

Bir Holdingde Yapılan İç Denetim Çalışmalarının Örnek Vakalarla Analizi Analysis of Internal Audit Studies Conducted in a Holding with Case Studies

Zekeriya DEMİR  ^a

^aTürk Hava Yolları Anonim Ortaklığı, Muhasebe ve Mali Kontrol Başkanı, İstanbul, Türkiye. zdemir55@gmail.com

MAKALE BİLGİSİ	ÖZET
<p>Anahtar Kelimeler: İç Denetim İç Kontrol Örnek Vakalar Holding</p> <p>Gönderilme Tarihi 1 Mart 2022 Revizyon Tarihi 23 Ocak 2023 Kabul Tarihi 30 Ocak 2023</p> <p>Makale Kategorisi: Araştırma Makalesi</p>	<p>Amaç – Bu çalışmanın amacı, bir holding şirketindeki iç denetim çalışmalarının örnek vaka yöntemi ile analiz edilmesi ve literatürde eksik olduğu düşünülen örnek vaka yöntemi ile ilgili literatüre katkı sunulmasıdır.</p> <p>Yöntem – Çalışmada yöntem olarak örnek vaka yöntemi belirlenmiştir. Bu yöntemin belirlenmesinin nedeni iç denetim ile ilgili çalışmaların genel olarak teorik ve ankete dayalı olmasıdır. Çalışma kapsamında yer verilen vakalar holding iç denetim koordinatörlüğü tarafından holdinge bağlı şirketlerde yapılan iç denetim çalışmaları sonucunda hazırlanan denetim raporlarından alınmış ve analiz edilmiştir.</p> <p>Bulgular – Çalışma kapsamındaki holdingin büyüklüğü ve 1989 yılından beri iç denetim biriminin bulunması dikkate alınarak denetim raporlarında çok daha az bulgu ile karşılaşılacağı beklenmiş olmasına rağmen çok fazla eksik ve hatalı işlem olduğu görülmüştür. Bu bulgulardan hareketle şirketlerdeki usulsüz ve hileli işlemlerin önlenmesi açısından iç kontrol sisteminin tek başına yeterli olmadığı, iç kontrol sisteminin mutlaka iç denetim tarafından denetlenmesi gerektiği, iç denetim raporlarından anlaşılmıştır. Holdinge bağlı yurtiçi ve yurtdışı iştirak ve bağlı ortaklıklarda iç denetim çalışmalarının önemi, düzenlenen iç denetim raporlarında net olarak ortaya konulmuştur. Son olarak iç denetim çalışmalarının yanında holding ve holdinge bağlı şirketlerde iç denetim birimlerinin yanında risk yönetim birimlerinin de kurulmasının önemi ortaya çıkmıştır.</p> <p>Tartışma – Türkiye’de iç denetim çalışmalarından daha iyi sonuçlar alınabilmesi için örnek vakalara dayalı çalışmaların artmasına ihtiyaç olduğu ve bu çalışmaların yapılabilmesi içinde şirketlerin ticari sır kapsamında olmayan verileri paylaşmaya istekli olmaları gerekmektedir. Bu çalışmalar hem literatürün gelişmesine hem de iç denetim çalışmalarının daha etkin ve verimli olmasına katkı sağlayacaktır. Bunun yanında diğer işletmelerin bu vakalardan ders çıkarmaları sayesinde usulsüz ve hileli işlemlerle karşılaşmalarının önüne de geçilebilecektir. Gerek bu çalışma ve gerekse literatür incelemesinden iç denetim uygulamaları ile ilgili karşılaştırmalı çalışmalara ihtiyaç olduğu görülmüştür. Karşılaştırmalı çalışmaların sektör, şehir veya farklı ülkeler bazında yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir. Bu çalışmaların, farklı sektörler, şehirler ve ülkelerde iç denetime bakış açılarının anlaşılmasına ve buna uygun modellerin geliştirilmesine katkısı olabilir.</p>
ARTICLE INFO	ABSTRACT
<p>Keywords: Internal Audit Internal Control Case Studies Holding</p> <p>Received 1 Mart 2022 Revised 23 January 2023 Accepted 30 January 2023</p> <p>Article Classification: Research Article</p>	<p>Purpose – The aim of this study is to analyze the internal audit studies in a holding company with the case study method and to contribute to the literature on the case study method, which is thought to be missing in the literature.</p> <p>Design/methodology/approach – The sample case method was determined as the method in the study. The reason for determining this method is that studies on internal audit are generally theoretical and based on questionnaires. The cases included and analyzed within the scope of the study were taken from the audit reports of the Holding company’s affiliates which were prepared by the internal audit coordinatorship of the holding.</p> <p>Findings – Considering the size of the holding within the scope of the study and the presence of an internal audit unit since 1989, it was expected that much less findings would be encountered in the audit reports. On the contrary it was observed that there were many incomplete and faulty transactions. Based on these findings, it has been understood that the internal control system alone is not sufficient to prevent irregular and fraudulent transactions in companies and internal control systems must be audited by internal audit. The importance of internal audit work in the domestic and international subsidiaries and affiliates of the Holding has been clearly demonstrated in the internal audit reports. Finally, in addition to the internal audit activities, the importance of establishing risk management units along with internal audit units in the Holding and its affiliates has been observed.</p>

Önerilen Atıf / Suggested Citation

Demir, Z. (2023). Bir Holdingde Yapılan İç Denetim Çalışmalarının Örnek Vakalarla Analizi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 15 (1), 124-146.

Discussion – In order to get better results from internal audit studies in Turkey, there is a need to increase the number of works based on cases. Also, in order to carry out these studie scompanies should be willing to share data that are not within the scope of trade secrets . These studies will contribute to both the development of the literature and enabling more effective and efficient internal audit studies. Additionally, , it would be possible to prevent illegal and fraudulent transactions, thanks to the lessons learned by other businesses from these cases. Both this study and the literature review revealed that there is a need for comparative studies on internal audit practices. It is thought that it would be appropriate to conduct comparative studies on the basis of sectors, cities or different countries. These studies can contribute to the understanding of internal audit perspectives in different sectors, cities and countries and to the development of appropriate models.

1. Giriş

İç denetimin ortaya çıkışı 1940'lı yıllara kadar geri gitmekle beraber esas itibariyle gelişmesi 1980'lerden itibaren ortaya çıkmıştır. Bu gelişmede şirketlerdeki küçülme, organizasyon yapılarındaki değişim, yeniden yapılanma ve kontrol alanlarının genişlemesi gibi faktörler rol oynamış ve bu nedenle hem iç denetçilerin rollerinde değişimler olmuş hem de iç denetçilerden beklentiler artmıştır (Selim, Woodward ve Allegrini, 2009:10). Özellikle, Enron, Parmalat, Ahold ve Lehman Brothers gibi firmalarda yaşanan muhasebe skandalları iç denetimin önemini gündeme getirmiş ve bu tür yolsuzluklar ve muhasebe hilelerinin yaşandığı firmalarda etkili bir iç denetim olsaydı bu durumların yaşanmayacağı ileri sürülmüştür. Ancak buna rağmen iç denetim birimlerinin kurulması hala birçok ülkede yasal bir zorunluluk haline getirilmemiş ve tavsiye niteliğinde kalmıştır. Örneğin Finlandiya Borsası'nda işlem gören şirketler için iç denetim zorunlu olmamakla beraber iç denetim yapmamlarsa faaliyet raporlarında bunun nedenini açıklamaları zorunlu hale getirilmiştir. Buna karşılık New York Borsası'na kayıtlı firmalar için işlem görme tarihinden itibaren bir yıl içinde iç denetim birimi kurmaları yasal bir zorunluluktur. Örneğin iç denetim yasal bir zorunluluk olmadığı için iç denetimi gönüllü kullanan firmaların oranı Finlandiya'da yüzde 41,1 ve Avustralya'da yüzde 34,1'dir (Rönkkö, Paananen ve Vakkuri, 2018:25-26). Benzer şekilde TÜSİAD tarafından yapılan bir çalışmada, iç denetimle ilgili uluslararası standartlara uyulmamasındaki en önemli faktörler yüzde 38 ile zorunlu olmaması, yüzde 24 standartlara uyumun uzun zaman alması ve yüzde 25 standartlarla ilgili bilgi ve eğitim eksikliği olarak belirtilmiştir. Aynı çalışmada, Türkiye'de iç denetimin gelişmesini engelleyen faktörlerin birincisi reel kesimde iç denetimi zorunlu kılan yasal bir düzenlemenin olmaması ve ikincisi şirketlerin genel olarak aile şirketlerinden oluşmasından dolayı profesyonel yönetim anlayışının eksikliği olarak tespit edilmiştir (TÜSİAD, 2010). Bir başka çalışmada, şirketlerin iç kontrol ve iç denetim konularındaki yasal düzenlemelere uyum konusunda çok istekli olmalarına rağmen uygulama zorunluluğu olmayan uluslararası düzenlemelere uyum konusunda çok istekli olmadıkları ve iç denetime gereken önemi vermedikleri sonucuna ulaşılmıştır (Özkardeş, 2017:198). Şirketleri iç denetime yönelten faktörlerin tespitine yönelik olarak yapılan bir çalışmada, hissedar sayısının fazlalığı, yabancı ortaklık yapısı ve devlet mülkiyetinin olduğu şirketlerde iç denetimin gönüllü olarak kullanımının daha yaygın olduğu ancak hakim hissedarlık yapısının iç denetim açısından önemli bir etkisinin olmadığı görülmüştür (Rönkkö, Paananen ve Vakkuri, 2018:32-33). Bu örneklerden de görüleceği üzere iç denetim konusunda yasal düzenleme olmadığı takdirde gönüllü uyum yetersiz kalmakta ve şirketler bir sürü usulsüz ve hileli işlemlerle önemli varlık kayıplarına katlanmak zorunda kalmaktadırlar. Bu nedenle, dünyanın birçok ülkesinde ortaya çıkan muhasebe skandallarının önlenmesi ve risklerin önceden tespitinde bağımsız denetimin istenilen sonuçları verememesi, iç denetimin önemini ortaya koymuş ve mali tabloların güvenilirliği açısından zorunlu olması gereğini ortaya çıkarmıştır (Aslan, 2010: 65-66). Bu kapsamda Johannesburg Menkul Kıymetler Borsası (JSE), borsada işlem gören tüm şirketlerin etkin bir iç denetime sahip olmasını veya yönetim kurulunun bunu neden gereksiz bir işlev olarak gördüğünü açıklamasını zorunlu hale getirmiştir. Bu zorunluluk hem halka açık şirketlerde bağımsız denetimi güçlendirmiş hem de Güney Afrika'da iç denetçilerin sayısında önemli artışlara neden olmuştur. Örneğin, İç Denetçiler Enstitüsü'ne (IIA) kayıtlı üye sayısı 2006-2010 döneminde yüzde 25 artış gösterirken bu artış Güney Afrika'da aynı dönem için yüzde 59'a ulaşmıştır. İç denetime artan bu ilgi üniversitelerin iç denetime yönelik programlar geliştirmelerine ve mesleki gelişime de önemli katkılar sağlamıştır (Coetzee, Fourie ve Burnaby, 2015: 514-515).

Türkiye'de ISO 500 listesinde yer alan firmalarda yapılan bir araştırmada, firmaların çok büyük bir kısmında iç denetim birimi bulunduğu, denetçilerin önemli bir kısmının altı yıl ve üzeri tecrübeye sahip olduğu, çalışma kapsamındaki firmaların yarısından fazlasında denetim komitesinin kurulduğu ancak halka açık olmayan şirketlerde bu oranın çok düşük olduğu, denetim komitesi veya yönetim kuruluna genellikle aylık ve bazı

şirketlerde ise üç aylık raporlama yapıldığı ve en önemlisi iç denetçilerin denetim faaliyetlerinde bağımsız hareket ettikleri ve üst yönetimden destek aldıkları tespit edilmiştir. Buna karşılık aynı çalışmada iç denetimin öneminin yöneticiler tarafından tam olarak kavranmadığı, hala iç denetime karşı bir direnç olduğu ve işletme için bir maliyet unsuru olarak görüldüğü de ortaya konulmuştur (Memiş, 2007:474-476, TÜSİAD, 2010). İç denetime karşı hem organizasyonel hem de kültürel düzeyde bir direnç olduğu PWC tarafından yapılan bir çalışmada da tespit edilmiştir. Ancak bu dirence rağmen çalışmaya katılan işletmelerin yüzde 74'ü değişen riskler ve bu risklerin kontrolü konusunda iç denetçilerden öneri ve yardım beklediklerini ifade etmişlerdir (PWC, 2012). Avrupalı şirketler, iç denetçilerden uyum ve mali denetimlerden ziyade daha fazla danışmanlık, yönetim, BT ve yönetsel konularda destek talep etmektedirler (Arena ve Azzone, 2009:44). İç denetçilerden ülke ve bölge bazlı beklentiler değişmekle beraber organizasyonlara farklı düzeylerde katkı sunması konusunda ortak bir kabul oluşmuş görünmektedir.

Ekonomik hayatın giderek karmaşıklaşması, risklerin artması ve yaşanan şirket skandalları nedeni ile iç denetime olan ilginin azalmayacağı söylenebilir. Bu çalışmada bünyelerinde farklı sektörlerden ve farklı büyüklükteki şirketleri barındıran bir holdingde iç denetim koordinatörlüğü tarafından yürütülen iç denetim çalışmalarında elde edilen bulgular örnek olay yöntemi ile analiz edilmiştir. Çalışmada öncelikle iç denetim ve iç kontrol ile ilgili olarak kavramsal bir çerçeve oluşturulmaya çalışılmış ve holding şirketlerinde yapılan iç denetim çalışmaları ile ilgili literatür incelenmiştir. Konunun seçilmesinde literatür çalışmasında da görüleceği üzere, iç denetimi birçok yönden ele alan çalışmalar olmakla beraber örnek vaka çalışmalarının oldukça az olması etkili olmuştur. Bu yönüyle çalışmanın literatüre önemli katkı sunacağı düşünülmekte ve yeni çalışmalar için bir örnek olması beklenmektedir.

2. Kavramsal Çerçeve

2.1. İç Kontrol

1940'lı yıllardan itibaren işletme yapılarında ortaya çıkan değişimler sonucunda şirket yöneticilerinin işletmenin bütününe hâkim olamama problemleri yeni arayışları beraberinde getirmiş ve iç kontrol kavramı ilk defa AICPA tarafından 1947 yılında kullanılarak literatürdeki yerini almıştır (Bozkurt, 2010:121). Özellikle 1980-1990'lı yıllardaki büyük şirket iflasları ve bu şirketlerde gözlemlenen önemli iç kontrol eksiklikleri son yıllarda iç kontrolün finans kurumları dahil bütün şirketler ve düzenleyici otoriteler tarafından gündeme alınmasında etkili olmuştur (Yurtsever, 2015:97). Yaşanan büyük muhasebe skandalları sonucunda ABD'de yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) ile şirketlere, şirket hedeflerine ulaşılması ve mali raporlamanın doğruluğunu sağlamak için iç kontrol sistemleri kurmaları ve işletmeleri zorunlu kılınmış ve işletme yöneticileri ile bağımsız denetçilere önemli sorumluluklar yüklenmiştir (Aksoy, 2010:287-288). Türkiye'de de 2006 yılı itibarıyla yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu ile kamu kurumlarında iç kontrol ve iç denetim zorunlu hale getirilmiş ve uluslararası iç denetim standartları da birebir çeviri yoluyla kamu iç denetim standartları olarak kabul edilmiştir (Aslan, 2010:78).

