustos ayına kadar tahsili sürebilir. Peker İnşaat A.Ş. şirketinde ise 76,987 TL şüpheli ayrıldı. Aciz Vesikası alınması mümkün olmadığı anlaşıldı. Malvarlığı bulunmaktadır fakat; üzerinden başka alacaklıların haczi olduğu için satılsa da alacak tahsili için sıra gelmeyeceği raporlandı. Ama; yine de iç denetim bugusu olarak belirtilen aciz vesikası alınamamaktadır. Şenlik Elektronik Ekipmanları A.Ş. şirketinde ise 66,091 TL şüpheli alacak bulunmaktadır. Malvarlığı olmadığı için 'aciz belgesi' talep edildi. İcra Müdürü değerlendirilmesinde olup eksiklik talep edilmez ve talep kabul edilirse, yıl sonuna kadar aciz vesikası alınabileceği hukuk müşavirliği tarafından bildirildi. Ancak; yeniden yazışma ve sorgulama istenirse, evrakların dönüşünün bekleneceği belirtildi. Zerafet A.Ş.'de ise; 67,541 TL şüpheli alacak bulunmaktadır. Alacaklı olarak iflas masasında

şirkete ait kayıt buunmaktadır. İflas masası süreci devam etmektedir. Ancak; banka ve vergi alacakları ön sırada olduğundan ödemelerde şirket'e sıra gelesi ve tahsilat imkanının negatif sonuçlanacağı öngörüldüğüne dair hukuk müşavirliğinden rapor alındı. Dolayısıyla aciz vesikası alınmamaktadır.

Yasal tablolarda süreklilik arz eden şüpheli alacakların temizlenmesi ve finansal tabloların sadeleştirilmesi konusunda yapılan koalisyon sonucunda; yasal zemin oluşan cariler için Aciz Vesikası alındı. Diğerleri ise; taşınmaya devam etti. Bu nedenle TFRS finansal tablolarda da şüpheli ticari alacak karşılığı olarak taşımaya devam edilmek zorundadır.

Yasal finansal tablolarda IFRS 16 kaydı izlenmemektedir. UFRS tablolarda gösterimi ise aşağıdaki şekilde belirtilmektedir:

Tablo 15: IFRS 16 Kaydının Finansallara Etkisi

IFRS	
1 Ocak 2020 açılış bakiyesi	4.818.190
İlaveler	2.146.118
31 Aralık 2020 kapanış bakiyesi	6.964.308
1 Ocak 2020 açılış bakiyesi	(821.620)
İlaveler	(2.029.007)
31 Aralık 2020 kapanış bakiyesi	(2.850.627)
31 Aralık 2020 itibarıyla net defter değeri	4.113.680

UFRS 16 Kiralama işlemleri standardı 1 Ocak 2019 itibarıyla geçerli olacaktır. Kiralama sözleşmeleri başlangıç tarihi itibarıyla kullanım hakkı sağlar. Finansal kiralamaya ilişkin varlıklar ve borçlar bilançoda gösterimi sağlanmaktadır. IFRS 16 standardı faaliyet kiralaması ile finansal kiralama ayrımını iptal ettirerek kiracı konumunda bulunan şirketler için tüm kiralamaların tek model olarak bilançoya yansıtılmaktadır.

IFRS 16 standardı finansal tabloda aktif büyüklüğü arttırdı, yükümlülükleri arttırdı, finansman giderini arttırdı, operasyonel giderleri azalttı, FAVÖK tutarını arttırdı.

