

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE BDS 610 ÇERÇEVESİNDE İÇ DENETÇİ
ÇALIŞMALARININ KULLANILMA DÜZEYLERİNİN İNCELENMESİ:
SPK'YA KAYITLI BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARINA YÖNELİK BİR
ARAŞTIRMA**

Ramazan BESEN

DOKTORA TEZİ

ADANA / 2022

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE BDS 610 ÇERÇEVESİNDE İÇ DENETÇİ
ÇALIŞMALARININ KULLANILMA DÜZEYLERİNİN İNCELENMESİ:
SPK'YA KAYITLI BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARINA YÖNELİK BİR
ARAŞTIRMA**

Ramazan BESEN

Danışman: Prof. Dr. Mehmet Ünsal MEMİŞ

Jüri Üyesi: Prof. Dr. İlter ÜNLÜKAPLAN

Jüri Üyesi: Prof. Dr. Levent KOŞAN

Jüri Üyesi: Doç. Dr. Koray TUAN

Jüri Üyesi: Doç. Dr. Alpaslan YAŞAR

DOKTORA TEZİ

ADANA / 2022

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne;

Bu çalışma, jürimiz tarafından İşletme Ana Bilim Dalında DOKTORA TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan: Prof. Dr. Mehmet Ünsal MEMİŞ
(Danışman)

Üye: Prof. Dr. İlter ÜNLÜKAPLAN

Üye: Prof. Dr. Levent KOŞAN

Üye: Doç. Dr. Koray TUAN

Üye: Doç. Dr. Alpaslan YAŞAR

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylıyorum.
.../.../2022

Prof. Dr. Serap ÇABUK
Enstitü Müdürü

NOT: Bu tezde kullanılan ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'ndaki hükümlere tabidir.

ETİK BEYANI

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde ve ortaya çıkan sonuçlarda herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim. / /2022

Ramazan BESEN

ÖZET

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE BDS 610 ÇERÇEVESİNDE İÇ DENETÇİ ÇALIŞMALARININ KULLANILMA DÜZEYLERİNİN İNCELENMESİ: SPK'YA KAYITLI BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Ramazan BESEN

Doktora Tezi, Muhasebe Finansman Bilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Mehmet Ünsal MEMİŞ

Kasım 2022, 269 sayfa

Günümüzde bağımsız denetçilerle iç denetçilerin rolleri her ne kadar farklılık gösterse de ikisi arasındaki iş birliğinin, uyum ve koordinasyonun sağlanması giderek daha fazla önem kazanmış, denetimin kalitesinin ve etkinliğinin artması yanında, denetlenen kurum, iç ve dış denetçi açısından da çeşitli faydaların elde edilmesine katkı sağlamıştır. Özellikle her iki denetçinin çalışmalarının odak noktası olan iç kontrol sisteminin anlaşılması ve değerlendirilmesi bakımından iç denetçilerle yapılacak iş birliği ve onların çalışmalarının kullanılması aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarını önleyerek emek ve zamandan tasarruf edilmesini, denetim prosedürlerinin türü ve sayısı ile denetim kanıtlarının azaltılmasını, kaynak israfının önlenmesini, denetim maliyetinin azaltılmasını ve sonuç olarak denetim riskinin azaltılarak daha rahat ve etkin bir denetim gerçekleştirilmesini sağlayacaktır.

Bu çalışmada temel olarak, BDS 610 çerçevesinde bağımsız denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarını kullanma düzeylerinin belirlenmesi ve bağımsız denetim çalışmalarına olan katkısının araştırılması amaçlanmıştır. Yapılacak çalışma sayesinde daha özelde; bağımsız denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarını kullanıp kullanmama konusunda etkili olan faktörlerin ve önem düzeylerinin, iç denetçilerin ve çalışmalarının hangi kriterlere göre değerlendirildiğinin, iç denetçilerin çalışmalarının hangi alanlarda kullanıldığının, iç denetçilerin çalışmalarının kullanılmasının bağımsız denetçilere olan katkısının ve son olarak iç denetçilerin doğrudan yardım sağlamak amacıyla kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi amaçlanmaktadır.

Çalışmada araştırma modeli olarak, tanımlayıcı araştırma modeli kullanılmış,

verilerin elde edilmesi amacıyla SPK'ya kayıtlı 105 bağımsız denetim firmasına yönelik anket çalışması yapılmış, elde edilen veriler SPSS (Statistical Package for Social Sciences) programı kullanılarak analiz edilmiş ve sonuçlar tablo ve grafikler halinde gösterilerek daha anlaşılır hale gelmesi sağlanmıştır. Çalışmada sonuç olarak, ankete katılan bağımsız denetim firmalarının büyük bir çoğunluğunun iç denetçilerle işbirliği yaptıkları ve onların çalışmalarından yararlandıkları ve bu kararlarına etki eden faktörlerin başında; iç denetçilerin işletmenin bir çalışanı olarak işletmeyi ve iç kontrol sistemini dahi iyi bilmeleri, iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi konusunda benzer çalışmaları yapmalarının etkili olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar kelimeler: Bağımsız denetim, iç kontrol, iç denetim, iç denetçilerle iş birliği yapılması, iç denetçilerin çalışmalarının kullanılması.

ABSTRACT

**INVESTIGATION OF THE USAGE LEVELS OF INTERNAL AUDITOR
ACTIVITIES WITHIN THE SCOPE OF BDS 610 IN THE INDEPENDENT
AUDIT PROCESS: A RESEARCH FOR INDEPENDENT AUDIT COMPANIES
REGISTERED TO SPK**

Ramazan BESEN

Ph.D. Thesis, Accounting and Finance

Supervisor: Prof. Dr. Mehmet Ünsal MEMİŞ

November 2022, 269 pages

Today, although the roles of independent auditors and internal auditors differ, ensuring cooperation, harmony and coordination between the two has gained more and more importance. Especially in terms of understanding and evaluating the internal control system, which is the focal point of the work of both auditors, the cooperation with the internal auditors and the use of their work will prevent unnecessary duplication of the same work, saving labor and time, reducing the type and number of audit procedures and audit evidence and preventing waste of resources, it will reduce the audit cost and as a result, reduce the audit risk and provide a more comfortable and effective audit.

In this study, it is mainly aimed to determine the level of use of the work of internal auditors by independent auditors within the framework of BDS 610 and to investigate their contribution to independent auditing. Thanks to the work to be done work more specifically; the factors that affect whether the independent auditors use the work of the internal auditors and their level of importance, the criteria by which the internal auditors and their work are evaluated, in which areas the work of the internal auditors is used, the contribution of the use of the work of the internal auditors to the independent auditors, and finally whether the internal auditors are used to provide direct assistance is intended to be determined.

The descriptive research model was used as the research model in the study, a survey was conducted with 105 independent audit firms registered with the SPK in order to obtain the data, the obtained data were analyzed using the SPSS (Statistical Package for Social Sciences) program and the results were shown in tables and graphs made

understandable. As a result of the study, the majority of the independent audit firms participating in the survey cooperate with the internal auditors and benefit from the work of the internal auditors, and at the beginning of the factors affecting these decisions; it has been determined that it is effective for the internal auditors to know business and the internal control system better, as an employee of the enterprise, and to carry out similar studies on the examination and evaluation of the effectiveness of the internal control system.

Keywords: Independent audit, internal control, internal audit, collaborating with internal auditors, using the work of internal auditors.



ÖN SÖZ

Bu çalışmanın kapsamı, bağımsız denetim sürecinde BDS 610 çerçevesinde iç denetçi çalışmalarının kullanılma düzeylerinin incelenmesidir. Çalışmanın teorik kısmı, kaynakçada gösterilen makale, kitap, dergi ve web sayfalarındaki elektronik kaynaklardan elde edilen ve derlenen bilgilerden yararlanılarak hazırlanmış, uygulama kısmında ise SPK'ya kayıtlı bağımsız denetim firmalarına yönelik anket çalışması yapılmıştır. Böylece (bu şirketlerin genel olarak bir iç denetim bölümü bulunan işletmeleri denetlemiş olma ihtimallerinin yüksekliği göz önüne alınarak) gerçeğe daha yakın sonuçların ortaya konması hedeflenmiştir.

Yapılan çalışma, BDS 610'un gerçek hayatta uygulanmasına dönük Türkiye'deki bağımsız denetçilerin/bağımsız denetim firmalarının iç denetçilerin çalışmalarını kullanma düzeylerinin belirlenmesi ve bu çalışmalardan yararlanılması konusunda dikkate alınan kriterlerin belirlenmesi, sağlanan katkıların ortaya konması ve bundan sonraki çalışmalara ışık tutması açısından önemlidir.

Ortaya konan bu doktora tezinin, konusunun belirlenmesinden tamamlanmasına kadar geçen süreçte bana rehberlik eden ve katkılarını esirgemeyen kıymetli hocam Prof. Dr. Mehmet Ünsal MEMİŞ'e, anketin hazırlanması ve uygulanması aşamasında bana destek olan bağımsız denetim firmaları ve bağımsız denetçilere, benden manevi olarak desteklerini esirgemeyen aileme ve okuldaki meslektaşlarıma teşekkür ederim.

Ramazan BESEN

Adana / 2022

İÇİNDEKİLER

ÖZET	Sayfa iv
ABSTRACT	vi
ÖN SÖZ	viii
KISALTMALAR	xvi
TABLolar LİSTESİ	xviii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xx
EKLER LİSTESİ	xxi

BÖLÜM I

GİRİŞ

1.1. Problemin Tespiti	1
1.2. Araştırmanın Amacı	2
1.3. Araştırmanın Önemi	3
1.4. Araştırma Metodolojisi.....	4
1.5. Sınırlılıklar	4
1.6. Araştırmanın Bölümleri.....	5

BÖLÜM II

DENETİM KAVRAMI VE BAĞIMSIZ DENETİM

2.1. Denetimin Tarihçesi	8
2.2. Denetimin İlkeleri, Önemi ve Amacı.....	11
2.3. Denetim Türleri.....	12
2.3.1. Amaçlarına Göre Denetim	13
2.3.1.1. Finansal Tabloların Denetimi	13
2.3.1.2. Uygunluk Denetimi	14
2.3.1.3. Faaliyet Denetimi	15
2.3.1.4. Özel Amaçlı Denetim	16
2.3.1.5. Ekonomik Denetim	17
2.3.2. Yapılış Nedenlerine Göre Denetim	17
2.3.2.1. Zorunlu (Yasal) Denetim	17
2.3.2.2. İsteğe Bağlı Denetim	18
2.3.3. Uygulama Zamanlarına Göre Denetim	18
2.3.3.1. Sürekli Denetim.....	18

2.3.3.2. Sınırlı Denetim (Ara Dönem Denetimi)	19
2.3.4. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim	20
2.3.4.1. İç Denetim	20
2.3.4.2. Dış Denetim (Bağımsız Denetim)	21
2.3.4.3. Kamu Denetimi	22
2.4. Denetçinin Tanımı ve Özellikleri	22
2.5. Denetçi Türleri	23
2.5.1. İç Denetçiler	23
2.5.2. Bağımsız Denetçiler	24
2.5.3. Kamu Denetçileri	25
2.6. Bağımsız Denetim	25
2.7. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Tarihi Gelişimi	26
2.8. Türkiye’de Bağımsız Denetime Yön Veren Düzenlemeler	28
2.8.1. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile Yapılan Düzenlemeler	28
2.8.2. Sermaye Piyasası Kanunu ile Yapılan Düzenlemeler	28
2.8.3. Bankacılık Kanunu ile Yapılan Düzenlemeler	29
2.8.4. Sigortacılık Kanunu ile Yapılan Düzenlemeler	29
2.8.5. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	29
2.8.6. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Yapılan Düzenlemeler	30
2.9. Bağımsız Denetime İhtiyaç Duyulma Sebepleri	32
2.9.1. Muhasebe Bilgilerinin Karmaşıklığı	33
2.9.2. Çıkar Çatışması	33
2.9.3. Güvenilir ve Doğru Bilgiye Daha Fazla İhtiyaç Duyulması	34
2.9.4. Zaman ve Finansal Açıdan Yetersizlik	34
2.9.5. Yasal Zorunluluklar	34
2.9.6. Diğer Sebepler	35
2.10. Bağımsız Denetimin Faydaları	35
2.10.1. Denetlenen İşletme Açısından Bağımsız Denetimin Faydaları	35
2.10.2. Kamu Kurumları Açısından Bağımsız Denetimin Faydaları	36
2.10.3. Paydaşlar Açısından Bağımsız Denetimin Faydaları	36
2.11. Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketler	37
2.12. Bağımsız Denetim Standartları	39

2.12.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	39
2.12.1.1. Genel Standartlar.....	40
2.12.1.2. Çalışma Alanı Standartları	42
2.12.1.3. Raporlama Standartları	43
2.12.2. Uluslararası Denetim Standartları (UDS)	45
2.13. Bağımsız Denetim Standartlarının Uygulanmasının Yararları	48
2.14. Bağımsız Denetim Süreci	49
2.14.1. Müşteri İşletmenin Kabulü ve Denetim Sözleşmesinin Yapılması.....	50
2.14.2. Denetim Plan ve Programının Hazırlanması	52
2.14.3. Denetim Programının Yürütülmesi (Gerekli Testlerin Yapılması ve Kanıtların Toplanması)	65
2.14.4. Denetimin Tamamlanması	72
2.14.4.1. Çalışmaların Tamamlanması.....	73
2.14.4.2. Sonuçların Değerlendirilmesi ve Denetim Raporunun Hazırlanması	78

BÖLÜM III

İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ DENETİM

3.1. İç Kontrolün Tanımı ve Özellikleri	82
3.2. İç Kontrolün Amaçları	85
3.3. İç Kontrolün Önemi ve Gerekliliği	87
3.4. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Göz Önüne Alınacak Faktörler	88
3.4.1. Risk Faktörü.....	88
3.4.2. Maliyet Faktörü	89
3.5. İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ile İlgili Kısıtlar	90
3.6. İç Kontrol Türleri.....	91
3.6.1. Yönetmelik Kontroller	91
3.6.2. Muhasebe Kontrolleri	92
3.7. İç Kontrollerle İlgili Yanılgı ve Gerçekler	93
3.8. COSO (The Committee of Sponsoring Organizations)	94
3.9. İç Kontrol Bileşenleri.....	98
3.9.1. Kontrol Ortamı.....	99

3.9.2. Risk Değerlendirmesi	104
3.9.3. Kontrol Faaliyetleri.....	106
3.9.4. Bilgi ve İletişim	111
3.9.5. İzleme	113
3.10. İç Denetim.....	115
3.11. İç Denetimin Tarihsel Gelişim Süreci	116
3.12. İç Denetimin Kapsamı	118
3.13. İç Denetimin Amacı.....	120
3.14. İç Denetimin Unsurları	123
3.14.1. İçsellik	123
3.14.2. Bağımsızlık ve Objektiflik	124
3.14.3. Güvence ve Danışmanlık.....	125
3.14.4. Sistematik ve Disiplinli Bir Yaklaşım.....	127
3.14.5. Faaliyetlerin Bütünlüğü	127
3.14.6. Değer Katma	128
3.15. İç Denetim Standartları.....	128
3.16. İç Denetime İhtiyaç Duyulma Sebepleri.....	129
3.16.1. Sorumluluk ve Hesap Verme	130
3.16.2. Vekalet Teorisi	131
3.16.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım.....	131
3.16.4. Tasarruf İhtiyacı	132
3.16.5. Suistimalleri (Hileleri) Engellemek	132
3.17. İç Denetim Süreci	133
3.17.1. Planlama	133
3.17.2. Denetim Çalışmalarının Yürütülmesi.....	135
3.17.2.1. Ön Çalışma ve Bireysel Çalışma Planı.....	135
3.17.2.2. Saha Çalışması.....	135
3.17.3. Raporlama	136
3.17.4. Değerlendirme ve İzleme	137
3.18. İç Denetimin Etkinliği	137
3.19. İç Denetim ve Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki	138
3.20. İç Kontrol ve İç Denetim Arasındaki İlişki	140
3.21. İç Kontrol ve Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki	142