COSO (The Committee of Sponsoring Organizations), hileli mali raporlamaya yol açabilecek nedensel faktörleri inceleyen bağımsız bir özel sektör girişimi olan Ulusal Hileli Mali Raporlama Komisyonu'na sponsor olmak için 1985 yılında kurulmuştur. Komisyon'un üyeleri, endüstri, kamu muhasebesi, yatırım firmaları ve New York Menkul Kıymetler Borsası temsilcilerinden oluşmakta olup temel amacı, kurumsal risk yönetimi, iç kontrol ve dolandırıcılığı caydırma konusunda çalışmalarda bulunmak ve bu çalışmalara öncülük etmektir (COSO, 2022) Bu kapsamda, iç kontrol COSO tarafından "mali tabloların güvenilirliği, faaliyetlerin ve işlemlerin etkinliği ve verimliliği, faaliyetlerin varsa yasa ve yönetmeliklere uygunluğunu sağlama konusunda sınırlı bir güvence vermek üzere, şirket üst yönetimi veya yönetim kurulu tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntemler bütünüdür" (Aksoy, 2010:295) şeklinde tanımlanmıştır. Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Standardı 315'te iç kontrol, COSO tanımına çok benzer şekilde "finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ile ilgili mevzuata uygunluk açısından işletmenin amaçlarına ulaştığına dair makul güvence sağlamak amacıyla üst yönetimden sorumlu olanlar, yönetim ve diğer personel tarafından tasarlanan, uygulanan ve sürekliliği sağlanan süreç" (KGK, 2013: BDS 315) olarak tanımlanmıştır. İç kontrol sistemi ile şirket varlıklarının korunması, yolsuzlukların önlenmesi, muhasebe kayıtları ile finansal raporların güvenilirliği, şirket faaliyetlerinin yönetimin hedeflerine göre yürütülüp yürütülmediği tespit edilmeye çalışılır (Aksoy, 2010:295-296). İç kontrolden istenen faydaların

sağlanabilmesi için hata ve eksikliklere odaklanan bir yaklaşımdan ziyade risk odaklı ve sistemi geliştirici bir bakış açısı ile üst yönetim desteğinin önemli olduğunu belirtmek gerekir (Kızılboğa ve Özşahin, 2013:232).

İç kontrol sistemi yönetsel ve muhasebe kontrolleri olmak üzere iki aşamadan oluşur. Yönetsel kontroller işletme yönetimi tarafından öncelikli olarak varlıkların korunması ve efektif kullanımları için konulmuş kurallar ve hedefleri içerir. Muhasebe kontrolleri ise muhasebe kayıtlarının ve finansal raporların doğruluğu hakkında güvence vermeyi amaçlamaktadır. Ancak bu amaçlara ulaşmak için şirket içinde iyi bir yönetim yapısı, etkin bir muhasebe sistemi, bu sistemleri işletecek nitelikte ve yeterli sayıda personel ile bu sistemlerin işleyişini kontrol edecek bir iç denetim ekibinin kurulması gereklidir (Durmuş ve Taş, 2008:56-59, Güredin, 2000:166-167). İç kontrol sistemi ile işletmelerin faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliği, mali tabloların güvenilirliği ile yasalar ve idari düzenlemelere uygunluğunun sağlanması da amaçlanmaktadır. Bu hedeflere ulaşılabilmesi için iç kontrolün sadece bir üst yönetim faaliyeti veya sorumluluğu gibi görülmemesi ve işletmede çalışan herkesin bu amaçlara ortak edilmesi gerekir (Selimoğlu, vd., 2015:285-286).

2.2. İç Denetim

İç denetim, 1941 yılında Amerika'da kurulan İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ile profesyonel bir meslek statüsü kazanmış ve günümüzde yaklaşık 200.000'den fazla üyeye ulaşmıştır (IIA, 2022). İç denetim mesleği Türkiye'de 1995 yılında İç Denetim Enstitüsü'nün (TİDE) kurulması ile kurumsal bir yapıya kavuşmuş ve üye sayısı yaklaşık olarak 2.900 kişiye ulaşmıştır (TİDE, 2022a). 1990'lardan sonra globalleşmenin etkisi, ülkeler arası sermaye hareketlerinin artması, ekonomik ve finansal modellerin karmaşıklaşması, teknolojik gelişmeler, mali tablo hileleri, batamayacak derecede büyük şirketlerde yaşanan iflas ve zararlar gibi nedenler iç denetimi bazı ülkeler ve bazı sektörlerde zorunlu hale getirmiştir. Bu kapsamda, bankacılık, sermaye piyasaları, halka açık şirketler, holdingler ve kamu kurumlarında iç denetim zorunlu hale getirilmiş bunlar dışında kalan birçok sektörde de risklerin yönetilebilmesi için gönüllü olarak iç denetim faaliyetlerine yer verilmiştir (Yurtsever, 2015:93). Bütün bu gelişmeler iç denetim anlayışını da değiştirmiş ve geleneksel anlamda kontrol odaklı olmaktan risk odaklı ve işletmeye değer katma yaklaşımına doğru bir gelişim göstermiştir (Özkardeş, 2017:195).

İç denetimin tanımı IIA'nın Uluslararası Mesleki Uygulamalar Çerçevesinde (IPPF) yapılmış ve TİDE 'de aynı tanımı benimsemiştir. Buna göre iç denetim, "bir kuruluşun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için tasarlanmış bağımsız, nesnel bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistematik, disiplinli bir yaklaşım getirerek bir kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olan" (IIA, 2022, TİDE, 2022b) bir faaliyettir. Türkiye'de yasal olarak iç denetim, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu'nun 63 maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır: "İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir" (5018 sayılı Kanun Md. 63). Bunun yanında Sermaye Piyasası Kanunu, 5411 sayılı Bankalar Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda iç denetim ve iç kontrol ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Türkiye'deki bu düzenlemeler dünyadaki düzenlemelerle paralel olup ülkemizde iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin önemi ve gereğine işaret olarak değerlendirilmelidir.

İç denetim, şirket yöneticilerine, sorumluluklarını etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmeleri açısından önemli bir araç sağlar (Aktuğlu, 1996:86). İç denetim ile şirket yöneticileri, şirketin kurumsal yönetimi, risk yönetimi, iç kontrol sistemleri, mevzuat ve idari düzenlemelere uyumu konusunda tarafsız ve bağımsız bir şekilde bilgi edinebilir ve tüm bu süreçlerle ilgili makul bir güvence elde edebilir. Çünkü iç denetim faaliyeti diğer denetim türlerine göre şirket faaliyetlerinin bizzat şirket içinden kişiler tarafından denetlenmesi, tespit edilen problem ve risklere karşı çözüm önerisi getirmesi nedeniyle daha etkin ve verimli karar almaya yardımcı olur (Aslan, 2010:66). İç kontrol ve iç denetim kavramları çok zaman karıştırılmakta ve birbirlerinin yerine kullanılmaktadır. Aralarında çok yakın bir ilişki olmakla beraber iç denetim ve iç kontrol; amaç, kapsam, özellik ve rolleri açısından birbirinden farklılaşmaktadır. Her ikisi de kuruma özgü olup kurumla ilgilidir ve birbirini tamamlayan unsurlardır. Özetle iç denetim, iç kontrolün içinde olmakla birlikte onu değerlendiren, izleyen bir yapı olup, sistemin doğru işleyip işlemediğini raporlar, eksiklik ve aksaklıklar

konusunda üst yönetime raporlar ve öneriler sunar (Kızılböğâ ve Özşahin, 2013:231-232). Son yıllarda yaşanan teknolojik ve bilişim alanındaki gelişmeler iç denetimin hem yapısında hem de kullandığı araçlarda önemli değişimlere neden olmuştur. Bu kapsamda denetimlerde robotlar, yapay zekâ ve büyük veriler kullanılmaya başlanmış ve bu değişimler iç denetimde risk odaklı denetimin de ötesinde bir değişimi zorunlu kılmıştır (Bircan, 2020:69). Ancak bu süreç hala devam ettiği için dönüşümün nereye evirileceğini henüz tam olarak tahmin etmek biraz zor görünmektedir. Bununla birlikte Türkiye’de yapılan bir çalışmada, iç denetçilerin yüzde 84,3’ünün meslekte bir değişim ve dönüşümü zorunlu ve sürekli bir olgu olarak gördüğü, yüzde 41,2’sinin iç denetim çalışmalarında robotik yazılımlar kullandığı, yüzde 78,4’ünün değişime hazır olduğu, yüzde 70,6’sı mevcut bilgi ve yetkinliklerini dönüşüm için yeterli gördüğü, yüzde 62,7’sinin siber risk denetimi yaptığı ve ilginç bir şekilde yüzde 82,4’ünün organizasyonların kurumsal kültürle ilgili risklerini de değerlendirdikleri tespit edilmiştir (Bircan, 2020:75-76). Bu sonuçlar hem Türkiye’de iç denetime verilen önemi göstermesi hem de iç denetçilerin bilgi, beceri ve yetkinliklerini göstermesi açısından çok önemli görülmelidir. Bu yetkinlik ve becerilerin kazanılmasında, iç denetim mesleğinin dünyadaki gelişimine paralel gündemlerin yakından takip edilmesinde ve iç denetim mesleğinin ülkemizde öneminin artmasında TİDE ’nün çok önemli katkılarının olduğu düşünülmektedir.

3. Literatür Araştırması

Şengür (2005) çalışmasında iç denetimin tanımında ve uygulamalarında ortaya çıkan değişimlerden hareketle Türkiye’nin önemli holdinglerinden birinin iç denetim birimini ve iç denetim çalışmalarını analiz etmiştir. 1950’lerde kurulan holdingin bünyesinde tekstil, beyaz eşya, bilgi teknolojileri ve enerji sektörlerinde faaliyette bulunan üretim ve pazarlama şirketleri bulunmakta olup biri yönetici olmak üzere sekiz kişilik bir iç denetim birimine sahiptir ve iç denetim birimi 2000 yılında kurulmuştur. İç denetim bölümü idari olarak holdingin Grup Genel Koordinatörüne işlevsel olarak yönetim kuruluna bağlıdır ve yönetim kurulu tarafından onaylı bir yönetmeliği bulunmaktadır. Holding bünyesinde iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında iç denetçiler, nakit tahsilat işlemlerini, nakit ödeme işlemlerini, alacaklar ile satış işlemlerini, stoklar ve satın alma işlemlerini ve personel işlemlerini test etmektedirler. Çalışmada iç denetim biriminin organizasyonda yeterli yetki ve güç alanı oluşturabileceği şekilde konumlanmış olduğu, üst yönetim tarafından onaylanmış bir yönetmelik nedeniyle yetki ve sorumluluklarının net olarak belirlendiği, iç denetçilerin uluslararası geçerliliği olan sertifikasyonlara sahip olmalarının mesleki yeterlilik açısından önemli bir gösterge olduğu, sürekli iç değerlendirme faaliyetlerinin yapılması nedeniyle de iç denetim faaliyetlerine önemli derecede güvenilirlik sağlandığı ve uluslararası iç denetim mesleki uygulama standartlarına uygun denetim yapıldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Aktaş (2010) çalışmasında, iç denetim birimlerinin bağımsızlık ve tarafsızlık kriterine aykırı olarak CEO ve CFO ’lara bağlanması nedeniyle ortaya çıkan yolsuzluklardan hareketle Türkiye’de iç denetim birimlerinin bağımsızlığının bir ölçüsü olarak şirketlerde hangi birime bağlı olduğu sorusuna cevap aramıştır. Çalışmada kullanılan anket formları TİDE ’ye üye 682 iç denetçiye gönderilmiş ve bunlardan 139 tanesi ankete cevap vermiştir. Ankete cevap veren iç denetçilerin yüzde 77’si halka açık şirket ve bankalardan oluşmakta ve yaklaşık yüzde 89’u da yabancı sermayeli ve yurtdışı faaliyetleri olan şirketlerden oluşmaktadır. Çalışmada, iç denetçilerin denetim faaliyetleri kapsamında, muhasebe ve mali kontroller, mevzuat ve düzenlemelere uygunluk ve faaliyet denetimi yaptıkları, yönetsel olarak yönetim kurulu ve denetim komitesine bağlı oldukları ve bu birimlere raporlama yaptıkları, şirketlerin büyük çoğunluğunda iç denetimle ilgili yönetmeliklerin olduğu, özlük hakları açısından bir ayrıcalıklarının olmadığı görülmüştür. Özetle, bağımsızlık kriteri açısından iç denetçilerin yönetim kurulu ve denetim komitesine bağlı oldukları ancak uluslararası iç denetim standartlarına uyum konusunda bazı eksikliklerin olduğu ve bu eksikliklerin yasal zorunluluklarla bir ölçüde aşıldığı sonucuna varılmıştır.

Avşar (2014) çalışmasında holding işletmelerinde iç denetim süreci ve iç denetimin holdinglere katkılarını incelemiş ve Türk Hukukunda iç denetim ile ilgili düzenlemelere yer vermiştir. Çalışmanın kapsamı Ankara’da faaliyet gösteren 4 holding olarak belirlenmiş ve bu holdinglerde çalışan iç denetçilerle yüz yüze anketler uygulanmıştır. Ankete katılan iç denetçilerin 5 tanesi üretim, 10 tanesi hizmet ve 5 tanesi de ticaret, hizmet ve üretim alanında faaliyet gösteren holdinglerde çalışmakta olup kapsama dahil holdinglerden hiçbiri halka açık değildir. Ankete cevap veren denetçilerin mesleki kıdemlerinin 10 yılın üzerinde olduğu, iç denetim raporlarının bir holdingde denetim komitesine diğer 3 holdingde ise yönetim kuruluna sunulduğu, raporlama periyodunun 3 holdingde aylık olduğu, üst yönetimden gerekli desteğin alındığı, genel olarak bağımsız

hareket edebildikleri, iç denetimin danışmanlık ve güvence fonksiyonu, işletmeye katkı sağlama, risk yönetimine katkı ve holding yönetimine etkinlik sağlamaya katkı sağladığı görüşüne iç denetçilerin yarısının katıldığı tespit edilmiştir. Katılımcıların yarısı Türkiye’de iç denetime gereken önemin verilmediğini, gerekli bir uygulama olarak görülmediğini, alt ve üst kademe yöneticileri tarafından iç denetime karşı bir direnç olduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca, holdinglerde yeteri kadar iyi yetişmiş iç denetçi olmadığı, iç denetim birimlerinin holdinglerin en önemli birimleri olduğu yönünde bir bakış açısının oluşmadığı, halka açık holdinglerde iç denetim biriminin yasal zorunluluk olması gerektiği çalışmada elde edilen bulgular arasındadır. Çalışmada, iç denetimin hileler hariç üst yönetime vereceği destek ve katma değerle işletmelerin gelişmesine katkı sunacağı sonucuna ulaşılmıştır.

George-Silviu (2014) en iyi iç denetim uygulamalarını tespit etmek için Londra Menkul Kıymetler Borsası’ndaki Financial Times 100 endeksinde listelenen şirketlerden 2012 yılında piyasa değeri en yüksek olan 40 şirketi örnek kütle olarak belirlemiştir. Çalışmada bu şirketlerin Yıllık Raporları kullanılmış ve sektör bazında en az üç şirketle temsil edilen sektörler seçilmiş ve kapsama uyan, bankacılık sektöründen 5, madencilik sektöründen 7, petrol gaz sektöründen 4 ve ilaç sektöründen 3 şirket olmak üzere 19 şirket analiz edilmiştir. Bu şirketlerin tamamının Big Four (KPMG, Pricewaterhouse, Deloitte ve Ernest&Young) tarafından denetlendiği, sadece iki şirkette iç denetim biriminin olmadığı ve faaliyet raporlarında buna ilişkin bilgi verilmediği görülmüştür. Çalışma kapsamındaki 24 şirkette iç denetim birimlerinin kendi bünyelerinde olduğu ve 13 tanesinde ise hem kendi bünyesinde iç denetim birimi olduğu hem de dış kaynak kullandığı tespit edilmiştir. Çalışmada şirketlerin iç denetim raporlarına ulaşamamış ancak yıllık faaliyet raporlarında yer alan denetim komiteleri ile ilişkileri hakkında bilgi edinilebilmiş ve iç denetçilerin yüzde 95 oranında raporlarını denetim komitesine sundukları ve yüzde 92,5’inde iç denetçilerin atanmasında denetim komitesinin etkili olduğu görülmüştür. Çalışma sonucunda incelenen şirketlerde iç denetimin üst düzeyde ve kaliteli bir şekilde uygulandığı ancak bu şirketlerin hepsinin halka açık olmasına rağmen iç denetim raporlarına ulaşılmaması şeffaflık açısından bir eksiklik olarak eleştirilmiştir.