Diğer kısa vadeli borç karşılıkları, şirketin devam etmekte olan davalarına ilişkin karşılıklarından, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin kısa vadeli karşılıklardan oluşmaktadır. Diğer kısa vadeli borç karşılıklarının hareket tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo 16: Kısa Vadeli Borç Karşılıklarının Hareket Tablosu

	VUK	IFRS
	31 Aralık 2020	31 Aralık 2020
Dava karşılığı	-	3.977.061
Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin kısa vadeli karşılıklar	-	925.301
Diğer	-	2.172
	-	4.904.534

31 Aralık 2020 itibarıyla dava karşılığı hareket tablosu aşağıdaki gibidir:

	VUK	IFRS
Dava karşılığı hareketleri	2020	2020
Açılış bakiyesi	-	3.486.275
Dönem içinde ayrılan karşılık (Dipnot 17)	-	490.786
Yabancı para çevrimi	-	-
Kapanış bakiyesi	-	3.977.061

Dava raporları aylık olarak oluturularak bir ay sonraki nakit çıkışı ve riskleri içeren raporlar oluşturuluyor. Bu şekilde IFRS Raporlamaya da baz olan dava raporları karşılık tutarını da belirlemektedir. VUK'ta dava dosyaları incelenerek dava karşılığı kalemi yer almaz. Fakat; IFRS tabloları incelediğimizde Şirket'in Başar A.Ş. tarafından açılan 300 bin TL'lik davada kaybetme riski olduğu ortaya çıktı. Davanın 2021 yılı içerisinde sonuçlanması ve ödeme aşaması riski bulunmaktadır

Davalar ile ilgili diğer husus ise; işçi davaları yeni tebliğinden kaynaklanmaktadır. İşçi davalarına ilişkin karşılık tutarlarındaki faiz ve vade farklarının yeniden yapılandırılmasına ilişkin yeni bir tebliğ yayınlandı. Buna göre; yıl sonu avukat mektubunda yeni tebliğe göre yeniden hesaplamalar yapıldı. Yapılandırma konusu, sadece iş kazasından kaynaklı SGK tarafından açılan rucuen (tazminatın kendi payına düşeninden fazlasını ödeyen kişi, bu fazla ödemesi için, diğer müteselsil sorumlulara karşı rücu hakkında sahip ve zarar görenin haklarına halef olur. Örneğin; sigorta şirketinin, sigortalıya tazminatı ödedikten sonra, kazadaki kusurlu kişiden hasar tutarını talep etmesi rücu etmek anlamına gelmektedir. Tazminat davalarını kapsamaktadır. Bu durumda incelemeler doğrultusunda 4 adet SGK'ya yapılandırma başvurusunda bulunuldu. Hesaplamalar bildirildi. Bu 4 dava için raporda; yapılandırma ile ödenecek

tahmini tutarlar yazıldı. Ay sonuna kadar; kurumdan kesin tutarların öğrenilebileceği raporlandı.

31 Aralık 2020 itibarıyla izin karşılığı hareket tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo 17: İzin Karşılığı Hareket Tablosu

	VUK	IFRS
İzin karşılığı hareketleri	2020	2020
Açılış bakiyesi	-	1.447.555
Dönem içinde ayrılan karşılık	-	(724.635)
Yabancı para çevrimi	-	202.380
Kapanış bakiyesi	-	925.301

İzin kaydının sadece IFRS tablolarda sunumu yapılır. Şirkette görünmeyen bir maliyet unsurudur. Personel işten ayrılırken kullanılmamış izin günü üzerinden şirketin izin yükümlülüğü bulunmaktadır. İzin kaydı finansal tabloların gerçeğe uygun ve doğru yansıtılması konusunda destek sağladığı incelendi.

31 Aralık 2020 itibarıyla kıdem tazminatı karşılığı hareket tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo 18: Kıdem Tazminatı Hareket Tablosu

	VUK	IFRS
Kıdem tazminatı karşılığı	2020	2020
Açılış bakiyesi	-	1.872.766
Hizmet maliyeti	-	460.800
Faiz maliyeti	-	254.825
Ödenen kıdem tazminatları	-	(927.397)
Aktüeryal (kazanç)/kayıp	-	1.179.344
Kapanış bakiyesi	-	2.840.337

Şirket tarafından emeklilik zamanı gelmeden ayrılan personelin sözleşmesine son verilmesi durumunda ya da isteyerek ayrılması karşılığında kıdem tazminatı ödeneceği işveren tarafından taahhüt edilen durumlarda kıdem tazminatı ödenir. Bilanço tarihi itibarı ile 1 yılı aşan yani uzun vadeli olan kıdem tazminat ödemelerinin bugüne indirgenmesi araştırılır. Görünmeyen bir diğer maliyettir. Yasal mali tablolara yansıtma zorunluluğu yoktur. Fakat; UFRS mali tablolara yansıtılarak her an gerçekleşebilecek olan yükümlülük belirtilir.

