

MUHASEBE DENETİMİ

DENETİM VE SÜRECİ

HAYRİYE TARTICI

MUHASEBE DENETİMİ

İÇİNDEKİLER

1. Genel Olarak Denetim Kavramı Ve Gelişim Süreci
2. Muhasebe Denetiminin Toplumsal İşlevi
3. Muhasebe Denetiminin Tanımı Ve Özellikleri
4. Denetim Türleri
5. Denetçi Ve Türleri

Prof. Dr. Nejat BOZKURT'un Muhasebe Denetimi 5. Baskıdan alıntıdır.

1. Genel Olarak Denetim Kavramı Ve Gelişim Süreci

Dilimize muhasebe denetimi olarak çevrilebilen denetim kavramının Anglo-Sakson ülkelerindeki karşılığı «auditing» dir. Auditing kavramının kökeni, Latince »işitme veya dinleme« anlamına gelen «audire» fiiline dayanmaktadır. Bunun anlamı eski tarihlere dayanan toplumlarda seçilmiş uzmanların, görevli kişilerin yaptıkları işleri dinleyerek, doğruları bulmaya çalışmalarıdır.

Denetim, uygulama olarak eski dönemlere dayanmasına karşın, günümüz anlamındaki gelişimini sanayi devriminden sonra tamamlamıştır. Sanayi devrimi ile başlayan hızlı gelişim, günümüze 5 aşamadan geçerek gelmiştir.

1- Sanayi devrimi öncesi ve sonrası 1900'lü yıllara kadar işletme yapılarında önemli sayılabilecek gelişmeler ortaya çıkmıştır. Ekonomideki gelişmelerin etkisiyle işletmeler giderek kurumsallaşmaya ve yönetimleri profesyonel yöneticiler devralmaya başlamıştır. Bunun sonucu sermaye sahiplerinin işletmelerinden doğru bilgi alma gereksinimleri denetimin gelişimini hızlandırmıştır. Bu dönemde denetçiler çalışmalarını belge incelemesinde yoğunlaştırmışlardır. Bu tür yapılan denetimde amaç, belgelerde olabilecek hata veya hileleri ortaya çıkartabilmektedir. Çalışmalar, belgelerin tamamını incelemeye yönelik olarak sürdürülmüştür. Bu tür denetim çalışmalarının tamamına «**belge denetimi yaklaşımı**» adı verilmektedir.

2- 1900-1930 döneminde ortaya çıkan bazı gelişmeler, denetçileri işletmelerin mali tablolarını bir bütün olarak denetlemeye yönlendirmiştir:

- A. İşletmelerle ilgilenen kişi ve kuruluşların sayılarında önemli artışlar olmuştur.
- B. İşletme yönetimleri çeşitli iç kontrol yapıları oluşturarak hata ve hileleri bulmaya ve önlemeye yönelmişlerdir.
- C. Gelişen denetim prosedürleri yardımıyla işletmeler daha bilimsel olarak incelenmeye başlanmıştır.
- D. İşletmenin muhasebe belge ve kayıtlarının tümünün incelenmesi yöntemi, yerini örnekleme çalışmalarına bırakmıştır.

Bu dönemde yaklaşım, işletmelerdeki hata ve hilelerin tek tek ortaya çıkartılması yerine, mali tablolar hakkında genel bir denetim görüşüne varmak olmuştur. Böylece bu dönemde, günümüz modern denetim anlayışının temelleri atılmıştır. Bu tür denetim çalışmalarına «**mali tablo denetimi yaklaşımı**» adı verilmiştir.

