



ESKİŞEHİR İKTİSADI VE TİCARİ İLİMLER AKADEMİSİ

99676

t
85

**İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN
ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADA
İÇ DENETİMİN ROLÜ
Ve
Kamu İktisadi Teşebbüslerinde İç Denetim
Uygulaması .**

(DOÇENTLİK TEZİ)

**T. G.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
MERKEZ KÜTÜPHANESİ**

Dr. Celâl KEPEKÇİ
Muhasebe Kürsüsü Öğretim Görevlisi

ESKİŞEHİR — 1981

Anadolu Üniversitesi
Merkez Kütüphanesi

İ Ç İ N D E K İ L E R

G İ R İ Ő

B İ R İ N C İ B Ö L Ü M

İ Ç KONTROL SİSTEMİNİN YAPISI

I. KONTROL KAVRAMI.....	6
1. Yönetim Kontrolü.....	11
2. Muhasebe Kontrolü.....	13
3. Muhasebe Kontrolünün Amaçları.....	14
A. İşlemlerin Yürütülmesi İçin Göçerilen Yetkilerin Uygun Kullanılması.....	15
B. İşlemlerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerine Uygun Olarak Kaydedilmesi.....	16
C. Aktifler Üzerinde Tasarruf Hakkının Belirlenmesi	18
D. Sorumluluk Kayıtlarının Mevcut Aktiflerle Karşılaştırılması.....	18
II. İŞLETMELERDE İ Ç KONTROL SİSTEMİNİN KURULMASINDA GÖZÖNÜNE ALINAN AMAÇLAR	
1. İşletmelerin Aktiflerini Koruma.....	19
2. Bilgilerin Doğruluk ve Güvenilirliğini Sağlama.....	21
3. Faaliyetlerin Verimliliği ve Politikalara Uygunluğunu sağlama.....	21

III. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TEMEL UNSURLARI	22
1. Departmanların Sorumluluklarını Belirleyen ve Bu Sorumlulukları Uygun Bir Şekilde Dağıtan İyi Bir Organizasyon Yapısı.....	23
2. Sorumluluklarını Yerine Getirebilecek Sayı ve Kalitede Personel	25
3. Aktifler, Borçlar, Hasılat ve Giderlerin Etkin Bir Biçimde Kontrolunu Sağlayacak Muhasebe Sistemi....	26
4. Departmanların Görev ve Fonksiyonlarını Yerine Getirmelerinde İzlenecek Usul ve Metotların Doğruluğu.....	26

IV. İÇ KONTROL SİSTEMİNDE İÇ DENETİMİN YERİ

İ K İ N C İ B Ö L Ü M

İÇ DENETİMİN AMACI VE KAPSAMI

I. İÇ DENETİMİN NİTELİĞİ.....	29
II. İŞLETME ORGANİZASYONUNDA İÇ DENETÇİNİN YERİ.....	33
1. İç Denetçinin Yetki ve Sorumluluk Düzeyi.....	34
2. İç Denetçinin Bağımsızlığı.....	36
3. İç Denetçinin Mesleki Yeterliliği.....	38

III. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DENETLENMESİ ÇALIŞMASININ
KAPSAMI

1. Gözden Geçirilen Fonksiyonel Alanlara Göre Denetim Çalışmasının Kapsamı.....	41
A. Finansal Nitelikteki İşlemlerin Denetim.....	41
B. Finansal Nitelikte Olmayan İşlemlerin Denetimi..	43
2. İncelemenin Yürütüldüğü Yönetim Düzeylerine Göre Denetim Çalışmasının Kapsamı.....	47
3. İncelemenin Niteliğine Göre Denetim Çalışmasının Kapsamı.....	49

Ü Ç Ü N C Ü B Ö L Ü M

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN İÇ DENETÇİ TARAFINDAN
İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

I. İÇ DENETİM FAALİYETLERİNİN YÜRÜTÜLMESİNDE UYGULANAN YAKLAŞIMLAR.....	52
1. İşletme Faaliyetlerini Finansal Raporlar Sınıflaması Esasına Göre İnceleme.....	53
2. İşletme Faaliyetlerini Departmanlar Düzeyinde Ayırmak Suretiyle İnceleme.....	54
3. İşletme Faaliyetlerini İşletme Fonksiyonlarına Ayırmak Suretiyle İnceleme.....	54
4. İşletme Faaliyetlerini Devrelere Ayırmak Suretiyle İnceleme.....	55

II. İÇ DENETİM PROSEDÜRÜ

1. Denetimin Planlanması.....	58
2. İç Kontrol Sisteminin Gözden Geçirilmesi.....	59
3. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi.....	62
4. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi.....	64

III. DENETİM SONUÇLARININ YÖNETİME İLETİLMESİ

1. Raporlama Fonksiyonunun Niteliği.....	65
2. Denetim Raporlarının Şekli ve İçeriği.....	69
A. Raporun Tarihi.....	69
B. Gönderildiği Kişi.....	69
C. Giriş Paragrafı.....	69
D. Amaç Paragrafı.....	71
E. Kapsam Kısmı.....	72
F. Görüş Bildirme Kısmı.....	72
G. Denetim Bulguları Kısmı.....	73
H. Sonuç ve Tavsiyeler Kısmı.....	74
3. Denetçi Tarafından Yaptığı Tavsiyelerin İzlenmesi...	75

D Ö R D Ü N C Ü B Ö L Ü M

KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNDE İÇ DENETİM UYGULAMASI

I. ARAŞTIRMANIN NİTELİĞİ.....	78
-------------------------------	----

II. KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN YAPISI	80
III. KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNDE İÇ DENETİMİN AMACI VE KAPSAMI	80
IV. KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ.....	85
SONUÇ.....	101
EKLER.....	104
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	119

K I S A L T M A L A R

Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
Co.	: Company
Çev.	: Çeviren
Ed.	: Edition, editor
Inc.	: Incorporated
İ.T.İ.A.	: İktisadi Ticari İlimler Akademisi
Par.	: Paragraf
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
SAS	: Statement on Auditing Standards
SAP	: Statement of Auditing Procedures
The AAA.	: The American Accounting Association
The AICPA	: The American Institute of Certified Public Accountants
The ICAEW	: The Institute of Chartered Accountants on England and Wales
The I.I.A.	: The Institute of Internal Auditors
v.b.	: ve benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

G İ R İ Ő

İki kişi bir amacı gerçekleştirmek için faaliyetlerini planlayıp işbirliği içinde davranırlarsa, bir örgüt oluştururlar. Bir kişi ikinci kişinin faaliyetlerini gözden geçirdiğinde ve işin daha iyi nasıl yapılabilceğini araştırdığında denetim fonksiyonu ortaya çıkar. Küçük işletmelerde de sahip ve yöneticiler çalıştırdıkları kişilerin faaliyetlerini gözden geçirmek suretiyle denetim fonksiyonunu yerine getirmektedirler.

Oysa, yirminci yüzyılda anonim Şirketlerin hızla çoğalmasıyla işletme faaliyetleri daha hacimli ve karmaşık hale geldiğinden ve yönetim fonksiyonu işletme sahipliğinden ayrıldığından, bu tür işletmelerde yöneticilerin, işletmenin başarı düzeyini yeterli bir biçimde gözden geçirebilmek amacıyla işletmenin çeşitli faaliyetleriyle yakından ilgili olması mümkün olmamaktadır. Kontrol sisteminin kurulmasında ve sistem üzerinde gözetim yapılmasında, Şirketin çıkarlarının uygun biçimde korunup korunmadığını bilmek, yönetici için gittikçe güçleşmektedir. Yönetici bu güçlüğü yenmek ve işletme faaliyetlerini daha iyi kontrol edebilmek için gerekli olan bilgilerin güvenilirliğinin araştırılması ihtiyaını duymaktadır.

Diğer taraftan, yönetim, işletme sahiplerinden mesleki yöneticilere geçerken, işletme sahipleri yatırımlarının korunması ve büyümesiyle ilgilenererek işletme faaliyetlerini kontrol etmeye başlamışlardır. İşletmelerin yatırımcılar tarafından kontrol edilmesinde en önemli unsurlardan biri, işletmenin faaliyetleriyle ilgili finansal bilgilerin kendilerine iletilmesidir. Bu bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamada önemli unsurlardan biri ise muhasebe denetimidir. Bunun uygulanmasında, ortaklar adına hareket etmek ve işletmenin finansal raporlarına ilişkin ortaklara görüş bildirmek için mesleki denetçiler atamak yoluna gidilmektedir.

İşletme sahiplerinin yatırımlarını koruma gereksinimi ile mesleki yöneticilerin işletme aktiflerini her türlü kötü kullanmalara ve yolsuzluklara karşı koruma ile ilgili sorumluluklarını yerine getirme gereksiniminden işletme içinde koruyucu bir fonksiyonun kurulması gereği doğmaktadır. İşletmenin aktiflerinin korunması açısından, hem ortaklara hem de mesleki yöneticilere ek bir güvence sağlayan bu fonksiyon, işletmenin kendi personeli olan ve "iç denetçi" olarak adlandırılan denetçilerin atanması olmaktadır.

Özellikle İkinci Dünya Savaşı sırasında artan aşırı talebi karşılayabilmek için, batı ülkelerinde işletmeler hızla büyümüştür. Savaş sonrasında, hızlı büyüme sonucu artan işletmelerarası rekabet, işletme yöneticilerini işletmelerinde iç denetim departmanlarını kurmalarına yol açmıştır. Dünya'da ilk

kez, A.B.D.'nde iç denetçiler 1941 yılında örgütlenmişler ve İç Denetçiler Enstitüsü' (The Institute of Internal Auditors) nü kurmuşlardır. Çeşitli yayın ve araştırmalar ile faaliyetlerini yürüten Enstitü, ilk kez 1978 yılında iç denetim standartlarını yayınlamıştır.

Türkiye'de de ekonomik kalkınmaya paralel olarak anonim şirket biçimindeki işletmelerin çoğalması ve büyümesi, diğer yanda karma ekonomi modelinin uygulanması sonucu olarak kamu iktisadi teşebbüslerinin kamusal fonların büyük bir bölümünü toplaması ve kullanması, bu işletmelerde fonların korunması ve etkin kullanımı ile yöneticilerin hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmeleri için kurulan kontrol sisteminin gözden geçirilmesinde ve değerlemesinde uzman olan iç denetçilerin önemini artırmaktadır.

Çalışmamızın amacı, iç kontrol sisteminin kurulmasındaki amaçları ortaya koymak ve sistemin temel unsurlarını belirlemek, iç denetimin iç kontrol sisteminin amaçlarını gerçekleştirmedeki rolünü ortaya çıkarmaktır. İç denetimin bu rolünün gerçekleşmesinde, ayrıca bazı kriterleri gözönünde bulundurarak iç denetimin kapsamını belirlemek, çalışmanın amaçları içinde yer alacaktır. Bu kriterlerden birincisi, iç denetçinin geleneksel muhasebe ve finansal kontrol alanları ötesinde diğer faaliyet kontrol alanlarına ne kadar gideceğini belirlemektir. Diğer faaliyetlere ilişkin kontrol alanlarının, gerçekte iç denetçi tarafından ne ölçüde gözden geçirildiğini belirlemek için iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin incelenmesi gerekir. İkinci kriter, denetim

Çalışmanın yürütüleceği örgütsel hiyerarşideki yönetim düzeyine ilişkindir. İç denetçinin rolünün en açık şekilde kabul edilebileceği muhasebe ve finansman yönetimi bu kritere en belirli bir örnek gösterilebilir. Bu görüşe göre, tüm işletme faaliyetlerinde kontrol fonksiyonu iç denetçiler tarafından kullanılmaz. Kontrol, karar alma ve gerektiğinde kararları uygulamaya koyan yönetimin bir fonksiyonudur. İç denetçinin, işletmenin üst, orta ve alt düzey yöneticilerinin faaliyetlerini içerecek biçimde çalışmasını genişletip genişletmeyeceği ve her yönetim düzeyinde ne ölçüde iç denetim çalışması yapılacağı araştırılacaktır. İç denetimin kapsamını belirlemede diğer bir kriter, denetim çalışmasının ne ölçüde koruyucu olacağına ve ne ölçüde gözden geçirilen işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde daha iyi ve daha etkin yolların bulunmasıyla ilgili olacağına ilişkindir.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, iç kontrol sisteminin yapısı incelendikten sonra, iç kontrol sisteminde iç denetimin yeri belirtilmiştir.

İkinci bölümde, iç denetçinin örgütsel statüsü ve iç kontrol sistemini inceleme ve değerlemesinde denetim çalışmasının kapsamı açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde, iç kontrol sisteminin etkinliğinin iç denetçi tarafından incelenmesi ve değerlendirilmesinde iç denetçinin denetim çalışmasında seçebileceği yaklaşımlar üzerinde durulmuş ve iç denetim prosedürü incelenmiş, ayrıca iç denetçinin elde ettiği bulguları ve düzeltici önlemlere ilişkin tavsiyeleri yönetime iletmesi ve yöneticiler tarafından tavsiyelerin ne ölçüde uygulandığını izlemesi incelenmiştir.

Dördüncü bölümde, kamu iktisadi teşebbüslerinde iç denetim uygulaması denetimin amaç ve kapsamı ile iç kontrol sisteminin incelenmesi ve gözden geçirilmesi yönlerinden incelenmiştir.

Sonuç bölümünde ise, gerek teorik, gerek kamu iktisadi teşebbüsleri uygulaması yönünden yapılan çalışmada ulaşılan sonuçlar ortaya konmuş ve konuya ilişkin önerilere yer verilmiştir.

B İ R İ N C İ B Ö L Ü M

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN YAPISI

I. KONTROL KAVRAMI

Birçok kelime gibi, "kontrol" kelimesi de çeşitli anlamlarda kullanılabilir. Bu çalışmada kullanılacak anlamın belirlenmesi için, kontrolün tanımlanması gerekir. Bir eylemin kontrol altında olduğu belirtildiğinde, bu eylem üzerinde etki yapılabildiği anlaşılır. Bir şirketin diğer bir şirketin veya ortağın kontrolunda olduğu belirtildiğinde, şirketin ne yapacağını belirleme gücünün, başka bir deyişle karar alma ve işletme politikasını yürütme yetkisinin diğer şirkette ve ortakta olduğu anlaşılır. Bu çalışmada "kontrol", önceden belirlenmiş politikalar ve kararlar vasıtasıyla işletmeyi belirlenen bir amaca ulaştırma gücünün işletmede mevcut oluşu olarak tanımlanmaktadır(1).

Tüm işletmeler amaçlarına ulaşmada çeşitli risklere katlanırlar. Kâr bu risklere katlanmanın bir sonucudur. Risk işletme faaliyetlerinin planlandığı gibi gerçekleşmeme olasılığından kaynaklanır. Kuvvetli bir işletme yönetimi bu risklerin belirlenmesini ve mümkün

(1) Victor Z.Brink, James A.Cashin, Herbert Witt, Modern Internal Auditing: An Operational Approach (The Ronald Press Company, New York, 1973), s.55; James L.Pierce, "The Planning and Control Concept" B.C.Lemke, James D.Edwards(ed), Administrative Control and Executive Action (Charles Merrill Books, Inc., Columbus, 1965), s.8

olduğu ölçüde bu riskleri azaltmak için muhasebeye ve diğer faaliyetlere ilişkin kontrollerin kurulmasını gerektirir.

İşletme faaliyetleri üzerinde kontrol ve raporlama sistemi yönetim politikaları ve prosedürleri ile işletme faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu kontrol etme araçlarını içerir. Bu politikalar ve prosedürler iç kontrol sistemini oluşturur. Çünkü, sözkonusu politika ve prosedürler işletmede riskleri azaltma aracı olarak kullanılır. İç kontrol sistemi kurulmadan önce, işletme yönetimi mevcut risklerin türlerini ve önemlilik derecesini bilmelidir. Yönetim tarafından bu riskler belirlendikten ve kabul edildikten sonra, bu riskleri azaltmak için iç kontrol sisteminin kurulması mümkün olur(2).

İşletme yöneticilerinin karşılaştıkları riskler arasında uygun finansal yönetim politikalarının kullanılmaması ve hileli işlemler sonucu aktiflerin kaybindan doğan finansal riskler ve kayıtlarda yapılan hatalardan doğan muhasebe riskleri yer almaktadır. Aynı zamanda, aktiflerin yanlış yönetilmesinden ve hırsızlıktan dolayı aktiflerin korunmasında başarısızlık ortaklar ve alacaklılar için ayrı bir risk yaratır. Muhasebe kayıtları ve raporlarında kasıtlı ve kasıtsız yapılan yanlışlıklar, bu bilgilerin yöneticiler ve işletme dışındaki kişiler tarafından karar almada kullanılmaları halinde, yanlış riskini ortaya çıkarır.

İşletmelerin büyüklüğü ve niteliği, kullanılan aktiflerin tipi çeşitli risklerin derecesini etkilediği için, bu riskleri azaltmak için kurulan kontrollerin niteliği ve kapsamı işletmeler

(2) Kenneth P. Johnson, Henry R. Jaenicke, Evaluating Internal Control: Concepts, Guidelines, Procedures, Documentation (John Wiley and Sons, Inc., New York, 1980), s.2

arasında çok farklı olduğu gibi, bir işletmenin bölümleri arasında da farklı olur. Küçük işletmeler tarafından kullanılan kayıt metotları ve faaliyet prosedürleri büyük işletmelerden önemli ölçüde farklıdır. Bu nedenle, büyük işletmelere ilişkin birçok iç kontrol prosedürü küçük işletmeler için pratik değildir. Küçük işletmelerin yöneticileri işletme faaliyetleri ile yakın ilişki içinde buldukları için kayıtların doğruluk ve güvenilirliği ve aktiflerin korunması amacıyla iç kontrol metot ve prosedürlerine daha az ihtiyaç duyarlar(3).

İşletmeler büyüdükçe ve daha karmaşık hale geldikçe, iç kontrolün önemi artmaktadır. Büyük işletmelerde üst düzey yöneticileri işletme faaliyetleriyle doğrudan ilişkiye sahip olma olanağını fazla bulamamaktadır. Bu nedenle yöneticiler aktiflerle ilgili işlemlerde hataları ve yolsuzlukları en aza indirecek ve verimliliği artıracak etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasında ve sürdürülmesinde esas sorumluluğa sahiptirler. Sorumluluk, organizasyon planının yapılmasında ve her departman içinde görevlerin dağıtımının gözden geçirilmesinde ve onaylanmasında görülür(4).

Yönetim, ayrıca hiçbir kontrol sisteminin yüzde yüz aktiflerin korunmasını, kayıtların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamadığını bilmelidir. İç kontrol sistemi kurulduktan sonra, fonksiyonlarını belirlediği şekliyle yerine getirip getirmediğini görmek için yönetim tarafından gözden geçirilmeli ve faaliyet koşullarındaki değişikliklere uygun olarak düzeltmeler yapılmalıdır. Bu değişiklikler için politikalar belirlenirken, yönetim değişen koşullara göre iç kontrolün

(3) The ICAEW, Auditing Standards and Guidelines (The ICAEW, London, 1980), s.40

(4) Joseph A.Silvoso, Royal D.M.Bauer, Auditing(2.ed., South-Western Publishing Co., Chicago, 1965) s.104-105

yeterliliğini yeniden değerlemelidir(5).

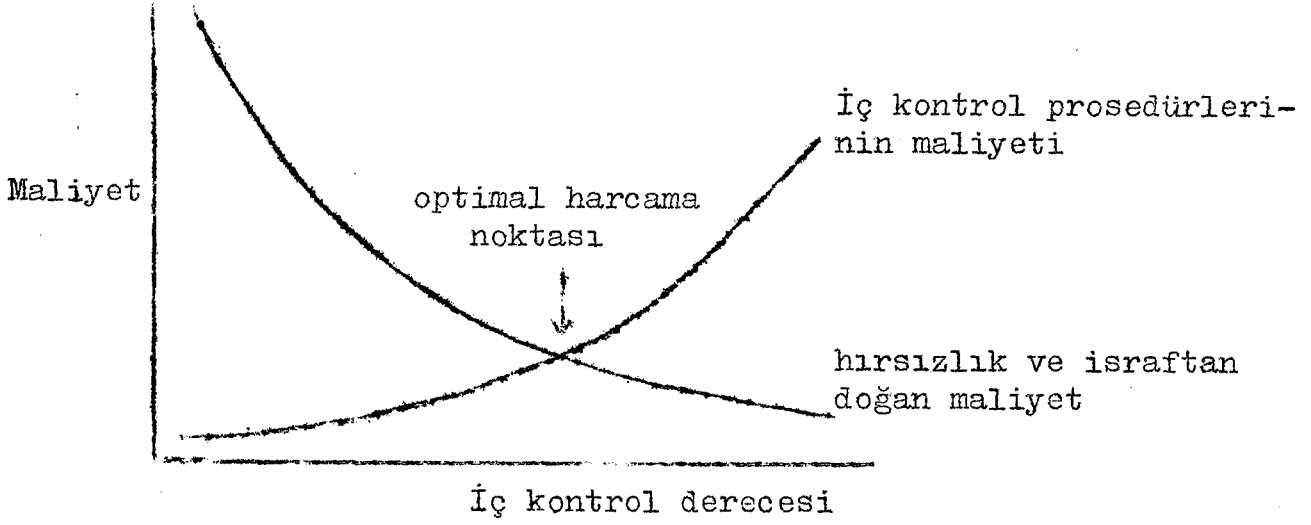
Etkin bir iç kontrolün önemini arttıran diğer bir neden, kontrol prosedürleri zayıf olduğunda bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması ve aktiflerin korunması için bağımsız muhasebe uzmanları tarafından yapılacak denetimin çok ayrıntılı olması ve uzun bir süreyi kapsamaması dolayısıyla denetim için ödenecek ücretin diğer kontrol araçlarının sağlanmasına göre daha yüksek olmasıdır(6). Departman yöneticileri makul maliyet sınırları içinde aktiflerin en iyi şekilde korunmasını ve kayıtların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak için kontrollerin karşılıklı ilişkilerini kurmak ve departman içinde görevlerin ayırımını yapmakla sorumlu olmalıdır.

İç kontrol prosedürlerinin maliyeti hiçbir zaman elde edilmesi beklenen faydayı aşmamalıdır. Fayda, aktiflerin korunması, bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması amaçlarına ulaşmak suretiyle zarar riskinin azaltılmasından ibarettir. Fayda ve maliyet ilişkisi muhasebe kontrol sisteminin kurulmasında gözönünde bulundurulması gereken bir kriter olmakla beraber, fayda ve maliyeti ölçmek genel olarak mümkün değildir(7). Bu ilişkiyi değerlemek yönetimin muhakkeme ve tahmin yapmasını gerektirir. Böyle bir ilişki şekil 1'de gösterilmiştir. İç kontrolün derecesi arttıkça kontrol maliyeti de yükselmekte, buna karşılık hırsızlık ve israf gibi nedenlerden doğan maliyetler azalmaktadır.

(5) The AICPA, The Committee on Auditing Procedure, Statement on Auditing Standards (SAS) No.1: Codification of Auditing Standards and Procedures (The AICPA, New York,1973), par.320.31

(6) J.A.Silvoso, R.D.M. Bauer, s.104

(7) The AICPA, SAS No.1, par.320.32



Şekil: 1 İç Kontrolla Katlanılan ve Tasarruf Edilen Maliyetler

İç kontrol, bir şirketin aktiflerini korumak, muhasebeye ve diğer faaliyetlere ilişkin bilgi ve raporların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, şirketin tüm faaliyetlerinde etkinliği artırmak, belirlenen yönetim politikalarının iletişimini sağlamak ve işletme faaliyetlerinin bu politikalara uygunluğunu korumak ve ölçmek için kullanılan tüm ölçü ve metodları, hesap planının ve raporlama sisteminin kurulmasını, görev ve sorumlulukların belirlenmesini ve şirketin organizasyon planını içeren bir sistemdir(8). Muhasebe ve finansman departmanlarının işlevleriyle doğrudan ilgili hususların ötesine uzayan iç kontrol sistemi muhasebe kontrolü ve yönetim kontrolü olarak sınıflandırılır(9). Muhasebe kontrolü

(8) The AICPA, The Committee on Auditing Procedure, Internal Control, (The AICPA, New York, 1949), s.6; John W. Cook, Gary M. Winkle, Auditing: Philosophy and Technique (2.ed., Houghton Mifflin Company Boston, 1980), s.198

Bu konuda benzer bir tanım için bkz. The ICAEW; Auditing Standards and Guidelines (The ICAEW, London, 1980), s.40

(9) Albert S. Martin, Kenneth P. Johnson, Assessing Internal Accounting Control: A Workable Approach (Coopers and Lybrand Co., 1978), s.8

aktiflerin korunması ve finansal kayıtların güvenilirliğinin sağlanmasıyla ilgilidir. Yönetim kontrolü ise faaliyetlerin etkinliğinin artırılması ve yönetim politikalarına uygunluğun sağlanmasıyla ilgilidir.

