



T.C.
İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE İÇ DENETİMİN
İNCELENMESİ

Hazırlayan

CEMAL ÇANKAYA
135240156

Tez Danışmanı
DOÇ. DR. AYTEN ÇETİN

İSTANBUL, 2016



T.C.
İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE İÇ
DENETİMİN İNCELENMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

CEMAL ÇANKAYA

135240156

T.C.
İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ
YÜKSEK LİSANS SINAV TUTANAĞI

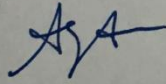
26.02.2016

Enstitümüz *Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans* programı öğrencilerinden 135240156 numaralı **Cemal ÇANKAYA'nın** "İstanbul Arel Üniversitesi Lisansüstü Eğitim - Öğretim ve Sınav Yönetmeliği"nin ilgili maddesine göre hazırlayarak, Enstitümüze teslim ettiği "**Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde İç Denetimin İncelenmesi**" konulu tezini, Yönetim Kurulumuzun 17.02.2016 tarih ve 2016/04 sayılı toplantısında seçilen ve Sefaköy Yerleşkesinde toplanan biz jüri üyeleri huzurunda, ilgili yönetmeliğin 48. maddesi gereğince (59) dakika süre ile aday tarafından savunulmuş ve sonuçta adayın tezi hakkında ~~oyçokluğu/oybirliği~~ ile ~~Kabul/Red veya Düzeltme~~ kararı verilmiştir.

İşbu tutanak, 3 nüsha olarak hazırlanmış ve Enstitü Müdürlüğü'ne sunulmak üzere tarafımızdan düzenlenmiştir.

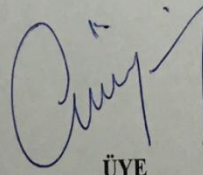
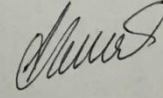
DANIŞMAN

DOÇ.DR.AYTEN ÇETİN



ÜYE

DOÇ.DR. AYŞE PAMUKÇU



ÜYE

YRD.DOÇ.DR. CÜNEYT DİRİCAN

YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi sunduğum “ Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde İç Denetimin İncelenmesi ” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmanın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

26.02.2016

CEMAL ÇANKAYA

ONAY

Projemin kâğıt ve elektronik kopyalarının İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

Tezim sadece İstanbul Arel yerleşkelerinden erişime açılabilir.

Teziminyıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin/raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.

26.02.2016

CEMAL ÇANKAYA

ÖZET

ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE İÇ DENETİMİN İNCELENMESİ

Cemal Çankaya

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Ayten Çetin

Şubat, 2016 - 144 sayfa

Son yıllarda arsa karşılığı inşaat yapımı son derece yaygın olarak görülmeye başlamıştır. Bunun sonucunda arsa sahibinin belirli payları yükleniciye devretme, yüklenicinin de bu pay karşılığında arsa üzerine bağımsız bölümler yapma ve bu bağımsız bölümlerden arsa sahibine ait olan kısmını devretme borcunu yerine getirmek için tarafların sözleşmeye dayandırılması gerekmektedir. Bu sözleşme müteahhit yönünden inşaatı yapma yükümlülüğü, arsa sahibi yönünden tapuda pay geçirme yükümlülüğü içerdiği için Yargıtay kararında çift tipli sözleşme olarak nitelendirilmektedir. Teoride karma sözleşmelerde hangi hükümlerin uygulanacağı konusunda çeşitli görüşler ileri sürülmüştür.

Günümüzde her alanda yaşanan değişimler, işletme faaliyetlerini ve yapılarını karmaşık hale getirmiştir. Birçok idareci sağlıklı bir yapı oluşturmak için birçok sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu sorunların tespiti ve çözüm üretmede sıkıntı çekmelerinin nedeni iç denetim mekanizmasının olmayışıdır. İşletmelerin büyüklüklerinin artması, sorumlulukların dağılması, teknolojik gelişmeler, faaliyetlerdeki karmaşıklıklar, risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerindeki gelişmelerin bağımsız ve tarafsız değerlendirilmesi ihtiyacı neticesinde iç denetimin ulusal ve uluslararası önemi artmıştır. Bu nedenle iç denetim faaliyetlerinin geliştirilmesi yönünde çalışmalar yapılmaktadır.

Anahtar Kelime: İç Denetim, Denetim, Arsa, Kat, İnşaat, Sözleşme

ABSTRACT

INVESTIGATION OF INTERNAL AUDIT IN CONSTRUCTION WORKS IN RETURN FOR LAND SHARE

CEMAL ÇANKAYA

Postgraduate Thesis, Department Of Business

Supervisor: Doç. Dr. Ayten ÇETİN

February, 2016 - 144 pages

In recent years, the construction right in return for land share has begun extremity development prevalently. Here at, Land Owner's determined lots transfer to contractor, contractor also makes detached sections in return for this lot and these detached sections on the part of owner is transferred to land owner by contractor with a construction contract. Contractor is liable for build a building and land owner is liable for assign land title's lots in this construction contract which is qualified double-type contract by supreme court decision. In theory, miscellaneous opinions are alleged about which provision applicable in mixed contract.

In all areas experienced changes have complicated operating activities and structure. Many Directors are confronted with many problem for creating a healthy framework. The reason why these problems fastening and they are had difficulty in generating solutions, internal audit mechanism isn't been there. Thereby, size of an enterprise's increase , responsibilities distribution of responsibilities, technological developments, complexity in activities, risk management, in control and corporate governance processes development of an independent and impartial assessment of the needs internal audit of national and international had been grown in importance. Therefore, scientific works are done to develop internal audit activities.

Key Words: Internal Audit, Audit, Flat, Land, Construction, Contracts

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
TABLolar LİSTESİ	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ	x
KISALTMALAR LİSTESİ	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN TANIMI, KONUSU, ÖZELLİKLERİ, UNSURLARI, ŞEKLİ VE TÜRLERİ

1. ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN TANIMI, KONUSU, ÖZELLİKLERİ VE UNSURLARI	3
1.1. Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Tanımı ve Konusu	3
1.2. Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Özellikleri	5
1.3. Arsa Karşılı İnşaat Sözleşmesinin Unsurları	6
1.3.1. Arsa Sahibinin Belirli Arsa Paylarının Mülkiyetini Devri	6
1.3.2. Müteahhidin Belirlenen Bağımsız Bölümleri Yapma Taahhüdü	6
1.3.3. Taraflar Arasında Anlaşmanın Sağlanması	7
2. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİNİN TARAFLARI VE BORÇLARI	7
3. ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİNİN ŞEKLİ	8
3.1. Genel Olarak Sözleşmenin Şekli	8
3.2. Arsa Sahibi İle Müteahhit Arasında Düzenlenen Akdın Şekli	9
3.3. Şekle Aykırılığın İleri Sürülemeyeceği Haller	9
3.4. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinde Şekle Uymamanın Sonuçları	11
4. ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİNİN TÜRLERİ	11
4.1. Arsanın Tamamının veya Bir Kısımının Yükleneceği İntikali	11
4.2. Arsa Paylarının Devrinin İnşaatın Ulaştığı Seviyeye Göre İntikali	13
4.3. Arsa Sahibinin Arsa Paylarının Satışını Vaat Etmesi, Müteahhidinde Arsa Üzerine İnşaat Yapmayı Taahhüt Etmesi	13

5. ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ	14
5.1. Tam İki Taraflı Sözleşme Olma Niteliği	14
5.2. Karma Sözleşme Olma Niteliği	14
5.3. Sürekli-Geçici Karma Bir Borç İlişkisidir	16
5.4. Tapu Kütüğüne Şerh Edilmesi	17

İKİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK DENETİME BAKIŞ

2.1. DENETİMİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ	20
2.2. DENETİMİN TÜRLERİ	21
2.2.1. Amaçlarına Göre Denetim	21
2.2.1.1. Mali Tablolar Denetimi (Finansal Tablolar Denetimi)	21
2.2.1.2. Uygunluk Denetimi (Usul Denetimi)	22
2.2.1.3. Faaliyet Denetimi (Performans ya da Yönetim Denetimi)	23
2.2.1.4. Özel Amaçlı Denetim	23
2.2.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri	24
2.2.2.1. Yasal (Zorunlu Denetim)	24
2.2.2.2. İsteğe Bağlı Denetim	24
2.2.3. Uygulama Zamanına Göre Denetim	24
2.2.3.1. Sürekli Denetim (Yıl Sonu Denetim)	25
2.2.3.2. Sınırlı Denetim (Ara Dönem Denetim)	25
2.2.3.3. Özel Denetim	25
2.2.4. Denetçinin Statüsü Bakımından Denetim Türleri	27
2.2.4.1. Bağımsız Denetim (Independent Auditing)	27
2.2.4.2. İç Denetim (Internal Auditing)	28
2.2.4.3. Kamu Denetim (Public State Auditing-Supervision)	28
2.3. DENETİM SÜRECİ	28
2.3.1. Genel Olarak Denetim Süreci	31
2.3.1.1. Müşterinin Seçilmesi ve Kabul Edilmesi	31
2.3.1.2. Denetimin Planlanması	33
2.3.1.3. Denetimin Yürütülmesi	34

2.3.1.4. Denetimin Raporlanması	35
2.3.2. Denetim Riski	39
2.3.2.1. Yapısal Risk/Doğal Risk	40
2.3.2.2. Kontrol Riski	40
2.3.2.3. Bulgu Risk (Tespit Edememe Riski)	41

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İÇ KONTROL, İÇ DENETİMİN KAVRAMI VE İÇ DENETİMİN İRDELENMESİ

3.1. İÇ KONTROL	42
3.1.1. Kontrolün Tanımı	42
3.1.2. İç Kontrolün Amaçları	43
3.1.3. İç Kontrolün Unsurları	44
3.1.3.1. Kontrol Ortamı	45
3.1.3.2. Risk Değerleme	46
3.1.3.3. Kontrol Faaliyetleri	47
3.1.3.4. Bilgi ve İletişim	49
3.1.3.5. Gözlem (İzleme, Sistemin Gözetimi)	49
3.2. İÇ DENETİM TANIMI	51
3.3. İÇ DENETİMİN İLKELERİ	53
3.4. İÇ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ	54
3.5. İÇ DENETİMİN AMACI VE KAPSAMI	56
3.6. İÇ DENETİMİN TÜRLERİ	58
3.6.1. Uygunluk Denetimi	58
3.6.2. Performans Denetimi	59
3.6.3. Mali Denetim	59
3.6.4. Bilgi Teknolojisi Denetimi	60
3.6.5. Sistem Denetimi	60
3.7. İÇ DENETİMİN UNSURLARI	61
3.7.1. İşletme Faaliyetlerine Değer Katma	61
3.7.2. Güvence Sağlama ve Danışmanlık Hizmetleri	62

3.7.3. Standartlara Uygun Olarak Yürütülmesi	62
3.7.4. Bağımsızlık ve Tarafsızlık	63
3.7.5. Risk Odaklı Denetim	63
3.7.6. Meslek Ahlak Kuralları	65
3.8. İÇ DENETİMİN YARARLARI	65
3.9. İÇ DENETİME İHTİYAÇ DUYULMA SEBEPLERİ	66
3.9.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilme	67
3.9.2. Vekalet Teorisi	68
3.9.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım	68
3.9.4. Tasarruf İhtiyacı	69
3.9.5. Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı	69
3.10. İÇ DENETİM İLİŞKİSİ	70
3.10. 1. İç Denetim ve Üst Yönetim İlişkisi	70
3.10. 2. İç Denetim Bağımsız Denetim İlişkisi	70
3.10.3. İç Denetim, İç Kontrol, Risk Yönetimi ve Kurumsal Yönetişim İlişkisi	71
3.10.3.1. İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi	71
3.10.3.2. İç Denetim ve Risk Yönetimi	73
3.10.3.3. İç Denetim ve Kurumsal Yönetim İlişkisi	73
3.10.3.4. İç Denetim ve Denetim Komitesi Arasındaki İlişki	74
3.11. İÇ DENETÇİ	75
3.11.1. İç Denetçilerin Görev Yetki ve Sorumlulukları	75
3.11.1.1. İç Denetçilerin Görevleri	75
3.11.1.2. İç Denetçilerin Yetkileri	76
3.11.1.3. İç Denetçilerin Sorumlulukları	77
3.11.2. İç Denetçilerin Nitelikleri ve Bağımsızlığı	77
3.11.2.1. İç Denetçilerin Nitelikleri	77
3.11.2. İç Denetçilerin Nitelikleri ve Bağımsızlığı	78
3.11.2. 3. Denetçinin Güvencesi	79
3.12. İÇ DENETÇİNİN BAŞARI KOŞULLARI	79
3.13. İÇ DENETİM STANDARTLARI	80
3.13.1. Uluslararası İç Denetim Standartları IFAC	80
3.13.1.1. Nitelik Standartları	84

3.12.1.2. Performans Standartları	88
3.14. TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM ALANINDAKİ KURUŞLAR	95
3.14.1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü	95
3.14.2. İç Denetim Koordinasyon Kurulu	96
3.15. İÇ DENETİM MESLEKİ SERTİFİKASYONLARI	97

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE İÇ DENETİM SÜRECİ

4. 1. İÇ DENETİM HAZIRIK AŞAMASI (PLANLAMA)	101
4.1.1. Risk Kayıtlaması ve İç Denetim Evreninin Tanımlanması	102
4.1.2. Denetim Yaklaşımının Seçilmesi ve Denetim Alanlarının Belirlenmesi	103
4.1.3. İç Denetim Kaynaklarının Tahsis Edilmesi	107
4.1.4. İç Denetim Planının Hazırlanması ve Onaylanması	108
4.1.5. İç Denetim Programının Hazırlanması ve Onaylanması	109
4.2. DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ	110
4.2.1. Ön Çalışma Ve Bireysel Çalışma Planı	110
4.2.1.1. Çalışma Kâğıtları Ve Formlar	112
4.2.1.2. Denetim Amaçlarının Belirlenmesi	113
4.2.1.3. Açılış Toplantısı	113
4.2.1.3.1. Denetim Personelinin Tahsisi	114
4.2.1.3.2. Denetim Konusunun Araştırılması	114
4.2.1.3.4. İç Denetim Görevlendirme Yazısı	115
4.2.1.4. Potansiyel Sorunlu Alanların Belirlenmesi (Risk Değerlendirmesi)	115
4.2.2. Saha Çalışması	117
4.2.2.1. Denetim Testlerinin Uygulanması	117
4.2.2.2. Bulguların Elde Edilmesi ve Önerilerin Geliştirilmesi	119
4.2.2.3. Bulguların Denetlenen Birimle Paylaşılması	120
4.2.2.4. Kapanış Toplantısı	121
4.3. RAPORLAMA	121

4.3.1. Taslak İç Denetim Raporunun Hazırlanması	121
4.3.2. Kesinleşmiş İç Denetim Raporunun Hazırlanması ve Sunumu	121
4.4. SONUÇLARIN İZLENMESİ DEĞERLENDİRİLMESİ	126
SONUÇ	127
KAYNAKÇA	130
EKLER	137

Tablolar Listesi

TABLO 1 RİSK KAYITLARI	102
TABLO 2 DENETİM EVREN MODELİ	103
TABLO 3 POTANSİYEL RİSKLERİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER	106
TABLO 4 YILLIK İÇ DENETİM PLANI	109
TABLO 5 İÇ DENETİM RAPORU	125

Şekiller Listesi

ŞEKİL 1 DENETİM SÜRECİ.....	30
ŞEKİL 2 RİSK TÜRLERİ.....	39
ŞEKİL 3 İÇ DENETİM SÜRECİ.....	100

KISALTMALAR LİSTESİ

TMK	: Türk Medeni Kanunu
İDDK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
A.G.E.	: Adı Geçen Eser
CIA	: Certified Internal Auditor (İç Denetçilik Sertifikası)
CCSA	: Certification in Control Self Assessment Uluslararası Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanı
CFSA	: Certified Financial Services Auditor (Uluslararası Mali Hizmetler Denetçisi)
CGAP	: Certified Government Auditing Professional (Uluslararası Kamu Denetçisi)
CRMA	: Certification in Risk Management Assurance (Risk Yönetimi Güvencesi Sertifikası)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TOKİ	: Toplu Konut İdaresi Daire Başkanlığı
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü)
IIA	: Institute of Internal Auditors (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü)
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
İSMMM	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
COSO	: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Sponsor Örgütler Komisyonu)
ECIIA	: European Confederation of Institutes of Internal Auditing (Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu)
IFAC	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu)

GİRİŞ

İnşaat sektörünün lokomotif sektör olması, kentsel dönüşüm projelerine olan yoğun ilgi buna bağlı olarak yeni konut projelerinin hızla artmasına neden olmaktadır. Konut projelerinin artması bu projelerin hukuki ve idari prosedürleri ile birlikte denetimlerinin de net ve doğru biçimde bilinmesine ve uygulanmasına olan ihtiyacı arttırmaktadır. Aksi takdirde telafisi güç sonuçlar doğurması kaçınılmaz hale gelmektedir. Kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahipleri müteahhit firmaya arsa teslim etmekte, müteahhit kişi/firmalar ise arsa sahiplerine arsanın karşılığı olarak konut ve/veya iş yeri teslim etmektedirler. Yani arsa sahibi ile müteahhit arasında karşılıklı bir taahhüt söz konusudur. Bu sözleşmelerde (karşılıklı taahhütlerde) satış fiyatlarını tespit etmek ve bunun denetimini daha kolay ve basit bir şekilde gerçekleştirilmektedir.

Bu çalışma ile arsa karşılığı inşaat işi ile uğraşan firmaların projelerin hukuki ve idari prosedürleri ile birlikte faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak, yürütülen bağımsız ve tarafsız (nesnel) bir güvence sağlamak, iç denetimin uygulanması yönünde yol göstermek amacıyla yazılmıştır.

Birinci bölümde, arsa karşılığı inşaat sözleşmelerinin tanımı, konusu, özellikleri ve unsurları, şekli, türleri ve taraflar arası birbirlerine karşı yükümlüklerine yerine getirmede hukuki boyutundan bahsedilmiştir.

İkinci bölümde, “Genel Olarak Denetime Bakış” adlı konu başlığında denetimin tanımı, önemi, türleri ve denetim süreci konularına yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, iç kontrol, iç denetim tanımı, iç denetimin ilkeleri, iç denetimin tarihsel gelişimi, iç denetimin amacı ve kapsamı, iç denetimin türleri açıklanmış, iç denetimin yararları, iç denetime ihtiyaç duyulma sebepleri, iç denetim standartları ve Türkiye’de iç denetim alanındaki kuruluşlar hakkında iç denetim tüm yönleriyle ele alınmıştır.

Dördüncü bölümde, arsa karşılığı inşaat yapan şirketlerin iç denetimi nasıl uygulaması gerektiğini ve hangi aşamalardan oluştuğundan bahsedilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN TANIMI, KONUSU, ÖZELLİKLERİ, UNSURLARI, ŞEKLİ VE TÜRLERİ

1. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin Tanımı, Konusu, Özellikleri ve Unsurları

Bu sözleşmeye doktrin ve uygulamada "Arsa Payı Karşılığı Kat Yapımı Sözleşmesi"; " Arsa Yapı Karşılığı İnşaat (Yapım) Sözleşmesi " ; " Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi " ; ya da "Gayrimenkul Satış Vaadi Daire Karşılığı İnşaat Sözleşmesi " ; " Kat Karşılığı İnşaat Yapım ve Satış Vaadi Sözleşmesi " de denilmektedir.¹

1.1. Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Tanımı ve Konusu

Sözleşme ile ilgili tanımlar;²

- İş sahibinin bir arsanın (bir taşınmazın) muayyen bir payının bedel olarak devri veya devri taahhüdü karşılığında, yüklenicinin bir inşa (yapı) eseri meydana getirmeyi taahhüt ettiği, geçerliliği resmi şekle bağlı, kural olarak ani edimli, geçici -sürekli karmaşığı tam olarak iki tarafa borç yükleyen, ivazlı, çift tipli bir karma sözleşmedir.³
- Yüklenicinin finansı kendisi tarafından sağlanarak ara malikinin arsası üzerine bina yapım işini üstlendiği, arsa malikinin ise, bedel olarak binadaki bir kısım bağımsız bölüm mülkiyetini yükleniciye geçirmeyi vaat ettiği sözleşmelerdir.⁴
- Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, arsa sahibinin arsasının belirli paylarının mülkiyetini, müteahhidin arsa üzerine inşa edeceği binanın

¹ Nezih Sütçü, Uygulama Teoride Tüm Yönleriyle Kat Karşılığı İnşaat Yapım Sözleşmesi, 4. Baskım, Cilt-1, Ankara, 2014, s. 27

² Hasan Erman, Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi, 2. Basım, İstanbul, 2007, s. 1

³ Nezih Sütçü, a.g.e, s. 27

⁴ İzzet Karataş, Eser (İnşaat Yapım Sözleşmeleri), 2. Baskı, , Ankara, 2009, s. 3

belirlenen bağımsız bölümlerinin teslimi karşılığında müteahhide devretmeyi taahhüt etmesidir.

İsimsiz (Atipik) sözleşmelerden olan arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, tarafların karşılıklı edimleri dikkate alınarak, arsa sahibinin, arsa üzerine bir bütünlük taşıyan bağımsız bölümler inşa etmeyi ve bunlardan sözleşme gereğince arsa sahibine ait olan bağımsız bölümleri teslim etmeyi üstlendiği bir sözleşme olarak tanımlanabilir.⁵

Arsa payı inşaat sözleşmesinin konusu; yüklenicinin bina inşa etmesi karşılığında hak kazanacağı -BK m.355'de "semen" olarak belirtilen- arsa payıdır. Arsa sahibi arsa payı devrine ilişkin edimini başta ifa edebileceği gibi inşaatın yapıldığı ölçüde kademeli olarak da ifa edebilir. Bu unsur, yüklenicinin Kat Mülkiyeti Kanuna tabi olmak üzere yapımına başlanılan binayı inşa ederek belirlenen bağımsız bölümleri teslim burcu altına girmesine karşılık gelmektedir. Bu nedenle sözleşme arsa sahibinin ifası ifasını üstlendiği edim bakımında, taşınmaz satım sözleşmesine veya taşınmaz satış vaadi sözleşmesine ilişkin belirleyici unsurlar taşımaktadır. ⁶ İstisna (eser) sözleşmesinin en çok uygulanan biçimi inşaat sözleşmesi olup; yap-satçı bir müteahhidin inşa ettiği küçük bir binanın inşasından çok uluslu müteahhitlik firmalarının oluşturduğu konsorsiyumların üstlendiği en büyük baraj, otoyol, tünel, köprü ve gökdelenlerin inşasına kadar bütün bu yapılar inşaat sözleşmesinin konusunu oluşturmaktadır.⁷

⁵ Gürkan Coşkun, Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinden Hak Kazanan Üçüncü Kişinin Hukuki Sorumluluğu, 1. Baskı, Ankara, 2010, s. 25

⁶ Gürkan Coşkun, a.g.e, ss. 25-26

⁷ Tunay Köksal, Uluslararası İnşaat Sözleşmelerinin Hazırlanması Ve Uygulanması Süreci, TBB Dergisi, 2013 (109) ,s. 411

1.2. Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Özellikleri

Arsa karşılığı inşaat sözleşmesinin özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz;⁸

- İnşaat sözleşmesi, tam iki tarafa borç yükleyen, ivazlı ve sürekli sözleşme benzeri bir sözleşmedir. İnşaat sözleşmesi, tam iki tarafa borç yükleyen bir sözleşme olup; bu sözleşmede tarafların borçlandıkları asli edimler, sözleşmenin esaslı unsurlarını oluştururlar.
- Müteahhit, belirli bir hizmet edimini üstlenmektedir; bu nedenle hizmet sözleşmesine benzemektedir. Ayrıca, müteahhit yaptığı eseri, iş sahibine teslim etmek zorunda olduğundan, bu özelliği de satış sözleşmesine yakındır.
- İnşaat sözleşmesi, ivazlı bir sözleşme olup; müteahhit, eserin inşasını ivazsız yüklenmişse, inşaat sözleşmesinden söz edilemez. Böyle bir durumda ortada vekâlet sözleşmesinin mi yoksa inşaat sözleşmesi benzeri isimsiz bir sözleşmenin mi olacağı tartışılmalıdır. Sorun, olayın somut özelliklerine göre çözümlenmeli ve şüphe halinde ise “isimsiz” sözleşme olduğu kabul edilmelidir.
- İnşaat sözleşmesi niteliği itibariyle ani edimli bir sözleşme olmakla birlikte bazı yönlerden sürekli sözleşme benzeri bir sözleşme görünümü vermektedir. Zira uzun süreli inşaat sözleşmelerinde müteahhidin borçlandığı edim sürekli edimlere benzemektedir.
- İnşaat sözleşmesi niteliği itibariyle tarafların kararlaştırdıkları hüküm ve şartları içeren "derdi sözleşme" niteliğinde düzenlenir. Ancak, büyük inşaat işlerini konu eden inşaat sözleşmelerinde, sözleşmenin (FIDIC tip sözleşmeleri ve şartnameleri gibi) genel işlem şartlarını içerdiği de görülmektedir.

⁸ Tunay Köksal, a.g.e, s. 412-413

1.3. Arsa Karşılı İnşaat Sözleşmesinin Unsurları

İnşaat sözleşmesinin en tipik unsuru bir inşa eseri meydana getirme unsurudur. İnşaat sözleşmesinin konusunu oluşturan eseri genellikle taşınmaz eser niteliğindeyken, istisna sözleşmesinin konusunu oluşturan "eser" ilke olarak taşınır niteliğindedir.⁹

1.3.1. Arsa Sahibinin Belirli Arsa Paylarının Mülkiyetini Devri

Sözleşmenin yapılmasından sonra tapuda yükleniciye yapılan satış biçimindeki pay devri, sözleşmedeki pay devri edimidir. Yine arsa karşılığı inşaat sözleşmesi öncesinde veya sonrasında taşınmazın yüklenici adına bir bedel gösterilerek yapılan satış vaadi, inşaat sözleşmesi ile bağlantılıdır. Arsa karşılığı kat yapımı sözleşmesinde ücret, para yerine yükleniciye devredilecek arsa paylarıdır. Sözleşme ile ücret karşılık olarak verilen arsa bir taşınmaz parçasıdır. Yasal olarak bir arazi parçasının arsa sayılabilmesi için ya belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş olması gerekir veya Bakanlar Kurulunca arsa olduğuna karar verilmiş olması gerekir.¹⁰ Ayrıca taşınmazın tapuya kayıtlı olması da gerekmemektedir. Tapusuz taşınmazlarda mülkiyetin devri, zilyetliğin geçirilmesi ile gerçekleştiğinden, belirlenen arsa paylarının zilyetliğinin devri ile arsa sahibi edimini yerine getirmiş olacaktır.¹¹

1.3.2. Müteahhidin Belirlenen Bağımsız Bölümleri Yapma Taahhütü

Müteahhidin borcu, arsa üzerine inşa edeceği binanın sözleşmede ön görülen bağımsız bölümlerin arsa sahibine teslim etmektir.¹²

Eserin meydana getirilmesi için, taraf iradeleri doğrultusunda eskisine göre farklı bir sonucun orta çıkarılması yeterlidir. Kat karşılığı sözleşmesinde

⁹ Tunay Köksal, a.g.e, s. 413

¹⁰ İlker Hasan Duman, İnşaat Hukuku Açıklamalı ve İçtihatlı, 5. Baskı, Ankara, 2013, ss. 95-96

¹¹ Hasan Erman, a.g.e. s. 2

¹² Hasan Erman, a.g.e, s. 2

yüklenici edim eylemini değil edim sonucu taahhüt etmektedir. Edim sonucu ise ancak bir şeyin meydana getirilmesi ile olur.¹³

1.3.3. Taraflar Arasında Anlaşmanın Sağlanması

Tam iki taraflı bir sözleşme olan arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin hukuki sonuç doğurabilmesi için arsa sahibi ile müteahhidin karşılıklı iradelerinin sözleşmenin konusu ve koşulları üzerine birleşmiş olması gerekir. Tüm sözleşmelerde olduğu gibi arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin de meydana gelmesi için tarafların sözleşmenin esaslı noktalarında uyumu olması yeterlidir.¹⁴

Tarafların anlaşması karşılıklı taahhüt içerir. Örneğin; arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinde yüklenici inşaatı sözleşme koşullarına uygun yapmayı ve teslimi taahhüt ederken, iş sahibi de inşaat yapılacak arsaya inşaat elverişli bir şekilde teslim etmeyi ve inşaat bedelini ödemeyi (örneğin yüklenicinin hakkı olan arsa payının devrini), her iki sözleşmeci de edim borçlusudur.¹⁵

2. Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Tarafları ve Borçları

Arsa sahibinin borçları Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesine göre anlaşmaya dâhil edilen ve üzerine inşaat yapılacak arsanın müteahhide teslimi arsa sahibinin birinci derecede öncelikli borcudur. Sözleşme gereği anlaşma sağlanan arsa üzerinde yıkılması gereken yapının yıktırılması ve yapı içinde de kiracının bulunması halinde, sözleşmede aksi belirtilmedikçe, kiracının arsa sahibi tarafından ilgili yerden çıkarılması yani tahliye ettirmesi gerekir. Uygulamada yıkım işleri anlaşmaya göre yetki ve vekalet verilirse kiracı tahliyesi işlemleri de müteahhit tarafından takip edilebilmektedir. Arsa sahibinin müteahhit tarafından inşaat işlerine başlanması belediye, tapu ve resmi-özel dairelerdeki işleri için müteahhide vekalet vermesi gereklidir.

¹³ İlker Hasan Duman, a.g.e, s. 98

¹⁴ Hasan Erman, a.g.e, s. 3

¹⁵ İlker Hasan Duman, a.g.e, s. 52

Sözleşme ile aksi kararlaştırılmadıkça, projelerin hazırlanması ve inşaat ruhsat alınması işlemleri de arsa sahibine aittir. Ancak, bu işlemler vekalet verilme suretiyle müteahhit üzerine bırakılabilir. Arsa sahibinin tapuda devir borcu, inşaatın tesliminden sonra ya da inşaatın geldiği evrelere bağlı olarak kademeli olarak yerine getirilmelidir.¹⁶

Müteahhidin öncelikli borcu, inşaatı yaparak teslim etmektir. Taraflar arasında yapılan sözleşme gereği, arsa sahibi genellikle müteahhit tarafından kendisine verilecek bağımsız bölümleri anahtar teslim almak ister. Buna göre de inşaat için gerekli araç ve gereçleri temin etmek, tamamlamak, proje, ruhsat ve idari işlemler gibi birçok külfet müteahhit üzerine kalacaktır. Müteahhidin hem arsa sahibine karşı hem de ileride müşteri olarak bağımsız bölümleri satın alacak üçüncü kişilere karşı yükümlülüğü/borcu bulunmaktadır. “Müteahhidin özen ve sadakat borcu”, sözleşmenin kurulması ile başlayan ve inşaatın teslimine kadar devam eden bir borçtur. Bu borç inşaatın tesliminden sonra, “ayıba karşı tekeffül sorumluluğu” şeklinde kendini gösterir.¹⁷

3. Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Şekli

3.1. Genel Olarak Sözleşmenin Şekli

Kural olarak, Borçlar Kanununda sözleşmelerin yapılışı bir şekle tabi tutulmamıştır. BK. m. 11/1 hükmüne göre; "akdin sıhhati (sözleşmenin geçerliliği), kanunda sarahat olmadıkça (aksi görülmedikçe), hiçbir şekle bağlı değildir." Şayet, kanun "... taraflarından birinin veya her ikisinin, bazen de üçüncü kişilerin veya kamunun menfaatini korumayı, hukuki güvenilir sağlamayı..." amaçlamışsa şekil zorunluluğu getirilebilir.¹⁸

¹⁶ Çevrimiçi, <http://www.hukukihaber.net/kat-karsiligi-insaat-sozlesmesi-genel-bakis-makale,3678.html>, 14.02.2015

¹⁷ Çevrimiçi, <http://www.hukukihaber.net/kat-karsiligi-insaat-sozlesmesi-genel-bakis-makale,3678.html>, 14.02.2015

¹⁸ İzzet Karataş, a.g.e, s. 37

Kural olarak resmi şekil verecek olan makam tapu sicil müdürlükleridir. Ancak arsa sahibi edimini ilerde bağımsız bölümlerin tamamı teslim edildikten sonra arsa payı ve buna bağlı bağımsız bölümlerin yükleniciye devredileceği kararlaştırılmışsa bu halde arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi taşınmaz satış vaadine ilişkin unsurlar taşır hale gelmektedir. Satış vaadi içeren sözleşmeler noterlerce de yapılabileceğinden bu tür arsa yapı karşılığı inşaat sözleşmelerinin noterlik kanunu md.60 ve md.89 uyarınca noterlerce düzenleme şeklinde yapılması halinde de geçerli olacağı kabul edilmektedir.¹⁹

3.2. Arsa Sahibi İle Müteahhit Arasında Düzenlenen Akdin Şekli

Kural olarak, Borçlar Kanununda sözleşmelerin yapılışı bir şekle tabi tutulmamıştır. BK.m. 11/1 hükmüne göre , "Akdin sıhhati (sözleşmenin geçerliliği), kanunda sarahat olmadıkça (aksi görülmedikçe), hiçbir şekle bağlı değildir". Şayet "... tarafların birinin veya her ikisinin, bazen de üçüncü kişilerin veya kamunun menfaatini korumayı, hukuki güvenliğini sağlamayı..." amaçlanmışsa, şekil zorunluluğu getirebilir.²⁰

3.3. Şekle Aykırılığın İleri Sürülemeyeceği Haller

Her ne kadar şekil eksikliği sözleşmeyi geçersiz kılmakta ise de bazı hallerde şekil eksikliğine rağmen sözleşmenin geçersizliğinin göz önüne alınamayacağı gerek doktrinde gerekse uygulamada kabul edilmektedir.²¹

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinde arsa sahibi taşınmazdaki bir bölüm mülkiyeti yükleniciye geçirmek zorunda olduğundan, sözleşmenin Tapu Sicil Müdürlüğü'nde veya noterce düzenleme şeklinde yapılması, sözleşmenin geçerliliği için şarttır. Emredici kural gereği, resmi şekle uyulmadan yapışan

¹⁹ Bayram Erdaş, Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinde Yüklenicinin Temerrüdü Halinde Arsa Sahibinin Sözleşmeden Dönme Hakkı, Ankara, 2011, ss. 32-33

²⁰ İzzet Karataş, a.g.e, ,s. 37

²¹ Hasan Erman, a.g.e, s. 22

sözleşmeler ise geçersizdir.²² Bunun dışında tarafların haricen yaptıkları veya koşullarını notere yazdırmak koşuluyla düzenlenen sözleşmenin altındaki imzanın noterce tasdik edilmesi, yasanın amaçladığı resmi senet hükümlerinde değildir. Bu konu ile ilgili Yargıtay 15.H.D.”nin 14.5.1990 T. 989/4-990/2181 sayılı emsal bir kararında aynen;” taraflar arasındaki sözleşme, taşınmaz satış vaadini de içeren kat karşılığı inşaat yapılmasına ilişkin olup, geçerliliği için B.K. 213, M.K. 634 ve Tapu Kanunu’nun 26. ve Noterlik K.60. madde hükümleri gereğince, noter önünde re’sen düzenlenme şeklinde yapılması zorunludur. Oysa anılan sözleşmenin imza onayı şeklinde yapılmasını anlaşılmaktadır. Tarafları bağlamayan bu şekildeki geçersiz sözleşmeye dayanılarak cezai şart ve tazminat ödetilmesi istenmez denilmektedir.²³