Mohammed (2014) Tanzania’daki özel havayolu şirketlerinde iç denetim uygulamalarının zorluklarını ve fırsatlarını Auric Air Services (AAS) ve Northern Air (NA) şirketleri üzerinden örnek vaka yöntemi kullanarak incelemiş ve çalışma dönemi olarak 2005-2012 yıllarını belirlemiştir. Çalışma kapsamında 40 kişi ile anket uygulanmış olup iç denetçilerin nitelikleri konusunda AAS denetçilerinin teknik yeterlilik ve uzmanlık açısından yüzde 55, finansal ve operasyonel süreçler açısından yüzde 75 ve güçlü iletişim, sunum teknikleri ve profesyonel sertifikasyon açısından yüzde 80 oranında olumlu değerlendirildikleri ortaya konulmuştur. NA ’deki katılımcılar, iç denetimin yönetim kurulu ve denetim komitesi için değerli bir kaynak olduğu, operasyonlar, risk yönetimi ve yönetim süreçlerine önemli ölçüde değer kattığını belirtmişlerdir. Her iki şirkette denetçinin makul bir güvence sağlama için bağımsız ve tarafsız olmasının önemine dikkat çekilmiştir. Havaçılık sektöründeki kural ve düzenlemelerin genellikle diğer sektörlerden çok daha katı ve ayrıntılı olmasından dolayı iç denetim çalışmalarını çok daha dikkatli bir şekilde yapılması gerektiğine vurgu yapılmış ve havayolu şirketlerinde çalışacak iç denetçilerde, iyi bir endüstri bilgisi, uzun bir deneyim, profesyonel bilgi ve ayrıntılara ekstra dikkat edilmesi gerektiğine işaret edilmiştir. Çalışmada her iki şirket için eğitime önem verilmediği, bilgi teknolojilerinin kullanımının zayıf olduğu ve iç denetçilerin bu alanda yeterli tecrübeye sahip olmadığı, AAS ’deki iç denetçilerin yönetim kurulu ve denetim komitesine uygun öneriler getirme konusunda NA’ ye göre daha iyi olduğu, iç denetçilerin üst yönetim ile iletişimlerinin zayıf olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu nedenlerden dolayı, iç denetimin bağımsızlığının güçlendirilmesi, denetçilerin kalitesinin artırılması, iç denetimin misyonunun genişletilmesi ve yeni teknolojilerin iç denetimde kullanımının artırılması önerilmiştir.

Amin (2016) çalışmasında, Bangladeş merkezli Square Holding’e bağlı Square Toiletries Limited (STL) şirketinin iç denetim prosedürü ve iç denetim uygulamaları kapsamında yapmış olduğu yaz stajına ilişkin bilgi ve bulgularını paylaşmıştır. STL, 20 marka, 55’ten fazla ürünle ülkenin önde gelen uluslararası kozmetik ve tuvalet malzemeleri üreticisi olup 75 milyon USD ciroya sahiptir. Şirketin Finans Departmanı, finansal muhasebe, maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi, finansal yönetim ve denetim birimlerinden oluşmakta olup iç denetim biriminde 18 kişi çalışmaktadır. Amin, staj süresi içinde belli ürünler bazında satış amaçlı verilen teşvik tutarları, çalışanlara verilen mobil ödeme kartları ile faturalar arasındaki tutarları, toptan ve perakende fiyatlar ile şirketin distribütörlerine verilen ürünler için ödenen komisyon oranları, fazla mesai ödemeleri, satış ekiplerinin planlanan tur programları ve buna göre seyahat ödemeleri ile günlük

harcırahlarının kontrolü gibi konularda çalışmıştır. Çalışmada STL Denetim Kılavuzundan, yurtdışı seyahat harcamalarının kontrolü, fatura kontrolü gibi iç denetim formlarına örnekler verilmiş, ürünler üzerindeki barkod okunamama problemlerinden dolayı satış iadelerindeki artışlar ile çift fatura düzenlenmesi veya kayıtlara alınması ile ilgili problemlere yer verilmiş ve bu işlemlerin daha etkin kontrolü için iç denetim departmanındaki kişilerin sayısı ile niteliklerinin artırılması ve satış otomasyon sistemlerine geçilmesi önerilmiştir.

Kayıkçıoğlu (2017) tarafından yapılan çalışmada tekstil sektöründe faaliyet gösteren bir anonim şirketin iç denetim süreçleri Uluslararası İç Denetim Standartları kapsamında değerlendirilmiş ve şirkette ortaya çıkan bir hile olayı da örnek vaka olarak incelenmiştir. Çalışma kapsamındaki şirkette yönetim kuruluna bağlı olarak çalışan altı komite bulunmakta olup bunlardan biri de Denetim Komitesidir. Denetim komitesi dahil hiçbir komitede yönetim kurulundan herhangi bir üye bulunmamakta olup komitelerde şirket profesyonelleri bulunmaktadır. Denetim Komitesinin başkanı İç Denetim Direktörü ve başkan yardımcısı da şirketin İç Denetim Müdürü'dür. Denetim Komitesi, yönetim kurulu tarafından onaylanmış bir İç Denetim Yönetmeliği'ne sahiptir ve bu yönetmeliğe göre hazırlanan denetim raporlarını aylık olarak yönetim kuruluna sunmaktadır. Çalışmada incelenen hile vakası şirketin Kırklareli fabrikasında personele satılması gereken piyasa fiyatının altındaki ürünlerin satış personeli tarafından piyasa fiyatlarından üçüncü kişilere satılması ile ilgilidir. Hile vakasının incelenmesinde şirketin yurt içi, yurt dışı ve personele satılacak ürün grupları olmasına karşılık satış, envanter işlemleri ve envanter yönetimi açısından bu satış türlerini ayıracak bir kodlama sistemine sahip olmadığı, personele yapılan satışlarda personel kimlik kartlarının barkodlu sistemlerle okutulmasına yönelik bir sistem olmadığı gözlenmiştir. Bu eksikliklerin önemli bir hile fırsatı doğurduğu ve bu fırsatın da satış personeli tarafından kullanıldığı anlaşılmıştır. Bununla ilişkili diğer şüpheli işlemlerin ortaya çıkarılması için Benford Yasası uygulanmış ve çıkan sonuçlardan biri muhasebe işlemlerini biri de stok ve envanter kayıtlarını yapan iki personeline bu işlemlerle ilişkili olduğu sonucuna varılmıştır. Bu kişilerin alınan savunmalarında stok ve envanter kayıtlarını yapan personel ile satış personelinin birlikte çalıştığı sonucuna varılarak iş akitleri haklı nedenle feshedilmiş, muhasebe personelinin gerekli dikkat ve özeni göstermediği gerekçesi ile uyarı cezası verilmiştir. Sonuç olarak, şirkette iç denetim birimi ve çalışanlarının uluslararası iç denetim standartlarına uygun olduğu, bağımsızlık ve objektiflik kriterine uyum konusunda azami dikkat ve özenin gösterildiği, hileli işlemlerin şirketler için önemli maliyetler getirdiği, iç denetim birimlerinin şirketler için ilave maliyetler getirmelerine rağmen önleyici ve iyileştirici faaliyetler ile şirketlere katma değer katacakları sonucuna ulaşılmıştır.

Simovic ve Perovic (2018) tarafından Karadağ'da bulunan Budvanska Rivijera otelinde iç denetim uygulamaları ve işlevine ilişkin olarak yapılan çalışmada anket yöntemi kullanılmış ve bu kapsamda otelin iç denetçisi, icra direktörü, mali direktör, hukuk hizmetleri müdürü ve muhasebe müdürü ve iç kontrolör olmak üzere toplam yedi yönetici ile anket yapılmıştır. Ankete katılanların geneli iç denetim çalışmalarından çok fazla memnun olduklarını ve iç denetçinin profesyonel yetkinliklerinin çok iyi olduğu yönünde fikir beyan etmişlerdir. İç denetçinin profesyonel yetkinliği açısından uluslararası geçerliliğe sahip mesleki sertifikasyonlara sahip olmasının yanında bu alanda doktora derecesine, yayınlar ve konferanslarda yapmış olduğu sunumlara vurgu yapmışlardır. Çalışmada, iç denetim çalışmalarının incelenen şirketin faaliyetleri ve faaliyet sonuçları üzerinde önemli katkısının olduğu, kurumsallaşma ve yasalara uyum konusunda önemli gelişmeler kaydedildiği, şirket yönetiminin iç denetime ciddi anlamda önem verdiği ve 2018-2020 dönemine ilişkin stratejik planında iç denetim birimini daha da güçlendirmek istediği ancak otel işletmelerinde iç denetim bilgisine sahip ve yüksek düzeyde mesleki uygulamaya sahip profesyonel bir kadroya ihtiyaç olduğu, iyi bir iç denetim sayesinde otel sektörü, finans sektörü ve üst yöneticilere önemli kolaylıklar sağlayacağı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, otel sektörüne yönelik nitelikli iç denetçi ihtiyacının üniversiteler açısından bir fırsat alanı olarak görülmesi gerektiği, benzer çalışmaların otelcilik sektöründeki riskler ve dolandırıcılıkların önlenmesi konusunda iç denetimin rolüne ilişkin olarak yapılması da tavsiye edilmektedir.

Ersöz (2019) bir holding grubuna ait gıda firmasında nitel araştırma yöntemleri kullanarak şirketin iç kontrol sisteminin işleyişi ve iç denetim çalışmalarına verilen önemi tespit etmeye çalışmıştır. Holding halka açık olup, perakende, imalat, inşaat, ticaret, hizmet alanlarında faaliyet gösteren şirketlerden oluşmaktadır. İç denetim ekibi holding merkezinde faaliyet göstermekte olup denetimden sorumlu komiteye bağlı olarak çalışmaktadır. İncelenen şirketteki maliyet kontrolü ile ilgili iç denetim programı, ilk madde malzeme, direkt işçilik, genel üretim giderleri ve diğer giderler şeklinde planlanmıştır. Denetim çalışmaları sonucunda, cari kayıtlarda, stok

hareketlerinde, mamul üretiminde sapmalar, işçilik hesaplarında hatalar, genel üretim giderleri hesabında işletmenin üretimi ile ilgili olmayan kayıt ve harcamaların varlığı ile yersiz harcamalar gibi bulgular elde edilmiştir. Bu bulgular nedeniyle incelenen işletmenin iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerine önem verdiği sonucuna ulaşılmış ancak iç denetim alanında yapılan çalışmalara ticari sır kavramı gereği ulaşılmada zorluk çekildiği belirtilmiştir.

Yelken (2019) tarafından yapılan çalışmada holdinglerin merkez ve iştiraklerindeki iç denetim birimlerinin nasıl yapılandırıldığı, farklı holdinglerdeki uygulamaların benzerlik ve farklılıkları ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışma kapsamı olarak İstanbul merkezli holdingler seçilmiş ve toplam 50 holdingden görüşme talep edilmiş ve olumlu cevap veren 20 tanesi ile görüşme ve anket yapılmıştır. Ankette, holdinglerin denetim organizasyonu, denetim birimlerinin çalışma şekli, iç denetimle ilgili güncel yaklaşımlar ve iç denetimin önemine ilişkin sorulara yer verilmiştir. Çalışma kapsamındaki tüm holdinglerde iç denetim biriminin kurulduğu, iç denetim personellerinin profesyonel yeterliliklerinin yüksek düzeyde olduğu, işe alımlarda oldukça titiz davranıldığı ve daha önceki kariyerlerinde bağımsız denetim ve vergi danışmanlığı ile diğer şirketlerde iç denetim tecrübesinin arandığı, iç denetimin yönetsel olarak genellikle yönetim kurulu veya denetim komitesine bağlı olduğu, risk yönetimine ciddi anlamda önem verildiği, iç denetim uygulama sürecinin uluslararası standartlar ve iyi uygulama örneklerine uygun olduğu, risk birimlerinin olduğu ve iç denetim biriminden ayrı olarak yapılandırıldığı tespit edilmiştir. Ayrıca, holdinglerde iç denetim birimi kurulmasının gerekli olduğu, işletme faaliyetlerine değer kattığı, hata ve hilelerin önlenmesinde önemli bir fonksiyon ifa ettiği zaman zaman da bazı denetimlere direnç gösterildiği de çalışmada ulaşılan bulgular arasındadır. Çalışmanın Türkiye'deki en önemli holding gruplarını ve bu holdinglerdeki iç denetim birimlerindeki her düzeydeki personeli içermesi nedeniyle iç denetim birimi oluşturmak isteyen holdingler açısından uygun bir örnek olacağı ifade edilmiştir. Bu çalışmada iç denetimin önemi, gerekliliği, güvence ve danışmanlık fonksiyonu gibi kriterler açısından ulaşılan sonuçlar, Avşar (2014) tarafından Ankara merkezli 4 holding ile yapılan çalışmada ulaşılan sonuçların farklı olduğu görülmektedir. Bu tür çalışmaların farklı illerdeki holdingler için yapılması ve bu farklılıkların nedenleri üzerinde daha detaylı çalışmalar yapılabilir.

Balkan (2020) finansal holding bünyesinde bulunan bir sigorta şirketindeki iç denetim çalışmalarını incelemiştir. Çalışmasında sigorta şirketlerinde iç denetim birimlerinin kurulmasının 2009'da yapılan yasal düzenleme ile zorunlu hale getirildiği, sigorta şirketlerinde iç denetim faaliyetlerinin Teftiş Kurulları tarafından yapılacağı, çalışmada incelenen Anadolu Sigorta'nın iç denetim faaliyetlerinin Anadolu Sigorta Teftiş Kurulu tarafından yapıldığı ve bu teftiş kurulunun da Türkiye İş Bankası Teftiş Kurulu tarafından denetlendiğini belirtmektedir. Bu yolla finansal holding, iştirak şirketlerinin şeffaf bir yönetim içinde olup olmadıklarını, etkin ve verimli bir iç kontrol yapısına sahip olup olmadıklarını tespit edebilmektedir. Çalışmada, Türkiye'deki sigorta şirketlerinde iç denetimin kurumsallaştığı, güvence ve danışmanlık fonksiyonlarını yerine getirdiği, sigorta şirketlerinde çalışan iç denetçilerin uluslararası standartlarda kilit rol oynayabilecekleri, ancak sigorta şirketlerindeki iç denetim işlevinin Uluslararası İç Denetim Standartlarına uyum ve hazırlık açısından yetersiz olduğu sonucuna varılmıştır. İç denetim birimlerinin organizasyonel olarak uygun kişiye bağlı olduğu ve bu nedenle iç denetim raporlarında önerilen konuların hayata geçirildiği, daha güçlü hale gelebilmeleri için denetim komitesinin iç denetim ve dış denetim olarak ayrılmasının uygun olacağı ve iç denetim departmanlarında çalışacak kişilerin uluslararası geçerliliğe sahip bir iç denetim sertifikasına sahip olmalarının iç denetim faaliyetlerine güvenilirliği artıracığı iddia edilmektedir.

4. Yöntem

4.1. Araştırmanın Modeli ve Araştırma Problemi

Çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden biri olan örnek vaka yöntemi kullanılmış ve araştırma problemi olarak inceleme kapsamındaki Holdingde, 1989 yılından beri İç Denetim biriminin bulunmasından dolayı iç denetim çalışmaları sonucunda bulgu düzeyinin düşük olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır. Nitel araştırma yöntemleri, bir sebep-sonuç, ne kadar ve sayısal değerlerden ziyade neden ve nasıl sorusuna odaklanan çalışmalardır. Bu yönüyle, konu hakkında bir sayısal değere ulaşmak yerine farklılıkları anlamak ve durumları açıklamak için kullanılır ve konu araştırmacının bakış açısıyla ortaya konulur (Ocak ve Olur, 2019:19). Örnek olay, "karmaşık, özel ve ilginç bir olgunun, durumun kendi şartları içinde incelenmesi olarak tanımlanabilir". Örnek olaylar, nicel bir araştırma sırasında, gözlem yaparken veya başka bir yerde ortaya

çıkabilir. Bu yöntemde araştırmacı, örnek olayı oluşturmaz, olayı bütün ve tarafsız olarak anlamaya çalışır (Sönmez ve Alacapınar, 2019:104-105).

4.2. Evren ve Örneklem

Çalışmanın evreni Holdingde yapılan iç denetim çalışmaları olup, örnekleme, Holdinge bağlı farklı şirketlerde ve farklı konularda düzenlenen iç denetim raporlarından seçilen örneklerden oluşmaktadır. Çalışma kapsamında, personel özlük hakları, hizmet alımları, alışveriş merkezinde faaliyet gösteren şirketlerde ciro tespiti, stok farkları, ithalat şirketinin gümrük işlemleri, İzmir Bölge Müdürlüğü servis işlemleri, elektrikli soba üretim şirketi, güvenlik şirketi, yurtdışı pazarlama şirketi, Polonya şirketi mali tablolarına ait denetim raporları incelenmiş ve analiz edilmiştir.