3- 1930'lu yıllardan sonra gelişim hızla sürmüştür. Bu dönemde özellikle örnekleme çalışmalarında önemli gelişmeler olmuş, iradi örnekleme çalışmalarından (1.örnek alınacak birimlerin bilerek seçildiği örnekleme. 2. denetim prosedürlerinin uygulanacağı örnek birimlerinin, denetçinin iradesi doğrultusunda belirlenmesi işlemi) istatistiki örnekleme yöntemlerinin uygulanmasına geçilmiştir. Ayrıca işletmelerin bünyelerinde gelişmiş iç kontrol yapıları kurmaları, denetçilerin çalışmalarını yönlendirmeye şekillendirmeye başlamıştır. İç kontrol yapılarının nitelik düzeyleri, işletmelerin mali tablolarının güvenilirliklerinin göstergesi olarak algılanmıştır. Yapıyı inceleyen ve değerlendiren denetçiler, çıkan sonuçlara göre denetim çalışmalarının kapsamını belirlemeye yönelmişlerdir. Günümüzde de önemini koruyan bu yaklaşıma, «**sistemlere dayalı denetim yaklaşımı**» adı verilmektedir.

4- Geriye kalan ve günümüze kadar gelen dönemde de denetim uygulamalarında aşağıda sıralanan gelişmeler olmuştur:

A. Elektronik bilgi işlem sistemlerinde ortaya çıkan gelişmeler sonucunda denetim çalışmalarında bilgisayar programlarından yararlanılmaya başlanmıştır.

B. Çeşitli istatistiki ve matematik yöntemler denetimin vazgeçilmez parçası olmuştur.

C. Analitik inceleme prosedürleri, denetim çalışmalarında önemli bir yer almaya başlamıştır.

D. Denetim çalışmalarının alanı genişlemiş ve denetçiler işletmelere muhasebe dışında yönetim işlevleri konusunda da hizmet verir duruma gelmişlerdir. bu çalışmalara «**yönetim denetimi yaklaşımı**» adı verilmiştir.

5- Günümüzde ise «**risk odaklı denetimi yaklaşımı**» uygulanmaktadır.

2. Muhasebe Denetiminin Toplumsal İşlevi

Toplumunu oluşturan kişi veya kuruluşlar işletmelerle farklı nedenlerle yakından ilgilenmektedirler. «işletme ilgilileri» adını verebileceğimiz çeşitli çıkar grupları kendi yararları doğrultusunda, işletme ile ilgili olarak çeşitli kararlar almak durumundadırlar. Bu nedenle karar alabilmek için işletmelerden güvenilir bilgi elde edilmesi gerekmektedir.

Günümüz toplumunda ekonominin ve teknolojinin gelişimi, işletmelerin büyük boyutlara ulaşmasına neden olmuştur. Bunun gereği olarak da işletmelerle ilgilenenlerin sayıları ve etkinlikleri artmıştır. Aşağıda saymaya çalışacağımız gruplar farklı düzeylerde işletmelerle ilgilenmektedirler:

- Yönetim
- Ortaklar
- Yatırımcılar
- Yabancı kaynak sağlayıcılar
- Çalışanlar
- Ticari ilişkide bulunanlar
- Çeşitli kamu kurumları
- Danışmanlık kuruluşları
- Kamuoyu

Yukarıda sayılan taraflar, farklı nedenlerle işletmeler hakkında karar verme durumundadırlar. Bu nedenle güvenilir bilgiye gereksinimleri vardır. İşletmelerden elde edilen bilgilerin güvenilir olmaması yanlış kararlara neden olup, toplumu etkileyen zararlar doğurmaktadır.

İşletme bilgilerinin güvenilir olmama olasılığı

Herhangi bir konu hakkında doğru karar alabilmek için, işletmeden güvenilir ve yeterli miktarda bilgi elde edilmesi gerekmektedir. Bu bilgileri sağlamak işletme yönetiminin görevidir. Ancak aşağıda açıklanacak çeşitli nedenlerle bu bilgilerin güvenilir olmama olasılığı bulunmaktadır.