Sözleşme henüz tamamen ifa edilmiş olmamasına rağmen, taraflardan birinin şekil eksikliği nedeniyle sözleşmenin geçersizliğini ileri sürmesi yine hakkın kötüye kullanılması sayılabilir. Sözleşmedeki şekil eksikliğini bilerek böyle bir tehlikeye katlanan ya da eksikliği kendi yararı için isteyen tarafın, sonradan bu eksikliğe dayanarak sözleşmenin geçersizliğini ileri sürmesi de kabul edilmez.²⁴

Sözleşme adi yazılı şekilde olsa bile, yüklenici edimini (bina meydana getirme borcunu) tamamen veya red olunmayacak orada yerine getirmişse, arsa sahibi artık bu sözleşmenin geçersizliğini ileri süremez. Zira böyle bir davranış, TMK’ın 2. de tanımlanan “bir hakkın kötüye kullanılmasını hukuk düzeni korumaz” kuralına aykırı düşer.²⁵

²² İzzet Karataş, a.g.e, s. 52

²³ Cengiz Kostakoğlu, İçtihatlı İnşaat Hukuku ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri, 8. Basım, İstanbul, 2011, s. 62

²⁴ Hasan Erman, a.g.e, s. 28

²⁵ İzzet Karataş, a.g.e, s. 52

3.4. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinde Şekle Uymamanın Sonuçları

Sözleşmenin geçersiz olması durumunda geçersiz sözleşmenin ifası istenmez. Geçersiz sözleşmenin ifasından kaçınmak da borca aykırılık ve bir kusur teşkil edemez. Geçersiz sözleşme nedeniyle (geçersiz sözleşmeye istinaden), sözleşmenin ifası bağlı gecikme tazminatı, zarar-zıyan gecikme cezası, dönme cezası, ayıplı-eksik iş bedeli gibi taleplerde bulunamaz. Geçersiz sözleşmenin feshi, iptali vs. için de dava açılmaz. Ancak sözleşmenin geçersizliğinin tespiti istenebilir.²⁶ Sözleşme geçersiz olunca o sözleşme hükümlerinin yerine getirilmesi (ifası) istenemeyeceğinden, taraflar ancak birbirlerine verdiklerini BK. 61'e dayanarak sebepsiz zenginleşme kuralına göre geri talep edebilir. Bu kural, BK. 62/II 'de "haklı bir sebep olmaksızın, bu zenginleşmeyi geri vermekle yükümlüdür." şeklinde ifade edilmiştir.²⁷

4. Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Türleri

Sözleşme özgürlüğü ilkesi gereğince taraflar çeşitli kapsam ve biçimlerde arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi düzenleyebilirler. Uygulamada en çok rastlanan arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri ise aşağıdaki şekilde gruplandırılabilir.²⁸

4.1. Arsanın Tamamının veya Bir Kısımının Yükleneceği İntikali

Bu tip arsa karşılığı inşaat sözleşmesinde, arsanın tamamı başlangıçta yükleniciye tapu sicilinde devredilmektedir. Ayrıca yüklenici ile arsa sahibi arasında inşaata başlama ve inşaatı bitirme tarihlerini, müstakbel bağımsız bölümlerin paylaşımını, niteliklerini ve diğer koşulları içeren eser sözleşmesi yapılmaktadır.²⁹ Uygulamada genellikle, kooperatiflerin arsa sahibi ile arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi yapmaları halinde Toplu Konut Kamu

²⁶ Nezh Sütçü, a.g.e, s. 99

²⁷ İzzet Karataş, a.g.e, s. 66

²⁸ Gürkan Coşkun, a.g.e, s. 28

²⁹ Gürkan Coşkun, a.g.e, s. 28

Ortaklığı'ndan kredi sağlayabilmeleri için arsanın tamamının mülkiyeti Kooperatife geçirilmektedir.³⁰

"Kural, borç ilişkisinin sonucu olan edimin alacaklıya ifasıdır. Fakat hayat şartları, ticaret ve ekonomi gereksinimleri, alacaklının ifayı beklemeden alacağını başkasına devretmesi veya borçlunun borcunu bir başkasına nakletmesi yollarının da açılmasını zorunlu kılmıştır. Görülüyor ki, alacağın temlik hayatın ihtiyaçlarından ortaya çıkan bir hukuk kurumudur. Örneğin, arsa payı devri karşılığı inşaat yapım sözleşmelerinde bina yapım işini borçlanan yüklenici finans ihtiyacı duyar. Bu ihtiyacın kısmen veya tamamen yükleniciye bırakılması kararlaştırılan bağımsız bölümün daha inşaat aşamasında üçüncü kişilere bağımsız bölüm satılarak veya satış vaadinde karşılanması mümkündür. Aslında arsa sahibinin Borçlar Kanunu'nun 364. maddesi uyarınca kural olarak eserin tesliminde devri gereken arsa payını inşaat aşamasında yükleniciye devretmesi yüklenicinin de bunu üçüncü kişilere temlik ederek finans sağlaması arsa sahibinin yükleniciye kredi kullandırmasıdır.(Y.141HD.06.06.2008 T.,E.2008/6161, K.2008/7325)³¹

Arsa sahibi sözleşmede öngörülen belli arsa paylarının mülkiyetini müteahhide tapuda devretmiş olabilir. Bu devirlerin yapılması için taşınmaz üzerine kat irtifakı kurulmuşsa, arsa sahibi müteahhitle arasındaki arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca, ileride bağımsız bölümlere bağlanacak belli payların mülkiyetini tapuda müteahhide devredebilir. Burada arsa sahibi arsa paylarının mülkiyetini başlangıçta müteahhide devretmek suretiyle edimini ifa etmektedir. Bu durumda, müteahhitten olan haklarının teminat altına alınabilmesi için, müteahhide devredilmiş olan bu arsa payları üzerine arsa sahibi lehine teminat ipoteği tesisi yoluna gitmektedir.³²

³⁰ Hasan Erman, a.g.e, s. 11

³¹ Gürkan Coşkun, a.g.e, s. 29

³² Hasan Erman, a.g.e, s. 11

4.2. Arsa Paylarının Devrinin İnşaatın Ulaştığı Seviyeye Göre İntikali

Arsa payları müteahhide inşaatın belli aşamaya ulaşması durumunda ve kısım kısım devretmekte ya da bu konuda üçüncü kişilere satış için müteahhide yetki (vekalet) verilmektedir. Amaç yüklenicinin inşaat borcunu ifa ederken ileride doğması muhtemel hakkını üçüncü kişilere tapuda devretmek suretiyle inşaatı finanse etmesidir. Yüklenicinin de tapu devri yoluyla satış yapması adi yazılı belgeye nazaran daha kolaydır.³³ Verilen vekalet çerçevesinde müteahhit arsa paylarını üçüncü kişilere satmaktadır. Arsa sahibinin arsa paylarını müteahhide devretmeyip kendisinde tutması onu daha güvenceli bir duruma getirmektedir.³⁴

4.3. Arsa Sahibinin Arsa Paylarının Satışını Vaat Etmesi, Müteahhidinde Arsa Üzerine İnşaat Yapmayı Taahhüt Etmesi

Bu tip bir sözleşme imzalandıktan sonra ilk tipte belirtildiği üzere arsa sahibi başta arsa paylarının bir kısmını yükleniciye devredebilir. Yine bu tip sözleşmeye, yukarıda belirtildiği gibi, kademeli devir şartı konulabilir. Ancak bu başlıkta incelenen sözleşme tipinde hiç bir şekilde tapuda devir söz konusu değildir. Ancak sözleşmeden doğan borcun ifası ile işin bitiminde devir yapılmaktadır.³⁵

Bu çeşit arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde hem taşınmaz satış vaadi hem de inşaat yapımı tek bir sözleşmede bir arada düzenlenmektedir. Bu sözleşmede bir taraftan arsa sahibi müteahhide ait olacak bağımsız bölümlere isabet edecek arsa paylarını müteahhide satmayı vaad etmekte, buna karşılık müteahhit de arsa üzerine inşaat yaparak belirlenen bağımsız bölümleri arsa sahibine teslim etmeyi taahhüt etmektedir. Bu uygulamada en çok rastlanan arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi türüdür.³⁶

³³ Gürkan Coşkun, a.g.e, s. 30

³⁴ Hasan Erman, a.g.e, ss. 12-13

³⁵ Gürkan Coşkun, a.g.e, ss. 31-32

³⁶ Hasan Erman, a.g.e, ss. 13-14

5. Arsa karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Hukuki Niteliği

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, eser sözleşmesinin bir türüdür. Bu sözleşme ile taraflara karşılıklı haklar ve borçlar yüklenmektedir.³⁷

5.1. Tam İki Taraflı Sözleşme Olma Niteliği

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde, arsa sahibi belirli arsa paylarının mülkiyetini müteahhide devretmek, müteahhit de binayı tamamlayarak kararlaştırılan bağımsız bölümleri arsa sahibine teslim etmek borcu altına girmektir. Her iki tarafa da karşılıklı olarak borçlu ve alacaklı durumuna girdiğinden arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi tam iki taraflı sözleşmedir.³⁸ Bu nedenle Borçlar Kanununun karşılıklı (tam iki tarafa) borç yükleyen sözleşmelerle ilgi maddeleri uygulanır.³⁹

5.2. Karma Sözleşme Olma Niteliği

Karma sözleşme isimsiz sözleşmedir. Çünkü bu sözleşme türü ile ilgili hükümler Borçlar Kanununda veya özel kanunlarda düzenlenmemiştir. Dolayısıyla yasa ile belirlenmiş bir ismi yoktur. Bu sözleşme akit yapma serbesti (TBK m 26) (BK m 19) kapsamında düzenlenmektedir.⁴⁰

Sözleşme serbestinin bir sonucu olarak ortaya çıkan karma sözleşmeler, kanunun düzenlediği çeşitli sözleşme tiplerine ait unsurların, kanunun öngörmediği şekilde bir araya gelmesiyle kurulan sözleşmelerdir.⁴¹ Arsa payı inşaat sözleşmesi bir yandan taşınmaz satım sözleşmesine, öte yandan istisna sözleşmesine ilişkin hükümler içermesi nedeniyle özellik taşımaktadır.⁴² Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi; 'Eser

³⁷ İzzet Karataş, a.g.e, s. 24

³⁸ Hasan Erman, a.g.e, s. 4

³⁹ Nezih Sütçü, a.g.e, s. 34

⁴⁰ Nezih Sütçü, a.g.e, s. 32

⁴¹ Gürkan Coşkun, a.g.e, ss. 26

⁴² Hasan Erman, a.g.e, s. 4

Sözleşmesi" ve "Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesinden" oluşan çift tipli karma bir sözleşmedir.⁴³

Kanun'un öngörmediği tarzda mübadele ilişkisi içinde konulmasıyla meydana gelen sözleşmelerdir. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinde de sözleşme taraflarından arsa sahibinin borcu, taşınmaz satımının bir unsuru olan taşınmaz mülkiyetin geçirilmesidir. Diğer tarafın yüklenicinin istisna sözleşmesinin bir unsuru olan inşaat (eser) yapma ve yapılan bağımsız bölümü devretme borcu ile mübadele ilişkisi içinde bulunmasıdır. Kanunla düzenlenmiş iki sözleşme tipine ait edimler kanunun ön görmediği bir tarzda mübadele ilişkisi içinde olmaktadır. Yargıtay kararında bu sözleşme için "çift tipli karma sözleşme " deyimini kullanmaktadır.⁴⁴

Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin niteliği ile ilgili Yargıtay şu şekilde kararlar vermiştir; *"Kural olarak kat karşılığı inşaat sözleşmeleri karşılıklı edimler içeren tam iki tarafa borç yükleyen sözleşmelerdir. Sözleşmenin taraflarından arsa sahibi, sözleşmeye uygun koşullarda arsasını yükleniciye teslim etmek yüklenici kendisine karşı edimi yerine getirdiğinde de edimi karşılığı yükleniciye bırakılan bağımsız bölümlerin tapusunu ona devretmekle yükümlüdür. Sözleşmenin diğer tarafı olan yüklenicinin edim borcu ise sözleşmede kararlaştırılan koşullarda binayı yapıp arsa sahibine teslim etmektir.*⁴⁵ (Yargıtay 14.hukuk daire'nin 03.07.2003 gün 2003/4696 esas 2003/5639 sayılı karar)

⁴³ Çevrimiçi, <http://www.hukukihaber.net/kat-karsiligi-insaat-sozlesmesi-genel-bakis-makale,3678.html>, 18.03.2015

⁴⁴ İstanbul Barosu Dergisi, Cilt: 87, Sayı: 1, Yıl: 2013, ss. 50 -51

⁴⁵ Yaşar, Halis Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinde 3. Kişinin (Alıcı) Hak Ve Sorumluluklar Tbb Dergisi, s. 291

5.3. Sürekli-Geçici Karma Bir Borç İlişkisidir

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri bakımından tartışma konusu olan bir sorun da, bu sözleşmenin ani (geçici) borç ilişkisi mi yoksa sürekli borç ilişkisi mi doğurduğudur.⁴⁶ Bu husus, ileride değinileceği üzere sözleşmenin sona erdirilmesi halinde sona ermenin ileriye veya geriye etkili sonuç doğurması bakımından önem taşımaktadır.⁴⁷

Eser sözleşmesini ani edimli bir borç ilişkisi doğurduğundan kabul eden görüşe göre, eser sözleşmesinde yüklenicinin bir sonucu gerçekleştirmeyi borçlanması bu sözleşmeye ani edimli bir borç ilişkisi niteliği verir. Burada önemli olan sonuca yaklaşmak değil sonucun elde edilmesidir. Edim sonucunun gerçekleşmesi de eserin teslimi ile birden gerçekleşmektedir. Burada iş sahibinin çıkarı ancak söz konusu anında karışmış olur. Bir zaman dilimine yayılan yüklenicinin edim fiilleri ifa için yaptığı hazırlık olarak nitelenmeli sürekli bir borç ilişkisi yarattığı kabul edilmemelidir.⁴⁸

Diğer bir görüşe göre ise arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi ani edimli borç ilişkisi olarak nitelendirilemez. Gerçekten eser (bina) meydana getirilirken müteahhidin uzun süreyi gerektiren faaliyetlerini edimin dışında saymak ve hazırlayıcı faaliyetler olarak görmek doğru olamaz. Bütünlük arz eden sonucun meydana gelmesinden önce de edimler zaman içinde ve bölümler halinde yerine sürekli borç ilişkisi doğuran sözleşmelere özgü kuralları göz önünde tutarak düzenlenmiştir. Genellikle bu tür sözleşmelerde binanın belli aşamalara gelmesine göre edimler de peyderpey ifa edilmektedir. Örneğin; inşaatın belli bir seviyeye ulaşması durumunda arsa paylarının bir bölümü müteahhide geçirilmektedir ya da müteahhide ait olarak arsa paylarının tümü başlangıçta müteahhide devredilmiş ve arsa sahibine lehine bunlar üzerine ipotek konulmuşsa, ipotek kısım kısım kaldırılmaktadır. Bu nedenle arsa payı

⁴⁶ Hasan Erman, a.g.e, s. 8

⁴⁷ Gürkan Coşkun, a.g.e, s. 27

⁴⁸ Gürkan Coşkun, a.g.e, s. 27

karşılığı inşaat sözleşmelerinde sürekli borç ilişkisi niteliğinin de bulunduğu kabul edilmek gerekir.⁴⁹

5.4. Tapu Kütüğüne Şerh Edilmesi

Şerh, kişisel hakların devir (temlik) sınırlamalarının ve geçici tescilin tapu kütüğüne yazılmasını gösteren terimdir. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde arsa sahibinin devir, yüklenicinin de inşaat yapma borcu, taraflar bakımın şahsi alacak niteliğindedir. Taraflar bu alacaklarını herkese karşı ileri süremezler. Buna göre kat karşılığı inşaat sözleşmesinin tapuya şerhi, sözleşme konusu taşınmaz üzerindeki aynı hakları göstermek üzere tutulan tapu sicili (Tmk m 997) üzerine kişisel hakkın yazılmasıdır.⁵⁰

MK.1009,"arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi"ni tapuya şerh edilebilir nisbi haklar arasında sayılmıştır. Bu hüküm getirilmeden önce de, 7.6.1994 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Tapu Sicil Tüzüğü de (md. 55/b.c), noterle düzenlenmiş arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin tapu kütüğüne şerhi, arsa sahibinin üzerine inşaat yapılacak taşınmazı üçüncü kişilere devretmesi halinde, müteahhit sözleşmeden doğan kişisel hakkını yeni malikin müteahhit sözleşmeden doğan kişisel hakkını yeni malike karşı da ileri sürülmesi sonucunu doğurur; yeni malik de önceki malikin müteahhit ile yaptığı arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin tarafı haline gelir. Diğer bir deyişle, sözleşme gereği kendisine ait olacak bağımsız bölümlere ilişkin arsa paylarının devrini yeni malikten isteyebilir.⁵¹

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesini bir tip taşınmaz satış vaadi sözleşmesi kabul ederek, TK. m.26/5 hükmünü kıyasen uygulamak suretiyle sözleşmede bir şerh anlaşması yer almamıştır olsa dahi, taraflardan birinin tek taraflı talebiyle tapu siciline şerh ilebileceğini belirtmektedir. Uygulamada

⁴⁹ Hasan Erman, a.g.e, ss. 8-9

⁵⁰ Nezh Sütçü, a.g.e, s. 400

⁵¹ Hasan Erman, a.g.e, s. 9

sözleşmelere, tek taraflı şerh verilmesine imkân tanıyan şartlar konulduğu gözlenmektedir.⁵²

⁵² Gürkan Coşkun, a.g.e, s. 33

İKİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK DENETİME BAKIŞ

Her yeni dolandırıcılık denetim yetersizliği ile bağımsız denetim değeri hakkında finansal basında sorgulanıyor. Birçok fark olmasına rağmen finansal raporlama sürecinde diğer hissedarlar tarafından roller denetim mesleğinin küresel sermaye piyasalarının işleyişinde önemli bir rolü vardır. Diğer bir iddia yatırımcılar için önemi bağımsız denetim değeri ve ölçmek, ölçülen sadece dolandırıcılık veya denetim iş başarısızlığın olmaması. Tartışmalar denetimin kalitesi denetim başarısızlıkları bağlamında ortaya çıkma eğilimindedir. Bu soruyu yanıtlarken ‘ nasıl ve neden bağımsız denetim ’ konularında, denetim raporunun açık değer ve önemini saptamıştır. Buna karşılık olarak ABD'de uzun süredir devam eden, özlü gelişmiş ile olan piyasalar, etkili düzenleme, gözetim ve güvenceyi işaret etmektedir. Bağımsız kamu kuruluşlarının finansal tabloların denetimleri bu kendine güven özgü temel bir etkidir. Şirketler yatırım olsa da olmasa da birçok faktör tarafından etkilenir. Performans bağımsız denetim'in öncelikli hedefi yatırımcıya karşılık olarak katkı sağlamaktır. Gerçeğe uygun sunum makul güvence bir şirketin finansal tabloların güvence seviyesidir.⁵³

Profesyonel muhasebeciler tarafından verilen bağımsız denetim hizmeti esastır. Yasal ve finansal sistemleri anahtar faktörleri başarılı olduğunda borsa şirketlerinin finansal rapor güvenini kazanacak halka açık denetlenen konsolide finansal tablolar verilen bu denetim şartlarını mevcut sistemin piyasanın denetine güvence sağlayacaktır.⁵⁴

⁵³ Robert J. Kueppers, Kristen B. Sullivan, How And Why An Independent Audit Matters, International Journal Of Disclosure And Governance, 2010, s. 1

⁵⁴ Tat Chee Tsui, Audit for Whom? Time to Review Roles of Independent Auditors in Hong Kong, East Asia, 2009, s. 21

2.1. Denetimin Tanımı Ve Özellikleri

Denetim İle İlgili Tanımlar,

- Belirli bir iktisadi birim veya döneme ait sayısal bilgilerin, önceden tespit dilmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirleme ve bu konuda bir rapor yazmak amacı ile bağımsız bir uzman kişi tarafından yürütülen denetim kanıtı toplanan ve toplanan kanıtları değerlendirme çalışmasıdır.⁵⁵
- Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgili duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.⁵⁶
- Ekonomik bir faaliyet ve diğer olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili duyanlara iletmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları irdeleyip, değerlendiren sonucunu muhataplara bildiren sistematik bir süreçtir.⁵⁷
- Ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili sonuçların (beyanların) önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini ölçmek için dışarıdan tarafsız bir biçimde kanıt toplaması, değerlendirmesi ve sonuçların ilgili taraflara iletilmesidir.⁵⁸

Tanımlardan hareketle denetimin temel özellikleri;⁵⁹

- A) Denetim bir süreçtir. Belli bir dönemi kapsar.
- B) Ekonomik faaliyetler ve diğer olaylarla ilgilidir.
- C) Denetimin önceden saptanmış ölçütleri vardır.
- D) Denetimin var olan yasa ve mevzuata incelenen olayı test eder.
- E) Denetim tarafsız olmak durumundadır.

⁵⁵ Türedi Hasan, Denetim, Celpler Matbaa, Trabzon 2007, s. 18

⁵⁶ Ersin Güredin, Denetim,10.Baskı, Ankara 2000, s. 5

⁵⁷ Güçlü Faruk, Muhasebe Denetimi İlkeler Ve Teknikler, Detay Yayıncılık, Ankara,2013, s. 1

⁵⁸ Münevver Yılandı, Birol Yıldız, Murat Kirazcı, Muhasebe Denetimi, Detay Yayıncılık, 1.Basım, Ankara 2013, s. 1

⁵⁹ Faruk Güçlü, a.g.e. s. 1

F) Denetimin en temel unsuru kanıt toplamak ve değerlendirmek.

G) Denetimin sonuçlarını muhataplara bildirmekle yükümlüdür.

2.2.Denetimin Türleri

Muhasebe denetimi çalışmalarının asıl amacı belirli bir işletme ya da döneme ait bilgileri, önceden tespit edilmiş ölçülerle karşılaştırmak ve aralarındaki uygun derecelerini belirlemektir. O halde denetim çalışmalarında, karşılaştırılması gereken bir ölçü var demektir.⁶⁰

Bağımsız denetim türleri aşağıda verilmiştir.

2.2.1. Amaçlarına Göre Denetim

Muhasebe denetiminin amacı, ya da muhasebe denetiminde beklenen yarar; denetimin konusu ile karşılaştırma ölçüsüne etki eder. Muhasebe denetimi çalışmaları amaçları bakımından dörde ayrılmaktadır.

-Mali Tabloların Denetimi

-Uygunluk Denetimi

-Faaliyet Denetimi

-Özel Amaçlı Denetimler

2.2.1.1. Mali Tablolar Denetimi (Finansal Tablolar Denetimi)

Genel anlamda denetim denilince akla ilk gelen finansal tablolar denetimi olup, bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yürütülür.⁶¹

Finansal tabloların denetiminde amaç, finansal tabloların bir bütün olarak saptanmış ölçütlere uyum içinde bulunup bulunmadıkları gereken ve

⁶⁰ Hasan Türedi, a.g.e. s. 24

⁶¹ Doc. Dr. Sami Karacan, Öğr. Gör. Rahmi Uygun, Denetim Ve Raporlama, Umuttepe Yayınları, 1.Baskı, Kocaeli 2012, s. 31

denetim kapsamına giren finansal tablolar bilanço, gelir tablosu, dağıtılmayan karlar tablosu ve finansal durumda değişmeler tablosudur.⁶²

Daha kapsamlı bir anlatımda bu tür denetimde, bağımsız denetçiler tarafından finansal tabloların güvenilirliğini ve doğruluğunu teyit etmek, önemli hata ve yanlışları ortaya çıkarmak mali tablolar hakkında %100 olmamakla beraber mantıksal bir çerçevede denetçi görüşü bildirmek gibi amaçlar güdülür.⁶³

2.2.1.2. Uygunluk Denetimi (Usul Denetimi)

Uygunluk denetiminde amaç, yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır.⁶⁴ Bu tip denetimlere banka müfettişleri tarafından yapılan denetimlere örnek olarak verilebilir. Diğer taraftan kamuda işletmeler bazı uygunluk denetimi yapılabilir. Örneğin, vergi müfettişlerinin işletme faaliyetlerinin Vergi Usul Kanunu'na veya diğer kanunlara uyup uymadıklarının incelenmesi de bir uygunluk denetimidir.⁶⁵

Özetle işletme yönetimi ve yasalarca konulmuş olan kurallar ve belirlenmiş olan politikalar, işletme personelinin ne derecede uygulanacağını belirlenmesi amacı ile yapılan denetimler, uygunluk denetimleri olarak ifade edilir. Bu kural yasalarla belirlenmiş olabileceği gibi işletme yönetimleri tarafından politika olarak da belirlenmiş olabilir.⁶⁶

⁶² Ersin Güredin, a.e.g, s. 14

⁶³ Sami Karacan, Rahmi Uygun, a.g.e, s. 32

⁶⁴ Ersin Güredin, a.e.g, s. 14

⁶⁵ Hayrettin Usul, Muhasebe Denetimi, Detay Yayıncılık, 1.Basım, Ankara 2013, s. 16

⁶⁶ Hasan Türedi, a.g.e. s. 26

2.2.1.3. Faaliyet Denetimi (Performans ya da Yönetim Denetimi)

İşletmenin muhasebe çalışmalar dışında kalan, diğer faaliyetlerin incelenmesi amacı ile yapılan bağımsız denetimlerdir.⁶⁷ İşletmenin amaçlarına ulaşmada başarılı olup olmadığını ve ekonomik olarak işleyip işlemediğini tespit etmek amacıyla; işletme politikalarını ve bunların uygulama sonuçlarını değerlendirme ve yönetime tavsiyelerde bulunma denetimidir.⁶⁸ Bu çalışmalar, maliyetleri azaltmak, personel faaliyetlerini incelemek, çeşitli amaçlarla alınan kredileri incelemek şeklinde yapılabilir.⁶⁹

Faaliyet denetimi her türde denetçi tarafından yapılabilse de uygulamada bu faaliyetin genellikle iç denetçiler ve devlete bağlı kamusal denetçiler tarafından sürdürüldüğü görülmektedir.⁷⁰

2.2.1.4. Özel Amaçlı Denetim

Denetimi yaptıracak olanlarca belirlenmiş olan konularda, işletme yönetimi ya da belirli karar birimlerine kolayca karar vermelerinde yardımcı olmak bakımından yaptırılan denetim çalışmalarıdır.⁷¹

Özel amaçlı denetim türleri:⁷²

- Mahkemelere yaptırılan özel incelemeler,
- Satın alma, devir ve işletme birleşmelerinde yapılan incelemeler,
- Bir işletmeye ortak olmadan önce yaptırılan incelemeler,
- Kredi açmadan önce yapılan incelemeler,
- Hisse senedi ve tahvillere yatırım yapmadan önce yapılan incelemeler,
- Ortaya çıkarılan bir yolsuzluk ve ihtimalin araştırılması,

⁶⁷ Hasan Türedi, a.g.e, s. 27

⁶⁸ Hayrettin Usul, a.g.e, s. 16

⁶⁹ Hasan Türedi, a.g.e, s. 27

⁷⁰ Ersin Güredin, a.g.e, s. 15

⁷¹ Hasan Türedi, a.g.e, s. 27

⁷² Hasan Türedi, a.g.e, s. 27

- Vergi incelemeleri,
- Devlet kuruşları tarafından yapılan teftiş ve incelemeler.

2.2.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

2.2.2.1. Yasal (Zorunlu Denetim)

Yasal hükümler gereğince yapılması zorunlu kılınan denetim çalışmalarına yasal denetim denir. Bu denetim türünde denetim çalışmalarının nasıl, ne zaman ve kimler tarafından yapılacağı yasa, yönetmelik, genelge ve benzeri mevzuatlarda ayrıntılı olarak belirlenir.⁷³

2.2.2.2. İsteğe Bağlı Denetim

Yasal bir zorunluluk olmaksızın işletmeyle ilgili menfaat gruplarının isteği üzerine yapılan denetimdir. Bu tür denetim çalışmalarının sınırları denetimi isteyenler tarafından belirlenir.⁷⁴

2.2.3. Uygulama Zamanına Göre Denetim

Uygulama zamanına göre denetim türleri:

- Sürekli Denetim (Yıl Sonu Denetim)
- Sınırlı Denetim (Ara Dönem Denetim)
- Özel Denetim

⁷³ Sami Karacan, Rahmi Uygun, a.g.e, s. 37

⁷⁴ Sami Karacan, Rahmi Uygun, a.g.e, s. 38

2.2.3.1. Sürekli Denetim (Yıl Sonu Denetim)

Ara dönem finansal tablolarının kurulca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının öncelikle bilgi toplama (soruşturma) ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak incelenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır.⁷⁵

Sürekli denetim kontrol ve risk gerçekleştirmek için kullanılan bir yöntem olarak, tanımlanmaktadır.⁷⁶ Özellikle, doğal risk yüksek olduğunda, dış denetçiler dış kaynaklı çalışmalara güvenmemeleri ve diğer taraftan, sürekli denetim doğruluğu konusunda geleneksel periyodik denetimleri için avantajlı olan güncel bilgi önem kazanmamaktadır.⁷⁷

2.2.3.2. Sınırlı Denetim (Ara Dönem Denetim)

Sürekli denetim yaptırın ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş ara mali tabloların, sürekli bağımsız denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşu tarafından, ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak sürekli denetim programlarına uyumlu bir şekilde denetlenmesidir.⁷⁸

2.2.3.3. Özel Denetim

Özel denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için kurula başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan işletmelerce, bu amaçlarla herhangi bir tarih itibariyle düzenlenmiş finansal

⁷⁵ Hayrettin Usul, a.g.e, s. 18

⁷⁶ Irina Malaescu, Steve G. Sutton, The Reliance Of External Auditors On Internal Audit's Use Of Continuous Audit, American Accounting Association, 2015, s. 96

⁷⁷ Bruce I. Davidson, Naman K. Desai, Gregory J. Gerard, The Effect Of Continuous Auditing On The Relationship Between Internal Audit Sourcing And The External Auditor's Reliance On The Internal Audit Function, American Accounting Association, 2013. s. 42

⁷⁸ Çevrimiçi, <http://muhasebeturk.org/ecopedia/403-s/27483-sinirli-denetim-nedir-nedemek.html>, 15.08.2015

tabloların bu tebliğin "başlangıç hükümleri kısmının" tanımlar başlıklı maddesinde yer alan " bağımsız denetim " tanımının gerektirdiği esaslara uygun olarak bağımsız denetime tabi tutulmasını ifade eder.⁷⁹

Özel denetim durulması gereken iş süreci risk, yüksek yeteneği daha iyi gösterir. Denetim çalışmalarının prim ve kapsamı iş süreçleri ve alt iş riskleri ve bu nedenle, doğrudan denetçinin risk dizginleyemez. Ayrıca, bu sistemlerin mali denetimleri ile ilgili olabilir.⁸⁰

Özel denetim, denetlenecek mali tabloların bağımsız denetim çalışmasının başladığı ay sonu itibariyle hazırlanmış olması esastır. Bağımsız denetim çalışmasının başlangıç tarihinden önceki iki ay ve halka arz izni için kurula başvuru tarihinden veya birleşme, bölünme devir veya tasfiye kararı için ilgili Genel Kurul toplantı tarihinden önceki üç ay içinde yer alan bir tarih itibariyle, çıkarılmış olan mali tablolar da özel denetime konu olabilir. Ancak bu durumda, geçmiş süre faktörünün "Bağımsız denetim süresi içinde yapılacak sayım ve envanter incelemesinden hareketle kaydi envanter tekniği ile söz konusu mali tablolarda yer alan varlık kalemlerine ulaşılamaması" gibi nedenlerle, çalışma alanı sınırlanmaması ve denetçi görüşüne şart oluşturulmaması zorunludur. Özel denetim çalışmasının bağımsız denetim sözleşmesinin imzalandığı tarihte bağladığı kabul edilir.⁸¹

⁷⁹ Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 28), Ankara 2013, s. 2

⁸⁰ Yunhao Chen, Antoinette L. Smith, Jian Cao, Weidong Xia, Information Technology Capability, Internal Control Effectiveness, And Audit Fees And Delays, American Accounting Association, 2014, s. 151

⁸¹ Hüseyin Ergin, Denetim, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, Kütahya, 2011, s.12

2.2.4. Denetçinin Statüsü Bakımından Denetim Türleri

Denetimi yapan denetçinin statüsüne göre de denetim çalışmaları,⁸²

- Bağımsız Denetim
- İç Denetim
- Kamu Denetimi olarak üçe ayrılır.