Yönetim kontrolü^{ile} muhasebe kontrolü arasındaki fark her zaman açık değildir. Çünkü, muhasebe kontrolü içinde yer alan bazı prosedür ve kayıtlar yönetim kontrolünde da yer almaktadır. Aynı zamanda, bazı yönetim kontrol prosedürleri işletmenin muhasebe kontrol prosedürleri ve tekniklerinin seçiminde ve etkinliğinde bir ilişkiye sahip olabilir. Örneğin, yatırım projeleri planlama, örgütlenme ve gerçekleştirme aşamalarında pazarlamaya, mühendisliğe ve hukuki değerlendirmelere konu olabilir. Bu prosedürler fonların harcanmasını onaylama ve kontrol etme bakımından muhasebe kontrol prosedürlerini de içerir. İşletme faaliyetleri ve prosedürler daha karmaşık hale geldikçe, muhasebe kontrolü ve yönetim kontrolü arasındaki farkları ayırmak güçleşmektedir(10).

1. Yönetim Kontrolü

Yönetim kontrolü, yönetimin işlemler üzerindeki yetkilerini kullanmada birer araç olan karar süreçleriyle ilgili prosedür ve kayıtlarla organizasyon planını içerir. Yönetimin bu yetki kullanımını işletmenin amaçlarına ulaşma sorumluluğu ile doğrudan

(10) The AICPA, The Special Advisory Committee on Internal Accounting Control, Report (The AICPA, New York, 1979), s.11

ilişkili bir yönetim fonksiyonudur ve işlemlerle ilgili muhasebe kontrolünü kurmak için başlangıç noktasıdır(11).

Yönetimin esas sorumluluğu işletmeyi kârlı işletmektir. Bu sorumluluğunu yerine getirmek için, yönetim mal ve hizmetleri kabul edilebilir bir maliyetle üretmeli, mamullerin uygun bir fiyattan satılabileceği piyasayı geliştirmeli, yeni mal ve hizmetler sunmalıdır. Bu amaçlara ulaşmak için, yönetim her faaliyet alanında etkinliği sağlayacak politika ve prosedürleri belirlemeli, uygun personel seçimi ve eğitimi ile bu politikaları uygulamaya koymalı, genelge ve emirlerle bunları personele iletmelidir(12).

Yönetim kontrolünün tanımında yer alan unsurlar yönetimin planlama ve örgütleme fonksiyonları ile doğrudan ilgilidir. Planlama örgütsel amaçların belirlenmesini ve bu amaçlara ulaşmak için politikaların, prosedürlerin ve yöntemlerin seçimini içeren bir süreçtir(13). Politika işletmede, eylemlerde klavuzluk görevi yapan genel davranış planı olarak ortaya çıkarken, prosedür ve yöntemler politikanın nasıl ve ne şekilde uygulanacağını, kısacası politikanın yürütme biçimini belirler(14). Etkin bir kontrolün kurulması ve

(11) The AICPA, SAS. No:1, par.320.27

(12) Gilbert R.Byrne, "The Independent Auditor and Internal Control," Readings in Auditing, J.Johnson, J.H.Brasseur (South-Western Publishing Co., Cincinnati, 1965), s.57

(13) Leonard J.Kazmier, İşletme Yönetimi İlkeleri, Çev.Cahit Tutum ve diğerleri (TODAY Yayınları No.178, Ankara,1979), s.49; Andrew D.Chambers, Internal Control and the Systems Approach to Internal Auditing (The City University Business School, London, 1979), s.5

(14) İnal Cem Aşkun, Yönetim Ders Notları(E.İ.T.İ.A. Eskişehir, 1976), s.14

geliştirilmesiyle ilgili bir kişi, hem yapılan planlamanın yeterliliği, yani belirlenen amaçların, politikaların, prosedürlerin ve metotların yeterliliği hem de planlama ile sağlanan etkinliğin yeterliliği üzerinde durmalıdır(15).

Yönetim kontrolü ile örgütlenme süreci arasında yakın bir ilişki vardır. Örgütlemeye belirlenen amaçlara ulaşmak için nasıl bir görev dağılımının yapılması gerekeceği sorunu ele alınır. Yapılacak işler, önce gruplara ve alt gruplara bölümlendirilmeli, daha sonra belirlenen iş ve orunlara işgörenler atanmalı ve herbiri için sorumluluklar tanımlanmalı ve uygun yetki göçerilmelidir. Böylece, örgütlenme kontrol için bir sistem oluşturur(16).

2. Muhasebe Kontrolü

Muhasebe kontrolü, aktiflerin korunmasına ve finansal kayıtların güvenilirliğine ilişkin prosedür ve kayıtlarla organizasyon planını içerir ve şu hususlarda makul bir güvence sağlamak için kurulur(17):

- a. İşlemlerin, yönetimin genel ve spesifik yetkilerine uygun olarak yürütülmesi,
- b. İşlemlerin, 1)Genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine veya diğer herhangi bir kurala uygun olarak finansal raporların hazırlanmasını sağlayacak ve 2)aktifler üzerinde hesap verme yükümlülüğünü devam ettirecek biçimde kaydedilmesi,

(15) V.Z.Brink, J.A.Cashin, H.Witt, s.60

(16) V.Z.Brink, J.A.Cashin, H.Witt, s.61

(17) The AICPA, SAS No.1, par.320.28

- c. Aktifler üzerinde tasarruf hakkına sadece yönetimin yetkilerine uygun olarak izin verilmesi,
- d. İşletmenin aktiflerinin korunması ile ilgili sorumluluğu belirlemek için görevli kişiyi zimmetlendiren kayıtların belirli aralıklarla mevcut aktiflerle karşılaştırılması ve herhangi bir fark bulunduğu takdirde gerekli kararın alınması.

Muhasebe departmanı, genel olarak muhasebe görevlerinin uygun şekilde ayrılması ve muhasebe prosedürleri vasıtasıyla ulaşılabilecek muhasebe kontrolünün kurulmasından ve yürütülmesinden sorumludur. Şüphesiz, etkin bir sistem için departmanlar arasında koordinasyon gereklidir(18).

3. Muhasebe Kontrolünün Amaçları

İç kontrol sistemi ile ulaşılabilecek kontrol amaçları, departmanlara, fonksiyonlara, finansal raporlar sınıflamasına veya devrelere göre ayrıntılı olarak belirlenebilir. İşlemlerin yetkiye dayalı olarak yapılması, kaydedilmesi, özetlenmesi ve raporlanması ile ilgili kontrolün sağlanabilmesi için bu amaçlara ulaşılabilmelidir.

Endüstri ve ticaret işletmeleri için aynı olan işlemlerle ilgili faaliyetlere uygulanan amaçlar standart kontrol amaçları olarak gösterilir.

(18) K.P. Johnson, H.R. Jaenicke, s.8

a. İşlemlerin Yürütülmesi için Göçerilen Yetkilerin
Uygun Kullanılması

İşlemler işletme faaliyetlerinin temel unsuru olduğu için iç kontrolün esas konusudur. İşlemler, aktiflerin ve hizmetlerin işletme dışındaki kişilerle olan alım ve satımını, işletme içinde kullanımı^{nı} veya başka bir aktif veya hizmete dönüşümünü kapsar. İşlemler için en yetkili merci ortaklar genel kuruludur. İşletme içinde farklı düzeylere ve kişilere yetki devri bir yönetim fonksiyonudur. Bu nedenle, işlemlerle ilgili yetki göçerimi belirli şartlar altında belirli amaçlar için aktiflerin alım satımına, dönüştürülmesine veya kullanılmasına ilişkin yönetim kararlarında yer alır.

Yetki göçerimi belirli durumlara uygulanacak işlemlere ilişkin olarak genel olabilir veya sadece bir tek işleme ilişkin olarak özel olabilir. Herhangi bir müşteriye satılacak mamuller için satış fiyatlarının belirlenmesi, çalıştırılacak personelin sayısının ve niteliğinin belirlenmesi ve benzeri kararlar genel yetki göçerimine örnek olarak gösterilebilir. Genel yetki göçeriminin temel niteliği, belirli kişi ve işlemleri gözönünde bulundurmaksızın işlemlerle ilgili genel durumun tanımlanması ve belirlenmesidir. Özel yetki göçerimi ise belirli bir satış veya satınalma işlemi veya özel bir üretim siparişi için belirli malzeme ve personel kullanımı gibi işlemlere ilişkin yetki göçerimini kapsar(19).

(19) The AICPA, SAS No.1 par.320,20-22

Genel ve özel yetki göçerimi/işlemlere uygulamada işletme yönetimi cevaplandırılması gereken çeşitli sorulara sahip olabilir. Örneğin, müşteri den sipariş kabulü, malı gönderme, müşteriye kredi açma ve koşullarını belirleme, fiyatlama gibi satış işlemlerinin çeşitli yönleri için kime, ne ölçüde yetki göçerilecek? Kredi koşulları için yetki alınır sa, bu yetkinin kullanımı her müşteriye karşı geçerli olacak mı, yoksa her müşteri için ayrı ayrı yetki mi göçerilecek? Yetkiler yazılı mı olacak? İşletme yöneticileri bu tür birçok soruyu belirlemek ve cevaplamak ihtiyacındadır. Oysa, işletmelerin büyüklüğü ve faaliyet konularının farklı oluşu, işlemlerin karmaşıklığı ve geniş coğrafi bölgelere yayılmaları bütün işletmelerin ihtiyacını karşılayacak ve her soruyu cevaplandıracak spesifik kontrollerin ayrıntılı bir listesinin yapılmasını önlemektedir(20).

b. İşlemlerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerine Uygun Olarak Kaydedilmesi

Muhasebe kontrol sistemi işlemlerin uygun hesaba doğru olarak ve meydana geldiği dönemde kaydedilmesini sağlamalıdır. Muhasebe kontrolunun tanımında, bu amaç muhasebe prensiplerine uygun olarak finansal raporların hazırlanmasını sağlamaktan çok, buna izin verme açısından ifade edilmektedir. Bu ayırım, işlemlerin gerektirdiği şekilde kaydedilmesinden başka, finansal raporları hazırlamada yönetim kararlarının gerekliliğini ortaya koymaktadır.

(20) Kontrol amaçlarına ve kontrol prosedür ve tekniklerine bir örnek Ek:1'de verilmektedir.

İşlemlerin uygun olarak kaydedildiğine ilişkin bir güvencenin elde edilmesi, işlemlerin yapıldığını gösteren bazı delillerin mevcut olmasına bağlıdır. Bu güvencenin elde edilişi işletmenin ve işlemlerin niteliğine göre farklıdır. Örneğin, sevk dökümanlarının kullanıldığı işletmelerde, bu dökümanların satış kayıtları ile karşılaştırılması kaydedilmemiş satışları ortaya çıkarır. Daha dolaylı bir yoldan, kaydedilmesi gereken satış tutarı satılan malın miktarına satış fiyatlarının uygulanmasıyla bulunabilir. Bu tahminlerden elde edilecek sonucun doğruluk derecesi fiyatlama yapısının, mamul karmasının ve diğer koşulların farklılığına bağlıdır. Bununla beraber, bu tahminler kaydedilmemiş bir satışın belirlenmesi olanağını vermez(21).

Hata ve hileden kolay etkilenir para ve menkul kıymet gibi aktifler için hesap verme yükümlülüğünü sağlamak amacıyla üçüncü kişilerle olan işlemler mümkün olduğu kadar kısa sürede kaydedilmelidir. Bir işlem kaydedilince, yolsuzluk ihtimali azalır. Önceden numaralanmış dökümanların kullanılması bütün işlemlerin kaydedilmiş olduğunu belirlemede değerli bir yardımcıdır. Şüphesiz, bu tür dökümanların kullanılmasında dökümanın kendisinin bir değeri yoktur; değer, kayıp herhangi bir dökümanın nedeninin açıklanmasında ve tüm numaralanmış dökümanlar için belirlenmiş sorumlulukta gizlidir(22).

(21) The AICPA, SAS No.1 par.320.38-39

(22) J.W. Cook, G.M.Winkle, s.203

c. Aktifler Üzerinde Tasarruf Hakkının Belirlenmesi

Aktiflerin korunması amacı, aktifler üzerinde tasarruf hakkının yetkili personelle sınırlandırılmasını gerektirir. Aktifler üzerinde tasarruf, hem fiziki tasarrufu hem de aktiflerin kullanılması ve yönetilmesi yetkisini veren dokümanların hazırlanması ve işleme konulmasını içerir. Aktifler üzerinde tasarruf hakkı verilecek personelin sayısını ve niteliğini, aktiflerin hatalı ve hileli işlemlere elverişlilik derecesi belirler(23).

d. Sorumluluk Kayıtlarının Mevcut Aktiflerle Karşılaştırılması

Aktifler üzerinde sorumluluk fonksiyonu aktiflerin iktisabından onların çıkarılmasına veya başka bir şekilde kullanılmalarına kadar devam eder. Bu fonksiyon aktifler için ilgili kişilerin sorumluluğunu belirten gerekli kayıtların tutulmasını ve bu kayıtların ilgili aktiflerle karşılaştırılmasını gerektirir. Örneğin, stok kayıtlarının ve kartlarının fiziki envanter sayımı ile karşılaştırılması, sayım sonucu noksan çıktığı takdirde depo veya mağazadaki ilgili memurun sorumluluğu ortaya çıkar.

Aktifleri koruma ve muhasebe kayıtlarının güvenilirliğini sağlama amaçları için yapılması gereken karşılaştırmaların sıklık derecesi aktifin niteliğine, büyüklüğüne ve karşılaştırma yapmanın

(23) The AICPA, SAS No.1 par.320.42

maliyetine bağlıdır(24). Örneğin, hergün kasadaki parayı saymak normal olabilir, fakat hergün veya sık sık fiziki envanter yapmak rasyonel değildir. Oysa, satış memurlarına mamul stoklarının günlük teslimi, satışlar için memurların sorumluluklarını belirleme aracı olarak pratik olabilir.

II. İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURULMASINDA GÖZÖNÜNE ALINAN AMAÇLAR

1. İşletmelerin Aktiflerini Koruma

Geniş anlamda, aktiflerin korunmasından maksat, şirket aktiflerinin arzu edilmeyen durumlara karşı korunması anlaşılır. Bu tanımın kullanılması, mevcut aktiflerin korunması ve yeni aktiflerin kazanılmasının yönetimin esas fonksiyonu olarak yorumlanmasına yol açar. Bu nedenle, şirket yönetiminin karar alma süreçleri içine giren prosedürler ve kayıtlar bu tanımın bir unsuru olarak anlaşılmalıdır(25). Örneğin, belirli bir fiyattan bir mamulün satışına ilişkin bir yönetim kararı, satış kârlı sonuçlanmadığı takdirde, aktiflerin korunması açısından bu satış başarısızlık olarak gösterilir ve muhasebe kontrolünün yetersizliğinin belirli bir delili kabul edilir. İç kontrol sistemi, aktiflerin korunması için işletme içinde kabul edilen metotların ve ölçülerin koordine edilmesini içermelidir. Aynı zamanda, iç kontrol sistemi, aktiflerin satın alınmasında kalite, fiyat ve miktar

(24) The AICPA, SAS No.1, par.320.43-46

(25) The AICPA, SAS No.1, par.320.14

kontrollarının yapılması, yangın, sel, don gibi olaylara karşı aktiflerin fiziki korunması, bakımının zamanında ve yeteri ölçüde yapılması, hırsızlık ve çökar sağlama gibi hileli işlemler için olasılıkların en aza indirilmesi ve hileli işlemlere olduğu kadar, aktiflerin kötü kullanımlarına da hemen dikkati/çekecek raporlama prosedürlerinin belirlenmesiyle de ilgilidir(26). İç kontrol sistemi bir işletmenin faaliyetlerinin yürütülmesinde iki veya daha fazla departmanın işbirliği yapmasını gerektirir. Örneğin, siparişleri almak satış departmanının fonksiyonudur; fakat bir sipariş karşılanmadıkça ve müşteriden tahsilat yapılmadıkça, hiçbir değeri yoktur. Satış departmanı kendi fonksiyonunu yerine getirebilmesi için diğer departmanların işbirliğini sağlamalıdır. Kredi departmanı müşteriye tanınacak krediyi onaylamalıdır. Satış mağazası malları nakliyat şirketine teslim etmeli, muhasebe departmanı fatura düzenlemeli ve tutarı kaydetmeli, tahsilat departmanı müşteriden tahsilat yapmalıdır. Eğer, satış işlemi verimli bir şekilde yürütülmek isteniyorsa, her departman kendi görevini sırasıyla ve usulüne uygun olarak yapmalıdır. Bu diğer departmanlar tarafından yürütülecek işlemleri kolaylaştırır. Bu amaçlara, siparişin alınması ve işletme içinde iletişimi için standart bir prosedürün planlanmasıyla en iyi bir şekilde ulaşılabilir. Bu prosedür ilgili tüm departmanlar için yazılı olarak hazırlanmalıdır(27).

İkinci bir yoruma göre; aktiflerin, sadece işletme amaçlarına uygun bir şekilde yönetilmesinde ve muhasebeleştirilmesinde

(26) J.A.Silvoso, RDM. Bauer, s.99

(27) J.A.Silvoso, RDM. Bauer, s.99

yapılan kasıtlı veya kasıtsız her türlü hata ve hileden doğacak zararlara karşı korunması, iç kontrol kavramına girer(28).

2. Bilgilerin Doğruluk ve Güvenilirliğini Sağlama

Muhasebe bilgileri yönetim ve dış raporlama amaçları için kullanılabilir. Bu nedenle, muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğine ilişkin iç kontrolün yorumlanmasında farklar doğar(29). Satış politikalarını ve fiyatları belirleme, maliyetleri tahmin etme, bölümlere veya mamul cinslerine göre başarı düzeyini ölçme gibi yönetim amaçları için muhasebe ve diğer departmanlar tarafından geliştirilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamak kadar, dış raporlama amaçları için de güvenilirliği sağlamak önemlidir. Bu nedenle, iç kontrol sisteminin bir sonucu olarak geliştirilen raporlama metotlarının, yanlış bilgilere dayanan önemli yönetim kararlarının alınması tehlikesini azaltmak için geliştirilmesi ve daha sonra büyük bir dikkatle uygulanması zorunlu olmaktadır(30). İç kontrol sistemi, aynı zamanda bilgilerin doğru, güvenilir, zamanında ve yeterli açıklanmasını sağlayacak muhasebe prosedürlerinin belirlenmesini gerektirir.

3. Faaliyetlerin Verimliliği ve Politikalara uygunluğunu Sağlama

Bu amaçlara sorumlulukların kısım, bölüm ve şirket düzeyinde ayırımının yapılmasıyla bir ölçüde ulaşılır. Sorumluluğun ihmal edildiği her eylemi ölçen ve bu ölçümlerin bir diğer sorumlu

(28) The AICPA, SAS No.1, par.320.15

(29) The AICPA, SAS No.1 par.320.17

(30) J.A.Silvoso, R.D.M. Bauer, s.100

kişi tarafından gözden geçirilmesi, kontrol edilmesi ve eleştirilmesi için bu ölçümleri gösteren raporlama prosedürlerinin kurulmasıyla bu amaçlara daha çok ulaşılabilir. Verimliliği belirlemek ve ölçmek için çeşitli araçlar iç kontrolün bu alanında yer alan raporlara temel teşkil etmelidir. Örneğin, bir bölüm yöneticisi kendi bölümü için bir bütçe hazırlar, bütçe daha üst düzeydeki yönetici tarafından gözden geçirilir ve onaylanır. Bölümün faaliyetlerinin verimliliği bütçesiyle ilişki kurularak belirlenir. Sonuç olarak faaliyetlerin etkinliğinin değerlendirilmesi için bir kriter belirlenir ve işletmenin çeşitli sorumluluk düzeylerinde eleştiri ve analiz için kullanılır. Bu geniş prosedürle, iç kontrol sistemi faaliyetlerin verimliliğini sağlamaya ve bütçe ile finansal terimlerle ifade edilen yönetim politikalarına uygunluğu korumaya yardımcı olur.

III. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TEMEL UNSURLARI

Bir şirketin kontrol prosedürleri ve tekniklerinin seçiminde ve işletme faaliyetlerinde etkinliğin sağlanmasında, birçok unsur önemli bir etkiye sahiptir. Bu unsurların değerlendirilmesi, kontrol prosedür ve tekniklerini değerlendirmek için gerekli bir başlangıçtır(31). Bir şirket, uygun bir kontrol düzeyi kuran unsurlara sahip olmadıkça, iç kontrolün amaçlarına ulaşamaz. İç kontrol sistemini oluşturan bu unsurlardan önemli olanlar şunlardır:

- Departmanların sorumluluklarını uygun bir şekilde dağıtan iyi bir organizasyon yapısı.
- Sorumluluklarını yerine getirebilecek sayı ve kalitede personel.

(31) The AICPA, Report. s.12

- Aktifler, borçlar, hasılat ve giderlerin etkin surette kontrolunu sağlayacak muhasebe sistemi.
- Bütçeleme ve işletme içi finansal raporlama.
- Departmanların görev ve sorumluluklarını yerine getirmelerinde izlenecek usul ve metotların doğruluğu.
- İç denetim departmanının mevcut oluşu.

1. Departmanların Sorumluluklarını Belirleyen ve Bu Sorumlulukları Uygun Bir Şekilde Dağıtan İyi Bir Organizasyon Yapısı.

Etkili bir iç kontrolün ilk şartı, işletmenin iyi bir organizasyon yapısına sahip olmasıdır. İyi bir organizasyon yapısının özelliği ise, satın alma, teslim alma, imalat, satış, muhasebe ve iç denetim gibi fonksiyonların başka başka ve bağımsız departmanlara gördürülmesidir. Hiçbir departman ve dolayısıyla hiçbir kimse herhangi bir işlemi başından sonuna kadar bütün safhalarıyla yürütme işini tek başına üzerine almamalıdır(32). Genel olarak, organizasyon yapısı departmanlar tarafından yürütülecek fonksiyonların birbirinden ayrılmasından başka, kilit mevkideki personelin yetkileri, sorumlulukları ve görevlerinin belirlenmesini içerir(33).

(32) Ferruh Çömlekçi, Muhasebe Denetimi (E.İ.T.İ.A. Yayınları No: No: 202/131, Eskişehir, 1978), s.38; Walter B.Meigs, Principles of Auditing (Revised ed. Richard D.Irwin Inc., Homewood, 1961), s.81; Howard F.Stettler, Auditing Principles: Objectives Procedures Working Papers (2. ed., Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs. 1963), s.46

(33) The AICPA, Report, s.13

Sorumluluk ve yetki göçerimi açıkça tanımlanmalı ve organizasyon şemasında ve yönetmeliğinde belirtilmelidir(34).

İşlemler yönetimin verdiği genel ve spesifik yetkilere uygun olarak yönetilmelidir. Anonim şirket statüsü şeklindeki işletmelerde en etkili organ ortaklar genel kuruludur. Bu yetki yönetim kuruluna, genel müdüre ve diğer yöneticilere göçerilir. Yönetim ise yetkisini işbölümü esasına göre, kararları uygulamaları için departmanlara devreder.

Yetki ve sorumlulukların işbölümü esasına göre dağıtılmasıyla çeşitli aktiflerin ve bu arada paranın yönetimi ile muhasebe işlemlerini yürütenler ayrılmış olur(35). İşbölümü esası sayesinde, bir kişinin aynı zamanda hem muhasebe kayıtlarında hem de ispat edici belgeler üzerinde değişiklikler meydana getirmek suretiyle hileli işlemlere başvurması önlenmiş olur(36).

İşletmeler büyüdükçe ve işlemler karmaşık hale geldikçe organizasyon yapısının belgelenmesi daha çok arzu edilir. Organizasyon şemaları, iş tanıtları, işletme politikasını içeren genelge ve benzeri raporlar ve dökümanlar bu amaç için kullanılır(37).

(34) The AICPA, The Committee on Auditing Procedure, Auditing Standards and Procedures, Statements on Auditing Procedure (SAP) No:33 (The AICPA, 1963), s.27

(35) Osman Fikret Arkun, İşletmelerde Muhasebe Denetimi(İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No.252, İstanbul, 1975), s.95; H.F.Stettler, s.46; J.W.Cook, G.M.Winkle, s.204,

(36) Mazhar Hiçşasmaz, İşletme Hesaplarının İncelenmesi (3.Baskı, Ankara, 1974), s.34

(37) The AICPA, Report, s.14

2. Sorumluluklarını Yerine Getirebilecek Sayı ve Kalitede Personel

Bir işletmenin başarısı, geniş ölçüde personelin kalitesine bağlıdır. Bu nedenle, işletmede çalışan kişilerin yeterli mesleki bilgiye ve dürüstlüğe sahip olması, iyi bir iç kontrol için son derece önemlidir. Aksi halde, hesap verme yükümlülüğünü yerine getirmek için kurulmuş olan iç kontrol sisteminin etkinliği sağlanamaz(38). Çünkü, yeterli eğitim ve yeteneğe sahip olmayan bir kişi iyi bir kayıt sisteminin yerleştirilmesinde ve güvenilir muhasebe raporları hazırlamada yetersiz kalmaktadır(39). Özellikle, muhasebe departmanında çalıştırılacak kişiler için ahlaki nitelikler bilgilerden de önce gelmektedir(40). Bu durum, görev yerlerinin yetki ve sorumluluk yönünden iyice incelenip, işin gerektirdiği sayı ve kalitede personelin çalıştırılmasını ve buralarda görev alacak kişilerin eğitimi, ahlâk ve yetenek açısından işe giriş sırasında ve sonradan devamlı surette gözetimini gerektirir(41).