SONUÇ

Küreselleşme ile birlikte ekonomik konjektür gösteriyor ki değişim ve gelişim süreci devam etmektedir. Fazla dalgalanma gösteren sektörlerde özellikle denetim kavramı daha önemli bir boyut göstermektedir. İç kontrol ile işletmenin varlıklarından herhangi bir kaleme gelebilecek olan zararın bulunması ve oluşabilecek olan herhangi bir zararın engellenmesini içerir. Koordine edilmiş bir iş alanı ve sürekli geri bildirim ile beslenmesi doğrultusunda gelişime açık bir şirket yönetimi ile kontrol ve denetim kavramları birleştiği zaman verimlilik ve güven kavramı ortaya çıkabilmektedir.

Şirketlerde verimli bir iç kontrol sistemi kurulması, önceden belirlenmiş şirket hedeflerini ulaşmada kesin olumlu sonuç vermez. İç denetim sisteminin varoluşu ya da olmayışı neden olacağı bilgi seti, yasalara aykırı işlemler aktifler üzerinde kayıplar, kaynakların verimli kullanılmayıp maliyetlerin olması gerekenden fazla kullanımı gibi etmenler de şirket açısından olumsuz sonuçlar verebilir. Bu nedenle belirli periyodlar ile iç denetim sistemi ve bağımsız denetim devreye girerek şirket sürekli değerlendirilmelidir.

Bağımsız denetçi açısından güven sağlanabilmesi için iç denetim faaliyetlerini inceleyip değerlendirdiğinde, iç denetim politikalarının ve şirket prosedürlerinin doğru ve düzgün işlerliğini kontrol edip şirket faaliyetlerini hata, hile unsurlarını azaltarak tüm fonksiyonlara katkı sağladığını düşünerek denetim çalışmalarının içeriğini belirletebiliriz. Böylece yapılacak olan denetimin denetim saati ve denetim ücreti konusunda da tasarruf sağlanır.

Bağımsız denetçiler, iç denetim faaliyetlerini analiz etme çalışmalarında şirketin iç denetim departmanının çalışmalarından, raporlarından faydalanırlar. İç denetim faaliyetinin asıl amacı olan olabilecek hatalı işlem ve gerçekleşmesi muhtemel usulsüzlükleri tespit ederek, gerekli düzeltmeleri yapıp tekrarlanmasını önlemeyi amaçlarlar. İç denetçiler, şirketin önceden belirlenmiş hedeflerine ulaşmasına engel olabilecek riskleri belirleyerek, şirket aleyhine olabilecek riskleri kontrol eder ve bu durumun azaltılması için şirket üst yönetim birimlerine iyileştirme ve öneri raporları hazırlarlar. Bu nedenle bu raporların güvenilirliği ve bağımsız denetime karşı şeffaflık anlayışı oluşturulması gereklidir. Bu da şirketin rekabet gücünü arttırarak iç disiplinini sağlamada katkı sağlar.

Genel Kabul görmüş muhasebe standartları ile bağımsız denetçiye, denetim saha çalışmasına başlamadan sektörün doğası gereği oluşabilecek riskleri belirlemek amacıyla iç denetim sistemi destek vermelidir.

İç denetim, fonksiyonu ise; hata ve hileleri önleme görevini yerine getirmeyi hedeflerken; bağımsız denetim bu hata ve hilelerin olması durumunda şirket finansallarını şartlı görüş ile imzalama gibi opsiyona sahiptir.