4.3. Veri Toplama Aracı

Çalışmanın verileri, Holding İç Denetim Koordinatörlüğü tarafından paylaşılan on adet rapordan elde edilmiştir.

4.4. Verilerin Analizi

Holding İç Denetim Koordinatörlüğünden elde edilen veriler nitel analiz yöntemi ile analiz edilmiş ve konularına göre sınıflandırılmak suretiyle raporlardan sonuçlar elde edilmeye çalışılmıştır. Ancak çalışmada, ticari sır kavramı gereği holding, bağlı ortaklık ve iştirak şirketlerinin isimleri belirtilmemiş ve herhangi bir yasal izin ve etik kurul izni gerekmediği için bu tür izinler alınmamıştır.

5. Bulgular

Çalışma kapsamında incelenen holding ticari faaliyetlerine 1950'lerde metal doğrama işi ile başlamış ve 1970'li yıllarda holding yapısına geçmiştir. Yaklaşık 6.000 kişinin istihdam edildiği grup, elektronik cihazlar, savunma sanayi, telekomünikasyon, elektrikli ev aletleri, gemi inşa, metal üretimi ve ambalaj sanayi gibi alanlarda hizmet vermektedir. Holding bünyesinde iç denetim birimi 1989 yılında kurulmuş ve İç Denetim Koordinatörlüğü olarak faaliyet göstermektedir. İç Denetim Koordinatörlüğü çalışmalarını, İç denetim Yönetmeliği kapsamında, Denetim Komitesi'ne bağlı olarak yürütmekte ve aylık olarak Denetim Komitesi ile Yönetim Kurulu Başkanına raporlama yapmaktadır. Çalışmada, holdingde iç denetim biriminin uzun yıllardır olmasına rağmen birçok bulgu ile karşılaşmıştır. Ancak çalışmada elde edilen bulgular ile diğer vakalardaki bulgular literatürdeki örnek vakalara dayalı çalışmaların azlığından dolayı birebir karşılaştırması yapılamamıştır. Aşağıda bu raporlardan elde edilen bulgular paylaşılmıştır.

5.1. Personel Özlük Hakları İle İlgili Denetim Bulguları

Holding'e bağlı şirketlerden birinde Mayıs-Ağustos 2005 döneminde iş akdi feshedilen 21 personelin kıdem ve ihbar tazminatı ödemeleri, personele ödenen izin ücretleri ve tüm bu ödemeler ile ilgili vergi hesaplamaları denetime tabi tutulmuştur. Denetim sonucunda, 5 personelin kıdem tazminatlarının yanlış hesaplanmasından dolayı 2.048 TL ve ihbar tazminatlarından dolayı 445 TL olmak üzere toplam 2.493 TL fazla ödeme yapıldığı tespit edilmiştir. Yanlış hesaplamaların yol yardımcıları kaleminin fazla alınmasından kaynaklandığı anlaşılmıştır. İzin ücretlerinde de yanlış hesaplamalardan kaynaklı olarak fazla ödeme yapıldığı tespit edilmiştir. Yasal olarak İş Akdi feshedilen personele, çalışma dönemlerinde kullanmadıkları izinleri karşılığında, kullanılmayan her izin günü için 1 günlük brüt ücret esas alınarak izin ücreti hesaplanması ve kıdem ve ihbar tazminatı ile birlikte personele ödenmesi gerekir. Mayıs-Ağustos döneminde İş Akdi feshedilen 21 personelden, 11 personele 1.978 TL eksik ve 4 personele 2.442 TL fazla ödeme yapılmıştır.

İş Akdi feshedilen personele ödenen kıdem tazminatı yasal olarak Gelir Vergisinden muaf olmasına karşılık ihbar tazminatı vergiye tabidir. İhbar tazminatının hesaplanmasında, personelin son ücret bordrosunda yer alan Birikmiş Gelir Vergisi tutarı dikkate alınarak, kanunen belirlenmiş vergi dilimlerine göre uygulanacak vergi oranı uygulanır. Sonrasında personelden kesilen bu vergilerin; Vergi Sorumlusu sıfatıyla, şirketlerce ilgili vergi dairesine yatırılması kanuni zorunluluktur. Bu noktadan hareketle yapılan denetimde 1 personelden 32,43 TL fazla, 4 personelden de toplam 471,40 TL eksik vergi kesildiği, bu hatalar nedeniyle şirketin eksik vergi ödeyerek yasal yükümlülüklerini doğru bir şekilde yerine getirmediği görülmüştür. Şirket yönetimine yapılan bu hataları telafi etmek için pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak suretiyle

düzeltilme beyannamesi verdirilmiş ve kamuya karşı olan yükümlülüklerini doğru bir şekilde yerine getirilmesi sağlanmıştır.

Yapılan denetim sonucunda, 21 personelin kıdem, ihbar tazminatları ve buna ilişkin vergi ve yasal yükümlülüklerin yerine getirilmesinde eksiklikler olduğu, bu yolla şirketin 5.406,40 TL fazla ödeme yaptığı, toplam 21 işten çıkarma işleminde bu kadar fazla hatanın tespit edilmesi, personel ve muhasebe departmanlarında bazı aksaklıklar yaşandığını göstermektedir. Bu hatalar nedeniyle şirketin kayba uğratılmasından sorumlu kişi ve bölümlerin uyarılması ve gereken düzeltici tedbirlerin alınması gerektiği sonucuna varılmıştır. Personel özlük hakları ile ilgili konularda zamanaşımı süresinin 10 yıl olduğu dikkate alındığında yapılan bu hataların şirket için bu süre boyunca bir risk oluşturduğu ve yapılan eksiklik ve yanlışlıklardan dolayı kamuya karşı olan yükümlülüklerin yerine getirilmesinde zafiyet olduğunu göstermektedir. İç denetim çalışmaları ile bu durum tespit edilerek gerekli düzeltme işlemleri yapılmış ve mevzuata uyum sağlanarak ileride ortaya çıkabilecek riskler önlenmiştir.

5.2. Hizmet Alımları İle İlgili Denetim Bulguları

Holdinge bağlı şirketin merkez ve bölge ofislerinde kullanılmak üzere ihtiyaç duyduğu, Bölge Otomasyon Programı ve Malzeme Otomasyon Programı için bir bilgisayar şirketi ile iki ayrı sözleşme imzalanmıştır. Söz konusu sözleşmeler ile ilgili hizmet alımları denetime tabi tutulmuş ve denetim çalışmalarında aşağıdaki tespitler yapılmıştır.

İlk olarak Bölge Yazılım Sözleşmesi'ndeki sözleşme genel şartları incelenmiş ve sözleşmenin konusunun, şirketin Bölge Müdürlüklerinde; servis, müşteri ve merkeze gönderilecek olan dosyaların transferini sağlayacak bir Elektronik Servis Bölge Otomasyon Programı'nın yazılımı ve bu yazılımın Bölge Müdürlüklerinde kullanılması için her türlü teknik destek ve bakım hizmetinin verilmesini kapsadığı görülmüştür. Programın süresi 2-3 yıl olarak öngörülmüş ve 5 yıl teknik destek hizmetinin verileceği de hüküm altına alınmıştır. Projenin yazılım bedeli için bilgisayar firmasının ilk teklifi 60.000 USD olup bu tutar üzerinden 25.000 USD iskonto uygulanmış ve nihai teklif 35.000 USD olarak belirlenmiştir. Yapılan denetim çalışmalarında 2002 yılında sözleşmesi imzalanmış görülen ve 2-3 yıl sürmesi beklenen hizmetin 1998 yılından itibaren alınmaya başladığı ve yazılım hizmetleri bittikten sonra bu sözleşmenin hazırlanarak, imza altına alındığı tespit edilmiştir. Ayrıca denetim ekibinde, proje bedeli teklifinin ilk başta özellikle yüksek tutulduğu ve yüzde 42 iskonto alınmış gibi gösterilmek suretiyle üst yönetim nezdinde çok iyi bir teklif alındığı izleniminin verilmeye çalışıldığı kanaati oluşmuştur. Yazılım teknik destek hizmeti için imzalanan bakım sözleşmesinin 5 yıllık toplam değeri 28.000 USD olarak belirlenmiş ve teknik destek hizmetlerinin alınmasından herhangi bir dönemde vazgeçilmesi halinde kalan tutarın tek seferde ödeneceği hüküm altına alınmıştır. Bu madde, denetim ekibi tarafından şirketin almadığı bir hizmetin yükümlüsü haline getirilmesi nedeniyle eleştirilmiştir. Ayrıca denetim çalışmalarında teknik bakım destek hizmet bedelinin 2002 yılında Ekim ve Kasım ayında mükerrer olarak ödendiği ve Bölge Otomasyon Programı 2002 Eylül ayında devreye alınmasına rağmen ödemenin Eylül-Aralık dönemi için değil yılın tamamı için yapıldığı tespit edilmiştir.

Malzeme Yazılım Sözleşmesi'nin konusu, şirketin merkez deposu ile bölge müdürlükleri ve servisler tarafından verilen malzeme siparişlerinin kontrolünün sağlanması ve bu malzemelerin servislerdeki kullanımının raporlanmasına yönelik otomasyon programının yazılması ve 5 yıl süre ile teknik destek verilmesidir. Söz konusu sözleşmenin süresi 1,5-2 yıl olarak planlanmış olup malzeme otomasyon programının bedeli 40.000 USD ve bakım hizmet bedeli de ilk 2 yıl için 12.000 USD ve sonraki yıllar için 8.000 USD olmak üzere toplam 40.000 USD olarak belirlenmiştir. Bu sözleşmede de programın kullanımından vazgeçilmesi durumunda kalan tutarın ödeneceği hüküm altına alınmış ve bu durum denetim ekibi tarafından şirketin gereksiz bir şekilde taahhüt altına alındığı şeklinde raporlanmıştır. Çünkü holdingin genel yaklaşımında gerek holdingi ve gerekse iştirak ve bağlı ortaklıkları ek taahhütlere sokacak sözleşmelerin imzalanması uygun görülmemektedir.

Yapılan denetim çalışmalarında sözleşme bedelinin 35.000 USD tutarındaki kısmının hemen ödendiği kalan 5.000 USD 'lik kısmının da yaklaşık 6 ay sonra ödendiği tespit edilmiştir. Malzeme Otomasyon Programı teslim edilmediği halde ilk iki yıl için teknik destek hizmet bedeli olarak 33.342 TL ödeme yapıldığı ancak bu bedelin hangi teknik destek bedeli karşılığı ödendiğinin anlaşılamadığı belirtilmiştir. Program yazılımı ile teknik hizmet ve bakım hizmetleri dışında sözleşme yapılan bilgisayar firmasına çeşitli hizmetler karşılığında 49.242 TL ilave ödeme yapıldığı da denetim sırasında ulaşılan tespitler arasındadır. Bunun yanında

sözleşmeler döviz cinsinden olduğu için döviz kurları yüksek alınarak ta fazla ödeme yapıldığı görülmüştür. Türkiye’de dövizli işlemlerde aksi belirtilmediği takdirde işlemin gerçekleştiği tarihteki Merkez Bankası döviz alış kurunun kullanılması gerekir. Sözleşmede de bu kurun esas alınması gerektiği belirtilmiş olmasına rağmen bilgisayar şirketi tarafından Merkez Bankası Efektif Döviz Satış kurunun kullanıldığı tespit edilmiş ve şirket bu nedenle 3.140 TL fazladan ödeme yapmak zorunda kalmıştır.

Hizmet alımları ile ilgili yapılan denetim çalışmaları sonucunda, mükerrer ödeme, gereksiz teknik destek ve bakım hizmeti ödemeleri, döviz kurlarının yüksek alınması gibi nedenlerle şirketin 44.973 TL zarara uğratıldığı tespit edilmiştir. Bu işlemlerin oluşmasında, şirketin muhasebe müdürlüğünün önemli ihmalleri olduğu belirlenmiştir. Çünkü holding uygulamalarında faturaların kayıtlara alınmasında mutlaka çift imzalı olması kuralına uyulması, faturalar muhasebe kayıtlarına alınırken sözleşme kontrolünün yapılması, faturalar üzerindeki döviz kurları ile Merkez Bankası döviz alış kurlarının kontrol edilmesi gerektiği halde bu iç kontrol prosedürlerine uymadıkları için şirket zararına neden olmuşlardır. Bu ve benzeri hata, hile ve suiistimallerin önlenmesi için iç kontrol süreçlerinin yeniden değerlendirilmesi için üst yönetim tarafından çalışma başlatılmış ve muhasebe müdürlüğünün görev alanına giren konularda daha etkin olması gerektiği kanaatine varılmıştır. Bu vakadan da anlaşılacağı üzere iç kontrol süreçlerinin tanımlanması önemli olmakla beraber iç kontrol sisteminin işleyişinin iç denetim birimleri tarafından denetiminin de gerekli olduğu görülmektedir.

5.3. Alışveriş Merkezinde Faaliyet Gösteren İşletmede Ciro Denetimi Bulguları

Holdinge bağlı AVM’de faaliyet gösteren firmalardan ciroları üzerinden belli oranda ciro payı alınmakta ve bu ciroların doğruluğu konusunda Holding İç Denetim Koordinatörlüğü AVM yönetimine bildirilen ciro raporları ile firmaların Günlük Yazar Kasa Satış Raporlarını denetlemektedir. Denetleme çalışmaları Ocak-Aralık 2015 ile Ocak-Ekim 2016 dönemlerini kapsamaktadır. Öncelikle, firmanın 2016 yılında gerçekleştirdiği satışlara ilişkin Z Raporları denetlenmiş ve bu raporlar ile AVM yönetimine bildirilen tutarlar arasında önemli derecede farklar olduğu tespit edilmiştir. Bunun nedeni araştırıldığında, firmanın sadece kredi kartlı oyun satışları için yazarkasa fişi kestiği, bunun dışındaki işlemler için fiş düzenlemediği anlaşılmıştır. Firma yönetimi, AVM günlük cirosunu, şubede kullanılan özel bir program aracılığıyla takip etmektedir. Bu program ile yapılan tüm satışlar günlük olarak kaydedilmekte ve gün sonunda bir Excel tablosuna aktarılarak Günlük Ciro Bildirimi olarak AVM yönetimine iletilmektedir. Ancak, söz konusu Excel tablolarının, şirket yönetiminin manuel müdahalesine açık olması nedeniyle güvenilirliği son derece düşüktür.

Denetim çalışmalarında, AVM ile kiracı arasındaki Kira Sözleşmesinde, ciro ile ilgili oyun ücretleri ve diğer satışlar şeklinde bir ayırım olmadığından, kiracının tüm gelirleri (oyun satışları ve diğer tüm satışlar) tespit edilen ciro tutarına dahil edilmiştir. Bu yeniden hesaplama sonrasında kiracı tarafından AVM yönetimine 585.880 TL olarak sunulan 2015 yılı ciro rakamlarının 612.384 TL olduğu ve 26.503 TL eksik beyan edildiği tespit edilmiştir. Aynı şekilde Ocak-Ekim 2016 dönemi için bildirilen ciro tutarı 375.098 TL iken 388.323 TL olması gerektiği ve 13.225 TL eksik bildirildiği görülmüştür. Bu eksik bildirimler nedeniyle, AVM yönetimi ile kiracı arasındaki sözleşmeye göre ciroya dayalı yüzde 30 olarak belirlenen kira bedelinin 2015 yılının ilk dört ayında doğru hesaplandığı diğer aylarda ise eksik hesaplandığı tespit edilmiştir. Çünkü, ilgili ayın kirası, aylık cironun yüzde 30’undan düşük olursa, aradaki fark kadar Ciro Payı Faturası kesilip kiralayana ödenmesi gerekmektedir. Ancak, denetim sonucunda, kesilen Ciro Payı faturalarının da olması gerekenden 3.319 TL düşük olduğu görülmüştür.