BÖLÜM IV

BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN İÇ DENETÇİLERİN ÇALIŞMALARINI KULLANMASI

4.1. İç Denetçi Bağımsız Denetçi Arasındaki İlişki.....	144
4.2. İç Denetçi ile Bağımsız Denetçi Arasındaki Farklar ve Benzerlikler.....	146
4.3. Bağımsız Denetçi ile İç Denetçi Arasındaki Koordinasyon ve İş Birliği	149
4.4. Koordinasyon ve İş Birliğinin Doğasında Var Olan Bazı Riskler.....	153
4.5. Koordinasyon ve İş Birliğinin Sonuçları	154
4.5.1. Koordinasyon ve İş Birliğinin Olumlu Sonuçları.....	154
4.5.2. Koordinasyon ve İş Birliğinin Olumsuz Sonuçları.....	156
4.6. İç Denetçilerin Çalışmalarının Değerlendirilmesi	157
4.7. İç Denetçilerin Değerlendirilmesi.....	159
4.7.1. İç Denetçilerin Tarafsızlığının Değerlendirilmesi	159
4.7.2. İç Denetçilerin Mesleki Yeterliliğinin Değerlendirilmesi	161
4.7.3. İç Denetçilerin Yaptıkları Çalışmaların Kalitesi ve Test Edilmesi	163
4.8. İç Denetçilerin Hangi Çalışmalarının Kullanılacağına Karar Verilmesi	167
4.9. İç Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması	169
4.10. İç Denetçilerin Doğrudan Yardım Sağlaması İçin Kullanılıp Kullanılmayacağının Değerlendirilmesi	170
4.10.1. Doğrudan Yardım Sağlayacak İç Denetçilerin Yapacağı Çalışmaların Kapsam ve Niteliğinin Belirlenmesi.....	171
4.10.2. İç Denetçilerin Doğrudan Yardım Sağlaması ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu.....	173
4.11. İç Denetçilerin Doğrudan Yardım Sağlaması ve Çalışmalarının Kullanılmasının Denetim Açısından Bağımsız Denetçilerin Sorumluluklarına Etkisi	175
4.12. Bağımsız Denetçilerin İç Denetçilere Güvenine ve Onların Çalışmalarının Kullanılması Konusundaki Algılarına Etki Eden Diğer Faktörler	176

BÖLÜM V

BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARINA YÖNELİK ANKET ÇALIŞMASI

5.1. Araştırmanın Amacı.....	179
5.2. Araştırmanın Yöntemi.....	180
5.2.1. Örneklem Seçimi.....	180
5.2.2. Verilerin Toplanması.....	180
5.2.3. Soruların Niteliği.....	181
5.2.4. Verilerin Analizinde Kullanılan Yöntem.....	182
5.2.4.1. Ölçeğin Güvenilirliği.....	183
5.3. Araştırmanın Kısıtları.....	184
5.4. Araştırmanın Modeli ve Hipotezleri.....	184
5.5. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi.....	185
5.5.1. Genel Bilgiler (Demografik Özellikler) Bölümünün Değerlendirilmesi.....	185
5.5.2. İç Denetçilerle İş Birliği Yapılması ve İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanıp Yararlanılmaması Bölümünün Değerlendirilmesi.....	188
5.5.3. İç Denetçilerin ve Çalışmalarının Değerlendirilmesi, Kullanılması ve Avantajları Bölümünün Değerlendirilmesi.....	192
5.5.4. İç Denetçilerden Doğrudan Yardım Sağlanması Bölümünün Değerlendirilmesi.....	198
5.5.5. Çeşitli Faktörlerin İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanma İsteğine Etkisi Bölümünün Değerlendirilmesi.....	200
5.5.6. İç Denetçilerle İş Birliği Yapılması ve İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılmasıyla İlgili İfadelere Katılım Düzeyleri Bölümünün Değerlendirilmesi.....	203
5.6. Verilerin Normal Dağılıp Dağılmadığının Analizi.....	205
5.6.1. Analitik Yöntemlerin Uygulanması ve Sonuçları.....	206
5.6.2. Grafikselsel Yöntemlerin Uygulanması ve Sonuçları.....	208
5.7. Hipotezlerin Analiz Edilmesi.....	210
5.7.1. H1 Hipotezinin Analizi.....	210
5.7.2. H2 Hipotezinin Analizi.....	211
5.7.3. H3 Hipotezinin Analizi.....	212
5.7.4. H4 Hipotezinin Analizi.....	213

BÖLÜM VI

SONUÇ VE ÖNERİLER

6.1. Sonuç ve Öneriler.....	215
KAYNAKÇA.....	225
EKLER.....	263
ÖZGEÇMİŞ.....	269

KISALTMALAR

AAA	: Amerikan Muhasebeciler Derneği
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
BDY	: Bağımsız Denetim Yönetmeliği
BT	: Bilgi Teknolojileri
CIA	: Uluslararası İç Denetçi Sertifikası
COSO	: Sponsor Organizasyonlar Komitesi
CPA	: Sertifikalı Kamu Muhasebecisi
ECIIA	: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
ERM	: Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi
FASB	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FEI	: Uluslararası Finans Yöneticileri
GKDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IAASB	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IAPC	: Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
ICAEW	: İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
ICAP	: Pakistan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IIA	: İç Denetçiler Enstitüsü
ISA	: Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları
IMA	: Yönetim Muhasebeciler Enstitüsü
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname

KTÜ	: Karadeniz Teknik Üniversitesi
GKDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
MKÜ	: Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
ORAN	: Orta Doğu Kalkınma Ajansı
PCAOB	: Halka Açık Şirketler Muhasebe ve Gözetim Kurulu
SAS	: Denetim Standartları Beyanı
SEC	: ABD Menkul Kıymetler ve Döviz Komisyonu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	: Sarbanes Oxley Kanunu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SPSS	: Sosyal Bilimler İçin İstatistik Paketi
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TİDE	: Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü
TL	: Türk Lirası
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
YTTK	: Yeni Türk Ticaret Kanunu

TABLOLAR LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	40
Tablo 2. Risk ve Kanıt Sayısı İlişkisi	58
Tablo 3. Çeşitli Unsurların Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenilirliğine Etkisi... 72	72
Tablo 4. İç kontrollerle İlgili Yanılgı ve Gerçekler.....	93
Tablo 5. 2013 Güncellenen COSO ile Değişen/Değişmeyen Unsurlar	97
Tablo 6. İç Denetimin Amacının Yıllar İçindeki Gelişimi	122
Tablo 7. Güvenilirlik Analiz Sonuçları	183
Tablo 8. Firmaların Gerçekleştirdikleri Denetim Türleri.....	187
Tablo 9. İç Denetçilerle İş Birliği ve Koordinasyon Yolları.....	189
Tablo 10. İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanmaya Etki Eden Faktörler.....	190
Tablo 11. İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanmak İstememeye Etki Eden Faktörler.....	191
Tablo 12. İç Denetçilerin Değerlendirilmesine İlişkin Ölçütler.....	193
Tablo 13. İç Denetçilerin Çalışmalarının Değerlendirilmesine İlişkin Kriterler.....	194
Tablo 14. İç Denetçilerin Çalışmalarının Değerlendirilmesinde Uygulanan Prosedürler.....	195
Tablo 15. İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanma Alanları.....	196
Tablo 16. İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanmak Suretiyle Elde Edilen Avantajlar.....	197
Tablo 17. İç Denetçilerin Doğrudan Yardım Sağlamak Amacıyla Kullanmaya Karar Vermeden Önce Dikkate Alınan Kriterler.....	199
Tablo 18. İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanma İsteğine Olumlu Etki Yapan Denetlenen Kurumun Özellikleri.....	201
Tablo 19. İç Denetçilerle İş Birliği Yapılması ve İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılmasıyla İlgili İfadelere Katılım Düzeyleri.....	204
Tablo 20. Betimsel (Descripties) Hesaplar Tablosu.....	207
Tablo 21. Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk Sonuçları Tablosu.....	207
Tablo 22. Katılımcıların İfadelere Katılma Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Değişimi.....	211
Tablo 23. Katılımcıların İfadelere Katılma Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Değişimi.....	212
Tablo 24. Katılımcıların İfadelere Katılma Düzeylerinin Unvanlarına Göre	

Değişimi.....	213
Tablo 25. Katılımcıların İfadelere Katılma Düzeylerinin Meslekteki Çalışma	
Sürelerine Göre Değişimi.....	214



ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
Şekil 1. Denetim Türleri	13
Şekil 2. Bağımsız Denetim Süreci	50
Şekil 3. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi Süreçleri.....	62
Şekil 4. Süreçlerin İncelenmesi ve Kontrol Testleri Arasındaki İlişki.....	68
Şekil 5. Denetimin Tamamlanma Süreci.....	73
Şekil 6. COSO Piramidi.....	98
Şekil 7. COSO Küpü.....	99
Şekil 8. İç Denetçilerin Çalışmalarını Kullanma Konusundaki Değerlendirmelere İlişkin Süreçler	166
Şekil 9. Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetlerine Göre Dağılımı	185
Şekil 10. Bağımsız Denetçilerin Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı.....	186
Şekil 11. Bağımsız Denetçilerin Unvanlarına Göre Dağılımı.....	186
Şekil 12. Bağımsız Denetçilerin Meslekteki Çalışma Sürelerine Göre Dağılımı.....	187
Şekil 13. Firmaların İç Denetçilerle İş Birliği Yapıp Yapmamalarına İlişkin Dağılım.....	188
Şekil 14. Firmaların İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanıp Yararlanmamalarına İlişkin Dağılım.....	190
Şekil 15. Firmaların İç Denetçileri Doğrudan Yardım Sağlamak Amacıyla Kullanıp Kullanmadığına İlişkin Dağılım.....	198
Şekil 16. İç Denetçilerin Doğrudan Yardım Sağlamak Amacıyla Kullanılmasının Kanıt Sayısı, Denetim Süresi ve Maliyetine Etkisi.....	200
Şekil 17. Teknolojinin Gelişmesine Paralel İşletmedeki Sistemlerin Anlaşılması, Değerlendirilmesi ve Raporlanmasının İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanma İsteğine Etkisi.....	202
Şekil 18. Denetlenen İşletmelerdeki Yöneticilerin İç Denetçilerle İş Birliği Yapılması Yönündeki İsteklerinin İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanma İsteğine Etkisi.....	203
Şekil 19. Histogram Grafiği.....	208
Şekil 20. Normal Q-Q Plot Grafiği.....	209
Şekil 21. Detrended Normal Q-Q Plot Grafiği.....	210

EKLER LİSTESİ

	Sayfa
EK 1. Anket Çalışması.....	263

BÖLÜM I

GİRİŞ

Bağımsız denetim sürecinde BDS 610 çerçevesinde iç denetçi çalışmalarının kullanılma düzeylerinin incelenmesi amacıyla SPK'ya kayıtlı bağımsız denetim firmalarına yönelik olarak gerçekleştirilen araştırmanın bu kısmında; problemin tespiti, araştırmanın amacı, önemi, metodolojisi, sınırlılıkları ve bölümleri hakkında açıklamalar yapılmıştır.

1.1.Problemin Tespiti

Günümüzde bağımsız denetçiler ile iç denetçiler arasındaki uyumun varlığı giderek daha fazla önem kazanmıştır. İç kontrol sistemi etkin bir şekilde çalışan ve iç denetim birimi yeterli olan (Akyel, 2010, s.9) işletmelerde bağımsız denetçiler, ihtiyaç duyduğu güvenilir bilgilere kolayca ulaşabilecek, denetim riskini ve iç denetim fonksiyonunu bir bütün olarak değerlendirebileceklerdir (Munro ve Stewart, 2011, s.466). Bağımsız denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarını kullanmaları, iç denetçiler tarafından yapılan çalışmaların tekrarlanmasını önler (Tuan, 2015, s.324). Bu durum denetim prosedürlerinin yapısını, kapsamını, zamanlamasını ve denetim maliyetini, önemli ölçüde etkiler (Uzay, 2003, s.212).

BDS 610 “İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması” standardınca bağımsız denetim firmalarının iç denetçilerin çalışmalarını ne derece kullandıklarının ve bağımsız denetim çalışmalarına olan katkılarının belirlenmesi amacıyla böyle bir çalışmanın yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur. Üstelik, yapılan literatür taraması sonucunda Türkiye’de yayımlanmış makale ve tezlerde bu konuyla ilgili teorik açıklamalara değinildiği ancak uygulamada bağımsız denetçilere veya bağımsız denetim firmalarına yönelik geniş ve kapsamlı bir çalışmanın da yapılmadığı görülmüştür.

Yukarıda belirtilen açıklamalara dayanılarak yapılacak olan çalışmanın nitel kısmında bağımsız denetim firmalarının, iç denetçilerin çalışmalarını doğrudan kullanılıp kullanamayacakları, hangi alanda ve ne düzeyde kullanılabilecekleri ve taraflar arasındaki işbirliğinin artılarının, eksilerinin ve sonuçlarının ortaya konması; nicel kısmında ise bu sonuçlar arasındaki ilişkilerin incelenmesi ve değerlendirilmesi üzerinde durulacaktır.

1.2. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın genel amacı; bağımsız denetim firmalarının iç denetçilerin çalışmalarını kullanma düzeylerinin belirlenmesi ve bağımsız denetim çalışmalarına olan katkılarının araştırılmasıdır.

Çalışmanın özelinde temel olarak yedi hedef bulunmaktadır. İlk hedef, bağımsız denetim firmalarının iç denetçilerin çalışmalarını kullanıp kullanmama konusunda etkili olan faktörleri ve önem düzeylerini belirlemek; ikinci hedef, iç denetçilerin çalışmalarını kullanmak isteyen bağımsız denetim firmalarının iç denetçileri ve onların çalışmalarını hangi kriterlere göre değerlendirdiklerini belirlemek; üçüncü hedef, bağımsız denetim firmalarının iç denetçilerin çalışmalarını hangi alanlarda kullandıklarını belirlemek; dördüncü hedef, iç denetçilerin çalışmalarının kullanılmasının bağımsız denetim firmalarına olan katkılarını ortaya koymak; beşinci hedef, iç denetçilerin doğrudan yardım sağlamak amacıyla kullanılıp kullanılmadıklarını ve bağımsız denetim firmalarına olan katkılarını ortaya koymak; altıncı hedef, bağımsız denetim firmalarının iç denetçilerin çalışmalarından yararlanma isteklerine etki eden faktörleri belirlemek; son olarak yedinci hedef, bağımsız denetim firmalarının iç denetçilerle işbirliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili belirlenen ifadelere katılım düzeylerini belirlemektir. Çalışmada kullanılacak verilerin elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim firmalarına yönelik anket çalışması yapılacaktır. Elde edilen bulgular arasındaki ilişkilerin incelenmesi ve elde edilen bulguların ortaya konması amacıyla da varyans analizi (One-Way ANOVA), t testi (Independent-Samples T Test) gibi istatistiksel yöntemler uygulanacaktır.

Çalışmada ayrıca aşağıda belirtilen soruların yanıtlarının bulunması amaçlanmaktadır:

- Bağımsız denetçiler iç denetçilerle iş birliği yapıyorlar mı?
- İş birliği ve koordinasyonu sağlamak için hangi yolları kullanılıyorlar?
- İç denetçilerin çalışmalarından yararlanılıyor mu?
- İç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmak istenmesinde etkili olan faktörler nelerdir?
- İç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmak istenmemesinde etkili olan faktörler nelerdir?

- İç denetçilerin çalışmalarından yararlanmadan önce iç denetçiler hangi kriterlere göre değerlendiriliyor?
- İç denetçilerin çalışmalarından yararlanmadan önce bu çalışmalar hangi kriterlere göre değerlendiriliyor?
- İç denetçilerin çalışmalarının değerlendirilmesinde en çok hangi prosedürler uygulanıyor?
- İç denetçilerin çalışmalarından en çok hangi alanlarda yararlanılıyor?
- İç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasının bağımsız denetim firmalarına sağladığı avantajlar nelerdir?
- Bağımsız denetim firmaları iç denetçileri doğrudan yardım sağlamak amacıyla kullanıyorlar mı?
- İç denetçilerin doğrudan yardım sağlamak amacıyla kullanılmasında hangi kriterler göz önüne alınıyor?
- İç denetçilerin doğrudan yardım sağlamak amacıyla kullanılması kanıt sayısını, denetim süresi ve maliyetini azaltır mı?
- Denetlenen kurumun hangi özellikleri bağımsız denetim firmalarının iç denetçilerin çalışmalarından yararlanma isteğine olumlu etki yapar?
- İç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasının bağımsız denetçilerin sorumluluklarına olan etkisi nedir?
- Teknolojinin gelişmesine paralel işletmedeki çeşitli sistemlerin anlaşılması, değerlendirilmesi ve raporlanması iç denetçilerin çalışmalarından yararlanma isteğini etkiler mi?
- Denetlenen işletmedeki yöneticilerin (denetim süresi ve maliyetini azaltmak gibi çeşitli sebeplerle) iç denetçilerle iş birliği yapılması yönündeki istekleri iç denetçilerin çalışmalarından yararlanma isteğini etkiler mi?