- a. Muhasebe işlemlerinin çokluğu ve karmaşıklığı: işletmelerin giderek büyümeleri, muhasebe bölümleri üzerindeki iş yükünün artması ve hatalı işlemlerin yapılması olasılığını çoğaltmıştır.

b. İlgililerin çoğunluğunun işletmeden uzak olması: yukarıda sıralamaya çalıştığımız işletme ilgililerinin büyük çoğunluğu doğal olarak işletme dışındadırlar. Bu nedenle doğrudan kendilerinin bilgi alma olanakları son derece az ve zordur. Bilgi, işletme yönetimi tarafından yayınlanmaktadır. Bu da bilginin güvenilirliğine gölge düşürmektedir.

c. Bilgi sağlayanların eğilimleri: işletme ilgililerine bilgi yönetim tarafından sağlanmaktadır. Bu nedenle bilginin güvenilirliği yöneticilerin davranışlarına bağlıdır. Yöneticiler kasıtlı veya kasıtsız nedenlerle ilgililere yanıltıcı bilgi aktarabilirler.

Güvenilir olmayan bilgi riskinin azaltılması

- İşletme ilgililerinin bilgileri denetlemesi
- İlgililer ile yönetimin güvenilir olmayan bilginin doğurduğu riski paylaşması
- İlgililere denetlenmiş mali tabloların sunulması

Yukarıda sayılan nedenlerle ilgililerin doğrudan işletme yönetiminden gelen bilgilerin güvenilirliğine inanmaları ve karar almaları zordur. Bu nedenle bilgi üzerindeki riskin olabildiğince azaltılması gerekmektedir. Bunun için uygulanabilecek üç seçenek bulunmaktadır:

a- İşletme ilgililerinin bilgileri denetlemesi: işletmeden yansıyan bilgilerin kullanılmadan önce güvenilir olup olmadıklarının incelenmesi gerektiği açıktır. Bu işlemi yapabilmeyen yollarından biri işletme ilgililerinin denetimi kendilerinin yapmalarıdır. Ancak, bu uygulama denetim işlemlerini bilmeme, zaman yetersizliği ve işletme faaliyetlerini aksatma olasılığı nedeniyle çoğunlukla olanaksızdır.

b- İlgililer ile yönetimin güvenilir olmayan bilginin doğurduğu riski paylaşması: ilgililer üzerindeki riski azaltmanın diğer bir yolu, yanlış bilgi kullanımından doğan zararın bir kısmının yönetime yüklenmesidir. Bu mantıklı bir yol olmasına karşın, uygulanması ve hukuki yollardan yönetimden tazminat istenmesi zor bir işlem olarak görünmektedir.

- c- İlgililere denetlenmiş mali tabloların sunulması: yukarıda yer alan çözümlerin uygulanabilirliğinin güç olması, denetim yapılması gereğini ortaya koymuştur. Tüm işletme ilgililerinin güveneceği bir kişi tarafından, bilgilerin güvenilir olup olmadığının denetim yoluyla ortaya konulması, sorunları zaman ve maliyet açısından çözecektir. Denetlenmiş güvenilir bilgi tüm işletme ilgililerinin alacakları kararlarda yardımcı olacaktır.

3. Muhasebe Denetiminin Tanımı ve Özellikleri

Muhasebe denetiminin çeşitli tanımları yapılabilir. Denetimin tüm işlevlerini bir araya getiren tanımı yapmak oldukça zordur. Ancak genel olarak kabul görmüş muhasebe denetimi tanımı:

«Muhasebe denetimi, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.»

Tanımda, çeşitli kavram ve özellikler yer almaktadır. Tanımın bazı özelliklerin içeriği şöyle açıklanabilir.