(38) John J. Willingham, D.R. Carmichael, Auditing Concepts and Methods (McGraw-Hill Book Co., New York, 1971), s.239,

M. Hiçşaşmaz, s.36

(39) H.F.Stettler, s.52

(40) Gerard Salato, Alain Ghez, Muhasebelerin Denetimi Çev. Nusret Beygo, Cevdet Yılçın (TTOSOB, Ankara, 1974), s.26; O.F.Arkun, s.93

(41) F. Çömlekçi, s.41

3. Aktifler, Borçlar, Hasılat ve Giderlerin Etkin Bir Biçimde Kontrolunu Sağlayacak Muhasebe Sistemi

İyi düzenlenmiş bir muhasebe sistemi etkili bir iç kontrolün gerçekleştirilmesinde önemli bir araçtır. İşletmenin hesap planında açıklık olmaması, belgelerin düzensiz, defterlerin kötü tutulmuş olması, sonradan yapılacak denetimi güçleştireceğinden, hatalı ve hileli işlemlere kolaylıkla yol açar(42). İyi bir iç kontrol için, her kaydın belgeye dayandırılması ve belgenin ilgili bütün bilgileri içermesi, departmanlar arasında el değiştirdikçe yetkili kişilerce onaylanması önemlidir. Ayrıca, hesap planları kaydedilecek işlemlerin uygun şekilde sınıflandırılmasını sağlayan ve hesaplara girecek unsurların niteliğini belirleyen kesin emirler ortaya koymaktadır(43). Hesap planının bir muhasebe yönetmeliği ile açıklanması, muhasebe departmanında çalışanlara ilgili işletmenin muhasebe sisteminin bu yönetmelikle tanıtılması gerekir(44).

4. Departmanların Görev ve Fonksiyonlarını Yerine Getirmelerinde İzlenecek Usul ve Metotların Doğruluğu

Görev ve fonksiyonların yerine getirilmesinde her departmanın izleyeceği usul ve metotların doğruluk derecesi, iç kontrolün

(42) G. Salato, A.Ghez, s.29; O.F.Arkun, s.96

(43) H.F.Stettler, s.50

(44) F.Çömllekçi, s.40

etkinliğini ve bunun sonucu olan faaliyetlerin etkinliğini belirlemektedir. Muhasebe kayıtlarının güvenilirliğini ve aktiflerin korunmasını sağlamak için gerekli usul ve metotlar iç kontrol sistemine getirilmelidir. Bu, genel olarak departman içinde bir kişinin bir işlemi başından sonuna kadar yapmasını önleyecek iş bölümünün gerçekleştirilmesiyle olur. İşbölümünün yapılmasında yetki ve sorumluluk hatları, politika ve prosedürler yazılı şekilde açıkça belirtilmelidir(45). Organizasyon şeması şirketin organizasyon biçimini, yetki ve sorumluluk hatlarını gösteren bir araçtır. Bir işletmede her iş için politika ve sorumluluk ayrıntıları organizasyon şemasından çok diğer dokümanlarda belirtilir. Yazılı iş tanıtları, şirketteki her memurun görev ve sorumluluklarını ortaya koyarak organizasyon şemasını destekler. Prosedür el kitabında ise her bir işe ait görevin yerine getirilmesinde uyulacak yöneticilerin emirleri yer alır(46).

IV. İÇ KONTROL SİSTEMİNDE İÇ DENETİMİN YERİ

İşletme yöneticileri sorumlu oldukları faaliyetleri en etkin şekilde düzenleyecek bir kontrol sistemi geliştirmede önemli bir sorumluluğa sahiptirler. Yöneticilerin, işletmenin finansal faaliyetlerini ve durumunu düzenli ve belirli sürelerle ara raporlar, faaliyet özetleri ve diğer finansal ve istatistiki bilgiler vasıtasıyla gözden geçirilmeleri etkin bir iç kontrol

(45) The AICPA, SAP No: 33, s.31

(46) H.F.Stettler, s.52; J.W.Cook, G.M.Winkle, s.206

sisteminin önemli bir özelliğidir(47). Bu işlemler faaliyet sonuçları ile prosedürlerde belirtilen amaçlar ve standartların karşılaştırılmasını, farkların analiz edilmesini ve düzeltici önlemlerin alınmasını içerir. Küçük işletmelerde belirtilen niteliklerin incelenmesi, işletme sahibi veya yöneticinin kendisi tarafından yürütülebilir. Büyük işletmelerde yeterli bir iç kontrol sisteminin karmaşıklığı ve iyi bir iç kontrol sisteminin yararlarının yöneticilerce gittikçe daha çok anlaşılması, iç kontrolün üzerinde bir kontrol aracı olarak iç denetimin gelişmesine yol açmıştır(48).

(47) The ICAEW, Statements on Auditing (The ICAEW, London, 1978), s.26

(48) H.F.Stettler, s.69

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİMİN AMACI VE KAPSAMI

I. İÇ DENETİMİN NİTELİĞİ

En geniş anlamda "denetim" ekonomik faaliyetler ile önceden belirlenmiş kriterler arasında uygunluk derecesini araştırmak amacıyla ekonomik faaliyetleri doğrulayan delillerin sistematik ve tarafsız olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonucun ilgili kişilere iletilmesi sürecidir(1).

Delillerin sistematik olarak elde edilmesi ve değerlendirilmesi, denetim amaçlarına ulaşmak için seçilen ve uygulanan delil elde etme ve değerlendirme faaliyetlerinde denetimin bir plana dayalı olarak yapılmasını ifade eder. Ekonomik faaliyetler ve ekonomik faaliyetlerin isbatlanması arasındaki bağ muhasebe bilgi sistemi ve muhasebe sürecidir. Bu nedenle, denetimin konusu bilgi sistemini ve muhasebe sürecini içerir.

(1) The A.A.A., The Committee on Basic Auditing Concepts, A Statement of Basic Auditing Concepts (The A.A.A., Sarasota, 1973), s.2;
John W. Cook, Gary M. Winkle, Auditing: Philosophy and Technique (2. ed., Houghton Mifflin Co., Boston, 1980), s.4

Denetim çalışmasının, işletmenin kendi personeli tarafından yürütüldüğünü açıklamak ve dış denetçinin çalışmasından bu faaliyeti ayırmak için "iç denetim" terimi kullanılmaktadır(2).

İç denetim sürecinin esas gayesi iç kontrol sisteminin yeterlilik ve etkinliğini incelemek ve değerlemek suretiyle yönetime hizmet etmektir. İç kontrol sisteminin yeterlilik ve etkinliğinin ölçülebilmesi için önceden belirlenmiş kriterlere gerek vardır. Bu kriterler genel kabul görmüş muhasebe prensipleridir, veya yönetim politika ve prosedürlerini oluşturan planlar, genelgeler ve yöneticilerin emirlerinde yer alan kurallardır. Böylece, iç denetçi işletme yöneticisi ile karşılıklı ilişkiye sahiptir: İç denetçi yöneticilerden kriterleri almaktadır ve kriterler açısından kontrolün kalitesi hakkındaki görüşünü yöneticilere iletmektedir.

İç denetim işletme organizasyonu içinde yer aldığı ilk zamanlarda iç denetimin görevi işletme faaliyetlerinden doğan kontrol ihtiyacını karşılamak olmuştur. İç denetçiler tarafından bu görevi yerine getirmek için yapılan çalışmalar muhasebe kayıtlarının işletmenin gerçek ekonomik faaliyetlerini yansıtıp yansıtmadığı işletme politikalarına ve prosedürlerine uygunluğunu sağlanıp

(2) V. Brink, J.A.Cashin, H.Witt, Modern Internal Auditing (3. ed., The Ronald Press Co., New York, 1973) , s.3;
Norman J.Lenhart, Philip L.Defliese, Montgomery's Auditing 8. ed., The Ronald Press Co., New York, 1957), s.62

sağlanmadığını araştırmak ve aritmetik işlemlerin ve kayıtların puantajını yapmak olmuştur. Bunun sonucu olarak, iç denetçilerin amaçları aktifleri korumak, hata ve hileleri önlemek olmuştur. Hata ve hileleri bulmaya verilen önem nedeniyle, denetçiler işletmede çalışan kişiler tarafından birer dedektif olarak görülmüştür(3). İç denetimin amacı hata ve hileleri bulmak ve önlemek olarak görüldüğü için, iç denetimin kapsamı sadece muhasebe konuları ile sınırlı kalmıştır.

İşletme faaliyetlerinin geniş coğrafik bölgelere yayılması, işletmelerin bilgi sisteminin ve teknik yapısının daha karmaşık hale gelmesi üst düzeydeki yöneticilerin işletmenin günlük faaliyetleriyle yakın ilişkilerini sürdürmelerini engellemiştir. İşletmenin kontroluna ilişkin bu sorunların çözümlenmesinde, işletme içinde daha fazla iletişim ve koordinasyon gereği iç denetçinin hizmetlerinden yönetimin yararlanmasına yol açmıştır(4). İç denetçi şirket personelinin çalışmalarını dürüst, verimli ve şirket politikalarına uygun bir şekilde yürütüp yürütmediğini araştırmak için işletmenin şubelerini gezen bir kişi olmuştur(5). Böylece, iç denetçiler daha geniş ve yönetime daha çok yönelik bir niteliğe sahip olmuşlardır. İç denetimin amaçları muhasebe

(3) V.Brink, J.A.Cashin, H.Witt, s.5; Radwan A.Rafaat, The Nature of Internal Auditing (The City University Business Scholl, London, Basılmamış Doktora Tezi, 1980), s.7; Walter B.Meigs, Principles of Auditing (Revised ed., Richard D.Irwin, Inc., Homewood, 1959), s.769

(4) R.A.Rafaat, s.9

(5) W.B.Meigs, s.770; V.Brink, J.A.Cashin H.Witt, s.5

kontrol alanından diğer alanlara doğru genişlerken, denetim çalışması işletmenin mevcut durumunun değerlendirilmesini ve daha iyi sonuçlara ulaşmak için ne tür değişikliklerin yapılabileceği konusunda tavsiyeleri içermeye başlamıştır.

İç denetimin koruyucu özelliğinden yapıcı özelliğine doğru öneminde ortaya çıkan bu değişiklik, İç Denetçiler Enstitüsü'nün çeşitli tarihlerdeki, iç denetim tanımlarının karşılaştırılmasıyla en iyi şekilde özetlenebilir. İç Denetçiler Enstitüsü'nün 1957 yılında yaptığı tanıma göre, "iç denetim muhasebe, finansal ve diğer faaliyetlerin gözden geçirilmesinde yönetime hizmet etmek için örgüt içindeki bağımsız bir değerlendirme faaliyetleridir" (6). Enstitünün 1971 yılında değiştirdiği iç denetim tanımında, muhasebe ve finansal gözden geçirme sözkonusu edilmiyerek, sadece örgüt faaliyetlerinin gözden geçirilmesi yer almaktadır(7). 1978 yılında yayınlanan iç denetim standartları, iç denetimi örgüte hizmet etmek amacıyla örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olarak tanımlamaktadır(8).

İç denetim standartları iç denetçilerin sadece yönetime değil, bir bütün olarak örgüte hizmet ettikleri görünüşünü

(6) The I.I.A., Statement of Responsibilities of the Internal Auditor (The I.I.A., New York, 1957)

(7) The I.I.A., Statement of Responsibilities of The Internal Auditor (The I.I.A., New York, 1971)

(8) The I.I.A., Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (The I.I.A., New York, 1978), s.1

getirmektedir. Bu görüş iç denetim hizmetlerinin sadece yönetime yararlı olmadığını, denetim çalışmasının örgütün amaçlarına ulaşmasını olumlu yönde etkiliyerek, örgütle dolaylı ya da dolaysız ilgili kişilere de yararlı olduğunu ortaya koymaktadır.

İç denetim standartları bağımsızlık, mesleki yeterlilik, çalışmanın kapsamı, çalışmanın yürütülüşü ve iç denetim departmanının yönetimine ilişkin beş genel standarttan oluşmaktadır. Her standart ayrıca spesifik standartlara ayrılmaktadır(9).

İç denetimin esas amacı üst yöneticilere ve yönetim kurulu üyelerine sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerinde yardımcı olmaktır. İç denetçiler örgütün iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliği ile başarı düzeyinin kalitesi hakkında yöneticilere bilgi sağlamakla sorumludurlar. Herbirine sağlanan bilgi bu kişilerin isteklerine ve ihtiyaçlarına bağlı olarak ayrıntıda ve genelde farklı olabilir(10).

II. İŞLETME ORGANİZASYONUNDA İÇ DENETÇİNİN YERİ

İşletmelerde iç denetim departmanlarının yer aldığı ilk yıllarda başlıca üç engel iç denetçiyi yönetime daha çok yararlı olmasından alıkoymuştur. İç denetçi genellikle, örgütün tüm alanları içinde araştırmalarını yürütmek için yeterli yetkiye sahip

(9) Genel ve spesifik standartlar Ek:2'de özet olarak sunulmaktadır.

(10)The I.I.A., Standards..., s.1

değildi. İkinci bir sınırlama, birçok iç denetçinin, oldukça düşük bilgi ve yeteneğe sahip olmasıydı. Üçüncü olarak, iç denetçinin raporunu gönderdiği yönetim düzeyi örgüt hiyerarşisinde oldukça düşük düzeyde yer almasıdır.

1. İç Denetçinin Yetki ve Sorumluluk Düzeyi

İç denetim departmanının örgütsel statüsü iç denetçinin denetim sorumluluklarını yerine getirmesini sağlayacak yeterlilikte olmalıdır(11). Örgütsel statü iç denetim departmanının yer aldığı örgütsel hiyerarşideki düzeydir. İç denetçiler denetlenenlerin işbirliğini elde edebilmek ve çalışmalarını tarafsız olarak yürütebilmek için yönetimin desteğine sahip olmalıdırlar.

İç denetçilerin görevleri, yetki ve sorumlulukları üst yönetim tarafından yönetmelik, genelge veya benzeri bir yazılı dokümanla tanımlanmalıdır(12). Doküman iç denetim departmanının örgüt içindeki yerini belirlemeli; denetimin yürütülmesiyle ilgili kayıtları, personeli ve fiziki varlıkları inceleme yetkisini denetçiye vermeli ve iç denetim faaliyetlerinin kapsamını tanımlamalıdır(13). İyi hazırlanmış böyle bir doküman, işletme içinde iç denetim fonksiyonunun düzenli işlemlerini sağlar. Yönetim iç denetim politikasını yazılı biçimde ifade etmezse, iç denetimin etkinlikle yürütülebilmesi imkânı kalmaz.

(11) The I.I.A., Standards..., par.110

(12) R.A.Rafaat, s.9

(13) The I.I.A., Standards..., par.110.4; The I.I.A., Statement..., 1971

Yönetimin iç denetim politikasını belirleyen doküman, tanımladığı görevlerin yerine getirilmesi olanağını sağlayacak kaynakların incelenmesi hakkını iç denetçiye vermedikçe, fazla öneme sahip değildir(14). İç denetçiye yeterli ölçüde yetki göçerilmezse, denetçi çalışmasının sınırlandırılmış olduğunu görecektir. Örneğin, iç denetçinin kayıtları ve personeli inceleme hakkının olmadığı bir departman üzerindeki denetim çalışmasının anlamı olmayacaktır.

İç denetçi görevlerini yerine getirmede, incelediği faaliyetlerin hiçbirisi üzerinde doğrudan yetki ve sorumluluğa sahip değildir. Bundan dolayı, örgütteki diğer kişiler iç denetçinin inceleme ve değerlendirme işlemleriyle, hiçbir şekilde kendilerine yüklenen sorumluluktan kurtulamazlar(15).

İç denetim departmanının örgüt içindeki yerini belirlemede, çeşitli örgütlerin, iç denetim departmanlarını ne şekilde yerleştirdiklerini ve çeşitli zamanlardaki genel eğilimi incelemek yararlı olacaktır. ABD'nde yapılan bir araştırmada iç denetim departmanı başkanının raporunu kime gönderdiği sorulmuştur. Alınan cevaplarda 1957 yılında iç denetim departmanları başkanlarının % 30'u raporlarını genel müdür yardımcısı veya üst düzeydeki yöneticilere gönderirken, bu oran 1963'de yüzde 40'a, 1968 yılında yüzde 47'e, 1975 yılında yüzde 49'a çıkmıştır(16).

(14) V.Brink, J.A.Cashin, H.Witt, s.29

(15) The I.I.A., Statement..., 1971

(16) V.Brink, J.A.Cashin, H.Witt, s.35; The I.I.A., An Evaluation of Selected Current Internal Auditing Terms, Research Report No:19 (The I.I.A., New York, 1975), s.44

İç denetim standartları, iç denetçilerin örgüt içinde yetki ve sorumluluk düzeyini belirlemede iç denetçinin rapor verdiği kişinin özelliklerini gözönünde tutmaktadır. Bağımsızlık standardına göre, "iç denetim departmanının başkanı bağımsızlığı desteklemek ve iç denetçiye geniş denetim çalışma alanı kazandırmak için örgüt içinde yeterli ölçüde yetkiye sahip, denetim raporlarını dikkatle inceleyen ve denetçilerin tavsiyeleri üzerine uygun kararlar alma ve uygulama yetkisi olan bir kişiye karşı sorumlu olmalıdır"(17).

İç denetçinin sorumlu olduğu kişinin çeşitli örgütlerde farklı olması, bu standardın geniş anlamda açıklanmasının belki bir nedenini göstermektedir. Bu görüşe uygun olarak, iç denetim departmanının başkanı muhasebe veya finansman gibi herhangi bir fonksiyonel alan içinde sorumluluklara sahip bir yöneticiye sorumlu olmamalıdır . Çünkü, denetçi böyle bir durumda, zaman zaman eleştirmek zorunda kalacağı bir kişiye karşı sorumlu olacaktır.

2. İç Denetçinin Bağımsızlığı

İç denetim departmanı için yönetim desteğinin belki de en önemli unsuru, denetim çalışmasında bağımsızlık statüsünün sağlanmasıdır. Bağımsızlık standardına göre, iç denetçiler çalışmalarını hiçkimsenin etkisinde kalmadan tarafsız olarak yürüttüklerinde bağımsızdırlar. Bağımsızlık, iç denetçilerin, denetimin uygun yürütülmesi için adil ve tarafsız kararlar vermesini sağlar.

(17) The I.I.A., Standards..., par. 110.1

Bağımsızlığa örgütsel statüye sahip olmakla ve tarafsızlıkla ulaşılır(18).

İç denetim hiç kimsenin etkisi altında kalmadan inceleme yapmak suretiyle bilgilerin güvenilirliğini artırmak olduğuna göre; denetçi, denetim raporunu kullanan kişiye hiç kimsenin etkisi altında kalmadığından emin olmasını sağlamak için, denetlediği kişilerden yeteri derecede bağımsız olmalıdır. İç denetçi şirketin bir personeli olduğu için ve şirketin amaçlarını onunla paylaşan, aynı şirket için çalışan kişilerle ilişkilere sahip olduğu için, dış denetçi kadar bağımsız değildir.

Tarafsızlık iç denetçilerin çalışmalarında dürüst olmalarını gerektirir. İç denetçiler tarafsız mesleki yargıya varma gücünü bulamadıkları durumlarda yer almamalıdır(19).

İç denetçilerin görevlendirilmesi bir çıkar çatışması olmayacak şekilde yapılmalıdır. İç denetçiler rotasyona tabi tutulmalıdır. İç denetçi işletme faaliyetlerine ilişkin sorumlulukları kabul etmemelidir. Fakat, yönetim denetçinin denetim çalışması olmayan faaliyetleri yürütmesini isterse, bu kişilerin artık, iç denetçi olarak fonksiyonları olmamalıdır(20).

(18) The I.I.A., Standards..., par.100

(19) The I.I.A., Standards..., par.120.01-02

(20) Paul Macchiaverna, Internal Auditing (The Conference Boards, New York, 1978), s.5

Diğer faaliyetlerde çalışan personelin geçici veya sürekli olarak iç denetimde görevlendirilmesi durumunda, uygun bir süre geçinceye kadar, bu kişiler daha önce çalıştıkları faaliyetlerin denetiminde görevlendirilmemelidir.

3. İç Denetçinin Mesleki Yeterliliği

İç denetim mesleğinin yeni gelişmeye başladığı yıllarda, iç denetçilerin bilgi ve yeteneklerinin basit oluşu, denetim çalışmasının aritmetik ve kayıt hatalarının araştırılması ve işlemlerin rutin incelemesinden ibaret oluşundan kaynaklanmıştır. İç denetim rolündeki gelişmeler gerekli mesleki eğitim ve öğrenim görmüş kişilerin mesleğe girmesini gerektirmiştir.

İç denetçilerin mesleklerini yürütmeye mesleki yeterliliğe sahip olmaları kadar, bazı niteliklere de sahip olmaları gerekir. İç denetçiler denetim çalışmalarında dürüstlüğe, tarafsızlığa azimli ve dikkatli çalışmaya uymalıdır. Mesleki yeterlilik standardına göre, iç denetimi yürütmek için iç denetim standartlarını, prosedürlerini ve tekniklerini uygulamada mesleki yeterlilik gereklidir. Mesleki yeterlilik karşılaşılabilecek çeşitli durumlara bilgiyi uygulama veya teknik araştırma ve yardıma başvurmaksızın bilgiyi işleme yeteneği demektir. Finansal kayıtlar ve raporlar üzerinde çalışan denetçilerden muhasebe prensipleri ve teknikleri konusunda mesleki yeterliliğe sahip olmaları istenir. Aynı zamanda, iç denetçilerin, işletmenin faaliyet sonuçlarındaki sapmaların önemini ve anlamını belirlemek ve değerlemek için yönetim prensipleri konusunda da bilgili olmaları gerekir(21).

(21) The I.I.A., Standards..., par. 250.01

İşletmenin finansal ve diğer faaliyetlerini gözden geçirmede ve değerlemede, faaliyetlerin niteliği bakımından iç denetçinin özel uzmanlığa sahip olması yararlı olacaktır. Fakat, iç denetçinin her konuda uzman olması düşünülemez. İç denetçi faaliyetlerde değil, kontrolde uzmandır. Bu nedenle, iç denetçinin yeri, ilgili faaliyet konusunda uzman olan kişilerle doldurulmalıdır(22).

İç denetçiler, denetlenen kişilerle yeterli düzeyde ilişki kurmalarında ve denetim amaçlarını, değerlendirme sonuçlarını, tavsiyeleri denetlenenlere açıkça ve etkin bir şekilde yazılı veya sözlü olarak iletmede beceriye sahip olmalıdırlar(23).

İç denetçiler mesleki yeterliliklerini sürdürmek için sürekli mesleki eğitimle meşgul olmalı ve iç denetim standartlarında, prosedürlerinde ve tekniklerindeki yeni gelişmeleri izlemelidirler. Sürekli mesleki eğitim mesleki derneklere üye olma ve katılma; konferanslar, seminerlere, kurslara ve hizmet içi eğitim programlarına devam etmekle ve araştırma projelerine katılmakla sağlanabilir.

İç denetçiler denetim çalışmalarını yürütmede mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermelidirler. Mesleki dikkat ve özen, aynı veya benzer koşullarla basiretli ve uzman bir iç

(22) V.Brink, J.A. Cashin, H.Witt, s.105; Brand Cadmus, "Operational Auditing" B.C.Lemke, J.D.Edwards(ed.), Administrative Control and Executive Action (Charles E.Merrill Books, Inc., Columbus, 1965), s.33

(23) The I.I.A., Standards..., par.260

denetçiden beklenen dikkat ve becerinin uygulanmasını gerektirir. mesleki dikkat ve özenin uygulanmasında iç denetçi kasıtlı yanlış kullanma, hata., kusur, israf ve çıkar ilişkisi olasılıklarına karşı uyanık olmalı ve daha çok düzensizliklerin meydana geldiği durumlara ve faaliyetlere dikkat etmelidir. Ayrıca, iç denetçi yetersiz kontrolleri belirlemeli ve faaliyetlerin prosedürlere uygunluğunu sağlamak için düzeltici önlemler tavsiye etmelidir(24).

Mesleki yeterlilik olağanüstü çalışmayı değil, ölçülü dikkat ve uzmanlığı ifade eder. Mesleki yeterlilik, aynı zamanda, tüm işlemlerin ayrıntılı denetimi değil, sadece belirli bir dereceye kadar inceleme ve değerlemeyi gerektirir. Buna uygun olarak, iç denetçi uygunsuzlukların veya düzensizliklerin mevcut olmadığını tam garanti etmez(25). İç denetçi bir yanlışlıktan şüphelendiğinde, örgüt içinde yetkili kişi bilgi vermelidir.

Mesleki dikkat ve özenin uygulanması denetimin yürütülmesinde uygun becerilerin kullanılması ve yargıya varılması demektir. Daha açık bir deyişle, iç denetçi(26),

- Denetim amaçlarına ulaşmak için gerekli denetim çalışmasının kapsamını,
- Denetim prosedürlerinin uygulandığı hususların önemini,
- İç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğini,
- Denetimin maliyeti ve yararını gözönünde bulundurmalıdır.