1.3. Araştırmanın Önemi

Bu araştırma, yukarıda belirtilen yedi amaçla birlikte daha özelde bağımsız denetçilerin, iç denetçilerin çalışmalarını kullanma düzeylerinin belirlenmesini, çalışmalarının kullanılması durumunda bağımsız denetim maliyeti, denetim çalışmalarının zamanı, kanıt sayısı, denetim kalitesi konusundaki katkılarını ve sorumluluklarına olan etkisini ortaya koymayı hedeflemektedir. Ayrıca bu alanda yapılmış olan önceki çalışmalar ve sonuçları hakkında da genel bir kanı oluşturulmasına katkı sağlayacaktır. Üstelik

yapılacak araştırma, BDS 610 ile ilgili yapılan teorik açıklamalardan ziyade gerçek hayattaki uygulamaya dönük Türkiye’deki bağımsız denetim firmalarının iç denetçilerin çalışmalarını kullanma düzeylerinin belirlenmesi ve bu çalışmalardan yararlanılması konusunda dikkate alınan kriterlerin belirlenmesi, sağlanan katkıların ortaya konması ve bundan sonraki çalışmalara ışık tutulması açısından önemlidir. Bunlara ek olarak elde edilen çalışmanın bulguları standart uygulayıcılar, iç denetçiler, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim firmaları gibi çok farklı tarafların ilgisini çekebilecektir. Bu taraflar, iç denetim fonksiyonunun bağımsız denetime olan katkısını ve denetimin etkinliğini de artıracaklardır.

1.4. Araştırma Metodolojisi

İç denetçi çalışmalarının kullanılma düzeylerinin incelenmesi amacıyla gerçekleştirilen bu çalışma, teorik ve uygulama kısmından oluşmaktadır. Çalışmanın teorik kısmı, kaynakçada gösterilen makale, kitap, dergi ve web sayfalarındaki elektronik kaynaklardan elde edilen ve derlenen bilgilerden yararlanarak hazırlanmıştır. Çalışmanın uygulama kısmı ise SPK’ya bağlı bağımsız denetim firmalarına yönelik anket yönteminin uygulanması, verilerin toplanması, analizi, elde edilen sonuçların yorumlanması şeklinde gerçekleştirilmiştir.

Çalışmada araştırma modeli olarak, tanımlayıcı araştırma modeli kullanılmıştır. Tanımlayıcı araştırma modeli, hedeflenen bir grubun belli konulardaki görüşlerini, davranış ve tutumlarını belirlemek ve ölçmek amacıyla yaygın olarak kullanılan bir araştırma modelidir (SurveyMonkey, t.y.). Bu modelle mevcut bir problemin, bununla ilgili çeşitli durumların, değişkenlerin ve bu değişkenler arasındaki çeşitli ilişkilerin belirlenerek ileriye dönük çıkarımlar yapılması amaçlanmıştır (Subaşı ve Demir, 2009, s.129).

1.5.Sınırlılıklar

Araştırma maliyetinin yüksekliği, bağımsız denetim firmalarına ulaşmanın zorlukları nedeniyle SPK’ya kayıtlı 105 bağımsız denetim firmasından geri dönüt alınabilen 71 firmayla anket çalışmasının yapılabilmesi, verilerin analiz edilmesiyle ortaya konacak sonuç ve genellemelerin bu örneklem için geçerli olması, ankete katılmayan diğer bağımsız denetim firmalarının görüşlerinin alınamaması, buna ek olarak ankete katılan firmaların soruları tam olarak cevaplamaması, bilinçli olarak rastgele

cevaplamaları, ankete karşı ilgisiz olmaları, yüz yüze yerine genellikle e-mail ve Google formda oluşturulan anket formunun doldurularak cevapların alınması çalışmanın diğer kısıtlarını oluşturmaktadır.

1.6.Araştırmanın Bölümleri

Bağımsız denetim firmalarının iç denetçilerin çalışmalarını kullanma düzeylerini belirlemek, onların çalışmalarından hangi alanda ve ne ölçüde yararlandıklarını ve bunun denetim faaliyetlerine olan katkılarını ortaya koymak amacıyla yapılan çalışma altı bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümü giriş bölümünden oluşmakta olup; problemin tespiti, araştırmanın amacı, önemi, metodolojisi ve sınırlılıkları hakkındaki açıklamaları içermektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde; denetim kavramı, denetimin tarihçesi, ilkeleri, amacı ve önemi, türleri, denetçi kavramı ve türleri, denetçinin özellikleri, bağımsız denetim kavramı, önemi, türleri, bağımsız denetimin yararları, bağımsız denetim standartları (BDS) ve bağımsız denetim süreci gibi konulara değinilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde; iç kontrolün tanımı ve özellikleri, iç kontrolün amaçları, önemi ve gerekliliği, iç kontrol sisteminin kurulmasında göz önüne alınacak faktörler, iç kontrol sisteminin etkinliği ile ilgili kısıtlar, iç kontrol türleri, COSO, COSO bileşenleri, iç denetim, iç denetimin tarihi gelişimi, kapsamı, amacı, unsurları, iç denetim standartları, iç denetime ihtiyaç duyulma sebepleri, iç denetim süreci, iç denetim ile bağımsız denetim arasındaki ilişki, iç kontrol ve iç denetim arasındaki ilişki ve iç kontrol ile bağımsız denetim arasındaki ilişkiler üzerinde durulmuştur.

Dördüncü bölümde; bağımsız denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarını kullanması başlığı altında; iç denetçi ile bağımsız denetçi arasındaki ilişki, iki denetçi arasındaki farklar ve benzerlikler, koordinasyon ve işbirliği, koordinasyon ve işbirliğinin doğasında var olan bazı riskler, bu işbirliğinin sonuçları, iç denetçilerin çalışmalarının kullanılıp kullanılmamasının değerlendirilmesi, iç denetçilerin değerlendirilmesi, kullanılabilecek iç denetçi çalışmalarının niteliği ve kapsamına karar verilmesi, iç denetçi çalışmalarının kullanılması, iç denetçilerden doğrudan yardım sağlanması için kullanılıp kullanılmayacağı gibi konulara değinilmiştir.

Beşinci bölümünde; bağımsız denetim firmalarına yönelik yapılan anket çalışmasına ilişkin araştırmanın amacı, kapsamı ve sınırlılıkları, modeli ve hipotezleri,

yöntemi, bulguların değeriendirilmesi, verilerin toplanması ve altıncı bölümde ise sonuç ve önerilere yer verilmiştir.



BÖLÜM II

DENETİM KAVRAMI VE BAĞIMSIZ DENETİM

Denetim, Latince “işitme, dinleme” anlamına gelen “audire” kelimesinden gelmektedir (Ada ve Yardımcıoğlu, 2017, s.1733; Gürbüz, 1995, s.1; Mahadevaswamy ve Salehi, 2008, s.135). Türk Dil Kurumu sözlüğünde denetim, bir işin usulüne uygun ve doğru olarak yönetimce belirlenen kurallara uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini teftiş etmek, incelemek ve kontrol etmek şeklinde tanımlanmıştır (Deniz ve Aydın, 2018, s.2484).

Genel olarak denetim, bir işletmenin, alanın, sürecin, finansal hesapların veya kontrolün mevcut durumu ile ilgili kanıtların objektif olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi, önceden belirlenmiş ve kabul edilmiş kriterlerle karşılaştırılması ve sonuçların hedeflenen bilgi kullanıcılarına iletilmesi şeklindeki sistematik bir süreç olarak tanımlanabilir (Kagermann, Kinney, Küting ve Weber, 2008, s.2).

Denetim, bir işin yasa ve kurallara uygunluğunun işin gerçekleştirilmesinden önce, gerçekleştirilmesi sırasında ve gerçekleştirildikten sonra incelenmesi biçiminde yapılan faaliyetler bütünüdür (Karahan, 2020, s.248).

Bir başka tanıma göre denetim, faaliyet veya görevlerin önceden belirlenen kriterlere uygun, etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini anlamak için yapılan araştırma, teftiş veya kontrol sürecidir (Avcı, 2015, s.49).

Bağımsız denetim ise, bir işletmenin belli bir faaliyet dönemi sonundaki bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini ölçmek amacıyla önceden tespit edilen ölçütlere uygunluğunun incelenmesi, değerlendirilmesi ve sonuçların bilgi kullanıcılarına bir rapor halinde sunulması sürecidir (Ergin, 2012, s.8).

Bir başka tanıma göre bağımsız denetim, bağımsız denetçilerin finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya diğer muhasebe kriterlerine uygun olup olmadığına yönelik görüşlerini içeren yazılı bir rapor düzenleme ve tasdik hizmetidir (Soltani, 2007, s.4).

Amerikan Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association)’ne bağlı olarak faaliyette bulunan Denetim Kavramları Komitesi’nce bağımsız denetim; “iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu

kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir” (Ayaz, 2011, s.3; Güredin, 2000, s.5; Rahmawati ve Supri, 2019, s.67) şeklinde tanımlanmıştır.

Yukarıda yapılan tanımlar dikkate alındığında bağımsız denetim kavramının özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Ada ve Yardımcıoğlu, 2017, s.1733; Erdoğan, 2002, s.56; Hayes, Dassen, Schilder ve Wallage, 2005, s.11-12; Karimi, 2014, s.2-3; Kaval 2005, s.3):

- Bağımsız denetim bir süreçtir,
- Ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili bilgileri inceler,
- Önceden belirlenen ve doğruluğu kabul edilen ölçütlere ne derece uyulduğunu göstermektedir,
- Kanıt toplama ve bunların değerlendirilmesi sürecidir,
- Konusunda uzman ve bağımsız kişilerce gerçekleştirilmektedir,
- Yapılan çalışmalar neticesinde elde edilen sonuçlar bir rapor haline getirilmektedir,
- İşletme içi ve dışı bilgi kullanıcılarının karar almasında önemli bir rol oynamaktadır.

2.1. Denetimin Tarihçesi

Yapılan araştırmalar denetimin kökeninin milattan önce 3000 yıllarına kadar uzandığını göstermektedir (Hayes vd., 2005, s.2). Elde edilen arkeolojik bulgular, Mezopotamya’da kraliyete ait tahıl ambarlarının sayımını yapmak ve görevlileri kontrol etmek amacıyla katiplerin görevlendirilmesi şeklindeki uygulamanın denetimin ilk örneklerini oluşturduğunu ortaya koymaktadır (Avcı, 2015, s.46; Ayaz, 2011, s.16; Clikeman, 2009, s.123; Deniz ve Aydın, 2018, s.2484).

Mezopotamya’daki denetim uygulamasının benzer bir örneği de eski Yunan’da şehir devletlerinde uygulanmış ve organize bir denetim sistemi ile kamuya ilişkin hesapların kontrolü gerçekleştirilmiştir (Sakin, 2018, s.2457). Buna ek olarak benzer uygulamaların Mısır ve Roma uygarlıklarında da uygulandığına yönelik kanıtlar bulunmuştur (Bezirci ve Karasioğlu, 2010, s.573).

VII. ve XIII. yüzyıllarda İslam Uygarlığında “Kamusal Denetim” kavramı geliştirilmiş olup ayrı ayrı muhasebe ve denetim birimleri oluşturulmuştur. Kaynakların

doğru bir şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla özel-kamu malları ayrımı yapılmış ve kamu birimlerinin hesap verebilirliği sağlanmıştır (Baybaş, 2016).

Ortaçağ döneminde temsilciler aracılığı ile uzak yerlerle ticaret yapılması, iş sahiplerinin ticari riskler ve temsilcilerin yaptığı alışverişin sonucunu öğrenme istekleri, özel sektör için bir denetim ihtiyacını gerekli kılmıştır. Bu dönemde; ticaretin artması, iş hayatının zamanla karmaşık hale gelmesi, rekabet, çıkar çatışmaları, iş sahiplerinin hesap ve işlemlere uzak oluşu denetime ve bu konudaki uzman kişilere olan ihtiyacı artırmıştır (Baybaş, 2016).

Orta çağın sona ermesinden sonra ekonomik hayatta meydana gelen gelişmeler beraberinde denetim mesleğini canlandırmış ve ilk kez 1289 yılında İngiltere’de “denetçi” kelimesi kullanılmaya başlanmış (Karahan, 2020, s.246; Okuyan, Kapçak ve Akyol, 2015, s.1) ve yine aynı dönemde devlete ait gelirlerin kaydını tutan memurların denetlenmesi için denetçiler görevlendirilmiştir (Gürbüz, 1995, s.20).

XVII. yüzyılda İngiltere’de hesap verme sorumluluğu kavramının gelişimine paralel olarak 1690 yılında Kamu Hesapları Komitesi ve İngiliz Sayıştay’ı kurulmuş ve böylece yasamanın yürütmeyi kontrolü ile kamu maliyesindeki parlamentonun üstünlüğü ilkesi benimsenmiştir (Bezirci ve Karasioğlu, 2010, s.574).

XVIII. yüzyılda sanayi devrimi, modern anlamda denetimin başlangıcı olarak kabul edilir. Bu dönemde büyük işletmelerin ortaya çıkması, hile ve suistimallerin artması denetime olan ihtiyacı daha da artırmıştır (Bergs, 2018, s.6). İşletmelerde hata, hile ve suistimallerin önlenmesi amacıyla iç kontrol birimleri oluşturulmuş, bağımsız denetçilerin sadece bilanço ile kar-zarar tablolarının doğruluğu ve işletme ilişkilerinin tam olarak yansıtılıp yansıtılmadığı hakkındaki görüş açıklamaları ile toplu denetimin ilk adımları uygulanmıştır (Baybaş, 2016).

Sanayi devriminin ardından Avrupa’da günümüzdeki modern denetime benzeyen bir denetim sistemi oluşturulmuş ve bu sistem ilk olarak İskoçya’da uygulanmaya başlanmış (Gürbüz, 1995, s.20), 1850 yılında ise ilk kez “İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü” aracılığı ile muhasebe denetimi yazılı hale gelmiştir (Ayaz, 2011, s.18).

1900’lü yıllara kadar geçen süreçte ekonomideki gelişmeler; işletmelerin kurumsallaşmasına, yönetici olarak atanacakların daha profesyonel kişilerden seçilmesine, sermaye sahiplerinin işletme hakkında doğrudan bilgi edinme ihtiyaçlarının artmasına neden olmuştur (Bozkurt, 2018, s.23). Söz konusu dönemde, denetçiler çalışmalarını belge ve kayıtların tamamını incelemeye yoğunlaştırmış, denetim amacı

olarak işletme sahipleri için muhasebedeki hata veya hileleri ortaya çıkartmaya çalışmışlardır (Şengür, t.y., s.7). Bu sebeple bu dönem, “Belge Denetimi Yaklaşımı” olarak adlandırılmıştır (Uzay, Tanç ve Erciyes, 2009, s.3).

Yirminci yüzyılın ilk yarısıyla birlikte, önceleri işletmelerle tek başlarına ilgilenen yatırımcıların çıkar grupları şeklinde kurumsal bir niteliğe dönüştükleri ve 1929 yılındaki büyük ekonomik buhranla birlikte ABD’de bu çıkar gruplarının korunmasına yönelik çeşitli önlemlerin alındığı görülmüştür (Sakin, 2018, s.2458). Bununla birlikte 1930’a kadarki bu dönemde; yöneticilerce işletmelerdeki hata ve hileleri önlemek amacıyla iç kontrol sistemleri oluşturulmaya başlanmış, denetçilerce belge ve kayıtların tamamını inceleyerek hata ve hileleri bulmak yerine örneklem yöntemine geçilerek mali tablolar hakkında genel bir görüş elde edilmeye çalışılmış (Şengür, t.y., s.7) bu nedenle de 1900-1930 arasındaki dönem “Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı” olarak adlandırılmıştır (Haftacı, 2014, s.2; Uzay vd., 2009, s.3).

1930’dan 1950’ye kadar olan dönemde, denetim çalışmalarında kullanılan örnekleme yöntemi geliştirilerek istatistiki örnekleme yöntemine geçilmiş, işletmelerde kurulan iç kontrol sistemlerinin niteliği, hem finansal tabloların güvenilirlik göstergesi olarak benimsenmiş hem de denetçilerin çalışmalarının kapsam ve yönünün belirlenmesinde etkili olmuş bu sebeple de 1930-1950 yılları arasındaki dönem “Sisteme Dayalı Denetim Yaklaşımı” olarak adlandırılmıştır (Bozkurt, 2018, s.24; Deniz ve Aydın, 2018, s.2485).