Tanımda Yer Alan Ve Dikkati Çeken Bazı Özellikler Şöyle Açıklanır.

a. Denetim, Ekonomik Bir Birim Veya Döneme Ait Bilgilere Uygulanır

Bir denetim çalışmasında denetçinin sorumluluk alanının belirlenmesi esastır. Bu amaçla her denetim çalışmasında denetimin yapılacağı alan ve dönemin kesin olarak ortaya konulması gerekir. Genelde denetim alanı, herhangi bir statüye sahip işletme veya onun bir birimi olabilir. Dönem ise denetimin hangi zaman parçasını kapsadığını ortaya koyar. Denetim çalışmaları kesinlikle başlangıcı ve sonu belli olan bir dönemi kapsamalıdır. Bu ise genelde 1 yıl olabileceği gibi, 3 aylık, 2 yıllık veya işletmenin tüm faaliyet dönemini kapsayacak bir süreç de olabilir.

b. Denetim Bir Karşılaştırma Sürecidir

Denetim faaliyetlerinde genel olarak yapılan işlem, işletmenin çeşitli şekillerde ortaya koyduğu ve doğru olduğunu iddia ettiği bilgiler ile denetçinin kendi doğrularının karşılaştırılmasıdır.

Aksi ortaya konulana kadar denetçinin doğruları kabul edilmektedir. Ancak denetçinin doğrularının dayandığı önceden saptanmış ölçütler bulunmaktadır. Denetlenen kurum veya birimin iddialarının, bu ölçütlere uygunluk derecesinin belirlenmesinde denetçi rol almaktadır. Yapılan denetimin türüne göre önceden saptanmış ölçütlerin niteliği değişmektedir. Örneğin muhasebe denetimi yapılıyorsa, kullanılacak ölçütler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir. Vergi denetimi yapılıyorsa, ölçüt devlet veya işletme tepe yönetimi tarafından konulmuş olan kurallardır.

c. Denetim Kanıt Toplama Ve Değerleme Esasına Dayanır

Kanıt, denetlenen bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemede, denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıttır. Her denetim çalışmasında denetçiler belli bir görüşe ulaşabilmek için yeterli sayı ve kalitede kanıt toplamak zorundadırlar. Çeşitli denetim prosedürleri yardımıyla toplanan bu kanıtlar, denetçi tarafından değerlendirilerek sonuçta bir denetim görüşü oluşturulmaktadır. Denetim uygulamasında temel yapıyı bu süreç oluşturmaktadır.

d. Denetim, Konusunda Uzman Ve Bağımsız Kişilerce Yürütülür

Genel kabul görmüş denetim standartlarında yer aldığı üzere denetim çalışmasını yürüten kişi, yeterli bilgi ve deneyime sahip olmalıdır. Denetçinin sahip olması gereken çok önemli diğer bir nitelik ise, “bağımsız davranma” özelliğidir. Bağımsızlık, denetim çalışmalarında tarafsız olabilme sonucunu doğurmaktadır. Yapılan denetim çalışmalarının türüne göre bağımsızlığın derecesi de değişebilmektedir. Ancak derecesi ne olursa olsun bağımsızlık, denetim mesleğinin vazgeçilmez bir unsurudur.

e. Her Denetim Çalışmasının Sonucunda Bir Rapor Düzenlenir

Denetim sürecinin son aşamasını denetim raporu oluşturur. Denetçi, oluşturduğu görüşünü ayrıntılı olarak düzenleyeceği bir denetim raporu ile işletme ilgililerine bildirir. Genelde yazılı biçimde düzenlenen denetim raporu, denetimin türüne ve yararlananların niteliğine göre çeşitli biçimlerde olabilmektedir.

4. Denetim Türleri

Muhasebe denetiminin tanımından anlaşılacağı üzere amaç, işletme ilgililerine ilgilendikleri bilgilerin güvenilir olup olmadığı konusunda görüş bildirmektir. İşletme ilgililerinin ilgi alanlarına göre yapılan denetim çalışmaları çeşitlilik göstermektedir. Genelde 3 farklı alanda denetim çalışması yapılmaktadır. Bunlar;

- Mali Tablolar Denetimi
- Uygunluk Denetimi
- Faaliyet Denetimi

Mali Tablolar Denetimi

Bu tür denetim çalışmasında, işletmenin mali tablolarının, mali durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturulmaya çalışılır.