(24) The I.I.A., Standards..., par. 280-01

(25) The I.I.A., Standards..., par. 280-02

(26) The I.I.A., Standards..., par. 280.04

III. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DENETLENMESİ ÇALIŞMASININ KAPSAMI

1. Gözden Geçirilen Fonksiyonel Alanlara Göre Denetim Çalışmasının Kapsamı

A. Finansal Nitelikteki İşlemlerin Denetimi

İşletmelerin muhasebe ve finansal nitelikteki işlemlerinin denetimine, finansal denetim denilmektedir. Son yıllarda iç denetçinin rolünde ve çalışmasının kapsamında meydana gelen artışa rağmen, finansal denetim/iç denetim faaliyetlerinin esası olmaya devam etmektedir. A.B.D.'nde 1978 yılında yapılan bir araştırmaya göre, finansal denetim tüm denetim çalışmasında harcanan zamanın yüzde 43'ünü(27). İngiltere'de 1979 yılında yapılan başka bir araştırmaya göre ise yüzde 55'ini oluşturmaktadır. Bu oranlar işletmelerin denetim departmanlarının yöneticileri tarafından yapılan kişisel tahminlerin ortalamasıdır(28). Bu araştırmalar iç kontrolün iç denetçi tarafından gözden geçirilmesinde, zaman ve çabanın, denetlenen faaliyetlerin finansal olmayan taraflarına da harcandığını göstermektedir. Oysa geleneksel iç denetim, sadece muhasebe ve finansal alanları kapsayan incelemelerden oluşmuştur.

Finansal denetim, hata ve hileleri önleme ve bulma kadar, aktiflerin işletme bünyesinde mevcut olup olmadığını inceleme ile

(27) P. Macchiaverna , s.12

(28) R.A.Rafaat, s.137

hırsızlık, yangın, yanlış kullanma ve yasal olmayan işlemlerden doğabilecek zararlardan aktiflerin uygun korunup korunmadığını belirleme çalışmalarını içerir(29). Aktiflerin korunmasıyla ilgili bir husus, yolsuzlukların bulunması ve önlenmesidir. Bu, yıllar itibariyle üzerinde önemli değişikliklerin olduğu bir husustur. İç denetim fonksiyonu yolsuzluklara karşı psikolojik bir önlem olarak hizmet etme ihtiyacından doğmuştur. Birçok durumda, iç denetçilerin özellikle yolsuzlukların bulunmasıyla ilgili olduğu görüşü üstünlük kazanmıştır. Fakat, daha sonraki yıllarda, iç denetim anlayışı yolsuzluğun bulunması yerine, yolsuzluğun önlenmesine önem verilmesi şeklinde değişmiştir. Çünkü, yolsuzlukların tamamının bulunması oldukça maliyetli ve genellikle imkânsız olmaktadır(30).

Finansal denetim, aynı zamanda, muhasebe ve raporlama sisteminin sağladığı bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini araştırma ile bu bilgileri belirlemek, ölçmek, sınıflamak ve raporlamak için kullanılan araçları gözden geçirme faaliyetleridir(31).

Bilgi sistemleri yöneticilerin kararalma ve kontrol amaçlarına ve dış kullanıcıların isteklerine uygun bilgileri sağlamalıdır. Bu nedenle, iç denetçiler bilgi sistemlerini

(29) The I.I.A., Standards..., par.330; Arthur W.Holmes, Wayne S. Overmyer, Auditing: Principles and Procedure (7.ed., Richard D.Irwin Inc., Homewood, 1971), s.133

(30) V.Brink, J.A.Cashin, H.Witt, s.19

(31) The I.I.A., Research Report No:19, s.30; The I.I.A., Standards., par. 310

incelemelerinde finansal ve diğer faaliyetlerle ilgili kayıtların ve raporların doğru, güvenilir, zamanında, tam ve yararlı bilgiler içerip içermediğini; kaydetme ve raporlamaya ilişkin kontrollerin yeterli ve etkin olup olmadığını belirlemelidirler.

Kayıt ve raporların doğruluğu, bilgilerin kaydedilmesinde ve özetlenmesinde genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine veya diğer düzenleyici kurallara uyulmasını ifade eder. Güvenilirlik, faaliyetlerle ilgili tüm bilgilerin kaydedilmesi, başka bir deyişle, kayıt ve raporların işletmenin gerçek faaliyetlerinin sonuçlarını göstermesidir. Kayıt ve raporların zamanında bilgiler içermesinden maksat, kullanıcıların karar alma anında kullanılmaya hazır bilgiler içermesi, kararların alınmasını geciktirmemesi demektir. Bilgilerin tam oluşu, karar alma için gerekli olan tüm bilgilerin kayıt ve raporlarda mevcut olmasıdır.

B. Finansal Nitelikte Olmayan İşlemlerin Denetimi

Genellikle, muhasebe ve finansal faaliyetler bir işletmenin her faaliyetiyle ilişkili olduğu için, iç denetçinin geleneksel muhasebe ve finansal alanları denetlemekle yetinmeyip, bir işletmenin tüm faaliyetlerini içerecek şekilde çalışmasını genişletebilir. Denetçinin bu çalışmasına faaliyet denetimi denilmektedir(32).

(32) Howard Stettler, Systems Based Independent Audits (2 ed., Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliff, 1974), s.84; A.W.Holmes, W.S.Overmyer, s.134; Brand Cadmus, "Operational Auditing" Operational Auditing Handbook (ed.B.Cadmus) içinde (The I.I.A., New York, 1964), s.5

Faaliyet denetiminde işletmenin geçmişteki ve devam etmekte olan işlemlerine ilişkin bilgilerin incelenmesine rağmen, amaç, bu bilgileri tasdik etmek değildir. Amaç, kârlılığını artırmaktır. Denetim geleceğe yöneliktir ve iç denetçi tarafından yürütülen bağımsız ve sistematik bir değerlemedir. Bu çalışmalar dış denetçi tarafından yürütüldüğünde, bu çalışmaya yönetim danışmanlığı adı verilir(33).

Faaliyet denetimi farklı program ve tekniklerle nitelendirilen bir denetim türü olarak değil, bir yaklaşım, analiz ve düşünce şekli olarak gözönüne alınmalıdır. Çünkü, faaliyet denetiminde, finansal denetimde kullanılan tekniklerden farklı teknikler kullanılmaz. Finansal denetim faaliyet denetiminin çalışma alanları arasında da kesin bir sınır yoktur(34). Her iki denetim de iç denetçiler tarafından yürütülür. Fakat, genellikle iç denetçi ayrı ayrı denetim çalışması uygulamamaktadır. Fark, denetim çalışmasının kapsamının genişletilmesi veya daraltılmasından ibarettir. İki denetim türü arasında kesin bir sınır olmamasının nedeni, finansal denetimde yönetim kontrol sisteminin gözden geçirilmesine, faaliyet denetiminde ise muhasebe kontrol sisteminin gözden geçirilmesine girilmesidir. Bu görüşü destekleyen, 1978 yılında A.B.D'nde yapılan bir araştırmaya göre, denetçilerin yüzde 98'i , şirketlerin finansal nitelikte olmayan faaliyetlerinin denetimini yürütmektedirler ve faaliyet denetimine finansal denetime göre daha fazla zaman ayırmaktadırlar(35).

(33) The I.I.A., Research Report No:19, s.27

(34) B. Cadmus, s.9

(35) P.Macchiaverna, s.37

İşletmelerde kontrol sisteminin etkinliğinin ve faaliyetlerin verimliliğinin artırılabilceği alanların belirlenmesi ve düzeltici önlemlerin neler olduğunu belirten tavsiyeler^m yapılması faaliyet denetimi ile mümkündür. İç kontrol sisteminin etkinliğinin gözden geçirilmesi, sistemin kurulduğu gibi işleyip işlemediğinin belirlenmesidir. Bu, işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara, prosedürlere ve yasalara uygunluğunun değerlendirilmesini içerir. Faaliyetlerin verimliliğinin gözden geçirilmesi, işletmeyi amaçlarına ve hedeflerine ulaştırmada sistemin ne ölçüde yeterli olduğunun belirlenmesidir. Bu, işletmenin sahip olduğu personel, makina, tesisat ve malzeme gibi kaynakların ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesini içerir(36).

İç kontrol sisteminin yeterliliğini inceleme ve değerlemede, iç denetçi, verimliliği ölçmek için yönetim tarafından faaliyet standartlarının belirlenip belirlenmediğini, belirlenen standartların anlaşılıp anlaşılmadığını, faaliyet standartlarından sapmaların belirlenip, analiz edilip, düzeltici önlemleri almakla sorumlu kişilere iletilip iletilmediğini ve düzeltici önlemlerin alınıp alınmadığını belirlemekle sorumludur(37).

İç kontrol sisteminin etkinliğini inceleme ve değerlemede, iç denetçi, işletme faaliyetleri ve raporları üzerinde önemli bir etkiye sahip politikalara, planlara, prosedürlere ve yasalara

(36) The I.I.A., Research Report No:19, s.28; The I.I.A., Standards..., par. 360.02.03; P.Macchiaverna, s.37

(37) The I.I.A., Standards..., par. 340.01

uygunluğu sağlamak için kurulan sistemi gözden geçirmeli ve işletme faaliyetlerinin politika ve prosedürlere uygun yürütülüp yürütülmediğini belirlemelidir(38).

Bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin gözden geçirme faaliyetleri, işletme faaliyetlerinin politikalara, prosedürlere ve yasalara uygunluğunu değerleme faaliyetlerinin bir kısmıdır. Çünkü, önceden belirlenen prosedürler görevli kişiler tarafından izlendiği takdirde, faaliyet sonuçları doğru olacaktır. Fakat, bilgilerin doğruluk ve güvenilirliği üzerinde inceleme yapılması politikalara ve prosedürlere uygunluğun ölçülmesinden başka, kullanıcıların amaçları için bilgilerin ne ölçüde yararlı olabileceğini değerlemeyi içerir(39).

İşletme faaliyetlerinin politikalara ve prosedürlere uygunluğunun sağlanmasıyla aktiflerin korunması mümkün olabilir. Fakat, aktiflerin korunmasına ilişkin politika ve prosedürlerin belirlenmesiyle, zararlardan kaçınılması üzerine özel bir dikkat verilmektedir. Bu nedenle, iç denetçi, aktiflerin uygun korunup korunmadığını belirleme çalışmalarını ile muhasebe kontrol amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığını belirlerken, öte yandan işletme faaliyetlerinin yönetim politikasına ve prosedürlere uygunluğunu değerlemektedir.

(38) The I.I.A., Standards..., par. 320

(39) V.Brink, J.A.Cashin, H.Witt, s.17

2. İncelemenin Yürütüldüğü Yönetim Düzeylerine Göre Denetim Çalışmasının Kapsamı

Yönetim düzeylerine göre denetim çalışmasının kapsamını belirlemek için, inceleme amaçları bakımından yönetim organlarını bölümlenmek gerekir.

Yönetim organları hiyerarşide buldukları basamağa göre üst, orta ve alt yönetim olarak sınıflandırılabilirler(40). Yönetim kurulu üyeleri ve genel müdür üst düzey yöneticileri arasında yer alır, Genel müdür yardımcıları fabrika müdürleri ve bölüm başkanları orta düzey yöneticileri arasında yer alır. Bu orunların altında kalan yöneticiler ise alt düzey yöneticilerini oluşturmaktadır.

İç denetimde amaç, yönetimin kendisinin değerlendirilmesi değil, orta ve alt düzeydeki yöneticiler tarafından kontrol edilen faaliyetlerin değerlendirilmesidir. Üst düzey yöneticilerinin faaliyetleri doğrudan değerlemeye konu olmaz. Çünkü, faaliyetler orta ve alt düzey yöneticilerinin kontrolü altında olduğu için, denetçi, değerlemek istediği faaliyeti değerlendirme gücüne sahiptir. Diğer bir neden, üst yönetimin denetçi tarafından kendisinin değerlendirilmesini kabul etmemesi veya denetçide bu değerlemelerin yararlı olmayacağı kanısının mevcut olmasıdır(41).

(40) Şan Öz-Alp, İşletme Yöneticileri ve İşletmecilik Eğitimi (E.İ.T.İ.A. Yayınları No.100-56, Eskişehir, 1972), s.25

(41) The I.I.A., Research Report No: 19, s.28; R.A.Rafaat, s.201

A.B.D.'nde 1975 yılında yapılan bir araştırmada iç denetimde örgütlerin hangi düzeylerinin denetleneceğini belirlemek için, soru sorulan denetçilerin hem mevcut hem de arzu edilen denetim kapsamını gösteren cevaplar istenmiştir. Bu soruya verilen cevaplar aşağıdaki tablo 1'de gösterilmiştir:

Tablo : 1

İç Denetimde Değerlendirilecek Yönetim Düzeyleri

Yönetim düzeyi	Temsil edilen örgüt- lerde değerlendirilen %	Değerlendirilmesi arzu edilen %
Üst	55	76
Orta	95	97
Alt	91	91

Kaynak: The I.I.A., Research Report No.19, s.22

Araştırma sonuçlarına göre orta ve alt düzey yöneticilerinin, örgütlerin hemen tamamında değerlendirilmekte oldukları görülmektedir. Aslında, değerlemenin mevcut ve arzu edilen boyutları arasında önemli bir fark yoktur. Üst düzey yöneticilerinin iç denetime konu olmasını arzu eden cevaplar yüzde 76 olmasına karşılık, araştırmanın yapıldığı yılda gerçekte sadece yüzde 55 olarak cevaplandırılmıştır.

Bu sonuçlar faaliyet denetimlerini yürütmek için iç denetçilerin daha üst yönetim düzeylerini inceleme eğiliminde olduklarını göstermektedir.

3. İncelemenin Niteliğine Göre Denetim Çalışmasının Kapsamı

Çeşitli fonksiyonel alanlara ve farklı yönetim düzeylerine sunulan denetim hizmetlerinin, hem koruyucu hem de yapıcı niteliklere sahip olduğu görülmektedir. Koruyucu iç denetim mevcut yönetim politikaları, planları ve prosedürleri bakımından işletmede var olduğu kabul edilen kontrol sisteminin ve uygulanan işlemlerin sürdürülmesini sağlamaktır. Yapıcı iç denetim mevcut uygulamaların değerlendirilmesiyle ve aynı zamanda düzeltilmesiyle ilgilidir. Yapıcı iç denetim, faaliyetlerin sözkonusu prosedürlere uygunluğu bakımından sadece düşünceleri belirtmekten çok, örgütsel amaçlara ulaşmada daha etkin ve ekonomik metotların uygulanmasına yol açacak tavsiyelerin yapılmasını içerir(42).

Koruyucu denetim dar kapsamlıdır ve genellikle muhasebe kontrol amaçlarıyla ilgilidir. Oysa, iç denetim bir değerlendirme faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle, denetçi bu faaliyetlerle ilgilidir ve yürütülen işletme faaliyetlerinde düzeltmelere yol açacak değişikliklerin yapılmasına ağırlığını verecektir. İç kontrolü gözden geçirme ve değerlemede bir uzman olarak, iç denetçi işletmenin korunma ihtiyaçlarını bulmaya çalışmalıdır.

Denetim faaliyetlerinin bütünleştirilmesi, koruyucu ve yapıcı denetim hizmetlerinin genel bir değerlendirilmesi için bir esas ortaya koymak amacıyla koruyucu ve yapıcı denetim hizmet

(42) R.A.Rafaat, s.91

türlerine göre denetim faaliyetlerinin niteliklerini araştırmak gerekir. Bu amaca ulaşmak için, yönetimin geçmişteki faaliyetlerinde ve planlanan faaliyetlerinde denetim çalışmasının kapsamı belirlenmelidir.

İşletmelerde mevcut iç kontrol sistemlerinin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi iç denetçiler tarafından evrensel bir kabul görmektedir(43). Ayrıca yeni kurulan veya gözden geçirilen sistem ve prosedürler uygulamadan önce iç denetçiler tarafından gözden geçirilmekte, fakat yeni sistem ve prosedürlerin kurulması faaliyetlerine genellikle iç denetçiler katılmaktadır. İç denetçilerin kontrol sisteminin kurulmasına konulan sınırlamalar, sonraki işletme faaliyetlerinin gözden geçirilmesinde iç denetçinin bağımsızlığının zedeleneceği ihtimalinden gelmektedir(44). Oysa, iç kontrol sisteminin kurulmasına iç denetçinin katılımı, daha yapıcı bir faaliyet olarak görülebilir.

İşletmelerde yürütölmekte olan faaliyetlere veya faaliyetlerin planlanmasına ilişkin yönetim kararlarına katılmak veya yöneticilere danışmanlık yapmak, iç denetçilerin bağımsızlığını önemli ölçüde zedeler. Bu nedenle, işletmenin gelecekte gerçekleşecek faaliyetlerine ilişkin olan plan ve bütçeler iç denetçi tarafından değerlendirilmemelidir.

(43) P.Macchiaverna, s.14

(44) R.A.Rafaat, s.390

Yönetime yapılan tavsiyelerin ve elde edilen bulguların koruyucu veya yapıcı olmasına göre, denetim çalışmalarının analizi yapılabilir. İngiltere'de 1979 yılında yapılan bir araştırmaya göre, iç denetim raporlarında yer alan görüşlerin yüzde 40'ı koruyucu nitelikte, yüzde 60'ı yapıcı nitelikte bulunmuştur(45). Bu araştırmaya göre, denetlenen alanlar üzerinde kontrolün yokluğu, organizasyon yapısında ve prosedürlerdeki zayıflık gibi iç kontrolün zayıflığını gösteren gözlemlerin belirtilmesi, koruyucu nitelikte olan görüşleri oluşturmaktadır. Denetlenen alanlar üzerinde yeni kontrol sistemi tavsiye edilmesi, organizasyon yapısında ve prosedürlerde değişiklik yapılması, maliyetlerin düşürülmesi ve kârlılığın yükseltilmesine ilişkin düzeltici önlemler tavsiye edilmesi yapıcı nitelikte olan görüşleri yansıtmaktadır.

(45) R.A.Rafaat, s.320

Ü Ç Ü N C Ü B Ö L Ü M

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN İÇ DENETÇİ TARAFINDAN İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

I. İÇ DENETİM FAALİYETLERİNİN YÜRÜTÜLMESİNDE UYGULANAN YAKLAŞIMLAR

İç denetçi tarafından iç kontrolün incelenmesi ve değerlendirilmesi sistematik ve rasyonel bir şekilde yapılmalıdır. Bir işletme için kullanılan yaklaşımın seçiminde, denetçi işletmenin büyüklüğünü, faaliyetlerin coğrafik bölgelere dağılma derecesini, faaliyetlerin organizasyon biçiminin ve kullanılan bilgi sisteminin niteliklerini gözönünde bulundurmalıdır. İşletmelerin büyüklüğünün ve niteliklerinin farklı oluşu işletmelerin bölüm veya kısımlarında iç kontrolün gözden geçirilmesi ve diğer prosedürlerinin farklı şekilde uygulanmasını gerektirir(1). Hatta bazı hallerde, işletmenin herbir kısmının gözden geçirilmesinde farklı kişilerin görevlendirilmesi gerekir.

İşletme faaliyetlerinin denetim amacıyla bölümlendirilmesinde, iç denetçi benzer veya birbirleriyle yakından ilgili olanları ortak bir bilgi içinde toplayan veya kontrol altında tutan fonksiyonları bir tek birim olarak gözden geçirirken, işletme fonksiyonlarının ve işlemlerinin niteliğine esas dikkatini vermelidir.

(1) John W.Cook, Gary M.Winkle, Auditing: Philosophy and Technique (2. ed., Houghton Mifflin Co., Boston, 1978), s.212

İç kontrol sistemini gözden geçirmek, incelemek ve değerlemek için teknikler çeşitli koşullar altında kullanılır. İç denetçi bu teknikleri bir denetim biçimi seçerek kullanır. Sonuçta, denetim buluşları ve düzeltici önlemler için yapılacak tavsiyeler aynı olacaktır. Fakat, denetime yaklaşım, denetçinin davranış planına uygun olarak farklı olacaktır(2). Bir işletmenin faaliyetlerini ve işlemlerini bölümlenimin ortak yollarından bazıları şunlardır:

- Finansal raporlar sınıflaması,
- Departmanlar düzeyinde ayırma,
- İşletme fonksiyonlarına ayırma,
- Devrelere (cycles) ayırma.

1. İşletme Faaliyetlerini Finansal Raporlar Sınıflaması Esasına Göre İnceleme

İç denetim departmanlarının işletme organizasyonu içinde yer aldığı dönemlerde, iç denetim, esas olarak dış denetçiler tarafından yürütülen bazı faaliyetlerin incelenmesini üzerine aldığı için, iç denetim yaklaşımı finansal raporlar sınıflaması esasına yönelik olmuştur(3). Oysa, bugün iç denetimin fonksiyonu ve kapsamı önemli ölçüde değiştiği için, iç denetçiler programlarını yürütmede finansal raporlar sınıflamasını izlemezler. Finansal raporlar sınıflaması yaklaşımına göre bir denetim projesi seçildiği takdirde, iç denetçinin bulguları özellikle bir departman başkanının

(2) Lawrence B. Sawyer, The Practice of Modern Internal Auditing (The I.I.A., Inc., New York, 1973), s.291

(3) Howard F. Stettler, Systems Based Independent Audits (2.ed., Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, 1974), s.83

veya diğ er herhangi bir yöneticinin sorumluluklarına ilişkin olmayacaktır. Bu nedenle, düzeltici önlemlerin alınması güç olacaktır(4). Bu yaklaşım, ancak iç kontrol sisteminin basit olduğu küçük işletmelerin faaliyetlerinin incelenmesinde uygulanabilir(5).

2. İşletme Faaliyetlerini Departmanlar Düzeyinde Ayırmak Suretiyle İnceleme

İç denetçi iç kontrol sistemini gözden geçirme ve değerlemede bir esas olarak, bir işletmenin bölümleri veya kısımlarının faaliyetlerini denetime yaklaşım biçimi olarak kullanılabilir. Bu, bir işletmenin her bölümünde birbirinden farklı birçok faaliyetin gözden geçirilmesini içerir. Eğer, denetçi denetimi örgütlemek için bu yolu seçerse, bölümün faaliyetleri kadar, bölüm içindeki ve bölümler arasındaki bilgi akımını dikkatle incelemesi gerekir(6).

3. İşletme Faaliyetlerini İşletme Fonksiyonlarına Ayırmak Suretiyle İnceleme

Fonksiyonel denetimde, denetçi işletmenin çeşitli departmanlarının ve kısımlarının görevine giren bir süreci başından sonuna kadar izler. Örneğin, satış fonksiyonunun gözden geçirilmesi müşterinin siparişlerini kabul eden, müşteriye kredi açan, siparişleri

(4) Walter B.Meigs, Principles of Auditing (Revised ed., Richard D. Irwin, Inc., Homewood, 1959), s.768

(5) J.W.Cook, G.M.Winkle, s.214

(6) J.W.Cook, G.M.Winkle, s.214

yerine getiren, fatura düzenleyen ve satışları kaydeden departman ve kısımlarda denetçinin çalışmasını gerektirir(7).

4. İşletme Faaliyetlerini Devrelere Ayırmak Suretiyle İnceleme

Benzer özelliklere sahip işletme faaliyetlerinin gruplandırılması devrelere(8) göre yapılabilir. Devre kavramının önemi, muhasebe sürecine konu olan faaliyetlerin herbiri üzerinde uygun kontrolün mevcut olup olmadığı üzerinde toplanmasıdır(9). Muhasebe sürecinin doğruluğunu sağlamak için muhasebe kontrolü kurulur ve belirli departmanlar veya fonksiyonlarla bu kontrol yürütülür.

Devre yaklaşımı, denetçinin belirli bir departman veya fonksiyon içindeki kontrol süreçlerini incelemesinden çok, bir bütün olarak devreler üzerindeki kontroller hakkında bir yargıya varmasını sağlar. Denetimde departmanlar yerine faaliyet devrelerinin seçilmesi, spesifik kontrol prosedürleri ve tekniklerinin, muhasebe kontrolü amaçlarına uygun olup olmadığını değerlemek için yararlı bir araç

-
- (7) Robert H. Van Voorhis, Clarence L. Dunn Fritz A. McCameron, Using Accounting in Business (Wadsworth Publishing Co., Belmont, 1962), s.381; Lawrence B. Sawyer, "Operational Auditing", James A. Cashin (ed), Handbook for Auditors (Mc Graw-Hill Book Co., New York, 1971), s.51-15
- (8) "Devre" terimi ingilizcedeki "cycle" terimi yerine kullanılmıştır. Sözlük anlamı olarak, düzenli olarak tekrarlanan bir sıra ile ortaya çıkan ve birbiriyle ilgili olaylar dizisi demektir.
- (9) Kenneth P. Johnson, Henry R. Jaenicke, Evaluating Internal Control: Concepts, Guidelines, Procedures, Documentation (John Wiley and Sons, Inc., New York, 1980), s.28

sağlar(10). Muhasebe sistemi birçok devrenin birbiriyle ilişkili bir bileşimi olduğu için bazı hesaplar ve faaliyetler birden fazla devrenin içine girecektir(11). Örneğin, para işlemleri hemen her devrenin içinde yer alır.