1950’den günümüze kadar olan yıllarda ise;

- Avrupa’da denetim büyük bir ivme kazanmış ve 1951 yılında Avrupa Muhasebe Uzmanları Birliği kurulmuştur (Gürbüz, 1995, s.21; Lemerchand, 2006, s.9),
- Teknolojinin gelişmesine paralel çeşitli bilgisayar programları denetim çalışmalarında kullanılmaya başlanmış, muhasebe kayıtları yanında işletmenin faaliyetleri de denetim kapsamına alınmış ve yönetime denetim dışında hizmetler verilmeye başlanmış bu sebeple “Yönetim Denetimi” yaklaşımı ortaya çıkmıştır (Karahana, 2020, s.247),
- Çeşitli matematiksel ve istatistiki yöntemler denetimin önemli bir parçası haline gelmiştir (Bozkurt, 2018, s.24),
- Analitik inceleme prosedürleri kullanılmaya başlanmıştır (Şengür, t.y., s.8),

- 2000’li yıllardaki Enron, Parmalat, Worldcom gibi büyük finansal skandallar sonrası riskin erken tespiti ve önlenmesini amaçlayan “Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı”na geçilmiştir (Erçicek, 2016, s.12; Karahan, 2020, s.247).

2.2. Denetimin İlkeleri, Önemi ve Amacı

Denetim, sistematik ve bilimsel bir süreç olup bir dizi ilke ve kurallara dayanmaktadır. Denetimin dayandığı bu temel ilke ve kurallar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Avcı, 2015, s.55; Erdoğan, 2002, s.57; Gönen ve Yıldırım, 2019, s.1087; Nzechukwu, 2016, s.547; Rahmawati ve Supri, 2019, s.75-76; Soltani, 2007, s.139):

- Bütünlük: Bütün işlem ve olayların eksiksiz olarak kayıtlara yansıtılmasıdır.
- Gerçeklilik: Kayıtlara dayanan bütün işlem ve olayların ait olduğu dönemde meydana gelmesidir.
- Dürüstlük ve Kanunilik: İş ve işlemlerin yasal prosedürlere uygun ve doğru olarak gerçekleştirilmesidir.
- Açıklık: Tüm işlemlerin anlaşılır bir şekilde ifade edilmesidir.
- Bağımsızlık: Denetimin, bağımsız, tarafsız ve uzman bir inceleme ve kanıta dayalı olarak değerlendirilmesidir.
- Mesleki Yeterlilik ve Özen: Denetimin mesleki yeterliliğe sahip kişi veya kurumlarca ve özenli bir şekilde gerçekleştirilmesidir.
- Standartlara Uygunluk: Denetim ve muhasebe ile ilgili standartlara uygun olarak denetimin yürütülmesi ve tamamlanmasıdır.

Denetim hem işletme yöneticileri hem de işletme dışındaki bilgi kullanıcıları için alınacak kararların doğruluğu ve güvenilirliği açısından önemlidir. Üstelik gelişen piyasa koşulları, işletme faaliyetlerinin artması, muhasebe kayıtlarının karmaşılaşması, yasal düzenlemeler, güvenilir ve doğru bilgiye ihtiyacın artması gibi durumlar denetimin önemini artırmış ve denetimi bir zorunluluk haline getirmiştir (Babayeva, 2011, s.20-21).

İşletmeler açısından; kıt kaynakların etkin olarak kullanılabilmesi, faaliyetlerin planlandığı gibi gerçekleşip gerçekleşmediğinin ortaya konması, suistimallerin, hata ve hilelerin belirlenerek önlenbilmesi, yönetici ve çalışanların başarı düzeyinin ölçülebilmesi ve geleceğe yönelik doğru kararların alınabilmesi ancak denetim sayesinde mümkün olacaktır (Kalkan, 2016, s.4; Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2017, s.6).

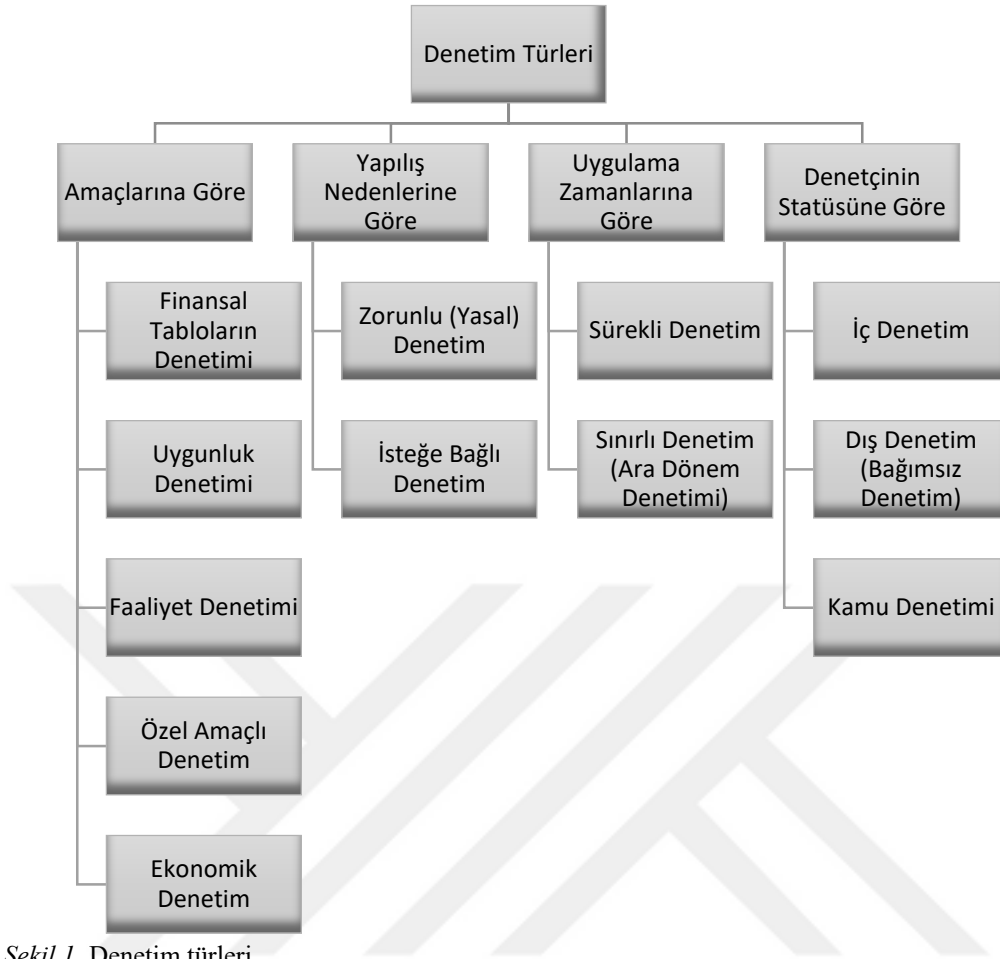
İşletme dışındaki bilgi kullanıcıları açısından da işletmelerle ilgili doğru ve güvenilir bilgilerin elde edilmesi, işletmelere yatırım yapılıp yapılmaması ya da kredi verilip verilmemesi konusunda sağlıklı kararların alınabilmesi, denetim sonucu ortaya konan bilgilerle gerçekleştirilebilecektir.

Denetimin bilgi kullanıcılarına sağladığı yukarıda belirtilen katkıları dışında pek çok amacı da bulunmaktadır. Denetimin bu amaçları aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Gönen ve Yıldırım, 2019, s.1088-1089; Karahan, 2020, s.248; The Institute of Chartered Accountants of Pakistan [ICAP], 2015, s.20-22):

- Mali tabloların gerçeği yansıtır yansıtmadığı hakkında makul bir düzeyde güvence sağlamak,
- Yönetime işletme faaliyetleri hakkında doğru bilgilendirme yapmak,
- Önceden belirlenmiş hedeflere uygun olarak hareket edilip edilmediği hususunda değerlendirme yapmak,
- İşletmenin sürekliliğinin devamına katkı sağlamak,
- Düzeltme ve reformların yapılmasına imkân tanımak,
- İlgili çıkar gruplarının haklarının korunmasını sağlamak,
- Geleceğe yönelik sağlıklı kararlar alınmasını sağlamak,
- İşletmenin kayıt ve işlemlerinin muhasebe ilke ve standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesine yardımcı olmak,
- Verimlilik ve etkinliğin sağlanmasına yardımcı olmak,
- Hata ve hilelerin tespiti ve gerekli önlemlerin alınmasına katkı sağlamak,
- Yöneticilere rehberlik etmek ve önerilerde bulunmak,
- İşletme kaynaklarının daha etkin bir şekilde kullanılmasına katkı sağlamak.

2.3. Denetim Türleri

Denetim faaliyeti amaçlarına, yapılış nedenlerine, uygulama zamanlarına ve denetçinin statüsüne göre olmak üzere çeşitli ölçütlere göre sınıflandırılabilir (Gürbüz, 1995, s.11; Rahmawati ve Supri, 2019, s.67).



Şekil 1. Denetim türleri

Kaynak: Karacan ve Uygun, 2016, s.43

2.3.1. Amaçlarına Göre Denetim

Amaçlarına göre denetim, finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetim olmak üzere dört başlık halinde incelenebilir. Ayrıca bu dört denetim türünün bir arada yürütülmesi durumunda ekonomik denetim adı altında beşinci bir denetim türü de ortaya çıkmaktadır (Karacan ve Uygun, 2016, s.43).

2.3.1.1. Finansal Tabloların Denetimi

Bu denetim, bir işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, bu tablolarda yer alan bilgilerin doğru olup olmadığı, muhasebede kullanılan belgelerin defterlere ve defterdeki bilgilerin de finansal tablolara doğru olarak yansıtılıp yansıtılmadığı hususlarında yapılan denetim türüdür (Babayeva, 2011, s.7; Gürbüz, 1995, s.11; Selimoğlu vd., 2017, s.14).

Mali tabloların denetiminde denetçinin temel dayanağı genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS)'dır. Bununla birlikte ülkeden ülkeye değişmekle birlikte farklı yasal düzenlemeler de ölçüt olarak kullanılabilir (Bozkurt, 2018, s.33).

Denetim denildiği zaman genel olarak ilk akla gelen denetim türü olan finansal tabloların denetimi, bağımsız denetçi ve kamuya bağlı denetçilerce gerçekleştirilmektedir (Karacan ve Uygun, 2016, s.43). Denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde, elde edilecek sonuçların finansal bilgi kullanıcıları açısından önemli olduğu ve alacakları kararları doğrudan etkileyeceği düşüncesi hakimdir.

Finansal tabloların denetiminde öne çıkan başlıca özellikler şöyle sıralanabilir (Bozkurt, 2018, s.34; Erçiçek, 2016, s.16; Zorluoğlu, 2003, s.18-19):

- Temel amaç mali tablolara güvenilirlik kazandırmak ve yanlış beyanları ortaya çıkarmaktır,
- Denetimi yapan denetçi, bir grup veya işletmeye bağlı olmaksızın bağımsız bir statüye sahiptir,
- Tek tek var olan hatalar yerine, finansal tabloların bütünü hakkında görüş oluşturulmaktadır,
- Denetçinin mali tabloların güvenilirliği hakkındaki görüşü makul bir güvence içermektedir.

2.3.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, bir kuruluşun sözleşme şartlarına veya belirli kural ve düzenlemelere, mevzuatlara uygun olarak faaliyette bulunup bulunmadığını belirlemek amacıyla yapılan bir denetim türüdür (Deniz ve Aydın, 2018, s.2486; Hayes vd., 2005, s.15; Karimi, 2014, s.4). Genellikle belirli bir otorite tarafından belirlenmiş kurallara uyulup uyulmadığının belirlenmesine çalışılır (Erçiçek, 2016, s.17). Bu otorite işletme üst yönetimi olabileceği gibi devlet kurumları da olabilir.

İşletmeler kendi faaliyetlerinin devamı ve düzenini sağlamak, amaçlarına ulaşmak için birtakım kurallar belirlerler. Bu kurallara uyulup uyulmadığını tespit etmek amacıyla da zaman zaman denetim yaptırmak isterler. İşte isteğe yönelik olarak yürütülen bu denetim uygunluk denetimi olarak adlandırılır (Uzay, 1998, s.163). İşletme içindeki bu denetim, genellikle iç denetçiler tarafından gerçekleştirildiği gibi bağımsız denetçiler

tarafından da gerçekleştirilebilir (Güredin, 2007, s.17). Örneğin bir işletmede kesilen fişlerin yetkili kişiler tarafından imzalanıp imzalanmadığının incelenmesi ya da işletme yönetimi tarafından hammaddelerin stoktan üretime gönderilmesi durumunda ambar çıkış belgesinin düzenlenip düzenlenmediğinin, müşterilere kredili mal satılmadan önce müşterinin güvenilirliği hakkında ön araştırmanın yapılması şeklindeki prosedürlere uyulup uyulmadığının veyahutta bir bankadaki iş ve işlemlerin yasalara ve belirlenmiş kurallara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin soruşturulması amacıyla yapılan denetim uygunluk denetiminin kapsamına girmektedir (Selimoğlu vd., 2017, s.15).

Devlet kurumları da hem kendi iç yapıları hem de özel sektöre ait işletmeler üzerinde uygunluk denetimleri gerçekleştirebilirler. Örneğin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı denetçilerin bakanlığa ait kurumları denetlemesi ya da Sayıştay tarafından kamu kurumlarının denetlenmesi iç yapıya ilişkin uygunluk denetimleridir. Özel sektöre ait işletmelerin Vergi Usul Kanunu (VUK) tarafından belirlenen belge düzeni ve diğer hususlara uyup uymadığının örneğin, vergi levhası asıp asmadığının, ücret bordrosu düzenleyip düzenlemediğinin belirlenmesine yönelik kamu kurumlarında görevli yetkililer tarafından yapılan denetim ise özel sektöre ait uygunluk denetimlerine birer örnektir (Bozkurt, 2018, s.35).

2.3.1.3. Faaliyet Denetimi

İşletmenin temel süreç ve prosedürlerinin gerçekleştirilmesinin yanısıra üretkenliğin ve verimliliğinin artırılmasına yönelik olan işletme prosedürlerinin tamamen veya kısmen incelenmesi ve değerlendirilmesi ile ilgili bir denetim şeklidir (Bozkurt, 2018, s.35; Karimi, 2014, s.5; Kepekçi, 2004, s.3).

Faaliyet denetimi, iç denetimin bir parçasıdır ve ana amacı, kaynak israfına neden olan yönetimin iş süreçlerindeki eksiklikleri tespit etmek ve gelecekteki potansiyel riskleri iyileştirecek veya önleyecek tedbirlerin alınmasını sağlamaktır (Gürbüz, 1995, s.13). Ayrıca, faaliyet denetimi sayesinde hataların hızlı bir şekilde tespit edilmesi ve düzeltici önlemlerin zamanında alınması ileride meydana gelebilecek olası problemleri önleyerek maliyet tasarrufu sağlayacak ve varlıkların korunmasına da yardımcı olacaktır (Karacan ve Uygun, 2016, s.45).

Bu denetim, sadece muhasebe işlemlerini değil işletmenin diğer faaliyetlerini de kapsar (Hayes vd., 2005, s.14). Bu bakımdan uygulama alanı oldukça geniştir. İşletmenin örgüt yapısı, üretim yöntemleri, pazarlama ve bilgi işlem faaliyetleri denetimin inceleme

alanına girmektedir (Bozkurt, 2018, s.35). İşletme faaliyetleri neticesinde gerçekleşen oranlar; sektör ortalamaları, belirlenen hedefler, karlılık ve verimlilik gibi ölçülerle karşılaştırılır. Böylece işletme tarafından belirlenmiş olan hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı hangi alanlarda hatalar olduğu ve hangi düzeltici önlemlerin alınması gerektiği belirlenir.

Faaliyet denetimi, iç denetçiler ve/veya bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilebilir (Ergin, 2007, s.11). Denetim sonucunda işletmedeki uygulama ve politikaların etkinliği ve verimliliği konusunda üst yönetime çözüm ve öneriler sunulur. Bu bakımdan bu denetim ile bir nevi danışmanlık hizmeti de gerçekleştirilmiş olur (Gürbüz, 1995, s.13).

2.3.1.4. Özel Amaçlı Denetim

İşletme yönetimi veya paydaşlarca, işletmeyle ilgili belli konularda bilgi edinmek, inceleme yapmak veya bir görüş oluşturmak için yaptırılan denetim şeklidir (Haftacı, 2014, s.7). Bu denetim kapsamına giren konular şu şekilde belirtilebilir (Gürbüz, 1995, s.14):

- İşletmeye ortak olmak veya yatırım yapmak isteyenlerin işletme hakkındaki bilgi edinme istekleri,
- Kreditorlerin, kredi vermeden önce, işletmenin mali durumu hakkındaki bilgi edinme istekleri,
- İşletmedeki mevcut bir yolsuzluğun araştırılması,
- Birleşme, devir veya tasfiye kararları,
- Vergisel incelemeler,
- Kamu kurumlarınca yapılan teftiş ve incelemeler,
- Mahkemelerin yaptırdığı incelemeler.

Sermaye piyasası mevzuatına göre sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'na başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye gibi durumlarda bulunan işletmelerin bu amaçlarla hazırladıkları finansal tablolarının denetimi özel amaçlı denetimdir (Karacan ve Uygun, 2016, s.48).