Holdinge bağlı AVM’de gerçekleştirilen ciro payı denetiminde, her satış için yazar kasa fişi ve/veya fatura kesilmediği tespit edilmiştir. Bilindiği üzere özel bir kanuna tabi olmadıkça tüm işletmelerin yapmış oldukları mal ve hizmet satışları için fiş veya fatura kesmesi yasal bir zorunluluktur. Özellikle, kira sözleşmelerinde ciro tutarlarına ilişkin düzenlemeler bulunan işletmeler için, bu zorunluluk özel bir anlam içermektedir. Aksi yönde gerçekleştirilen işlemler, karşılıklı güven ortamının yok olmasına neden olmaktadır. Her ne kadar, firma yetkilileri; ciro bildiriminde bulunurken, özel olarak tuttıkları satış raporlarından hareket etse de, bu raporların Excel ortamında tutulması ve her türlü manuel müdahaleye açık olmaları nedeniyle, güvenilirlik dereceleri son derece düşüktür. AVM’lerde genellikle ciro ve ciroya dayalı kira uygulamaları geçerli olduğundan cironun nasıl tanımlandığından ziyade kiracının bunu nasıl yorumladığı da önem kazanmaktadır. Bu olayda görüldüğü üzere, kiracı, ciro olarak sadece oyun satışlarını bildirmiş bunun

yanında ciro olarak kabul edilmesi gereken su, meyve suyu, hediye makinası satışları vb. kalemleri ciro tutarına dahil etmeyerek eksik kira ödemiş ve bunun sonucunda da AVM bu tutar kadar gelirden mahrum kalmıştır. Tek bir firma bazında tutarlar düşük görünmekle beraber AVM'lerde çok fazla firmanın faaliyet gösterdiği ve daha yüksek ciolar yapan firmalar olduğu dikkate alındığında bu tutarların önemsenmesi gerektiği açıktır. Bu örnek vaka iç denetimin katma değer yaratma fonksiyonu açısından önemlidir. Çünkü şirket açısından önemli bir gelir kaybı ortaya çıkarılmış ve bu yolla şirket nakit varlıklarının artmasına katkı sunulmuştur. Ayrıca bu örnek vaka, iç denetimin sadece bir gider merkezi olarak görülmesi yaklaşımının doğru olmadığını göstermesi açısından da önemli olarak değerlendirilmelidir.

5.4. Stok Farkları İle İlgili Denetim Bulguları

Holdinge bağlı teknoloji şirketinin 31.12.2011 tarihli bilançosunda 928.891 TL tutarında ilk madde ve malzeme ile 1.165.441 TL tutarında ticari mallar olmak üzere 2.094.332 TL'lik stok bulunmaktadır. Ancak yapılan denetim çalışmasında şirket stoklarının fiili sayımı sonucunda bulunan stok tutarının 1.377.947 TL olduğu ve bilançoda kayıtlı stok tutarı ile fiili stok tutarı arasında, 716.385 TL eksik olduğu tespit edilmiştir. Farkın nedeni ile ilgili olarak yapılan çalışmalarda, şirketin maliyet ve stok kayıtlarında düzensizlikler olduğu, üretim maliyetlerinin hesaplanması ve kayıt altına alınmasında çok önemli hatalar yapıldığı görülmüştür. Özellikle maliyet kayıtlarında çok sayıda hata yapıldığı ve olması gerekenden çok daha düşük maliyet kayıtları nedeniyle fiktif stok değerleri yaratıldığı anlaşılmıştır. Adet olarak doğru sarfiyatlar yapıldığı halde, malzeme değerleri ya hiç maliyete atılmamış ya da gerçek değerinden daha düşük tutarlar ile maliyet kaydı yapılmıştır. Bu nedenle, envanterde adetler tutarlı yürürken, bilançoda yer alan stok değerleri gerçeğin üzerinde kalmıştır. Örneğin, 2011 yılında üretimde ilk defa kullanılmaya başlanan 127.866 TL tutarındaki 3 adet malzemenin stok kodları doğru tanımlanmadığı için bu malzemeler fiilen üretimde kullanıldığı halde stok hesabında kalmıştır. Stok kayıtlarındaki hatalardan biri de üretim reçetelerindeki yanlışlıklardan kaynaklanmıştır. Üretimi 2010 yılında biten bir modele ait malzeme 2011 yılında kullanılmış ancak bu yıla ait üretim reçetesinde bu ürün yer almadığı için maliyet kayıtlarına intikal ettirilmemiş ve 11.075 TL'lik tutar stok kayıtlarından düşülmemiştir. Muhasebe kayıtlarının denetiminde, toplam 41.520 TL tutarlı malzemenin 2009 yılı ve öncesinde Ar-Ge çalışmalarında sarf edildiği ve bir kısmının da hurda olarak satıldığına ilişkin kayıtlar yapılmış ancak bu malzemeler stoktan düşülmediği için bilançoda yer almaya devam etmiştir. Stok farklarının diğer bir nedeninin de Teknoloji şirketi tarafından Holdinge bağlı bir başka şirkete satılan malzemelerin iade edilmesinden kaynaklandığı anlaşılmıştır. Bu tür satış ve iade işlemlerinin muhasebe kayıtlarında, satış ve iade fiyatlarının aynı olması ve bu şekilde maliyet ve stok hesaplarının kapanması esastır. Ancak, satışı yapılan 603.644 TL tutarlı ürünler iade edilmiş ve iade alınan ürünler daha sonra başka firmalara satılmıştır. Yapılan denetimde, bu işlemlerin muhasebe kayıtlarında hata yapıldığı ve stok tutarlarının olması gerekenden yüksek gösterildiği tespit edilmiştir. İade faturalarının tamamı denetlenemediği için, ortalama kar hadlerine göre yapılan hesaplamada bu işlemde toplam 292.338 TL fazla stok tutarı kaydedildiği hesaplanmıştır. Son olarak çeşitli firmalara verilen konsinye ürünlerin toplam tutarının 24.116 TL olduğu ve fiili stoklar içerisinde yer almayan bu ürünlerin, henüz faturaları kesilmediği için bilançoda yer almasının normal olduğu ancak bu tutarın bilanço stoklarından düşülerek fiili stok rakamına ilave edilmesi gerektiğine karar verilmiştir.

Tüm bu denetimler sonucunda hatalı işlemlerden kaynaklı stok miktarının 496.915 TL olduğu, bilançoda görülen stok tutarı bu tutar kadar azaltılarak düzeltilmiş ancak 219.469 TL'lik farkın nedeni tespit edilememiştir. Stok hesaplarından maliyet ve gider hesaplarına aktarılmayan tutarların gizli zarar olarak dikkate alınması gerektiği açıktır. Bu nedenle denetim ekibi, kaydi stokların fiili stok kalemlerine göre düzeltilmesi, şirketin maliyet ve gider hesapları ile stok yönetim sisteminin iyileştirilmesi çalışmalarının başlatılmasını önermiştir. Şirketlerde önemli yolsuzluk alanlarından biri de şirket varlıklarının kötüye kullanımudur. Bu anlamda stoklar, şirketlerin önemli varlık kalemleri arasında yer aldığı için stokların korunmasına yönelik iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin geliştirilmesi gerekir. Bu vaka, şirkette bir iç kontrol sistemi, iç denetim birimi ve kurumsal bir yapıya rağmen varlıkların kötüye kullanılabilirdiğini göstermesi açısından oldukça önemlidir. Diğer taraftan gecikmeli de olsa stok kalemlerindeki usulsüzlüklerin iç denetim birimi tarafından tespiti, şirketler için iç denetim biriminin önemini ortaya koyan önemli bir vaka olarak değerlendirilmelidir.

5.5. Holdinge Bağlı İthalat Şirketinin Gümrük İşlemleri İle İlgili Denetim Bulguları

Holdinge bağılı şirketlerin ithalat işlemlerini gerçekleştiren şirketin bu işlemler için bir gümrük müşavirlik şirketi ile hizmet sözleşmesi bulunmaktadır. Bu hizmet sözleşmesine göre, gümrük işlemleri ile ilgili masraflara ait makbuzlu harcamalar, harcama belgelerinin ibrazına göre ödenecektir. Gümrükte ödenmesi gereken gümrük vergisi, KDV vb. vergiler şirket tarafından Gümrük Müşavirine düzenlenecek bloke çekle ödenecek ve bu ödemeye ilişkin fatura ve makbuzların orijinaleri şirkete teslim edilecektir. Bu işlemler karşılığında Gümrük Müşavirliği, ithalat beyannamesi başına 75 USD+KDV ve antrepo beyannameleri içinde 10 TL+KDV hizmet bedeli faturası kesecek ve fatura tarihinden itibaren bir ay sonra ödemesini alacaktır. Bu sözleşme şartları çerçevesinde, Ocak–Haziran 2007 döneminde, Gümrük Müşavirliğine yaptığı ödemeler karşılığı verilen iş avansları, ilgili kurumlara verilmek üzere teslim edilen bloke çekler ve müşavirlik hizmeti karşılığı kesilen hizmet faturaları detaylı olarak denetlenmiştir.

Yapılan denetimlerde, Gümrük İdareleri'ne (Atatürk Hava Limanı, Halkalı, Çerkezköy vb.) ödenmesi gereken vergiler, mesai ücretleri vb. harcamalar için Gümrük Müşavirliğine verilen bloke çeklerin ilgili idarelere verildiği ve karşılığında makbuz ve fatura belgelerinin alınarak şirkete teslim edildiği ve bloke çek hesabının kapatıldığı görülmüştür. Ancak ertesi gün aynı makbuz fotokopilerinin iş avansı ödeme listelerine dahil edilerek Gümrük Müşavirliği tarafından ödenmiş gibi gösterildiği ve tekrar ödeme alındığı tespit edilmiştir. Ancak şirket uygulaması ve iç kontrol sistemine göre muhasebe kayıtları sadece makbuz asılları dikkate alınarak yapıldığı için şirket muhasebe kayıtlarına sadece makbuz aslı gider olarak kaydedilmiş, ikinci ödemelere ilişkin fazla gider kaydı yapılmamıştır. Bu yöntemle, her ay sonunda Gümrük Müşavirliği üzerinde iş avansı fazlası oluşmuş ve bu fazla ödemeler, komisyon giderleri hesabına virman yapılarak hesaplar kapatılmıştır. Mükerrer ödemede kullanılan bir diğer yöntem, aynı ödeme belgelerinin, farklı günlere ait iş avansı listelerine dahil edilmesidir. Örneğin 15 Ocak tarihli gerçek bir belgeye dayalı harcamaya karşılık Gümrük Müşavirliğine ödenen 1.000 TL, 20 Ocak tarihli iş avansı listesine de eklenerek mükerrer bir şekilde ödenmektedir. Bu yöntemde de muhasebe kayıtları sadece belge asılları ile yapıldığı için, ikinci ödemeye ilişkin fazla gider kaydı oluşmamış ve Gümrük Müşavirliği üzerinde iş avansı fazlası oluşmuştur. Oluşan fazla iş avansı ödemelerinin her ay sonunda komisyon giderleri hesabından mahsup edilmesiyle, komisyon ödemeleri peşin olarak gerçekleşmiştir. Gümrük Müşavirliği tarafından yapılan harcamalara ilişkin olarak hazırlanan iş avansı listeleri ile muhasebe kayıtlarında ve gider belgeleri üzerinde yapılan incelemelerde, iş avans listelerinde yer alan bu ödemelere ait fatura, fiş gibi gider belgelerinin olmadığı ve bu ödemelerin fiktif olarak belgesiz bir şekilde yapıldığı anlaşılmıştır.

Ocak-Haziran 2007 döneminde fazla iş avansı verilmesi yoluyla, 349.678 TL komisyon bedelinin 1 ay vadeli olmasına rağmen peşin ödendiği tespit edilmiştir. Bunun üzerine çalışmanın kapsamı genişletilmiş ve 2006 yılı da denetlenmiş ve bu yılda da 655.237 TL tutarındaki avansın 1 ay önceden ödendiği görülmüştür. Şirketin bu erken ödeme yolu ile uğramış olduğu zarar, ilgili dönemde yüzde 29 olan TCMB Avans Faizi üzerinden 2006 yılı için 15.835 TL ve 2007 yılı içinde 8.451 TL olmak üzere toplam 24.286 TL olarak hesaplanmıştır. Konu ile ilgili olarak ithalat müdür ve müdür yardımcısı ile yapılan görüşmelerde, gerekli kontrollerin yapıldığı ancak iş avanslarının ay sonlarında muhasebe departmanı tarafından komisyon giderleri hesabına virman edilerek kapatıldığı ve hesaplardaki borç-alacak tutarları arasında fark olmadığı için yapılan usulsüzlükleri tespit edemedikleri anlaşılmıştır.

Denetim ekibi tarafından, şirketin finansman kaynaklarının son derece sınırlı olduğu ve büyük ölçüde ödeme sıkıntısı geçirdiği bu dönemde, 1 ay vadeli ödeme imkanı varken, çeşitli usulsüz yöntemlerle peşin ödeme yapmasına neden olan bu kontrolsüz ortamın düzeltilmesi ve bu tür usulsüzlüklerin önüne geçilmesi için, ödeme onayı veren departmanlarla (İthalat), ödeme yapan (Finansman) ve ödemeleri kontrol edip, kayıt altına alan (Muhasebe) departmanları arasında iletişim ve karşılıklı kontrol mekanizmasının işler hale getirilmesi, bu tür usulsüz işlemlere karışan Gümrük Müşavirliği ile iş ilişkilerinin tekrar gözden geçirilerek, en kısa sürede bu firmayla çalışmaya son verilmesi, uğranılan finansal kaybın Gümrük Müşavirliğine fatura edilmesi ve işlemlerdeki kusurları nedeniyle ithalat müdürü ve müdür yardımcısına idari ceza uygulanması önerilmiştir. Özetle bu olay, hile üçgeni kavramına uygun olarak insanların fırsat bulduğunda hileli işlemlere yönelebileceğini göstermesi açısından ilginç olduğu gibi iç kontrol ve iç denetim süreçlerinin süreklilik göstermesi gereğini de ortaya koymuştur.

5.6. İzmir Bölge Müdürlüğü ve Servis Denetim Bulguları

Holdinge bağlı teknoloji ve beyaz eşya üretim firmasının Türkiye'nin farklı şehirlerinde bölge müdürlükleri bulunmakta ve bu bölge müdürlükleri ile bayi ağının ürün ve servis ihtiyaçları karşılanmaktadır. İzmir Bölge Müdürlüğünde yapılan denetimlerde holdingin iki farklı markasına ait iki bölge müdürü, çalışanları ve bayilerle yapılan görüşmelerde ürün ve servis kalitesi hakkında elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir.

Holdinge bağlı şirket tarafından üretilen elektronik ürünlerin kalitesinin son 3-4 yılda çok düştüğü, tüketici profiline göre ihtiyaçlara cevap verilemediği, uydu ve antenlerde çok ciddi kalite sorunları olduğu, bu nedenle bayilerin başka firmaların ürettiği uydu ve antenleri sattığı dile getirilmiştir. Ayrıca televizyon grubu fiyatlarının teknolojik olarak rakiplerinden daha düşük olmasına rağmen daha yüksek fiyat uygulanması nedeniyle piyasada tutundurulmasında sorun yaşandığı, özellikle ithal edilen televizyonlarda çok ciddi kalite sorunlarından dolayı prestijli bir markanın yanında bu ürünü satmak istemedikleri de gündeme getirilmiştir.

Şirketin bayi ağı yanında İzmir'de satış sonrası teknik servis hizmeti veren iki yetkili servisi de bulunmaktadır. Bayiler ile yapılan görüşmelerde yetkili servisler konusunda ciddi anlamda sorun yaşadıkları anlaşılmıştır. Bu şikayetler genel olarak servis hizmetinin çok geç verilmesi ve müşterilere verilen randevulara sadık kalınmaması, aynı arıza için defalarca servise gidilmesi, servise teslim edilen ürünlerden günlerce haber alınmaması, ev veya işyerlerine servis hizmeti için stajyer öğrencilerin gönderilmesi, müşteriye telefonda cevap veren çalışanların eğitiminin yetersiz olması, evde verilebilecek servis hizmetleri için müşterilerin servise yönlendirilmesi, müşteriler ile diyalogların son derece kötü olması ve müşteri ile gereksiz yere tartışmaya girilmesi şeklinde ifade edilmiştir.

Servis hizmetleri hakkındaki yoğun şikayetler üzerine servis yetkilileriyle gerçekleştirilen toplantıda, servis hizmetlerinin birleşmesinden sonra hizmet maliyetlerinin ve özellikle kiraların çok arttığı, servis hizmetinden çok az para kazanılabildiği, kar marjlarının son derece düşük olduğu, artan maliyetlere rağmen servis ücretlerine zam yapamadıkları şeklinde sorunlarını dile getirmişlerdir. Bunun yanında firma ortaklarının kendi aralarında bazı anlaşmazlıklar olduğu, Holding yönetimi ile iletişimlerinin zayıf olduğu ve üst yönetim ile iletişim kurmak istedikleri gözlenmiştir.