Faaliyet devrelerinin birbiriyle ilişkileri nedeniyle, hangi faaliyetin hangi devre içinde değerlendirileceği, denetlenen işletmenin niteliğine ve bir dereceye kadar da incelemeyi yürüten denetçinin tercihine bağlıdır. Bir devreden fazla bir devre içinde yer alabilecek bir faaliyetin, inceleme amaçları bakımından bir tek devre içinde düşünülebilmesi gerekir. Bir faaliyetin belirli bir devreye ayırımı, bu faaliyetin en yoğun olduğu devrede yapılır(12). Bu nedenle, işletmenin faaliyetlerinin devreler itibarıyla gruplandırılması farklı şekillerde yapılabilir. Bir işletmenin faaliyet devreleri diğer bir işletmenin faaliyet devrelerine göre daha az veya daha çok sayıda olabilecek şekilde sınıflandırılabilir. Örneğin, bir işletmenin faaliyetleri beş devre içinde sınıflandırılabilir(13). Bunlar:

- Hasılat devresi
- Harcama devresi,
- Üretim devresi,
- Finansman devresi
- Dış finansal raporlama devresi

(10) K.P.Johnson, H.R.Jaenicke, s.28: The AICPA, The Special Advisory Committee on Internal Accounting Control, Report (The AICPA; New York, 1979), s.20

(11) Muhasebe kontrolünün amaçlarına ve bu amaçlara ulaşılmasını sağlayacak kontrol prosedür ve tekniklerine örnekler Ek: 1'de sunulmaktadır.

(12) J.W.Cook, G.M.Winkle, s.212

(13) The AICPA, Report, s.21

Hasılat devresi mal ve hizmet siparişlerinin alınması ve kabulü, malın teslimi veya hizmetin sağlanması, kredi açma ve paranın tahsil edilmesi, fatura düzenleme ile hasılat, alacaklar ve diğer ilgili hesaplar için muhasebe fonksiyonlarını içerir.

Harcama devresi satın alma, ücret tahakkuku ve ödeme fonksiyonlarını içerir. Satınalma fonksiyonu mal ve hizmetler ile diğer aktifler için istek bildirimini; satıcılar, fiyatlar ve diğer özellikler bakımından bilgi elde etme; malı teslim alma ve inceleme veya hizmeti kabul etme; borçlar, iskontolar ve diğer ilgili hesaplar için muhasebe işlemlerini içerir. Ücret tahakkuku personel bulma; dolaylı ve dolaysız ücretleri belirleme; çalışanların devamını ve yapılan işleri raporlama; ücret giderleri, sosyal haklar ve diğer ilgili unsurlar için muhasebe işlemlerini içerir. Ödeme fonksiyonu çeklerin hazırlanması ve ilgili kişilere verilmesi veya paranın dağıtımını içerir.

Üretim devresi üretim planlaması ve kontrolü, stok planlaması ve kontrolü ve maliyet muhasebesini içerir.

Finansman devresi sermaye ihracı, itfası ile ilgili kayıtları; kâr payı ödemesi; uygun finansman yollarının araştırılması ve seçimi; borç yönetimi; yatırım yönetimi ve menkul kıymetlerin fiziki korunması fonksiyonlarını içerir.

Dış finansal raporlama devresi yevmiye defterine kaydetme ve büyük deftere işleme; işletmenin izlemesi gereken genel kabul görmüş muhasebe prensiplerini kararlaştırma; finansal raporların hazırlanması için gerekli bilgiyi elde etme; finansal raporların ve diğer işletme dışına açıklanacak raporların hazırlanması ve gözden geçirilmesi fonksiyonlarını içerir.

II. İÇ DENETİM PROSEDÜRÜ

1. Denetimin Planlanması

İki amaçla denetim faaliyetlerinin planlanması gerekir. Birincisi, denetimin başarı derecesinin ölçülmesinde planlama ile belirlenen denetim amaçları bir kriter olarak kullanılır. Ayrıca, planlama ile ilgili belirlenen yolların ve denetim araçlarının seçiminde ve uygulanmasında ne ölçüde başarıya ulaşıldığını ölçmek mümkün olur. Denetimin planlanmasının ikinci amacı ise, denetimin amaçlarına nasıl ulaşılabileceğinin belirlenmesi gereğidir. Denetim faaliyetinin yürütülmesinde izlenecek yollar ve kullanılacak araçlar planlama ile belirlenmek suretiyle denetimin yürütülüşünde etkinlik sağlanır.

Denetim çalışmasının yürütülüşü standardına göre, planlama çalışması doküman haline getirilmeli ve şu hususları kapsamalıdır(14):

- Denetimin amaçları ve çalışmanın kapsamının belirlenmesi,
- Denetlenecek faaliyetler hakkında temel bilgi elde etme,
- Denetimi yürütmek için gerekli kaynakları belirleme,
- Denetim hakkında bilgi sahibi olması gereken kişilerle görüşme,
- Denetlenecek faaliyetler ve kontrol prosedürleri hakkında bilgi sahibi olmak, denetlenecek alanları belirlemek ve denetlenenlerin fikirlerini almak için ön işleme yapma,

(14) The I.I.A., Standards for the Professional Practice of Internal Auditing(The I.I.A., Inc., New York, 1978), par.410.01; J. Smith, s.111

- Ön inceleme tamamlanınca, kontrol amaçlarının ve bu amaçlara ulaşmak için işletmenin uyguladığı kontrol prosedür ve tekniklerinin inceleme ve bulgular olarak belirlenmesiyle, denetlenecek alanları ve delil toplama yaklaşımını, kısa bir şekilde de olsa belirleyecek denetim programını yazma,
- Denetim sonuçlarının nasıl, ne zaman ve kime iletileceğini belirleme,
- Denetim çalışması planının onayını alma.

2. İç Kontrol Sisteminin Gözden Geçirilmesi

İç denetim prosedürünün uygulanışında, ön inceleme safhası olan bu safhanın amacı denetlenecek işletme fonksiyonlarını, departmanlarını ya da faaliyet devrelerini seçmek; seçilen bu denetim biçimine göre yönetim tarafından belirlenen muhasebe kontrol amaçlarını ortaya çıkarmak; bu amaçlara ulaşmak için belirlenen kontrol prosedür ve teknikleri hakkında bilgi sahibi olmaktır(15).

İç denetçi, önce yönetim politikası ve faaliyetler hakkında bilgi sahibi olmalı, ayrıca, yönetimin amaçlarına ulaşmak için kullandığı kontrol prosedürleri ve tekniklerini tanımalıdır. İç denetçi kontrol prosedürleri hakkında bilgi elde etmek için, önce işletmenin organizasyon yapısı ile departman içinde ve departmanlar arasında yönetimin belirlediği yetki ve sorumluluk ilişkilerini incelemelidir.

(15) John Smith, An Investigation of The Concept of Management Auditing (The University of Illinois, basılmamış doktora tezi, 1967), s.109; The AICPA, The Committee Auditing Procedure, Statement on Auditing Standards: Codification of Auditing and Procedures, No.1 (The AICPA, New York, 1973), par.320.50-51

bir kısmı kabul edilir. Akım şemaları, sistemi inceleyen kişi tarafından hazırlanmalı ve faaliyeti yürüten kişi tarafından gözden geçirilmelidir. Akım şemaları, özellikle bir sistemin iç kontrol amaçlarına ulaşılması için önemli olan kontrol prosedürlerinin iç denetçi tarafından belirlenebilmesi için hazırlanır(18). Böyle bir şematik gösteriş, iç denetçinin, sistemin genel fonksiyonunu ve sistemdeki zayıflıkları kolaylıkla görmesini mümkün kılar(19). Genel bir kural olarak, akım şemaları sadece muhasebe kontrolü prosedürleri için hazırlanmalıdır(20).

İç kontrol sistemi hakkında başlıca bilgi elde etme metodu olarak iç kontrol soru kâğıtları denetçiler tarafından kullanılmaktadır. Soru kâğıdı bir işletmenin tüm yönlerine ilişkin, çeşitli sorulardan ibarettir(21). Genellikle denetçiler işletmede kilit personele sorular sorarak ve sistemi tartışarak soru kâğıtlarına cevap alırlar. "Hayır" cevabı iç kontrol sisteminde zayıflığı gösterecek şekilde soru kâğıdı hazırlanabilir. İç kontrol soru kâğıtları, işletmenin iç kontrol prosedürleri ile ulaşılabilecek çeşitli kontrol amaçlarını içerir. Kontrol amaçları üzerinde durulmasının nedeni, sorunun gayesinin iyi anlaşılmasını sağlamada iç denetçiye yardımcı olmaktır(22). Soru kâğıdı yaklaşımı normal işletme faaliyetlerinin gözden geçirilmesinde üstünlüğe sahiptir. Çünkü, standart hale getirilmiş soru kâğıtları son derece geniş kapsamlıdır. Diğer taraftan, standart

(18) K.P.Johnson, H.R.Jaenicke, s.84

(19) Akım şemasına bir örnek Ek: 3'de sunulmaktadır.

(20) V.R.V.Cooper, s.67

(21) İç kontrol soru kâğıtlarına bir örnek Ek: 4'de sunulmaktadır.

(22) K.P.Johnson, H.R. Jaenicke, s.97

hale getirilmiş soru kâğıtları, işletmelerin normal faaliyet alanı dışında kalan hususları soru dışında bırakabileceği için sakıncalıdır(23).

3. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

Denetçi iç kontrol sistemini gözden geçirdikten^{sonra} iç kontrolün etkinliğini ölçme safhasına gelir(24). Denetçinin bu safhadaki amacı, işletme faaliyetlerinin yazılı ve sözlü kontrol prosedürlerine uygunluk derecesini incelemektir. Sistemin incelenmesi faaliyetlerin örneklemeye tabi tutulmasını gerektirir. Denetçinin, uygunluk derecesini belirlemek için yaptığı bu çalışmaya uygunluk testlerinin yapılması denir.

Uygunluk testlerinin yapılmasında, gerekli kontrol prosedürlerinin uygulanıp uygulanmadığı, nasıl ve kimin tarafından uygulandığı araştırılır. Başka bir deyişle, uygunluk testleri iç kontrol soru kâğıdindeki sorulara verilen "evet" cevabının karşılığı olan kontrol prosedürlerinin, planlandığı gibi uygulanıp uygulanmadığına ilişkin delil ortaya koyar.

Test edilecek kalemlerin büyüklüğünü belirlemek için katı kurallar koymak mümkün değildir. Amaç, kontrol prosedürlerinin uygun fonksiyon gördüğü kanısına sahip olmak için gerekli en az miktarı test etmek olmalıdır. Uygunluk testlerinin amacı bakımından, seçilen kalemlerin benzer türdeki çeşitli işlemleri temsil etmesini sağlamak

(23) J.W.Cook, G.M.Winkle, s.217

(24) B.Cadmus, Operational Auditing Handbook, s.28; J.W.Cook, G.M.Winkle, s.217

gerekli değildir. Bunun nedeni, kontrollerin farklı kişiler veya farklı yerlerde yürütülmesinin, sonucu değiştirmeyeceği gerçeğidir. Çünkü, kontrol prosedürleri tek tiptir ve iç denetçi bu prosedürlerin aynı yönetim kontrol faaliyetlerine konu olmasını kendisi için yeterli görür(25).

Bazı kontroller faaliyetlerin yürütülmesi için mutlaka gerekli olmayan prosedürleri içerir. Bu tür prosedürler faaliyetleri isbatlayan dokümanların onaylanması veya doğruluğunun gözden geçirilmesini içerir. Bu prosedürlerin test edilmesi, prosedürlerin uygulanıp uygulanmadığı veya kimin tarafından uygulandığını gösteren imza ve benzeri şekillerdeki delilleri elde etmek için ilgili dokümanların incelenmesini gerektirir(26).

Diğer kontroller ise, bazı prosedürlerin bağımsız olarak uygulanmasını sağlamak için görev dağılımının yapılmasını gerektirir. Bu prosedürlerin uygulanması faaliyetlerin yürütülmesi veya kayıtların yapılması demektir. Bu nedenle, bu prosedürler için uygunluk testleri, esas olarak prosedürlerin farklı görevlere sahip kişiler tarafından uygulanıp uygulanmadığını belirleme amacı için yapılır. Bu prosedürlere örnek olarak, paranın giriş ve çıkış işlemleri ile kayıt işlemlerinin farklı kişilerin sorumluluğuna verilmesi gösterilebilir. Bu prosedürlerin kimin tarafından uygulandığı dokümanlarda belli olduğundan, uygunluk testlerinin yapılmasında elde edilen bilgilerin geçerliliğini kuvvetlendirmek için personel hakkında soruşturma

(25) K.P.Johnson, H.R.Jaenicke, s.119

(26) The AICPA, SAS No.1, par.320.58

yapmak gerekir(27). Bundan başka, iç denetçi gözlemlerde bulunmak, bankalarla ve diğer kişilerle yazılı mutabakat yapmak, defter ve belgelere kaydedilen bilgileri diğer denetim tekniklerini kullanarak izlemek suretiyle güvenilir delil elde eder(28).

4. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

İç denetçi açısından değerlendirme, işletmenin politika ve prosedürlerinin etkinliğini değerlendirme veya yargıya varma süreci olarak tanımlanabilir(29).

Değerlendirme süreci personelle ilk görüşme toplantısından, inceleme safhasında son testin tamamlanmasını ve denetim bulgularının çeşitli düzeydeki yöneticilerle tartışılmasına kadar tüm denetim süreci boyunca devam eder(30).

Denetçinin, departmanlar, fonksiyonlar veya faaliyet devreleri itibariyle, kontrol sisteminin planlandığı gibi işleyip işlemediğini değerlendirmesi, denetçinin uygulama ile kontrol prosedürlerinin karşılaştırılmasıyla yetinmeyip, bunun ötesine gitmesini

(27) The AICPA, SAS No.1, par.320.59

(28) Victor Brink, James A.Cashin, Herbert Witt, Modern Internal Auditing (3.ed., The Ronald Press Co., New York,1973), s.101

(29) W.B.Meigs, s.778; L.B.Sawyer, s.289; Radwan A.Rafaat, The Nature of Internal Auditing (The City University, basılmamış doktora tezi, London, 1980), s.238

(30) Frederic E.Mints and Herbert Witt, "Internal Auditing", Richard F.Vancil(ed.), Financial Executive's Handbook (Dow.Jones.Irwin, Inc., Homewood,1970), s.237

gerektirir. Denetçinin iç kontrolü değerlendirme fonksiyonunu yerine getirebilmesi için, işletmenin kontrol prosedürleri ve faaliyetleri hakkında yeterli bilgisi olması gerekir. İkincisi, prosedürler ile uygulama arasında tutarsızlık bulunduğu, düzeltici önlemler tavsiye edilmesi için, daha iyi yolların neler olduğunu bilmesi gerekir.

III. DENETİM SONUÇLARININ YÖNETİME İLETİLMESİ

1. Raporlama Fonksiyonunun Niteliği

Denetçi iç kontrol sisteminin etkinliğini inceleme ve değerlemede, başka bir deyişle işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına ve prosedürlere uygunluğunu araştırmada birçok farkla karşılaşmış olabilir. Denetçinin bulunduğu önemli farkları ve bunlar hakkındaki yorum ve tavsiyelerini yönetime iletmesi için kullanılan araç denetim raporudur.

Etkin bir raporlama daha önce yapılan gözden geçirme, inceleme ve değerlendirme faaliyetlerinin kalitesine bağlıdır. Fakat, şu bir gerçektir ki, raporlama zayıf olursa, iyi bir denetim çalışması değerini yitirebilir. Bu nedenle, raporlama iç denetçilerin en önemli işlerinden biridir.

İç denetim departmanlarının fonksiyonları arttıkça, iç denetim raporlarının daha geniş konuları kapsamaması ve raporların iletileceği kişilerin sayısında artış olması denetçilerin bulgu ve görüşlerinin farklı şekilde iletilmesine yol açmaktadır.

Denetim sırasında görülen önemli gelişmelerden yönetimin bilgisi olması istendiğinde ara rapor düzenlenebilir. Ara raporlar

uzunluk yönünden, içerdiği kantitatif ve finansal bilgiler yönünden farklı şekillerde hazırlanabilir.

İç denetimin en zor problemlerinden biri, uzun bir süreyi içeren bir araştırmadan elde edilen bilgilerin birkaç sayfa içinde özetlenmesidir(35). Bazı yasalar doğru bir değerlendirme yapabilmek için olumsuz bulgular kadar tahmin edici sonuçların da raporlanması gerektiği inancını belirtirken, diğerleri raporların uzunluğunu azaltmak için sadece olumsuz bulguların tanıtılmasıyla yetinmektedirler(36).

İç denetçilerin denetim çabalarının sonuçlarında ayrıntıya girmeleri, önemsiz unsurların açıklanmasıyla daha ayrıntılı tutarda bilginin raporlanması demektir. Böyle bir durumda, raporların kullanma amacı açısından yararlı olup olmayacağı şüphelidir. Okuyucunun ayrıntı ile boğulma ve gerçekten önemli bulguları gözden kaçırma ihtimali vardır.

Kullanıcılara bol bilgi kaynağı sağlamak amacıyla, denetlenen faaliyetler hakkında ayrıntılı bilgi raporlamaya çalışılabilir. Fakat, bu tür bilgileri elde etmek için gerekli zaman ve maliyet gözönünde tutulursa, faaliyetler hakkında ayrıntılı bilgi sağlamak, denetim raporunun bir fonksiyonu olarak kabul edilmemesi gerekir.

Yürütülen denetim çalışması hakkında raporda ayrıntılı bilgi sunulması görüşü kabul edilebilir. Denetim raporunda inceleme

(35) Walter B.Meigs, s.780

(36) Frederic E.Mints, Herbert Witt, s.239; J.Smith, s.114

2. Denetim Raporlarının Şekli ve İçeriği

Denetim raporlarının şekli ve içeriği yayınlanan rapor türüne, raporun gönderildiği kişilerin ihtiyaçlarına ve bu kişilerin raporları okumak için ayırabilecekleri süreye bağlı olarak farklı olacaktır. Denetim raporu birçok kısımdan oluşmaktadır.

A. Raporun Tarihi

Raporda, bitirildiği andaki tarihin yer alması tercih edilmelidir. Pratik bir yaklaşım olarak, bu tarih genellikle departman başkanı tarafından raporun onaylandığı tarihtir.

B. Gönderildiği Kişi

Rapor gözden geçirilen belirli bir işletme faaliyetlerinden doğrudan sorumlu olan yöneticiye gönderilmelidir. Fakat, denetim daha üst düzeydeki bir yöneticinin özel yetkisine ve emrine uygun olarak yapılırsa, iç denetçi raporunu bu yöneticiye göndermiş olacaktır(40).

C. Giriş Paragrafı

Raporun bu kısmı okuyucunun ilk karşılaşacağı kısımdır. Bu kısımda okuyucuyu daha sonraki kısımlara hazırlamak için açıkça şu hususlara yer verilmelidir(41).

-- Denetimin düzenli bir inceleme mi, yoksa yönetimin özel bir isteğinin karşılanması için mi olduğunu belirtmek,

(40) Radwan A.Rafaat, s.398

(41) Lawrance B.Sawyer, s.364; V.Z.Brink, J.A.Cashin, H.Witt, s.630; E.H.Woolf, Bigg and Davies' Internal Auditing (4.ed., HLF Ltd., London,1973), s.164

- Gözden geçirilen departmanları, fonksiyonları veya devreleri belirtmek,
- Önceki incelemelerle ilişkisi varsa, bunu göstermek,
- Önceki raporlarda eleştiri konusu edilen denetim bulguları ve tavsiyeler ile bunlara ilişkin alınan düzeltici önlemlerin şimdiki durumu hakkında denetçinin düşüncelerini göstermek,
- İncelenen konu ile ilgili olarak okuyucuya açıklayıcı bilgi vermek,
- Okuyucuya fonksiyonun önemine ilişkin bir fikir vermek için faaliyetlerin değerini veya hacmini kısaca belirtmek,
- İncelemenin kapsadığı dönemi veya ait olduğu zamanı, incelemede harcanan zamanın uzunluğunu ve görevli denetim personelini belirtmek.

Giriş paragrafı şu şekilde raporda yer alabilir(42):

" Kontrol mühendisliği departmanına ilişkin düzenli incelememizi tamamladık ../../19.. dönemini içeren denetimimizde dört noksanlık raporlanmıştı. Raporlanan noksanlıkların hiçbiri daha sonra tekrarlanmamıştır. Departman mühendislik alanında kullanılan ve değeri ... milyon lira olan araç ve gereçlerden sorumludur."

(42) L.B.Sawyer, s.365

D. Amaç Paragrafı

Denetimin amaçlarını tanıtan bu kısım, okuyucunun rapordan beklediğini anlamasına yardımcı olmak için yeterli ayrıntıda düzenlenmelidir(43). Düzenli denetimlerde, denetim raporlarında aynı denetim amaçlarının tekrarlanmasına gerek olmadığına, amaç ifade edilmemelidir(44).

Bir amaç kesin ve en sade bir şekilde açıklandığında ve denetim bulgularının tartışılması amaçlarla ilişki kurularak izlendiğinde, bu okuyucunun raporda aradığını bulmasını kolaylaştırır.

Amaç paragrafı aşağıda verilen bir örneğe benzer şekilde gösterilebilir:

"Denetimimiz kredi departmanının faaliyetleri üzerinde yeterli ve etkin bir iç kontrol sisteminin sağlanıp sağlanmadığını belirlemeye yönelmiştir. Departmanın özellikle aşağıdaki faaliyetleriyle ilgilendik:

- Kredi araştırmalarını yürütme ve satıcıların ve müşterilerin finansal sorumluluğunu belirleme,
- Toptan satışlar için kredi koşullarını belirleme,
- Görevli kişilere yapılan ödemeler üzerinde kontrol kurma,
- Yeni satıcılar araştırma."

(43) L.B.Sawyer, s.365

(44) R.A.Rafaat, s.399

E. Kapsam Kısmı

Kapsam kısmı, bazen amaç paragrafı ile birleştirilir(45). Kapsam kısmı incelemenin sınırlarını tanımlamada özellikle önemlidir. Raporun geniş başlığı nedeniyle, okuyucunun denetimin kapsamı içinde düşünebileceği alanlar denetlenmişse, bu alanlar açıkça belirtilmelidir. Normal denetim teknikleri bırakılıp diğer tekniklere güvenildiğinde, kapsamı tanıtmak özellikle önemlidir(46).

Kapsam kısmı aşağıda verilen örneğe benzer şekilde ifade edilebilir:

" Tahsilat departmanında yürütülen para girişi işlemlerini gözden geçirdik. Doğrudan teslim etme işlemleri üzerindeki kontrolü gözden geçirmedi. Çünkü, bu işlemler departmanın ikinci derecedeki işlemleriydi."

F. Görüş Bildirme Kısmı

Görüş denetçinin gözden geçirdiği faaliyetler hakkında mesleki yargısıdır. Bu kısım denetçinin denetim bulgularına ilişkin yorumunu içerir. İncelemenin sonuçları hakkında görüş bildirmeme, şüphesizki yönetimi önemli bir hizmetten mahrum eder.

Denetçi destekleyemediği bir görüşü kesinlikle açıklamamalıdır. Aynı şekilde, denetçi görüşünü destekleyen faktörleri dikkatlice tartmalıdır. Görüş denetçinin ne demek istediğini tam ifade etmeli ve denetçinin amaç paragrafında belirlediği denetim amaçlarının cevap niteliğinde olmalıdır.

(45) L.B.Sawyer, s.365

(46) L.B.Sawyer, s.365

Faaliyetlerin denetimi hakkında görüŖe bir örnek aŖađıda verilmektedir.

" İncelememiz sonucunda satınalma departmanının faaliyetleri üzerinde kurulan kontrol sisteminin yeterli olduğu ve departmanın belirlenen sorumluluklarının etkinlikle yerine getirildiği görüŖüne vardık."

G. Denetim Bulguları Kısmı

Denetçinin, görüşleri ve tavsiyeleri aldığı kaynak olan denetim bulguları soruşturma ve incelemenin sonuçlarıdır. Bulgular olumlu veya olumsuz olabilir. Daha önce belirtildiği gibi raporda olumlu bulguların daha az açıklaması yapılmasına ihtiyaç duyulur. Olumsuz bulgular belirlendiğinde, denetim raporunun bu kısmı, genellikle bulguların özetini ve yorumunu içerir. Ayrıca, işlemler için göçerilen yetkilerin kullanımı, gözden geçirilen faaliyetlerin amaçları (kriterler), işletme faaliyetlerinin yönetim politikaları ve prosedürlerinden sapmalarının önemi ve nedenleri bu kısımda açıklanır(47).

Bu kısmı örneklemek için tedarik departmanı hammadde ambarının stok kayıtlarındaki yanlışlık aŖađıda gösterilmektedir(48).

" Özet: Stok kayıtlarının doğru olmaması yüzünden, tedarik departmanı tarafından maliyetiTL olan hammadde gereksiz olarak satılmıştır.

(47) L.B.Sawyer, s.370; V.Z.Brink, J.A.Cashin, H.Witt, s.631

(48) L.B.Sawyer, s.370

Kriter: (Tedarik departmanında problem mevcut prosedürlere uyulmamasıdır)

Belirlenen prosedürler eldeki mevcut stok düzeyini göstermek için üretim departmanı tarafından iade edilen hammadde ve malzemelerin tedarik departmanının kayıtlarına girmesini sağlar.

Olaylar: Gözlemlerimize ve incelemelerimize göre, altı aylık bir süreden beri, üretim departmanı tarafından iade edilen hammaddelerin tedarik departmanının kayıtlarına işlenmemiş olduğunu belirledik.

Önem: Doğru olmayan stok kayıtlarının bir sonucu olarak şirket maliyetiTL olan hammaddeyi gereksiz yere satmıştır.

Neden: İade edilen hammaddelerin yerleştirilmesiyle sorumlu işçiler görevlerini yerine getirmede emirlere uymamışlardır. Ayrıca, gözetimle görevli olanlar bu süreci kontrol etmemişlerdir."