Türk Ticaret Kanunu (TTK) madde 207' de “denetçi, işlem denetçisi, özel denetçi, riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi; bağlı şirketin, hâkim şirketle veya diğer bağlı bir şirketle ilişkilerinde hilenin veya dolanın varlığını belirtir şekilde görüş

bildirmişse” konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla pay sahiplerinin asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi talebinde bulunabileceği ve atanan bu denetçinin yaptığı denetimin özel denetim olduğu vurgulanmıştır (Yavuz, 2012, s.115-116). Yine TTK madde 406’da bağımsız denetçinin sınırlı veya görüş bildirmekten kaçınması durumunda hâkim şirket ve topluluk şirketleri arasındaki ilişkilerin incelenmesi amacıyla özel denetim yaptırılabilir.

2.3.1.5. Ekonomik Denetim

Finansal tablo, uygunluk ve performans denetimlerinin birlikte yürütülmesi ve raporlanması şeklinde gerçekleşen bir denetim türüdür (Karacan ve Uygun, 2016, s.48). Hem işletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini hem de finansal tabloların mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini ortaya koymaktadır. Bu denetimde temel amaç, performans ve uygunluk denetiminin birlikte gerçekleştirilmesi yoluyla, mali işlem ve işletme faaliyetlerinin önceden belirlenen yöntem ve kurallara aykırılığın tespit edilerek gerekli önlemleri almak ve yönetime önerilerde bulunmak suretiyle kaynakların ve faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini sağlamaktır (Karacan ve Uygun, 2016, s.48-49).

2.3.2. Yapılış Nedenlerine Göre Denetim

Yapılış nedenlerine göre denetim, zorunlu (yasal) denetim ve isteğe bağlı denetim olmak üzere iki başlık halinde incelenebilir.

2.3.2.1. Zorunlu (Yasal) Denetim

Yasal düzenlemeler doğrultusunda denetim yaptırmak zorunda olan kuruluşlar için söz konusu olan denetim türüdür. Ülkemizde bankalar, enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketler, halka açık şirketler, sigorta şirketleri ve aracı kurumlar zorunlu denetime tabidirler (Selimoğlu vd., 2017, s.13).

Zorunlu denetimde denetimin yapılış şekli ve esasları kanunlarla belirlendiği için bu denetimin yaptırılmaması durumunda işletmeler çeşitli yaptırımlara maruz kalabilirler.

2.3.2.2. İsteğe Bağlı Denetim

Yasal açıdan bir zorunluluk olmaksızın işletme yöneticilerinin ya da çıkar gruplarının kendi istekleri ile yaptırmış oldukları denetimdir (Erdoğan, 2002, s.60). Temel amaç, işletmeyle ilgili bir konuda gerçeğin ortaya çıkarılmasıdır. Bu denetimde denetimin kapsamı denetimi yaptıracak olanlar tarafından belirlenir. Örneğin işletmedeki bir yolsuzluk iddiasının araştırılması için işletme yönetimi ya da hissedarlar tarafından, işletmenin hisse senetlerini almak isteyen ve bu amaçla işletmenin mali durumu ve karlılık oranları öğrenmek isteyen yatırımcılar tarafından veya işletmeye kredi vermeden önce banka ve diğer kredi kuruluşları tarafından yaptırılan denetim isteğe bağlı denetimlere örnektir (Haftacı, 2014, s.8).

2.3.3. Uygulama Zamanlarına Göre Denetim

Bu ayırım, sürekli denetim ve sınırlı denetim (ara dönem denetimi) olmak üzere iki başlık halinde incelenebilir.

2.3.3.1. Sürekli Denetim

Sürekli Denetim, denetçiler tarafından denetimle ilgili faaliyetlerin, kontrol ve risk değerlendirmelerinin gerçek zamanlı ve bilgisayar destekli denetim teknikleri ile sürekli ve otomatik olarak gerçekleştirildiği bir denetim şeklidir (Dunkelberger, 2019). Dinamik iş ortamı, giderek artan iş hacmi ve karmaşıklığı, gerçek zamanlı, otomatik veri doğrulaması ve kontrolü, teknolojiye son gelişmeler denetim alanındaki sürekli denetim eğilimini beraberinde getirmiştir.

Yıllık olarak yapılan denetim faaliyetlerinden farklı olarak süreklilik arz eden bu denetim, geleneksel denetimin yerini almayı amaçlamaz, daha çok denetim metodolojisini ve etkililiğini artırmak için belirli standart denetim prosedürlerinin uygulanmasında bir araç olarak kullanılır. Sürekli denetim, süreçlerdeki zayıflıkları ve iyileştirme fırsatlarını tanımlamak olan geleneksel denetim ile aynı amaca sahip olmakla birlikte süreçlerdeki potansiyel zayıflıkları tespit etmek için gereken süreyi önemli ölçüde azaltır (Hawks, 2017). Zira, iç denetimin kontrol testleri riske dayanır ve genellikle iş faaliyetleri gerçekleştikten aylar sonra yapılır. Halbuki sürekli denetimde, bir riskin yaygınlığı ve bir kontrolün etkinliği işlemler gerçekleştikçe otomatik olarak denetlenir. Sürekli denetim sayesinde (Dunkelberger, 2019):

- Önemli süreçlerden, hesaplardan ve işlemlerden tutarlı ve kapsamlı veriler toplanabilir,
- Önemli düzenlemelere, standartlara, politika ve prosedürlere zamanında ve daha az maliyetle uyum sağlanabilir,
- Sınırlı odaklanma ve öngörü sağlayan döngüsel incelemelerden ziyade sürekli ve daha geniş inceleme yapılabilir,
- Denetimin etkinliği artırılırken denetim maliyeti azaltılabilir,
- Bilgisayar destekli analiz yöntemleri sayesinde riskli alanların daha erken belirlenmesi ve gerekli önlemlerin zamanında alınması sağlanabilir.

Sürekli denetim sürecini etkin bir şekilde yürütmek için izlenmesi gerekenler yedi madde halinde aşağıdaki şekilde belirtilebilir (Shilts, 2017):

- Öncelikli alanların belirlenmesi,
- Denetim kurallarının belirlenmesi (gösterge, analiz ve rutinler)
- Denetim sürecinin gerçekleşme sıklığının belirlenmesi,
- Analitik testlerin belirlenmesi,
- Sonuçların yönetilmesi ve takibi,
- Sonuçların yönetime raporlanması,
- Ortaya çıkan risklerin değerlendirilmesi.

2.3.3.2. Sınırlı Denetim (Ara Dönem Denetimi)

Aracı kurumlar, bankalar, menkul ve gayrimenkul yatırım ortaklıkları, emeklilik yatırım fonları, hisse senetleri Borsa İstanbul'da işlem gören anonim şirketler gibi ara dönem finansal tablo hazırlamak ve SPK'ya sunmak zorunda olan kurumların mali tablolarının denetlenmesi şeklindeki denetim türüdür (Erçiçek, 2016, s.20).

Bu denetimde işletmelerin finansal tabloları, yıllık yerine üçer aylık veya altışar aylık dönemler halinde incelenir (Gürbüz, 1995, s.16). Sınırlı denetimin amacı, önemli yanlışlık içermediği hususunda, finansal tablolara makul güvence vermek değildir. Bu denetimde de analitik prosedürler uygulanır, muhasebe ve finansla ilgili sorumlular sorgulanır ve finansal bilgileri etkileyen konulara dikkat çekilir. Fakat sınırlı denetimde sürekli denetimden farklı olarak kanıt toplama açısından bir sınırlama vardır. Bu

sınırlama, söz konusu şirketler tarafından hazırlanan ara dönem finansal tabloların güvenilirliğini kuşkuya düşürmektedir. Çünkü:

- Ara dönemde stok sayımının yapılamaması,
- Amortismanların ancak yıl sonunda belirlenmesi,
- Tahmini olarak amortismanların yüklenmesi,
- Maddi doğruluk testi gibi birtakım testlerin yapılamaması,
- Envanter sonuçlarına göre finansal tabloların hazırlanamaması (Muhasebex, t.y.)

gibi durumlar, denetçinin finansal tabloların güvenilirliği hakkında bir bütün olarak doğrudan güvence verecek genel bir görüş belirtmek yerine ara dönem finansal tablolar Türkiye Muhasebe Standartlarına, gerekli ilke ve esaslara uygun olarak hazırlanmıştır/hazırlanmamıştır şeklinde dolaylı güvence oluşturacak bir görüş belirtmesine sebep olacaktır.

2.3.4. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim

Denetçinin statüsüne göre denetim; iç denetim, dış denetim (bağımsız denetim) ve kamu denetimi olmak üzere üç başlık halinde incelenebilir.

2.3.4.1. İç Denetim

İç denetim, işletmeye değer katmak ve işletmenin faaliyetlerini iyileştirmek üzere tasarlanan bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmetidir (Mihret, 2014, s.771; Ramamoorti, 2003, s.12; Tuan, 2015, s.321). İç denetim; risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetişimi değerlendirmek ve geliştirmek üzere sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sağlar, işletmeye değer katar ve işletmenin hedeflerine ulaşılmasına yardımcı olur (Babayeva, 2011, s.10; Grabmann ve Hofer, 2014, s.69; Mubako ve Muzorewa, 2019, s.842).

İç denetim bir organizasyon içinde bağımsız olarak kurulur, işletme faaliyetlerini bağımsız olarak inceler, değerlendirir, iç kontrollerin etkinliğini ölçer, yöneticilere müşavirlik ve danışmanlık hizmeti sunar, bu yönüyle önemli bir yönetim kontrol aracı olarak hizmet eder (Dibia, 2016, s.77; Yurtsever, 2015, s.90).

İşletme faaliyetleri devam ederken yapılan iç denetimin temel amaçları (Çelik, 2005, s.36; Saud ve Marchand, 2012. s.12):

- Kaynakların etkili ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak,
- İşletmedeki hata, hile ve suistimallerin önlenmesi için gerekli tedbirleri almak,
- İşletme varlıklarını her türlü zarara karşı korumak,
- İşletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak,
- Risk nedeniyle işletmenin uğrayabileceği kayıpları en aza indirmek,
- Yöneticilere görevlerini yerine getirmede yardımcı olmak şeklinde sıralanabilir.

İç denetim faaliyetleri ile ulaşılan sonuçlar doğrudan üst yönetime, denetim komitesine veya yönetim kuruluna rapor olarak sunulur (Azzam, Alrabba, Alquah ve Mansur, 2019, s.937). Bu iç denetim raporları bir kuruluşun başarı için ne kadar hazır olduğunu ve iyileştirilmesi gereken alanlara ilişkin tavsiyeleri tarafsız bir bakış açısı ile yönetime iletmeyi sağlar.

2.3.4.2. Dış Denetim (Bağımsız Denetim)

Dış denetim, işletmelerin muhasebe kayıtları ve finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygun, eksiksiz ve doğru olarak hazırlandığı konusunda bilgi kullanıcılarına makul bir güvence sağlamak amacıyla işletme dışından uzman kişi ya da kurumlarca yapılan bir denetim faaliyetidir (Azzam vd., 2019, s.937).

İşletme faaliyetleri tamamlandıktan sonra geriye dönük olarak gerçekleştirilen bu denetimde, gerekli bilgi ve kanıtlar elde edilip değerlendirildikten sonra finansal tablolara ilişkin hazırlanan denetim raporu öncelikle işletme yönetimine daha sonra da yönetim tarafından işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına sunulur (Azzam vd., 2019, s.937; Sakin, 2018, s.2456). Böylece işletmelerin finansal tabloları bağımsız bir bakış açısı ile değerlendirildiği için doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bir görüşe ulaşılır.

İç denetim ile dış denetim arasındaki en temel fark, bağımsızlıktır. Çünkü iç denetim işletmeye bağlı birimlerce gerçekleştirilirken dış denetim, işletmeden bağımsız kişi ya da kurumlarca gerçekleştirilir (IIA, 2015). İç denetimin temel hedefi önceden kurulmuş ve uygulanmakta olan sistemlerin proaktif olarak değerlendirilmesi ve etkinliğinin sağlanması iken; dış denetimin temel hedefi sonuçların geriye dönük olarak değerlendirilmesidir (Ratliff, Jenson ve Flagg, 1993, s.10).

Dış denetim ve iç denetim konusu, çalışmanın ilerleyen bölümlerinde daha ayrıntılı bir şekilde işleneceğinden burada sınırlı olarak açıklanmıştır.

2.3.4.3. Kamu Denetimi

Devlet adına yetkileri yasalarla belirlenmiş olan kişi ya da kurumlar tarafından kamu ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla gerçekleştirilen faaliyet, finansal tablo ve uygunluk denetimlerinin tamamı kamu denetimi olarak adlandırılır (Ataman, 2010, s.19).

Ülkemizde Sayıştay, Gelir İdaresi Başkanlığı, Devlet Denetleme Kurulu, Sermaye Piyasası Denetleme Kurulu gibi kuruluşlar, kamu adına denetim yapan kuruluşlardandır (Bozkurt, 2018, s.39-40; Erçiçek, 2016, s.24). Bununla birlikte kamuca yetkilendirilmiş ancak kamu kurumuna bağlı olmayan kişilere de kamu denetimi yapma yetkisi verilebilir. Örneğin, Yeminli Mali Müşavirlere vergi inceleme yetkisinin verilmesi gibi. Bu kuruluş veya kişiler tarafından yapılan denetimin temel amacı, kamudaki faaliyetlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğunun araştırılması ve kamu yararının gözetilmesidir. Böylece hesap verebilirlik ve şeffaflığın gerçekleşmesi amaçlanmaktadır.

2.4. Denetçinin Tanımı ve Özellikleri

Sözlük anlamı olarak, denetleme yetkisi olan kişi ya da kontrolör olarak tanımlanmakta (Türk Dil Kurumu [TDK], t.y.) olan denetçi, mesleki açıdan ise; yeterli bilgi, deneyim, ahlak ve niteliklere sahip, bağımsız davranabilen, denetim çalışmalarında gerekli özeni gösterebilen uzman kişiler şeklinde adlandırılmaktadır (Bozkurt, 2018, s.37).

Denetçi bir başka açıdan; bir şirketin finansal tablo ve kayıtlarını inceleyen, doğrulayan, bağımsız, tarafsız ve muhasebe konusunda uzman nitelikli kişiler olarak tanımlanmaktadır (Merriam-Webster, 2020).

Yukarıdaki tanımlardan yola çıkarak bir denetçide bulunması gereken özellikler şöyle sıralanabilir (Bozkurt, 2018, s.37; Gürbüz, 1995, s.17):

- Denetçi, bağımsız hareket edebilmelidir,
- Gerekli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalıdır,
- Çalışmalarında gerekli özeni göstermelidir,
- Mesleğin gerektirdiği ahlaka sahip olmalıdır.

2.5. Denetçi Türleri

Denetçiler; iç denetçiler, bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri olmak üzere üç başlık halinde incelenebilir (Bozkurt, 2018, s.37; Gürbüz, 1995, s.22; Zorluoğlu, 2003, s.73).

2.5.1. İç Denetçiler

İşletme yönetimi tarafından atanarak doğrudan doğruya üst yönetime, yönetim kuruluna veya genel müdüre bağlı olarak faaliyet gösteren, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini ve verimliliğini yıl boyunca denetleyen, eksiklikleri raporlayan, gerekli konularda tavsiyelerde bulunan, ücretini işletmeden alan kadrolu kişilerdir (Fowzia, 2010, s.22).

Yönetimin istekleri doğrultusunda denetim faaliyetini gerçekleştiren iç denetçilerin bu kapsamda yaptıkları çalışmalar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Gürbüz, 1995, s.23; Karimi, 2014, s.6):

- Belirlenen politika ve kurallara uyulup uyulmadığını denetlemek,
- İç kontrol sisteminin etkinlik ve verimliliğini denetlemek,
- Yönetimin istediği özel konularda inceleme yapmak,
- Muhasebe bilgi ve belgelerinin güvenilirliğini araştırmak,
- Eksiklikler ve alınacak önlemler konusunda raporlama yapmak,
- Suç unsuru içeren konularda üst yönetime bilgi vermek,
- Harcamalara ilişkin uygunluk denetimini gerçekleştirmek,
- Bağımsız denetçilere çalışmalarında yardımcı olmak.

İç denetçiler bu çalışmalarını yerine getirirken muhasebe ilke ve denetim standartlarına uygun olarak hareket etmeli, tarafsız bir şekilde raporlarını hazırlamalıdır. İşletme yönetimi de iç denetçilerin bağımsız olarak çalışabilmesi için gerekli imkân ve kolaylıkları sağlamalıdır.

Yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında iç denetçilerin asıl olarak faaliyet ve uygunluk denetimi yaptıkları ancak bağımsız denetçilere iç kontrol sisteminin tanınması ve finansal tabloların denetimi sırasında yardımcı oldukları görülmektedir (Arens, Elder ve Beasley, 2009, s.16).

2.5.2. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY)'ne göre, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre serbest muhasebeci mali müşavirlik ya da yeminli mali müşavirlik ruhsatı alan ve herhangi bir kuruluş veya kişiye bağlı olmadan çalışan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen kişiler bağımsız denetçi olarak tanımlanmıştır (BDY, 2012, 4/a).

Bağımsız denetçilerin temel rolü, işletme tarafından hazırlanmış olan mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu konusunda makul güvence sağlayacak bir görüş oluşturmaktır (Fowzia, 2010, s.22). Bununla birlikte bağımsız denetçilerin aşağıda belirtilen çeşitli rolleri de bulunmaktadır (Bozkurt, 2018, s.38):

- Vergiyle ilgili konularda danışmanlık yapmak,
- İç kontrol ve iç denetim faaliyetleri konusunda yönetime yardımcı olmak,
- Kamuya ait kurumlarca istenen bilgi ve belgeleri onaylamak,
- Hata ve hilenin tespiti halinde durumu yönetime bildirmek.

Bağımsız denetçilerin yukarıda belirtilen rollerini yerine getirirken bağımsız olarak hareket etmeleri önemlidir. Bağımsız denetçiler ile denetlenen işletme arasında denetim dışında bir iş ilişkisinin ya da yakınlık ilişkisinin bulunmaması esastır. Belirtilen bu esas dışında bağımsız denetçiler ile iç denetçiler arasında birtakım farklar bulunmaktadır. Bu farklar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (European Confederation of Institutes of Internal Auditing [ECIIA], 2019, s.6; IIA, 2015; Korkmaz, 2007, s.15; Önalın, 2020; Tuan, 2015, s.322):

- Bağımsız denetçiler, iç denetçiler gibi işletmenin kadrolu çalışanı olmayıp işletmenin talebi üzerine bir sözleşmeyle işletme dışından görevlendirilirler,
- İç denetçilerin raporları sadece işletme yönetimince kullanılırken; bağımsız denetçilerin raporları hem işletme içindeki hem de işletme dışındaki kişilerce kullanılmaktadır,
- İç denetçinin çalışmaları yıl boyunca devam ederken, bağımsız denetçinin çalışmaları ilgili faaliyet dönemi kapandıktan sonra başlar,

- İç denetçiler, iç kontrol sisteminin etkinliği ve verimliliği ile ilgilenirken; bağımsız denetçiler, iç kontrol sisteminin denetim çalışmalarına etkisi ile ilgilenirler,
- İç denetçilerin yapacağı çalışmanın kapsamı işletme yönetimi tarafından belirlenirken; bağımsız denetçilerin çalışma kapsamı kanunlarla belirlenir,
- İç denetçiler, iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetimle ilgili konularda yönetime tavsiyelerde bulunurken; bağımsız denetçiler, özel durumlar hariç bu yönde öneride bulunmazlar.

2.5.3. Kamu Denetçileri

Kamu menfaatini korumak, faaliyetlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğunu denetlemek üzere kamu kurumlarında devlet adına denetim yapan kişiler kamu denetçisi olarak adlandırılmaktadır.

Kamu denetçileri hem kendi kurumlarına hem de özel sektöre ilişkin faaliyetleri denetlerler. Bu kişiler tarafından yapılan denetimin en temel amacı, yasa ve yönetmeliklere uygunluğun incelenmesidir. Ülkemizde kamu denetçiliği yapan kişi ve kurumlar aşağıdaki şekilde belirtilebilir (Gücenme, 2004, s.4):

- Sayıştay,
- Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu,
- Vergi Müfettişleri,
- Sermaye Piyasası Denetleme Kurulu,
- Devlet Denetleme Kurulu,
- Sosyal Güvenlik Kurumu Müfettişleri,
- Bankalar Yeminli Murakıpları.

2.6. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu konusunda makul bir güvence sağlayacak yeterli kanıtların elde edilmesi amacıyla standartlarda belirtilen denetim tekniklerinin uygulanması, defter, kayıt ve belgelerin incelenmesi, değerlendirilmesi ve makul bir görüş bildirilmesi süreci olarak tanımlanabilir (Ada ve Yardımcıoğlu, 2017, s.1733; Babayeva, 2011, s.14; Selimoğlu vd., 2017, s.9; Tuan, 2015, s.321).

Yapılan bu tanım incelendiğinde, bir bağımsız denetimin gerçekleşmesi için olması gereken unsurlar göz önüne sergilenmektedir. Bu unsurlardan ilki, denetimin genel kabul görmüş muhasebe ilke ve denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmesidir. İkinci unsur, işletmenin finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin doğruluğuna ilişkin yeterli ve uygun kanıtların toplanmasıdır. Üçüncü unsur, denetçilerin faaliyetlerini gerçekleştirirken bağımsız olmalarıdır. Son unsur ise, elde edilen kanıtlar doğrultusunda denetçinin makul bir güvence verecek denetim raporu hazırlayıp ilgili bilgi kullanıcılarına sunmasıdır.

Bağımsız denetim, sadece ilgili işletmeyi ilgilendiren bir olay olmayıp, aynı zamanda devleti, yatırımcıları, müşterileri, tedarikçileri ve kreditorleri de ilgilendiren bir süreçtir (Sakin, 2018, s.2456). Bu bakımdan işletmenin finansal durum ve finansal tablolarının gerçeğe uygunluğu konusunda bir görüş oluşturulması ve finansal bilgi kullanıcılarına makul bir güvence verilerek onların aydınlatılması bağımsız denetimin en önemli fonksiyonunu oluşturmaktadır (Salleh ve Hazlina, 2014, s.40).

2.7. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Tarihi Gelişimi

Türkiye’de denetimin tarihi gelişimine bakıldığında Cumhuriyet öncesi dönemde denetimin ne zaman ortaya çıktığı ile ilgili kesin bir bilgi bulunmamaktadır (Hüner, 2014, s.9). Osmanlı Şeriyeh Sicillerinin incelenmesi sonucu kamu menfaatinin gözetilmesi amacıyla her türlü mali içerikli konularda “kadı”ların yetkilendirildiği ve almış oldukları kararları şeriyeh siciline kayıt ettikleri bilgisine ulaşılmıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2010, s.575).

Osmanlı’da denetim, devlete ait gelir ve giderlerin takibi amacıyla kamu denetimi şeklinde yapılmış, 1879’da günümüzdeki Hazine ve Maliye Bakanlığı’na benzer Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu kurulmuş ve Düyun’u Umumiye İdaresi aracılığı ile piyasadaki muhasebeci ihtiyacını karşılamak ve muhasebe konusunda eğitim verecek hocaları yetiştirmek amacıyla çalışmalar gerçekleştirilmiştir (Selimoğlu vd., 2018, s.3).

II. Mahmut’tan sonra ise, Avrupa örneğine benzeyen bakanlıklar (nezaretler) kurulmuş, “teftiş” birimlerinde görevlendirilenler “müfettiş” olarak nitelendirilmiş böylece denetim hizmeti bağımsız bir birim tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2010, s.575).

Cumhuriyet sonrası dönemde ülkemizde bağımsız denetim olgusu, mali piyasaların gelişimine paralel bir gelişme sergilemiş ve denetim konusundaki ilk

uygulamalar muhasebe alanında uzman kişilerin mahkemelerde bilir kişi olarak görevlendirilmesi ile (Güngörmüş, 2014, s.18), fiili denetim ise 1926-1934 yılları arasında bazı meslek mensuplarına vergi denetimi yetkisi verilmesi ile başlamıştır (Sanlı ve Özbirecikli, 2012, s.2; Uzay vd., 2009, s.3).

1950'lerden başlayarak yabancı sermayeli şirketlerin ihtiyaçlarının artması, sanayileşme ve ekonomideki hızlı gelişmelerin etkisi, muhasebe ve muhasebeci ihtiyacını ve beraberinde muhasebe eğitiminin önemini artırmış, denetim mesleğinin geliştirilmesini de zorunlu hale getirmiştir (Selimoğlu vd., 2017, s.20). Ancak aile şirketi olarak kurulan şirketlerin halka açılmaksızın kendi içlerinde muhasebe sistemi oluşturmaları nedeniyle, bu yıllarda bağımsız denetime ihtiyaç duyulmamıştır (Uzay vd., 2009, s.127).

1970'li yıllarda Türk firmalarının yurt dışı kaynaklı kredilerden yararlanma istekleri işletmeler için bağımsız denetimi zorunlu kılmıştır. Bu yıllarda yabancı şirketlerin ülkemizde faaliyet göstermeye başlamaları, vergi kanunları, kredi almak için gerekli şartlar, işletmelerin bağımsız denetime olan talepleri, denetimin gelişmesinde etkili olmuş (Uzay vd., 2009, s.131) buna ek olarak önceleri yurtdışı bağımsız denetim firmalarınca yapılan denetim faaliyeti, 1970'li yıllardan itibaren bu firmaların Türkiye'de kurulmuş üyeleri tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2010, s.576-577).

1987 yılında ülkemizde bağımsız denetime ilişkin ilk kurallar önce bankalar daha sonra da sermaye piyasaları için hazırlanmış ancak kamu gelirlerinin korunması, vergi yasaları ve TTK gereği denetim kamu eliyle gerçekleştirilmiş fakat 1987'den sonra meydana gelen gelişmeler kamu dışında bağımsız denetçilerinde denetim yapmalarına olanak sağlamıştır (Çelik 2005, s.411). Öyleki bu dönemde 8'i yabancı 27'si ise yerli olmak üzere 35 bağımsız denetim firması denetim yetkisi almıştır (Selimoğlu vd., 2017, s.21). Yine bu yılda ilk kez Türk Ticaret Kanunu'nda denetim kavramına yer verilmiştir (Hüner, 2014, s.10).

1989 yılına gelindiğinde önce halka açık şirketler, daha sonra da sigorta şirketleri bağımsız denetime tabi tutulmuş, yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile bağımsız denetçi olabilmek için Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ya da Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanlarına sahip olma zorunluluğu getirilerek hem denetim mesleği ilk kez yasal statüye kavuşturulmuş hem de muhasebe ve denetim faaliyetini gerçekleştirecek olanların ayrımı yapılmıştır (Sanlı ve Özbirecikli, 2012, s.4; Selimoğlu vd., 2017, s.23).

2.8. Türkiye’de Bağımsız Denetime Yön Veren Düzenlemeler

Türkiye’de bağımsız denetime yön veren düzenlemeler kronolojik sıra ile altı başlık halinde aşağıda açıklanmıştır.

2.8.1. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile Yapılan Düzenlemeler

13 Haziran 1989 tarihinde yayımlanan bu yasa ile sadece SMMM ve YMM ünvanlarına sahip meslek mensuplarının denetim yapacağı karara bağlanmıştır (Erdoğan, 2002, s.52). Bu yasayla, hem muhasebe ve denetim faaliyetini gerçekleştirecek olanların ayrılması hem de YMM’lere tasdik yapma sorumluluğu verilerek vergisel açıdan kamunun iş yükünün azaltılması sağlanmıştır.

3568 sayılı yasada YMM mesleğinin konusu, görev tanımı ve tasdik hizmetleri ile ilgili açıklamalara da ayrıca yer verilmiştir.

2.8.2. Sermaye Piyasası Kanunu ile Yapılan Düzenlemeler

Ülkemizde 1980’li yıllarda yaşanan banker skandallarının tekrarını önlemek, yatırımcı ve piyasaları korumak amacıyla 1981 yılında yayımlanan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 16. maddesinde, SPK’ya tabi kurumlar ile ihracatçılara, düzenleyecekleri finansal tablolarının muhasebe ilke ve standartlara uygunluğunu yetkili denetim kurumlarına inceletme ve sonuçları bir rapor halinde sunma zorunluluğu getirilmiştir (Selimoğlu vd., 2017, s.27). Aynı kanunun 22/d maddesinde SPK’ya bağımsız denetime ilişkin gerekli düzenlemeleri yapma yetkisi verilmiştir. SPK, bu yetki ile ilk olarak 13 Aralık 1987’de bilgi kullanıcılarının zamanında ve doğru olarak bilgilendirilmelerini sağlamak amacıyla Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmeliği yayımlamıştır (Sanlı ve Özbirecikli, 2012, s.8).

30 Temmuz 2002’de ABD’de yürürlüğe giren Sarbanes ve Oxley Yasası, ABD başta olmak üzere diğer ülkelerde bağımsız denetim alanında yeni gelişmelere neden olmuş, ülkemizde de bu gelişmelere paralel olarak SPK tarafından benzer düzenlemeler seri X ile başlayan tebliğlerle yürürlüğe konmuştur. Bu tebliğlerden Seri, X 22 nolu tebliğle denetime tabi şirketler belirlenmiş, halka açılmak isteyen şirketlerin başvuru sırasında veya birleşme, tasfiye, devir gibi durumlarda finansal tablolarının özel bağımsız denetime tabi olması zorunluluğu getirilmiştir.

Söz konusu tebliğin ikinci kısmında bağımsız denetim kuruluşlarının taşıması

gereken şartlar sıralanmış, ikinci kısmın altıncı maddesinde bağımsız denetim kuruluşlarında faaliyette bulunan denetçilerin kıdem sırasına göre ünvanları sayılmıştır. Bunların dışında Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) denetimini yapacak bağımsız denetim kuruluşlarındaki denetçilerin yetki ve sorumlulukları da belirtilmiştir.

2.8.3. Bankacılık Kanunu ile Yapılan Düzenlemeler

Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası (TCMB) tarafından 24 Aralık 1987’de, bankaların denetimini gerçekleştirecek bağımsız denetim kuruluşlarının çalışma usul ve esaslarını belirlemek amacıyla “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ” yayımlanmıştır. Ancak 16 Ocak 1987’de Hazine Müsteşarlığı’nın bağımsız denetim kuruluşlarının çalışma esasları hakkında yeni bir yönetmelik yayımlamasıyla ilk tebliğ geçerliliğini kaybetmiştir.

18 Haziran 1999’a kadar TCMB ve Hazine Müsteşarlığı tarafından birlikte yürütülen bankaların denetimi, 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)’na devredilmiştir. Bu kurum tarafından sektöre ilişkin denetim esaslarını belirlemek üzere 2002 yılında çeşitli yönetmelikler yayımlanmıştır.

2.8.4. Sigortacılık Kanunu ile Yapılan Düzenlemeler

Sigortacılık alanında faaliyette bulunan kuruluşların denetim esaslarını belirlemek üzere Hazine Müsteşarlığı tarafından 2007 yılında 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu yayımlanmıştır. Bu kanun ile daha önce yürürlükte olan Sigorta Murakabe Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır.

2008 yılında hem yerli hem de yabancı sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketlerinin finansal tablolarının bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesi ve raporların yayımlanması konusunda gerekli ilke ve esasları belirlemek amacıyla yönetmelik yayımlanmıştır.

2.8.5. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

EPDK, 4628 sayılı yasa ile Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu olarak kurulmuş ancak 2001 yılında 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu ile bugünkü adını almıştır. Kuruma 5015 sayılı kanunla petrol piyasası, 5307 sayılı kanunla da petrol gazları piyasasını düzenleme yetkisi verilmiştir (Bezirci ve Karasioğlu, 2010, s.586).

EPDK, bu yetkiye dayanarak petrol, elektrik ve doğalgaz piyasasına ilişkin

düzenlemeler yapmış ayrıca enerji piyasasında faaliyette bulunan kurumların denetim esaslarını belirlemek üzere bir yönetmelik yayımlamıştır (Sanlı ve Özbirecikli, 2012, s.13).

2.8.6. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Yapılan Düzenlemeler

Ülkemizde 2011 yılına kadar üç Ticaret Kanunu çıkarılmıştır. Birincisi Fransız Ticaret Kanunu'ndan çevrilen ve 1850 yılında yürürlüğe sokulan Kanunname-i Ticaret, ikincisi 1926 yılında uygulamaya konulan ve Alman Ticaret Kanunu'ndan çevrilen 865 sayılı Türk Ticaret Kanunu (bu kanun 1957'de tekrar güncellenerek 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu olarak yeniden yayımlanmıştır), sonuncusu da 13 Ocak 2011'de parlamentoda kabul edilen ve 1 Temmuz 2012'de yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu (YTTK)'dur (Sanlı ve Özbirecikli, 2012, s.16).

Söz konusu kanunlardan ilk olarak 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile denetim kavramına değinilmiş ancak söz konusu denetim sadece anonim şirketlerin iç denetimini ilgilendiren hükümleri içermekle kalmış, bağımsız denetim kavramı ise ilk kez YTTK'da yerini almıştır (Selimoğlu vd., 2017, s.35).