İşletmelerin mali tablolarından yaygın olarak yararlandığından, denetim türleri içinde, mali tabloların denetimi son derece önemli bir yer tutmaktadır. Bu tür denetime «bağımsız denetim» veya «dış denetim» isimleri de verilmektedir.

Mali tabloların denetiminde denetçinin dayanağı olan önceden saptanmış ölçütlerin temeli, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine dayanmaktadır. Ancak bunun yanında, ülkeden ülkeye değişebilen yasal düzenlemeler de ölçüt olarak kullanılmaktadır. Salt denetim açısından bakıldığında yasal düzenlemelerin, özellikle vergi mevzuatının bu tür bir denetimle doğrudan

ilişkisi olmaması gerekmektedir. Ancak ülkemiz açısından bakıldığında denetim çalışmalarında yasalar önemli rol oynamaktadır.

Ayrıca denetçiler tarafından mali tablo ve dayanaklarının doğru ve dürüst bir içerik taşıyıp taşımadığına da bakılmaktadır.

- Doğruluk, incelenen unsurun şekil açısından istenen özellikleri taşıyıp taşımadığının araştırılmasıdır.
- Dürüstlük ise, doğru olarak kabul edilen unsurun içerik olarak gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmasıdır.

Örneğin, bir stok kaleminin muhasebe tekniği açısından istenen biçimde bilançoda yer alması, işlemin doğru olduğunu gösterir. Ancak işlemin doğru olması malın depoda fiilen bulunduğunu göstermez. Malın fiziken depoda bulunması ise işlemin dürüst olduğunu gösterir.

Mali Tablo Denetimi Genel Özellikleri

- Mali Tablo Denetiminin amacı işletmenin mali tablolarına güvenilirlik kazandırmaktır.
- Denetçi, işletmeden ya da herhangi bir gruptan ayrı olarak bağımsız bir kişiliğe sahiptir.
- Amaç, mali tablolardaki yanlış beyanların ortaya çıkarılmasıdır.
- Denetçi tarafından tek bir görüş oluşturulmaktadır.
- Denetçi, görüşünü mantıklı bir temele oturtmaktadır.

Uygunluk Denetimi

- Belli bir otorite tarafından konulmuş olan kurallara, uygulayıcıların uyma derecelerinin belirlenmesine yöneliktir.
- Önceden saptanmış ölçütler iki farklı grup tarafından oluşturulmaktadır.
 - İşletme tepe yönetimleri
 - Devlet kurumları
- Denetim yapıma şekline göre;
 - İç denetim
 - Kamu denetimi

Uygunluk denetiminin amacı, belli bir otorite tarafından konulmuş olan kurallara, uygulayıcıların uyma derecelerinin belirlenmesine yöneliktir. Uygunluk denetiminde önceden saptanmış ölçütler olarak kabul edilen kurallar uygulamada 2 farklı grup tarafından oluşturulmaktadır. Bunlar, işletme tepe yönetimleri ve devlet kurumlarıdır. İşletmeler kendi iç yapılarındaki çalışma düzenini sağlayabilmek için, çalışanlarına uymaları gereken kuralları oluşturmaktadırlar. Bu kurallara uyulup uyulmadığını öğrenebilmek için de denetim olgusuna başvururlar. İşletmelerde bu tür denetimler genellikle iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. Devlet kurumları ise kendi konuları dahilinde uyulması gereken çeşitli kurallar oluştururlar. Bunlara uyulup uyulmadığını saptamak için de kendi elemanlarına denetim yaptırırlar. Bu denetimin kapsamına kamu kurumları ve özel sektör işletmeleri girmektedir. Örneğin maliye bakanlığı denetçilerinin kendi iç yapılarında yaptıkları uygunluk denetimleri iç denetim faaliyetine girmektedir. Özel sektör üzerinde yapılan uygunluk denetimleri ise kamu denetimi kapsamında kabul görmektedir.