H. Sonuç ve Tavsiyeler Kısmı

Denetim bulguları sonuç ve tavsiyeler için bir esas sağlar. Rapor tavsiyeleri içermesi bile, sonuç önemlidir. Sonuç, denetlenen birim yöneticisinin aldığı veya almayı kabul ettiği düzeltici önlemlerdir veya yönetimin problemin varlığını görmesi ve ne yapılacağına araştırılmasıdır(49).

(49) V.Z.Brink, J.A.Cashin, H.Witt, s.631: E.H.Woolf, s.167

Tavsiyelerin bir türü denetlenen birim yönetiminin yapması gerektiğine iç denetçinin inandığı, fakat, birim yönetiminin kabul etmediği hususları içerir. Diğer bir tavsiye daha üst düzeydeki yöneticiler tarafından alınması gereken önlemleri içerir.

Tedarik departmanına ilişkin örnek, tavsiyeler kısmı için geliştirilebilir:

"Tavsiyeler: Tedarik departmanının yöneticisi ile durumu gözden geçirdik ve stok kayıtlarını günü gününe tutmasını, üretimden iade edilen hammadde için işçilere en sade bir şekilde iş emirleri yayınlamasını, gelecekte bu süreci kontrol etmeleri ve belirli sürelerde gözden geçirdiklerine ilişkin rapor vermeleri için gözetimcilerine talimat vermelerini tavsiye ettik."

3. Denetçi Tarafından Yaptığı Tavsiyelerin İzlenmesi

Denetçinin denetlenen birim yöneticileriyle denetim bulgularını tartışması sırasında öngördüğü tavsiyeler için denetlenen birim yöneticisi tarafından düzeltici önlemlerin alınacağı kabul edilirse, denetim raporunun tavsiyeler kısmında bu unsurlara yer vermemesi gerekir. Bu yaklaşım, yöneticilerin düzelteceğini söylediği bazı kusurlarını düzeltip düzeltmediğini araştırmak için daha sonra durumun izlenmesini içeren dedektif rolünden denetçinin kaçınmasını sağlar(50). Bu yaklaşım kabul edildiği takdirde, denetçinin denetlenen birim yöneticilerinin düzeltmeyi kabul ettiği

(50) V.Z.Brink, J.A.Cashin, H.Witt, s.634

kusurlar veya problemlere raporunda değinmesi, denetlenen birim yöneticilerinin kabul etmediği veya daha üst düzeydeki yöneticiler tarafından alınması gereken düzeltici önlemlere ilişkin tavsiyelerde raporunda yer vermesi ve bu tavsiyelerinin raporunu üst yönetime teslim ettikten sonra, yerine getirilip getirilmediğini görmesi için izlemesi gerekir. Denetçi raporlanan sonuçlar hakkında düzeltici önlemlerin alınmaması riskini yönetimin kendi üzerine alıp almadığını belirlemelidir(51).

Denetçi tarafından yaptığı tavsiyelerin izlenmesi, denetlenen birim yöneticilerinin temel sorumluluklarını azaltıp azaltmayacağı sorusunu ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca, izleme görevi iç denetçiye bir yönden yaptığı tavsiyelerin peşini bırakmamasını gerektirirken, diğer yönden denetlenenlerle iyi ilişkilerini sürdürmesini önleyebilir. Bu nedenle, denetçi raporunu teslim ettikten sonra, sorulara cevap vermek ve bir sonraki denetim görevinde durumu tekrar gözden geçirmekten başka bir rol almamalıdır(52).

Üst yönetimde düzeltici önlem alınmasına gerek olduğuna veya olmadığına karar verebilir. Üst yönetim bazen denetim tavsiyelerine bağlı gerekli düzeltici önlemlerin alınmasını sağlamak için denetçinin izleme rolünü en iyi araç olarak görebilir. Önemli veya tehlikeli bir duruma ilişkin tavsiyelerin uygulanıp uygulanmadığını incelemek için yönetim iç denetçiye bu görevi verebilir veya denetçi yönetimden ara denetim izni isteyebilir.

(51) The I.I.A., Standards..., par. 440.01

(52) V.Z.Brink, J.A. Cashin, H.Witt, s.634

T Tavsiyelerin izlenmesi ve gerekli düzeltici önlemlerin alınması sorumluluğu denetlenen birimin üstündeki birim yönetimine ait olmalıdır(53). Düzeltici önlemlerin alınmasına ilgili birim tarafından başlanır ve cevaplar üst yönetime ve denetim departmanına gönderilir. Bir sonraki denetimde, denetçi tarafından önlemlerin yeteri lde alınmadığının görülmesi halinde, sorun üst yönetime iletilir.

(53) E.H.Woolf, 168

D Ö R D Ü N C Ü B Ö L Ü M

KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNDE İÇ DENETİM UYGULAMASI

I. ARAŞTIRMANIN NİTELİĞİ

Kamu iktisadi teşebbüslerinde iç denetim uygulamasını belirlemek için gerekli bilgilerin seçiminde yazılı kaynak araştırması, anket uygulaması ve görüşme metotları izlenmiştir.

Anket uygulaması için kamu iktisadi teşebbüslerinin seçiminde, tüm işletme fonksiyonlarına sahip olması nedeniyle faaliyetleri daha karmaşık bir görünüm arzeden imalat ve maden istihracı sektörlerindeki kurumlar gözönüne alınmıştır. Bu sektörlerde yer alan ve merkezi Ankara'da bulunan 13 kamu iktisadi teşebbüsünden 9'una ait teftiş kurullarının personel durumu hakkında bilgi elde edilebilmiştir. Bu kurumlardan 5'inin teftiş kurulu personeliyle, yönetimden gerekli iznin alınması suretiyle anket uygulaması tarafımızdan yapılmıştır (1). Uygulama kapsamına 5 teftiş kurulu başkan ve yardımcısı ile 12 başmüfettiş girmektedir. Bu kişilerle yaptığımız anket uygulamasında sorulan sorulara daha sağlıklı cevaplar alabilmek düşüncesiyle "görüşme" metodu kullanılmıştır.

(1) Anket Soru Kağıdı Formu için bkz. : Ek.5

Anketlerde yer alan sorular iki gruba ayrılmaktadır: Birinci grup sorular teftiş kurulu yöneticilerine ilişkindir ve kurulun etkinliğini ve fonksiyonlarını belirlemeye yöneliktir. İkinci grup sorular iç denetim çalışmasının yürütülüşüne ve raporlanmasına ilişkin denetçilerin kişisel görüşlerini belirlemek amacıyla düzenlenmiştir.

Teftiş kurulu üyeleriyle yapılan anket uygulanmasından elde edilen sonuçlar, ayrıca Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu üyelerinden 3'ü ile yapılan kişisel görüşmelerle pekiştirilmeye ve uzlaştırılmaya çalışılmıştır. Çünkü, kamu iktisadi teşebbüslerini 1964 yılında kabul edilen 440 ve 468 sayılı kanunlarla verilen yetki ve göreve dayanarak denetlemekle görevli Yüksek Denetleme Kurulu kamu iktisadi teşebbüslerinin herbiri için düzenlediği yıllık denetim raporlarını T.B.M.M. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Karma Komisyonu'na sunmaktadır. Yüksek Denetleme Kurulu üyelerinin çalışmalarına, şüphesiz kamu iktisadi teşebbüslerinin teftiş kurulu raporları da birer kaynak teşkil etmektedir. Bu bakımdan, bu kişilerin görüşleri iç denetim konusunda uzmanlığın bir ifadesi olmaktadır.

Anket uygulaması yapılan kamu iktisadi teşebbüslerinde iç denetimin amacını, kapsamını ve denetim departmanının fonksiyonlarını belirleyen teftiş kurulu yönetmeliklerinin ilgili maddeleri incelenmiştir. Ayrıca, denetim raporlarının şekil ve kapsamını belirlemek amacıyla birkaç denetim raporu gözden geçirilmiştir.

II. KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN YAPISI

Kamu iktisadi teşebbüslerinin yönetim politikaları ve prosedürleriyle ilgili esaslar 440 sayılı iktisadi devlet teşekkülleriyle müesseseleri ve iştirakler hakkında kanun ve bu kanuna göre yürürlüğe konulan tüzük, 468 sayılı kamu iktisadi teşebbüslerinin Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesinin düzenlenmesi hakkında kanun ve kendi kuruluş kanunlarıyla belirlenmiştir.

Kamu iktisadi teşebbüslerinin yönetimi konusunda yetkili organlar, programlar, bütçeler, muhasebe sistemleri, faaliyet sınırı, fiyat ve tarifeler ile personel hakkında 440 sayılı kanun genel hükümler getirmektedir. Teşebbüslerin işleyişini ve işlemlerini düzenleyen ayrıntılı hükümler yönetim kurulu kararları, yönetmelikler ve genelgelerden ibarettir.

Kurum içinde düzenlenen yönetmelikler, genelgeler ve genel müdür emirleri departman, kısım ve bağlı kuruluşların faaliyetleriyle, personelin görev, yetki ve sorumluluklarını belirlemektedir. Bu mevzuat kurumun risklerini azaltma, kârlılık ve verimliliği arttırma aracı olarak kullanıldığı için kurumun iç kontrol sistemini oluşturur.

III. KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNDE İÇ DENETİMİN AMACI VE KAPSAMI

Kamu iktisadi teşebbüslerinde iç denetimin amaçları ve kapsamı ile denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları yönetmelikle belirlenmektedir. Anket sorularına cevap veren tüm teftiş kurulu yöneticileri böyle bir yönetmeliğin mevcut olduğunu

belirtmişlerdir. ayrıca bazı kurumlardaki teftiş kurulu yöneticileri yönetmeliği destekleyen ve çalışma esaslarını daha ayrıntılı olarak belirleyen teftiş klavuzlarının mevcut olduğunu belirtmişlerdir. Kurumların teftiş kurulları aynı amaçlara hizmet ettikleri için, düzenlenen yönetmelikler benzer ifade ve anlamlara sahip bulunmaktadır.

Yönetmelikler teftiş kurullarının amaçlarını, kurulun çalışma konularını sınıflandırarak ortaya koymaktadır. Çalışma konuları teftiş, inceleme ve soruşturma olarak üçe ayrılmaktadır.

Teftiş, kurumun merkez ve şubeleri ile kurumun kontrolü altındaki işletmelerin tüm hizmet ve işlemlerini kanun, tüzük ve yönetmeliklere, prosedürlere (işletme ve çalışma usul ve esaslarına), yönetim kurulu kararlarına, genel müdürlük emirlerine, genelgelere uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin izlenmesi, kurumun çıkarlarına aykırı olan hatalı işlem ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması, bunların önlenip düzeltilmesi ve aykırılıkların giderilmesi için düzeltici önlemlerin belirlenmesi ve genel müdürlüğe iletilmesi amacıyla, hizmet ve işlemlerin müfettişler tarafından periyodik olarak denetime tabi tutulmasıdır.

Kurumun hizmet ve işlemlerinin periyodik olarak denetlenmesine teftiş denilmesine karşılık, belirli bir olay veya faaliyetin yürütülmesi sırasında veya sonuçlandırılmasından sonra, belirli bir amaçla denetlenmesine inceleme adı verilmektedir.

Gerek teftiş ve incelemeler sırasında saptanan gerekse ihbar veya şikâyetler üzerine genel müdürlükçe soruşturulması gerekli görülen işlemlerin kanun, tüzük, yönetmelik ve genelgelere aykırılığı araştırılarak sorumlu personelin belirlenmesi ve uygulanacak müeyyidelerin ve alınacak önlemlerin değerlendirilmesine soruşturma adı verilmektedir.

Teftiş kurullarının çalışma konuları içinde yer alan teftiş ve inceleme iç denetim kavramına girmekte olup, işletmenin tüm işlemlerini içermektedir. Ankete cevap veren tüm denetçiler bu hususu doğrulamışlardır.

Tüm kurumlarda teftiş kurulu başkanları kurumun genel müdürlerine karşı sorumludurlar. Müfettişler ise kurul başkanına bağlıdır. Müfettişler denetledikleri birimden bağımsız olarak çalışmalarını yürütmekte ve raporunu kurul başkanına sunmaktadırlar. Kurul başkanı ise görüşünü eklemek suretiyle müfettişin raporunu genel müdüre sunmaktadır.

Kendileri ile görüşme yapılan teftiş kurulları yöneticileri mevcut müfettişlerin % 80'inin muhasebe eğitimi görmüş olduklarını, geri kalanını ise teknik eğitim görenlerle muhasebe eğitimi görmemiş müfettişlerin oluşturduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca, yeterli sayı ve kalitede müfettiş yardımcısı bulmakta güçlük çektiklerini bildirmişlerdir. 1979 yılı sonu itibariyle çalışanların ve müfettişlerin sayısının elde edildiği 9 kamu iktisadi teşebbüsünde (2) müfettiş başına 1153 işçi ve memur

(2) Bu kamu iktisadi teşebbüsleri Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş., TCDD, T.Kömür İşletmeleri, Etibank, Sümerbank, T.Çimento Sanayii T.A.Ş., Yem sanayii T.A.Ş., Et ve Balık Kurumu ve Azot Sanayii T.A.Ş. dir.

düşmektedir. Bu oran kurumlarda müfettiş yetersizliğini doğrulamaktadır.

Anket uygulaması yapılan teftiş kurulu üyelerine denetim görevlerini yerine getirmede zamanlarını ne ölçüde hangi faaliyetler için kullandıkları sorulmuştur (3). Alınan cevapların aritmetik ortalamasına göre, denetimde harcanan zamanın yüzde 54'ü finansal nitelikteki faaliyetlerin denetimine, yüzde 29'u finansal nitelikte olmayan faaliyetlerin denetimine ve yüzde 17'si diğer görevlerin yerine getirilmesine aittir. Bu oranlar muhasebe ve finansal ağırlıklı denetim teftiş kurullarının çalışmalarının önemli bir kısmını oluşturduğunu göstermektedir.

Denetim çalışmasının kapsamına işletmenin çeşitli düzeydeki yöneticilerin faaliyetlerinin ne ölçüde girdiği sorusuna (4) verilen cevaplar Tablo : 2'de gösterilmektedir. Soruya verilen cevapların değerini bulmak için denetimin sıklık derecelerine puan verilmiştir. Çok sık denetime konu olursa, 3 puan; orta derecede denetime konu olursa 2 puan; ara sıra denetime konu olursa, 1 puan ve denetime hiç konu olmazsa, 0 puan değeri verilerek, cevapların aritmetik ortalaması bulunmuştur. Tabloya göre üst yönetimi oluşturan genel müdür ve yönetim kurulu üyeleri hiç denetime konu olmamaktadır. Ankete cevap veren kişiler genel müdür yardımcılarını da üst yönetim grubu

(3) Bkz. : Ek 5, Anket Soru Kağıdı, II.3

(4) Bkz. : Ek 5, Anket Soru Kağıdı, II. 7

Tablo 2

İç Denetime Konu Olan Yönetim Düzeyleri

Denetimin Sıklık Derecesi	Puan	Üst Yönetim	Orta Yönetim	Alt yönetim
Çok	3	-	9	17
Orta	2	-	5	-
Az	1	-	3	-
Hiç	0	17	-	-
Aritmetik Ortalama		0	2.35	3

içinde gözönüne almaktadırlar. Alt yönetimin faaliyetleri çok sık denetime konu olmakta; orta yönetimi oluşturan daire başkanları, fabrika ve müessese müdürlerinin faaliyetleri orta ile çok sık dereceleri arasında denetime konu olmaktadır.

Ankete cevap veren kişilerin tümü alt ve orta düzeydeki yöneticilerin faaliyetlerinin değerlendirilmesinde amacın, sadece problemleri belirlemek olmadığını, problemlerle birlikte düzeltici önlemlere ilişkin tavsiyelerin iletilmesi olduğunu belirtmişlerdir. Bu cevaplar denetimin, sadece koruyucu nitelikte değil, kurumun amaçlarına ulaşmada daha etkin ve ekonomik metotların uygulanmasına yol açacak tavsiyeleri içeren, yapıcı nitelikte olduğunu göstermektedir.

IV. KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN
ETKİNLİĞİNİN İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Denetlenen birimlerde iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesinde kullanılan yaklaşımı belirlemek amacıyla, görüşme yapılan kişilere denetim tarzlarından hangilerini ne ölçüde kullandıklarını belirtmeleri istenmiştir(5). Bu soruya verilen cevaplar Tablo: 3'de gösterilmektedir. Soruya verilen cevapların değerini belirlemek için, kullanma derecelerine puan verilmiştir. Çok sık kullanılan yaklaşımlara 3 puan, orta derecede kullanılan yaklaşımlara 2 puan, az kullanılan

Tablo 3

Denetim Çalışmalarının Yürütülmesinde Kullanılan Yaklaşımlar

Kullanma Derecesi	Puan	Finansal Raporlar Sınıflaması	Departmanlara Bölümleme	Fonksiyonlara bölümleme	Devrelere Bölümleme
Çok	3	-	17	6	3
Orta	2	6	-	6	5
Az	1	10	-	4	5
Hiç	0	1	-	1	4
Aritmetik Ortalama		1.3	3	2	1.4

(5) Bkz. Ek 5, Anket Soru Kâğıdı, II.6

yaklaşımlara 1 puan ve hiç kullanılmayan yaklaşımlara 0 puan verilmiştir.

Cevapların puanlandırılması suretiyle bulunan aritmetik ortalamalara göre denetimde finansal raporlar sınıflaması yaklaşımı az kullanılmaktadır. Görüşme yapılan kişiler özellikle denetlenen birimin muhasebe departmanının veya servisinin (kısımının) işlemlerinin incelenmesi sırasında bu yaklaşım tarzının seçildiğini belirtmişler ve esas amacın bilanço ve gelir tablosunun doğruluğunun araştırılması olmayıp, departmanın işlemlerinin yasalara, yönetmeliklere ve genelgelere uygunluğunun araştırılması olduğunu belirtmişlerdir. Çünkü, teftiş kuruluna verilen görevin amacı bilanço ve gelir tablosunun doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılması değil işlemlerin mevzuata uygunluğunu araştırmaktır. Fakat, işlemlerin uygunluğunu araştırmanın bir sonucu olarak, hesapların doğruluğu da araştırılmış olmaktadır.

Görüşme yapılan kişilerin hepsi işletmenin veya denetlenen birimin işlemlerinin departmanlar düzeyinde incelenmesi yaklaşımının her denetimde kullanılan bir yaklaşım olduğunu belirtmişlerdir. Her servis biriminin veya departmanın görev, yetki ve sorumluluklarını belirleyen yönetmelikler ile işlemlerle ilgili yönetim kararları gözden geçirilir. Daha sonra ilgili servisin işlemlerinin bu karar ve yönetmeliklere uygun olup olmadığı araştırılır. Departman yaklaşımının seçilmesinin nedeni her servis veya departman için ayrı ayrı denetim raporu düzenlenmesi gereği olduğu belirtilmiştir. Çünkü, departman veya servis düzeyinde işlemler incelendiği takdirde, yapılan eleştirilerin ve alınması gereken düzeltici önlemlere ilişkin tavsiyelerin, hangi birime ilişkin olduğunu kolaylıkla belirtmek mümkün olduğu gibi, eleştirilere hedef alınan ve yapılan tavsiyelerin

yerine getirilmesiyle sorumlu kişileri belirlemek de mümkün olur. Denetimde asıl amaç, işlemlerin kendisini değil, işlemlerin mevzuata uygun olarak yürütülmesiyle sorumlu kişilerin işlemlerine değerlendirmektir.

Görüşme yapılan kişiler işletme faaliyetlerinin fonksiyonlara göre bölümlendirilerek incelenmesi yaklaşımı üzerinde orta derecede seçildiğini belirtmişlerdir. Daha çok, departmanlar üzerinde yapılan denetim çalışmalarını bütünleştirmek amacıyla işlemlerin departmanlar arasındaki akımı fonksiyonel olarak izlenmektedir. Devre yaklaşımının az kullanıldığı belirtilmiştir. Görüşme yapılan bir teftiş kurulu yöneticisi bu yaklaşımın, işlemlerle ilgili dosyanın bir departmanda veya serviste olduğunda kullanıldığını belirtmiştir. Çünkü, bir işlemin başlangıcından sonuçlanmasına kadar çeşitli departmanlar içinde geçirdiği safhaların izlenmesinin genellikle, zor olduğu belirtilmiştir.

Anket uygulaması yaptığımız teftiş kurulu üyelerinden denetim çalışmasında çeşitli düzeydeki yöneticilerin kendilerinin ne ölçüde değerlendirildiğini belirtmeleri istenmiştir (6). Bu soruya verilen cevaplar Tablo:4'de gösterilmektedir. Cevapların değerlendirilmesinden elde edilen sonuçlara göre üst yönetim düzeyindeki kişilerin kendileri denetime konu olmamaktadır. Orta düzeydeki yöneticiler orta derecede, alt düzeydeki yöneticilerin kendileri denetime çok sık konu olmaktadır.

(6) Bkz. : Ek 5, Anket Soru Kağıdı II. 8

Tablo 4

Yöneticilerin Değerlendirmesi Derecesi

Değerlendirme Derecesi	Puan	Üst Yönetim	Orta Yönetim	Alt Yönetim
Çok	3	-	6	15
Orta	2	-	5	2
Az	1	2	5	-
Hiç	0	15	1	-
Aritmetik Ortalama		0.1	1.9	2.9

Anket uygulaması yapılan teftiş kurulu üyelerine denetim faaliyetlerinden hangilerini, ne ölçüde yürütmekte oldukları sorulmuştur (7). Alınan cevaplar Tablo : 5' de gösterilmektedir. Alınan cevapların değerini belirlemek için uygulama derecelerini puanlamak suretiyle aritmetik ortalamalar bulunmuştur.

(7) Bkz.: Ek 5, Anket Soru Kâğıdı, II. 9

Tablo 5

İç Kontrol Sistemini Değerleme Faaliyetlerinin uygulama Derecesi

Denetim Faaliyetleri	Uygulama Derecesi				Aritmetik Ortalama
	Çok (3)	Orta (2)	Az (1)	Hiç (0)	
a. Yönetimin karar alma ihtiyaçları için doğru ve yeterli bilgi sağlanmasında, muhasebe kontrol sisteminin etkinliğinin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi	5	8	4	-	2.1
b. Kurumun aktiflerinin her türlü kötü kullanmalara, israfa ve yolsuzluklara karşı korunmasında, muhasebe kontrol sisteminin etkinliğinin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi	14	3	-	-	2.6
c. İç kontrol sisteminin, işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, yasalara ve genelgelere uygunluğunun sağlanmasındaki etkinliğin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi	15	2	-	-	2.9
d. İç kontrol sisteminin, hammadde, malzeme, personel ve sabit kıymetlerin kullanılmasında iktisadiliği ve verimliliği sağlayacak yeterlikte olup olmadığının gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi	5	6	6	-	1.9
e. Yeni kontrol sistemlerinin ve prosedürlerin kurulması ve geliştirilmesi	1	4	8	4	1.1
f. Yeni kontrol sistemlerinin ve prosedürlerinin uygulanmasından önce gözden geçirilmesi	1	5	5	6	1.1

Görüşme yapılan kişiler faaliyetlerinin asıl amacının iç kontrol sisteminin etkinliğinin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi olduğunu belirtmişlerdir. Eğer, iç kontrol sistemi etkin ise, işletme faaliyetleri yasalara, yönetim politikalarına, planlara ve genelgelere uygun olacaktır. Denetlenen birimin faaliyetleri yasalara, yönetmeliklere, genelgelere ve diğer yönetim kararlarına uygun değilse, kurumun veya denetlenen birimin iç kontrol sistemi etkin değil demektir. Ankete cevap veren kişiler denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde en çok, işlemlerin yasalara, yönetmeliklere ve genelgelere uygun olup olmadığının üzerinde durulduğunu belirtmişlerdir. Uygun olmayan işlemlerin düzeltilmesi için gerekli önlemlerin alınmasını tavsiye ettiklerini belirtmişlerdir. Yönetmelikler, yönetim kurulu kararları eleştiri konusu yapılmamakta, fakat günün koşullarına uymadığı görüldüğü takdirde, bu yönetmeliklerin ilgili hükümlerinin veya yönetim kurulu kararlarının değiştirilmesi için temennilerde bulunulabilmektedir. Örneğin, sabit kıymetlerin kiralanmasını ve kiraya verilmesini kurumun yönetim kurulunun yetkisine bırakan, fakat her türlü menkul kıymetlerin kiralanmasını veya kiraya verilmesini fabrika müdürlerinin yetkisine bırakan bir yönetmelik hükmünün değiştirilmesi temennisinde bulunulabilir. Çünkü, bazı durumlarda iş makineleri gibi menkul kıymetlerin değeri sabit kıymetlerin çok üzerinde olabilmektedir.

Kurumun aktiflerinin her türlü kötü kullanmalara, israfa ve yolsuzluklara karşı korunmasında, iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığının değerlendirilmesi üzerinde çok durulduğu belirtilmiştir(8). Başka bir deyişle, mevcut yönetmelikler, genelgeler

(8) Bkz.: Ek.5, Anket Soru Kâğıdı, II.9.b

ve genel müdürlük emirlerine uygunluk bakımından aktiflerin kötü kullanımlara, israfa ve yolsuzluklara karşı ne ölçüde korunabildiği araştırılır. Örneğin, akaryakıt giderlerinde fazlalık tesbit edilmişse, bu fazlalık çeşitli şekillerdeki israflardan doğabileceği gibi, akaryakıtı teslim alan veya kullanan ile satıcının anlaşması suretiyle meydana gelen bir yolsuzluğun göstergesi de olabilir. Eğer, denetlenen birimde kötü kullanmalar, hatalar ve yolsuzluklar nedeniyle aktifler iyi korunamamışsa, iç kontrol sisteminin etkinliği sağlanamamış demektir. Denetimle görevli olan kişiler yönetmeliklere, genelgelere ve emirlere uyulmaması nedeniyle aktifler korunamamışsa, gerekli eleştirileri yapmak ve düzeltici önlemleri tavsiye etmek suretiyle iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlayabilir.