YTTK ile bağımsız denetim ve muhasebe uygulamaları başta olmak üzere pek çok konuda yenilikler getirilmiştir. Bu yenilikler aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (Uzay ve Bayat, 2016, s.1505-1510):

- 6762 sayılı TTK'da anonim şirketlerin üç kanuni ve sürekli organlarından biri olan fakat mesleki eğitim ve uzmanlık şartı aranmayan murakıplık müessesesi kaldırılmıştır. Bağımsız denetimin sadece 3568 sayılı yasa ile SMMM ve YMM'lerce yürürlüğe geçtiği hüküm altına alınmıştır,
- Ülkemizde bağımsız denetim firmaları ile bağımsız denetçilerin farklı kurumlar tarafından denetlenmesi ve bu kurumların kendilerine özgü düzenlemeleri sonucu ortaya çıkan sorunları gidermek, Sarbanes Oxley Kanunu (SOX) sonrası ABD ve Avrupa Birliği'nde meydana gelen gelişmelere ayak uydurmak, mevzuat ve uygulamada birlik sağlamak amacıyla ABD'de kurulan Halka Açık Şirketler Muhasebe ve Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB) benzeri bir kurum olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur (Deniz ve Aydın, 2018, s.2488). Böylece Türkiye muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması,

yayımlanması, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının çalışma esasları, faaliyetlerinin izlenmesi, gerekli hallerde cezalandırılması, eğitim, sınav ve etik ilkelerin belirlenmesi gibi görevlerin tek elden yürütülmesi sağlanmıştır,

- YTTK'nın 398. maddesi ile bağımsız denetim sadece finansal tabloların denetimi ile sınırlandırılmamış, denetimin kapsamına yıllık faaliyet raporları, riskin erken teşhisine yönelik hazırlanan raporlar ve iç denetim raporları da dahil edilerek denetimin kapsamı tüm şirket muhasebesini kapsayacak şekilde genişletilmiştir,
- Halka açık anonim şirketler dışındaki şirketler için ihtiyari olarak uygulanan bağımsız denetimin kapsamı tüm sermaye şirketlerini kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Ancak daha sonra 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan değişiklikle bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na bırakılmıştır,
- YTTK'nın 88. maddesi ile gerçek ve tüzel kişilerin hazırlayacakları bireysel veya konsolide finansal tablo ve raporların Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'na uygun olarak hazırlanması zorunluluğu getirilmiştir. Ancak 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile yapılan değişiklikle TMS/TFRS'yi uygulayacak şirketleri belirleme yetkisi KGK'ya devredilmiştir. KGK tarafından 01.01.2014 ve sonrası hesap dönemlerinde TMS/TFRS'ye uygun olarak finansal tablo hazırlayacak olan şirketlerin listesi yayımlanmış olup bu listede SPK'ya tabi şirketler, BDDK'ya tabi şirketler, Sigortacılık Kanunu kapsamında faaliyet gösteren şirketler ile Borsa İstanbul'da faaliyet göstermesine izin verilen şirketler yer almaktadır. Liste dışında kalan ancak bağımsız denetime tabi olan diğer şirketler ise finansal tablolarını Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ya da TMS/TFRS'ye uygun olarak hazırlayabileceklerdir. Üstelik söz konusu kanuna dayanarak finansal tablolarını TMS/TFRS'ye uygun olarak hazırlayanların ayrıca MSUGT'ye göre hazırlamalarına gerek olmayacağı ifade edilmiştir,
- Ticari defter tutma yükümlülüğü tüm tacirleri kapsamına alacak şekilde genişletilmiş ve bu sorumluluk yönetici ve yönetim kuruluna yüklenmiştir. Bu sorumluluğun devredilemez ve vazgeçilemez olduğu, yevmiye defteri, defter-i kebir, envanter defteri yanında yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı defteri gibi defterler de noter onaylı ve tutulması zorunlu defterler arasında sayılmış ayrıca teknolojinin gelişimine paralel olarak elektronik ortamlarda

kayıtların tutulması (e-defter, e-beyanname gibi) ve bilgilerin saklanması gibi uygulamalara da imkân tanınmıştır,

- YTTK'nın 378. maddesi ile hisse senetleri borsada işlem gören şirketler için, meydana gelebilecek risklerin belirlenmesi ve gerekli önlemlerin zamanında alınabilmesi amacıyla yönetim kurulu üyelerinden bir veya daha fazla üye kişiden ya da bu kurulun dışındaki üçüncü kişilerden oluşan riskin erken tespiti ve yönetimi komitesi kurulması zorunluluğu getirilmiştir. Kurul tarafından iki ayda bir hem yönetim kuruluna hem de bağımsız denetçiye rapor verilecek, bağımsız denetçide bu kurulun çalışmaları hakkındaki görüşlerini denetim raporunda belirtecektir. Bağımsız denetçi ayrıca hisse senetleri borsada işlem gören şirketler dışında kalan şirketler için ihtiyaç halinde bu komitenin gerekliliği hakkında yönetim kuruluna yazılı olarak görüş bildirecektir,
- YTTK'nın 1524. maddesi ile bağımsız denetime tabi olan şirketlere internet sitesi oluşturma ve gerekli verileri yayımlama zorunluluğu getirilmiştir. Bu zorunluluk doğrultusunda finansal tablolar, yönetim kurulu, faaliyet ve denetim raporları ile şirkete ait pek çok bilginin yayımlanması söz konusu olmuş ancak daha sonra şirket sırlarının açığa vurulduğu şeklindeki eleştiriler doğrultusunda yapılan düzenlemeyle finansal tablo ve denetim raporları yayımlama zorunluluğu ortadan kaldırılmıştır (Uzay ve Bayat, 2016, s.1510). Fakat hisse senetleri borsada işlem gören anonim şirketler için zorunluluk aynen devam etmiştir. 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile yapılan değişiklikle hisse senetleri borsada işlem gören şirketler dışında kalanlar için denetim raporlarının erişimine engel konulmuş ancak finansal tabloların ya da faaliyet raporlarının başında denetçi görüşünün açıkça belirtilmesi zorunluluğu getirilerek bilgi kullanıcılarının denetçi görüşü hakkında bilgi sahibi olmaları sağlanmıştır,
- YTTK 68, 69 ve 70. maddeleri ile tüm tacirlere faaliyet dönemi sonunda envanter çıkarma zorunluğu getirilmiştir. Envanter sırasında varlıkların değerlemesinde geçerli olacak kurallar için TMS/TFRS'ye atıfta bulunulmuştur,
- YTTK'da yapılan bir diğer düzenlemeyle tek kişi ortaklı sermaye şirketi kurma hakkı tanınmıştır (Selimoğlu vd., 2017, s.40).

2.9. Bağımsız Denetime İhtiyaç Duyulma Sebepleri

İşletme ile ilgili finansal bilgiler, sadece işletme içindeki değil aynı zamanda

işletme dışındaki bilgi kullanıcılarını da ilgilendirmekte ve alacakları kararlarda önemli bir rol oynamaktadır. İşletme yönetimi kaynakları etkin bir şekilde değerlendirmek, doğru kararlar almak, önceden belirlenmiş olan hedeflere ulaşmak, karlılığı artırmak, başarı düzeyini ölçmek ve önemli riskleri belirleyip gerekli tedbirleri zamanında alabilmek amacıyla doğru ve güvenilir finansal bilgilere ihtiyaç duyar. İşletme dışındaki bilgi kullanıcıları gerek muhasebe işlemlerinin karmaşıklığı ve muhasebe konusunda yeterince bilgiye sahip olmamaları gerekse de işletme tarafından sağlanan bilgilere dayanarak karar almak zorunda olmaları sebebiyle kendilerine işletme dışından bağımsız ve konusunda uzman birinin ya da kurumun işletmeden elde edilen bu finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği konusundaki görüşüne ihtiyaç duyarlar.

Yukarıda belirtilen bilgiler ışığında bağımsız denetime ihtiyaç duyulma sebepleri, işletme içi ve işletme dışındaki bilgi kullanıcıları açısından aşağıdaki başlıklar halinde ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

2.9.1. Muhasebe Bilgilerinin Karmaşıklığı

Günümüzde işletmelerin büyümesi, teknolojinin gelişmesi, faaliyetlerin karmaşıklaşması beraberinde muhasebe bilgilerinin ve finansal tabloların anlaşılabilirliğini etkileyerek dışardan uzman kişilerin bu bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hakkındaki görüşüne olan ihtiyacı artırmıştır (Babayeva, 2011, s.21). Üstelik muhasebe sürecindeki bu karmaşıklık, bilgi kullanıcılarının finansal tabloları yorumlamasını, bu tabloların muhasebe ilke ve mevzuata uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı, hata ve hile içerip içermediği konusundaki kuşkularını gidermeyip doğru karar almalarını da zorlaştırmıştır (Ali ve Lee, 2008, s.101). Bu açıdan bu zorlukları aşmanın tek yolu, işletmeden bağımsız, muhasebe konusunda uzman ve yetkili kişilerin işletmedeki denetimleri sonucu onlardan temin edilecek güvenilir bilgidir.

2.9.2. Çıkar Çatışması

Hazırlanan finansal tablo ve bilgiler, işletme yönetiminin kendi çıkarlarını yansıtacak şekilde işletmenin durumunu kasıtlı olarak iyi ya da kötü bir şekilde gösterebilir (Soltani, 2007, s.47). Bu durum işletme dışındaki bilgi kullanıcılarının alacakları kararların yanlış olmasına ve zarara uğramalarına neden olacaktır. İşletme içinde yöneticiler ile işletme sahipleri veya ortaklar arasında da çıkar çatışması olabilir (Selimoğlu vd., 2017, s.5). Örneğin yöneticiler daha fazla kâr payı alabilmek veya

işletmeye kredi sağlamak adına şirketin durumunu olduğundan daha iyi gösterebilir ya da ortaklara daha az kâr payı vermek veya devlete daha az vergi ödemek için karı olduğundan daha düşük gösterebilirler. Bütün bu durumlar, tarafların sağlıklı kararlar alabilmeleri açısından bağımsız denetime olan ihtiyacı ortaya koymaktadır.

2.9.3. Güvenilir ve Doğru Bilgiye Daha Fazla İhtiyaç Duyulması

İşletmeyle ilgili bilgi kullanıcılarının alacakları kararların dayanağı işletmeden elde edilen finansal bilgilerdir ve bu bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği, anlaşılabilirliği ve ihtiyaca uygunluğu önemlidir. Günümüzde meydana gelen gelişmelere ve muhasebe sürecindeki uzmanlaşmaya paralel olarak doğru karar alabilmek adına işletme hakkında daha doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyaç artmıştır (Erdoğan, 2002, s.61). Bu ihtiyacı karşılamamanın ve finansal bilgilerle ilgili belirtilen unsurları sağlamanın en temel yolu ise muhasebe uzmanlığı olan tarafsız bir denetim sonucu elde edilen bilgidir (Bozkurt, 2018, s.26-27).

2.9.4. Zaman ve Finansal Açıdan Yetersizlik

İşletme tarafından hazırlanan finansal tablolardaki bilgilere göre karar veren bilgi kullanıcıları bu bilgilerin doğruluğuna şüpheyle bakabilirler. Ancak birçok bilgi kullanıcısının bu bilgileri doğrulayacak ne bilgisi ne zamanı ne de finansal açıdan gücü bulunabilir (Avcı, 2015, s.50; Gürbüz, 1995, s.25). Bu bakımdan bağımsız bir denetim mekanizmasının kurulması, bilgi kullanıcılarının sözkonusu eksikliklerini gidermek, doğru ve güvenilir bilgiye ulaşarak doğru karar verebilmelerini sağlamak açısından kaçınılmazdır.

2.9.5. Yasal Zorunluluklar

Ülkemizde bankacılık, sermaye piyasası, sigortacılık ve vergi gibi alanlardaki yasal düzenlemeler, bankalar, finansman şirketleri, hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri gibi kuruluşların finansal tablo hazırlamalarını ve bunların bağımsız denetimden geçmelerini ve ilanını zorunlu tutmaktadır (Selimoğlu vd., 2017, s.6).

2.9.6. Diğer Sebepler

Yukarıda belirtilen sebeplerin dışında günümüzde işletmelerin faaliyetlerinin karmaşıklaşması, uluslararası ortaklıklar, işletme içi ve dışındaki bilgi kullanıcılarının sayısının artmasına, işletmeden elde edilen finansal bilgilerin ve yönetim kararlarının çok daha geniş kitlelerce kullanılmasına yol açmıştır (Bozkurt, 2018, s.25; Gürbüz, 1995, s.26). Tüm bu sebepler beraberinde ihtiyaca uygun, anlaşılır, doğru ve karşılaştırılabilir bilgiyi sağlamak adına denetimi zorunlu kılmıştır.

2.10. Bağımsız Denetimin Faydaları

Bağımsız denetim süreci ile elde edilen faydalar; denetlenen işletme, kamu kurumları ve paydaşlar açısından değerlendirilmek üzere üç başlık halinde incelenebilir.

2.10.1. Denetlenen İşletme Açısından Bağımsız Denetimin Faydaları

İşletme açısından bağımsız denetimin faydaları aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Babayeva, 2011, s.22-23; Güredin, 2010, s.25; Karacan ve Uygun, 2016, s.34; Mansouri, Pirayesh ve Salehi, 2009, s.17; Zorluoğlu, 2003, s.7):

- Faaliyetlerin işletme tarafından belirlenen politika ve kurallara uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği konusunda yönetime bilgi verir,
- Yönetim ve çalışanlarca hata ve hile yapılmasının engellenmesine yardımcı olur,
- Çalışanların ve yöneticilerin performanslarının değerlendirilmesine katkı sağlar,
- İşletme yönetiminin geleceğe yönelik sağlıklı kararlar alabilmesi için güvenilir ve doğru bilgi sağlar,
- Bağımsız denetimden geçmiş olan finansal tablolar işletmenin daha düşük maliyetli kredi olanaklarından yararlanmasında etkili olur,
- İşletmenin mevcut yasal düzenlemelere uygun olarak hareket etmesini sağlayarak işletmenin cezaya maruz kalmasını önler,
- Bilgi kullanıcılarının bağımsız denetimden geçmiş olan finansal tablolara güveni artar,
- Finansal tabloları bağımsız denetimden geçen işletmelerin bilgi kullanıcılarının gözünde güvenilir bir işletme sıfatını kazanmalarını sağlar,
- Kaynakların etkili ve verimli bir şekilde kullanılmasına katkı sağlar,

- Ortakların haklarının daha iyi korunmasına yardımcı olur,
- İşlemede var olan eksikliklerin ve ileride meydana gelebilecek risklerin tespiti ve gerekli önlemlerin alınması konusunda yönetime yardımcı olur,
- Bağımsız denetimden geçmiş, uluslararası piyasalarda karşılaştırılabilir ve anlaşılır finansal tablolara sahip olan işletmelerin rekabet gücünün artmasında etkili olur,
- İşletmede mevcut iç kontrol sisteminin işleyişi ve etkinliği konusunda değerlendirme yapılarak yönetim tarafından sistemin geliştirilmesine katkı sağlar.

2.10.2. Kamu Kurumları Açısından Bağımsız Denetimin Faydaları

Kamu kurumları açısından bağımsız denetimin faydaları aşağıdaki şekilde belirtilebilir (Türker, 2014, s.6; Zorluoğlu, 2003, s.7-8):

- Devletin en önemli gelir kaynağı vergilerdir ve bu vergilerin zamanında ve doğru olarak hesaplanması önemlidir. Bu bakımdan bağımsız denetim finansal tablolarda gösterilen doğru ve gerçek kar üzerinden verginin beyan edilmesini sağlar,
- Bağımsız denetime tabi olan işletmeler açısından kamu kurumları tarafından yapılacak olan denetimlerin kapsamının azaltılmasını sağlar,
- Bağımsız denetimden geçmiş olan finansal tabloların kamuya açıklanması sermaye piyasalarına olan güveni artırır,
- Tasfiye, iflas, birleşme, kredi kullanma gibi durumlarda gerçeğe uygun finansal bilgilerin açıklanmasını sağlar,
- Kamuya ait kuruluşlarda, belediye, vakıf ve derneklerde yolsuzlukların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yardımcı olur,
- Bağımsız denetimden geçen finansal tablolardan işletmelerin gerçek durumları hakkında elde edilen bilgiler devletin ekonomik ve sosyal hayata yönelik yapacağı düzenlemeler ve yürüteceği politikaların daha istikrarlı olmasına katkı sağlar.