Bu tespitlerden sonra denetim ekibi, şirketin ürün kalitesinde dikkat çekici bir düşüş yaşandığı ve bu konuda acil önlem alınması gerektiği, aksi takdirde bayilerin başka markalara yönelme riskinin olduğu, servis hizmetlerinin kalitesinin son alıcı konumundaki müşterilerin marka tercihini doğrudan etkilediği için düşen hizmet kalitesinin yükseltilmesi gerektiğine vurgu yapmıştır. Bu nedenle, servis kalitesinin yükseltilmesi için; servislere hem insan kaynağı hem de teknik eğitim desteğinin verilmesi ve servisler üzerindeki kontrol mekanizmasının güçlendirilmesi önerilmiştir. Son olarak servis ortakları arasındaki sorunların şirketin marka ve kurumsal imajına vereceği risk göz önüne alınarak şirket üst yönetimi tarafından gerekli aksiyonların alınması gerektiği belirtilmiştir. İç denetim faaliyeti şirketlerin finansal verilerinin denetiminin yanında operasyonel süreçler, kurumsal kimlik, marka gibi finansal olmayan süreçlerin denetimini de kapsamaktadır. Bu vakada iç denetim birimi kurumun marka değerine, ürün kalitesine, müşteri ve nihai tüketici tercihlerindeki değişimi de incelemiş ve gerekli önerilerde bulunmuştur.

5.7. Holdinge Bağlı Elektrikli Soba Üretim Şirketi Denetim Bulguları

Holdinge bağlı şirketlerden biri de elektrikli soba ve soba ayağı üretimi ile iştigal etmektedir. Şirket, ürünlerinin satışı karşılığında bir firma ile sözleşme imzalamış ve sözleşmede bu firmaya yapacağı her satış üzerinden ürün bazında sözleşmede belirlenen tutarda bir komisyon ödeneceği hüküm altına alınmıştır. Komisyon oranları ana toptancı, toptancı, bayi ve perakende satış olarak belirlenmiş ve aynı ürün için bu müşteriler bazında artan oranda bir komisyon tutarı belirlenmiştir. Örneğin PRO 1800 W modeli için ana toptancıya yapılan her bir birim satış için 13 TL olarak belirlenen tutar, toptancı için 18, bayi için 39 ve perakende müşteri için 59 TL'dir. Denetim ekibi sözleşme üzerinde yaptığı incelemeler sonucunda, satış sözleşmesi imzalanan firmanın satılan ürünlerin tahsilatı ile ilgili hiçbir risk üstlenmediği ve bu nedenle tahsilat riskinin şirket üzerinde bırakıldığını, bu şartlar dikkate alındığında ürün bazlı belirlenen komisyon tutarlarının çok yüksek olduğunu değerlendirmiştir. Konu hakkında şirket genel müdürünün bilgisine başvurulduğunda bu tutarların ne olması gerektiğini bilmediğini, satış fiyatları üzerinden yeterli bir kar oranına ulaşıldığını ve kendi ürünlerinin fiyatlarının rakip firmanın fiyatlarından düşük olduğu için bu

komisyon tutarlarının satışa engel olmayacağını ifade etmiştir. Denetim ekibinin bir diğer tespiti de sözleşme imzalanan firmanın personelinin şirket içinde şirket personeli gibi hareket ettiği, şirketin her türlü imkanlarından faydalandığı, şirkete ait bir aracın bunlara tahsis edildiği ve bu aracın benzin ve OGS giderlerinin şirket tarafından karşılandığı, bu kişilere iş avansları verildiği ve daha sonra bu avansların şirkete ait bir toplantı yemek bedeli karşılığı kapatıldığı tespit edilmiştir. Şirket genel müdürü bu olayı doğrulamış ancak daha sonra sözleşme yapılan firmaya faturalanacağını söylemiştir. Kasım 2007–Ocak 2008 dönemi için firma tarafından şirkete yaklaşık 451.000 TL tutarında komisyon hakkeş faturası düzenlenmiştir.

Sözleşme imzalanan firma tarafından Tekirdağ'da bir firma ile Kasım 2007'de bir bayilik anlaşması imzalandığı denetim çalışmalarında görülmüş ve yapılan incelemeler sonucunda bu firmanın Eylül 2007'de kurulduğu, firma ile ilgili olarak yeterli istihbarat çalışması yapılmadığı tespit edilmiştir. Bayilik anlaşmasının yapıldığı 17.11.2007 tarihinden 31.12.2007 tarihine kadar firmaya 1.194.832 TL tutarında ürün satıldığı, bu ürünler karşılığında alınan çeklerden sadece 12.231 TL'lik bir çekin 2007 yılı vadeli olduğu ve diğer çeklerin Ocak 2008 ve daha ileri vadeli çekler olduğu görülmüştür. Denetim ekibi iki aylık bir firmaya ciddi bir mali istihbarat yapılmadan ve bu kadar yüksek satış yapılmasının şüpheli olduğunu, 23.11.2007 tarihinde 12.231 TL bedelli çekin tahsil edilmesini şirketin güvenini kazanmaya yönelik bir işlem olduğu şeklinde değerlendirmiştir. Şirket genel müdürü bu derece yüksek risk alınmasını, şirketin eloksal bölümünün kapatılması, mali zorluk içinde bulunulması, ciddi pazar kaybı ve işten çıkarmalar dolayısı ile sağlıklı düşünemediğini, satışları artırmaya yönelik olarak bu işlemleri yaptığını beyan etmiştir.

Bayi ile ilgili risklerin sürekli artması üzerine, bayilik anlaşması karşılığında alınan boş imzalı çek yeterli görülmemiş ve ilave teminat olarak, Tekirdağ'da firma sahibi adına kayıtlı sekiz adet dükkân üzerine 560.000 TL, üç dükkân üzerine 300.000 TL ve yine firma sahibi adına kayıtlı Çanakkale Gelibolu'da yedi adet villa kat irtifaklı arsa üzerinde her biri için 100.000 TL olmak üzere 700.000 TL ipotek tesis edilmiştir. Teminat olarak alınan ipotekler konusunda yapılan denetimde, Tekirdağ'da ipotek konulan dükkanların ipotek belgelerinde, bu dükkanların bodrum katta olduğu ve dükkanların bulunduğu binanın 1. derece arkeolojik sit alanında olduğu, Gelibolu'da bulunduğu iddia edilen villalara ait İpotek Belgesi'nde, söz konusu gayrimenkullerin arsa niteliğinde olduğu, sadece arsalar üzerinde kat irtifakı tesis edildiği görülmüş ve gayrimenkullere ait tapu örneklerinde, tapu tarihi 08/01/2008 ve satış değerlerinin 1.800 TL olduğu görülmüştür. Ayrıca söz konusu gayrimenkuller üzerine ipotek tesis eden şirket avukatı tarafından da dükkanların olduğu binanın 1. derece sit alanında olduğu, bu dükkanların bodrum katta ve havalandırma imkânlarının olmadığı, dükkanların yaklaşık 30 santim su içinde olduğu, binanın yıkılması halinde bu alan üzerinde yeni bir bina yapılamayacağı için herhangi bir ekonomik değerinin kalmayacağı uyarısı yapılmıştır. Şirket avukatı aynı uyarıları Gelibolu'daki arsalar üzerinde yapmış, arsalar üzerinde yapılan binaların sadece kaba inşaatının tamamlandığı bu nedenle ipotek konulan değeri karşılamayacağı, kaldı ki aynı yerde bitmiş hazır villaların 80.000 TL civarında olduğu belirtilmiştir. Yapılan bütün bu usulsüz işlemlerin gizlenmesi için şirket avukatı tarafından yapılan uyarıların orijinal nüshaları muhasebe departmanında bulunamamış ve sadece fotokopilerine ulaşılmıştır. Ancak fotokopilerde avukat tarafından yapılan uyarı kısımlarının kapatıldığı ve asıllarının farklı yerde saklandığı anlaşılmıştır. Avukatın yukarıdaki uyarıları da belge asıllarının saklandığı muhasebe servisi dışındaki bir yerde bulunabilmiştir. Bu aşamadan sonra Holding Hukuk Servisi konuya müdahil olmuş ve yapılan incelemeler sonucunda Tekirdağ'da bulunan dükkanların önemli bir değer içermediği, Çanakkale'deki, ipotek tesis edilen gayrimenkul üzerinde herhangi bir villa veya villa inşaatı bulunmadığı ve bu gayrimenkulün bir arsadan ibaret olduğu anlaşılmış ve yapılan değerlemeye göre mevcut villa parsellerinin her birinin en fazla 5.000 TL değerinde olduğu ve toplam değerinin 35.000 TL olarak dikkate alınması gerektiği sonucuna varılmıştır. Bu sonuçlar karşısında da şirket genel müdürü makul ve mantıklı bir açıklama getirememiş ve sadece sözleşme yapılan firmanın gayrimenkul konusunda uzman olduğunu ve onların bu beyanlarına güvendiğini ifade etmiştir.

İlginç bir şekilde yukarıda detaylarıyla açıklanan ipotek bedellerinin gerçek olmadığı bilinmesine rağmen, bayiye yapılan satışlara hızla devam edilmiş ve Ocak 2008 içerisinde, bu firmaya kendi çekleri karşılığında toplam 1.201.585 TL daha satış yapılmış ve toplam risk 2.351.686 TL'ye yükselmiştir. Bayiden alınan firma çeklerinden vade tarihi 25.01.2008 olan 32.500 TL tutarlı olanı tahsil edilmiş kalan çeklerin tamamı karşılıksız

çıkıştır. Çeklerin karşılıksız çıkması üzerine firma yetkilisine bilgi verilmiş o da çeklere kefil olan kişinin 1.000.000 TL'si üzerine ipotek koydurarak bu paraları tahsil edeceğini belirtmiş olsa da hukuken bu mümkün olmamıştır. Bunun üzerine bayiden malların geri iadesi talep edilmiş ancak söz konusu ürünlerin ihraç edildiği ve bu nedenle iade edilemeyeceği, ihraç bedellerinin Mart-Nisan-Mayıs aylarında 90.000 USD tutarlı dilimler halinde geleceğini ve şirkete olan borcun ödeneceği beyan edilmiştir. Ancak böyle bir para gelmediği gibi ürün bedelleri de tahsil edilememiştir. Bunun üzerine bütün çekleri sahte çıkan bayi bu durumu aşmak için alüminyum hammadde ticareti yapmak üzere paravan bir şirket kurmuştur. Sonrasında bu paravan şirket, holding şirketi ve ürün satışı için sözleşme yapılan şirket arasında üçlü bir sözleşme imzalanmak suretiyle bayinin borçlarını kapatması amaçlanmıştır. Bu modelde şirket, paravan şirketten mal talep edecek ve bu mallar karşılığında daha önce bayiden almış olduğu çekleri kendi cirosu olmadan paravan şirkete verecek ve bunun karşılığında hammadde alacaktır. Çeklerin karşılıksız çıkması durumunda bu çekler üzerinde şirketin cirosu olmadığı için paravan şirket doğrudan bayiye rücu edecek ancak tahsil imkânı olmayacaktır. Böylece, şirket bayiden olan alacağını çek almak suretiyle kapatmış olacak ve aldığı hammadde ile de üretim yaparak ticari faaliyetine devam edecek ve zararını telafi edebilecektir. Ancak bütün bunlara rağmen şirket bu işlemlerden dolayı 1.317.776 TL zarar etmiş ve bu zararın oluşmasında şirket genel müdürü ile muhasebe müdürünün ortak sorumlu oldukları denetim raporu ile tespit edilmiştir. Denetim ekibi, Holding üst yönetimine şirketin uğramış olduğu bu zararın oluşmasında kusurları olan şirket genel müdürü ile muhasebe müdürünün, takdir ve onay kendilerinde olmak üzere, İş Akitlerinin, 4857 Sayılı İş Kanunu'nun 25. Maddesi II. Kısım "e- İşçinin, işverenin güvenini kötüye kullanması..." ve "ı- İşçinin kendi isteği veya savsaması yüzünden işin güvenliğini tehlikeye düşürmesi, işyerinin malı olan veya malı olmayıp da eli altında bulunan makineleri, tesisatı veya başka eşya ve maddeleri otuz günlük ücretinin tutarıyla ödeyemeyecek derecede hasara ve kayba uğratması" hükümleri uyarınca tazminatsız olarak son verilmesi ve uğranılan zararın karşılanması için gerekli hukuki sürecin başlatılması gerektiği önerisinde bulunmuştur. Bu olayda kusuru olan yöneticiler işten çıkarılmış ancak şirket zararının tazmini mümkün olmamıştır. Özetle bu vaka, etkin bir iç kontrol ve iç denetim sisteminin olmadığı durumlarda insanların hileli işlemlere başvurabileceğini göstermektedir. Herhangi bir işlemde bir kez hileli bir işleme başvurulduğunda bu hileli işlemi gizlemek için yeni bir hileli işleme başvurulması gerektiği bu olayda tüm çıplaklığı ile ortaya çıkmıştır. Bu nedenle şirketlerde iç denetim birimlerinin proaktif ve risk odaklı bir denetim stratejisi benimsemeleri şirket varlıklarının korunması ve hileli işlemlerin önlenmesi açısından uygun olacaktır.

5.8. Holdinge Bağlı Güvenlik Sistemleri Şirketi Denetim Bulguları

Holdinge bağlı güvenlik sistemleri şirketinin 01.01.2007-28.02.2007 dönemi Bilanço ve Gelir Tablosu, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde denetime tabi tutulmuştur. Şirket yönetimi tarafından hazırlanan gelir tablosunda 126.928 TL olan dönem sonu zararının, denetim sonucunda elde edilen gelir tablosunda 150.731 TL olduğu ve aradaki 23.803 TL'lik farkın amortisman giderlerinden kaynaklandığı anlaşılmıştır.

Bilanço hesaplarının denetiminde, kasa, banka, diğer hazır değerler (kredi kartları), alıcılar hesabı sondaj yöntemi ile denetlenmiş ve ödemelerle tahsilatlara yönelik herhangi bir tahakkuk ve kayıt hatasına rastlanılmamıştır. Alıcılar hesabının bakiyesinde şirketin 145.996 TL alacağı olduğu görülmüş ve bu alacakların ortalama tahsil süresinin 40 gün olduğu tespit edilmiştir. Diğer çeşitli alacaklar hesabında takip edilen 8.317 TL'lik tutarın personellerin köprü ve otoyollardan kaçak OGS geçiş ihlalleri ile ilgili cezalar kaynaklı olduğu ancak bu tutarların personelden tahsili ile ilgili herhangi bir işlem yapılmadığı görülmüştür. Bu tutarların 136 hesapta değil 135 Personelden Alacaklar Hesabında takip edilmesi gerektiği konusunda şirket muhasebe müdürüne bilgi verilmiş ve ilgili tutarın bu hesaba virman yapılması sağlanmıştır. Şirketin stok yönetim sistemi ile muhasebe sistemindeki satış modülü entegre çalışmadığı için fiili stok sayımı ile kaydi stok karşılaştırması yapılamamış ve bu nedenle ticari mallar hesabının bakiyesi konusunda bir görüş verilememiştir. Stok ve satış modüllerinin entegre çalışması için gerekli işlemlerin yapılması konusunda şirket yetkililerine bilgi verilmiş ve takibinin yapılacağı bildirilmiştir.