2.2.4.1. Bağımsız Denetim (Independent Auditing)

Bağımsız denetim; bir işletmenin finansal tabloların ve diğer finansal bilgilerinin; finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması sürecidir.⁸³

İşletmede alanında iyi yetişmiş, bilgili, deneyimli, deneyimli ve bağımsız denetçilere yaptırılan denetim çalışmalarıdır. Uygulamada en geniş denetim çalışması olup, tüm Dünya'ya özellikle denetim mesleğinin geliştiği ülkelerde, bağımsız denetim elemanları tarafından yapılır. Bu denetim türü, "Mali Tabloların Bağımsız Denetim" olarak da bilinir.⁸⁴

Denetimin bağımsızlığı denetim ücretinin ile pozitif yönlüdür. Normal standartların ötesinde yüksek ücret talebi pozitif bir ilişki belge denetimin bağımsızlığı ve mali arasında raporlama kalitesine etki eder.⁸⁵

⁸² Hasan Türedi, a.g.e, s. 29

⁸³ Hayrettin Usul, a.g.e, s. 14

⁸⁴ Hasan Türedi, a.g.e, s. 29

⁸⁵ Kam C. Chan, Joanne Li, Audit Committee and Firm Value: Evidence on Outside Top Executives as Expert-Independent Directors, 2008, s. 17

2.2.4.2. İç Denetim (Internal Auditing)

Bağımsız denetim çalışmalarının aksine, iç denetim çalışmaları, işletmenin kendi elemanları tarafından yapılan denetimlerdir. İşletmenin mali ve mali olmayan faaliyetlerini inceleyerek, inceleme sonunda vardıkları kanaatlerini belirttikleri raporları işletme yönetimine verirler. Bu çalışma iç denetim olarak adlandırılır.⁸⁶ Amacı işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalarla uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır.⁸⁷

2.2.4.3. Kamu Denetim (Public State Auditing-Supervision)

Yasa, yönetmelik ve genelgeler doğrultusunda kamu haklarının korunması, kamu otoritesinin sağlanması kamu kaynaklarının etkili ve verimli kullanıp kullanılmadığının tespiti bakımından kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan ya da yaptırılan denetim çalışmalarıdır.⁸⁸

2.3. Denetim Süreci

Denetim süreci birbirini zincirleme izleyen çeşitli safhalardan oluşur. Bu süreç müşteri seçimi ve işin kabulü ile başlar, denetim çalışmalarının yürütülmesi ile devam eder ve denetim görüşünün raporlanarak açıklanması ile sona erer.⁸⁹

Amerikan Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association) bünyesinde faaliyet gösteren Temek Denetim Kavramları Komitesine göre denetim faaliyeti birbirini izleyen evrelerden oluşan bir süreçtir. Belirli bir plan dâhilinde yürütülür. İşletmenin iktisadi faaliyetleri ile ilgili olarak hazırlandığı çeşitli raporlar ve beyanlar, işletme açısından bir iddia niteliğindedir. Söz konusu raporlar ve beyanlar işletme tarafından hazırlanmış ve menfaat

⁸⁶ Hasan Türedi, a.g.e, 29

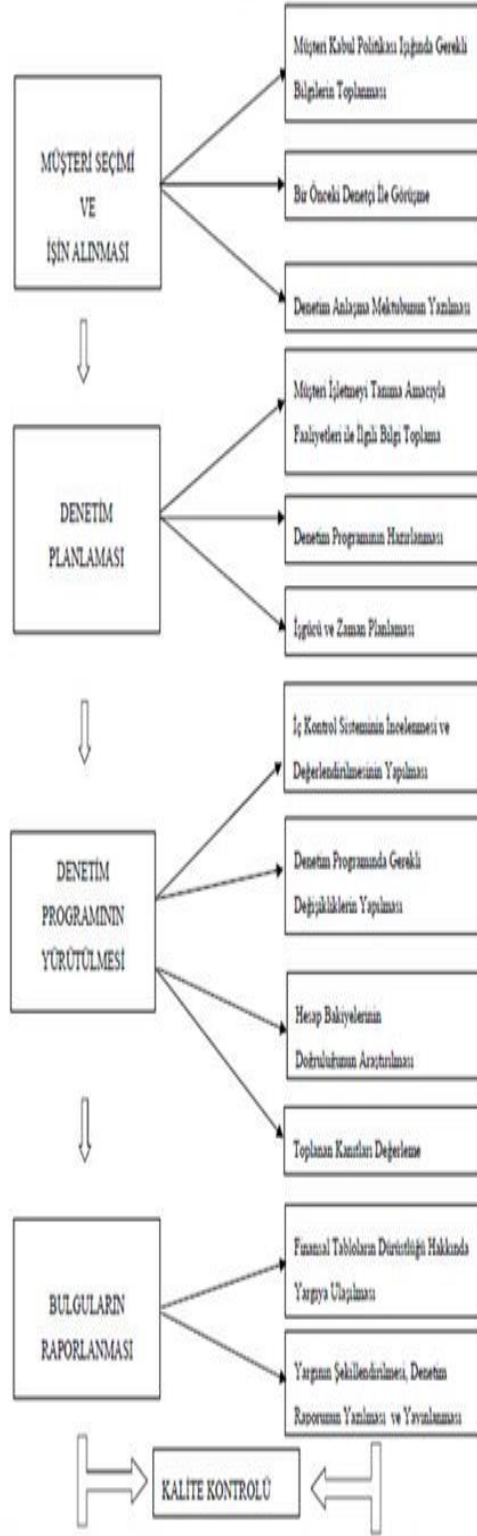
⁸⁷ Ersin Güredin, a.g.e, 15

⁸⁸ Hasan Türedi, a.g.e, ss. 29-30

⁸⁹ Ersin Güredin, a.g.e, s. 65

gruplarına sunulmuştur. Denetim bu iddiaların doğruluğu ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır. Denetçi, işletmenin iddiası niteliğindeki finansal tabloları önceden saptamış ölçütlerle karşılaştırarak, bu ölçütlere göre doğruluk ve güvenilirliğine karar verir. Denetçi işletmenin iddialarının doğruluğunu araştırmak için işletme ve işletmeyle ilgili kişi ve kuruluşlardan bağımsız olarak yeterli ve uygun nitelikte kanıt toplamak zorundadır. İşletmeyle ilgili finansal olaylarla birçok kişi ve kuruluşun doğrudan veya dolaylı ilgisi bulunmaktadır. Denetçi bu ilgililere, işletmenin finansal bilgileri konusunda yaptığı denetim sonunda ulaştığı sonucu yazı bir raporla açıklar. Bu aşama denetimin son aşamasıdır. Denetim sürecini oluşturan aşamalar ve bu aşamada yer alan uygulamalar aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

Şekil 1 Denetim Süreci



Kaynak: Hamide Özyürek, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi, Yönetim Bilimleri Dergisi, Ankara 2012, s. 100

2.3.1. Genel Olarak Denetim Süreci

Denetim süreci, denetlenecek hesap dönemi başlamadan bir süre önce başlar ve söz konusu hesap dönemi bittikten bir süre sonra biter. Genellikle potansiyel müşteri olan işletme, denetim talebini hesap dönemi başlamadan önce denetim firmasına iletir. Eğer denetim firması talebini kabul ederse, bir anlaşma imzalanır. Böylelikle denetim süreci başlamış olur.⁹⁰

2.3.1.1. Müşterinin Seçilmesi ve Kabul Edilmesi

Denetim görevi ile ilgili planlama çalışmalarına başlayabilmek için ilk önce işin alınmış olması gerekir. Denetim işletmesi gelecekteki müşteri ile görüşerek topladığı çeşitli bilgileri değerlendirir ve işin alınmasına veya alınmamasına karar verir.⁹¹

Bir denetim firması kendisine gelen denetim talebini karşılayıp karşılama konusunda karar verebilmek için ilk önce müşteri hakkında bilgi toplamalıdır. Bu bilgiler:⁹²

- İşletme hangi sektörde faaliyet göstermektedir ve sektörün özellikleri,
- İşletmenin büyüklüğü ve özellikleri,
- İşletmenin müşterileri ve tedarikçileri,
- Halka açık veya aile işletmesi olup olmadığı,
- İşletmenin sahip ve yöneticilerinin kimler olduğu, bunların dürüstlüğü,
- İşletmenin finansal bir sorunu olup olmadığı,
- İşletmenin süregelen bir hukuksal problemi olup olmadığı araştırılır.

Teklifleri alan bağımsız denetim şirketleri kendi müşteri kabul politikaları ve kapasiteleri doğrultusunda bir araştırma ve değerlendirme yaparlar.⁹³ Unutulmamalıdır ki denetim firmaları risklerle sürekli olarak karşı

⁹⁰ Münevver Yılandı, Birol Yıldız, Murat Kiracı, a.g.e, s. 40

⁹¹ Ersin Güredin, a.g.e, s. 66

⁹² Münevver Yılandı, Birol Yıldız, Murat Kiracı, a.g.e, s. 41

⁹³ Sami Karacan, Rahmi Uygun, a.g.e, s. 71

karşıyadır. Bu riski azaltmak için denetim standartları ve denetim kalite standartlarına sıkı bir şekilde bağlı kalınması gerekir. Ancak, ne yazık ki denetim firmaları yaptıkları her denetim ve verdikleri her denetim raporu sonucu az ve ya çok riski üstlenir. İşte denetim firmaları denetim yaptıkları işletmeden kaynaklanan, kontrol edilemeyen riskleri üstlenir.⁹⁴

Yeni bir müşterinin kabulüne karar verirken denetçinin denetim riski açısından göz önünde bulunduracağı hususlar:⁹⁵

- Finansal tablolarda önemli düzensizliklerin ve hataların bulunmasının önemli olduğu ve yapacak denetim sonunda bu hataların ortaya çıkarılmasının beklenmemesi,
- Hâlihazırdaki veya gelecekteki müşteri ile iş yapmanın denetim işletmesinin itibarına gölge düşürmesinin beklenmesi,
- Gelecekteki müşterinin sahiplerinin özellikleri ve finansal tablolarla ilgili olarak anlaşmazlığa düşülmesi halinde bu sahiplerin denetçi aleyhine mahkemeye başvurma eğiliminin hissedilmekte olunması,
- Denetim raporunun hangi amaçla kullanılacağı, (örneğin; denetim raporunun kredi alma görüşmelerinde kullanılması)
- Denetlenecek müşterinin finansal durumu, (karlılık durumu, likidite durumu ve benzeri gibi)
- Denetlenecek müşterinin tepe yöneticilerinin dürüstlüğü, yasadışı ödemeler yapmaya eğilimli kişiler olup olmadıkları.

Yeni bir müşterisinin alınması kararının verilmesinde, denetçinin o işletmeyi daha önce denetleyen denetçilerle bir görüşme yapması kaçınılmazdır. Eski denetçinin yönetiminin dürüstlüğü, denetim görevinden ayrılmasının nedenleri, muhasebe ilkelerinin uygulanması açısından yöneticilerin davranışları, denetim sırasında karşılaşmış olup önemli sorunlar hakkında vereceği bilgiler, yeni işin alınıp alınmamasına ışık tutar.⁹⁶

⁹⁴ Münevver Yılcı, Birol Yıldız, Murat Kiracı, a.g.e, s. 41

⁹⁵ Ersin Güredin, a.g.e, ss. 67-68

⁹⁶ Ersin Güredin, a.g.e, s. 68

İşletme ile ilgili bilgilerin toplanmasından sonra denetçi işi alıp almama konusunda bir karar vermek durumundadır. Kararı olumlu yönde verirse, durumu bir mektupla işletmeye bildirir. Sözleşmede açıklanan bilgiler yazılı olarak belirtilir. Anlaşma mektubunun imzalanarak bir örneği işletmeye gönderilmesiyle, denetim göre fiilen başlamış olur.⁹⁷

2.3.1.2. Denetimin Planlanması

Genel kabul görmüş denetim standartları denetim çalışmasının iyi bir şekilde planlanması gereğini vurgulanmaktadır. Planlama geniş anlamda somut bir faaliyetin gerçekleştirilmesi için izlenecek yolun belirlenmesidir. Denetim planlaması, planlamanın özel bir türü olarak, denetim görüşüne ulaşmada denetçilerin faaliyetleri ne şekilde yürütecekleri konusunda denetim sahalarına ayırmak, denetçileri denetim sahaları arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim sahasında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve işlemleri belirlemek ve denetim faaliyetlerini zamanlamaktır.⁹⁸

Denetim planlamasının amacı; Denetim riskinin makul bir düzeye indirilmesinin sağlanmasıdır.⁹⁹ Planlama sadece amaca ulaşmak açısından önemli değildir, amaca ulaşırken daha az kaynak tüketerek, bir başka deyişle verimli olarak ulaşmak için de çok önemlidir. İşte kaliteli ve güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmak için denetime başlamadan önce iyi bir planlama yapılmalıdır.¹⁰⁰

Bir işletmenin denetim çalışmalarının planlanması aşamasında şu işlemler yapılır:¹⁰¹

- İşletme hakkında bilgi toplama,
- Denetim çalışmalarını bölümlenme,
- İç kontrol yapısını inceleyerek denetim risklerini belirleme,

⁹⁷ Hasan Türedi, a.g.e, s. 65

⁹⁸ Ersin Güredin, a.g.e, s. 72

⁹⁹ Sami Karacan, Rahmi Uygun, a.g.e, s. 74

¹⁰⁰ Münevver Yılandı, Birol Yıldız, Murat Kiracı, a.g.e, s. 46

¹⁰¹ Hasan Türedi, a.g.e, s. 103

- Olabilecek düzensizliklerde önemlilik derecesini tahmin etme,
- Denetim amaçlarını belirleme,
- Denetim programın çatısını oluşturma,
- Denetim zamanı ve süresini belirleme,
- Denetim elemanlarını göreve başlatma.

2.3.1.3. Denetimin Yürütülmesi

Denetim planlaması tamamlandıktan, denetim konusu denetim sahalarına ayırdıktan, her bir denetim sahasında uygulanacak denetim yöntem ve işlemleri kararlaştırıldıktan sonra sıra denetim kanıtlarının toplanmasına gelir. Denetçi belirli tekniklere başvurarak denetim kanıtlarını toplar ve topladığı bu kanıtları değerlendirir.¹⁰² Fiziki inceleme, sayım, doğrulama, analitik incelemeler ve benzeri kanıt toplama teknikleri yoluyla uygun yeterli sayıda kanıtların toplanmasını öngörmektedir. Denetçinin toplayacağı denetim kanıtlarının sayısı, denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin yeterliliğine denetim konusu hesap alanlarının özelliklerine ve genel olarak da denetlenen işletmenin durumuna göre belirlenir.¹⁰³

Bağımsız denetim kanıtı toplamanın amacı;¹⁰⁴

- Finansal tablolarda yer alan tüm varlık, gelir ve giderlerin gerçek olduğunu ve bunlara ilişkin bütün işlemlerin doğru tutarlarıyla ve gerçeğe uygun olarak kaydedildiğini,
- Hakların ve yükümlülüklerin gerçek olduğunu,
- Değerlemelerin ilgili düzenlemelerle muhasebe ve değerlendirme ilkelerine uygun olarak yapıldığını,
- Finansal tabloların ana kalemler itibarıyla uygun tanımlama, sınıflandırma ve açıklama niteliklerine sahip olduğunu tespit etmek olarak sıralanmıştır.

¹⁰² Hasan Güredin, a.g.e, s. 85

¹⁰³ Sami Karacan, Rahmi Uygun, a.g.e, s. 154

¹⁰⁴ Sami Karacan, Rahmi Uygun, a.g.e, s. 154

Denetimin yürütülmesi aşamasında denetim testlerini gerçekleştirirler. İki tür denetim testi vardır.

Uygunluk Testleri, kontrol testleri olarak tanımlanır. Amacı iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinmektir. Uygunluk testleri sistemin ne kadar etkili ve etkin çalıştığını belirlemek amacıyla yapılan testlerdir. Çünkü iç kontrol sistemi tarafından engellenemeyen ve yakalanamayan yanlışlıkların, finansal tablolara yansımaları söz konusudur.¹⁰⁵

Maddi Doğruluk Testleri, dönem sonuna doğru başlayıp, hesap dönemi sonra erdikten sonra da devam eden ve finansal tablolarda yer alan rakamların doğruluğunu tespit etmek amacıyla yapılan testlerdir. Yıl içinde yapılan işlem testleri sonucunda iç kontrol ve muhasebe sisteminin eksik ve yeterli olduğu noktalar tespit edilir. Sistemin yetersiz olduğu alanlarda kontrol riski daha yüksek olduğundan, denetçi tarafından bu riski mümkün olan en az seviyeye düşürmek amacıyla ayrıntılı denetim tekniklerine başvurulur. Bu amaçla finansal tablo kalemlerindeki tutarların doğruluğu denetçi tarafından maddi doğrulama testleriyle tespit edilir.¹⁰⁶

2.3.1.4. Denetimin Raporlanması

Denetim sürecinin son aşamasını raporlama oluşturur. Çok dar anlamı ile bir kimseden diğerine bilgi aktarma işine raporlama ya da rapor verme denilmektedir. Denetim raporu, denetçinin yaptığı denetim çalışmalarını sonucunda, mali tabloların; denetlenen işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarının doğru ve dürüst, yasalara ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda görüşünü (kanaatini) belirlediği yazılı bir belgedir.¹⁰⁷

Denetim Raporu yıllık faaliyet raporu kapsamında işletmenin finansal tabloları ile birlikte kamuya açıklanır. Muhasebe mesleği kamuya açıklanan bu

¹⁰⁵ Münevver Yılandı, Birol Yıldız, Murat Kiracı, a.g.e, s. 46

¹⁰⁶ Sami Karacan, Rahmi Uygun, a.g.e, ss. 156-157

¹⁰⁷ Hasan Türedi, a.g.e, s. 289

çok önemli belgelerin türlerini belirleyerek bunların içeriğini saptamıştır. Muhasebe mesleği denetim raporu okuyacakların bu raporları yanlış anlamamalarını önlemek amacıyla raporlamada birlik olunması gereğini benimsemiştir. Raporlamada oluşturulan bu birlik sayesinde yanlış anlamalar büyük ölçüde önlenmiştir. Şayet raporlamada bir birlik sağlanamayıp da her denetim raporu kendi başına bir yapıt niteliğinde bulunsaydı, muhasebe bilgilerini kullanacaklar denetçi raporu anlayıp yorumlamakta önemli zorluklara karşı karşıya kalırlardı. Bu zorlukları yenmek, ayrıntılı muhasebe bilgisine sahip olmayanlara da yardımcı olmak amacıyla muhasebe mesleği tek tipte denetim raporları geliştirmesine yardımcı olmuştur. Denetim raporları içerdikleri yazılı metin açısından oldukça tek düzendir; ancak farklı koşullar için farklı denetim raporlarının hazırlanması söz konusudur.¹⁰⁸

Raporda mutlaka bulunması gereken özellikler:¹⁰⁹

- Raporun adı,
- Raporun tarihi ve rapor numarası,
- İncelenen konunun özü, denetlenen dönem ve denetleyen yer,
- Ulaşılan bulgular ve delillerin irdelendiği içerik,
- Sonuç ve kanaat,
- Denetçinin isim ve imzası.

Denetim raporu beş bölümden oluşmaktadır. Bu bölümler sırasıyla:

Denetim raporunun verileceği adres denetim raporu genel olarak müşteri işletmeye, ortaklarına veya yönetim kuruluna hitaben yazılır. Gelenek haline gelmekte olan bu uygulamadan amaç, denetçinin müşteri işletmeden ve onun yönetim kurulundan tamamen bağımsız olduğunu belirtmektir.¹¹⁰

Kapsam bölümü raporun birinci bölümüne " Kapsam Bölümü" adı verilir. Bu bölümde denetçi incelediği finansal tabloları tek tek sıralar ve çok genel olarak denetim sırasında ne yapılmış olduğu okuyucularına bilgi

¹⁰⁸ Ersin Güredin, a.g.e, s. 45

¹⁰⁹ Faruk Güçlü, a.g.e, s. 23

¹¹⁰ Ersin Güredin, a.g.e, s. 46

verir."...tarihli bilanço ve bu tarihlerde sona eren yıllara ait... incelemiş bulunuyoruz"; ibaresi yer almaktadır. Kapsam bölümünün ikinci cümlesi "incelememiz genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yapılmış ve..." şeklinde başlamaktadır."... Muhasebe kayıtları ile ilgili olarak örnekleme yöntemleri ve koşullara göre gerekli gördüğümüz diğer denetim işlemleri uygulanmıştır" şeklinde tamamlanmaktadır. Kapsam bölümünün incelenmesinden görüldüğü gibi yürütülen denetim çalışmaları hakkında bilinçli olarak, ayrıntılı açıklamalar yerine ancak çok genel nitelikte açıklamalarda bulunmaktadır. Bunun başlıca nedeni, denetim raporunu gerekli tüm bilgilere sahip bulunmadan, bu türde ayrıntılı açıklamaları anlayabilecek durumda olmamasıdır. Bu husus dikkate alınarak denetim raporunda sadece genel açıklamalar verilmekle yetinilmektedir.¹¹¹

Denetçi yaptığı denetim sonucunda aşağıdaki görüşlerden birini açıklayabilir:¹¹²

- Olumlu Görüş
- Şartlı Görüş
- Olumsuz Görüş
- Görüş bildirmekten kaçınma

Olumlu görüş, denetçi denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli sayılabilecek herhangi bir uyumsuzluğun veya aykırılığın bulunmadığı durumlarda olumlu görüş bildirir. Olumlu görüşte denetçi, işletmenin finansal tablolarında Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilere göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve karlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir.¹¹³

¹¹¹ Ersin Güredin, a.g.e, s. 47

¹¹² Münevver Yılanıcı, Birol Yıldız, Murat Kiracı, a.g.e, s. 131

¹¹³ Hayrettin Usul, a.g.e, s. 197

Şartlı görüş, denetim konusunda ayrı ayrı toplu olarak denetim kıstasına göre önemli uyumsuzluklar veya aykırılıklar bulunduğu ya da yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanamadığı, ancak bunların denetim konusunda geneli etkilemediği durumlarda sınırlı olumlu şartlı görüş bildirir.¹¹⁴

Olumsuz görüş, bir bütün olarak finansal tabloların; finansal durumu, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumdaki değişimleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda açık ve dürüst olarak yansıtmaması halinde olumsuz denetim görüşü verilir.¹¹⁵

Görüş bildirmekten kaçınma, denetçi yaptığı denetim çalışmalarına dayanarak denetlenen işletmenin mali tabloları hakkında yukarıda açıklanan kanaatlerden herhangi birine varamamışsa o zaman görüş bildirmez.¹¹⁶

¹¹⁴ Hayrettin Usul, a.g.e, s. 199

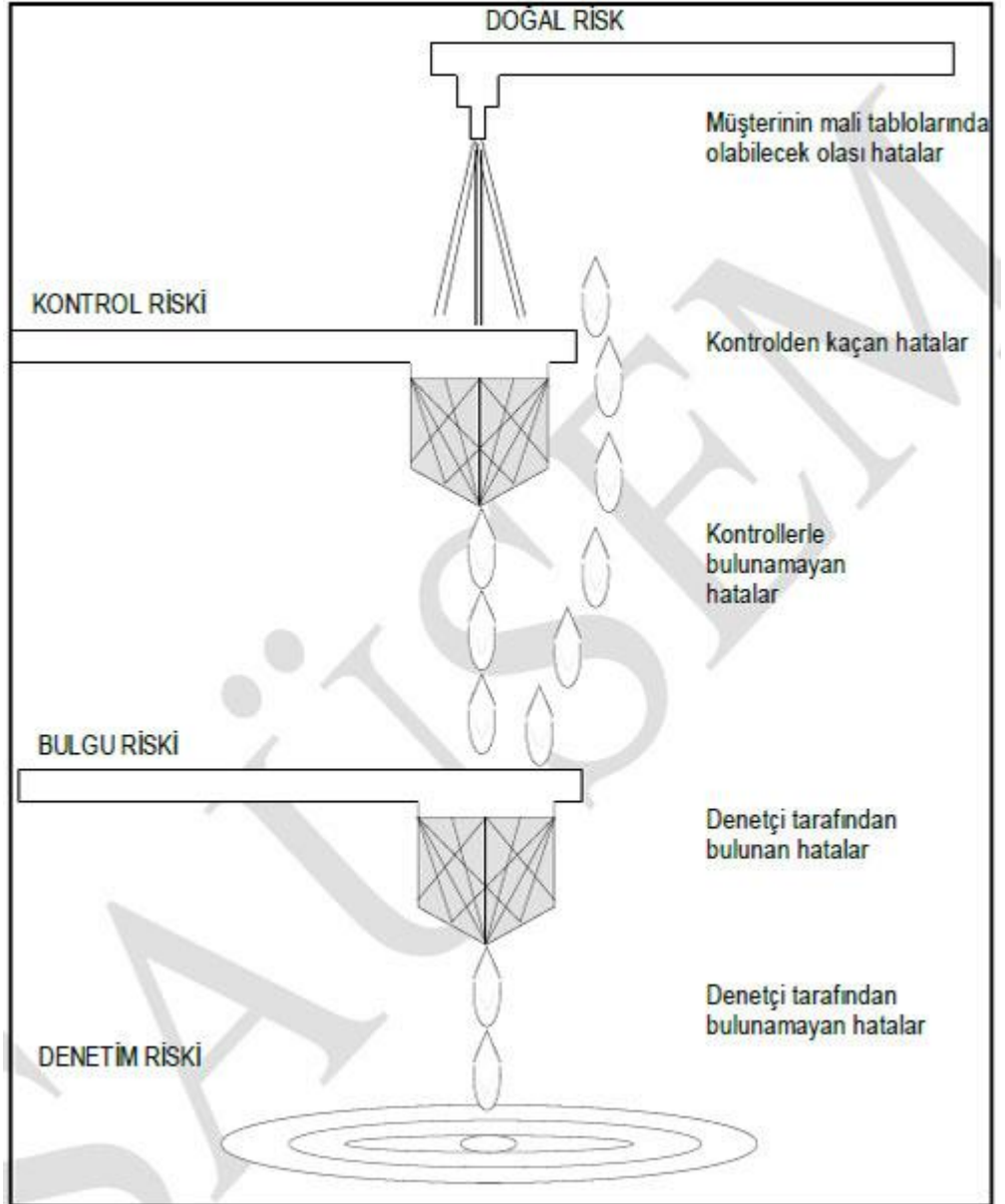
¹¹⁵ Ersin Güredin, a.g.e, s. 53

¹¹⁶ Hasan Türedi, a.g.e, s. 298

2.3.2. Denetim Riski

Şekil 2 Risk Türleri

Aşağıda denetim risk modelinde belirtilen risk türleri açıklanacaktır.



Kaynak: Çevrimiçi, <http://www.bagimsizdenetimsinavi.com/denetim-riski-unsurlari-ve-onemli-yanlislik-riski-konusu.html>, 08.04.2015

2.3.2.1. Yapısal Risk/Doğal Risk

İlgili kontrol mekanizmasının bulunmadığı varsayımı altında münferit ya da diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgelerin ve yaptığı açıklamaların önemli yanlışlık içermesi olasıdır. Bu açıklamalardan bazılarının, ilgili işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamalarına ilişkin taşıdığı bir yanlışlık riski, diğerlerine göre daha yüksek olabilir. Karmaşık hesapların önemli yanlışlıkları içermesi basit hesaplamalara göre daha fazladır. Önemli bir değerlendirme belirsizliği taşıyan hesap kalemlerine ilişkin muhasebe tahminlerinden türetilen tutarlar, göreceli olarak rutin gerçek veriler içeren hesap kalemleri tutarına göre daha büyük bir risk taşır. İşletmenin ticari riskini arttıran dış koşullar, aynı zamanda yapısal riski de etkileyebilir. Bu kapsamda, teknolojik gelişmeler belirli bir ürünü modası geçmiş hale getirilmiş olabilir ve bu durum stokların finansal tablolarda olduğundan daha fazla bir değerle gösterilmesine yol açabilir. İşletmenin faaliyetlerinin devamını sağlayacak yerli bir işletme sermayesinin bulunmaması veya işletmenin içinde bulunduğu koşullar veya çevresel faktörler de yapısal riski etkileyebilir.¹¹⁷ Yapısal riski yönetim değerlendirir.¹¹⁸

2.3.2.2. Kontrol Risk

Münferit veya diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, işletme yönetimi tarafından sunulan bilgi ve belgelerde bulunabilecek önemli bir yanlışlığın, işletmenin iç kontrol sistemi tarafından zamanında engellenememe veya tespit edilip düzeltilmemesi olasıdır. Bu risk, işletmenin finansal tablolarının düzenlenmesi, iç kontrol sisteminin tasarımı ve işleyişinin etkinliğine bağlı olarak değişir. Bazı durumlarda kontrol riski, iç kontrol sisteminin niteliği sahip olduğu doğal sınırlamalar nedeniyle,

¹¹⁷ Sermaye Piyasası Kurulu, a.g.e, ss. 4-5

¹¹⁸ Christian Trudell, Internal Audit's Role In The Risk Assessment Process At Keycorp, 2014, s. 372

mevcudiyetini daima korur.¹¹⁹ Denetçi iç kontrol sistemini değerlerken kontrol çevresi, muhasebe sistemi ve kontrol sürecine önem vermektedir.¹²⁰

2.3.2.3. Bulgu Risk (Tespit Edememe Riski)

Bağımsız denetçinin, münferit ya da diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, finansal tablodaki önemli bir yanlışlığı ortaya çıkarmama olasılığıdır. Tespit edememe riski, bağımsız denetçinin uygulamaları ile bağımsız denetim tekniklerinin etkinliğine bağlı olarak inceleme yapma olanağının bulunmaması ve diğer faktörler arasında; bağımsız denetçi tarafından uygun olmayan bir bağımsız denetim tekniğinin seçilmiş olması, bağımsız denetim tekniklerinin yanlış uygulanması veya bağımsız denetim sonuçlarının yanlış yorumlanması sayılabilir. Ancak, yeterli ve uygun planlama yapılması, bağımsız denetim ekibinin doğru seçilmesi ve yönlendirilmesi, mesleki şüpheciliğin uygulanması, yapılan bağımsız denetim çalışmalarının kontrol ve gözetimi suretiyle; diğer risk faktörlerinin ortaya çıkmaları engellenebilir veya etkileri ortadan kaldırılabilir.¹²¹

¹¹⁹ Sermaye Piyasası Kurulu, a.g.e, s. 5

¹²⁰ Mehmet Demirtaş, İç Kontrol ve iç denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl:4 Sayı:7, s.167-188, İstanbul, 2005, s.170

¹²¹ Sermaye Piyasası Kurulu, a.g.e, s. 5

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İÇ KONTROL, İÇ DENETİMİN KAVRAMI VE İÇ DENETİMİN İRDELENMESİ

3.1. İÇ KONTROL

Genel kabul görmüş denetim standartları bağımsız denetçinin müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesini ve sistemi bir bütün olarak değerlendirmesini öngörmektir. Çalışma alanı standartlarından ikincisi iç kontrole ayrılmıştır. Bu standarda göre: "Denetim işlemlerinin bağlı olduğu test sonuçlarının saptanması amacıyla ve güvenilirli bir temel olarak, mevcut iç kontrol sisteminin gerekliliği gibi incelenmesi ve değerlendirilmesi yapılmalıdır."¹²²

İşletmedeki faaliyetler sadece işletmedeki kişi ve faaliyetlerden etkilenmezler. İşletmede oluşan faaliyet işletme dışındaki kişi ve olaylardan da önemli şekilde etkilenir. İşletme kendi içindeki faaliyetleri yönlendirmek için konulmuş bir takım kurallar vardır ki bunlar da "iç kontrol" oluşturmak amacıyla konulurlar. İşletme yönetimleri, iç kontrol yapısını oluştururken, dış çevreni etkilerini de dikkate almak zorundadırlar. İç kontrol yapısının dikkatle oluşturulması ve etkin bir şekilde uygulanması, denetim çalışmalarının planlanması ve yürütülmesini doğrudan etkiler.¹²³

3.1.1. Kontrolün Tanımı

İç kontrol sistemi; işletmenin amaçlarına ve belirlenmiş politikalara uygun olarak işletme faaliyetlerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, işletme varlıklarının korunmasını, muhasebe kayıtlarının zamanında ve doğru olarak yapılmasını, finansal bilgilerin istenilen zamanda

¹²² Ersin Güredin, a.g.e, s. 165

¹²³ Hasan Türedi, a.g.e, s. 123

hazır olmasını sağlayan ve işletme tarafından oluşturulan organizasyon, yonetim ve sureçlerin bütünüdür.¹²⁴

İç kontrolle ilgili ilk tanımlamalar, Amerikan Kamu Muhasebeciler Birliği (AICPA) tarafından 1940'lı yılların sonlarında yapılmış ve daha sonraki yıllarda da geliştirilmiştir. 1990'lı yıllara kadar bu kurum tarafından yapılan tanımlar diğer ülkelerde de genel kabul görmüştür. Bu yıllarda ABD 'de ortaya çıkan hileli finansal raporlama sorunları nedeniyle Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission on Fraudulent Financial Reporting) kurulmuştur. Komisyon hileli finansal raporlama üzerindeki önemi nedeniyle, iç kontrolün tekrar hileli finansal raporlama üzerindeki önemi nedeniyle, iç kontrolün tekrar tanımlanmasına karar verilmiştir. Bu amaçla kurulan Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO), iç kontrol, COSO' nun (1992) yayınladığı raporu esas alınarak anlatılmaktadır.¹²⁵

İç kontrolün önemini,¹²⁶

- İşletme varlıklarının korunması,
- Hata ve yolsuzluların önlenmesi ve ortaya çıkarılması,
- Muhasebe bilgilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması,
- Muhasebe bilgilerinin zamanında elde edilmesinin sağlanması.

3.1.2. İç Kontrolün Amaçları

İç kontrol işletmeyi amaçlarına yönelmek için oluşturulur. Kontrol tanımındaki en önemli unsur amaçlardır. Her işletme bir misyon ve bu misyonu elde etmek için oluşturulmuş amaçlar topluluğuna sahiptir.

¹²⁴ Hasan Usul, a.g.e, s. 94

¹²⁵ Münevver Yılandı, Birol Yıldız, Murat Kiracı, a.g.e, s. 71

¹²⁶ Hasan Türedi, a.g.e, s. 124

İşletme amaçları şu üç grup altında toplanabilir.¹²⁷

- Faaliyetsel amaçlar: İşletme kaynaklarının etkin ve verimli kullanışıyla ilgilidir.
- Finansal raporlama amaçları: Güvenilir finansal tablolar hazırlanması ile ilgilidir.
- Uygunluk amaçları: İşletmenin uyması gereken yasa ve düzenlemelere uyulması ile ilgilidir.

Mykhailo Kuzub' e göre iç kontrolün amaçları; ¹²⁸

- 1) Şirket varlıklarının güvenli ve etkin kullanımını izlemek,
- 2) Mevcut mevzuat ve şirket politikası ile zamanında uyum,
- 3) İşletmenin etkili bir şekilde çalışması, mali istikrarı sağlamak ve kalkınma umutları,
- 4) Doğru bilgi sahibi bilgilendirilmesi etkili yönetimi ile faaliyetlerin verimliliğini artırmak için potansiyelini tanımlamak.

3.1.3. İç Kontrolün Unsurları

1985 yılında kurulan ve Treadway Komisyonu olarak da bilinen Sahte Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu'nun himayesinde iç kontrol literatürünün yeniden gözden geçirilmesi için bir çalışma grubu oluşturulmuş, sponsor kurumların iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğin değerlendirilmesi için genel kabul görececek standartlar belirleyen bir projeyi üstlenmesi kararlaştırılmıştır. Bu amaçla Treadway Komisyonunu destekleyen kuruluşlar komitesi COSO (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission) "İç kontrol Bütünleşik Çerçeve" raporu 1992'de

¹²⁷ Münevver Yılandı, Birol Yıldız, Murat Kiracı, a.g.e, s. 72

¹²⁸ Mykhailo Kuzub, The Implementation And Functioning Of An Internal Audit In An Agricultural Enterprise, 2015, s. 7

yayımlamıştır. Bütün dünyada kabul gören bu rapor COSO iç kontrol modeli olarak bilinmektedir.¹²⁹

Kurumun genel hedeflerini gerçekleştirip gerçekleştirmediğini konusunda makul güvence elde etmek amacıyla tasarlanan iç kontrol birbirleriyle bağlantılı beş unsurdan meydana gelir. İç kontrolün unsurları, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olarak kabul edilmektedir.¹³⁰

3.1.3.1. Kontrol Ortamı

Etkisiz bir iç kontrol sisteminin temeli kontrol ortamına dayanır. Kontrol ortamı iç kontrolün disiplinini sağlayıp iç kontrolün temelini oluşturur.¹³¹ İşletmenin üst yöneticileri, müdürleri ve ortaklarının işletmenin iç kontrolü ve önemine ilişkin tutumlarını yansıtan eylemleri, politikaları ve prosedürlerinden oluşur.¹³² Kurumun iş görme biçimini ifade eder.¹³³

Kontrol ortamının unsurlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.¹³⁴

- Ahlaki ve dürüstlük ile ilgili değerlerin iletişimi ve uygulanması,
- Yeterlilik konusunda kararlılık,
- Yönetimden sorumlu yöneticilerin katılımı,
- İşletme yönetiminin felsefesi ve faaliyet şekli,
- Organizasyon yapısı,
- Yetkililerin ve sorumlulukların belirlenmesi,
- İnsan kaynakları politika ve uygulamaları.