Uygunluk Denetimine Örnekler:

- Bir banka şube müdürünün kredi verme sınırını aşmış aşmadığının, banka müfettişleri tarafından incelenmesi,
- Bir işletmede mahsup fişlerinin yetkilendirilmiş kişiler tarafından imzalanıp imzalanmadığının iç denetçi tarafından incelenmesi,
- Vergi Dairesi Müdürünün, vergi tahsilatlarında sürelere uyup uymadığının vergi inceleme elemanı tarafından incelenmesi.

Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi 1960'lı yıllardan itibaren gelişmeye başlayan bir denetim türüdür. Faaliyet denetimi, işletmenin faaliyetlerinde genel olarak etken ve etkin çalışıp çalışmadığını ortaya koymayı amaçlayan bir denetim türüdür. Etkenlik, işletmenin amaçlarına ulaşmada başarılı olup olmadığını ölçmeye yaramaktadır. Etkinlik ise işletmenin amaçlarına ulaşmada kaynakları verimli kullanıp kullanmadığını ölçme görevini yerine getirmektedir. Bu tür denetimlerin sonucunda durumun belirlenip, işletme yönetimine önerilerde bulunma işlevi vardır. Bu yönüyle faaliyet denetimi bir danışmanlık hizmeti olarak da kabul edilmektedir.

Faaliyet denetimi salt muhasebe işlemleriyle sınırlı olmayıp, işletmenin diğer işlevlerini de içermektedir. Bu nedenle uygulama alanı oldukça geniştir. Faaliyet denetiminin inceleme alanına işletmelerin örgüt yapısı, üretim yöntemleri, pazarlama politikaları, bilgi işlem faaliyetleri girebilmektedir. Bu nedenle faaliyet denetiminin uygulanması, diğer denetim türlerine göre daha soyuttur. Genelde ölçü olarak bütçeler, başarı ölçüleri, oranlar ve sektör ortalamaları kullanılmaktadır.

5. Denetçi ve Türleri

Denetçinin Tanımı ve Özellikleri

- Denetçi, denetim faaliyetini sürdüren, yeterli bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranan, gerekli ahlaki nitelikleri olan ve çalışmalarında yeterli özeni gösteren bir kişidir.
- Denetçi, yeterli mesleki bilgiye sahip olmalıdır.
- Denetçi, bağımsız davranma özelliğine sahip olmalıdır.
- Denetçi, çalışmalarında gerekli özeni göstermelidir.
- Denetçi, kişilikli ve ahlaklı olmalıdır.

Denetçi Türleri

- Bağımsız Denetçiler
- İç Denetçiler
- Kamu Denetçileri
- **Bağımsız Denetçiler**

Bağımsız denetçiler, denetimini yaptıkları işletmeyle işçi-işveren ilişkisi olmayan, işletmelere denetim ve diğer hizmetleri sunan kişilerdir. Bağımsız denetçilere çeşitli ülkelerde, dış denetçi, diplomalı kamu muhasibi, fermanlı muhasip, iktisat murakıbbı, hesap uzmanı adları verilmektedir. Ülkemizde bu kapsama girebilen denetçiler, “yeminli mali müşavir” ve “bağımsız dış denetçi” olarak adlandırılmaktadır. Bağımsız denetçiler işletme yönetimi ile işletme ilgilileri arasında bir köprü görevi

üstlendiklerinden toplumda çok önemli bir yere ve sorumluluğa sahiptirler. Bağımsız denetçilerin asıl görevleri, işletmelerin mali tablolarını denetlemektir. Bunun yanında yaptıkları çeşitli hizmetleri de vardır:

- İşletmelere vergi konularında danışmanlık yapmak
- Çeşitli konularda yönetim danışmanlığı yapmak
- Muhasebe sistemleri kurmak veya mevcut durumu incelemek ve önerilerde bulunmak
- İç kontrol yapısını oluşturmak
- İşletmede iç denetim işlevinin oluşumuna yardımcı olmak
- İşletmeler adına çeşitli kurumlarda temsil görevini yürütmek
- Kamu kurumlarının işletmelerden istediği belge ve bilgilerin onaylanması işlevini yerine getirmek
- İşletmelere iş gören bulunmasında yardımcı olmak

Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları

Bağımsız denetçilerin mali tabloların denetiminde üstlendikleri görevin getirdiği sorumluluğun içeriği aşağıda irdelenmiştir:

- Mali tabloların denetiminde, bağımsız denetçilerden beklenen, işletmenin mali tablolarında yer alan bilgilerin temelde, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesi hakkında bir görüş belirtmektir. Bu açıdan bakıldığında, işletmelerde olabilecek hata ve hilelerin önlenmesi, mali tabloların doğru ve dürüst bir biçimde düzenlenmesi yönetimin sorumluluğundadır.
- Bağımsız denetçilerden denetlenen dönemde oluşan tüm muhasebe hareketlerini %100 incelemeleri beklenemez. Denetçi, kendisinin belirleyeceği bir sayıda ve önemlilikte belge ve kayıtları inceleyerek genel bir görüşe ulaşır.
- Denetçinin işletme politikaları ve bunların değerlendirilmesi ile ilgili sorumluluğu yoktur. İşletmenin sonradan içine düşebileceği olumsuz durumlar denetçiyi bağlamaz.
- Denetim raporunda varılan sonuç, denetçinin görüşünü yansıtır. Bu ise hiçbir zaman mali tabloları kullananlar tarafından %100 güvenilirlik anlamında algılanamaz. Denetçi garanti veren kişi konumunda değildir. Denetçinin her zaman yanılma ve yanıtılma olasılığı vardır.

- Sonuç olarak denetçi, bir denetim çalışmasında yapması gerekenleri yapmakla sorumludur. Buna karşın ortaya çıkan aksaklıklardan ve işletme ilgililerinin karşılaştıkları zararlardan işletme yönetimi sorumludur.

• İç Denetçiler

İşletmenin sürekli çalışanı olarak, işletme bünyesinde denetim faaliyetleri yürüten kişilere iç denetçi adı verilmektedir. İç denetçilerin temel amacı, işletme tepe yönetiminin istekleri doğrultusunda denetim hizmeti vermektir.

İç denetçiler yalnızca işletmenin sürekli çalışanı değildir. Dışarıdan da iç denetim hizmeti alınabilir. Buna outsourcing denilmektedir. İç denetim yöneticisi dışardan hizmet verirken yardımcıları ve diğer iç denetim elemanları işletme bünyesinde sürekli çalışan olabileceği gibi iç denetim yöneticisi ve tüm ekibi dışardan hizmet sağlayıcı olarak da işletmeye hizmet verebilir.

İç denetçilerin yaptıkları başlıca işler aşağıda sıralanmıştır:

- İşletme varlıklarının yeterince korunup korunmadığını araştırmak
- Muhasebe belge ve bilgilerinin güvenilir olup olmadığını belirleme
- İşletme tepe yönetimi tarafından belirlenmiş olan politika ve prosedürlere uyulma derecesini izleme
- İşletme faaliyetlerinin etkin ve etkin olup olmadığı konusunda görüş oluşturma
- İşletme yönetiminin istediği özel araştırmaları yapma
- Bağımsız denetçilerle işbirliğine girme

İç denetçilerin görevlerinden anlaşılacağı üzere, işletmelerde uygunluk ve faaliyet denetimi yaparlar. İç denetçiler yaptıkları çalışmalar sonucunda bulgularını ve önerilerini bir rapor biçiminde tepe yönetimine sunarlar.

İç denetçiler normal olarak bir denetçide olması gereken özellikleri taşırlar. Ancak bağımsızlık derecelerinde doğal olarak tartışma vardır.