Bilançonun pasif hesaplarının incelenmesinde, finansal kiralama işlemlerinden borçlar hesabında, İş Finansal Kiralama A.Ş. ödemelerinin takip edildiği ve hatalı bir işlem olmadığı, satıcılar hesabındaki 505.358 TL'lik

borcun 427.002 TL'sinin holdinge bağlı grup şirketlerine ve kalan 78.356 TL'lik kısmının da grup dışı şirketlere olduğu tespit edilmiştir. Satıcılar hesabının analizinden de görüleceği üzere şirketin ticari faaliyetlerinin çok önemli bir kısmı grup şirketler yani ilişkili kişiler arasında yapılmaktadır. Bu nedenle şirket yöneticilerine transfer fiyatlandırması açısından risk yaşanmaması için 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesi hakkında bilgilendirme yapılmıştır. Yapılan bilgilendirme ve denetim çalışmalarında, grup şirketler arasında yapılan işlemlerde piyasa rayiç araştırması, iç emsal veya dış emsal karşılaştırması yapılmadığı, bu işlemlere ilişkin olarak ayrıntılı bir kayıt, cetvel ve belge bulundurulmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca Şubat 2007 tarihli faturada yer alan bazı hizmetlerin geçmiş yıllara ait olduğu görüldüğünden dönemsellik ilkesine uygun olarak işlem yapılmadığı da denetim çalışmalarında ortaya çıkarılmıştır. Geçmiş yıllara ait giderlerin dönemsellik ilkesi gereği Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler hesabında kayıt altına alınması gerektiği şirket yetkililerine iletilmiş ve kayıtlar buna göre düzeltilmiştir. Ödenecek vergi ve fonlar hesabı ile sosyal güvenlik primleri hesaplarında herhangi bir uyumsuzluk ve kayıt hatasına rastlanmamıştır.

Denetim çalışması sonucunda, amortisman giderlerinin Gelir Tablosuna dahil edilmemesi, şirketin mali durumunu olduğundan daha iyi göstereceği için, mali konularda alınacak kararlarda hata yapma ihtimalini yükselteceği, köprü ve otoyol geçişleri ile ilgili cezaların personelden tahsil edilip edilmeyeceği konusunda şirket yönetiminin bir karar alması, tahsil edilmeme yönünde karar alınması durumunda bu tutarın KKEG yapılması gerektiği, kaçak geçişler konusunda şirket personelinin uyarılması ve bu yolla oluşan gereksiz giderlerin azaltılması gerektiği, stokların düzenli bir şekilde kayıt altına alınması ve malzeme / ürün deposunda düzenli aralıklarla (aylık, üç aylık vb.) sayım yapılmasını sağlayacak bir Stok Takip Sistemi kurulması, transfer fiyatlandırması konusunda daha dikkatli olunması aksi takdirde herhangi bir incelemede "Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım" yönünden eleştiri konusu olabileceği ve şirketi gereksiz bir cezai yaptırım ile karşı karşıya bırakabileceği, bu tür konularda riski azaltmak için şirket Yeminli Mali Müşavirinden görüş alınması konusunda öneri ve eleştiriler getirilmiştir. İç denetimin önemli fonksiyonlarından biri de danışmanlık fonksiyonudur, dolayısı ile denetim faaliyetleri sonucunda elde edilen bulgularda, şirket yönetici ve çalışanlarına sadece eksiklerin iletilmesinin yanında ne olması gerektiği konusunda da destek olunması gerekir. Bu vakada getirilen öneriler dikkate alındığında iç denetim biriminin danışmanlık fonksiyonunu yerine getirdiği söylenebilir.

5.9. Holdinge Bağlı Yurtdışı Pazarlama Şirketi Denetim Bulguları

Yurtdışı pazarlama şirketi 2003 yılında holdinge bağlı şirketlerin üretmiş olduğu ürünlerin pazarlama faaliyetleri için 150.000 Euro sermaye ile Fransa'da kurulmuş ve 2003 yılı cirosu yaklaşık olarak 13,2 milyon Euro'dur. Şirketin 2004 yılı bütçesine göre ciro tahmini 105 milyon Euro'dur.

Şirkette yapılan denetimlerde banka ödemelerinin şirketin yabancı ortağı ve aynı zamanda YK Başkanı tarafından ve tek imza ile yapıldığı ve herhangi bir tutar sınırlaması olmadığı görülmüştür. Şirketin 2004 yılı cirosu dikkate alındığında bu derece yüksek işlem hacimlerinde tek imza ile işlem tesis edilmesinin Holding uygulamaları açısından uygun olmadığı ve riskli olduğu değerlendirilmiştir. Bu nedenle, banka işlemleri konusundaki Başkanlık talimatı gereği, imza yetkilerinin yeniden düzenlenmesi ve Pazarlama şirketinin tahsil ettiği tüm gelirlerin, Holding'in Türkiye hesaplarına gönderilmesi amacıyla banka hesaplarının işleyişi konusunda yeni bir düzenlemeye gidilmiştir. Bu düzenlemeye göre, Holding tarafından uygun görülen bir bankada şirket adına 101-a ve 101-b kodlu iki hesap açılacak ve ürün satışları ile ilgili bütün bedeller 101-a kodlu gelir hesabına ve şirket ile ilgili vergi, maaş, nakliye, kira, sigorta vb. giderlerde 101-b gider hesabından ödenecektir. Gelir hesabından para çekilebilmesi için Holding üst düzey çalışanı iki imza ile birlikte yabancı ortak YK Başkanının müşterek imzası gerekli olacak ve bu imza ile gelir hesabından gider hesabına virman yapılabilecektir. Gider hesabından ödeme YK Başkanının imzası ile yapılabilecek ve 101-a gelir hesabında giderler için gerekli olan dışındaki tutarlar Holding'in Türkiye hesaplarına aktarılacaktır. Tek imza ile ve herhangi bir tutar kısıtlaması olmaksızın bankalarda işlem yetkisi riskli görünmekle beraber yapılan denetimlerde banka hesaplarında herhangi bir yanlışlık ve usulsüzlük tespit edilememiştir.

Holdingin Fransa'daki pazarlama şirketi, ürün satışlarına aracılık etmesi için Fransa merkezli bir firma ile sözleşme imzalamış ve bu sözleşme karşılığında, klasik ürün modellerinde müşteriye satış fiyatı üzerinden yüzde 0,5, diğer modellerde yüzde 1, bu fiyatların üzerindeki bir fiyattan satış yapılması halinde ortaya çıkan farkın yüzde 50'si ve satış sonrası hizmetler bedeli üzerinden de yüzde 0,7 oranında komisyon ödeneceği kayıt altına alınmıştır. Bu satışlar karşılığı oluşan komisyon giderlerinin denetimi sonucunda satış sonrası hizmetler karşılığı olarak kesilen 3.476.800 Euro tutarındaki bir fatura karşılığında ödenmesi gereken komisyon tutarı 24.338 Euro olması gerektiği halde 34.768 Euro olarak hesaplandığı ve bu yanlış hesap nedeniyle 10.430 Euro fazla komisyon ödendiği tespit edilmiş ve iade faturası düzenlenerek bu durum düzeltilmiştir. Benzer şekilde Fransa'da bir başka şirket ile de ürün satışları için yapılan sözlü anlaşma gereği diğer aracı firmaya verilen oranlarda komisyon verilmesi kararlaştırılmıştır. Bu kapsamda yapılan 1.493.400 Euro tutarındaki satışlar karşılığında 12.702 Euro olması gereken komisyon tutarının 37.320 Euro olduğu ve fazladan 24.618 Euro ödendiği tespit edilmiş ve bu durumda düzeltilmiştir. Ancak bu komisyon ödemelerinde gerekli kontrollerin usulüne uygun olarak yapılmadığı anlaşılmıştır.

Türkiye'deki üretici firma ile Fransa'daki pazarlama firmasının hesap mutabakatına ilişkin çalışmada muhasebe kayıtları arasında farklılıklar olduğu ve bu farkın satış faturalarının USD olması gerektiği halde Euro olarak düzenlenmesinden kaynaklandığı anlaşılmıştır. Bu nedenle Euro / USD paritesinden kaynaklı olarak 12.714 USD gümrük vergisi ve 20.941 USD fazladan KDV ödendiği tespit edilmiştir. Fazladan ödenen gümrük vergileri maliyet kalemi olarak dikkate alındığı için karlılığı azaltıcı bir unsur olarak değerlendirilmiş ancak KDV'ler iade alınabilir olması dolayısı ile maliyet unsuru olmaktan ziyade erken ödeme dolayısı ile paranın zaman değerinden yararlanamama riskini ortaya çıkardığı şeklinde yorumlanmıştır. Yapılan fazla ödemeler yurtdışı pazarlama firmasının birim satış fiyatında 24 USD 'lik bir kayıp-zarara neden olmuştur. Denetim sırasında Türkiye'deki firmanın kayıtlarındaki 22.800 Euro tutarlı bir faturanın pazarlama firmasının kayıtlarında 2.820 Euro olarak görüldüğü ve aradaki 19.980 Euro tutarındaki farkın ürünlerin iade edilmesinden kaynaklandığı belirtilmiştir. Sonrasında bu durum Türkiye'deki firma tarafından doğrulanmış ve iade faturasının zamanında kayıtlara alınmadığı tespit edilmiş ve gerekli düzeltme işlemleri yapılmıştır. Gerek faturalardaki döviz para birimi yanlışlıkları gerekse faturaların içerik ve tutarlarındaki farklılıkların temel sebebi Türkiye'deki üretici firmanın ihracat departmanı ile muhasebe departmanı arasındaki iletişim eksikliğinden kaynaklandığı anlaşılmıştır. Bu problemlerin olmaması için ihracat departmanı tarafından kesilen tüm ihracat faturalarının eş zamanlı olarak muhasebe departmanına iletilmesi ve kontrol edildikten sonra kayıt altına alınmasını sağlayan bir mekanizma kurulmuştur. Türkiye'deki üretim şirketi Fransa'daki müşterilere hem doğrudan hem de Fransa'daki pazarlama şirketi üzerinden satış yapmaktadır. Denetim sırasında bu satışlarla ilgili mal bedellerine ilişkin ödemelerin bazen Türkiye'ye bazen de Fransa'daki pazarlama şirketine yapıldığı görülmüştür. Bu nedenle açık olması gereken hesapların kapalı ya da kapalı olması gereken hesapların açık olduğu tespit edilmiş ve bu kapsamda Türkiye'ye ödenen 11.309 Euro'nun pazarlama şirketine ödenmesi gerektiği anlaşılmış ve bu durum düzeltilmiştir.

Fransa'da plazma TV ithalatı gümrük vergisine tabi olduğu için Holdingin pazarlama şirketi Almanya'dan plazma ekranlarını ve diğer bir şirketi üzerinden de diğer aparatları ithal etmekte ve bu ürünlerin montajı Fransa'da yapılarak satılmaktadır. Ancak hem plazma ekranı hem de diğer aparatların bedeli pazarlama şirketi tarafından ödenmektedir. Almanya'dan ithal edilen ürünlerin nakliye ve gümrükleme işlemleri Panalpina firması tarafından yapılmakta olup bu işlemlere ilişkin faturalar denetime tabi tutulmuştur. Bu denetim çalışmalarında Panalpina'nın gümrükten çektiği aparatlara ilişkin tüm KDV, diğer vergiler ve masrafları içeren hizmet faturalarını pazarlama firması adına kesmesine karşılık gümrük beyannameleri Holdingin diğer şirketi adına düzenlenmiştir. Bu nedenle gümrük beyannameleri holdingin diğer şirketi adına düzenlendiği için yasal olarak pazarlama şirketi tarafından bir ürün ithal edildiğini ispat edecek bir vesika bulunmamakta ve dolayısı ile pazarlama şirketi stoklarında olmayan bir malı satmış gibi görünmektedir. Ayrıca Holdingin diğer şirketi tarafından da pazarlama şirketine bu malların satıldığına dair bir fatura da düzenlenmemiştir. Benzer şekilde Holdingin Türkiye'deki üretici firmasından ithal edilen ürünlerin faturası Fransa'daki diğer şirkete fatura edildiği ve gümrük işlemleri bu firma adına yapıldığı halde tüm masraf ve vergi ödemeleri Panalpina tarafından pazarlama şirketine fatura edilmiştir. Yine benzer şekilde

bu ürünlerinde satış işlemleri de herhangi bir ithalat yapılmış görünmediği halde pazarlama şirketi tarafından yapılmıştır. Bu durumu düzeltmek için faturalar üzerindeki diğer şirketin isminin etiketle kapatılarak pazarlama şirketine ait etiketler yapıştırıldığı görülmüş ve bu etiketler sökülerek faturalar üzerindeki tahrifat giderilmiştir. Ayrıca muhasebe kayıtları ile gümrük beyannameleri eşleştirilmeye çalışılmış ve kayıtlarda olan ancak fiilen olmayan beyannameler Panalpina'dan istenerek eksik olan beyannameler tamamlanmıştır. Bu işlemlerden de görüleceği üzere, muhasebe işlemlerinde belge kontrolünün yapılmadığı anlaşılmaktadır. Bu durum şirketi herhangi bir vergi incelemesinde önemli risklerle karşı karşıya bırakabilir ve stok kayıtlarında olmayan ürünlerin satışından dolayı sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen bir şirket durumuna düşülebilir, kaçakçılık ile kaçakçılığa teşebbüs suçları ile karşı karşıya kalmasına neden olabilir. Tespit edilen bu usulsüz işlemlerle ilgili tüm düzeltme işlemleri denetim ekibi tarafından yaptırılmış ve olası risklerin önlenmesi sağlanmıştır. Benzer bir durumda, Holding'in Türkiye'deki üretim şirketinin müşterisinin iflas etmesi nedeniyle bu firmanın yedek parça stokları karşılığında 70.000 Euro tutarındaki borcunun Holding'in Fransa'daki diğer şirketi tarafından devralınmasında tespit edilmiştir. Bu olayda da satışlar pazarlama şirketi üzerinden yapılmasına karşılık yedek parça stokları Holding'in diğer şirketinde bulunmakta ve bu iki şirket arasında da bir faturalama işlemi bulunmamaktadır. Denetimin yapıldığı sırada pazarlama şirketi tarafından satışı gerçekleşen yedek parça tutarının 8.942 Euro olduğu görülmüş ve pazarlama şirketinin fiktif satış yapmadığını göstermek üzere diğer şirket tarafından yüzde 30 iskonto ile pazarlama şirketine 6.260 Euro fatura kesilmiş ve bu yolla stoklarında olan bir malı satmış gibi gösterilmiştir.

Denetim ekibi, tespit edilen bu yanlışlıkların nedenini pazarlama firmasındaki organizasyonel yetersizlik ve Türkiye'deki üretim firması ile Fransa'daki iki firmanın dış ticaret ve muhasebe departmanları arasındaki iletişim eksikliği ile açıklamıştır. İşlem hacminin hızlı artışı dikkate alınarak acil bir şekilde organizasyonel düzenlemeye gidilmesi ve tüm faaliyetlerin uygun bir iç kontrol sistemi ile kontrol edilmesi önerilmiştir. Bu kapsamda ilk etapta Holding bünyesinde bir koordinatörlük kurulmuş ve başta Fransa'daki pazarlama şirketi olmak üzere tüm yurtdışı şirketlerin kontrol ve koordinasyonu bu koordinatörlük altında toplanmıştır. Bunun yanında Holdingin, Fransa'daki şirketlerin tüm işlemlerine doğrudan nüfuz edebilmesi için, merkezden bir atama yapılmasının uygun olduğu ve ciro artışı da dikkate alınarak bu şirketler üzerindeki kontrolün maksimum ölçüde artırılmasının zorunlu olduğu da denetim raporunda öneri olarak dile getirilmiştir.