¹²⁹ Seval Kardeş Selimoğlu, Şaban Uzay, a.g.e, s. 109

¹³⁰ Recai Akyel, Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim Ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri Ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulamaların Değerlendirilmesi, Çanakkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 19, Sayı 3, 2010, s. 86

¹³¹ Recai Akyel, a.g.e, s. 86

¹³² Seval Kardeş Selimoğlu, Şaban Uzay, a.g.e, , s. 110

¹³³ Hayrettin Usul, a.g.e, s. 97

¹³⁴ Sami Karacan, Rahmi Uygun, a.g.e, s. 103

Bir organizasyonun personelinin kontrol bilincini etkileme tarzı kontrol ortamını belirler. Disiplinin sağlayan ve yapı oluşturan kontrol ortamı iç kontrolün diğer unsurlarının esasıdır. Kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetimin ve personelin etik değerler, uzmanlığa önem verilmesi, üst yönetimin iç kontrol ile ilgili tavrı organizasyonun yapısı, insan kaynakları kontrol ortamını etkileyen öğelerdir.¹³⁵

3.1.3.2. Risk Değerleme

İşletmenin hedeflerini gerçekleştirilmesini engelleyecek önemli riskleri tespit ve analiz etme, bunlara uygunluk yanıtlar verilmesini belirleme sürecidir. Diğer bir ifadeyle risk değerlendirme belirlenen nasıl yönetileceğine karar verme işlevidir.¹³⁶

Finansal raporlama sürecini olumsuz yönde etkileyerek hatalı bildirim yol açabilen riskler aşağıdaki nedenlerle ortaya çıkabilir veya etkileri değişebilir. İyi bir iç kontrol sistemi finansal tablolarda hatalı bildirim yol açabilecek ana riskleri belirleyen, gözlemleyen ve etkilerini en aza indiren kontrol yöntemlerini içermeli. Sistem aşağıdakine göre yapılandırılmalıdır.¹³⁷

- Faaliyette bulunan ortamın değişmesi,
- İşletmeye yeni personel katılımı,
- Yeni veya değişen bilgi sistemi,
- Hızlı büyüme,
- Yeni teknolojiler,
- Yeni ürünler ve faaliyetler,
- Yeniden yapılanma,
- Yeni muhasebe uygulamaları.

¹³⁵ Recai Akyel, a.g.e, s. 87

¹³⁶ Hayrettin Usul, a.g.e, s. 100

¹³⁷ Sami Karacan, Rahmi Uygun, a.g.e, s. 103

İç kontroller riskleri azaltmaya yardımcı olur, ancak risklerin tamamını ortadan kaldırmaz. Bağımsız denetçi, yönetimin özellikle finansal raporlamaya yönelik riskleri nasıl değerlendirdiğine ilişkin olarak anket yöntemi ve görüşmeler yoluyla bilgi toplar.¹³⁸

3.1.3.3. Kontrol Faaliyetleri

Risk ve değerlendirme, idarenin hedeflerini gerçekleştirmesini etkileyecek risklerin ve fırsatların belirlenmesi ve değerlendirilmesini ifade etmektedir. İç ve dış risklerin belirlenmesi, meydana gelme olasılığının ve etkisinin analiz edilmesi, alınacak önlemlerin tespit edilmesi ve karşılanabilecek risklerin seçilmesi suretiyle idarenin faaliyetlerinde risk yönetiminin esas alınması öngörülmektedir.¹³⁹

Üst yönetimin emir ve talimatlarının gerçekleştirilmesini sağlamaya yönelik politikalar ve yöntemler olarak tanımlayabiliriz.¹⁴⁰

Kontrol Faaliyetleri;

- Önleyici
- Saptayıcı
- Yönlendirici
- Tamamlayıcı faaliyetler olarak sınırlandırılabilir.

Bu sınıflandırmaya ilişkin özet açıklamalar aşağıdaki gibidir.¹⁴¹

Önleyici Kontroller: İstenmeyen durumların önlenmesini sağlamak üzere alınan önlemlerdir.

¹³⁸ Seval Kardeş Selimoğlu, Şaban Uzay, a.g.e, s. 110

¹³⁹ Ali Haydar Doğu, Kamu İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Bilgi Ve İletişimin Önemi, Akademik Bilişim'11 - XIII. Akademik Bilişim Konferansı Bildirileri 2- 4 Şubat 2011 İnönü Üniversitesi, Malatya, s. 82

¹⁴⁰ Sami Karacan, Rahmi Uygun, a.g.e. s. 104

¹⁴¹ Sami Karacan, Rahmi Uygun, a.g.e, ss. 104-105

- Görevlerin ayrılığı ilkesi
- Bölümsel yetkilendirme ilkesi
- Erişimin sınırlandırılması ilkesi
- Yetki limitlerin belirlenmesi ilkesi
- Kişisel yetkilendirme ilkesi
- Fiziksel koruma önlemlerinin alınması
- Genel gözetimler önleyici kontrollere örnek olarak gösterilebilir.

Saptayıcı Kontroller: Bunlar her bir personelin işletmenin ne miktarda varlığını zimmetinde tuttuğunu, işletmeye, borçlu veya alacaklı olduğu tutarları saptamaya bunun sonucunda da yapılan bir hata veya hilenin nerede ve kim tarafından yapıldığını kolayca saptamaya yönelik önlemlerdir.

Yönlendirici Kontroller: Personelin belirli hedeflere yönlendirilmesi, üst yönetimin isteklerinin alt kademelere iletilmesini sağlayıcı, onları güdeleyici önlemlerdir.

Telefi Edici (Tamamlayıcı) Kontroller: Bunlar aksayan veya stratejik konularda yönetimin bizzat işe karışması, ek örgüt birimleri kurulması gibi önlemlerdir.

Risklerin ortadan kaldırılmasına yönelik ana strateji iç kontrol faaliyetleri aracılığıyla gerçekleştirilir. Kontrol faaliyetleri riskleri göğüslemek ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek üzere uygulamaya konulan politikalar ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetlerinin, ama uygun olması, dönem boyunca sürekli planladığı şekilde işlev görmesi ve maliyetinin uygun, kapsamlı, makul ve kontrol hedefleriyle doğrudan bağlantılı olması gerekir. Kontrol faaliyetleri organizasyonun geneline, bütün kademelere ve tüm fonksiyonlara konulur. Bu faaliyetler arasında ortaya çıkarıcı ve önleyici türden bir dizi kontrol faaliyeti bulunur. Kontrol faaliyetleri farklı olduğu gibi bir dizi politika ve prosedürleri kapsar.¹⁴²

¹⁴² Recai Akyel, a.g.e, s. 87

3.1.3.4. Bilgi ve İletişim

Etkin bilgi ve iletişim bir kurumun iş görmesi ve faaliyetlerini kontrol etmesi için yaşamsal önemdedir. Kurumun yönetimi kurum içi işler için olduğu kadar kurum dışı işlerle bağlantılı olarak uygun, etkisiz, güvenilir, doğru ve zamanında iletişim kurmaya ihtiyaç duyar. Hedeflerini gerçekleştirmek için kurumun her kesiminde bilgiye ihtiyaç vardır.¹⁴³

İç kontrol yapısının merkezi sinir sistemidir. Bu sistem sayesinde yönetim hedeflerini politikalarını çalışanlarına ulaştırır.¹⁴⁴

İyi bir iç kontrol sisteminden söz edebilmek için, operasyonel ve finansal bilginin zamanında ve doğru olarak elde edilmesi, iç ve dış bilgiye kolay erişimin sağlanması ve sistemde üretilen bilgilerin yatay ve dikey düzeyde örgüt içinde iletişimin sağlanması için gerekli kontrollerin oluşturulması gerekir.¹⁴⁵ COSO'ya göre işletmedeki bilgi sistemlerinin değerlendirilmesinde dört adet önemli unsur vardır. Bunlar;

- İşletme içi ve dışı bilgilere zamanında ulaşılması ve işletme performansı hakkında gerekli raporların üst yönetimi iletilmesi,
- Sorumlulukların etkili ve etken bir biçimde yerine getirilmesi için doğru kişiye yeterli ve zamanında bilgi sunulması,
- İşletmenin bilgi sistemlerinin belirli aralıklarla incelenmesi,
- Yönetimin etkin bir bilgi akış sistemine olan olumlu yaklaşımları.

3.1.3.5. Gözlem (İzleme, Sistemin Gözetimi)

Yönetim tarafından kontrollerin amacına uygun bir şekilde işleyip işlemediğini ve değişen koşullara göre yapılması gerekenleri saptamak

¹⁴³ Recai Akyel, a.g.e, s. 88

¹⁴⁴ Seval Kardeş Selimoğlu, Şaban Uzay, a.g.e, s. 112

¹⁴⁵ Sami Karacan, Rahmi Uygun, a.g.e, s. 105

amacıyla, iç kontrol performansının kalitesinin sürekli veya belirli zaman aralıkları ile izlenmesidir.¹⁴⁶

İşletmede kurulu bulunan iç kontrol sisteminin; değişen çerçeve ve işletme koşullarına uyum sağlayabilmesi ve iç kontrol sisteminden istenilen verimliliğin alınabilmesi için sürekli olarak izlenmesi gerekmektedir. Bu amaçla da kurum içinde izleme fonksiyonu açıkça belirlenmeli ve gerekli yapının oluşturulması zorunludur.¹⁴⁷

İzleme iki temel amaca yönelik olarak yapılır;¹⁴⁸

Birinci amaç, mevcut bulunan iç kontrollerin etkinliğinin takibi ve değerlendirilmesidir. Çünkü bir işletmedeki mevcut kontroller zaman içerisinde bozulma eğilimi gösterebilir. Daha önce etkin olan kontroller daha az etkin hale gelebilir. Bunlar yeni personel alımı, eğitim sorunları, kaynaklarda kıtlamalar veya aksamalar vb. nedenlerden doğabilir.

İkinci amaç, yeni gelişmeler değişen koşullar neticesinde işletmede uygulanabilecek yeni kontrol yöntemlerinin tespitidir. Bu izlemede yönetim yeni risk alanlarını tespit ederek, buna uygun kontrollerde yapabileceği değişiklikleri belirlemeye çalışır.

İç denetimin görev alanı iç kontrolleri değerlemeye ve geliştirmenin ötesinde çok genişlemiştir. Ancak, iç kontrolle ilgili izleme görevi de iç denetime aittir.¹⁴⁹

İç kontrolün yukarıda açıklanan bu beş unsurun iç kontrol için önerilen bir yaklaşımı tanımlayıp iç kontrolün değerlendirilmesi açısından bir temel oluşturur. Bu unsurlar uygulamaya konulduğunda, organizasyonun faaliyetlerine uygun kapsamlı politikalar ve uygulamalar geliştirmekten, bu beş

¹⁴⁶ Seval Kardeş Selimoğlu, Şaban Uzay, a.g.e, s. 114

¹⁴⁷ Hayrettin Usul, a.g.e, s. 105

¹⁴⁸ Münevver Yılanıcı, Birol Yıldız, Murat Kiracı, a.g.e, s. 84

¹⁴⁹ Münevver Yılanıcı, Birol Yıldız, Murat Kiracı, a.g.e, s. 84

unsurun faaliyetlerin içine yerleştirilmesini ve faaliyetlerin ayrılmaz bir parçası olmasını sağlamaktan yönetim sorumludur.¹⁵⁰

3.2. İÇ DENETİM TANIMI

İç denetim, bir kuruluşun faaliyetlerini geliştirmek ve faaliyetlerine katkıda bulunmak üzere tasarlanmış bağımsız, tarafsız güvence ve danışmanlık sağlayan bir faaliyettir. Bu fonksiyon risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek üzere sistemli ve bilimsel disiplini olan bir yaklaşım geliştirmek suretiyle bir kuruluşun hedeflerini başarmasına katkıda bulunur.¹⁵¹

İç denetim, örgüte hizmet etmek üzere onun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için örgüt içerisinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur.¹⁵² IIA göre, iç denetim, bağımsız, tarafsız güvence ve danışmanlık faaliyeti değer katmak ve geliştirmek için tasarlanmış kurumun faaliyetlerini değerlendirmek için sistematik, disiplinli bir yaklaşım getirmek ve geliştirmek risk yönetimi, denetim etkinliği ve kurumsal yönetim süreçlerinin bir kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur.¹⁵³

Bu tanımın ana noktalarını şöyle irdeleyebiliriz:

- Değerleme fonksiyonu olma, iç denetçilerin faaliyetlerle ilgili kararlarını geliştirebilmek için bazı değerlendirmeler (tespitler) yapmaları ihtiyacını belirtir.
- Bağımsızlık, genellikle dış denetim için kullanılır. Hatta Türkçe literatürde bazı dış denetim kitaplarının bağımsız denetim adını da

¹⁵⁰ Recai Akyel, a.g.e, ss. 88-89

¹⁵¹ Nazmi Zarifi Gürkan, İç Denetim, Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği Araştırma İnceleme Dizisi, Ankara 2005/2, s. 9

¹⁵² Münevver Yılandı, İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma, Osmangazi Üniversitesi Yayın Evi, Eskişehir, 2003, ss. 9-10

¹⁵³ Georgiana Badea, Liana Elefterie, Luciana Spineanu-Georgescu, The Internal Audit Contribution To The Governance Of The Entity, Economics, Management, And Financial Markets, 2014, s. 137

taşıdığı görülür. Ancak bağımsızlık iç denetim açısından da önemlidir. Her ne kadar iç denetim organik olarak işletmeye bağlı onun içinde bir denetim ise de, kendisinden beklenen netice alınabilmesi için yürüttüğü faaliyetler bakımından bağımsız olması gerekir. Buradaki bağımsızlık iç denetimin, kapsamındaki incelemelerin genişliğini, etkinliğini veya elde edilen sonuçların raporlanmasını ifa eder.

- Örgüt içerisinde oluşturulmuş olmak, iç denetimin biçimsel yapısını belirtir. İç denetim örgüt içerisinde tanımlanmış biçimsel bir fonksiyondur.
- İnceleme ve değerlendirme yapmak, iç denetçinin örgüt içerisindeki aktif rolünü ifade eder. İnceleme gerçeği bulma araştırmalarını değerlendirme ise denetçinin karar vermeye dönük yargılamalarını belirtir.
- Örgütün faaliyetlerinin ifadesi, tanımdaki bu ifade, modern örgütlerdeki iç denetim görevinin kapsamını belirtmektedir. Başlangıçta iç denetim, sadece muhasebe kayıtlarının matematiksel doğruluğu veya fiziksel mevcudiyetinin kontrol edilmesi olarak çok dar kapsamda bir fonksiyon olarak düşünülüyordu. Ancak günümüzde örgütün tüm faaliyetlerine uygulanabilen geniş yetki (nüfuzu) alanına sahip bir nitelik kazanmıştır.
- Örgüte hizmet etmek üzere, tanımdaki örgüt için ifadesi, iç denetimin tüm örgüte; tüm yönetim birimlerine, ortaklar ve işletme sahiplerine, yönetim kuruluna, onun denetim komitesine ve tüm personele hizmet etmesiyle ilgilidir. Hizmet etmek ise, örgüt yönetimi ve diğer birimlere yardım etmenin iç denetim faaliyetlerinin temel ürünü (çıktısı) olduğunu ifade etmektedir.

İç denetim bir işletmedeki;¹⁵⁴

- Finansal ve operasyonel bilginin doğru ve güvenilir olup olmadığı,
- İşletmenin risklerinin tamamlanmış ve asgariye indirilmiş olup olmadığı,

¹⁵⁴ Burcu Adiloğlu, İç Denetim Süreci Ve Kontrol Prosedürleri, Türkmen Kitap Evi, İstanbul, 2011, s. 6

- Dış düzenlemelerin ve kabul edilen iç politikaların ve usullerin izlenip izlenmediği,
- Tatmin edici standartların oluşturulup oluşturulmadığı,
- Kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı,
- İşletmenin hedeflerine etkin bir şekilde kullanıp kullanmadığı,
- İşletmenin hedeflerine etkin bir biçimde ulaşılp ulaşılmadığı,

3.3. İÇ DENETİMİN İLKELERİ

İç Denetçiler Enstitüsü iç denetimi, bir kurumun faaliyetlerine değer katmak ve faaliyetleri geliştirmek için tasarlanmış bağımsız, tarafsız güvence ve danışma faaliyeti olarak tanımlar. İç denetim, risk yönetiminin etkinliğini, kontrol ve yönetim süreçlerini kurumun amaçlarına ulaşmasına yardım eder. İç denetimin görev sorumlulukları bağlamında iç denetimde uygulanması gereken bazı genel ilkelere aşağıda yer verilmiştir;¹⁵⁵

- İç denetim, değerlendirme ve tavsiyeleri yoluyla iç kontrol yapısının devam eden etkinliği ve verimliliğini inceler ve katkı sağlar böylece etkin bir iç kontrolde önemli bir rol oynarlar.
- Yönetim, genellikle iç denetim fonksiyonunu, iç kontrol çerçevesinin bir parçası olarak kurar. İç denetçilerin görevleri kurumun iç kontrol yapısının çok önemli bir parçasıdır. Ancak iç denetim fonksiyonu, görev ve yetkisi, kurum içinde spesifik iç kontrol prosedürlerinin uygulanmasını içermez. Bu, idarenin kendi sorumluluğundadır.
- Etkin bir iç denetim fonksiyonu, Yönetim Kurulu ve idarece oluşturulan risk kriterlerini dikkate alması gereken, sürekli risk tabanlı bir yaklaşımdan yararlanmalıdır.
- İç denetim, denetledikleri kurumun bir parçası olsa da iç denetim fonksiyonunun bağımsızlık ve tarafsızlığın korunmasına yardımcı olmak için bazı güvenceler sağlamalıdır. İç denetim fonksiyonu, işlevsel ve organizasyonel olarak ilgili yasal çerçevede mümkün olduğunca bağımsız olmalıdır.

¹⁵⁵ Recai Akyel, a.g.e, s. 5-6

3.4. İÇ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Bağımsız denetim mesleğinin geçmişi milattan önce 3000'li yıllara kadar dayandırılmakla birlikte, iç denetim mesleğinin ortaya çıkışı 1900'lü yılların başı olarak kabul görmektedir. Bununla beraber iç denetimin modern bir meslek olarak kabul görmesi 1941 yılında Amerika'da İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulması ile başlar.¹⁵⁶

Tarihi çok eskilere dayanan iç denetim, ilk olarak 13. yüzyılda Venedik, Milano, Floransa gibi büyük İtalyan Ticaret merkezlerinde yapılan muhasebe kayıtlarının kontrol edilmesi ile orta çıkmıştır.¹⁵⁷ Kıta Avrupa ülkelerinde 1900'lu yıllarda ele alınmaya başlanmıştır. İç denetimin bir fonksiyon olarak modern işletme örgütlerinde görünmeye başlaması ise 1940'lı yıllara rastlamaktadır. Özellikle iç denetim mesleğinin gelişmesi ve dünya üzerinde örgütlenmesinde 1942 yılında, merkezi Amerika Birleşik Devletleri'nde olmak üzere kurulan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) büyük rol oynamıştır.¹⁵⁸

Endüstri devrimi ile yaşanan hızlı gelişim ve büyüme sonucu, işletme faaliyetleri daha karmaşık bir hale gelmiş ve denetim uygulamalarında asıl köklü bir değişim başlamıştır. Modern iç denetim anlayışı doğup yaygınlaşması özellikle II. Dünya Savaşından sonra Amerika Birleşik Devletleri'nde gerçekleşmiştir.¹⁵⁹ İç denetimin ortaya çıkış gerekçesi olan objektif bilgi sağlama fonksiyonunu yerine getiren iç denetimin, İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulması ile birlikte farklı tanımlamaları yapılmış ve odak noktası sürekli gelişmiş ve değişmiştir. İç denetimin gelişiminde İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurumsallaşmasının, üye sayısının artarak daha fazla dikkate alınan bir kurum olmasının, iç denetim uygulamalarına ilişkin standartlar ve ahlak kurallarının

¹⁵⁶ Davut Pehlivanlı, Modern İç Denetim, Beta Yayınları, İstanbul, 2010, s. 9

¹⁵⁷ Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 16

¹⁵⁸ Münevver Yılcı, a.g.e, s. 12

¹⁵⁹ Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 16

yayınlanmasının ve sertifika programları düzenlenmesinin etkileri göz ardı edilemez.¹⁶⁰

Bağımsız denetim mesleğinin gelişmesinin çok eski olmasına rağmen 1940'lı yıllardan sonra önem kazanmaya başlamıştır. Bu yılların başında savaş ekonomisiyle birlikte, işletme yöneticileri, üretim programlaması, stok yönetimi, kurallara ve yasalara uygunluk konuları ile yakından ilgilenmeye başlamışlar ve bunun sonucu olarak da iç denetçiler yönetime bu konularda hizmet vermeye başlamışlardır. İşletme faaliyet ve yapılardan yapılarında yaşanan değişim ve gelişimler sonucu iç denetim mesleği hızla gelişmiş ve 1941 yılında ABD'de kurulan Uluslararası İç Denetim Enstitüsü ile kurumsal kimlik kazanmıştır. Enstitü ilk olarak 1947'de yayınladığı " İç Denetim Sorumlulukları Bildirgesi (Statament Of Responsibilities of the Internal Auditor) " ile iç denetim bölümlerinin yapısını, amaçlarını ve çalışma alanlarını belirlemiştir. Uluslararası birçok hukuki düzenlemeler yapılmış ve işletmelerde iç denetim bölümlerinin görev, yetki ve sorumlulukları bu düzenlemelerle şekillenmiştir. Söz konusu düzenlemelere, çalışmanın "Uluslararası Düzenlemelerde İç Denetim" başlığı altında yer verilmiştir.¹⁶¹

İç denetim mesleğiyle ilgili bir başka kurum da, 1982 yılında kurulan ve 32 Avrupa ülkesindeki iç denetim enstitülerinin oluşturduğu Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonudur. (European Confederation of Institutes of Internal Auditing) İç denetim mesleğinin standartları bu iki kurum tarafından belirlenerek yayımlanmakta ve iç denetimle ilgili araştırma ve toplantılar düzenleyerek uluslararası işbirliği sağlamaktadır.¹⁶²

İç denetim Türkiye gündemine 1994 yılından itibaren özel sektör aracılığıyla gelmiştir. Kamu sektöründe ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'yla girdiğinden, iç kontrol, dolayısıyla iç denetim

¹⁶⁰ Davut Pehlivanlı, a.g.e, s. 10

¹⁶¹ Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 17

¹⁶² Yaşar Okur, Türkiye'de Teftiş Ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler Ve Hayatla Yüzleşme, Maliye Dergisi, Sayı 158, Ocak-Haziran 2010, s. 576

sisteminin kurulması ve iç denetim kavramının kapsamının söz konusu kanunda yer alan hususlar çerçevesinde değerlendirilmesi yerinde olacaktır.¹⁶³

İç Denetimin orta çıkış tarihinden bu yana değişen yapısını şöyle sıralayabiliriz,¹⁶⁴

- 1950'li yıllarda İşletme varlıklarının korunması,
- 1960'lı yıllarda işletme verilerinin güvenilirliğinin denetlenmesi,
- 1970'li yıllarda uygunluk denetiminin yapılması,
- 1980'li yıllarda işletme etkinliğinin denetlemesi
- 1990'lı yıllarda işletme amaçlarına ulaşması,
- 2000'li yıllarda işletmeye artı değer katma.

3.5. İÇ DENETİMİN AMACI VE KAPSAMI

Günümüzde her alanda yaşanan büyük değişimler ve artan rekabet ortamı, önceleri çok dar ve sınırlı olarak algılanıp, değerlendirilen ve uygulanan iç denetim fonksiyonunu da önemli orada değiştirerek, kurumun amaçlarına ulaşmasında yönetimin en temel yardımcılarından birisi haline gelmiştir. İç denetimin kurulma gerekliliği, yönetim ve denetim komitesinin ihtiyaçlarından kaynaklanabileceği gibi işletmelerin yoğunluğu, faaliyetlerin karmaşıklığı, işletmenin büyüklüğü, yasa ve düzenleyici işlemlerin gerekliliği, ilgili otoritelerin talebi, işletmelerle ilişkili diğer kurumların yazılı değerlendirme gerekliliği, işletmenin diğer kişi ve işletmeler arasında itibari durumunu, güven sağlama arzusu gibi nedenlerden dolayı da orta çıkmıştır. Dünün işlem ve hata odaklı iç denetim yaklaşımı, bugün süreç odaklı, işin etkinliğinin arttırılmasına yönelik stratejik akıl ortaklığına doğru değişim ve gelişim göstermiştir.¹⁶⁵

¹⁶³ Yaşar Okur, a.g.e, s. 577

¹⁶⁴ Mustafa Gül, İsmail Kaban, Bankalarda İç Kontrol -iç Denetim İlişkisi Ve Bir Uygulama, Muhasebe ve Denetime Bakış, Haziran 2015, s. 93

¹⁶⁵ Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 11

İç Denetimin Amaçları;¹⁶⁶

- Muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi, bu sistemlerin etkinliklerinin belirlenmesi ve geliştirilmesine yönelik çalışmaların planlanması,
- İşletmelerin finansal durum bilgileri ve faaliyet sonuçları ile ilgili bilgilerin ya da bu bilgileri oluşturan kalemlerin araştırılması ile ilgili yöntemlerin gözden geçirilmesi,
- Kanunlar ve yönetmeliklerle işletme politikaları arasındaki uyumu sağlama,
- İşletmelerin faaliyetlerinin etkinlikleri ve yeterliliklerini saptamaya yönelik çalışmalar yapmak.

İç denetim faaliyeti, kurumun yönetimini, faaliyetini ve bilgi sistemlerini kapsayan kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmektedir. Bu değerlendirme; mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliğini, faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğini, varlıkların korunmasını, kanunlara, düzenlemelere ve sözleşmelere uyum konularını kapsamaktadır.¹⁶⁷

İç denetim katkı süreci yönetmek için daha fazla etkin karar verme ve çalışma alanların muhasebe incelenmesi rağmen yasalara uygunluğunu denetleme, değerlendirme içeren veri suç faaliyetleri ve vb. hatalar finansal riskleri algılama mümkün olduğunca geniş olmalıdır. Ancak, yönetim ihtiyaç ve gereksinimlerine bağlı olarak, iç kurum olarak yapısı ve boyutu, kapsamı denetim farklıdır. İç denetim genellikle bir veya daha fazla aşağıdaki faaliyetleri gerçekleştirir. Muhasebe sisteminin gözden geçirilmesi ve sistemleri finansal ve işin iç kontrol ve iç denetim; muayene bilgi (tanımlama, tahmin, sınıflandırma ve raporlama bu bilgi); verimlilik incelenmesi, etkinlik ve uygun iş kararları ekonomi; muayene yasalar ve mesleki yönetmelikler, yanı

¹⁶⁶ Ramazan Yanık, Bilişsel Yeteneklerin İç Denetim Başarısı Üzerindeki Önemi, Pegem Yayınları, Ankara, 2013, ss. 6-7

¹⁶⁷ Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 12

sıra politika yönetimi etkin bir şekilde yönetiminin taleplerine yanıt vermeyi kapsar.¹⁶⁸

İç denetimin kapsamını şöyle özetleyebiliriz,¹⁶⁹

- İç kontrolün yeterliliğini sağlamak,
- Kayıtların güvenilirliğini teftiş etmek,
- Yönetim kararlarını zorlayıcı kılmak,
- Hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve önlemek,
- Üst yönetime bağlı olarak görev almak,
- Raporlama prosedürlerini yerine getirmek.

3.6. İÇ DENETİMİN TÜRLERİ

Uygulamada, iç denetim beş temel faaliyet alanını kapsar. Bu faaliyetler uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi, sistem denetimidir. Ancak, söz konusu faaliyet alanları değişen şartlara ve ihtiyaca göre çeşitlendirilebilir.¹⁷⁰

3.6.1. Uygunluk Denetimi

Bir örgütün mali işlemlerinin ve diğer faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir.¹⁷¹

Bir üst makam tarafından saptanmış ölçütler işletmenin mali işler müdürlüğünün yayınladığı yönergeler olabileceği gibi devlet tarafından koyulmuş kurallar da olabilmektedir. Uygunluk denetiminde nihai hedef

¹⁶⁸ Biljana Angelova, Blagica Koleva, The Role Of Internal Audit In Risk Management System Of The Companies, Economic Development, 2015, ss. 2-3

¹⁶⁹ Mehri Tufa, Mustafa Görün, Türkiye'deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi, Sayıştay Dergisi Sayı:89/ Nisan - Haziran 2013, s. 119

¹⁷⁰ Nazmi Zarifi Gürkan, a.g.e, s, 34

¹⁷¹ Nazmi Zarifi Gürkan, a.g.e, s. 37

herhangi bir mevzuata uygun davranılıp davranılmadığının saptanmasıdır. Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak ilgili ve yetkili kişi ve kurallara raporlanır.¹⁷²

3.6.2. Performans Denetimi

Performans denetimi kurum ya da kuruluşun görevlerini yerine getirirken kullandığı fiziki, mali, beşeri kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik derecelerinin değerlendirilmesidir. Bu değerlendirme yapılırken, riske dayalı maliyet unsuru ile kaynakların etkin ve etkili şekilde kullanımını göz önünde bulundurulmalıdır.¹⁷³

3.6.3. Mali Denetim

Bir işletmenin finansal tablolarının bir bütün olarak saptanmış ölçütlerle uyum içinde bulunup bulunmadıklarını araştırmaktır. Aksaklıkları ortaya çıkarılabilmesi açısından, iç denetim için belirlenen önemlilik sınırı, bağımsız denetim için belirlenen önemlilik sınırlarından daha düşüktür. Bu nedenle iç denetim, bağımsız denetime göre daha detaylı ve sürekli bir çalışma gerektirir.

174

Mali denetim, hesaplar ve mali tablolar ile işletmenin düzenlediği mevzuat uygunluğunun bir denetçi tarafında incelenmesidir. Bu bağlama mali denetim;¹⁷⁵

- Bütün işlemlerin ve yalnızca bu işlemlerin kuralına uygun şekilde taahhüde bağlanıp bağlanmadığını, tahakkuk ettirilip ettirilmediği, bunlar için ödene emri verilip verilmediği ve kayda geçirilip geçirilmediği,
- Eksiksiz kayıt yapmak ve varlıkları (nakit, yatırımlar, sabit kıymetler, stoklar) kurumak için uygun önlemlerin alınıp alınmadığı,

¹⁷² Burcu Adiloğlu, a.g.e, s, 19

¹⁷³ Nazmi Zarifi Gürkan, a.g.e, s. 37

¹⁷⁴ Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 19

¹⁷⁵ Nazmi Zarifi Gürkan, a.g.e, ss. 35-36

- Kaydedilen bütün işlemlerin yürürlükteki genel özel kurallara uygun olup olmadığı,
- Bütün gider ve gelirlerin yetki sınırları ve parasal limitler çerçevesinde ödenip ödenmediği, tahsil edilip edilmediği,
- Bütün borçların ve mükelleflerin kurallara uygun olarak hesaplanıp hesaplanmadığı ve yönetilip yönetilmediği,
- Mali tabloların kabul edilir muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını,
- Mali tabloların çeşitli öğelerinin uygun biçimde değerlendirilip değerlendirilmediği, ölçülüp ölçülmediği ve gösterilip gösterilmediğini araştırılır.

Bazı yazarlar mekanizmaları ve mali tabloların kalitesini artırmak için Denetim Komitesi arasında mekanizmaları ve mali tabloların kalitesini artırmak için iç denetçiler, iç kontrol sisteminin etkinliği için gereklidir.¹⁷⁶

3.6.4. Bilgi Teknolojisi Denetimi

Bilgi teknolojileri denetimi, işletmenin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesini ve bilgi teknolojileri altyapısı içerisindeki kontrollerin değerlendirilmesini içermektedir.¹⁷⁷ Bilgi sisteminin güvenliği, depolanmış bilgilerin yanlış kullanılmasının, zarara uğratılmasının ya da yok edilmesinin önleme derecesi olarak tanımlanabilir.¹⁷⁸

3.6.5. Sistem Denetimi

Denetlenen birimin mali yönetim usullerinin eksikliklerini tespit etme ve giderme konusunda etkili olup olmadığının değerlendirilmesidir. Sistem

¹⁷⁶ Laura Sierra Garcı', A Emiliano Ruiz Barbadillo, Manuel Orta Pe'Rez, Audit Committee And İnternal Audit And The Quality Of Earnings: Empirical Evidence From Spanish Companies, Published Onlinet, August 2010, s. 310

¹⁷⁷ Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 21

¹⁷⁸ Nazmi Zarifi Gürkan, a.g.e, s. 39

denetimi ayrıca mali işlemlerin ekonomiklik, etkinlik ve verimliliklerinin yanı sıra genel bağlayıcı hukuki düzenlemeler ve iç yönergelerle uyumunu inceler.¹⁷⁹

3.7. İÇ DENETİMİN UNSURLARI

İç denetim, herhangi bir kurumun faaliyetini geliştirmek ve bunlara değer katmak üzere tasarlanan bağımsız ve tarafsız bir güvence danışmanlık faaliyetidir. İç denetim faaliyeti, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek üzere, sistemli ve bilimsel disipline uygun bir yaklaşımla kurumun planlanmış amaçlarına ulaşmasında yardımcı olur. Kurumun veya işletmelerde yürütülen iç denetim faaliyetlerinden kurumsal beklentilerin sağlanabilmesi iç denetim unsurlarıyla mümkündür.¹⁸⁰

İç denetim unsurları iç denetimin kendinden bekleneni verebilmesi için taşıması gereken minimum şartlara dikkat çekmektedir. Örgüte katılan değer, sağlanan güvence, verilen danışmanlık hizmeti, evrensel şartlara uygunluk, kurumsal bağımsızlık, risk odaklı denetim ve meslek ahlak kuralları iç denetimin temel unsurlarını oluşturur.¹⁸¹

3.7.1. İşletme Faaliyetlerine Değer Katma

Değer katmak, güvence danışmanlık hizmetleri yoluyla, kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını geliştirerek, faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirleyecek ve/veya risklere maruz kalma potansiyelini azaltarak sağlanır.¹⁸² Kurumla ilişkili olanlara karşı objektif güvence sağlamak ve yönetime danışmanlık suretiyle, kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını geliştirerek, faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirleyerek veya ortaya çıkabilecek riskleri azaltarak kuruma değer katmaktadır. Bu itibarla iç denetim,

¹⁷⁹ Nazmi Zarifi Gürkan, a.g.e, s, 39

¹⁸⁰ Hasan Türedi, Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Denetim Ve İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar, 2010 Trabzon, s. 31

¹⁸¹ Mehri Tufa, Mustafa Görün, a.g.e, s. 119

¹⁸² Nazmi Zarifi Gürkan, a.g.e, s, 59

kurumun içinde hata, yolsuzluk ve düzensizliklerin önlenmesi bakımından yönetimin elinde çok etkin bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır.¹⁸³

3.7.2. Güvence Sağlama ve Danışmanlık Hizmetleri

İç denetim faaliyetlerinin diğer denetim faaliyetlerinden en büyük farkı, sağladığı güvence ve danışmanlık faaliyetlerini bir ara yürütmesidir.¹⁸⁴

"Güvence sağlama " fonksiyonu, iç denetim faaliyetlerinin en temel unsurlarından biridir. Güvence hizmetleri (Assurance Services), kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla bulguların objektif bir şekilde incelenmesidir.¹⁸⁵ Mali yapıya, performansa, mevzuata ve düzenlemelere uyma, bilgi sistemleri güvenliğine yönelik görevler bu kapsamdadır.¹⁸⁶

Danışmanlık unsuru, üst yönetimin ihtiyaçları doğrultusunda ve işletme faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için öneri ve tavsiyelerde bulunmaktadır. Bu yolla iç denetim; üst yönetime sorumluluklarını yerine getirmelerinde yardımcı olmaktır. Danışmanlık hizmeti genellikle güvence hizmetlerinin doğrudan sonucu olmakla birlikte, güvence işlevinin danışmanlık görevinden çıkabileceği de kabul edilmelidir.¹⁸⁷ Usul ve yol göstermek, tavsiyede bulunmak, işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek, bu kapsamdaki faaliyet örnekleridir.¹⁸⁸

¹⁸³ Bayram Aslan, Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim, Sayıştay Dergisi Sayı: 77, Ankara 2010, s. 73

¹⁸⁴ Mehri Tufa, Mustafa Görün, a.g.e, s. 119

¹⁸⁵ Burcu Adiloğlu, a.g.e, ss, 9-10

¹⁸⁶ Nazmi Zarifi Gürkan, a.g.e, s. 59

¹⁸⁷ Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 10

¹⁸⁸ Nazmi Zarifi Gürkan, a.g.e, s. 59

3.7.3. Standartlara Uygun Olarak Yürütülmesi

Standartların amaç iç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi tespit eden temel ilkeleri tanımlamak; katma değer yaratan iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve oluşturmak; iç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak ve gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmaktır.¹⁸⁹

3.7.4. Bağımsızlık ve Tarafsızlık

Bağımsızlık, objektifliği ve objektiflik görüntüsünü bozabilecek şartların dışında kalmak anlamındadır.¹⁹⁰ İç denetim bölümünün sahip olması gereken bir niteliktir. Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre; İç denetim bölümü; diğer işletme faaliyetlerinden tamamen bağımsız olmalı, faaliyetlerini bağımsız olarak yürütebilecek derecede yeterli yetkiye sahip bir kişiye bağlı olmalı ve görevini engellemeden yapabilmelidir.¹⁹¹

Tarafsızlık; iç denetçilerin faaliyetlerini yürütürken ön yargısız ve çıkar çatışmalarından uzak bir şekilde davranmalarını ifade etmektedir. İç denetim faaliyeti, iç denetimin kapsamının tayin edilmesi, iç denetimin yürütülmesi sonuçların raporlanması konularında her türlü müdahaleden uzak ve serbest olmalıdır. Aynı şekilde iç denetçilerin tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranması ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınması gerekir.¹⁹²

3.7.5. Risk Odaklı Denetim

Riskler kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyebilecek her türlü olay veya durumdur. Risk, söz konusu etki ve olasılık cinsinden hesaplanır. Risk Yönetimi, kurumun amaçlarını gerçekleştirmek üzere makul

¹⁸⁹ Mehri Tufa, Mustafa Görün, a.g.e, s. 120

¹⁹⁰ Nazmi Zarifi Gürkan, a.g.e. s, 58

¹⁹¹ Burcu Adiloğlu, a.g.e, s, 9

¹⁹² Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 9

bir güvence sağlamak amacıyla potansiyel olay ve durumları belirleme, değerlendirme, yönetme ve kontrol etme sürecidir.¹⁹³

İşletme denetiminde etkinlik, verimlilik ve ihtisaslaşma amaçlayan risk odaklı iç denetim faaliyetlerinin temelinde işletmelerin iç denetim ve risk yönetimi sistemlerinin çalıp çalışmadığının, güvenilir olup olmadığının ve mevcut zayıflıklarının tespit hususu bulunur. İşletmelerin risk yapılarının yakından etkilendiğinden söz konusu tespit faaliyetlerinde;¹⁹⁴

- Genel anlamda kurallara uygunluğu,
- İşletmelerce sunulan bilgi ve belgelerin doğruluklarını ve mevcut düzenlemelere uygunluklarını,
- Hesapların niteliklerini ve kullanılma şeklini denetleme,
- Uygunluk denetimlerinin gerçekleştirilmesi ve işletmelerce kullanılan sistemlerin güven veren bir yapıda olduklarının belirlenmesi önemli bir aşama olarak kabul edilir ve yerinde inceleme yöntemleri bu alanlarda etkin bir biçimde uygulanır.
- Risk odaklı iç denetim, denetim şeklinin ve kapsamının, denetim kaynaklarının tahsisinin ve denetimin dikkatinin her bir işletmenin risk profiline göre belirlenmesini ifade eder,
- Risk odaklı iç denetim, denetime tabi kuruluşların risk profillerinin ilgili kuruluşların faaliyet stratejileri ve taşıdıkları risklerle bağlantılı olarak sürekli izlenmesini, değerlendirilmesini ve gerekli tedbirlerin alınmasını içerir.
- Risk odaklı iç denetim yaklaşımı, denetim kaynaklarının en uygun etkin bir şekilde kullanılmasını, her bir işletmenin risklerinin etkin bir şekilde yönetilmesinin teminini ve bu suretle sıkıntıların etkilerinin en aza indirilmesini temin etmek amacını taşımaktadır.