Şirketler, departmanlarında bulunan her türlü iş birimine ait sistemlerini, networklerini hata ve hile odak noktasından uzak tutmalıdır. Dolayısıyla, şirketler öncelikle iç kontrol sistemini benimsetmelidir. Riskleri çözümlenip oluşabilme ihtimali olan riskleri de azaltmak için mali işler departmanları ile usul ve yöntemler konusunda mutabık kalmalıdır. İşletme'nin sahip olduğu misyonları ve hedefleri doğrultusunda işletmenin başarısına, kurumsal yönetimin başarısına nasıl katkı sağlanacağına cevabı iç öncelikle iç kontrol sisteminden geçmektedir.

Sağlıklı kurulmuş bir denetim mekanizması, şirketlerin kar marjına, ebitda hedeflerine gerçekleştirmede bir adımdır. Yüce finansal okuyucu için güvenilir bir veri setidir. Belirtilen tüm ihtiyaçların karşılanabilmesi 'değişim' ve 'gelişim' kavramları ile farklı bir boyut kazanmaktadır.

Enerji sektörü de bu değişim ve gelişim sürecini hızla yakalamış sektörlerden bir tanesidir. Enerji sektörü günümüzde ekonominin parlayan yıldızı konumundadır. Finansal sistem içinde de önemli bir yapılanmaya sahiptir.

Özellikle Türk enerji sektörünün genel yapısı; uluslararası standartlarla yüzyüze devam eden, hızlı teknolojik gelişmeleri takip edebilen, sermaye açısından yeterli, devlet destekli, etkin bir denetimin bulunduğu çok sayıda entegre tesisten oluşan bir nitelik arz etmektedir.

Özellikle Enerji sektöründe, birçok köklü firma tarafından iç kontrol sistemi, iç denetim faaliyeti ve bağımsız denetim uzun zamandan beri uygulanmaktadır. İnceleme altına aldığımız enerji firması da kurumsallaşmasını tamamlamış. Özellikle denetim faaliyetlerine önem veren ve bunun etkilerini finansallarına yansıtan nitelikte bir firmadır. Öncelikli olarak organizasyon yapısını değiştirmiş. Hataya ödün vermemek adına farklı onay mekanizmaları ve yetkilendirmeler sağlamıştır. Mevzuata uygunlukların kontrolünü başka bakış açısı sağlamak adına hukuki bakış açısı sağlamak adına danışmanlık hizmeti de almıştır. Finansallarını gerçeğe uygun değer üzerinden

düzenleyerek TMS 16 yı ve kur farkı etkileşimini minimuma indirmek adına TMS 21'i efektif olarak kullanmaktadır. Bunun yanı sıra iç denetim birimi her departmanın işleyişini öğrenebilmek adına birim yetkilileri ile görüşmeler düzenlemiştir. Yaptıkları işleri incelemiş ve eksiklikleri rapor haline getirip sonrasında aksiyon planları kurarak finansallara etkisi üzerine üst yönetime sunumlar hazırlamıştır. Sürekli etkileşim halinde olan ve denetimi kurum kültürüne yakıştırmış personeller ise daha çok katma değer sağlar. Yapılan araştırma dahilinde, şirketlerde iş işleyişin kontrolü dahilinde Uluslararası Bağımsız Denetim ve İç Denetim fonksiyonları olmadığı durumlarda kişiler kurumla özdeşemediği görüldü.

Araştırma sonuçlarına göre bir başka doğabilecek öneri ise; Denetimin tüm çalışan personel tarafından sahiplenilmesi ve denetim sırasında hızlı bir rapor hazırlanıp hızlı aksiyon alınması için yapılması gerekli eğitimler ve seminerlerin düzenlenmesi ile personelin bilinçlenmesi gerekliliği söz konusudur. Denetçilerin sürekli değişim halinde olan dünya konjektörlerine göre risk seviyelerini ve risk unsurlarını analiz ederek gerekli iyileştirmeler konusunda öngörülü olmaları gerekliliği söz konusudur. Şirketlerin personel alımı sırasında nitelikli ve denetim bilinci olan kişileri seçmeleri dorultusunda denetimin etkinliğinin artacağı hususları öne çıkan hususlar arasında sayılabilir.