Ankete cevap veren kişiler yönetimin karar alma ihtiyaçları için doğru, yeterli ve zamanında bilgi sağlanmasında, iç kontrol sisteminin etkinliğinin, Tablo 5'de ifade edildiği gibi, orta derecede gözden geçirildiğini ve değerlendirildiğini belirtmişlerdir(9). Başka bir deyişle, gözden geçirme ve değerlendirme, yöneticilerin karar almalarında yararlanacakları bilgilerin yönetmelik, genelge ve emirlerde belirtildiği ölçüde doğru, güvenilir, yeterli ve zamanında sağlanıp sağlanmadığının araştırılmasıdır. Bu gösterge iç denetimde esas ağırlığın koruyucu ve önleyici denetime verildiğini, yönetime sunulan bilgilerin doğruluğunun ve yeterliliğinin araştırılmasına çok fazla önem verildiğini göstermektedir. Eğer, yönetmelikte, genelgelerde ve emirlerde belirtildiği ölçüde, denetlenen birimlerden doğru, yeterli ve zamanında

(9) Bkz.: Ek 5, Anket Soru kâğıdı, II. 9.a

bilgi elde edilememişse, iç kontrol sisteminin etkinliği sağlanamamış demektir. Örneğin, yasalarda ve yönetmeliklerde belirtilen süreler içinde işlemler defterlere **kaydedilmemiş** olabilir. Böyle durumlarda, denetçiler muhasebe bilgileri ile diğer bilgileri sağlayan bilgi ve raporlama sistemini gözden geçirmek suretiyle doğru, güvenilir ve zamanında bilgi elde etme metotları tavsiye edebilirler. Denetçiler koruyucu denetim amacı ile belge ve kayıtları incelerken, dolaylı olarak doğruluk açısından da kayıtlar incelenmiş olacaktır. Örneğin, belgelerin sahte olup olmadığı araştırılırken, işlemlerin doğru tutarda ve doğru hesaba kaydedilip kaydedilmediği de araştırılır.

İç kontrol sisteminin, kaynakların kullanılmasında iktisadiliği ve verimliliği sağlayacak yeterlikte olup olmadığının gözden geçirilmesine ve değerlendirilmesine orta derecede yer verildiği belirtilmiştir. İşletme faaliyetlerinin verimsiz oluşu iç kontrol sisteminin yetersiz oluşundan doğabilir. Bu nedenle, denetçilerin daha kârlı ve verimli yolları bilerek, kontrol sisteminde değişiklik yapılmasını tavsiye edebilirler. Başka bir deyişle, denetçiler yönetmelik, genelge ve emirlerle getirilen usul ve metotların yetersizliğini öne sürerek, yeni düzenlemeler tavsiye edebilirler.

Yeni kontrol sistemlerinin ve prosedürlerin kurulması ve geliştirilmesine denetçiler az çaba harcamaktadırlar. Ankete cevap veren kişiler bunun, aslında yönetimin bir fonksiyonu olduğunu, kurum içinde bu konuda kurulan komisyonlara katılarak yönetime yardımcı olduklarını belirtmişlerdir.

Yönetim tarafından kabul edilen yeni kontrol sistemlerinin ve prosedürlerin uygulanmasından önce gözden geçirilmesine

az çaba harcandığı belirtilmiştir. Yönetim tarafından teftiş kurulundan görüş istendiği takdirde, bunun gözden geçirildiği belirtilmiştir.

Ankete cevap veren kişiler denetim çalışması sırasında istatistiki örnekleme tekniklerinin kullanılmadığını ve iş akım şemalarının hazırlanmadığını belirtmişlerdir(10). Bunun nedeni olarak, yeterli ölçüde teftiş kurulu personelinin mevcut olmaması gösterilmiştir. İşlemlerin sondaj (örnekleme) usulü ile incelendiği, işlemlerin düzensiz olması halinde veya yolsuzluk olduğuna dair kuvvetli kanı uyandırması halinde tarama (tüm kütlenin incelenmesi) usulü ile denetim yapıldığı belirtilmiştir.

Muhasebe servisinin denetlenmesiyle görevli müfettiş tarafından, denetlenecek birime varıldığında, derhal kasa mevcudu ile kıymetli evrakın sayımı yapılmakta ve tutanak düzenlenmektedir. Bankalardaki mevduat mutabakat yapılarak, kayıtlarla karşılaştırılmaktadır.

Hammadde, malzeme ve mamul mevcutları sayım yapılarak belirlenmekte ve sayım sonuçları stok kayıtları ile karşılaştırılmaktadır. Ayrıca, ambar düzeni ve işlemleri incelenmekte, giriş ve çıkış fişleri ile faturalar ve stok kartları karşılaştırılmaktadır. Üretim maliyetlerini belirlemek için hammadde ve malzeme sarfiyat keşif raporları, işçilik puantaj kartları, bordrolar

110) Bkz.: Ek 5, Anket Soru Kâğıdı, II. 4-5

incelenmekte masraf yerlerinin bulunan maliyetleri ile karşılaştırılmaktadır. İncelenen dönemin bütçelenmiş rakamları ile fiili rakamları karşılaştırılmakta, ödeneklerin aşılmış aşılmadığı belirlenmektedir.

Bir önceki denetim raporları ile bu raporlarla ilgili genel müdürlük emirleri incelenmekte ve uygulama sonuçları araştırılarak karşılaştırmalar yapılmakta ve elde edilen görüş düzenlenecek denetim raporunda yer almaktadır.

Denetim sonunda, incelenen konular itibariyle genel müdürlük departmanlarının esas çalışma konuları ve fonksiyonları gözönünde bulundurularak raporlar düzenlenmektedir. Raporlarda denetlenen birim yöneticilerinin, denetim bulgularına ilişkin kendi görüşlerine de yer verilmek suretiyle, rapor teftiş kurulu başkanlığı kanalı ile genel müdürlüğe sunulmaktadır. Raporun bir örneği ise denetlenen birime gönderilir. Genel müdürlük ilgili departmanı veya departmanları tarafından denetlenen birime uyarı ve düzeltici önlemleri alması için yazı yazılmakta, bu yazının bir örneği raporu yazan müfettişe gönderilerek müfettişin görüşü alınır.

Ankete cevap veren kişiler denetim raporlarında eleştirilen problemler ve tavsiye edilen düzeltici önlemlerin tahminen ortalama yüzde 50'sinin muhasebe ve finansman alanına girdiğini belirtmektedirler. Denetçiler bu oranın çeşitli servislerin incelenmesinde değiştiğini, muhasebe departmanı veya servisinin incelenmesinde oranın daha büyük olduğunu belirtmişlerdir(11).

(11) Bkz.: Ek.5, Anket Soru Kâğıdı, II.12

Yapılan eleştiriler ve tavsiyelerin, üst yönetimin sorumluluğuna girmediği, asıl sorumluluğun orta ve alt düzeydeki yöneticilere ait olduğu belirtilmiştir.

Kamu iktisadi teşebbüsleri teftiş kurulları tarafından düzenlenen ve belirli bir dönemin işlemlerinin denetlenmesine ilişkin bir denetim raporu denetlenen birimi, raporun gönderilme tarihini, denetimin başlama ve bitiş tarihini, denetlenen faaliyet dönemini, denetçinin adını ve imzasını içerir.

Kamu iktisadi teşebbüsleri teftiş kurulu üyeleriyle yapılan görüşmelere, incelemelere ve teorik görüşlere ve iç denetim standartlarına bağlı kalmarak, muhasebe departmanı veya servisi için geliştirdiğimiz bir denetim raporu şekil ve kapsam yönünden şu şekilde kaleme alınabilir:

..... Fabrikası Müdürlüğü
Muhasebe Şefliği İşlemlerine ilişkin
Denetim Raporu

A. GİRİŞ :

Teftiş Kurulu Başkanlığının ... tarih ve sayılı talimatları ve denetim programı uyarınca Fabrikası Müdürlüğü muhasebe servisinin 198.. yılı işlemleri incelenmiş şu hususlar belirlenmiştir.

B. PERSONEL DURUMU

Muhasebe şefliği kadrosu 1 şef, 2 şef yardımcısı, 8 memur ve 1 veznedardan oluşmaktadır. Şef yardımcısı N.C.'nin tayini ile boşalan kadro iptal edilmiştir. Memur kadrolarından 2' si

.....tarihlerinde tayin nedeniyle boşalmış, yerlerine atanan memurlar, atama tarihinden itibaren 2 ay geçtiği halde göreve başlamamışlardır. Kapasite artışı nedeniyle faaliyet hacminde büyük artış olmasına rağmen, şef yardımcısı kadrosunun iptal nedeni anlaşılammıştır. Bu durum ve atanan memurların göreve başlamaması muhasebe kayıtlarında önemli gecikmelere yol açmıştır.

Muhasebe servisinden beklenen geçmiş işlemlerin kaydı olmayıp, yönetimin gelecekteki faaliyetleri planlaması ve gerekli kararları alması için hazır, doğru bilgiler sağlamasıdır. Bu nedenle, zorunlu olmadıkça personelin başka yere alınmaması, iptal edilen şef yardımcısı kadrosunun yeniden verilmesi ve atanan memurların durumunun araştırılmasıdır.

C. DOSYALAMA VE YAZI İŞLERİ

Dosyaların, 18 sayılı "iş konularının sınıflandırılması" genelgesine göre açıldığı görülmüşse de bu dosyalara belgelerin 198. yılında karışık olarak konulduğu belirlenmiştir.

Gelen ve giden yazıların izlenmesi, dağıtımı ve dosyalanmasında 18 sayılı genelge ile 24 sayılı "yazı, dosya ve arşiv işleri yönetmeliği" hükümlerine göre hareket edilmelidir.

D. SAYIM

Fabrika müdürlüğünün denetimine başlanıldığı ././198günü ve ././ günü fabrika veznesi sayımına tabi tutulmuştur. Sayım sonucunda ././198. günü ...TL noksanlık ././198.günü -- TL. fazlalık belirlenmiştir.

Kasa sayım noksanları hesabında çeşitli tarihlerde kasa açığı görülmüş; kasa fazlası hesabında ise bir işlem görülmemiştir.

Kasa mevcudunun hesap kalanına uymamasının nedeni açıklanmalıdır. Kasa açığı mevcut olduğunda, bunun genel müdürlüğe bildirilmiş olması gerekirdi. Tutarsızlığın devamı halinde, veznedarın bu görevden alınması gerekir.

Kıymetli evrak kasasının ././198. tarihinde sayımında, kasada.. milyon TL tutarında teminat mektubu bulunduğu belirlenmiştir. Aynı tarih itibariyle bu tutarın hesap kalanını doğruladığı görülmüştür. Ancak, kıymet evrak kayıt defterinde teminat mektubunu geri alanın adı, soyadı ve imzasının deftere kaydedilmediği anlaşılmıştır.

Herhangi bir karışıklığa yol açmamak için 30.sayıllı "kıymetli evrak yönetmeliği" hükümlerine göre noksanlığın giderilmesi gerekir.

İşyerinde teminat mektupları kabul edilecek bankaların adını ve verebilecekleri teminat mektuplarının sınırını gösteren bir liste mevcut değildir. 30 sayıllı kıymetli evrak yönetmeliğinin 17.maddesi "bankalar tarafından verilen teminat mektuplarının bu bankalar nezdinde mutabakatı sağlanır" demesine rağmen, teminat mektubu veren bankalarla herhangi bir mutabakat yapılmamıştır.

Kıymetli evrak kasasında saklanan alacak senetlerinin sayımında hesap kalanına göreTL noksanlık görülmüştür. Söz konusu farkın borçlu A.U'ya ciro edilen, fakat kaydı unutulmuş senet bedelinden ileri geldiği anlaşılmıştır. Mahsup kaydının yapılarak tutarsızlığın giderilmesi gerekir.

Personel üzerindeki avanslar sayılmış, satış servisinden A.D'yeTL pul avansı verildiği, sayımda ...TL pulTL para ve harcama belgesi mevcut olduğu, bu durum karşısında avansın ...TL noksanlık gösterdiği belirlenmiştir. Servislere küçük kasa temin edilerek, pul avansları personelin üzerinde değil, pul kasında izlenmelidir.

Bankalar tarihinde mutabakat talebi, günü gerçekleştirilebilmiş hesap kalanının bankanın bildirdiği tutara göreTL noksan olduğu belirlenmiştir. Farkın banka kayıtlarında yapılan hatadan ileri geldiği anlaşılmıştır. Her ay bankalarla mutabakat sağlanmasına özen gösterilmelidir.

E.DEFTERLER:

Yevmiye ve büyük defter kayıtlarının ./6/198. tarihinde incelenmesinde, ./2/198. tarihine kadar defterlerin işlendiği görülmüştür. V.U.K.'nun ilgili hükümleri gözönüne alınarak kanuni defterlerde hiçbir şekilde üç aydan fazla gecikme yapılmamalıdır. Envanter defterlerinin incelenmesinde önceki yıla ait envanter defterine hiçbir kayıt yapılmadığı görülmüştür. Kanuni zorunlulukların yerine getirilmesine özen gösterilmelidir.

Kasa defterinin borç ve alacak tarafları günlük olarak toplanmaksızın kapatılmakta günlük hesap kalanı ise gösterilmektedir. Kasa defterinin borç ve alacak taraflarının hergün toplanması ve ertesi güne devreden para mevcudunun hesabın alacağına yazılması suretiyle kapatılması gerekir.

Yevmiye defterleriyle büyük defterin kayıt düzeni yönünden incelenmesinde sayfa toplamı tutarlarının mürekkepli kalemle yazılmadığı ve yevmiye defteri maddeleri arasında boş satır bırakılmış olmasına rağmen, çizilerek iptal edilmediği görülmüştür. V.U.K.'nun ilgili hükümlerine uygunluk sağlanmalıdır.

F. FİŞLER:

Kasa tahsil fişleri veznedar tarafından imzalanmıştır. ././198. tarihli ve ...sayılı tediye fişindeki tutar gerek fiş üzerinde gerekse kasa defterinde hatalı yazılmış, üzeri çizilip yeniden yazılması gerekirken, silinti ve kazıntı yapılmak suretiyle düzeltme yoluna gidilmiştir. Ayrıca, günlük kasa kontrol föyünün (tutanağının) usulüne uygun olarak düzenlenmemiş olduğu, yetkili imzaların tam olmadığı, bazı günlerde kasa kontrol föylerinin günlük kasa hesabı kalanı ile uygun olmadığı görülmüştür. Belirlenen aksaklıkların tekrarlanması önlenmelidir.

Muhasebe servisinde malzeme stok kartları ve kayıtları ile ambar stok kartlarının karşılaştırılmasında, kayıtların gerektiği şekilde tutulup her iki servis kartlarının birbirine uygun olduğu görülmüştür.

İmalat servisi mamul stok kartları ve kayıtları ile muhasebe kayıtlarının karşılaştırılmasında ve satış servisi satış kayıtları ile muhasebe kayıtlarının karşılaştırılmasında tutarlılık bulunmadığı görülmüştür.

G. DİĞER BULGULAR

Sabit kıymetler ve demirbaşların örnekleme suretiyle yapılan kontrolunda, mevcutların zimmet kayıtlarına ve hesap

durumlarına uygun olduğu görülmüştür. Yapılan incelemede sabit kıymetler ve amortismanlar defterinin tutulduğu, ayrılan amortismanların deftere işlendiği görülmüştür.

Alacakların titizlikle izlendiği, büyük tutarlara varan hesap kalanlarının bulunmadığı görülmüştür.

Stopaja tabi tutulan vergiler ve sosyal sigorta primlerinin kanuni süresi içinde düzenli olarak ilgili dairelere yatırılmakta olduğu belirlenmiştir.

Tarih

Denetçi

S O N U Ç

İşletmelerin büyüklüğünün artması nedeniyle, faaliyetlerin daha karmaşık hale gelmesi, işletme yönetiminin faaliyetler üzerindeki doğrudan ilgisini azalttığı gibi, işletme sahiplerinin yatırımlarının korunması riskini de arttırmıştır. Faaliyetlerin yatırımcılar ve yöneticiler tarafından kontrol edilmesinde en önemli unsurlardan biri, faaliyetlerle ilgili doğru, güvenilir bilgilerin zamanında kendilerine iletilmesidir. Bu nedenle, işletmenin aktiflerini kötü kullanmalara ve yolsuzluklara karşı koruyacak, bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini sağlayacak, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini arttıracak iç kontrol sistemini oluşturan usul ve metotların kabul edilmesi ve geliştirilmesi zorunlu olmaktadır.

İşletme faaliyetleri, kabul edilen usul ve metotlara uygun olduğu ölçüde iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamış demektir. Bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığını, aktiflerin korunup korunmadığını, verimliliğin sağlanıp sağlanmadığını belirlemek için faaliyetlerin iç kontrol sistemine uygunluğunun ölçülmesi gerekir.

İşletme yöneticilerinin, faaliyetlerin iç kontrol sistemine uygunluğunun ölçülmesine yeterli zaman ayıramaması, kontrol sistemini

yöneticiler adına inceleyecek ve değerleyecek iç denetim mesleğinin gelişmesine yol açmıştır.

Türkiye'de kamu iktisadi teşebbüslerinin faaliyetlerinin önemli boyutlara ulaşması, etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasını gerektirdiği gibi, mevcut iç kontrol sistemlerinin etkin olup olmadığını değerlemek amacıyla iç denetim departmanlarının kurulmasını zorunlu kılmıştır.

İç denetim mesleğinin doğduğu yıllarda iç denetçiler bilgilerin doğruluğunu araştırmak ve aktiflerin uygun korunup korunmadığını belirlemek için finansal nitelikteki işlemlerin muhasebe kontrolü prosedürlerine uygunluğunu araştırmakla yetinmişler ve muhasebe departmanı başkanına bağlı olarak çalışmışlardır. Bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğini araştırmak, aktiflerin korunmasını sağlamak amacıyla yapılan denetimin kapsam yönünden yeterli olmadığı görüşü ağırlık kazanmış ve denetçi işletme faaliyetlerinin finansal nitelikte olmayan yönlerinin incelemesine girerken, işletme içindeki örgütsel statüsü yukarıya doğru tırmanmaya başlamıştır. Fakat, bugün yapılan iç denetim halâ muhasebe ağırlıklıdır ve finansal denetim denetçinin çalışmasının önemli bir bölümünü oluşturmaktadır.

Kamu iktisadi teşebbüslerinde yapılan iç denetim faaliyetleri muhasebe ağırlıklı olmakla birlikte faaliyetlerin finansal olmayan yönlerini de denetlemektedirler. Kamu iktisadi teşebbüslerinde teftiş kurulu başkanı doğrudan genel müdüre bağlıdır. Bu bakımdan denetçiler denetledikleri faaliyetlerden bağımsızdırlar ve örgütsel statüleri, batı ülkelerindeki işletmelerin bazılarında iç denetçilerin henüz gelemediği bir düzeydedir.

İç denetçilerin mesleki bakımdan yeterli kabul edilebilmesinin bir şartı, mesleki eğitim ve öğretim görmüş olmalarıdır. Özellikle, muhasebe ve denetim teorisi ile işletme yönetimi ve organizasyonu konusunda denetçinin temel eğitim görmüş olması gerekir.

Kamu iktisadi teşebbüslerinde denetçilerin yüzde 80'i muhasebe eğitim ve öğretimi yapan üniversite ve akademi mezunlarından oluşmaktadır. Genellikle, denetçi sayısının yeterli olmadığı, bu nedenle istatistikî örnekleme tekniklerinden yararlanılmadığı ve yeterli miktarda örnek seçilemediği ifade edilmektedir.

İç denetçilerin, iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada, başka bir deyişle faaliyetlerin kontrol prosedür ve tekniklerine uygunluğunu sağlamada bir rolü olabilmesi için, eleştirilerle yetinmeyip, faaliyetlerin iç kontrol sistemine uygunluğunu sağlayacak düzeltici önlemlere ilişkin tavsiyelerini de raporunun kapsamına alması ve daha sonra bunların yerine getirilip getirilmediğini izlemesi gerekir.

İç kontrol sisteminin etkinliğinin en üst düzeye çıkmasını kısıtlayan diğer nedenlere ilişkin öneriler üzerinde durulmaksızın, kamu iktisadi teşebbüslerinde iç denetimin iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlayabilmesi için, teftiş kurulu kadroları arttırılmalı ve iç denetim standartlarının belirlenmesi ve denetim prosedürlerinin geliştirilmesi için çalışmalar yapılmalıdır.

Ek: 1

Satın Alma Fonksiyonu İçin

Spesifik Muhasebe Kontrolü Amaçlarına, Kontrol Prosedür ve Tekniklerine Örnekler

A. İşlemlerin Yönetimin Göçerdiği Yetkilere Uygun Olarak Yürütülmesi

Spesifik Amaçlar

Kontrol Prosedür ve Teknikleri İçin Seçilmiş Örnekler

1. Satın alınacak mal ve hizmetler ile diğer aktiflerin türlerine, Satınalmada usulünce satıcıların seçimine, satın alınacak miktara, fiyat ve diğer satın alma koşullarına karar verme için uygun yetki göçerimine gidilmelidir.
 - Satın alma istek fişinin kullanılması,
 - Satıcının geçmişteki başarısı, itibarı ve kredi derecesi gibi hususlar yönünden güvenilirliğini; sattığı malın teslimi, kalitesi ve servis şartlarını; fiyat kırılcılığını; yasal sınırlamaları; farklı işlemlerde politikalarını belirleyen kılavuzun hazırlanması.
 - Belirlenen kılavuza bağlı olarak satıcı listesinin hazırlanması,
 - Satıcılarla sözleşmelerin önceden gözden geçirilmesi için prosedürleri belirleme.
 - Satın alma istek fişi ve satın alma emirlerinin onaylanması için prosedürlerin belirlenmesi.
 - Satın alma politikalarına uygunluğu sağlama sorumluluğunu belirleme.
2. Satıcı hesaplarında a ayarlamalar ve tutarın ilgili hesaplar arasında dağıtım yetkilere uygun olarak yapılmalıdır.
 - Satıcılara iade edilen mallar ve hesaplarında yapılan diğer düzeltmeleri bildirmek için hesabın borçlandırılmasına ilişkin yazılı bir haberleşme aracının kullanılması,
 - Hesaplar arasında dağıtımda değişikliği onaylama sorumluluğunu belirleme.

Ek: 1 (devam)

B. İşlemlerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerine Uygun Olarak Kaydedilmesi

Spesifik Amaçlar

Kontrol Prosedür ve Teknikleri İçin Seçilmiş Örnekler

3. Alınan tüm mallar, diğer aktifler ve hizmetlerin uygun bir zaman esasına göre hesaba verilmeli.
4. Alınan mal ve hizmetler için ödenecek tutar doğru olarak ve uygun dönemde kaydedilmeli ve hesaplarda uygun bir biçimde sınıflandırılmalıdır.
- Teslim alma raporlarının kullanımı.
 - Karşılaştırılmamış tüm teslim alma raporları ve satınalma emirlerinin düzenli olarak gözden geçirilmesi.
 - Satın alma fonksiyonu için muhasebe usullerini ve ilgili onay prosedürlerini içeren politika ve prosedürlerin belirlenmesi,
 - Önceki alış işlemleri için satıcının bildirimlerini gözden geçirme.
 - Satın alma emirleri ve teslim alma raporları ile satıcının faturalarını karşılaştırma.
 - Alış faturalarının aritmetik puantajını yapma.
 - Yazılı ve uygun şekilde satıcılara iletilen hesap kesimi prosedürlerinin belirlenmesi ve hesap kesiminin gözden geçirilmesi.
 - Uygun bir hesap şeması ve standart yevmiye kayıtları.
 - Alış tutarının ilgili hesaplara dağıtımını (sermaye harcaması, gider harcaması, veya genel imal gideri-yönetim gideri) için kılavuzların belirlenmesi.
 - Satın alma dokümanlarının üzerine hesap dağıtımının yapılması.
 - Borçlar hesabı yardımcı defterinin düzenli olarak ana hesapla mutabakatının yapılması
 - Satıcı bildirimlerinde vadesi geçmiş unsurların, ödeme taleplerinin ve şikayetlerin ayrı olarak izlenmesi.