¹⁹³ Şener Gönülaçar, İç Denetimde Hedefler Ve Beklentiler, İç Denetçi, Milli Eğitim Bakanlığı, İç Denetim Birimi Başkanlığı, Ankara, Temmuz 2007, s. 10

¹⁹⁴ İsmmo, Kobi'lerde İç Denetim İçin Pratik Bilgiler, Nisan 2013, ss. 29-30

3.7.6. Meslek Ahlak Kuralları

Meslek ahlak kuralları, mesleğin serbestliğini ve bağımsızlığını zedelemekten herhangi bir etkiye veya baskıya maruz kalmadan denetim faaliyetlerinin layıkıyla yerine getirebilmesini sağlayan değerler, prensipler ve yükümlülükler bütünüdür.¹⁹⁵ Bu kurallar doğal olarak meslekle bağdaşmayan hususları ve bazı kısıtlayıcı-yakalayıcı unsurları içinde barındırmaktadır. İç denetim elemanları sorumluluklarını etkili biçimde yerine getirebilmek için yüksek seviyede davranış standartlarına tabi olmalıdırlar. Mesleğe ilişkin ahlak kurallarını koyan organizasyon açısından standartlar, kurumda çalışan denetim elemanlarının uymaları gereken iç talimat ya da yönerge niteliğindedir. Meslek örgütleri açısından ise bu kuralları ihlal eden denetim elemanlarının üyeliklerinin düşürülmesi anlamında gerekmektedir. Mesleğe girişle birlikte, denetçiler yasaların ve yönetmeliklerin gereklerinin ötesinde bir öz disiplin zorunluluğunu da üstlenirler.¹⁹⁶

3.8. İÇ DENETİMİN YARARLARI

İç denetimin yararlarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz,¹⁹⁷

- Güvenilir bilgi sağlama ihtiyacı karşılanır,
- İç denetim etkinliği bir anlamda iç kontrol sisteminin etkinliği ile direkt olarak ilişkilidir. İşletmede etkin bir iç kontrol ortamı mevcutsa iç denetimde de etkinlik yüksek olacaktır. Sonuç olarak da bu durum işletme hakkında bilgi edinmek isteyen tarafların korunması ihtiyacı karşılanır,
- İşletme varlıklarının ve kayıtlarının korunması ihtiyacı karşılanır,
- Etkin bir iç denetim sisteminin varlığı halinde işletmenin varlıkları ve kayıtları yüksek seviyede korunur,
- Verimliliğin artırılması ihtiyacı karşılanır,

¹⁹⁵ Mehri Tufa, Mustafa Görün, a.g.e, s. 121

¹⁹⁶ Şener Gönülaçar, a.g.e, s. 12

¹⁹⁷ İsmmo, Kobi'lerde İç Denetim İçin Pratik Bilgiler, Nisan 2013, s. 22

- İç denetimin kapsamında faaliyetlerin etkinliği de dâhildir. Bu kapsamda iç denetimin etkin çalışması halinde verimsiz faaliyetler elimine edilecektir.
- Üst yönetim tarafından belirlenen politikalara uyum sağlanır.

3.9. İÇ DENETİME İHTİYAÇ DUYULMA SEBEPLERİ

Şirketlerin ne olup bittiğine ilişkin hissedarların bilgi alma ihtiyacı iç denetim ortaya çıkışında önemli rol oynamıştır. İç denetime ihtiyaç duyulma nedenleri zaman içinde değişmiş ve farklılaşmıştır. İhtiyaçlar değişirken daha önceki gerekçeler ortadan kalkmamış tam tersine iç denetimin faaliyet alanı ve kapsamı bu sayede zenginleşerek artmıştır. İç denetimin varlığını gerekli hale getiren nedenler şu şekilde açıklanabilir;¹⁹⁸ Yönetimin taahhüt, iç denetim eylemleri objektif, düzenli ve sorumlu bir şekilde, sırayla sistematik olarak geliştirmek için yönetim süreci performans düzeyi, ağırlıklı olarak odaklanarak denetimin güçlendirilmesine ve çok özel performansı sayesinde, iç denetim yönetimi önemli bir enstrüman. Hissedarlar, yatırımcılar, kitlesel medya, devlet yapıları ve diğer sivil kurumlar kamu hizmetlerinden yararlananlar, vergi mükellefi, vb. giderek ilgilendiren yönetim karar verme yollarını bulmak, bu etki, şirketin yönetimin ilgili sonuçlar ve elde garanti kalitesi /sistem süreç ilgili dönüşümlerin analizi için iç denetime ihtiyaç duyar.¹⁹⁹

Küresel rekabet içinde sürekli büyüme ve gelişmeyi hedefleyen işletmeler, kurumsal yönetim kalitesini sağlamak amacıyla iç denetim faaliyetine ihtiyaç duymaktadır. Küçük ölçekli işletmelerde yöneticiler günlük faaliyetleri ve çalışanları etkin bir şekilde yönetebilecek ve takip edilecek yeterliliktedir. İşletme ölçeğinin büyümesi, karmaşıklaşan işlemler ve piyasa ilişkileri içinde organizasyonun etkin yönetilmesi için kontrol ihtiyacını arttırdığı hissedilir. Yönetimin iç kontrol sistemi kurulması ve işlerliliğinin sağlanması ile ilgili sorumlulukları öncelik kazanır. İç kontrol sistemi ile ilgili, bağımsız ve tarafsız olarak yönetime güvence sağlayan ve yatırımlar ile kredi

¹⁹⁸ Davut Pehlivanlı, a.g.e, s. 17

¹⁹⁹ Vasile Zecheru, Internal Audit – Managerial Control Relation, 2014, s.2

verenler için işletmenin kredibilitesine değer katan özelliğinden ötürü iç denetim faaliyetinin başlatılmasına ihtiyaç duyulur. Bu ihtiyacı duyan yönetim, işletmenin ölçek ve faaliyetlerinin türü, sermaye kaynakları ve risk faktörlerini dikkate alarak iç denetim faaliyetlerinin nasıl organize edileceğine karar verir.²⁰⁰

3.9.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilme

İşletmelerin büyümesi nedeniyle yetki ve sorumluluk devrinin zorunlu hale gelmesi; işletme çalışanlarının etkinliklerinin ve üst yönetimin politikalarına uyum derecesinin araştırılması ihtiyacı iç denetime başvurulmasını en temel gerekçesidir.²⁰¹ Yöneticiler sahip oldukları yetki ve sorumluluklarının bir kısmını kendilerine bağlı olarak çalışan kişilere devrederler. Tüm yöneticilerin, çalışanların görevlerini etkin ve verimli bir biçimde yerine getirilip getirmediğini ve işletmenin hedeflerinin de bir parçasını oluşturan bireysel hedeflere ulaşp ulaşmadıklarını öğrenmesi gereklidir. Söz konusu bilgi edinme faaliyetinde ne yöneticilerin kişisel çabaları, ne de astların kendi faaliyetlerini raporlamaları mevcut olan çıkar çatışması nedeniyle beklene yararı sağlar. Bu nedenle iç denetçiler bilgi toplama, şartları analiz etme ve problemleri tanımlama konularındaki mesleki yeterlilikleri nedeniyle sistemlerin, usullerin, kontrollerin değerlendirilmesi ve etkinliği ile hedeflere ulaşp ulaşmadığının belirlenmesi faaliyetlerini yöneticilere vekâleten yapar. Yönetim Kurulu üyelerinin gerek ortaklara, gerekse kamuya karşı sorumlulukları dikkate alındığında, işletmenin faaliyetleri elde edecekleri nesnel ve güvenilir bilgiler ışığında üst yönetimin kararlarını ya da tekliflerini değerlendirebilmeleri gereklidir. İşte bu aşamada iç denetçiler gerekli incelemeleri yapar, bilgileri bir araya getirir ve sonuçta hazırladıkları raporlar ile yönetim kurulunun nesnel ve güvenilir bilgi alma ihtiyacını karşılayarak yönetimin hesap vermesini destekler.²⁰²

²⁰⁰ İsmmo, İç Denetime Genel Bir Bakış, Nisan 2015, İstanbul, s, 21

²⁰¹ Davut Pehlivanlı, a.g.e, s. 17

²⁰² Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 22

Mali tabloların hazırlanmasından adil sunumu buna uygun olarak, muhasebe ile mali tabloların konsolide edilmesi genellikle tasarım, uygulama ve dürüst bir şekilde sunumundan maddi yanlışlığın hata veya hileden arınmış iç denetim yapılması mali tabloların konsolidasyonu hesap vermesi yönetimin sorumluluğundadır.²⁰³

3.9.2. Vekâlet Teorisi

Yöneticiler, görevleri karşılığında uzun vadede daha fazla ücret alma temel güdüsüyle hareket eden ve yüzden çoğu zaman işletme sahiplerininkiyle çatışabilecek kişisel amaç ve hedefleri bulunan kişilerdir. Bu nedenle, işletme sahipleri yöneticilere emanet ettikleri kaynakların etkin ve verimli olarak kullanımı hususunda endişe duyabilirler. Ancak işletme sahipleri yöneticilerin görevlerini yerine getirip getirmediği hususlarında yeterli değerlendirmeleri yapacak zamanları ya da teknik ve metodolojik yetenekleri olamayabilir.²⁰⁴ İşletme sahipleri ve yöneticiler arasındaki bu ilişki vekalet akdine benzetilmiştir. Bu kapsamda bir vekil olarak görev yapan yöneticinin söz konusu ilişkiden doğan borçlarını yerine getirmesi sırasında ortaya çıkabilecek düzensizlikler hakkındaki işletme sahibinin şüphelerini ortadan kaldıracak en önemli kontrollerden biri yapılacak olan iç denetimlerdir. Bu kapsamda iç denetçiler finansal ve finansal olamayan işlem ve olayları konu alan denetimler ile işletme sahibi ve yöneticiler arasındaki potansiyel çıkar çatışmasını önler.²⁰⁵

3.9.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım

Modern bir iç denetçi yönetime yardımcı olacak nitelikte eğitim ve deneyime sahiptir. Yetişmiş iç denetçiler işletmedeki hata ve hileleri açığa çıkarmak yanında, ileride benzer sorunlarla karşılaşılmasını için yöneticilere danışmanlık ve eğitim hizmeti de verebilirler. Amerikan İç denetim Enstitüsünün kabul etmiş olduğu tanımda da ifade ettiği üzere iç denetim bir

²⁰³ Tate Tyon, Audited Consolidating Financial Statements Tax Executives Institute, Inc. And TEI Education Fund, 2015, s. 43

²⁰⁴ Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 23

²⁰⁵ Hüseyin Ergin, a.g.e, s. 37

kuruluşun faaliyetine değer katmak ve faaliyetleri geliştirmek üzere tasarlanmış, bağımsız ve nesnel bir sağlamlama ve danışmanlık faaliyetidir. Basel Bankacılık Gözetim Komitesi de iç denetim bölümü için özellikle önem arz eden tansızlık ve nesnellik ihtiyacının, iç denetim bölümünün aynı zamanda iç kontrollerin geliştirilmesi konusunda üst yönetime müşavirlik ve danışmanlık yapmasına engel olmadığı belirtmektedir.²⁰⁶

3.9.4. Tasarruf İhtiyacı

Profesyonel olarak yürütülen denetimler sonucunda tespit edilen eksikliklerin düzeltilmesi sonucunda işletmeler maddi açıdan da büyük tasarruflar sağlamakta ve kazançlar elde etmektedirler. Maddi kayıpların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesi bazen iç denetim biriminin yıllık maliyetini karşılayacak nitelikte olabilmektedir.²⁰⁷

3.9.5. Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı

Günümüzde, özellikle ortaklık haklarını tehdit eden en büyük tehlike işletmelerde meydana gelen şirketlerde, büyük pay sahibi aile ya da kişilerin sahip oldukları diğer şirketlere, küçük pay sahiplerinin ve işletmenin zararına olarak işletme karının örtülü olarak aktarılmasına yönelik yaptıkları işlemlerdir. Bununla birlikte, giderek karmaşık haline gelen finansal araçlar ve finansal pazarlara bağlı olarak, şirket dışından kişilerin yapmış oldukları incelemeler bu tür usulsüzlükleri ve hileli eylem ve işlemleri tespit etmeleri olasılığı azalmakta ve daha maliyetli hale gelmektedir.²⁰⁸ İç denetim, işletmelerde iç kontrol sistemlerinin yeterliliğini değerlendirerek hata ve hilelerin önlenmesi konusunda önemli bir rol oynamaktadır.²⁰⁹

²⁰⁶ Hüseyin Ergin, a.g.e. s. 37

²⁰⁷ Hüseyin Ergin, a.g.e. s. 38

²⁰⁸ Hüseyin Ergin, a.g.e. s. 39

²⁰⁹ Burcu Adiloğlu, a.g.e. s, 25

3.10. İÇ DENETİM İLİŞKİSİ

3.10. 1. İç Denetim ve Üst Yönetim İlişkisi

İç denetim faaliyetinin birimi veya iç denetimi yapanlar, iç denetim faaliyeti hakkında denetlenenlere bilgi vermek suretiyle denetimden beklenenlere bilgi vermek suretiyle denetimden beklenen faydaların açıklanması esastır. Denetlenenlerle uyumlu bir işbirliği ortamının oluşturulması ve denetlenenlerden mümkün olabilecek en fazla bilginin sağlanması amacıyla karşılıklı güven ortamının tesis edilmesi iç denetim faaliyetinin başarıya ulaşması için gereklidir.²¹⁰

3.10. 2. İç Denetim Bağımsız Denetim İlişkisi

Finansal tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesinin amacı, finansal tabloların bir bütün olarak finansal durumu, faaliyet sonuçlarını, finansal durumundaki değişimleri ve nakit akışlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ışığında, dürüst bir biçimde yansıtmakta olduğu hususunda bir görüşe ulaşmaktır. Bu noktada bağımsız denetim ile iç denetim arasındaki ilişki oldukça önemlidir.²¹¹

Kaynakların etkin olarak kullanılması için denetim görevinin koordineli bir şekilde yapılması gerekmektedir. Hem iç hem de dış denetçiler, denetim planlaması yaparken, denetime ilişkin veriler toplarken ve denetim sonuçlarına ulaşırken birbirlerinin raporlarından ev bulgularından faydalanabilirler. İç-dış denetim ilişkisi bağlamında, dış denetçinin iç denetimi yapanlar üzerinde üst düzey bir değerlendirme yetkisine sahipmiş gibi algılanması ise söz konusu değildir. Bu tür bir anlayıştan mutlaka sakınmak gerekir.²¹²

²¹⁰ Nazmi Zarifi Gürkan, a.g.e, s. 47

²¹¹ Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 27

²¹² Nazmi Zarifi Gürkan, a.g.e, s. 46

Günümüzde dış denetim iç denetim çalışmaları arasındaki uyumun önemi giderek artmaktadır. Çok iyi işlendiği bilinen bir iç kontrol sistemini başlıca denetim kanıtları arasında değerlendirebilir ve mali durum ve faaliyet sonuçları üzerine rahatlıkla görüş belirtebilir. Bu ihtimalle iç denetçi ve dış denetçi arasında pasif iş birliği olduğu söylenebilir. Ayrıca dış denetçinin desteği ile iç denetim programının planlanması ve iş bölümü yapılmasına dayalı aktif bir işbirliği de oluşturulabilir. Gerek iç denetim gerekse dış denetimin muhasebe kontrollerinin uygunluğunun incelenmesi ortak alanlarına girse de aralarında farklar benzerliklerinden daha fazladır.²¹³

3.10.3. İç Denetim, İç Kontrol, Risk Yönetimi ve Kurumsal Yönetişim İlişkisi

3.10.3.1. İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi

İç denetim, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. İç kontrol, bir kurumun, kuruma ait politikaların ve hükümet programlarının istenilen sonuçlara ulaşması; bu programlar için kullanılan kaynakların, belirlenen amaç ve organizasyon hedefleriyle uyumlu olması; güvenilir ve zamanında bilginin elde edilmesi, korunması, rapor edilmesi ve gerektiğinde karar alma mekanizmalarında kullanılması amacıyla oluşturulan organizasyon, politika ve prosedürler bütünüdür. Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. Ne kadar ayrıntılı ve özenli bir şekilde tasarlanmış olursa olsun, hiç bir iç kontrol mekanizması hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından yüzde yüz güvence sağlayamaz. Bu nedenle, yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gereklidir. Yöneticiler iç kontrollerin kalitesi hakkında bilgiyi, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturulan iç denetim biriminin raporlarından edinebilirler. Başka bir deyişle iç denetim iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur.²¹⁴

²¹³ Hüseyin Ergin, a.g.e, s. 49

²¹⁴ Nazmi Zarifi Gürkan, a.g.e, s. 45

İşletme, faaliyetleri düzenli, ahlak kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde gerçekleştirme, hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirme, yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uyma, kayıplara ve yönetmeliklere uyma, kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı kaynakları koruma gibi amaçların yerine getirilmesi bakımından dikkat edilecek en önemli unsur, kuşkusuz örgüt içindeki iç kontrol sisteminin güvenilirliğidir. Bunu tespit etmenin yolu ise iç kontrol sisteminin bir kritiğe tabi tutularak gözden geçirilmesidir. Gözden geçirme durumu bizi denetim yapmaya götürecektir. Bu bakımdan iç denetim, esasında iç kontrolün daha etkin ve verimli işlemesine katkı sağlayan etkili bir iç kontrol aracıdır denebilir. Esas itibarıyla örgüt işleyişi içerisinde hata, yanlış, düzensizlik ve suiistimalin önüne geçmek için oluşturulan iç kontrol sisteminin, bir süreç içerisinde kendisinden beklenenleri verip vermediği, ancak geçmişe doğru sistem üzerinde yapılacak bir iç denetimle mümkün olacaktır. Bu itibarla iç denetim, dinamik bir yapı olan iç kontrol sisteminin sigortası işlevini görebilecek bir unsuru ve etkili bir aracıdır.²¹⁵

Yönetim, çoğunlukla, iç kontrol sisteminin ayrılmaz bir parçası olarak bir iç denetim birimi oluşturulur ve ondan iç kontrol sisteminin etkinliğini izleyebilmek üzere yararlanır. İç denetim, iç kontrolün tasarımının ve işleyişinin değerlendirilmesinde dikkat çekici hususlara yoğunlaşarak iç kontrolün çalışması hakkında düzenli bilgiler sağlar. İç kontrolün güçlü ve zayıf yanları hakkında bilgi sağlayıp geliştirilmesi için tavsiyelerde bulunurlar. Ancak, iç denetim biriminin bağımsızlığının ve tarafsızlığının güvence altına alınması gerekir.²¹⁶

²¹⁵ Bayram Aslan, a.g.e, s. 69

²¹⁶ Akyel, a.g.e, s. 7

3.10.3.2. İç Denetim ve Risk Yönetimi

İç denetim eylemi sorumluluğu yerine getirebilmek için öncelikle, organizasyonun risk yönetim sisteminin etkinliğini izlemeli ve değerlendirmelidir.²¹⁷

Risk yönetimi, risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve etkisinin kabul edilebilir bir seviyede tutulabilmesi için gerekli kontrollerin uygulanması, gözden geçirilmesi ve raporlanmasını sağlayan bir yönetim sürecidir.²¹⁸

3.10.3.3. İç Denetim ve Kurumsal Yönetim İlişkisi

İyi kurumsal yönetim ne demek tanımlarının bir çeşitlilik vardır. Son zamanlarda artan bir araç olarak kurumsal yönetim odağı arttı güvencesi ve devlet organlarının yeterli gözetim gösteren açısından bakıldığında, kurumsal yönetim süreçlerinin " atıfta bulunan örgütler tarafından, yönetmenliğini kontrollü ve hesap yapılıdır. Bu özellikler yetki kapsar hesap verebilirlik, yönetim, liderlik, yön ve organizasyon icra kontrolü " iç denetimle daha kolay hale gelmektedir.²¹⁹

Kurumsal yönetim, iş süreçlerinde ve paydaşlarla ilişkilerde; eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk yaklaşımlarıyla işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliği, raporlama güvenilirliği, düzenlemelere uygunluk, paydaşların hak ve çıkarlarının korunmasını hedeflemektedir. Kurumsal yönetim ilkeleri, tanımı ve ilişkileri bilirlkte değerlendirdiğimizde; tüm paydaşların hak ve çıkarlarının korunduğu bir güvence yaklaşımı ortaya çıkmaktadır. Söz konusu güvencenin sigortası olarak iç denetimi görebiliriz. Kurumsal yönetim ilkeleri ve ilişkileri çerçevesinde bu rol ve sorumlulukları

²¹⁷ Davut Pehlivanlı, a.g.e, s. 60

²¹⁸ Hasan Türedi, Ümmügülsüm Zor, Filiz Gürbüz, Risk Odaklı İç Denetim, Muhasebe Ve Finans Dergisi, Nisan 2015, s. 9

²¹⁹ Jones & Beattie | Local Government Internal Audit Compliance, 2015, s. 4

değerlendirdiğimizde; paydaşlar, menfaat sahipleri, kamunun bilgilendirilmesi şeffaflık, yönetim kurulu için iç denetim ve bağımsız dış denetim güvence sağlama ve danışmanlık rolü bulunmaktadır. İç denetimi, kurum içinde yönetim kurulu ve denetim komitesi için güvence sağlamak ve aynı zamanda işletme yönetimi için stratejik akıl ortağı olarak danışmanlık rolünü üstlenir. Bağımsız dış denetim ise, iç denetimin güvence sağladığı süreç çerçevesinde üretilen mali tabloların güvenilir olması ve gerçekleri yansıttığına ilişkin kamunun bilgilendirilmesi için referans olacak görüşleri bildirir. Bu çerçevede iç denetimin üstlenmiş olduğu rol kritik öneme sahiptir. Kısaca aralarındaki ilişki rol ve sorumlulukları ile kurumsal yönetimin çerçevesi olarak değerlendirilmektedir. Aralarındaki ilişkiyi böyle açıklayabiliriz.²²⁰

3.10.3.4. İç Denetim ve Denetim Komitesi Arasındaki İlişki

ABD ve Avrupa'da ortaya çıkan muhasebe skandalları bağımsız denetimi sorgulanabilir hale getirilmiştir. Bundan dolayı Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), yeni doğan gereksinimler doğrultusunda düzenlemelere gitmiştir. Bu kapsamda Türkiye'de hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar "denetimden sorumlu komiteler" (Dk) kurmak zorundadırlar. Denetim komitesi, yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşacak olup, başlıca görevi; ortaklığının muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetim ve ortaklığın sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimidir.²²¹

Denetim komiteleri üst yönetimin sağlanması için iç denetim için çok yeterli personel görevini yerine getirmek için önemli bir role sahiptir. İç denetim etkinliğini değerlendirmek gerekir. İç denetim organizasyon yapısı, değerlendirmek ve sağlamak gibi işlevi vardır.²²² Bir denetim komitesi açısından bakıldığında iç denetim denetim komitesi ve genellikle yönetimi ile ilişkisini bildirir. Güçlü bir olumlu rapor iç denetimin bağımlılıklar için önemli

²²⁰ Ali Kamil, Kurumsal Yönetim Ve İç Denetimin Kalite Güvencesi, İstanbul. 2010, s. 1-2

²²¹ İsmmm, a.g.e, s. 16

²²² Boubaker Adel, Taher Maissa, Interaction Between Audit Committee And Internal Audit: Evidence From Tunisia, The Iup Journal Of Corporate Governance, 2013, s. 61

bir potansiyel denetim komitesi tarafından iç denetim aracılığıyla gerçekleşir. Buna ek olarak komite, iç denetim ile ilgili yönetimi ile yakın bir eşit gözetim rolü paylaşan çalışmayla denetim sonucuna varılır.²²³

3.11. İÇ DENETÇİ

Bir işletmenin sürekli çalışanı olarak, işletme içindeki denetim çalışmalarını sürdüren ve ücretleri işletme tarafından ödenen kişilerdir. İç denetçiler, bir işletmede genellikle kurmay görevi yaparlar.²²⁴

3.11.1. İç Denetçilerin Görev Yetki ve Sorumlulukları

Yönetim anlayışında meydana gelen gelişmeler, yasal düzenlemeler ve rekabeti denetçilerin görev ve sorumluluklarını arttırmaktadır.²²⁵

3.11.1.1. İç Denetçilerin Görevleri

İç denetçilerin görev ve sorumlulukları;²²⁶

- İşletme içinde hazırlanan tüm muhasebe bilgilerinin ve raporlarının güvenilir olup olmadığını incelemek ayrıca, muhasebe bilgi ve raporlarını elde etmek için kullanılan kayıt ortamını ve raporlama sistemini gözden geçirmek,
- İşletmelerde olabilecek hata ve hileleri ortaya çıkarmak, önlemek, varlıkların mevcudiyetinin sürekli kontrolünü sağlamak,
- İç kontrol sisteminin işleyişini incelemek ve etkinliğini gözden geçirmek,
- İşletme yönetiminin ya da çalışanlarının faaliyetlerdeki başarısını incelemek değerlemek, işletme varlıklarının verimli kullanılıp

²²³ Douglas M. Boyle, F. Todd DeZoort, and Dana R. Hermanson, The Effects of Internal Audit Report Type and Reporting Relationship on Internal Auditors' Risk Judgments, American Accounting Association 2015, s. 5

²²⁴ Hüseyin Ergin, a.g.e, s. 15

²²⁵ Mehmet Ünsal Memiş, Etkin Ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar, Mali çözüm, Ocak - Şubat, Yıl; 2008 Sayı: 85, Ankara, s. 85

²²⁶ Hüseyin Ergin, a.g.e, s. 15

kullanılmadığını, kullanılmıyorsa nedenlerini ortaya koymak ve düzeltici önerileri sunmak,

- Yürütülen işletme faaliyetlerinin, işletme yönetimi tarafından belirlenen politika, plan, prosedürlere, mevzuata ve alınan kararlara uygunluk derecesini belirlemek,

- İşletme yönetimi tarafından istenen özel denetim çalışmaları yapmak,

- Bağımsız denetçinin çalışmalarına yardımcı olmaktır.

3.11.1.2. İç Denetçilerin Yetkileri

İç denetçiler aşağıdaki yetkilere sahiptir:²²⁷

- İç denetim faaliyetleriyle ilgili gizlide olsa elektronik ortamdakiler dâhil her türlü bilgi, belge ve dokümanlar ile nakit, kıymetli evrak ve diğer varlıkların ibrazını talep etmek,
- Denetlenen birim çalışanlarından veya yürütülen görevin ilgili olduğu birim personelinden iç denetim faaliyetlerinin gereği olarak her türlü yardımı almak, yazılı ve sözlü bilgi istemek,
- İç denetim faaliyetlerinin gerektirdiği araç, gereç ve diğer imkânlardan yararlanmak,
- Görevin yürütülmesini engelleyici tutum, davranış ve hareketlerle bulunanları iç denetim birim başkanı kanalı ile üst yöneticiye bildirmek,
- İç denetim faaliyetinin gerektirdiği konularda uzman yardımı almak veya görüşünden yararlanmak.

²²⁷ Çevrimiçi, <http://kosgeb.gov.tr/Pages/UI/Baskanligimiz.aspx?ref=32&refContent=44> , 14/04/2015

3.11.1.3. İç Denetçilerin Sorumlulukları

Günümüzden yolsuzluların ortaya çıkarılmasında, hem şirket yönetimlerinin ve iç denetçilerin hem de dış denetçilerin sorumlulukları eskiye göre artmıştır. Bu konuda sorumluluk, öncelikle işletme yönetimi ve iç denetçilerindir. Özellikle yönetimin karıştığı yolsuzluları ortaya çıkarmak bakımından iç denetçilerin ve bunların bağlı olduğu iç denetim komitesinin önemi büyüktür. Yolsuzluklar, genel olarak, iç kontrol sisteminin yetersizliğinden veya etkin olarak çalıştırılmamasından kaynaklanır. Dolayısıyla, iyi işleyen iç kontrol sistemleri bu tür yolsuzlukların önüne geçebilecektir. Öte yandan, yönetimin neden olduğu finansal raporlama yolsuzlukları ise iç kontrol sisteminin yetersizliğinden ziyade, iç denetim komitesinin etkin çalışıp çalışmaması ile ilgidir. Şirket yönetiminden bağımsız, yeterli teknik bilgiye sahip iç denetçiler ve bunların bağlı olduğu iç denetim komitesi, finansal raporlama riskini önemli ölçüde azaltacaktır.²²⁸

3.11.2. İç Denetçilerin Nitelikleri ve Bağımsızlığı

İç denetim tanımında vurgulanan en önemli özellik iç denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlık unsurudur. Bağımsızlık ve tarafsızlık iç denetçilerin mesleklerindeki önemli köşe taşlarındandır. Bu kapsamda aşağıda iç denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlık hakkında bilgi verilecektir.²²⁹

3.11.2. 1. İç Denetçilerin Nitelikleri

İç denetçi, görevlerini yerine getirilmesiyle ilgili olarak aşağıdaki yetkilere sahiptir;²³⁰

²²⁸ İsmmo, Kobi'lerde İç Denetim İçin Pratik Bilgiler, Nisan 2013, s. 23

²²⁹ Ruveyda Kızılboğa, İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlık ve Tarafsızlığın Önemi, İstanbul 2015, s. 112

²³⁰ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, T.C Resmi Gazete, 5018, 12 Temmuz 2006

- Denetim konusuyla ilgili elektronik ortamdakiler dahil her türlü bilgi, belge ve dokümanlar ile nakit, kıymetli evrak ve diğer varlıkların ibrazını göstermesini talep etmek
- Denetlenen birim çalışanlarından, iç denetim faaliyetlerinin gereği olarak yardım almak, yazılı ve sözlü bilgi istemek,
- Denetim faaliyetlerinin gerektirdiği araç, gereç ve diğer imkânlardan yararlanmak,
- Denetimi engelleyici tutum, davranış ve hareketleri üst yöneticinin bilgisine intikal ettirmek,

3.11.2. İç Denetçilerin Nitelikleri ve Bağımsızlığı

Denetimde "bağımsızlık" kavramının kullanılmaya başlanması mali tabloların denetim sürecine dayanmaktadır. Mali tabloların şirket dışındaki kişiler tarafından denetlenmesiyle ortaya çıkan ve zamanla dış denetim önemli bir parçası haline gelen bağımsızlık kavramının iç denetim açısından önem kazanması klasik iç denetim anlayışından modern iç denetim yaklaşımına geçiş ile birlikte gerçekleşmiştir.²³¹

Uluslararası iç denetim standartlarına göre bağımsızlık, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını tarafsız olarak yerine getirme kabiliyetini tehdit eden şartlardan uzak olmak demektir. İç denetim faaliyetinin sorumluluğunu etkili bir şekilde yerine getirmek için gerekli olan bağımsızlık mertebesinde erişmek amacıyla iç denetim yöneticisi üst seviye yönetime ve yönetim kuruluna doğrudan ve sınırsız bir şekilde ulaşma imkânına sahiptir. Bu durum, çifte raporlama ilişkisi vasıtasıyla elde edilebilir. Bağımsızlığa yönelik tehditler, denetçi, görev, fonksiyon ve kurum seviyelerinde ele alınmak zorundadır.²³²

²³¹ Ruveyda Kızılboga, a.g.e, s. 112

²³² IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 3

Kişiye bağlı bir tutum olan tarafsızlık incelenen olay veya süreç hakkında kişisel çıkar veya başkalarının görüşleri nedeniyle etki altında kalınmamasıdır.²³³

Uluslararası iç denetim standartlarına göre tarafsızlık, İç denetçilerin denetim görevlerini, çalışmalarının ürününe inanarak ve kalitesinden ödün vermeksizin yapmalarına izin veren, yansız bir zihinsel tutumdur. Tarafsızlık iç denetçilerin denetim konusundaki yargılarını başkalarınıninkine bağlı kalmamaları gerektirir.²³⁴

3.11.2. 3. Denetçinin Güvencesi

İç denetim faaliyetleri, kapsamlı, bağımsız ve nesnel makul bir aşamaya ulaşmada işletme ve yönetime sistemli bir şekilde imkân sağlayarak dolandırıcılık ve hata yapma riskini azaltır. Bu sayede denetçiye güven verir.²³⁵

3.12. İÇ DENETÇİNİN BAŞARI KOŞULLARI

Etkin bir yönetim kontrol aracı olan iç denetim faaliyetlerini yürüten iç denetçiye, yönetim tarafından bir takım imkânların sağlanması ve iç denetçinin de bir takım nitelikleri haiz olunması gerekmektedir. Bu imkânlar ve nitelikler şu şekilde sınırlanabilir.²³⁶

- İç denetçilerin görevleri, yetki ve sorumlulukları üst yönetim tarafından yönetmelik, genelge veya benzeri bir yazılı dokümanla tanımlanmalıdır.
- İç denetçilerin bağımsızlığı sağlanmalıdır.
- İç denetçiler denetim çalışmalarını yürütmede, mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermelidirler.
- İç denetçi atılgan ve önder olmalıdır.