5.10. Holdinge Bağlı Polonya Şirketi Bilanço ve Gelir Tablosu Denetim Bulguları Holdingin Polonya'daki şirketinin 31.12.2010 tarihli mizanı üzerinden hazırlanan bilançosuna göre şirketin aktif toplamı 162.126 Euro olup, Polonya Zloty'sinden 3.9603 kur değeri ile hesaplanmıştır. Şirketin bilançosunda kasa ve bankalardaki nakit mevcudunun 19.572 Euro olduğu ancak vergi dairesine olan KDV borçlarından dolayı bankadaki 15.261 Euro'ya vergi dairesi tarafından bloke konulduğundan kullanılmadığı görülmüştür. Stok hesaplarında 48.227 Euro tutarında bir mamul ve malzeme görülmesine rağmen, mamul malların son birkaç yıl içindeki satıştan iade pillerden oluştuğu, malzeme stoklarının da TV stokları ile ilgili 10 yıllık stok zorunluluğundan kaynaklandığı ve halihazırda satış değerlerinin yok denecek kadar düşük olduğu tespit edilmiştir. Alıcılar hesabında görülen 121.300 Euro tutarlı alacağın yapılan denetimler sonucunda yalnızca bir firmadan olan 87.100 Euro'luk kısmının tahsil edilebileceği kalan kısmın marketlerle olan karmaşık hesaplar (İadeler, komisyon hesaplamaları, hesaba alınmayan faturalar vb.) ile Alacak Takip Firmalarınca kabul edilmeyen alacaklardan oluştuğu ve bu nedenlerle tahsil edilemeyeceği anlaşılmıştır. Personelden Alacaklar hesabında görülen 1.753 Euro'nun aslında bir alacak olmadığı, bu tutarın personelin tazminat hesabından mahsup edildiği ancak muhasebe kayıtlarına alınmadığı tespit edilmiş ve gerekli kayıt yapılarak düzeltilmiştir. Şirketin alacak toplama firmasına devrettiği ve tahsilini beklediği tutar 123.144 Euro'dur. Bunun yanında faktoring firmasında da 13.647 Euro alacak bakiyesi görülmekle beraber bu tutar konusunda faktoring firması ile mutabakat yapılamamış ve firmaya olan komisyon borçları dikkate alındığında buradan gelecek bir tutar olmadığı anlaşılmıştır. Şirketin bilançosunda Şüpheli Alacaklar Hesabında toplam 444.723 Euro'ya karşılık Şüpheli Alacaklar Karşılığı Hesabında 610.971 Euro bulunmaktadır. Muhasebe ilkelerine uymayan bu farklılık konusunda firma yetkilileri bir açıklama getirememiş, bu farkın izahı ve hatanın düzeltilmesi için şirketin eski ve yeni muhasebecilerini bir araya getirerek çözüm arayacaklarını belirtmişlerdir.

Şirketin satıcılara borçları ile bilanço aktifi birlikte değerlendirildiğinde borca batık olduğu çok net olarak görülmektedir. Polonya'daki satıcılara olan borçlarla ilgili olarak şirket çeşitli alacak davaları ve yazılı protestolar ile karşı karşıya kalmış ancak çok düşük miktarlarda ödemeler yapabilmektedir. Yurtdışı satıcılara olan borç tutarı 13.920.280 Euro olup bu tutarın 13.564.385 Euro'luk kısmı Holdinge bağlı Türkiye'deki üretim şirketine olan borçtan oluşmaktadır. Bunun yanında 283.000 Euro senetli borcu bulunan şirketin vergi, sigorta ve tazminat olmak üzere 212.000 Euro daha borcu bulunmaktadır. 283.000 Euro tutarındaki borç senetlerinin Holdinge verilen senetler olduğu ancak Holding'de yapılan incelemelerde alınan senetlerin tutarının 160.000 Euro olduğu anlaşılmış ve aradaki farkın üretim şirketine verilen senetler olduğu anlaşılmış ve kayıtlar buna göre düzeltilmiştir. Şirketin borca batıklık durumu özkaynak hesaplarında da çok belirgin olarak görülmektedir. Şöyle ki şirketin ödenmiş sermayesi 1.561.712 Euro olmasına karşılık dönem zararı ve geçmiş dönem zararları toplamı 15.943.598 Euro'ya ulaşarak özkaynakların 14.378.002 Euro terse dönmesine neden olmuştur. Sonuç olarak yapılan denetimde, muhasebe hesaplarındaki karışıklık ve müşterilerle mutabakat yapılamadığından şirket alacaklarının tahsil edilemediği ortaya konulmuştur. Muhasebe kayıtlarında bir düzen sağlanması ve hesapların netleştirilerek kesin durumun ortaya çıkması, hem şirketin gerçek durumunu ortaya koyacak, hem de tüm borçlu taraflarla olan problemleri ortadan kaldırarak tahsilat aşamasına geçmeyi sağlayacaktır. Bu konuda çalışmaların hızlandırılması, gerekirse sadece bu mutabakatların sağlanması amacıyla şirket bünyesinde bir personel istihdam edilmesi, bu istihdam nedeniyle katlanılacak maliyetin çok üzerinde bir nakit girişinin mümkün olabileceği kanaatine varılmıştır.

6.Sonuç ve Tartışma

Bu çalışmada, incelenen holdingin büyüklüğü ve 1989 yılından beri iç denetim biriminin bulunması dikkate alınarak denetim raporlarında çok daha az bulgu ile karşılaşılabileceği beklenmiş olmasına rağmen çok fazla eksik ve hatalı işlem olduğu görülmüştür. Bu bulgulardan hareketle şirketlerdeki usulsüz ve hileli işlemlerin önlenmesi açısından iç kontrol sisteminin tek başına yeterli olmadığı, iç kontrol sisteminin mutlaka iç denetim tarafından denetlenmesi gerektiği anlaşılmıştır. Holdinge bağlı yurtiçi ve yurtdışı iştirak ve bağlı ortaklıklarda iç denetim çalışmalarının önemi, düzenlenen iç denetim raporlarında net olarak ortaya konulmuştur. Literatürdeki bazı çalışmaların aksine çalışma kapsamındaki Holdingde iç denetime özel bir önem verildiği görünmekle beraber, denetim raporlarının analizinden holding ve holdinge bağlı şirketlerde risk yönetim birimlerinin kurulmasının gerekli olduğu sonucuna varılmıştır.

Gerek bu çalışmada ve gerekse yapılan diğer çalışmalarda da görüldüğü üzere Türkiye'de iç denetim birimleri, özellikle holding şirketler, halka açık şirketler, bankacılık, finans ve sigorta sektörlerinde etkin bir şekilde uygulama alanı bulmuştur. İç denetimin bu kadar geniş uygulama alanı bulmasında, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu, 5411 sayılı Bankalar Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda iç denetim ve iç kontrol ile ilgili yapılan düzenlemelerin ve kurumsal anlamda mesleğin yapılması açısından da TİDE'nin önemli etkilerinin olduğu düşünülmektedir. Bu olumlu gelişmeler yanında iç denetime karşı hala bir direnç olduğu da kabul edilmeli ve bu direncin giderilmesi için çalışmalar yapılması gerekmektedir.

İç kontrol sistemleri ile iç denetim birimlerinin oluşturulmasında, işletmelerin kendi yapılarına uygun, gündelik operasyonları aksatmayacak ve gereksiz iş yükü oluşturmayacak şekilde risk odaklı bir iç kontrol sistemi kurmaları ve bu sistemlerin denetimini yapacak iç denetim birimleri oluşturmaları tavsiye edilmektedir. İç denetimden istenen faydaların sağlanabilmesi içinde risk odaklı ve proaktif bir yaklaşımın benimsenmesi gerekir.

İç denetim çalışmalarının şirketlere önemli katkılar sağladığı hem literatürdeki çalışmalardan hem de bu çalışmadan elde edilen bulgularla teyit edilmiştir. Ancak iç denetimin birçok ülkede yasal bir zorunluluktan ziyade isteğe bağlı olmasından dolayı uygulanma oranlarının düşük olduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle iç denetimin belli ciro, aktif büyüklük, çalışan sayısı vb. kriterlerle yasal olarak zorunlu hale getirilip getirilmemesi konusunda çalışmalar yapılması ve bu konuların tartışılması literatüre önemli katkılar sağlayabilir. Bu zorunluluk konusunda 6102 sayılı TTK ile getirilen zorunlu bağımsız denetim kriterleri iyi bir araç olarak kullanılabilir. İç denetimin yasal bir zorunluluk haline getirilmesinin, hileli ve usulsüz işlemlerle şirket varlıklarının azaltılmasını önlemek açısından faydalı olacağı değerlendirilmektedir. Literatür çalışmalarında da ortaya konulduğu üzere, sektörel bazda yetkinliklere sahip iç denetçi açığının kapatılması için üniversiteler ve meslek kuruluşlarının ortak çalışmalar yürütmesi uygun olacaktır.

Türkiye’de de iç denetime ilginin artması ve iç denetçi kalifikasyonunun geliştirilmesi için üniversitelerde iç denetime yönelik dersler, spesifik eğitim ve sertifika programlarının geliştirilmesi uygun olur.

İşletmelerin kendi yapılarına uygun, gündelik operasyonları aksatmayacak ve gereksiz iş yükü oluşturmayacak şekilde risk odaklı bir iç kontrol sistemi kurmaları, sektördeki ve literatürdeki iyi uygulama örneklerini takip ederek kendi kontrol sistemlerini geliştirmeleri uygun olur. Bunların yapılması halinde hem operasyonel verimlilik hem de mali etkinlik sağlanmış olur.

Gerek literatür incelemesi ve gerekse bu çalışmadan da anlaşıldığı üzere örnek vakalara dayalı iç denetim çalışmalarının az olduğu, iç denetim çalışmalarından daha iyi sonuçlar alınabilmesi için bu çalışmaların artmasına ihtiyaç olduğu ve bu çalışmaların yapılabilmesi içinde şirketlerin ticari sır kapsamında olmayan verileri paylaşmaya istekli olmaları gerekmektedir. Bu çalışmalar hem literatürün gelişmesine hem de iç denetim çalışmalarının daha etkin ve verimli olmasına katkı sağlayacaktır. Bunun yanında diğer işletmelerin bu vakalardan ders çıkarmaları sayesinde usulsüz ve hileli işlemlerle karşılaşmalarının önüne de geçilebilir.

Sonuç olarak, iç denetim uygulamaları ile ilgili karşılaştırmalı çalışmalara ihtiyaç olduğu, bu karşılaştırmalı çalışmaların sektör, şehir veya farklı ülkeler bazında yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir. Bu karşılaştırmalı çalışmaların, farklı sektörler, şehirler ve ülkelerde iç denetime bakış açılarının anlaşılmasına, literatürün zenginleşmesine, sektörler ve ülkelere uygun modellerin geliştirilmesine katkısı olabilir.

KAYNAKÇA

- Aksoy, T. (2010). *Basel ve İç Kontrol*, Ankara, Genişletilmiş 2. Baskı, Türmob Yayınları-384.
- Aktaş, H.H. (2010). İç Denetçinin Bağımsızlığı ve Türkiye Uygulamalarına Yönelik Bir Örnek (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Aktuğlu, A. (1996). *Denetleme ve Revizyon*, İzmir, 3. Baskı, Barış Yayınları.
- Amin, F. T. (2016). Internal audit procedure of Square Toiletries Limited, Internship Report, BRAC University, BRAC Business School, http://dspace.bracu.ac.bd/xmlui/bitstream/handle/10361/7824/12104180_BBA.pdf?sequence=1&isAllowed=y (Erişim tarihi: 21 Ocak 2022).
- Arena, M. ve Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness, *International Journal of Auditing*, 13 (1), 43-60.
- Aslan, B. (2010). Bir yönetim fonksiyonu olarak iç denetim, *Sayıştay Dergisi*, 77, 63-86.
- Avşar, A. (2014). Holding İşletmelerinde İç Denetim Süreci ve Faydaları, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Atılım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Balkan, F.G. (2020). Finansal Holding Kuruluşu Bünyesindeki Sigorta Şirketlerinin İç Denetim Sonuçlarının Hakim Şirket Yönetim Anlayışına Etkileri (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Bircan, N.G. (2020). İç denetimde yapısal değişim ve dönüşüm: İç denetçilerin farkındalığı ve beklentileri üzerine bir araştırma, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, (63), 67-83.
- Bozkurt, N. (2010). *Muhasebe Denetimi*, İstanbul, 5. Baskı, Alfa Yayınları.
- Coetzee, P., Fourie, H. ve Burnaby, P.A. (2015). The growth of the internal audit profession is more than just numbers fact or fiction? Evidence from South Africa, *Managerial Auditing Journal*, 30 (6-7), 514-538.
- Cordoş, G.S. (2014). Analysis of internal audit practises on FTSE 100, *Procedia Economics and Finance*, 15, 1265-1272.
- COSO (2022). <https://www.coso.org/SitePages/About-Us.aspx>, (Erişim tarihi:24 Ocak 2022).
- Durmuş, C. ve Taş, O. (2008). *Denetim, SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında*, İstanbul, Alfa Yayınları.

- ECIIA (2022). What is internal auditing, <https://www.eciia.eu/what-is-internal-auditing/> (Erişim tarihi: 23 Ocak 2022).
- Ersöz, S. (2019). İşletmelerde İç Denetim: Konya’da Faaliyet Gösteren Büyük Ölçekli Bir İşletmede Araştırma, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). KTO Karatay Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Güredin, E. (2010). *Denetim*, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- IIA (2022). About the IIA, <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx> (Erişim tarihi: 24 Ocak 2022).
- IIA (2022). Definition of internal auditing, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> (Erişim tarihi: 23 Ocak 2022).
- Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu (2003). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5018.pdf> (Erişim tarihi: 22 Ocak 2022)
- Kayıkcıoğlu, S. (2017). Şirketlerin İç Denetim Birimlerinde Hile Denetimi ve Bir Uygulama (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- KGK (2013). BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS_315.pdf (Erişim tarihi: 23 Ocak 2022).
- Kızılboga, R. ve Özşahin, F. (2013). Etkin bir iç kontrol sisteminin iç denetim faaliyetlerine ve iç denetçilere katkısı, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6 (2), 220-236.
- Memiş, M.Ü. (2007). Türkiye’de iç denetim profilinin belirlenmesine ilişkin bir araştırma, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16 (1), 461-478.
- Mohammed, F. A. (2014). The internal audit in private domestic airlines: The case of Auric Air Services And Northern Air, Tanzania. <http://scholar.mzumbe.ac.tz/handle/11192/884> (Erişim tarihi: 10 Kasım 2019).
- Ocak, İ. ve Olur, B. (2019). Bilimsel Araştırma Süreci: Giriş, Gürbüz, A. (Ed.). Eğitimde Bilimsel Araştırma Yöntemleri, Pegem Akademi, Ankara, 1-61.
- Özdoğan, B., Mollaoğulları, B. F. (2020). Türkiye’de iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisine yönelik yapılan lisansüstü tez çalışmaları üzerine bir araştırma, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13 (3), 787-817.
- Özeren, B. (2000). *İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları*, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ankara
- Özkardeş, L. (2017). Kurumsal firmaların iç kontrol, iç denetim ve riske yaklaşımları, *Journal of Yasar University*, 12 (47), 191-200.
- PWC (2012). İç denetim meslek durum anketi, <https://www.pwc.com.tr/tr/risk-surec-teknoloji-hizmetleri/assets/ic-denetim-ve-kontrol-hizmetleri/kuresel-ic-denetim-anketi-2012.pdf> (Erişim tarihi: 10 Kasım 2019).
- Rönkkö, J., Paananen, M. ve Vakkuri, J. (2018). Exploring the determinants of internal audit: Evidence from ownership structure, *International Journal Of Auditing*, 22 (1), 25-39.
- Selim, G., Woodward, S. ve Allegrini, M. (2009). Internal auditing and consulting practice: A comparison between UK / Ireland and Italy, *International Journal of Auditing*, (13), 9-25.
- Selimoğlu, S.K., Özbirecikli, M., Uzay, Ş. ve Uyar, S. (2015). *Bağımsız Denetim Türkiye Denetim Standartlarıyla Uyumlaştırılmış*, Ankara, Türmob Yayınları-479.
- Simovic, O. ve Perovic, D. (2018). Function and importance of internal audit in hotel group “Budvanska Rivijera”, Studzieniecki, T., Kozina, M. ve Alilovic, D. S. (Ed.), 33rd International Scientific Conference on Economic and Social Development–“Managerial Issues in Modern Business” – Warsaw, 26-27 September 2018, 212-223.

- Sönmez, V. ve Alacapınar, F.G. (2019). *Örneklendirilmiş Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, Ankara, 7. Baskı, Anı Yayıncılık.
- Şengür, E.V. (2005). *İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- TİDE (2022a). Kilometre taşları, <https://www.tide.org.tr/page/4/Kilometre-Taslari>, (Erişim tarihi: 30 Ocak 2022).
- TİDE (2022b). İç denetimin tanımı, <https://www.tide.org.tr/page/26/Ic-Denetimin-Tanimi>, (Erişim tarihi: 23 Ocak 2022).
- TÜSİAD (2010). Reel sektörde iç denetim uygulamaları: Tespit ve öneriler, <https://tusiad.org.tr/yayinlar/raporlar/item/5194-reel-sektorde-ic-denetim-uygulamalari-tespit-ve-oneriler> (Erişim tarihi: 11 Kasım 2019).
- Yelken, R. (2019). Holdinglerde Risk Odaklı İç Denetim ve Bir Uygulama (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yurtsever, G. (2015). İç denetimin fonksiyonları ve katma değeri, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 52 (602), 89-101.