Ek: 1 (devam)

C. Aktifleri Korumak Amacıyla Tasarruf Hakkının Yetkiye Uygun Olarak Kullanılmasını Sağlama ve Sorumluluk Kayıtlarını Mevcut Aktiflerle Karşılaştırma

Spesifik Amaçlar

Kontrol Prosedürleri ve Teknikleri İçin Seçilmiş Örnekler

5. Mükerrer ve uygun olmayan ödemeleri kısa bir süre içinde önlemek ve bulmak için satın alma, teslim alma ve borçlar hesabı ile ilgili işlemler üzerindeki tasarruflar uygun şekilde kontrol edilmelidir.
- Ödeme durumunda isbat edici belgelerin üzerine ödendiğine ilişkin işaret koyma.
 - Ödeme yapılmadan önce çeklerin ve isbat edici belgelerin onaylanması.
 - Para çıkış (çeklerin düzenlenmesi ve imzalı çeklerin elde tutulması) işlemlerini yapma görevi ile satın alma ve borçlar hesabına kayıt yapma görevlerinin ayrılması.
6. Sadece yetki verilen mal ve hizmetler ile diğer aktiflerin kabulü ve ödemesi yapılmalıdır.
- Teslim alınan miktarların kimsenin etkisinde kalmadan sayımını sağlayacak teslim alma prosedürlerinin belirlenmesi ve uygulanması.
 - Teslim alınan mal ve diğer aktiflerin, yaptırılan hizmetlerin özelliklerinin ve miktarlarının onaylanan satınalma emirleriyle karşılaştırılması.
 - Teslim alınan mal ve diğer aktifler ile yaptırılan hizmetlerin şartlara uygunluğunu incelemek için prosedürlerin belirlenmesi.

KAYNAK: The AICPA, The Special Advisory Committee on Internal Control, Report (The AICPA; New York, 1979), s.38-40

Ek: 2

İÇ DENETİMİN MESLEKİ UYGULAMASI İÇİN GENEL
VE SPESİFİK STANDARTLAR (Özet)

100 BAĞIMSIZLIK - İç denetçiler denetledikleri faaliyetlerden bağımsız olmalıdır.

110 Örgütsel Statü. İç denetim departmanının örgütsel statüsü denetim sorumluluklarının yerine getirilmesini sağlayacak yeterlilikte olmalıdır.

120 Tarafsızlık. İç denetçiler denetimleri yürütmeye tarafsız olmalıdırlar.

200 MESLEKİ YETERLİLİK - İç denetimler mesleki yeterlilik mesleki dikkat ve özenle yürütülmelidir.

İç Denetim Departmanı

210. Görevlendirme. İç denetim departmanı iç denetçilerin teknik yeterlilik ve temel eğitimin yürütülecek denetimler için uygun olduğu güvencesini sağlamalıdır.

220 Bilgi, Beceri ve Disiplinler. İç denetim departmanı denetim sorumluluklarını yerine getirmek için gerekli bilgi, beceri ve disiplinlere sahip olmalı veya bunları elde etmeli

230 Gözetim. İç denetim departmanı denetimlerin uygun şekilde gözetiminin yapıldığı güvencesini vermelidir.

Ek: 2 (devamı)

İç Denetçi

- 240 Koruma Standartlarına Uygunluk. İç denetçiler mesleki koruma standartlarına uygun hareket etmelidirler.
- 250 Bilgi, Beceri ve Disiplinler. İç denetçiler denetimlerin yürütülmesi için temel bilgi, beceri ve desiplinlere sahip olmalıdırlar.
- 260 Halkla İlişkiler ve İletişim. İç denetçiler kişilerle ilişki kurmada ve etkin iletişim sağlamada beceriye sahip olmalı.
- 270 Sürekli Eğitim. İç denetçiler sürekli eğitimle teknik uzmanlıklarını sürdürmelidirler.
- 280 Mesleki Dikkat ve Özen. İç denetçiler denetimleri yürütmede mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermelidirler.
- 300 ÇALIŞMANIN KAPSAMI- İç denetim kapsamı örgütün iç kontrol sisteminin yeterlilik ve etkinliği ile belirlenen sorumlulukları yerine getirmede başarı düzeyinin kalitesinin incelenmesini ve değerlendirilmesini kapsamalıdır.
- 310 Bilgilerin Doğruluk ve Güvenilirliği. İç denetçiler finansal nitelikte ve diğer faaliyetlere ilişkin bilgilerin doğruluk ve güvenilirliği ile bu bilgileri belirlemek, ölçmek, sınıflandırmak ve raporlamak için kullanılan araçları gözden geçirmelidir.

Ek: 2 (devamı)

- 320 Politikalara, Planlara, Prosedürlere, Yasalara ve Tüzüklere Uygunluk. İç denetçiler faaliyetler ve raporlar üzerinde önemli yetkiye sahip politikalar, planlar, prosedürler, yasalar ve tüzüklere uygunluğu sağlamak için kurulan sistemi gözden geçirmeli ve işletme faaliyetlerinin bunlara uygun olup olmadığını belirlemelidir.
- 330 Aktifleri Koruma. İç denetçiler aktifleri koruma araçlarını gözden geçirmeli ve bu aktiflerin mevcut olup olmadığını uygun şekilde araştırmalıdır.
- 340 Kaynakların Ekonomik ve Etkin Kullanımı. İç denetçiler kaynakların ekonomik ve etkin olarak kullanılıp kullanılmadığını değerlemelidirler.
- 350 Faaliyetler ve Programlar İçin Belirlenen Amaçlara ve Hedeflere Ulaşılması. İç denetçiler faaliyet sonuçlarının belirlenen amaç ve hedeflerle tutarlı olup olmadığını , faaliyet ve programların planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini belirlemek için faaliyetleri ve programları gözden geçirmelidirler.
- 400 DENETİM ÇALIŞMASININ YÜRÜTÜLÜŞÜ - Denetim çalışması denetimi planlamayı, bilgiyi inceleme ve değerlemeyi, sonuçları iletmeyi ve tavsiyelerin uygulanıp uygulanmadığını izlemeyi içerir.
- 410 Denetimi Planlama. İç denetçiler her denetimi planlamalıdır.
- 420 Bilgiyi İnceleme ve Değerleme. İç denetçiler denetim sonuçlarını desteklemek için bilgiyi toplamalı, analiz etmeli, yorumlamalı ve doküman haline getirmelidir.

Ek: 2 (devamı)

430 Sonuçları İletme. İç denetçiler denetim çalışmalarının sonuçlarını raporlamalıdır.

440 İzleme. İç denetçiler raporlanan denetim bulgularına bağlı olarak uygun kararlar alınıp alınmadığını ve uygulamaya konulup konulmadığını izlemelidirler.

500 İÇ DENETİM DEPARTMANININ YÖNETİMİ - Departman başkanı iç denetim departmanını uygun şekilde yönetmelidir.

510 Amac, Yetki ve Sorumluluk. Departman başkanı iç denetim departmanının amacını, yetki ve sorumluluklarını belirten bir dokümana sahip olmalıdır.

520 Planlama. Departman başkanı iç denetim departmanının sorumluluklarını yerine getirmek için planlar yapmalıdır.

530 Politika ve Prosedürler. Departman başkanı denetim personeline rehber olacak yazılı politika ve prosedürler sağlamalıdır.

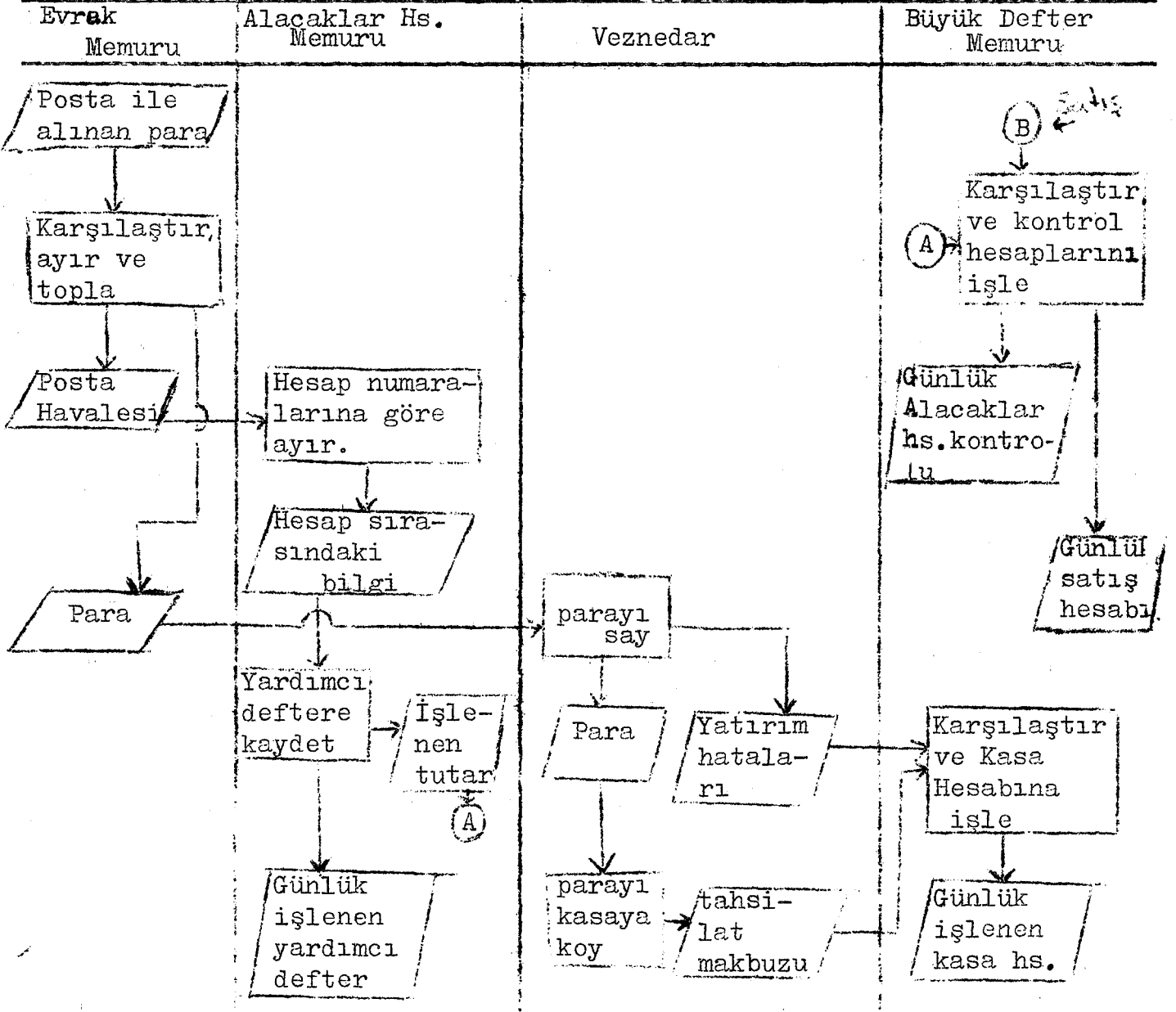
540 Personel Yönetimi ve Yetiştirme. Departman başkanı departmanın personelini seçmek ve yetiştirmek için bir program hazırlamalıdır.

550 Dış Denetçiler. Departman başkanı dış ve iç denetim çabalarını koordine etmelidir.

560 Güvenilir Program. Departman başkanı iç denetim departmanının faaliyetlerini değerlemek için güvenilir bir program hazırlamalı ve sürdürmelidir.

KAYNAK: General and Specific Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, The I.I.A., New York, 1978.

Akım Şeması



Ek:3/a

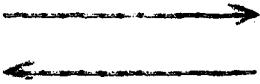
Başlıca Akım Şeması Sembolleri



- Süreçleme için mevcut bilgi (girdi),
- Süreçlenen bilginin kaydı (çıktı).



Süreç: Bilginin değerinde, şeklinde veya yerinde bir değişikliğe yol açan, bilgi süreçleme adımları.



Akım çizgileri: Bilgi akış yönünü gösterir.



Bağlayıcı: Bir sıradan çıkış ve diğerine giriş

KAYNAK: John W.Cook, Gary M.Winkle, Auditing: Philosophy and technique (2.ed., Houghton Mifflin Co., Boston,1978), s.232

Ek: 4

İÇ KONTROL SORU KAĞIDI

Satın Alma İşlemleri

	<u>Evet</u>	<u>Hayır</u>
1. Bütün önemli satınalma talepleri yazılı izin esasına göre mi başlatılır?
2. Satın alma ile ilgili talepler finansman departmanının kontrolundan geçmekte midir?
3. Satın alma fonksiyonu diğer departmanlardan tamamen ayrılmış mıdır?
4. Satın alma departmanı için iş tanıtları varmıdır?
5. Satın alma politikalarını içeren yönetmelik ve talimatlar mevcut mu?
6. Satın alma talep fişlerine önceden numara verilmekte midir?
7. Satıcının faturaları satın alma talep fişi ile karşılaştırıldı mı?
8. Satın alma emri ile teslim alma raporu karşılaştırılmakta mıdır?
9. Fatura tutarı istendiğinde ödendi damgası kullanılmakta mıdır?
10. Bütün satın alma talep fişleri onaylanmakta mıdır?

İÇ DENETİM DEPARTMANI
YÖNETİCİ VE DENETÇİLERİ İÇİN
SORU KAĞIDI

I. Departman Yöneticilerine İlişkin Sorular:

1. Kurumunuzun ünvanı.....
2. Çalışanların (memur veya işçi) sayısı.....
3. Kurumunuzda iç denetçi olarak kaç kişi çalışmaktadır?
Muhasebe eğitimi görmüş.....
Teknik eğitim görmüş.....
Diğer

Toplam

4. Kurumunuzda, iç denetim departmanının yetkilerini, sorumluluklarını ve denetim kapsamını belirten, yönetim tarafından hazırlanmış herhangi bir yönetmelik veya genelge var mı? Nelerdir?

.....
.....

5. Varsa, bu dökümanda tanımlanan iç denetim fonksiyonunun amaçları ve kapsamını kısaca belirtir misiniz?

.....
.....
.....
.....

II. Denetçilere İlişkin Sorular:

1. Kurumunuzun ünvanı.....
2. İşletmenin tüm faaliyetlerini **inceler** misiniz?

Evet Hayır

3. Denetim görevinizi yerine getirmede, zamanınızı ne ölçüde, hangi faaliyetler için kullanmaktasınız?

- | | % |
|---|------|
| - Finansal nitelikte faaliyetlerin denetimi | |
| - Finansal nitelikte olmayan faaliyetlerin denetimi | |
| - Diğer görevler | |

Toplam 100

4. İncelemelerinizde istatistiki örnekleme tekniklerinden ne ölçüde yararlanırmısınız?

Çok ... Orta ... Az ... Hiç...

5. İncelemelerinizde akım şeması tekniği kullanır mısınız?

Evet... Hayır ...

6. İncelemelerinizde aşağıdaki denetim tarzlarından hangilerini ne ölçüde kullanmaktasınız?

- a. Bilanço ve gelir tablosu sınıflaması
(örneğin, kasa, stoklar, binalar, satışlar v.b. unsurların ayrı ayrı incelenmesi)

Çok ... Orta... Az... Hiç ...

- b. Her bir departmanı ayrı ayrı inceleme
(Örneğin, muhasebe, personel, satın alma v.b.)

Çok ... Orta... Az ... Hiç ...

- c. Herbir fonksiyonu ayrı ayrı inceleme
(örneğin, tedarik fonksiyonu, satış fonksiyonu)

Çok ... Orta... Az ... Hiç ...

- d. Birbirleriyle yakından ilgili işlemlerin oluşturduğu her bir devreyi ayrı ayrı inceleme
(örneğin hasılat devresi, harcama devresi, üretim devresi)

Çok ... Orta ... Az ... Hiç ...

7. Denetim faaliyetlerinizin kapsamı içine, aşağıda gösterilen yönetim basamaklarının faaliyetlerinden hangileri, ne ölçüde girmektedir?

- a. Üst yönetim (yönetim kurulu üyeleri ve genel müdür)

Çok ... Orta ... Az ... Hiç ...

- b. Orta yönetim (genel müdür yardımcıları, bölüm başkanları, fabrika müdürleri)

Çok ... Orta ... Az ... Hiç ...

- c. Alt yönetim (yukarıda belirtilen orunların altında kalan yöneticiler)

Çok ... Orta ... Az ... Hiç ...

8. Yönetim basamaklarında yer alan kişilerin sorumluluklarını yerine getirmede, kişisel başarı düzeylerinin (icraatlarının) değerlendirilmesi ne ölçüde denetime konu olmaktadır?

- a. Üst yönetim

Çok ... Orta ... Az ... Hiç ...

- b. Orta yönetim

Çok ... Orta ... Az ... Hiç ...

- c. Alt yönetim

Çok ... Orta ... Az ... Hiç ...

9. Aşağıdaki denetim faaliyetlerinden hangilerini, ne ölçüde yürütmektesiniz?

- a. Yönetimin karar alma ihtiyaçları için doğru ve yeterli bilgi sağlamasında, muhasebe kontrol sisteminin etkinliğinin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi

Çok ... Orta ... Az ... Hiç ...

- b. Kurumun aktiflerini her türlü kötü kullanmalara, israfa ve yolsuzluklara karşı korunmasında, muhasebe kontrol sisteminin etkinliğinin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi.

Çok ... Orta ... Az ... Hiç ...

- c. İç kontrol sisteminin, işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, yasalara, planlara ve genelgelere uygunluğunun sağlanmasındaki etkinliğin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi

Çok ... Orta ... Az ... Hiç ...

- d. İç kontrol sisteminin, hammadde, malzeme, personel ve sabit kıymetlerin kullanılmasında iktisadiliği ve verimliliği sağlayacak yeterlilikte olup olmadığının gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi.

Çok ... Orta ... Az ... Hiç ...

- e. Yeni kontrol sistemlerinin ve prosedürlerin kurulması ve geliştirilmesi

Çok ... Orta ... Az ... Hiç ...

- f. Yeni kontrol sistemlerinin ve prosedürlerin uygulanmasından önce gözden geçirilmesi

Çok ... Orta ... Az ... Hiç ...

10. Kurum yönetiminde kime, (kimlere) denetim raporunuzu sunmaktasınız?

.....

11. Yönetime sunulan denetim raporunun amacı,

a. sadece denetlenen alanlardaki problemleri belirlemektir.

Evet ... Hayır ...

b. denetlenen alanlardaki problemleri ve düzeltici önlemlere ilişkin tavsiyeleri iletmektir.

Evet ... Hayır ...

12. Denetim raporlarınızdaki eleştirilen problemler ve tavsiye edilen düzeltici önlemlerin tahminen yüzde kaç muhasebe ve finansman alanına girmektedir.

% ...

Denetim raporunda yer alan muhasebe ve finansman alanına ilişkin eleştiriler ve tavsiyelerin yüzde kaçı

a. Üst düzeydeki yöneticilerin sorumluluklarına girmektedir. %...

b. Orta düzeydeki yöneticilerin sorumluluklarına girmektedir. %...

c. Alt düzeydeki yöneticilerin sorumluluklarına girmektedir. %...

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Arkun, Osman Fikret : İşletmelerde Muhasebe Denetimi, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No.252, İstanbul, 1975
- Aşkun, İnal Cem : Yönetim Ders Notları E.İ.T.İ.A. Eskişehir, 1976
- Brink, Victor Z./
Cashin James A./
Witt, Herbert : Modern Internal Auditing: An Operational Approach, The Ronald Press Co., New York, 1973
- Bryne, Gilbert R. : "The Independent Auditor and Internal Control" Readings in Auditing, J.Johnson, J.H.Brasseur, South-Western Publishing Co., Cincinnati, 1965
- Cadmus, Brad : "Operational Auditing" B.Cadmus(ed) Operational Auditing Handbook, The I.I.A., New York, 1964
- Cadmus, Brad : "Operational Auditing", B.C.Lenke, J.D.Edwards (ed), Administrative Control and Executive Action, Charles E.Merrill Books, Inc., Columbus, 1965
- Cook, Jhon W./
Winkle, Gary M. : Auditing: Philosophy and Tecnique 2.ed., Houghton Mifflin Co., Boston, 1980

- Cooper, Vivian R.V. : Student's Manual of Auditing, 2.ed.,
Gee and Co., Ltd., London, 1979
- Çömlekçi, Ferruh : Muhasebe Denetimi E.İ.T.İ.A. Yayınları
No: 202/131, Eskişehir, 1978
- Hiçşmaz, Mazhar : İşletme Hesaplarının İncelenmesi,
3.Baskı, Ankara, 1974
- Holmes, Arthur W./
Overmyer, Wayne S. : Auditing: Principles and Procedure,
7. Ed., Richard D. Irwin Inc.,
Homewood, 1971
- Johnson, Kenneth P./
Jaenicke, Henry R. : Evaluating Internal Control: Concepts,
Guidelines, Procedures, Documentation.
John Wiley and Sons, Inc., New York,
1980
- Johnson, J./
Brasseaux J.H. : Readings in Auditing, South-Western
Publishing Co. Cincinnati, 1965
- Kazmier, Leonard İ./
Chambers, Andrew D. : İşletme Yönetimi İlkeleri, Çev.Cahit
Tutum ve diğerleri, TODAİE Yayınları
Ankara, 1979, Internal Control and the
Systems, Approach to Internal Auditing.
The City University Business School,
London, 1979
- Lenhart, Norman J./
Defliese, Philip L. : Montgomery's Auditing, 8.ed., The Ronald
Press Co., New York, 1957

- Lemke, B.C./
Edwards, James D. : Administrative Control and Executive Action
(Charles Merrill Books, Inc., Columbus.
- Macchiaverna, Paul : Internal Auditing, The Conference Boards,
New York, 1978
- Meigs, W.B./
Sawyer, L.B. : Radwan A. Rafaat, The Nature of Internal
Auditing, The City University, London,
1980
- Martin, Albert S./
Johnson, Kenneth P. : Assessing Internal Accounting Control:
A Workable Approach Coopers and Lybrand
Co., 1978
- Meigs, Walter B. : Principles of Auditing. Revised ed.
Richard D. Irwin, Inc., Homewood, 1959
- Meigs, Walter B. : Principles of Auditing Revised ed.,
Richard D. Irwin, Inc., Homewood, 1961
- Mints, Frederic E./
Witt, Herbert : "Internal Auditing", Richard F. Vancil
(ed), Financial Executive's Handbook,
Dow. Jones. Irwin, Inc., Homewood, 1970
- Öz-Alp, Şan : İşletme Yöneticileri ve İşletmecilik
Eğitimi, E.İ.T.İ.A. Yayınları, Eskişehir,
1972
- Pierce, James L. : "The Planning and Control Concept",
B.C. Lemke, James D. Edwards (ed),
Administrative Control and Executive
Action, Charles Merrill Books, Inc.,
Columbus, 1965

- Rafaat, Radwan A, : The Nature of Internal Auditing,
The City University Business School,
London, Basılmamış Doktora Tezi, 1980
- Salato, Gerard/
Ghez Alain : Muhasebelerin Denetimi, Çev. Nusret
Beygo, Cevdet Yalçın, TTOSOB, Ankara,
1974
- Sawyer, Lawrance B. : "Operational Auditing", James A. Cashin
(ed.), Handbook for Auditors McGraw-Hill
Book Co., New York, 1971
- Sawyer, Lawrance B. : The Practice of Modern Internal
Auditing, The I.I.A., Inc., New York,
1973
- Sawyer, Lawrance B./
Brink, V.Z./
Cashin J.A. : E.H. Woolf, Bigg and Davies Internal
Auditing London, 1973
- Silvoso Joseph A./
Bauer, Royal D.M. : Auditing 2.ed., South-Western Publishing
Co., Chicago, 1965
- Smith, John : An Investigation of the Concept of
Management Auditing The City University
of Illinois, 1967 Basılmamış doktora
tezi
- Stettler, Howard F. : Auditing Principles: Objektives Procedures,
Working Papers, Prentice Hall. Inc.,
Englewood Cliffs, 1963

- Stettler, Howard F. : Systems Based Independent Audits,
2.ed., Prentice-Hall, Inc.,
Englewood Cliffs, 1974
- The AAA, The Committee : A. Statement of Basic Auditing
on Basic Auditing Concepts, The AAA, Sarasota, 1973
Concepts
- The ICAEW : Auditing Standards and Guidelines,
The ICAEW Inc., London, 1980
- The ICAEW : Statements on Auditing, The ICAEW,
London, 1978
- The AICPA, : Auditing Standards and
The Committee on Procedures, Statements on
Auditing Procedure Auditing Procedure (SAP) No:33
The AICPA, Inc., New York, 1963
- The AICPA, : Internal Control; The AICPA, Inc.,
The Committee on New York, 1949
Auditing Procedure
- The AICPA, The Special : Report, The AICPA; New York, 1979
Advisory Committee on
Internal Accounting
Control,
- The AICPA, The : Statement on Auditing Standards (SAS)
The Committee No:1: Codification of Auditing Standards
Auditing Procedures and Procedures, The AICPA, New York
1973

- The I.I.A., : An Evaluation of Selected Current Internal Auditing Terms, Research Report No:19, The I.I.A., New York, 1975
- The I.I.A., : Standards For the Professional Practice of Internal Auditing The I.I.A., Inc., New York, 1978
- The I.I.A., : Statement of Responsibilities of the Internal Auditor, The IIA, New York, 1957
- The I.I.A., : Statement of Responsibilities of the Internal Auditor, The I.I.A., New York, 1971
- Vancil, Richard F. : Financial Executive's Handbook, Dow-Jones, Irwin, Inc., Homewood, 1970
- Voorhis, Rober H. Van/
Dunn, Clarence L. /
McCameron, Fritz A. : Using Accounting in Business Wadsworth Publishing Co. Belmont. California 1962
- Willingham John J./
Carmichael D.R. : Auditing Concepts and Methods, McGraw-Hill Book Co., New York, 1971
- Woolf, E.H. : Bigg and Davies Internal Auditing, 4.ed., HLF Ltd., London, 1973