²³³ Ruveyda Kızılböğâ, a.g.e, s. 114

²³⁴ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s.24

²³⁵ Dykan LV, Kalinkin DV, Theoretical Fundamentals And Him Oud Ytu Internal Systems For Amy Leg State Finance Co. Ntrolyu Yini In Ukraine , Economic Problems Number 3, s. 71

²³⁶ Mehmet Ünsal Memiş, a.g.e, ss. 85-86

- İç denetçi dürüst olmalıdır.
- İç denetçi tamamen önde olmalıdır.
- İç denetçi dürüst olmalıdır.
- İç denetçi tamamen önde olmalıdır.
- İç denetçi az ve öz olmalıdır.
- Problem çözme yeteneklerine başvurma,
- Problem çözmede bilginin rolünü anlama,
- Tümevarım ve tümdengelim muhakemelerini kullanma,
- Karar verme sürecini iyi anlamalıdır.

3.13. İÇ DENETİM STANDARTLARI

Ekonomik hayatın vazgeçilmez unsuru olan, üretim, ticaret, satış, hizmet faaliyetlerini yerine getirerek toplumun ihtiyaçlarını karşılayan işletmelerle ilgili kararların doğru şekilde ve yerinde alınabilmesi için güvenilir ve gerçek bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bilgiler, sadece işletmenin karar vericileri olan yöneticiler açısından değil, işletme ile ilgileri bulunduğu belirtilebilecek olan ortaklar, yatırımcılar, çalışanlar, kamu kurumları, finansman kuruluşları ve özellikle durumlarda kamuoyu bakımından da önemlidir. İşletme faaliyetlerinin ekonomi için önemi ve ilgili kesimlerin geniş olması, doğru ve güvenilir bilgi gereksinimlerini karşılayacak muhasebe ve denetim standartlarına ihtiyaç duyulmuş ve uluslararası alanda geçerli olan ilke standartlar oluşturulmuştur.²³⁷

3.13.1. Uluslararası İç Denetim Standartları IFAC

İşletmelerde iç denetim faaliyetleri, farklı endüstri ve ortamlarda, çeşitli yasal düzenlemeler, ölçek ve özellikleri farklı kurumsal yapılarda gerçekleştirilmektedir. Söz konusu farklılıklar içinde iç denetimin tanımına uygun yerine getirilmesine yönelik olarak, iç denetim uygulamalarının temel ilkelerini tanımlamak, katma değerini ifade ve teşvik etmek,

²³⁷ Fikret Kartal, Türkiye'de Kamu Ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları, Maliye Finans Yazıları Yıl:27 Sayı:99 Nisan,2013 Ankara s. 10

performansının temel ilkelerini tanımlamak, katma değerini ifade ve teşvik etmek, performansının değerlendirilmesine imkân sağlamak amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından " Uluslararası İç Denetim Standartları" getirilmiştir.²³⁸

IIA, ilk uluslararası iç denetim standartlarını 1978 yılında yayınlamıştır. Ancak standartlar, sistemli bir şekilde gözden geçirilir ve geliştirilir. Standartlar, nitelik, performans ve uygulama standartlarından meydana gelmektedir.²³⁹

İç denetçilerin ve iç denetim faaliyetinin standartlara uyumunun hukuken kısmen engellenmesi durumunda, standartların diğer kısımlarına uyum devam etmeli ve uyulamayan kısımlarla ilgili özel durum açıklamaları yapılmalıdır.²⁴⁰

IIA Standartları, diğer standart tesis eden kurumların standartlarıyla kullanılırsa, iç denetim raporlamalarında diğer standartlara da gerektiğinde atıf yapılabilir. Bu durumda, IIA standartları ile diğer kurumların standartları arasında bir çelişki ve uyumsuzluk olması hâlinde, iç denetçiler ve iç denetim faaliyeti IIA standartlarına uymak zorundadır. Bunun yanında, diğer standartlar daha güçlü bir şekilde kısıtlayıcı ise diğer standartlara uyabilirler²⁴¹

Standartların amaçları şunlardır;²⁴²

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

²³⁸ Ali Kamil Uzun, Engin Ergüdeniç, Denetim Mesleğinin Akademik Eğitimden Beklentileri, Mesleki Akademik Gelişim İçin Öneriler, Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, İstanbul, 2010, s.348

²³⁹ Ali Kamil Uzun, Engin Ergüdeniç, a.g.e, s, 351

²⁴⁰ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013 s. 1

²⁴¹ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013 s.1

²⁴² IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s.1

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

Standartlar, ilke odaklıdır ve aşağıdaki hususları içeren uyulması zorunlu gerekliliklerdir:

-İç denetim mesleğinin uygulanması ve uygulamanın etkinliğinin değerlendirilmesi amacıyla kurum ve fert seviyesinde uluslararası uygulanabilirliği olan temel beyanlar,

-Bu temel beyanlarda geçen terim ve kavramları açıklığa kavuşturan, yorumlar.²⁴³

Standartlarda, özel anlamları terimler sözlüğünde verilen terimler kullanılmıştır. Özellikle, standartlarda, kayıtsız şartsız uyulması gereken gereklilikleri belirtmek için zorunladır (must) kelimesi, meslekî muhakeme sonucunda şartların gerektirdiği sapmalar olduğuna kanaat getirilmediği müddetçe uyulması beklenen gereklilikleri belirtmek için gereklidir (should) kelimesi kullanılmıştır.

Standartları doğru bir şekilde anlamak ve uygulamak için standartların ifadelerini, bunlara getirilen yorumları ve terimler sözlüğünde belirtilen özel anlamları beraberce dikkate almak gerekir.²⁴⁴

Standartlar yapısı, Nitelik Standartları ve Performans Standartları şeklinde ikiye ayrılmıştır. Nitelik Standartları, iç denetim faaliyetlerini yürüten kurumların ve kişilerin özelliklerine yöneliktir. Performans Standartları iç denetimin tabiatını açıklar ve bu hizmetleri performansını değerlendirmekte kullanılan kalite kıstaslarını sağlar. Nitelik ve Performans Standartları tüm iç denetim hizmetlerine tatbik edilmek üzere hazırlanmıştır.²⁴⁵

²⁴³ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 1

²⁴⁴ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 1

²⁴⁵ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, ss. 1-2

Uygulama standartları da, güvence (A) veya danışmanlık (C) faaliyetlerine uygulanabilecek gereklilikleri belirterek, Nitelik ve Performans Standartlarını geliştirmek için hazırlanmıştır.²⁴⁶

Güvence hizmetleri, iç denetçinin, bir kurum, faaliyet, fonksiyon, süreç, sistem veya bir başka unsur hakkında bağımsız görüş veya kanaat sunabilmek için eldeki delilleri objektif bir şekilde değerlendirmesini içerir. Güvence görevlerinin nitelik ve kapsamı iç denetçi tarafından belirlenir. Güvence hizmetlerinin, genellikle, üç tarafı vardır: (1) bir kurum, faaliyet, fonksiyon, süreç, sistem veya bir başka unsurun doğrudan içinde olan kişi veya grup (süreç sahibi), (2) değerlendirmeyi yapan kişi veya grup (iç denetçi), (3) değerlendirmeyi kullanan kişi veya grup (kullanıcı).²⁴⁷

Danışmanlık hizmetleri, tabiatı gereği tavsiye niteliğinde olup genellikle görevlendirmeyi talep eden müşterinin özel talebi üzerine gerçekleştirilir. Danışmanlık hizmetlerinin nitelik ve kapsamı, değerlendirmeyi talep eden müşteriyle iç denetçi arasındaki sözleşmeye tabidir. Danışmanlık hizmetlerinin genellikle iki tarafı vardır: (1) Tavsiye veren kişi veya grup (iç denetçi), (2) tavsiye talep eden ve alan kişi veya grup (görevin müşterisi). İç denetçi danışmanlık hizmeti verirken, objektifliğini muhafaza etmeli ve idarî sorumluluk almamalıdır.²⁴⁸

Standartların gözden geçirilmesi ve geliştirilmesi devamlı bir süreçtir. IIA İç Denetim Standartları Kurulu, standartları yayınlamadan önce çok geniş katılımlı bir istişare ve tartışma faaliyetine girişmektedir. Bu çalışma, metin taslağı sürecinde, dünya çapında bir yorum talep etme faaliyetini de içermektedir.²⁴⁹

Yetkin bir denetim iç denetim fonksiyonu, iyi yönetişimin önemli bir unsurudur. Bu yaklaşımla İç Denetim Enstitüsü'nün revize ettiği Uluslararası

²⁴⁶ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, ss. 1-2

²⁴⁷ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, ss. 1-2

²⁴⁸ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, ss. 1-2

²⁴⁹ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, ss. 1-2

Mesleki Uygulama Standartları 01.01.2012 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Eski halinde, bağımsızlık, mesleki yeterlilik, denetim kapsamı, denetim faaliyetleri ve iç denetim departmanının yönetimi başlıklarında toplanan standartlar yeniden düzenlenmiştir.²⁵⁰

3.13.1.1. Nitelik Standartları

1000 - Amaç, Yetki ve Sorumluluklar

İç denetim faaliyetlerinin amaç, yetki ve sorumlulukları, İç Denetim Tanımı, Etik Kuralları ve Standartlar 'la uyumlu olan ve denetim komitesi ve Yönetim Kurulunca da onaylanan bir iç denetim yönetmeliğinde açıkça tanımlamak zorundadır. İç denetim yöneticisi iç denetim yönetmeliğini dönemsel olarak gözden geçirmek ve üst yönetime ve Yönetim Kuruluna onay için sunmak zorundadır.²⁵¹

1010 - İç Denetim Tanımının, etik Kurallarının ve Standartların İç Denetim Yönetmeliğinde Tanınması

İç Denetimin tanımına, Etik Kurallarına ve Standartlar 'a uyma zorunluluğu, iç denetim yönetmeliğinde tanınmak zorundadır. İç Denetim Yöneticisinin, İç Denetim Tanımını, Etik Kurallarını ve Standartlar 'ı üst seviye yönetim ve yönetim kurulu ile tartışıp değerlendirmesi gerekir.²⁵²

1100 - Bağımsızlık ve Objektiflik

İç denetim faaliyeti bağımsız olmak zorundadır ve iç denetçiler görevlerini yaparken objektif davranmak zorundadır.²⁵³

²⁵⁰ Ali Kamil Uzun, Engin Ergüdeniç, a.g.e, s, 351

²⁵¹ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s.3

²⁵² IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s.3

²⁵³ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s.3

1110 - Kurum İçi Bağımsızlık

İç Denetim Yöneticisi, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkan sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olmak zorundadır. İç Denetim Yöneticisi, en az yılda bir, yönetim kuruluna iç denetim faaliyetinin kurum içi bağımsızlığını teyit etmek zorundadır.²⁵⁴

1111 - Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim

İç Denetim Yöneticisi Yönetim Kurulu ile doğrudan iletişim ve etkileşimde olmak zorundadır.²⁵⁵

1120 - Bireysel Objektiflik

İç denetçiler, tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranmak ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınmak zorundadır.²⁵⁶

1130 - Bağımsızlık veya Objektifliğin Bozulması

Denetçilerin bağımsızlığı veya objektifliği fiilen bozulduğu veya bozulduğu izlenimi doğduğu takdirde, bozulmanın ayrıntıları ilgili taraflara açıklamak zorundadır. Bu açıklamanın kapsamı, bozucu etkenin niteliğine bağlıdır.²⁵⁷

1200 - Yeterlilik ve Azami Mesleki Özen ve Dikkat

Görevler, yeterlilik ve azami mesleki özen ve dikkat ile yerine getirmek zorundadır.²⁵⁸

²⁵⁴ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s.4

²⁵⁵ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s.4

²⁵⁶ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s.4

²⁵⁷ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s.5

²⁵⁸ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s.5

1210 - Yeterlilik

İç denetçiler, kişisel olarak, sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıtalara sahip olmak zorundadır. İç denetim faaliyeti de toplu olarak, kendi sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmak veya bunları edinmek zorundadır.²⁵⁹

1220 - Azami Mesleki Özen ve Dikkat

İç denetçiler, makul sınırlar içinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen beceriye sahip olmak ve azami özen ve dikkat göstermek zorundadır. Azami mesleki özen ve dikkat, hiç hata yapılmayacağı anlamına gelmez.²⁶⁰

1230 - Sürekli Mesleki Gelişim

İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer vasıflarını sürekli mesleki gelişimle arttırmak ve güçlendirmek zorundadır.²⁶¹

1300 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamak ve bunu sürdürmek zorundadır.²⁶²

1310 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklilikleri

Kalite güvence ve geliştirme programı, hem iç hem de dış değerlendirmeleri ihtiva etmek zorundadır.²⁶³

²⁵⁹ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, ss. 5-6

²⁶⁰ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 6

²⁶¹ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 7

²⁶² IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 7

²⁶³ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 7

1310 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklilikleri

Kalite güvence ve geliştirme programı, hem iç hem de dış değerlendirmeleri ihtiva etmek zorundadır.²⁶⁴

1312 - Dış Değerlendirmeler

Dış değerlendirmeler, kurum dışından vasıflı ve bağımsız bir değerlendirme uzmanı veya ekibi tarafından en azından beş yılda bir yapılmak zorundadır. İç denetim yöneticisi aşağıdaki hususları Yönetim Kurulu ile tartışmak ve değerlendirmek zorundadır:²⁶⁵

- Dış değerlendirmenin şekli ve sıklığı,

Menfaat çatışması ihtimali de dikkate alınarak dış değerlendirme uzmanı veya ekibinin sahip olması gereken vasıflar ve bunların bağımsızlığı meseleleri.

1320 - Kalite Güvence ve Geliştirme Hakkında Raporlama

İç Denetim Yöneticisi, uygulanan kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarını üst yönetime ve yönetim kuruluna iletme zorundadır.²⁶⁶

1321- "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına Uygun" ibaresinin kullanılması

İç Denetim Yöneticisi, yalnızca Kalite Güvence ve Geliştirme Programının sonuçlarını desteklerse, iç denetim faaliyetinin (biriminin) Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun olduğunu belirtebilir.²⁶⁷

²⁶⁴ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 7

²⁶⁵ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 8

²⁶⁶ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 8

²⁶⁷ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 9

1322 - Aykırılıkların Açıklanması

İç Denetimin Tanımına, Etik Kurallarına ya da Standartlara aykırılık, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını ve faaliyetlerini etkilediği zaman, İç Denetim Yöneticisi, aykırılığı ve etkilerini üst yönetime ve yönetim kuruluna açıklamak zorundadır.²⁶⁸

3.12.1.2. Performans Standartları

2000- İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi

İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetin kuruma değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetmek zorundadır.²⁶⁹

2010 - Planlama

İç Denetim Yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen bir risk esaslı olan yapmak zorundadır.²⁷⁰

2030 - Kaynak Yönetimi

İç Denetim Yöneticisi, onaylı planın uygulanabilmesi için, iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamak zorundadır.²⁷¹

2040 - Politikalar ve Prosedürler

İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetini yönlendirmek amacına yönelik politika ve prosedürleri belirlemek zorundadır.²⁷²

²⁶⁸ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 9

²⁶⁹ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 10

²⁷⁰ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 10

²⁷¹ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 11

²⁷² IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 11

2050 - Eşgüdüm (Koordinasyon)

İç Denetim Yöneticisi: aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgariye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, güvence ve danışmanlık hizmetlerini yerine getiren diğer iç ve dış sağlayıcılarla, mevcut bilgileri paylaşmalı ve faaliyetleri bunlarla eşgüdüm içinde sürdürmelidir.²⁷³

2060 - Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar

İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve plana kıyasla performansı konularında, üst yönetime ve yönetim kuruluna dönemsel raporlar sunmak zorundadır. Bu raporlar, suiistimal risklerini, yönetim sorunlarını ve üst yönetimin ve denetim komitesinin, yönetim kurulunun ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği başka konuların da dahil olduğu önemli riskleri ve kontrol sorunlarını içermek zorundadır.²⁷⁴

2070 - Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk

İç denetim faaliyeti bir dış hizmet sağlayıcısı tarafından sunulduğunda söz konusu hizmet sağlayıcısı o kurumun etkili bir iç denetim faaliyeti sürdürülmesi sorumluluğunun farkında olmasını sağlamak zorundadır.²⁷⁵

2100 - İşin Niteliği

İç denetim faaliyeti; sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, yönetişimi risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır.²⁷⁶

²⁷³ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 11

²⁷⁴ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 11

²⁷⁵ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 12

²⁷⁶ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 12

2110 - Yönetişim/Kurumsal Yönetim

İç denetim faaliyeti, aşağıdaki amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla yönetim sürecini değerlendirmek ve iyileştirilmesi için gerekli tavsiyede bulunmak zorundadır.²⁷⁷

- Kurum içinde gerekli etik ve diğer değerlerin geliştirilmesi,
- Etkili bir kurumsal performans yönetiminin ve hesap verebilirliğin temini,
- Risk ve kontrol bilgilerinin kurumun, iç ve dış denetçilerin ve üst yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdüm sağlamak ve bunlar arasında gerekli bilgilerin itişini sağlamak.

2120 - Risk Yönetimi

İç denetim faaliyeti; risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmesine katkıda bulunmak zorundadır.²⁷⁸

2130 - Kontrol

İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin, kontrollere sahip olmasına yardımcı olmak zorundadır.²⁷⁹

2200 - Görev Planlaması

İç denetçiler, her görev için, amaçları, kapsamı, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamak ve yazılı hale getirmek zorundadır.²⁸⁰

²⁷⁷ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 12

²⁷⁸ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 12

²⁷⁹ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 13

²⁸⁰ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 14

2201 - Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler

Bir görevi planlarken, iç denetçiler şu noktaları dikkate almak zorundadır.²⁸¹

- Denetlenecek olan faaliyetleri ve faaliyetin kendi performansını kontrol etmesinin araçları,
- Faaliyet ve hedeflerine, kaynaklarına ve operasyonlarına yönelik önemli riskler ve bu potansiyel risklerin etki veya ihtimallerini kabul edilebilir bir seviyede tutmanın yol ve araçları,
- İlgili bir çerçeve veya modele kıyasla, ilgili faaliyetin yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin yeterlilik ve etkinliği,
- Faaliyetlerin yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinde önemli gelişme sağlama imkânları,

2210 - Görev Amaçları

Amaçlar, her bir görev için belirlenmek zorundadır.²⁸²

2220 - Görev Kapsamı

Görevin kapsamı, görevin amaçlarını karşılayacak seviyede olmak zorundadır.²⁸³

2230 - Görev Kaynaklarının Tahsisi

İç denetçiler, görevlin niteliği, karmaşıklığı, zaman kısıtlamaları ve mevcut kaynakları dikkate alarak görevin amaçlarına ulaşmak için uygun ve yeterli kaynakları tespit etmek zorundadır.²⁸⁴

²⁸¹ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 14

²⁸² IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 14

²⁸³ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 15

²⁸⁴ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 15

2240 - Görev İş Programı

İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşacak iş programları hazırlamak ve kayıtlı hale getirmek zorundadır.²⁸⁵

2300 - Görevin Yapılması

İç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemek, analiz etmek, değerlendirmek ve kayıtlı hale getirmek zorundadır.²⁸⁶

2310 - Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması

İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri tespit etmek ve tanımlamak zorundadır.²⁸⁷

2320 - Analiz ve Değerlendirme

İç denetçiler, vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmak zorundadır.²⁸⁸

2330 - Bilgilerin Kayıtlı Hale Getirilmesi

İç denetçiler, vardıkları kanaatlere ve görev sonuçlarına dayanak teşkil eden bütün bilgileri kayıtlı hale getirmek zorundadır.²⁸⁹

²⁸⁵ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 15

²⁸⁶ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 16

²⁸⁷ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 16

²⁸⁸ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 16

²⁸⁹ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 16

2340 - Görevin Gözetim ve Kontrolü

Görevler; görev amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini sağlayacak bir tarzda gözetmek ve kontrol edilmek zorundadır.²⁹⁰

2400 - Sonuçların Raporlanması

İç denetçiler, görev sonuçlarını raporlamak zorundadır.²⁹¹

2410 - Raporlama Kıstasları

Raporlamalar, varılan sonuçlar, yapılan tavsiyeler ve önerilen eylem planlarının yanında görevin hedeflerini ve kapsamını da içermek zorundadır.²⁹²

2420 - Raporlamaların Kalitesi

Raporlamalar, doğru, objektif, açık özlü, yapıcı, tam olmak ve zamanında sunulmak zorundadır.²⁹³

2421 - Hata ve Eksiklikler

Eğer nihai raporlama önemli bir hata veya eksiklik içeriyorsa, İç Denetim Yöneticisi, hatalı ve eksik raporu alan bütün taraflara düzeltilmiş bilgileri iletmek zorundadır.²⁹⁴

²⁹⁰ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 17

²⁹¹ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 17

²⁹² IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 17

²⁹³ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 18

²⁹⁴ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 18

2430 - "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları'na uygun olarak Yapılmıştır" ibaresinin Kullanılması

İç Denetçiler yalnızca kalite güvence ve geliştirme programının sonuçları desteklerse görevlerinin "Uluslararası İç Denetim Mesleki uygulama Standartları'na Uygun olarak yapılmadığına raporlarında yer verebilirler.²⁹⁵

2431 - Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklanması

İç denetimin Tanımına, Etik Kurallara veya Standartlara aykırılık belli bir görevi etkilediğinde, görev sonuçları raporlanırken şu hususlar özel durum olarak açıklanmak zorundadır.²⁹⁶

- Tam olarak uygunluğun sağlanmadığı Etik Kuralları İlkesi veya Davranış Kuralı ve Standart(lar)
- Aykırılığın sebepleri
- Aykırılığın göreve ve görev sonuçlarının raporlanmasına etkisi

2440 - Sonuçların Dağılımı

İç Denetim Yöneticisi, görev sonuçlarını uygun taraflara dağıtmak zorundadır.²⁹⁷

2450 - Genel Görüş

Bir genel görüş yayınlanırken, üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer paydaşların beklentilerinin dikkate alınması ve yeterli, güvenilir, ilgili ve yararlı bilgi ile desteklenmesi zorunludur.²⁹⁸

²⁹⁵ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 18

²⁹⁶ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 18

²⁹⁷ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 18

²⁹⁸ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 18

2500 - İlerlemenin Gözlenmesi

İç Denetim Yöneticisi, Yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurmak ve uygulamak zorundadır.²⁹⁹

2600 - Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi

İç Denetim Yöneticisi, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyecek bir risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiği sonucuna vardığında, konuyu üst yönetimle tartışmak zorundadır. İç Denetim Yöneticisi konunun çözümlenmediğine hükmederse, konuyu denetim komitesi ve yönetim kuruluna iletme zorundadır.³⁰⁰

3.14. TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM ALANINDAKİ KURUŞLAR

Çağdaş iç denetim anlayışının oluşmasında önemli bir yapı taşı olarak nitelendirilen Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA)1941 yılında New York'ta kurulması ile birlikte iç denetim, dünyada profesyonel bir mesleki disiplin haline gelmiş ve bu bağlamda uluslararası mesleki standartlar ve etik kurallar oluşturulmuştur. ABD' de başlayan örgütlenme, 1982 yılında Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu'nun (European Confederation of Institutes of Internal Auditing, ECIIA) kurulması ile mesleğin Avrupa Birliği'nde statüye kavuşmasını sağlamıştır. ECIIA, büyük Avrupa ekonomik bölgesi içindeki ülkelerde kurulu bulunan ulusal iç denetim derneklerinin oluşturduğu bir konfederasyondur.³⁰¹

3.14.1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü

İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditor- IIA)1941 yılında ABD' de kurulmuş olup, iç denetim konusunda lisans verme, eğitim ve

²⁹⁹ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 19

³⁰⁰ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, s. 19

³⁰¹ Bayram Aslan, Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim, Sayıştay Dergisi Sayı: 77,Ankara 2010, s. 80

araştırma alanlarında saygınlığı olan ve genel kabul gören özerk bir kuruluştur. 160 ülke 122 binden fazla iç denetçi üyesi olan IIA'nın amacı, iç denetim alanında aktif bir küresel yol gösterici olmaktır.³⁰²

Ülkemizde ise 1995 yılında kurulan Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) ile ulusal mesleki örgütlenme gerçekleşmiştir. Hem IIA'in hem de ECIIA'in üyesi olan TİDE ile başlayan ulusal mesleki örgütlenme, Türkiye iç denetimin uluslararası sertifikasyonu için imkân sağlamıştır.³⁰³

TİDE uluslararası İç denetçiler Enstitüsü (IAA/The Institute of Internal Auditors) ve Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA/Euro Pean Confedaretion of Institute of Internal Auditor) üyesidir.³⁰⁴

3.14.2. İç Denetim Koordinasyon Kurulu

5018 sayılı kanun kapsamında kurulan ve kamu mali yönetimimizde iç denetimin kurumsallaşması bakımından önemli görevler üstlenmiş olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyet göstermektedir. Kamu idarelerinin iç denetim sistemini izlemek, düzenleme yapmak, iç denetim birimleri ile iş birliği yapmak, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere oluşturulan kurul, esas itibariyle iç denetim alanına ilişkin olarak merkezi uyumlaştırma fonksiyonunu yerine getirmektedir. Kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, düzenleme yapmak, iç denetim birimleri ile iş birliği yapmak, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere oluşturulan kurul, esas itibariyle iç denetim alanına ilişkin olarak merkezi uyumlaştırma fonksiyonunu yerine getirmektedir. Kurul merkezi uyumlaştırma fonksiyonu kapsamında, iç denetim sisteminin uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarıyla uyumlu bir şekilde kurulması için gerekli düzenlemelerin yapılması, iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırılması, iç denetim faaliyetlerine ilişkin

³⁰² Ender Güler, Sigorta İşletmelerinde İç Denetim Uygulamalarının İç Denetim Standartları İle Birlikte Değerlendirilmesi 2010, Konya, s.396

³⁰³ Bayram Aslan, a.g.e. s. 80

³⁰⁴ Ender Güler, a.g.e. s, 397

olarak kamu idareleri arasında koordinasyon sağlanması, iç denetim sisteminin izlenmesi ve iç denetçilerin eğitim programlarının düzenlemesi görevlerini yürütmektedir.³⁰⁵

3.15. İÇ DENETİM MESLEKİ SERTİFİKASYONLARI

Dünya genelinde Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) tarafından verilen sertifikalar standart eğitimlerden sonra verilen "eğitim sertifikaları" olmayıp uluslar arası alanda geçerli unvan sertifikalarıdır.

Burada söz konusu olan, eğitim, tecrübe, karakter, sınavda başarı gibi şartlar yerine getirildikten sonra ispatlanan yetkinliğin unvan olarak ismin yanında taşıma yetkisinin verilmesidir. Mesleki sertifikasyonlara aşağıda değinilmiştir;³⁰⁶

Uluslararası İç Denetçi Unvanı (Certified Internal Auditor - CIA) unvanı, iç Denetçiler için uluslararası geçerliliği olan tek sertifikadır ve bireylerin iç denetim alanında profesyonelliklerini gösterebildikleri bir ölçüttür.

Uluslararası Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanı (Certification in Control Self Assessment- CCSA) unvanı, CSA (Kontrol Özdeğerlendirme) uygulayıcıları için saygın bir sertifikadır. CCSA, bir adayın önemli CSA temelleri, süreçleri ve risk, kontroller ve iş hedefleri gibi ilgili hususlardaki bilgisini ölçer. Bireylerin bu alandaki kapsamlı mesleki bilgilerini ortaya koydukları bir ölçüttür.

Uluslararası Mali Hizmetler Denetçisi (Certified Financial Services Auditor - CFSA), bireyin bankacılık, sigortacılık, menkul kıymetler ve mali hizmetler gibi sektörlerdeki Denetim ilke ve usullerine ilişkin bilgilerini ölçer. Adaylar, mevcut meslek alanlarını dikkate almaksızın, sınava

³⁰⁵ Bayram Aslan, a.g.e, s. 80

³⁰⁶ İsmmo, Kobi'lerde İç Denetim İçin Pratik Bilgiler, Nisan 2013, ss. 26-27

girerken bu dallardan herhangi birini seçebilir. CFSA, mali hizmetler denetimi uygulayıcıları için saygın bir sertifikadır.

Uluslararası Kamu Denetçisi (Certified Government Auditing Professional - CGAP), sertifika programı özellikle, kamu sektörünün örneğin federal / ulusal, eyalet / şehir, yerel, yarı resmi veya kraliyet otoritesi gibi her kademesinde çalışan denetçiler için tasarlanmıştır. Adayı bu zahmetli alanda karşılaşılabileceği pek çok zorluk için hazırlayarak vasıflı kılan üstün bir mesleki ehliyettir.

Risk Yönetimi Güvencesi Sertifikası (Certification in Risk Management Assurance –CRMA), CRMA sertifikası iç denetçiler ve risk yönetimi güvencesi ile ilgilenenler için tasarlanmıştır. CRMA sertifikasını almak risk yönetimi ve yönetim ile ilgili temel iş süreçlerine yönelik güvence vermek, risk ve risk yönetimine ilişkin kavramlar hakkında yönetimi ve denetim komitesini bilgilendirmek, stratejik kurumsal risklere odaklanmak, kurumunuza değer katmak alanlarındaki yeteneklerinizi sergilemenizi sağlayacaktır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

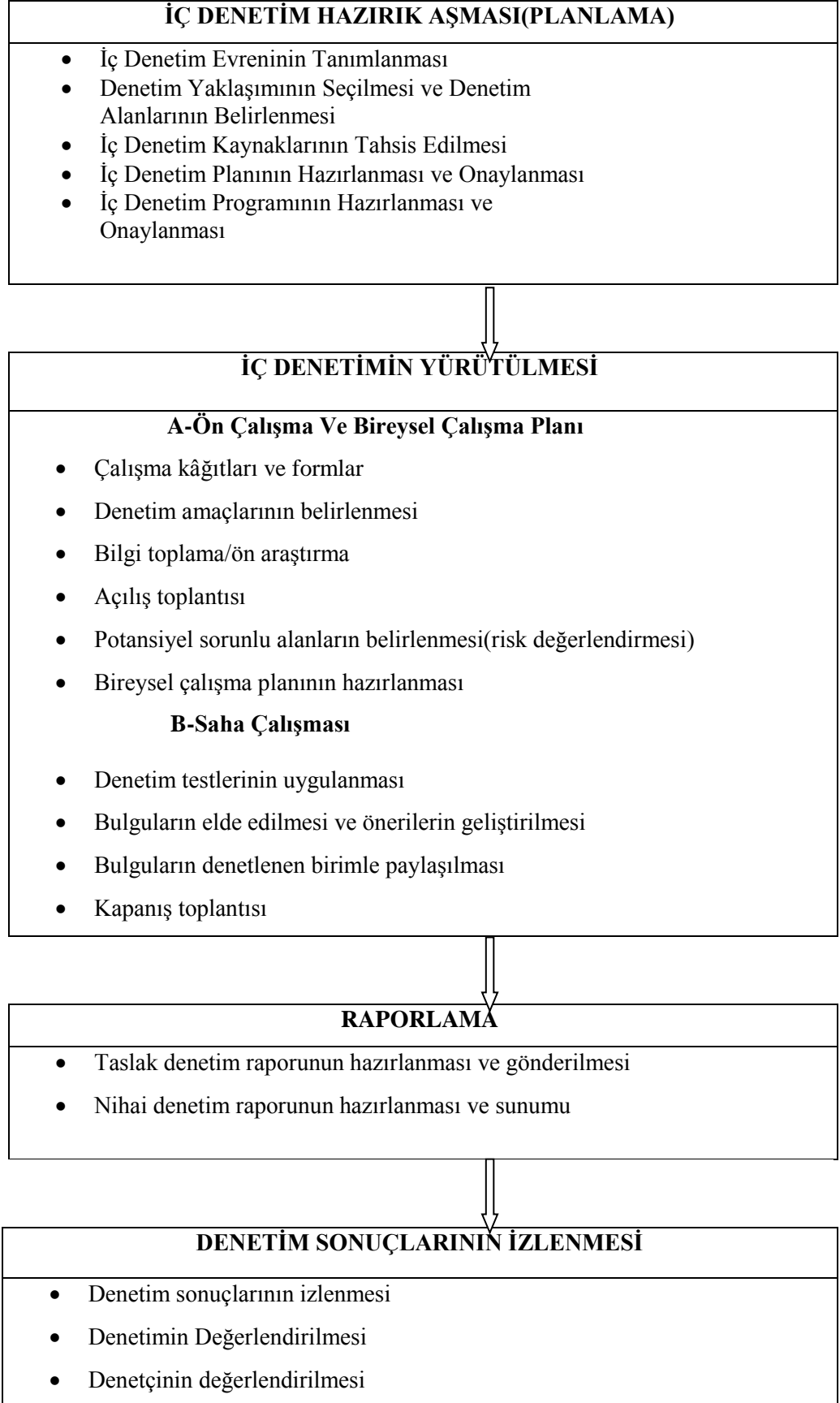
ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE İÇ DENETİM SÜRECİ

Arsa karşılığı inşaat işlerinde iç denetim; incelenen faaliyetlerle ilgili olarak, analizler, değerlendirmeler ve tavsiyeler aracılığıyla yönetime yardımcı bir işlev görmektedir. İç denetçi ayrıca işletmenin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliği konularında da yönetime bilgi sağlamaktadır. Uluslararası iç denetim standartlarından 2000 kodlu Performans Standartlarına göre; iç denetim faaliyeti, işletmeye değer katma yönünde etki ederek bir yaklaşımla tasarlanmalıdır. İç denetim yöneticisi işletmenin hedeflerin, göz önüne alarak iç denetim faaliyetlerini risk esaslı planlar yapmalı, süreci buna göre tasarlamalı ve sürecin başarılı bir şekilde işlemlerini takip etmelidir. İç denetçiler, bu süreç için titiz bir çalışma yapmalı bu çalışma sonuçlarını bir rapor halinde üst yönetime bildirmeli ve sonuçlara raporunda kısa ve öz olarak yer verilmelidir. Bu kapsamda, iç denetim sürecini dört başlık altında ele almak mümkündür.³⁰⁷

- Planlama
- İç denetimin yürütülmesi
- Raporlama
- Denetim Sonuçlarının İzlenmesi

³⁰⁷ Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 57

Şekil 3 İç Denetim Süreci



4. 1. İÇ DENETİM HAZIRIK AŞAMASI (PLANLAMA)

Denetimin anahtar öğelerinden ilki olan planlama, büyük bir mesleki özen ve titizlikle hazırlanmalıdır. İç denetim planı; kurumun yıllık iş plan, denetim stratejisi, iç denetim yönetmeliği, denetim evreni temeli hazırlanmalı ve cari yıl denetim kaynaklarının dağılımını, hedefleri ve iç denetim biriminin amaçlarını belirtmelidir. Ayrıca güvence ve danışmanlık faaliyetleri çerçevesinde verilecek hizmetler planda net olarak açıklanmalıdır.³⁰⁸

Denetimin faaliyetinin planlama amaçları;³⁰⁹

Denetim amaçları iç denetim elemanınca hazırlanan genel formülasyonlar olup, tasarlanan denetim gerçekleştirmelerini tanımlar. İnceleme prosedürleri denetim amaçlarına ulaşmanın araçlarıdır. Denetim amaçları ve inceleme prosedürleri, birlikte ele alındığında, iç denetim elemanının çalışmasının kapsamını belirler.