Şirket ile ilgili bu bilgiler ışığı altında, yatırımcılar ancak kendilerine sunulan mali tablolarındaki bilgilere dayanarak karar verirler. Şirketlerin yayınlamış olduğu mali tablolar ve bağımsız denetim raporları ve iç denetim raporları, şirkete ilişkin bilgilerin ana kütle kaynağını oluşturmaktadır. Söz konusu bilgi setlerinin istenilen nitelikte olup olmadığı, her ne kadar şirket içi bir denetim ile anlaşılabilirse de, finansal okuyucuları, şirketlerin iç denetim sisteminin şirketlerin iç işleyiş denetimine ilişkin kuşkuları, bağımsız bir dış denetimi zorunlu kılmaktadır.

Çalışmanın analiz kısmında iç denetime bakış açıları ve yapılan bağımsız denetim çalışmalarında bu etmenlerden ne derece faydalandıkları hakkında bilgi verilmiştir. Ulaşılan sonucun ise bütünleşmiş olan bir denetim anlayışının sağladığı sonuçlar şirketin etkinliğini arttırmaktadır.

Sonuç itibarı ile dünya genelinde sürekli olarak büyüyen ve genişleyen ağı ile oluşan rekabet ortamı, şirketlerin kendilerini iyileştirme, varlıklarını koruma, olabilecek hata ve hileleri önleyerek doğru ve sağlam finansal bilgilere ve verimli kontrol ortamına

sahip olma gereksinimleri her şirket için artmıştır. Şirketlerin gün geçtikçe büyüme ihtiyacı ve işlem hacimlerinin artması sebebi itibarıyla faaliyetler gün geçtikçe karmaşık hale gelmiştir. Küreselleşme içinde sürekli büyüme eğilimi ve departman bazlı iyileşmeyi amaçlayan şirketlerin, kontrol ve denetim mekanizmalarına öncelik verildiği görülmektedir. Hem mevcuttaki oluşumlara hem de gelecekte oluşabilecek büyümelere yönelik oluşabilecek riskleri en verimli biçimde yönetmek, uzun vade içerisinde performans unsuru sağlamak şirket içi kontrollerin yetkinliği ve denetlenebilir olması, şirketlerin öncelik sıralamasıdır.

KAYNAKÇA

- Çömlekçi, F. (2004). “*Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*”, Anadolu Üniversitesi Kitabevi, Ankara.
- Demirbaş M. (2003). “*Denetimde Eğilimler ile Etkileşimle ve Türkiye’deki Mevcut Duruma Öneriler*”, Antalya.
- Dönmez, Berberoğlu ve E. (2005). “*Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları*”, Ankara.
- Ergeneli, A. (2009). “Örgütsel Etkililik Kriteri Olarak Lider Davranışının Örgütsel İklim İle İlişkisi: Görev Karmaşıklığı Bakımından Farklılaşan İki Örgüte İlişkin Bir Uygulama”, 49-62.
- Fikirkoca M. (2003). “*Bütünsel Risk Yönetimi*”, Pozitif Matbaacılık, Ankara.
- Güredin, E. (2014). “*Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*”, Türkmen Kitabevi, Ankara.
- Karasar, N. (2009). “*Araştırmalarda Rapor Hazırlama*”, Nobel Yayınevi, Ankara.
- Nwaobia, A. N. L., Theophilus, A.A., (2016). “*The New Auditors Reporting Standards and The Audit Expectation Gap, International Journal of Advanced Academic Research Social & Management Sciences*”, 120-130.
- PwC Türkiye Danışmanlık Hizmetleri, “Her Yönü ile Kurumsal Risk Yönetimi”, 2006,
- SPK, “*Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ*”, Seri:X, No:23, Resmi Gazete, 27.07.2006-26241.

WEB SİTELERİ

- WEB_1. (2020). Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu.
<https://www.epdk.gov.tr/Detay/Icerik/23-2-3/mevzuat> (12.12.2020)

ÖZ GEÇMİŞ