Yorum

Bağımsızlık, iç denetim faaliyetinin ya da iç denetim yöneticisinin sorumluluklarını tarafsız olarak yerine getirme kabiliyetini tehdit eden şartlardan uzak olmak demektir. İç denetim faaliyetinin sorumluluğunu etkili bir şekilde

yerine getirmek için gerekli olan bağımsızlık mertebesine erişmek amacıyla, iç denetim yöneticisi üst seviye yönetime ve yönetim kuruluna doğrudan ve sınırsız bir şekilde ulaşma imkanına sahiptir. Bu durum çifte raporlama ilişkisi vasıtasıyla elde edilebilir. bağımsızlığa yönelik tehditler, denetçi, görev, fonksiyon ve kurum seviyelerinde ele alınmak zorundadır.

Objektiflik(nesnellik), iç denetçilerin görevlerini, iş sonucunda çıkan ürüne gerçekten ve dürüst bir şekilde inanacakları ve bu ürünün kalitesinden önemli bir taviz vermeyecekleri şekilde yapmalarını sağlayan tarafsız bir zihinsel tutumdur. Objektiflik, iç denetçilerin, denetim konularına ilişkin karar ve yargılarını başkalarınıninkilere bağlamamalarını gerektirir. Objektifliğe yönelik tehditler, denetçi, görev, fonksiyon ve kurum seviyelerinde ele alınmak zorundadır.

- **Kamu Denetçileri**

Kamu kurumuna bağlı olarak çalışıp, kamu yararına denetim yapan kişilere, kamu denetçisi adı verilmektedir. Kamu denetçileri, oluşturulmuş olan yasa, yönetmelik ve genel politikalara göre denetim faaliyetinde bulunurlar.

Kamu denetçileri, kendi kurumlarında yaptıkları çalışmalarda iç denetim, özel sektör kuruluşlarında yaptıkları çalışmalarda kamu denetimi görevini yerine getirirler. Her ülkede olduğu gibi Türkiye’de de görev yapan çok sayıda kamu denetim örgütü bulunmaktadır. Bunların bazıları sırf kamu kuruluşlarında, bazıları ise hem kamu kuruluşlarında hem de özel sektör işletmelerinde denetim görevi yaparlar. Kamu denetçilerinin bağlı oldukları kurumların bazıları aşağıda sıralanmıştır:

- Devlet denetleme kurulu
- Sayıştay
- Başbakanlık yüksek denetleme kurulu
- Maliye Bakanlığına bağlı, maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri kurulları yukarıdaki birimler tek çatı altında birleştirildi. Vergi denetim kurulu başkanlığı web sitesinden aşağıdaki alıntı yapıldı.

Vergi

Denetim

Kurulu

Maliye Bakanlığı bünyesinde doğrudan bakana bağlı olarak faaliyet gösterecek olan vergi denetim kurulu başkanlığı, 10/07/2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 646 sayılı kanun hükmünde kararname ile kurulmuştur. İlgili kararname öncesinde maliye teftiş kurulu başkanlığı, hesap uzmanları kurulu başkanlığı, gelirler kontrolörleri başkanlığı ile vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde çalışmakta olan maliye bakanlığının vergi incelemesine yetkili denetim elemanları, vergi denetiminin tek elden yürütüleceği kurulumuz bünyesinde, vergi müfettişi unvanı altında toplanmıştır.

646 sayılı kanun hükmünde kararname ile kurulumuza, vergi incelemelerinin yapılması; mükelleflerin faaliyetlerinin analiz edilerek risk alanlarının tespit edilmesi; ihbar ve şikayetlerin değerlendirilmesi; inceleme ve denetim sonuçlarının izlenmesi; vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve tekniklerin geliştirmesi; inceleme ve denetim rehberlerinin hazırlanması; etik kuralların belirlenmesi ve bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim, soruşturma ve benzeri görevlerin yapılması gibi görev ve yetkiler verilmiştir.

- Hazine müsteşarlığı bankalar yeminli murakıplar kurulu
- Sermaye piyasası denetleme kurulu
- Ticaret bakanlığı teftiş kurulu
- Ssk teftiş kurulu