Denetim amaçları ve inceleme prosedürleri denetlenmekte olan faaliyetle bağlantılı riskleri ele alır. “Risk” terimi, bu tebliğdeki anlamıyla, bir olay ya da eylemin denetlenmekte olan faaliyeti olumsuz biçimde etkileyebilme ihtimalidir. Risk değerlendirmesi hakkında yer alan ilke iç denetim elemanlarınca tekil denetim görevlerine olan riski değerlendirmek için kullanılmalıdır.

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

³⁰⁸ Davut Pehlivanlı, a.g.e, ss.118-119

³⁰⁹ Baran Özeren, İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları Ve Yönlendiren İlkeler, Ekim 1999, Ankara, s. 30

- İşletmenin üzerindeki dikkate değer etkisi olacak büyüklükte olup olmadığı,
- Denetim de dâhil olmak üzere tesis edilecek kontrollerin maliyetini haklı kılabilecek önemde olup olmadığı gibi hususlar göz önünde bulundurularak denetim evreni sınırlandırılabilir.

Tablo 2 Denetim Evren Modeli

Risk	Süreç Sahibi	Denetim Numarası	Denetim Bütçesi	Denetçi İsmi	Durum	Planlanan Denetim Rapor Tarihi	Tamamlanan Denetim Rapor Tarihi	Risk Hak. Görüş

Kaynak: Davut Pehlivanlı, a.g.e, s.123

4.1.2. Denetim Yaklaşımının Seçilmesi ve Denetim Alanlarının Belirlenmesi

Denetimde esnekliği sağlamak ve denetim görevini yönetilebilir bir alanla sınırlamak için denetim evreni alanlara bölünebilir. Denetim alanları: denetim evreninin; birim, faaliyet, süreç, proje, veya bunlardan bir kaçını bir arada değerlendirilmek suretiyle belirlenen yaklaşımla bölümlere ayırarak oluşturulur. Bağımsız denetçiler tarafından da kullanılan bu denetim yaklaşımları şunlardır.³¹³

³¹³ Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 61

- İşletme döngü esası (stok, nakit, gider, hâsılat, ücret döngüsü gibi),
- İşletme fonksiyonları esası (Üretim, finans, satın alma, muhasebe, pazarlama gibi),
- İşletme faaliyetleri esası.

İç denetim standartlarına göre; İç denetim faaliyeti, aşağıdakileri dikkate alarak, kurumun yönetim süreçlerinin, faaliyetlerinin ve bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri değerlendirmek zorundadır.³¹⁴

- Kurumun stratejik hedeflerine ulaşması,
- Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu,
- Faaliyetlerin ve programların etkinlik ve verimliliği,
- Varlıkların korunması,
- Kanun, düzenleme, politika, prosedür ve sözleşmelere uyum.

Bu doğrultuda, üç farklı iç denetim metodolojisi kullanılarak iç denetim faaliyeti yerine getirilir;

1. Geleneksel Yaklaşım
2. Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı
3. Kontrol Özdeğerlendirme Sistemi

1. Geleneksel Yaklaşım

Geleneksel iç denetim fonksiyonu, iç kontrolün bir unsuru olarak konumlandırılmıştır.³¹⁵

Amerikan Sertifikalı Mali Müşavirler Enstitüsü'nün (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) komitesine göre bu yaklaşımın aşamaları şöyledir,³¹⁶

³¹⁴ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013 s. 13

³¹⁵ Çevrimiçi, <http://tokkder.org/tokkder-dergi/1080>, 12.11.2015

³¹⁶ Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 62

- 1) Genel kontrol amaçlarının belirlenmesi,
- 2) Özel kontrol amaçlarının belirlenmesi,
- 3) Kontrol tekniklerinin belirlenmesi,
- 4) Kontrol tekniklerinin değerlendirilmesi,
- 5) Anahtar kontrollerin belirlenmesi,
- 5) Belirlenmiş bireysel kontrol tekniklerinin test edilmesi,
- 6) Bireysel kontrollerin etkinliğinin ve kontrol amaçlarını elde edebilme yeteneğinin değerlendirilmesi,
- 7) Bireysel kontrollerin etkinliğinin ve kontrol amaçlarını elde edebilme yeteneğinin değerlendirilmesidir.

İç denetimde geleneksel yaklaşımın kullanılmamasının; denetimlerin çok detaylı olması, çok uzun sürmesi, maliyetin yükselmesi, işletmenin iç kontrol sisteminin bütünü hakkında bilgi vermemesi ve daha çok kontrollerine yönelik olması gibi dezavantajları mevcut olduğunu söyleyebiliriz.³¹⁷

2. Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı

Risk odaklı iç denetim yaklaşımı, iç denetim fonksiyonu uygunluk esaslı klasik rolünden çıkartarak, kritik iş risklerine odaklanmaya yönlendirilmesine yardımcı olur.³¹⁸

İşletme riski iç kaynaklı ve dış kaynaklı olabilmektedir. Aşağıdaki tabloda potansiyel dış ve iç riskleri etkileyen faktörler özetlenmiştir;³¹⁹

³¹⁷ Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 64

³¹⁸ http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?p=1012, 12.11.2015

³¹⁹ Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 65

Tablo 3 Potansiyel Riskleri Etkileyen Faktörler

Potansiyel Dış Riskleri Etkileyen Faktörler:
<ul style="list-style-type: none">• İşletmeyi ve sektörü etkileyen yeni kanunlar ve düzenlemeler• Rakip firmaların, firmanın faaliyet stratejilerini tehdit eden hareketleri• Önemli teknolojik gelişmeler• Global ekonomik değişiklikler• Müşteri demografisinde ve beklenenlerinde meydana gelen değişiklikler• Tedarikçi firmalarla olan ilişkilerde ya da tedarikçi firmaların gereken ürün ve hizmetleri sağlama kapasitesinde meydana gelen değişiklikler
Potansiyel İç Riskleri Etkileyen Faktörler:
<ul style="list-style-type: none">• Yeni kurumsal hedefler ve amaçlar• Yeni stratejiler, inisiyatifler ve aktiviteler• Firma devralmaları, birleşmeleri ve faaliyete başlama• Yeni faaliyet süreci ve sürecin yeniden tasarlanması• Yeni bilgi sistemleri ya da teknolojideki değişimler• Yeni ürün ve hizmetler ya da ürün-hizmet birleşiminde meydana gelen değişiklikler• Kurumsal yapıdaki değişim• Üst yönetimin değişmesi, eleman azatlımı ya da personelin dışarıdan temin edilmesi gibi personel yapısındaki değişiklikler

Kaynak : Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 65

İşletme riskleri belirlendikten sonra kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen riskler tanımlanır. Kontrol edilebilme derecesi, işletme yönetiminin alacağı kararlar ve riski oluşturan olayların sonuçlarını etkileyebilme gücü ile ilgilidir. İşletme yönetimi alacağı kararlar ile risk oluşturan olayın sonuçlarını etkileyebiliyorsa kontrol edilebilen risk, söz konusudur. İşletme yönetimi

kontrol edebileceği riski belirledikten sonra bunları nasıl önleyebileceğini veya nasıl yöneteceğini planlanmasını yapmalıdır. Yapılan bu planlama sonucu oluşturulacak kontrol prosedürleri bir risk ortaya çıktığında riskin makul bir düzeye düşürülmesini sağlayacaktır.³²⁰

3. Kontrol Özdeğerlendirme Sistemi

İşletmelerde iç denetçilerin denetledikleri birim faaliyet ya da sistem içindeki mevcut risklerin ve kontrollerin tespit edilmesi amacıyla uyguladıkları ve aynı zamanda, ilgili alanda çalışan kişiler ile yönetim tarafından risk ve kontrollerin tespit edilmemesine yönelik olarak geliştirilmiş tekniktir.³²¹

Bu yönetimin etkili çalışabilmesi iyi bir hazırlık yapılmasına bağlıdır. Yönetimin hazırlık safhaları hedeflerin belirlenmesi, anahtar sorunların ve planların tartışılması, kurum hedeflerinin önündeki risklerin tamamlanması, dikkate alınacak risklerin belirlenmesi, mevcut önlemlerin değerlendirilmesi, mevcut stratejide yapılacak düzenlemelere karar verilmesi ve anlaşılabilir dilde ulaşılan, sonuçların ve eylem planının raporlanmasından olur.³²²

4.1.3. İç Denetim Kaynaklarının Tahsis Edilmesi

İç denetim yöneticisi, onaylı planın uygulanabilmesi için, iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamak zorundadır. Uygun, planı gerçekleştirmek için gerekli olan bilgi, yetenek ve diğer vasıfların karışımını ifade etmektedir. Yeterli, planı gerçekleştirmek için gerekli kaynakların miktarına işaret etmektedir. Kaynaklar, onaylı planın başarılmasını en iyi şekilde sağlamak üzere kullanıldığı zaman etkin bir şekilde kullanılmış sayılır.³²³ Denetim sıklığının belirlenmesinde de denetim kaynaklarının yeterliliği ve denetim alanlarının risk düzeyleri dikkate alınır. Bu noktada da, riskli alanların denetlenme sıklığının

³²⁰ Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 66

³²¹ Burcu Adilolu, a.g.e, s.71

³²² Davut Pehlivanlı, a.g.e, s. 90

³²³ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013 s. 11

diğer alanlara göre daha fazla olması gerektiğinden, iç denetim bölümü tarafından bu doğrultuda iç denetim planları oluşturulmalıdır.³²⁴

4.1.4. İç Denetim Planının Hazırlanması ve Onaylanması

İç Denetim Yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin inceliklerini belirleyen bir risk esaslı plan yapmak zorundadır. İç denetim yöneticisi risk esaslı plan yapmakla sorumludur. İç denetim yöneticisi, kurumun farklı faaliyetleri veya bölümleri için yönetim tarafından belirlenen risk iştahı seviyelerinin kullanılması da dâhil kurumun risk yönetim çerçevesini dikkate alır. Eğer bir çerçeve mevcut değilse iç denetim yöneticisi, üst yönetim ve Yönetim Kurulunun sağlayacağı girdileri de dikkate alarak kendi risk değerlendirmesini kullanır. İç denetim yöneticisi, kurumun faaliyetlerinde, risklerinde, operasyonlarında, programlarında, sistemlerinde ve kontrollerinde meydana gelen değişikliklere karşılık olarak gerektiğinde planı gözden geçirmek ve değişikliklere uyarlamak zorundadır. İç denetim faaliyetinin görev planı, en az yılda bir kez yapılan yazılı bir risk değerlendirmesine dayanmak zorundadır. Üst Yönetim, Denetim Komitesi ve Yönetim Kurulu, bu sürece dâhil edilerek göz önüne alınmak zorundadır. İç denetim görüşleri ve diğer sonuçlar için iç denetim yöneticisi, üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer paydaşların beklentilerini saptamalı ve dikkate almalıdır. İç denetim yöneticisi, görevin risk yönetimini geliştirme, katma değer yaratma ve faaliyetleri geliştirme potansiyelini değerlendirerek, öne sürülen danışmanlık görevlerini kabul etmeyi düşünmelidir. Kabul edilen bu görevler, plana dâhil edilmek zorundadır.³²⁵

³²⁴ Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 76

³²⁵ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013 s. 10

4.1.5. İç Denetim Programının Hazırlanması ve Onaylanması

İç denetim yöneticisinin gözetiminde hazırlanan denetim planı üst yönetime, yönetim kuruluna ve denetim komitesine gözden geçirmeler ve onaylamalar için sunulur ve onaylamanın ardından uygulamaya konulur. Denetim planında genel olarak hangi faaliyetlerin denetleneceği, denetimin ne zaman gerçekleşeceği ve ne kadar süreceği, her denetimin hangi riskleri içerdiği ve bu faaliyeti gerçekleştirecek personel açıklanır. Denetim planı genellikle yıllık ve üçer aylık dönemler için tasarlanır. Günümüzün hızlı değişen dış ve iç çevre koşullarında yıllık planın gelişmeleri izleyememesi, yıllık planın yanı sıra çeyrek dönemler içinde planlama yapılma zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Üçer aylık planların yıllık planlara göre ortaya çıkabilecek riskleri belirleme olasılığı daha fazladır. Çeyrek dönemler genel olarak nisan-haziran, temmuz-eylül, ekim-aralık ve ocak-mart dönemlerini kapsayacak şekilde tasarlanır.³²⁶

Tablo 4 Yıllık İç Denetim Planı

Referans	Denetim	Risk Skoru	Kaynak	Denetim Tipi	Özel Faktörler	Dönem 1	Dönem 2	Dönem 3	Dönem 4

Kaynak: Davut Pehlivanlı, a.g.e, s.126

İç denetim planında şu hususlar yer almalıdır,³²⁷

- Denetimin amaçları ve çalışmanın kapsamının belirlenmesi,
- Denetlenecek faaliyetler hakkında temel bilgilerin elde edilmesi,
- Denetimi yürütmek için gerekli kaynakların belirlenmesi,
- Denetim hakkında bilgi sahibi olması gereken kişilerle görüşülmesi,

³²⁶ Davut Pehlivanlı, a.g.e, s. 126

³²⁷ Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 78

- Denetlenecek faaliyetler ve kontrol yordamları hakkında bilgi sahibi olunması,
- Denetlenecek alanları belirlemek ve denetlenenlerin fikirlerini almak için ön inceleme yapılması,
- Ön inceleme tamamlanınca, kontrol amaçlarının ve bu amaçlara ulaşmak için işletmenin uyguladığı kontrol önlem ve yordamlarının incelenmesini, denetlenecek alanların ve kanıt toplama yaklaşımının içeriği hakkında açıklamalara yer verilmesi,
- Denetim çalışma planının alınması.

4.2. DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ

İç denetimin yürütme aşamalarını, ön çalışma ve bireysel çalışma planının hazırlanması ve saha çalışmasının gerçekleştirilmesi olarak ele almak mümkündür. Ön çalışma ve bireysel çalışma planında denetçi, planlama (hazırlık) safhasında topladığı bilgileri derleyerek iç denetim çalışmasına bireysel olarak başlar. İç denetçi bireysel çalışma planı hazırladıktan sonra ise saha çalışmasına geçer ve denetim testlerini uygulayarak, bulguları elde eder. Elde edilen bulgular doğrultusunda denetçi, öneriler geliştirir ve kapanış toplantısı yaparak bulguları denetlenen birimle paylaşırlar. Böylelikle denetçi, iç denetim faaliyetinin yürütülmesi aşamasını tamamlamış olur.³²⁸

4.2.1. Ön Çalışma Ve Bireysel Çalışma Planı

İç denetimin yürütülme safhasının ilk aşaması olan ön çalışma ve bireysel çalışma planı adımları aşağıdaki gibidir;³²⁹

- Ön çalışma (denetim amaçlarının belirlenmesi, bilgi toplama/ön araştırma ve açılış toplantısı)
- Potansiyel sorunlu alanların belirlenmesi (risk değerlendirmesi)
- Bireysel çalışma planının hazırlanması

³²⁸ Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 78

³²⁹ Burcu Adiloğlu a.g.e, s. 78

A) Ön Çalışma

Denetim faaliyeti ön çalışmayla başlar. Bu çalışmanın amacı, iç denetçinin yapacağı bireysel denetim faaliyeti için gerekli bilgiyi elde etmesine yardımcı olmaktır. Ön çalışma; denetim amaçlarının belirlenmesi, bilgi toplama/ön araştırma ve açılış toplantısı safhalarından oluşur. Elde edilen bilgiler ışığında denetim amaçları kesinleştirilir, potansiyel sorunlu alanlar ile denetim kapsamı belirlenerek bireysel çalışma planı hazırlanır.³³⁰

B) Bireysel Çalışma Planının Hazırlanması

İç denetçi, denetim faaliyetinden beklenen amaçları gerçekleştirebilmek için; denetim kapsamına alınması kararlaştırılan yüksek riskli alanlar ve bu alanlara ilişkin denetlenecek dönemleri içerecek şekilde yürüteceği iç denetim faaliyetinin kapsamını belirler. Daha sonra, denetim kapsamına alınan birim veya süreçlerdeki risklere ilişkin olarak uygulanan kontrollerin “yeterlilik ve etkinliğini” ölçmeye ve değerlendirmeye yönelik denetim testlerini uygular.³³¹

İç denetçi; denetimin amaç ve hedefleri, denetimin kapsamı, bilgilerin elde edilmesi, analizi ve değerlendirilmesine ilişkin yöntemler, denetim kapsamına alınan birim veya süreçlere ilişkin uygulanacak denetim testleri ile tahmini denetim süresini gösteren bir bireysel çalışma planı oluşturur ve denetim gözetim sorumluluğu kapsamında iç denetim birim yönetiminin uygun görüşüne sunar. İç denetim birim yönetimi, söz konusu planın, özellikle risk kontrol matrisi ve denetim testleri kısmının, denetim amaçlarına ulaşılması açısından yeterliliğini değerlendirerek gerekli hallerde düzeltme veya ilave testler isteyebilir.³³²

³³⁰ Çevrimiçi, <http://www.cu.edu.tr/tr/IcDenetim/KIDRehberi>, 13.11.2015

³³¹ Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 80

³³² Çevrimiçi, <http://www.cu.edu.tr/tr/IcDenetim/KIDRehberi>, 13.11.2015

4.2.1.1. Çalışma Kâğıtları Ve Formlar

Denetiminde planlanması da dâhil olmak üzere yürütülmesi safhasında ulaşılan verilerin kayıtlanması, saklanması ve ulaşılan denetim sonucunun desteklenebilmesi-açıklanabilmesi açısından çalışma kâğıtları çok önemlidir. Bu ihtiyacı karşılayabilmek için çalışma kâğıtları, açık bir dille hazırlanmalı, denetimin alanları gösterir bir dizin içermeli, denetim görüşünü desteklemeli ve standart özellikler taşımalıdır. Ayrıca her çalışma kâğıdı denetim görevinin ismi, tarih ve denetçi ismi gibi önemli detaylara sahip olmalı, hazırlayan denetçi tarafından imzalanmalı ve mümkünse özet içermelidir.³³³

Denetimin hazırlık aşamasında, öncelikle, kullanılacak çalışma kâğıdı ve formların şekil ve içeriği belirlenir. Denetim süresince gerçekleştirilen tüm çalışmalar; denetime hazırlık, risk ve kontrol değerlendirmeleri, yapılan testler, bunların sonucunda elde edilen bilgi, kanıt ve sonuçlar ile raporlama ve izleme faaliyetleri çalışma kâğıtlarıyla belgelendirilmelidir. Çalışma kâğıtları, denetimin yürütülmesinde denetçiye yardımcı olmaya ve denetçinin ulaştığı bulguları desteklemeye hizmet eder.³³⁴

İç denetçi, elde ettiği denetim kanıtlarını ve değerlendirme sonuçlarını çalışma kâğıtlarına kaydeder. İç denetim sırasında yeterli ve uygun kanıt topladığını, gerekli teknikleri uyguladığını ve yaptığı tüm çalışmalarını, çalışma kâğıtlarına not alır. Denetimin planlama aşamasında yaptığı çalışmalar, özellikle iç kontrol sistemini incelemesi sırasında kullandığı araçlar (gözlemleri neticesinde aldığı notlar yaptığı akış şemaları, soru anket kâğıtları, kendi yorum ve tespitleri) birer çalışma kâğıdı örneğidir.³³⁵

³³³ Davut Pehlivanlı, a.g.e, ss. 130-131

³³⁴ Çevrimiçi, <http://www.cu.edu.tr/tr/IcDenetim/KIDRehberi>, 13.11.2015

³³⁵ Alparslan Avşar, Holding İşletmelerinde İç Denetim Süreci Ve Faydaları, Yüksek lisans Tezi, 2014, Ankara, ss. 34-35

Çalışma kâğıtlarının düzenlenmesinde ulaşılmak istenen amaçları şöyle sıralayabiliriz.³³⁶

- A) Denetim çalışmasının çeşitli safhalarını örgütleme ve koordine etmeye yardımcı olması,
- B) Denetim raporunun düzenlenmesine temel oluşturması,
- C) İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinmede yararlanma,
- D) Denetçinin görüşüne destek sağlanması,
- E) Denetçinin yazdığı rapor yargıya intikal ettiğinde veya benzer durumlarda savunma aracı olarak kullanılması.

Gelecek dönemlerdeki denetim çalışmalarında kılavuzluk görevi görmesi. Çalışma kâğıtları, denetimin sonuçlandırılmasını müteakip saklanması ve gerekli hallerde başkalarının kullanımına açılması için iç denetim birimine devredilir.³³⁷

4.2.1.2. Denetim Amaçlarının Belirlenmesi

İç denetçi ön çalışma kapsamında öncelikle, denetim programında öngörülen hedefler doğrultusunda gerçekleştireceği denetim faaliyeti sonucunda ulaşmak istediği amaçları net olarak ortaya koyar ve bunları çalışma kâğıdıyla kayıt altına alır.³³⁸

4.2.1.3. Açılış Toplantısı

İç denetçi, denetimin başlangıcında denetlenecek birim yöneticileri ve ihtiyaç duyulan personelin iştirakiyle bir toplantı yapar. Bu toplantıda; denetimin amaçları, hedefleri, kapsamı ve tahmini süresi, denetime yardımcı olacak personel, denetim sırasında çalışanlardan beklentiler, idarenin denetimden beklentileri, denetim bulgularının değerlendirilmesi, denetim sonuçlarının raporlanması, denetçi ve birim arasındaki iletişimin nasıl gerçekleştirileceği ve birimin denetçilerden talep etmesi halinde danışmanlık

³³⁶ Alparslan Avşar, a.g.e, s. 35

³³⁷ Çevrimiçi, <http://www.cu.edu.tr/tr/IcDenetim/KIDRehberi>, 13.11.2015

³³⁸ Çevrimiçi, <http://www.cu.edu.tr/tr/IcDenetim/KIDRehberi>, 13.11.2015

faaliyetlerinin nasıl yürütüleceği konuları görüşülür ve toplantı sonrasında bir tutanak düzenlenir.³³⁹

4.2.1.3.1. Denetim Personelinin Tahsisi

İç denetim yöneticisi, görevin amaçlarına ulaşmak için gereken kaynakları, para ve zaman açısından tespit eder. Denetim personelinin tahsisi görevin niteliği, karmaşıklığı, zaman kısıtlamaları ve mevcut kaynaklar dikkate alınarak belirlenir. Denetim personelinin tahsisini ve genel olarak bütçeyi ilgilendiren temel konu denetim için görevlendirilecek personel sayısıdır. Genellikle üç haftayı aşmayacak yurt içi denetimlerde deneyimli bir denetçi yeterli iken eğer söz konusu denetim yurt dışı görevi ise iki denetçinin görevlendirilmesi tercih edilmektedir.³⁴⁰

4.2.1.3.2. Denetim Konusunun Araştırılması

Görev planının hazırlanması için ilgili alan hakkında yeterli bilgiye sahip olmak gerekmektedir. Bu araştırmanın sorumluluğu ya da olanın denetiminde görevlendirilen sorumlu iç denetçidedir. Görevlendirilen hakkında alan hakkında bilgi; geçmiş dönem çalışma kâğıtları ve denetim raporları incelenerek, organizasyon sorumluluk şeması gözden geçirilerek ve diğer ilgili denetim materyalleri değerlendirilerek elde edilebilir. İlgili alan hakkında gerekli verilere, anahtar bilgilerin, istatistiklerin ve trendlerin gözden geçirilmesi, analitik inceleme prosedürleri yardımıyla ve diğer güvence sağlayıcıları raporları aracılığıyla da ulaşılabilir.³⁴¹

4.2.1.3.3. Kapsam- Hedeflerin Belirlenmesi ve Kontrol Listeleri

Görev alanına ilişkin sınırların detaylı bir şekilde belirleneceği kapsamın belirlenmesi aşamasında; denetlenecek ve denetlenmeyecek alanlar, iletişim kurulacak personel, denetim süresi, zaman ve denetimi

³³⁹ Çevrimiçi, <http://www.cu.edu.tr/tr/IcDenetim/KIDRehberi>, 13.11.2015

³⁴⁰ Davut Pehlivanlı, a.g.e, s. 130

³⁴¹ Davut Pehlivanlı, a.g.e, s. 130

gerçekleştirecek personel ayrıntılandırılır. Denetim kapsamının belirlenmesi kontrol listelerinin hazırlanmasıyla son bulur.³⁴²

4.2.1.3.4. İç Denetim Görevlendirme Yazısı

Görev planının hazırlanması süreci tamamlandıktan sonra denetlenecek birime haber verilir. Bazı yazı aracılığıyla karşı taraf denetimin zamanı, denetimin kim tarafından yapılacağı ve denetimin niçin planlandığı hakkında bilgilendirilmiş olur. Genel olarak aşağıdaki bilgiler karşı tarafa iletilmelidir.³⁴³

- 1) Adres: Denetlenecek birim yöneticisinin ismi yer alır,
- 2) Denetim kapsam ve hedefi: Denetlenecek birime denetimin planlanma amacı ve kapsam açık olarak bildirilmelidir,
- 3) Denetimin planlanan başlangıç tarihi ve planlanmış denetim süresi: Mümkünse tarihler hakkında karşı taraf bilgilendirilir.
- 4) Denetimden sorumlu kişi: En azından söz konusu denetim için denetim sorumlusu belirtilmelidir,
- 5) Önceden hazırlık ihtiyacı: Denetim ziyaretinden önce, denetim süresince ihtiyaç duyulabilecek her türlü materyal karşı tarafa bildirilmelidir. Bu ihtiyaçlar özel raporlar hazırlanması şeklinde olabileceği gibi çalışma alanı, bilgisayar desteği ve sisteme giriş şifreleri de olabilir.
- 6) Mektup örneğinin gönderildiği yerler: Mektup örneklerinin gönderildiği yönetim kademeleri mektupta yer almalıdır.

4.2.1.4. Potansiyel Sorunlu Alanların Belirlenmesi (Risk Değerlendirmesi)

İç denetçi bilgi toplama ve ön araştırma aşamasını tamamladıktan sonra elde ettiği veriler yardımıyla yapacağı risk değerlendirmesi sonucunda, denetlenecek birim ve süreçlere ilişkin potansiyel sorunlu alanları belirler. Bu alanların belirlenmesinde ilk adım, denetlenecek birimin temel süreçlerinin

³⁴² Davut pehlivanlı, a.g.e, s. 132

³⁴³ Davut Pehlivanlı, a.g.e, s. 132

ortaya konulmasıdır. Bu amaçla, birimin iş süreçlerinin, süreçler arasındaki ilişkilerin, süreçteki görevliler ve rolleri ile uygulanan kontrollerin tespiti gerekir. Bu aşamada, iş süreçlerini görsel hale getirmeyi sağlayacak iş akış şemaları kullanılabilir. İş akış şemalarında açıklık ve sadelik çok önemlidir. Aşırı detay önemli hususların gözden kaçmasına neden olabilir. Şemaların oluşturulmasında standart sembollerin kullanılmasına dikkat edilmelidir.³⁴⁴

Bu noktada idarenin içinde bulunduğu durumun doğru anlaşılabilmesi ve denetimin kapsamı belirlenirken ihtiyaç duyulacak bilgiye ulaşılması için denetçiler, denetlenen birim çalışanlarıyla görüşmeler yapabilir. Bu tür görüşmeler muhtemel sorunlar, hassas konular ve denetimde ihtiyaç duyulacak diğer alanlarda önemli bir bilgi kaynağı oluşturur. Bu görüş alışverişleri bilgi toplama ve ön araştırma aşamasında, açılış toplantısında ya da saha çalışması sırasında da gerçekleştirilebilir. Son olarak, tespit edilen potansiyel riskli alanlara ilişkin mevcut kontrollerin değerlendirilmesi gerekir.³⁴⁵

Potansiyel sorunlu alanların belirlenmesinden sonra, bunların risk düzeylerine göre derecelendirilmesi amacıyla; potansiyel sorunlu alanlar (birim veya süreç), bu alanlara ilişkin yapısal (doğal) riskler, bu risklere karşı mevcut kontroller, bu kontroller sonrası bakiye riskler ve bu çerçevede her bir riske ilişkin nihâi değerlendirmelerin yapıldığı açıklamalar bölümlerini içeren “ Risk Kontrol Matrisi hazırlanmalıdır.”³⁴⁶

Bu matrisin her bir bölümünün oluşturulmasında aşağıdaki hususlara uyulur:

- Potansiyel sorunlu alan bölümüne, denetlenebilir (ana veya alt) birim veya süreç isimleri kaydedilir.
- Yapısal riskler bölümüne, her bir alt birim veya sürece ilişkin doğal riskler yazılır.
- Kontrol önlemleri bölümüne, her bir yapısal riske ilişkin idarece uygulandığı belirtilen kontroller girilir. Ancak bu noktada uygulandığı

³⁴⁴ Çevrimiçi, <http://www.cu.edu.tr/tr/IcDenetim/KIDRehberi>, 14.11.2015

³⁴⁵ Çevrimiçi, <http://www.cu.edu.tr/tr/IcDenetim/KIDRehberi>, 14.11.2015

³⁴⁶ Çevrimiçi, <http://www.cu.edu.tr/tr/IcDenetim/KIDRehberi>, 14.11.2015

beyan edilen kontrollerin fiilen var olup olmadığı denetçi tarafından sınırlı sayıda testlerle teyit edilir ve buna göre kontrol önlemleri bölümü revize edilir.

- Bakiye riskler bölümüne, yapısal riskleri ortadan kaldırmak veya azaltmak amacıyla idarece uygulanan kontroller sonrasında kalan riskler kaydedilir.
- Açıklamalar bölümüne, her bir bakiye riske ilişkin denetçinin nihai değerlendirmesi ve buna bağlı olarak ilgili alanın denetim kapsamına alınıp alınmayacağına yönelik denetçi kararı girilir.

Yapısal riskleri ortadan kaldırmak veya azaltmak amacıyla idarece uygulanan kontrollerin yeterliliği ve etkinliği değerlendirilerek, birim veya sürecin güçlü yönlerine de raporda yer verilir. Bu matrise ayrıca, bireysel çalışma planının hazırlanması aşamasında, denetim kapsamına alınan birim veya süreçlere ilişkin uygulanacak denetim testleri ilave edilir. Matrise beklenen kontroller de eklenebilir.³⁴⁷

4.2.2. Saha Çalışması

Saha çalışması; denetim testlerinin uygulanması, bulguların oluşturulması ve önerilerin geliştirilmesi, bulguların denetlenen birimle paylaşılması ve kapanış toplantısının yapılması aşamalarından oluşur.

4.2.2.1. Denetim Testlerinin Uygulanması

Bu aşamada, bireysel çalışma planında belirtilen testler gerçekleştirilir. Denetim testi, denetim kapsamına alınmasına karar verilen hususlarla ilgili olarak idarece var olduğu belirtilen kontrollerin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının süreçler, kayıtlar ve belgeler üzerinden incelenmesidir. Bu çalışmalar yazılı hale getirilmeli, gözlem ve araştırmalarla desteklenmelidir. Mali ya da istatistiksel veri ve raporların güvenilirliği, doğruluğu ya da yararlılığını etkileyebilen elektronik veri işleme yöntemlerinin kullanımı da

³⁴⁷ Çevrimiçi, <http://www.cu.edu.tr/tr/IcDenetim/KIDRehberi>, 14.11.2015

değerlendirmenin bir parçası olmalıdır. Bu test, araştırma ve gözlemler ile elde edilen bulgular çalışma kâğıtlarına geçirilir.³⁴⁸

Denetim testlerinin uygulanmasında kullanılacak denetim işlemleri aşağıdaki başlıklar altında ele alınabilir,³⁴⁹

Fizik İnceleme; belgelerin ve işletmenin kayıtlarında gösterilen fiziki kıymetlerin gerçekten var oldukları, fiziki inceleme yoluyla araştırılır. Denetçi maddi varlıkları yerinde görerek gerçekten var olduklarına güven getirir.

Gözlem; denetçinin, belirli faaliyetlerin tamamlanması sırasında hazır bulunmasını ifade eder. Gözlemin konusu kişiler, işlemler, süreçlerdir. Bu denetim işlemini uygulayan denetçi tanıklık yaptığı faaliyetler hakkında görsel kanıt türünde bilgi toplar.

Doğrulama; denetçinin işletme dışı bağımsız bir kişiden doğrudan doğruya bilgi almasıdır. Bu denetim işlemi, hesap bakiyelerinin ve işlemlerin maddi doğruluğunun araştırılmasında çok yaygın olarak kullanılır.

Soruşturma; denetim faaliyeti sırasında uygulanacak diğer özel denetim işlerinin türünü ve sıklığını saptabilmek için kullanılan bir ön işlem niteliğindedir. Denetçi, ilgililere sorular sorarak çalışmalarını yönlendirmek için bilgi toplar.

Kayıt sistemini yeniden izleme; denetçi örneklemeler yoluyla kaynak belgeler seçer ve bu belgelerden hareketle, ilgili kayıtların doğruluğunu araştırır.

Belge İncelemesi; işletme faaliyetleri ve muhasebe sistemi ile ilgili tüm belgelerin ayrıntılı olarak incelenmesidir.

Yeniden hesaplama; yapılmış olan aritmetik hesaplamaların denetçi tarafından tekrardan doğrulanması işlemidir.

Analitik inceleme; karşılaştırmalar, oran analizleri, karşılıklı hesaplar arasında ilişki kurma gibi işlemlerden oluşur.

Yayımlanmış rapor veya çalışmaların değerlendirilmesi; denetlenen birim/süreç üzerinde etkili olmuş çalışma ve raporların gözden geçirilmesidir. Özellikle tekrarlayan denetimlerde, denetçiler önceki iç denetim

³⁴⁸ Çevrimiçi, <http://www.cu.edu.tr/tr/IcDenetim/KIDRehberi>, 14.11.2015

³⁴⁹ Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 81

raporlarını ve çalışmalarını değerlendirerek bilgi edinir ve bu bilgiler denetçilere çalışmalarında ışık tutar.

Anket; herhangi bir konuyla ilgili durum ve tutumu belirlemek için düzenlenmiş ayrıntılı ve kapsamlı soru dizisidir. İyi düzenlenmiş bir anket (hizmet değerlendirme anketi/ memnuniyet anketi/ özdeğerlendirme anketi) sürecin veya sunulan hizmetin etkinliği ve başarısı gibi konular hakkında yararlı bilgiler sağlar.

Denetçi, çalışmanın niteliğine en uygun yöntemi seçmeli, ancak yöntem seçiminde katlanılacak maliyetleri de göz önünde bulundurmalıdır. Denetçi, yeni ve daha etkili teknikleri bulmak ve kullanmak için çaba göstermelidir.³⁵⁰

4.2.2.2. Bulguların Elde Edilmesi ve Önerilerin Geliştirilmesi

İç denetçi denetim testlerinin uygulanması sonucunda elde ettiği bulguları yeterli kanıtla destekler ve bu bulguları değerlendirerek idaresine katma değer sağlayacak öneriler geliştirir. Denetçi, denetim sırasında tespit ettiği hususları önem derecesine göre sınıflandırarak bulgu formuna işler. Bulgu formunda şu alanlar yer almalıdır: tespit, neden, riskler ve etkileri, kriterler, öneriler bulunur.³⁵¹

Bulgu formunun:

- Tespit bölümü, “yanlış veya sapma nedir” sorusunu yanıtlar.
- Neden bölümü, yanlış veya sapmanın sebebini ortaya koyar.
- Riskler ve etkileri bölümü, yanlış veya sapma sonucunda idarenin karşı karşıya olduğu riskleri ve bu risklerin muhtemel etkilerini gösterir.
- Kriterler bölümü, ilgili mevzuat, standart ve iyi uygulamalar çerçevesinde olması gerekeni açıklar.
- Öneriler bölümü, olması gereken duruma ulaşma yolunu tarif eder.

³⁵⁰ Çevrimiçi, <http://www.cu.edu.tr/tr/IcDenetim/KIDRehberi>, 15.11.2015

³⁵¹ Çevrimiçi, <http://www.cu.edu.tr/tr/IcDenetim/KIDRehberi>, 15.11.2015

Denetçi, denetim sonucunda ortaya koyduğu bulgu ve görüşlerini kanıtlara dayandırmalıdır. Denetim kanıtı, denetim bulgularını desteklemek veya ispat etmek üzere toplanan ve kullanılan bilgi ve belgelerdir. Denetçinin, denetim amacına ulaşabilmesi açısından topladığı kanıtları uygunluk, güvenilirlik ve yeterlilik olmak üzere üç açıdan değerlendirmesi gerekmektedir. Denetim kanıtının uygunluğu, kanıtlarla denetim amaçları ve kriterleri arasında net ve mantıksal bir bağlantı bulunmasını gerektirmektedir.

352

Denetim kanıtının uygunluğu, kanıtlarla denetim amaçları ve kriteri arasında net ve mantıksal bir bağlantı bulunmasını gerektirmektedir. Denetim kanıtlarının güvenilirliğinin anlaşılabilmesi için kaynağı (kurum içi, kurum dışı gibi), doğası (yazılı, sözlü, görsel ya da elektronik gibi) ve gerçekliği (asıl olma, imza, mühür gibi) açılarından değerlendirilmesi gerekmektedir. Denetim amaç ve kapsamına ilişkin önemli soruları cevaplıyorsa denetim kanıtlarının yeterliliğinden bahsedebilir. Bu kanıtlara ilişkin testlerin başka bir denetçi tarafından da yapılması durumunda aynı sonuçlara ulaşıyorsa, denetim kanıtlarının objektif ve yeterli olduğu kabul edilir. Bireysel çalışma planında ön görülen testlerin yapılıp yapılmadığı, bu testler sonucunda elde edilen bulguları destekleyecek kanıtların yeterli olup olmadığı, yeterli örnekleme yapılıp yapılmadığı ve bu doğrultuda ilave inceleme yapılmasına gerek olup olmadığı, “denetimin gözetimi sorumluluğu” kapsamında iç denetim bölümü yöneticileri tarafından değerlendirilir ve kayıt altına alınır.³⁵³

4.2.2.3. Bulguların Denetlenen Birimle Paylaşılması

Bulguların oluşturulması sonrasında denetçi, denetim bulgularını kapanış toplantısında görüşülmek üzere bir yazı ekinde denetlenen birime gönderir.³⁵⁴

³⁵² Çevrimiçi, <http://www.cu.edu.tr/tr/IcDenetim/KIDRehberi>, 15.11.2015

³⁵³ Burcu Adloğlu, a.g.e. ss. 83-84

³⁵⁴ Çevrimiçi, <http://www.cu.edu.tr/tr/IcDenetim/KIDRehberi>, 15.11.2015

4.2.2.4. Kapanış Toplantısı

Denetçi ile denetlenen birim, denetim bulguları ve bunlar üzerine geliştirilen önerileri bir kapanış toplantısında görüşür ve varılan sonuçlar bir tutanağa bağlanır.³⁵⁵

4.3. RAPORLAMA

4.3.1. Taslak İç Denetim Raporunun Hazırlanması

Denetçi ile denetlenen birim arasında denetim bulguları üzerinde kapanış toplantısında yapılan görüşmeler de dikkate alınarak denetçi bir taslak rapor hazırlar. Denetçi, taslak denetim raporunu belirli bir sürede cevaplandırılmak üzere denetime tabi tutulan birim yöneticisine bir yazı ekinde verir. Birim yöneticisi, gerektiğinde çalışanlardan ve ilgililerden görüş almak suretiyle raporu, verilen sürede cevaplandırarak denetçiye gönderir.³⁵⁶

Risklerin önem ve düzeyi konusunda denetçi ile birim yöneticisi arasında anlaşmazlık varsa, denetçi bu duruma ilişkin değerlendirmesini raporuna dâhil eder. Risklerin önem ve düzeyi konusunda denetçi ile birim yöneticisi aynı görüşteyse, makul bir sürede önlem alınması konusunda anlaşılır ve alınacak önlemler denetlenen birimce bir eylem planına bağlanır.

³⁵⁷

4.3.2. Kesinleşmiş İç Denetim Raporunun Hazırlanması ve Sunumu

İç denetçi, denetlenen birimden alınan cevaplar ile bunlara ilişkin değerlendirmelerini de kapsayan nihai raporunu, iç denetim birimi aracılığıyla

³⁵⁵ Çevrimiçi, <http://www.cu.edu.tr/tr/IcDenetim/KIDRehberi>, 15.11.2015

³⁵⁶ Burcu Adiloğlu , a.g.e, s. 86

³⁵⁷ Çevrimiçi, <http://www.cu.edu.tr/tr/IcDenetim/KIDRehberi>, 16.11.2015

üst yöneticiye sunar. İç denetim birim yöneticisi nihai raporun ilgililere iletilmesinden sorumludur.³⁵⁸

İç denetim raporunun içeriği bölümler itibarıyla özetlenmiştir.³⁵⁹

A) Raporun Tarihi: Raporda, denetim çalışmasının bitirildiği andaki tarihin yer alması gerekir.

B) Gönderildiği Kişi: Raporda, sık karşılaşılan bir uygulama olarak genelde üst yönetime gönderilir. Ancak bazen rapor, gözden geçirilen belirli işletme faaliyetlerinden doğrudan sorumlu olan yöneticiye de gönderilebilir. Raporlar denetimle doğrudan ilgili olanlara dağıtılmalıdır. Her raporlamada kimlere dağıtım yapılacağını içeren bir dağıtım listesi yer almalıdır.

Dağıtım listesinde yer alabilecek kişiler;

- İç denetim faaliyetlerinin raporlandığı üst yönetim
- Raporu cevaplaması gereken kişi veya kişiler
- Faaliyetleri gözden geçirmeden sorumlu kişiler
- Düzenleyici faaliyetleri yapacak kişilerdir.

C) Giriş Paragrafı: Bu paragrafta genelde yapılan denetim hakkında bilgiler verilir. Denetim hangi departman veya departmanlarda, düzenli mi, yoksa özel bir inceleme olarak mı yapıldığı konularında bilgiye yer verilir.

D) Amaç Paragrafı: Raporun “amaçlar” başlığı altında iç denetimin hedefleri açıklanmalıdır. Gerektiğinde, okuyucu bu kısımda, iç denetimin neden yapıldığı ve iç denetimden ne beklediği konusunda bilgilendirilir.

E) Kapsam Bölümü: Raporun “Kapsam” başlığı altında, denetlenen faaliyetler ve alanlar belirtilmeli ve denetimin kapsadığı zaman dilimi gibi destekleyici bilgiler verilmelidir. İç denetimin sınırlarını açıkça belirlemek

³⁵⁸ Çevrimiçi, <http://www.cu.edu.tr/tr/IcDenetim/KIDRehberi>, 16.11.2015

³⁵⁹ Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 88

amacıyla, gerekirse, denetlemeye konu olmayan ilgili faaliyetler de belirtilmelidir. Yapılan iç denetim konusu işlerin niteliği ve kapsamı da tanımlanmalıdır.

F) Tespit ve Öneriler: Tespit, maddi olay ve bulgularla ilgili açıklamalardır. İç denetçinin vardığı sonuçları ve yaptığı tavsiyeleri desteklemek veya bunların yanlış anlaşılmasını önlemek için gerekli görülen tespitler, kesinleşmiş (nihai) iç denetim raporlarına dâhil edilmelidir. Tespitler, “olanlar” ile “olması gerekenlerin” karşılaştırılması sonucu ortaya çıkar. Bu karşılaştırma sonucu ortaya çıkan bulgular iç denetim raporunun temelini oluşturur. Mevcut durum kıyaslara uygun olduğunda da, durumun raporda belirtilmelidir.

Tespit ve öneriler, aşağıdaki özelliklere dayanmalıdır:

- Kıstas: Bir değerlendirme ve/veya doğrulama yapmak için kullanılan standartlar, ölçüler veya beklentilerdir (ne olmalıdır?).
- Tespit: İç denetçinin denetleme sırasında elde ettiği belge ve bulgulardır. (olan nedir).
- Sebep: Beklenen koşullar ile mevcut koşullar arasında tespit edilen farkın sebebidir. (neden böyle bir fark mevcuttur?)
- Etki (Sonuç): Tespitlerin kıstaslara uygun olmamasından dolayı kurumun ve/veya başkalarının karşı karşıya olduğu riske maruz kalma derecesidir. (farkın etkisi nedir?) Bu riskin veya riske maruz kalma derecesinin belirlenmesinde, iç denetçi, görevle ilgili gözlem ve tavsiyelerinin, kurumun faaliyetleri ve mali tabloları üzerinde yapılabileceği etkiyi düşünmelidir.

G) Sonuç ve Görüşler: İç denetçinin denetim konusunu oluşturan faaliyetlere ilişkin tespit ve tavsiyelerinin nerelere yol açılabileceği hakkındaki değerlendirilmesini yansıtır. Bu bölümde, genellikle, tespit ve tavsiyeler, bunların genel etkilerine dayanan bir bakış açısıyla yansıtılır. Sonuçlar, bir iç denetim faaliyetlerinin kapsamının tamamını ya da sadece belirli yöntemlerini kapsayabildiği gibi, bunlarla sınırlı kalmamak kaydıyla, faaliyet veya program

hedeflerinin ve amaçlarının kurumun hedef ve amaçlarına ulaşılıp ulaşılmadığını ve inceleme konusu olan faaliyetin amaçlandığı gibi çalışıp çalışmadığını da kapsayabilir. İç denetim raporunda işletme faaliyetlerinin kontrol önlem ve yordamlarına uygunluğu konusundaki dūřunceleriyle birlikte, örgütsel amaçlara ulaşmada bu kontrollerin yetersizliği nedeniyle önerilerde de bulunabilir.

Tablo 5 İç Denetim Raporu

X İşletmesi

Rapor Tarihi

Raporu Gönderileceği Kişiler:

Üst Yönetim

İlgili Departman Yöneticisi

1. Giriş: Yapılan iç denetim hakkında genel bilgiler verilir

2. Amaç: İç denetimin hedefleri, neden yapıldığı ve denetimden ne beklendiği belirtilmelidir.

3. Kapsam: Denetlenen faaliyetler ve alanlar belirtilmeli ve bu denetimin kapsadığı süre gibi destekleyici bilgiler verilmelidir. Görevin sınırlarını açıkça çizilmeli ve yapılan işlerin niteliği ve kapsamı da tanımlanmalıdır.

4. Tespit ve Öneriler: Bu bölümde, denetçinin maddi olay ve olgularla ilgili açıklamaları ve önerileri bulunur.

İç denetimin vardığı sonuçları ve yaptığı önerileri desteklemek için elde ettiği bulgulara yer verilir.

5. Sonuç ve Görüşler: Yapılan denetim çalışmasına ilişkin genel sonuçların yer aldığı bölümdür ve denetçinin denetleme konusu faaliyetlere ilişkin tespit ve önerilerinin nelere yol açabileceği hakkındaki değerlendirmesini yansıtır.

Raporu Hazırlayanlar:

İç Denetim Müdürü

İç Denetçiler

(İmza)

Kaynak: Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 91

4.4. SONUÇLARIN İZLENMESİ DEĞERLENDİRİLMESİ

İç denetim yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların uygulanma durumunun izlenmesi için bir sistem kurmalıdır. Üst düzey yönetimin aldığı tedbirlerin etkili bir şekilde uyguladığından veya üst düzey yöneticilerin gerekli tedbiri almamasının riskini üstlenmeyi kabul ettiğinden emin olmak ve gelişmeleri izlemek amacıyla yönelik bir takip süreci oluşturmalıdır. İç denetim yöneticisi, ilgili yöneticilerle mutabık kalındığı ölçüde, danışmanlık görevlerinin sonuçlarını izlemelidir.³⁶⁰

Sonuç olarak İç Denetim Raporları, farkına varılmayı yaratmak amacıyla bilgilendirme, kabul edilmeyi sağlamak amacıyla ikna etme, harekete sevk etmek amacıyla sonuçlar elde etme hedeflerine yönelmelidir. Rapor okuyucuya, raporlanan unsurların güvenilirliği ile yapılan önerilerin geçerli ve değerli olduğunu hissettirmelidir.³⁶¹

Denetimin sonunda denetçinin performansı iç denetim birim yönetimi tarafından denetçi değerlendirme formuyla değerlendirilir ve bu form denetçinin kişisel dosyasında saklanır.³⁶²

³⁶⁰IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013, ss. 19-20

³⁶¹ Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 92

³⁶² Çevrimiçi, <http://www.cu.edu.tr/tr/IcDenetim/KIDRehberi>, 13.02.2016

SONUÇ

Suriyeli mültecilerin savaştan kaçarak Türkiye'ye sığınması konut ihtiyacını arttırmıştır. Yaşanan gelişmeler ve hızlı kentleşmenin bir sonucu olarak inşaat sektörü ülkemiz ekonomisi için büyük bir gelir kaynağı haline gelmiştir. İnşaat sektöründe bu hareketliliğe karşın sermaye yetersizliğinden dolayı müteahhitler arayış içinde olup kat karşılığı sözleşmelere dayanarak müteahhitlerin ve arsa sahiplerinin karşılıklı anlaşmaları sonucu doğmuştur. Arsa karşılığı inşaat sözleşmelerine istinaden müteahhitlerin daire ya da dükkân teslim etmesi, arsa sahibinin de arsa teslim etmesi yaygın hale gelip bu faaliyet arsa sahibi ile müteahhit arasında noter kanalıyla yapılan hukuki sözleşme ile yürütülmektedir. Bu sözleşmede; tarafların birbirlerine karşı hak ve yükümlülükleri, yapılan dairelerin paylaşımı, inşaat süresi içinde resmi makamlara ödenen vergi, resim ve harçların yüklenici tarafından üstlenilmesi, inşaatın teknik konumu, cezai şartlar vs. hususlar mevcuttur. Bunu sonucunda sözleşme türünden kaynaklanan uyuşmazlıklar beraberinde gelmektedir. Bu konuda en mağdur olan daire satın alan üçüncü kişilerdir. Yargıtay verdiği kararlarda bazı hususlarda ne kadar acı ki en haklı mağdur olduğunu unutmamalıdır. Çünkü yılların verdiği emekle bir umutla aldıkları ya da aldıklarını sandıkları daire buhar olup uçuyor. Araştırmalarımızda da görüldüğü üzere Yargıtay kararlarında bazı hususlarda hassasiyetin olmadığını rahatlıkla görebiliyoruz. Kat karşılığı inşaat sözleşmelerine ilişkin vergi uygulamalarında dâhi tartışmaya açık birçok nokta bulunmaktadır.

Şirketlerde etkin risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin oluşturulmasında iç denetim fonksiyonlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Arsa karşılığı inşaat yapan şirketlerin faaliyetleri, kapsam ve yapısına uyumlu olarak değişen piyasa koşullarına cevap vermede iç denetimin önemli bir rolü bulunmaktadır. Şirketlerin kurumsallaşma ve halka açılmanın teşvik edildiği son günlerde iç denetimin rolü daha belirgin hale getirecektir. Kurumsallaşma, işletme faaliyetinin devamı ve iç denetime olan ihtiyacı ortaya çıkarmaktadır. Özellikle ekonomik kriz dönemlerinde iç denetimin rolü artmaktadır. İç denetçilerin bağımsızlığı iç denetimin gerçekleşmesi açısından önemlidir.

Dünyanın hemen hemen her yerinde denetim komitesinin kurulması benimsenmekle kalmamış zorunlu hale getirilmiştir. Türkiye’ de denetim komitesi yapılanması her alanda olduğu gibi biraz ağır kalmıştır. Denetim komitesinin kurulmasının zorunluluğu SPK ve BDDK tarafından belirtilmiştir. Bildiğiniz üzere SPK’ ya tabii şirketlerin büyük bir kısmı kendini denetlettirmektedir. Halka açık olmayan şirketlerin de tamamına yakın zorunluluktan değil gereksinimlerinden kaynaklanmaktadır. Şirket kendi gerçek mali durumunu görmek için veya dışarıdan görmek isteyebilir. Dış piyasada görünmek ve dış kredi almak isteyen şirketler bağımsız denetim raporuna ihtiyaç duyarlar. Hal böyle olunca iç denetim ile bağımsız denetim birbirini tamamlayan birer unsurlar olarak ortaya çıkar. İç denetim hem denetim komitesine hem de bağımsız denetime yardımcı olmaktadır. İş yeri prosedürlerinin uygulanmasında iç denetimin önemi büyüktür. UFRS ye geçiş sürecinde iç denetçiler önemli rol oynar. Türkiye’de mali sektörle çok yakın işbirliği halindeki reel sektörde iç kontrol/iç denetime yönelik yasal bir düzenleme yer almamaktadır. Şirketlerin bilgi denetimine ve dış kaynak kullanımında büyük ölçekli ve halka açık şirketlerde özellikle hızlı bir şekilde kentsel dönüşüme gidildiği ülkemizde denetime tabi olmayan TOKİ’nin de Sayıştay denetimine tabi olması ve iç denetimi yasal olarak zorunlu tutulması görüşündeyiz.

Tezin asıl yazılma amacı; arsa karşılığı inşaat yapan şirketlerin iç denetimin önemini anlatmak ve iç denetim kurma süreçlerine katkıda bulunmak için yazılmıştır. İç denetim sürecini oluştururken önerilerimiz;

- İç denetim kariyer fırsatları içermelidir.
- İç denetçilerin ve denetim komitesinin ücretleri dolgun olmalıdır.
- İç denetim elemanlarının yeterli düzeyde bilgi sahibi ve gelişime açık olmalıdır.
- İç denetimin şirket sahipleri ve çalışanlarından başlayarak daha geniş kitlelere tanıtılmasına önem verilmez.
- Uluslararası iç denetim standartlarına uyum düzeyi araştırılması yapılmalıdır.

- Belirli büyüklüğe ulaşan şirketler, iç denetimin başarılı ve katkı sağlayacak sonuçlara ulaşması için örgüt şemasında iç denetime yer verilmelidir.
- Gelecekte denetimsizlikten kaynaklanan ekonomik krizlerin, hileli finansal tabloların, çalışanların karıştığı usulsüzlüklerin yaşanmaması ve bunların kaynaklarının verimli kullanılması için hem ülke düzeyinde hem de arsa karşılığı inşaat yapan şirketlerde denetime büyük önem verilmesini gerekir.

Şirket yöneticileri iç denetimi karşılarında bir engel olarak görmelerinden ziyade, yönetime destek olan ve karar almasında yardımcı olan bir anlayışla yürütüldüğünde şirketin amaçlarını gerçekleştirecek ve gelişimi hızlandıracak bir fonksiyona sahiptir.

KAYNAKÇA

Sütçü, Nezh, Uygulama Teoride Tüm Yönleriyle Kat Karşılığı İnşaat Yapım Sözleşmesi, 4. Baskım, Seçkin Yayınları, Cilt-1, Ankara, 2014

Erman, Hasan, Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi, 2. Basım, D-R Yayınları, İstanbul, 2007

Kostakoğlu, Cengiz, İçtihatlı İnşaat Hukuku ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri, 8. Basım, Beta Yayınları, İstanbul, 2011

Kam C. Chan, Joanne Li, Audit Committee and Firm Value: Evidence on Outside Top Executives as Expert-Independent Directors, USA, 2008

Karataş, İzzet, Eser (İnşaat Yapım Sözleşmeleri), 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009

Duman, İlker Hasan, İnşaat Hukuku Açıklamalı ve İçtihatlı, 5. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2013

Coşkun, Gürkan, Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinden Hak Kazanan Üçüncü Kişinin Hukuki Sorumluluğu, Yetkin Yayınları, 1. Baskı, Ankara, 2010

Tate Tyon, Audited Consolidating Financial Statements Tax Executives Institute, Inc. And TEI Education Fund, USA, 2015

İstanbul Barosu Dergisi, Cilt: 87, Sayı: 1, Yıl: 2013

Yaşar, Halis Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinde 3. Kişinin (Alıcı) Hak Ve Sorumluluklar Tbb Dergisi, 2012

Türedi Hasan, Denetim, Celpler Matbaa, Trabzon, 2007

Ersin Güredin, Denetim,10.Baskı, Ankara, 2000

Güçlü Faruk, Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler, Detay Yayıncılık, Ankara, 2013

Münevver Yılandı, Birol Yıldız, Murat Kirazcı, Muhasebe Denetimi, Detay Yayıncılık, 1.Basım, Ankara, 2013

Doc.Dr. Sami Karacan, Öğr.Gör.Rahmi Uygun,Denetim Ve Raporlama, Umut tepe Yayınları, 1.Baskı, Kocaeli, 2012

Robert J. Kueppers, Kristen B. Sullivan, How And Why An Independent Audit Matters, International Journal Of Disclosure And Governance, USA, 2010

Hayrettin Usul, Muhasebe Denetimi, Detay Yayıncılık, 1.Basım, Ankara, 2013

Nazmi Zarifi Gürkan, İç Denetim, Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği Araştırma İnceleme Dizisi, Ankara, 2005

Burcu Adiloğlu, İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri, Türkmen Kitap Evi, İstanbul, 2011

Münevver Yılandı,İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma,Osmangazi Üniversitesi Yayın Evi, Eskişehir, 2003

Biljana Angelova, Blagica Koleva, The Role Of Internal Audit In Risk Management System Of The Companies, Economic Development, Macedonia 2015

Davut Pehlivanlı, Modern İç Denetim, Beta Yayınları, İstanbul, 2010

Ramazan Yanık, Bilişsel Yeteneklerin İç Denetim Başarısı Üzerindeki Önemi, Pegem Yayınları, Ankara, 2013

Hüseyin Ergin, Denetim, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, Kütahya, 2011

Recai Akyel, Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulamaların Değerlendirilmesi, Çanakkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 19, Sayı 3, 2010

Laura Sierra Garcı, A Emiliano Ruiz Barbadillo, Manuel Orta Pe'Rez, Audit Committee And İnternal Audit And The Quality Of Earnings: Empirical Evidence From Spanish Companies, Published Onlinet, Spanish, 2010

Mehri Tufa, Mustafa Görün Türkiye'deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi, Sayıştay Dergisi Sayı:89/ Nisan-Haziran 2013

Boubaker Adel, Taher Maissa, Interaction Between Audit Committee And Internal Audit: Evidence From Tunisia, The Iup Journal Of Corporate Governance, Tunissia, 2013

Yaşar Okur, Türkiye'de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme, Maliye Dergisi Sayı 158, Haziran, 2010

Ali Haydar Doğu, Kamu İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Bilgi Ve İletişimin Önemi, Akademik Bilişim'11 - Xııı. Akademik Bilişim Konferansı Bildirileri 2- 4 Şubat 2011, İnönü Üniversitesi, Malatya

Fikret Kartal, Türkiye'de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları, Maliye Finans Yazıları Yıl:27 Sayı:99 Nisan, 2013, Ankara

Dykan LV, Kalinkin DV, Theoretical Fundamentals And him Oud Ytu internal systems for Amy leg State Finance Co. Ntrolyu Yini In Ukraine , economic problems number 3 , Ukraine , 2013

Hasan Türedi, Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Denetim ve İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar, Trabzon, 2010

Tat Chee Tsui, Audit for Whom? Time to Review Roles of Independent Auditors in Hong Kong, East Asia, Japan, 2009

Bayram Aslan, Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim, Sayıştay Dergisi Sayı: 77, Ankara 2010 Tunay Köksal, Uluslararası İnşaat Sözleşmelerinin Hazırlanması Ve Uygulanması Süreci, TBB Dergisi, 2013

Ali Kamil Uzun, Kurumsal Yönetim Ve İç Denetimin Kalite Güvencesi, İstanbul. 2010

Georgiana Badea, Liana Elefterie, Luciana Spineanu-Georgescu, The Internal Audit Contribution To The Governance Of The Entity, Economics, Management, And Financial Markets, Romania, 2014

Şener Gönülaçar, İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler, İç Denetçi, Milli Eğitim Bakanlığı, İç Denetim Birimi Başkanlığı, Ankara, Temmuz 2007

Mehmet Ünsal Memiş, Etkin Ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar, Mali Çözüm, sayı 1 : 8 5 Ocak – Şubat, 2008, İstanbul

Vasile Zecheru, Internal Audit – Managerial Control Relation, Romania, 2014

İsmmo, Kobi'lerde İç Denetim İçin Pratik Bilgiler, Nisan 2013, İstanbul

İsmmmo, İç Denetime Genel Bir Bakış, Nisan 2015, İstanbul

Yunhao Chen, Antoinette L. Smith, Jian Cao, Weidong Xia, Information Technology Capability, Internal Control Effectiveness, And Audit Fees And Delays, American Accounting Association, USA, 2014

Hasan Türedi, Ümmügülsüm Zor, Filiz Gürbüz, Risk Odaklı İç Denetim, Muhasebe ve Finans Dergisi, Nisan 2015

Christian Trudell, Internal Audit's Role In The Risk Assessment Process At Keycorp, USA, 2014

Ali Kamil Uzun, Engin Ergüdeniç Denetim Mesleğinin Akademik Eğitimden Beklentileri, Mesleki Akademik Gelişim İçin Öneriler, Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, İstanbul, 2010

IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013

Bruce I. Davidson, Naman K. Desai, Gregory J. Gerard, The Effect Of Continuous Auditing On The Relationship Between Internal Audit Sourcing And The External Auditor's Reliance On The Internal Audit Function, American Accounting Association, USA, 2013

Bayram Erdaş, Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinde Yüklenicinin Temerrüdü Halinde Arsa Sahibinin Sözleşmeden Dönme Hakkı, Ankara, 2011

Ruveyda Kızılboğa, İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlık ve Tarafsızlığın Önemi, İstanbul, 2015

Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 28), Ankara, 2013

Kamu İç Denetim Rehberi, 2013

Irina Malaescu, Steve G. Sutton, The Reliance Of External Auditors On Internal Audit's Use Of Continuous Audit, American Accounting Association, USA, 2015

Hamide Özyürek, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi, Organizasyon Ve Yönetim Bilimleri Dergisi Cilt 4, Sayı 2, Issn: 1309 -8039, Ankara, 2012

Mehmet Demirtaş, İç Kontrol ve iç denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl:4 Sayı:7, s.167-188, İstanbul, 2005

Mykhailo Kuzub, The Implementation And Functioning Of An Internal Audit In An Agricultural Enterprise, Ukraine, 2015

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, T.C Resmi Gazete, 5018, 12 Temmuz 2006

Ender Güler, Sigorta İşletmelerinde İç Denetim Uygulamalarının İç Denetim Standartları İle Birlikte Değerlendirilmesi 2010, Konya

Jones & Beattie, Local Government Internal Audit Compliance, Estonia, 2015

Alparslan Avşar, Holding İşletmelerinde İç Denetim Süreci Ve Faydaları, Yüksek lisans Tezi, 2014, Ankara

Baran Özeren, İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları Ve Yönlendiren İlkeler, Ekim 1999, Ankara,

Douglas M. Boyle, F. Todd DeZoort, and Dana R. Hermanson, The Effects of Internal Audit Report Type and Reporting Relationship on Internal Auditors' Risk Judgments, American Accounting Association, USA, 2015

İnternet

Çevrimiçi, <http://www.hukukihaber.net/kat-karsiligi-insaat-sozlesmesi-genel-bakis-makale,3678.html>, 14.02.2015

Çevrimiçi, <http://www.hukukihaber.net/kat-karsiligi-insaat-sozlesmesi-genel-bakis-makale,3678.html>, 18.03.2015

Çevrimiçi, <http://muhasebeturk.org/ecopedia/403-s/27483-sinirli-denetim-nedir-ne-demek.html>, 15.08.2015

Çevrimiçi, <http://tokkder.org/tokkder-dergi/1080>, 12.11.2015

Çevrimiçi, <http://www.bagimsizdenetimsinavi.com/denetim-riski-unsurlari-ve-onemli-yanlislik-riski-konusu.html>, 08.04.2015

Çevrimiçi, <http://www.bagimsizdenetimsinavi.com/denetim-riski-unsurlari-ve-onemli-yanlislik-riski-konusu.html>, 08.04.2015

Çevrimiçi, <http://muhasebeturk.org/ecopedia/403-s/27483-sinirli-denetim-edir-ne-demek.html>, 15.08.2015

Çevrimiçi, <http://kosgeb.gov.tr/Pages/UI/Baskanligimiz.aspx?ref=32&refContent=44>, 14/04/2015

Çevrimiçi, http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?p=1012, 12.11.2015

DENETİM KONTROL LİSTESİ

Denetim Referans No:

Düzenleyen Denetçi:

	Yapılacaklar	Durum	Çalışma Kağıdı Referans No	Tarih/Paraf
1	Denetim Görevlendirme Formu incelenerek çalışma dosyasına konuldu.			
2	Denetim Bildirim Mektubu hazırlandı ve denetlenecek birime gönderildi.			
3	Denetimin amaçları belirlendi.			
4	Denetlenen birim hakkında genel bilgiler elde edildi (kullanılan belgelerin sayısı, çalışan sayısı, vb.).			
5	Denetlenen birimin hedefleri, bu hedeflere nasıl ulaşıldığı ve yürütülen faaliyetlerin sonucu hakkında bilgi edinildi.			
6	Önceki denetim raporu, denetlenen birimin cevapları ve çalışma kağıtları gözden geçirildi.			
7	Önceki denetim bulguları incelenerek denetlenen birimin cevaplarında belirttiği düzeltici faaliyetler gözden geçirildi.			
8	Bir önceki denetime ait Denetim Değerlendirme Formu incelendi.			
9	Denetlenecek birim ile açılış toplantısı yapıldı			
10	Denetlenen birimdeki prosedürler öğrenildi, yazılı prosedür yoksa uygulamalar çalışma kağıtlarında belgelendirildi.			
11	Faaliyetler gözlemlendi ve belgelendirildi (bilgi akışı ve raporlar).			
12	Denetlenen birimin faaliyetleri ve bu faaliyetler üzerindeki kontrol sistemi gözden geçirildi.			
13	Risk alanlar belirlendi.			
14	Denetimin amaçları gözden geçirildi ve denetimin kapsamı belirlendi.			
15	Açılış toplantısı ve yapılan ön çalışmalara dayanarak Bireysel Çalışma Planı hazırlandı.			
16	Bireysel Çalışma Planı onayı alındı.			
17	Gerekli ise Denetim Süresi Revizyon Formu dolduruldu.			
18	Çalışma planında belirlenmiş araştırmalar ve testler yapıldı, belgelendirildi ve sonuçları analiz edildi.			
19	Denetim bulguları belgelendirildi, gözden geçirildi ve denetlenen birime gönderildi.			
20	Kapanış toplantısı yapıldı ve bulgular denetlenen birim ile görüşüldü, yorumlar ve planlanan düzeltici faaliyetler not alındı.			
21	Taslak rapor hazırlandı ve denetlenen birime gönderildi.			
22	Taslak rapora ilişkin idarenin verdiği cevaplar alındı, değerlendirildi ve nihai görüş oluşturuldu.			
23	Nihai rapor hazırlandı ve iç denetim birimine gönderildi.			

AÇILIŞ TOPLANTISI TUTANAĞI

Denetimin Konusu :

Denetimin Numarası :

Toplantı Tarihi :

Toplantıya Katılan Denetçil :

Denetlenen Birim Yöneticisinin Adı ve Unvanı:

Toplantıya Katılan Birim Personeli :

- Gündeme Getirilen Önemli Konular:

(imza)

(imza)

(imza)

(imza)

DENETİM SÜRE PLANI FORMU

Denetim Adı:

Denetim Numarası:

	Planlanan Tarih ve Süre	Revize Edilen Tarih ve Süre	Gerçekleşen Tarih ve Süre	Planlananın Üzerinde Gerçekleşen Süre
Denetim amaçlarının belirlenmesi				
Bilgi toplama/ön araştırma				
Açılış toplantısı				
Potansiyel sorunlu alanların belirlenmesi				
Bireysel çalışma planının hazırlanması				
Denetim testlerinin uygulanması				
Bulguların oluşturulması ve önerilerin geliştirilmesi				
Bulguların denetlenen birim ile paylaşılması				
Kapanış toplantısı				
Taslak denetim raporunun hazırlanması ve gönderilmesi				
Nihai denetim raporunun hazırlanması ve sunumu				
TOPLAM SÜRE				

DENETİM SÜRESİ VE KAYNAĞI REVİZYON FORMU

Denetim Adı :

Denetim Numarası:

Toplam Planlanmış Denetim Süresi:

İstenen Değişiklik:

Revize Edilmiş Planlanan Denetim Süresi:

Revizyon İstenmesinin Nedeni:

Toplam Planlanmış Denetim Kaynağı:

İstenen Değişiklik:

Revize Edilmiş Planlanan Denetim Kaynağı:

Revizyon İstenmesinin Nedeni:

BİREYSEL ÇALIŞMA PLANI

I. GENEL BİLGİLER

Denetim Adı : Denetim Numarası :
Planlanan Başlama Tarihi : Planlanan Bitiş Tarihi :
Denetim Türü :

II. DENETİMİN AMAÇ VE HEDEFLERİ

III. DENETİMİN KAPSAMI

IV. YÖNTEM

V. ÖNCEKİ DENETİME İLİŞKİN BİLGİLER

Denetim Numarası:
Rapor Tarihi :

Önemli bulgular :

VI. HAZIRLIK ÇALIŞMALARI

(Saha çalışmasına hazırlık amacıyla yapılan; ön araştırma, bilgi toplama ve açılış toplantısından elde edilen bilgilerin özetlenmesi)

BİRİM/SÜREÇ	ALT BİRİM/SÜREÇ	DENETİM TESTLERİ	GERÇEKLEŞTİREN DENETÇİ	ÇALIŞMA KAGIDI REFERANS NO

BULGU FORMU

Konu:

Bulgu No:

Bulgunun Önem Düzeyi: (Yüksek/Orta/Düşük)

İlgili Çalışma Kağıdı Referansı:

1. Tespit:

2. Neden:

3. Riskler ve Etkileri:

4. Kriterler:

5. Öneriler

KAPANIŞ TOPLANTISI TUTANAĞI

Denetimin Konusu :.....

Denetimin Numarası :.....

Toplantı Tarihi :.....

Toplantıya Katılan Denetçiler :

.....

Denetlenen Birim Yöneticisinin Adı ve Unvanı:

Toplantıya Katılan Birim Personeli :

- Bulgu :

- Denetlenen Birim Yönetiminin Mütalaası :

(imza)

(imza)

(imza)

(imza)