2.10.3. Paydaşlar Açısından Bağımsız Denetimin Faydaları

Paydaşlar açısından bağımsız denetimin faydaları aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Babayeva, 2011, s.23; Güredin, 2010, s.25; Türker, 2014, s.5):

- Bağımsız denetimden geçmiş olan finansal tablolarda yer alan bilgiler işletmenin gerçek durumunu yansıttığı için kredi kuruluşlarının işletmeye kredi verip vermeme konusundaki kararlarında yol gösterir,
- Bağımsız denetim sayesinde, işletmenin karlılığı ve finansal durumu hakkında gerçeğe uygun bilgilere ulaşan yatırımcılar, işletmeye yatırım yapıp yapmama konusunda daha sağlıklı kararlar verirler,
- Ücretlerin ve sosyal yardımların belirlenmesi konusunda işveren ve sendikalara tarafsız ve doğru bilgi sağlar,
- İşletmeye taraf olan tedarikçi ve müşterilerin; işletmenin finansal durumu, faaliyetlerinin etkinliği ve karlılığı konusunda doğru bilgi edinmelerini sağlar,
- Yöneticilerin kendi çıkarları doğrultusunda yanlış veya yanıltıcı finansal tablo hazırlamalarının önlenmesi sayesinde, işletmenin gerçek durumunun ortaya çıkmasını sağlar,
- Tüm paydaşlar için finansal tabloların güvenilirliği test edilmiş olur.

2.11. Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketler

1 Temmuz 2012’de yürürlüğe giren YTTK ile tüm sermaye şirketleri bağımsız denetim tabi iken daha sonra çıkarılan 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda yapılan değişiklikle bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu’na bırakılmıştır. Bakanlar Kurulu tarafından 23 Ocak 2013 tarih ve 2012/4213 sayılı karar, Resmî Gazete yayımlanmış böylece ilk kez bağımsız denetime tabi olacak şirketler için kriterler belirlenmiştir. Bu kriterler 2013 yılından itibaren her yıl yeniden ele alınarak daha fazla şirketi kapsayacak şekilde düşürülmüştür.

26 Mayıs 2018 tarihinde 2018/11597 sayılı Kararın, 30432 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmasıyla birlikte bağımsız denetime tabi olma kriterleri yeniden düzenlenmiştir. Buna göre bağımsız denetime tabi olma kriterleri (Deloitte, 2018):

- Aktif toplamı 35 milyon Türk Lirası (TL)
- Yıllık net satış hasılatı 70 milyon TL
- Çalışan sayısı 175 kişi olarak belirlenmiştir.

Şirketlerin bağımsız denetime tabi olması için belirtilen üç kriterden sadece ikisinin ard arda gelen iki hesap döneminde yerine getirilmesi gerekmektedir. Üstelik bu

iki kriterin aynı kriter olma şartı da aranmamaktadır. Ancak söz konusu kanunun beşinci maddesinde yukarıdaki kriterlere tabi olan şirketlerin ard arda iki hesap döneminde belirtilen üç şarttan en az ikisini sağlayamaması ya da bir hesap döneminde bu kriterlerden en az ikisinde %20 veya daha fazla düşüklük olması durumunda ertesi hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olmayacağı ifade edilmiştir. Kriterlerin aşılp aşılmadığının tespitinde şirketlerin kendisi, iştirakleri ve bağlı ortaklıklarının son iki yıldaki finansal tablolarında yer alan toplam aktif ve net satışları ile son iki yıldaki ortalama çalışan sayısı dikkate alınmaktadır (TÜRMOB, 2019).

Söz konusu Kanunda ekli 1 sayılı listede belirtilen şirketlerin herhangi bir kriterine tabi olmadan bağımsız denetime tabi olacakları belirtilmiştir. Bu listede SPK'nın denetim kapsamındaki yatırım kuruluşları, değerlendirme ve dereceleme kuruluşları gibi kuruluşlar; BDDK kapsamındaki bankalar, finansman ve finansal kiralama şirketleri gibi şirketler; Sigortacılık Kanunu kapsamındaki sigorta, emeklilik ve reasürans şirketleri; Borsa İstanbul piyasasında faaliyet gösteren şirketler ile bunların dışında kalan lisanslı depolama şirketleri ile ulusal televizyon, uydu ve kablo yayın hizmeti veren lisanslı şirketler sayılmıştır.

2018/11597 sayılı Kararın ekli 2 nolu listesinde belirtilen sermayesinin en az %25'i dernek, vakıf ve kooperatiflere ait olan, ülke genelinde günlük gazete yayımlayan, EPDK'ca yetki belgesi verilen, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu'na tabi olan ve sermayesinin %50'si belediyelere ait olan şirketlerden aşağıda belirtilen kriterleri ard arda iki hesap döneminde aşanların ertesi hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi tutulacakları belirtilmiştir. Bu kriterler (Resmî Gazete, 2018):

- Aktif toplamı 30 milyon TL,
- Yıllık net satış hasılatı 40 milyon TL,
- Çalışan sayısı 125 kişi olarak belirlenmiştir.

Yukarıda belirtilen şirketlerin dışında SPK kapsamında halka açık ancak bir borsa veya diğer piyasalarda hisse senetleri işlem görmeyen şirketlerden ard arda iki hesap döneminde aşağıda belirtilen kriterlerin herhangi iki tanesini aşanların ertesi hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi tutulacakları belirtilmiştir. Bu kriterler (Deloitte, 2018):

- Aktif toplamı 15 milyon TL,
- Yıllık net satış hasılatı 20 milyon TL,
- Çalışan sayısı 50 kişi olarak belirlenmiştir.

2.12. Bağımsız Denetim Standartları

Bağımsız denetçilerin denetimle ilgili faaliyetlerinde uyması gereken temel kuralları belirten ve çalışmalarında yol gösteren standartlar düzenleyici kuruluşların farklılığı sebebi ile Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKDS) ve Uluslararası Denetim Standartları (UDS) şeklinde iki farklı başlıkta ele alınmıştır.

2.12.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

1947 yılında Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Chartered Public Accountant- AICPA) tarafından denetçilerin mesleki sorumluluklarını yerine getirirken uymaları gereken asgari nitelikleri göstermek, denetimin kalitesini artırmak ve denetçilere rehberlik etmek üzere geliştirilen, denetimin genel çerçevesini çizen standartlardır (Zorluoğlu, 2003, s.8-9). Pek çok ülke tarafından kabul edilen ve küçük değişikliklerle günümüze kadar gelen bu GKDS'ler Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standarts of Board) tarafından Denetim Standartları Beyanı (Statement on Auditing Standards- SAS) adı altında tekrar yayımlanmıştır (Bozkurt, 2018, s.42).

GKDS'ler; genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç başlık halinde incelenebilir.

Tablo 1

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Standartlar	Çalışma Alanı Standartları	Raporlama Standartları
Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı	Denetimin Planlanması ve Yardımcıların Gözetimi Standardı	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk
Bağımsızlık Standardı	İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı	Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik (Tutarlılık)
Mesleki Dikkat ve Özen Standardı	Kanıt Toplama Standardı	Yeterli Açıklama Görüş Bildirme

Kaynak: Deniz ve Aydın, 2018, s.2486.

2.12.1.1. Genel Standartlar

Diğer standartların temelini oluşturan bağımsız denetçinin kişiliğini, mesleki eğitim ve deneyimini, yetkisini, sorumluluğunu, bağımsızlığını ilgilendiren bu nedenle de “Kişisel Standartlar” olarak da adlandırılan standartlardır (Babayeva, 2011, s.44). Bu standartlar kendi içerisinde üç bölümden oluşmaktadır.

Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı: Bu standarda göre denetim sürecini gerçekleştirecek olan denetçiler; mesleki açıdan muhasebe, hukuk, vergi, denetim gibi konularda gerekli eğitimleri alarak mezun olmuş, stajını tamamlamış ve girdiği sınavlarda başarılı olmuş kişiler olmalıdırlar. Standartta, denetçilerin gerekli eğitimleri almış olsalar bile gelişmelere ayak uydurmak ve yeterliliklerini korumak adına ulusal ve uluslararası seminer ve kurslara katılması, güncel yayın ve mevzuatları takip etmesi ve bunları uygulamaya geçirmesi gereği de vurgulanmaktadır (Soltani, 2007, s.187).

Bağımsızlık Standardı: Bağımsız denetçiler tarafından hazırlanan raporlar hem işletme içindeki hem de işletme dışındaki bilgi kullanıcıları tarafından dikkate alındığı için onların faaliyet ve görüşlerinde bağımsız ve tarafsız olmaları esastır. Bu aynı zamanda denetim görüşünün kalitesi ve finansal raporlamanın güvenilirliği açısından da önemlidir (Soltani, 2007, s.194). Bu nedenle denetçiler, bağımsızlıklarını tehlikeye düşerecek söz

ve eylemlerden kaçınmalı, mesleklerinin gerektirdiği dürüstlük ve tarafsızlıkla denetim faaliyetlerini gerçekleştirmelidirler. Denetçilerin bağımsızlıklarının sağlanabilmesi için; denetçiler ile işletme arasında ortaklık, yakın akrabalık ilişkisi yanında danışmanlık, vergi denetimi dışında herhangi bir iş ilişkinin bulunmaması ve muhasebe hizmetinin verilmemesi esastır (Bozkurt, 2018, s.44). Bununla birlikte; geçmiş denetim ücretinin geçerli bir sebep olmaksızın ödenmemesi, denetim ücretinin denetçinin ortaya koyacağı sonuçlara bağlı olarak şarta bağlanması ve denetçi ile denetlenen kurum arasında olağan dışı borç- alacak ilişkisi, denetçi bağımsızlığını zedeleyebilmekte veya ortadan kaldırmaktadır (BDY, 2012, s.13; Demir ve Çiftci, 2016, s.89-90).

Bağımsız Denetim Yönetmeliği madde 22’de ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants- IFAC) tarafından yayımlanan etik kurallarda, denetim kuruluşu ve denetçilerin denetimle ilgili çalışmalarını şeklen (görünüşte) ve esasen (zihinde) bağımsız bir şekilde gerçekleştirdikleri belirtilmiştir. Söz konusu düzenlemelere göre denetim kuruluşunun/denetçinin:

- Denetim süreci sonunda ortaya konan raporlardan yararlanacak bilgi kullanıcılarında mesleki şüphecilik, tarafsızlık ve dürüstlükten taviz verildiği izlenimini oluşturacak olay ve davranışlardan kaçınması şeklen (görünüşte) bağımsızlık,
- Mesleki şüphecilik, tarafsızlık ve dürüstlükten taviz vermeden denetim çalışmalarını sürdürmesi yanında, denetim raporundaki görüşünü her türlü baskı ve olumsuz durumdan etkilenmeden açıklaması ise esasta (zihinde) bağımsızlık olarak tanımlanmıştır (BDY, 2012, s.12; Salehi, 2009, s.143).

Yukarıda yapılan tanımlamalardan anlaşılabileceği üzere esasta bağımsızlık, denetçinin kendisiyle ilgili olup bağımsızlığını tehliye düşürebilecek her türlü ilişki ve unsurdan kaçınmasını bir başka ifadeyle müşterinin kendi üzerinde oluşturacağı baskı ve faktörlerden etkilenmeden objektif olarak karar vermesini (Özger ve Tuğay, 2020, s.35); şeklen bağımsızlık ise, üçüncü tarafın denetçinin tarafsız ve dürüst olduğu, çalışmalarını mesleki şüphecilikle sürdürüp sürdürmediğine yönelik görüşünü ifade etmektedir (Ercan, 2017, s.266).

Mesleki Dikkat ve Özen Standardı: Denetçinin denetim çalışmalarını yürütürken gerekli titizliği ve özeni göstermesini, beklenmedik durumlara karşı hazırlıklı olmasını,

işletmeyi ve iç kontrol sistemini tanımadan denetimi planlamamasını, denetim raporunda belirttiği görüşe dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtlarını toplamasını ifade etmektedir (Erçiçek, 2016, s.35; Nzechukwu, 2016, s.532; Selimoğlu vd., 2017, s.70).

2.12.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Denetçinin denetim çalışmalarını planlaması, yürütmesi, yapılacak olan testlerin kapsamının ve zamanının belirlenmesi, işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi, görüş oluşturmak için yeterli ve uygun denetim kanıtlarının toplanması, yardımcıların gözlenmesi gibi konularda denetçiye yol gösteren standartlardır (Nzechukwu, 2016, s.534). Denetçinin sahada yapmış olduğu denetim faaliyetlerini kapsadığı için, bunlara performans standartları da denilmektedir. Bu standartlar aşağıda üç başlık halinde açıklanmıştır.

Denetimin Planlanması ve Yardımcıların Gözetimi Standardı: Denetçi uygulayacağı yöntemleri, çalışma zamanını, toplayacağı kanıtın sayısını, denetimin maliyetini belirlemek ve işletmeyle olan yanlış anlaşılmaları önlemek ve de denetimin önceden belirlenmiş ölçütler doğrultusunda kaliteli, etkin ve başarılı bir şekilde gerçekleşmesini sağlamak için bir plan hazırlar ve bu doğrultuda denetim çalışmalarını sürdürür (Hüner, 2014, s.29). Aynı zamanda bu süreç içinde denetim ekibinde yer alan denetçi yardımcılarının sürekli olarak gözlenmesi ve gerekli konularda uyarılmaları planlanan hedeflere ulaşılmasını, ekip üyeleri arasında koordinasyonun sağlanmasını kolaylaştırır (İSMMMO, 2019).

İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı: İşletmeler varlıklarını korumak, faaliyetlerini etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirmek, belirlenen hedeflere ulaşmak, mevzuata uygun olarak hareket etmek, doğru ve güvenilir bilgi akışı sağlamak, hata ve hile gibi istenmedik durumlara karşı önlem alarak riskleri azaltmak gibi pek çok amaçla iç kontrol sistemi oluştururlar (Kepekçi, 1994, s.23). Bağımsız denetçi açısından iç kontrol sisteminin etkinliğinin tespiti; denetim riskinin değerlendirilmesi, yapacağı çalışmanın kapsamının belirlenmesi ve uygulanacak denetim prosedürlerinin çeşidi ve kanıt sayısı açısından önemlidir.

İç kontrol sistemi etkin olan işletmelerde denetçi, hem daha sağlıklı bir denetim

süreci gerçekleştirecek hem de uygulayacağı denetim prosedürlerinin sayısı ve kapsamını azaltarak zaman ve maliyet açısından fayda elde edecektir. Bu nedenle denetçinin yapacağı en önemli iş, işletmenin sahip olduğu iç kontrol sisteminin güvenilirlik ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesidir.

Yeterli Sayıda Kanıt Toplama Standardı: Bağımsız denetçilerin uygun denetim teknikleri kullanarak finansal tablolarla ilgili makul bir görüş oluşturmaya imkân sağlayan yeterli, uygun ve güvenilir denetim kanıtları toplamasına vurgu yapan bir standarttır (ICAP, 2015, s.73). İşletmenin riski, büyüklüğü, faaliyette bulunduğu sektörün özellikleri, iç kontrol sisteminin etkinliği gibi faktörler denetçinin toplayacağı kanıt sayısını etkileyen unsurlardır (Gönen ve Yıldırım, 2019, s.1089).

Söz konusu standartta kanıtların sayısı ve güvenilirliği konusu, denetçilerin kendi mesleki tecrübe ve muhakemesine bırakılmıştır. Ancak standart bu kanıtların elde edilmesinde, fiziki inceleme tekniği, gözlem tekniği, doğrulama tekniği, soruşturma tekniği, kayıt sisteminin yeniden incelenmesi tekniği, yeniden hesaplama tekniği, belge inceleme tekniği, göz atma tekniği, analitik inceleme tekniği ve derinlemesine araştırma tekniği gibi tekniklerin kullanılması gerektiğini belirtmiştir (Gürbüz, 1995, s.101-102; Toroslu, 2007, s.200-203). Söz konusu teknikler kullanılarak elde edilen kanıtlar, özellikle iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi, risklerin belirlenmesi, yönetimin iddialarının doğruluğunun ortaya konması, denetim riskinin azaltılması ve denetçi açısından ileride meydana gelebilecek suçlamalara karşı kendini savunması için önem arz etmektedir (Selimoğlu ve Uzun, 2009, s.125).

2.12.1.3. Raporlama Standartları

Denetim çalışmaları sonucunda denetçinin işletme tarafından hazırlanan finansal tablolarla ilgili görüşünü yansıtacak olan denetim raporlarının hazırlanmasında dikkat edilmesi gereken hususları, denetim raporunun kapsamını ve taşıması gereken özellikleri ortaya koyan standartlardır (Akçay, 2018, s.237). Bu standartlar, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk, Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik (Tutarlılık), Yeterli Açıklama ve Görüş Bildirme standardı olmak üzere dört başlık halinde incelenebilir.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk: Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe uygulamalarına yön veren, yaygın olarak kullanılan ve işletmenin

gerçek durumunun yansıtılmasına imkân tanıyan bilanço ve gelir tablosuna ait ilkelerden oluşmaktadır (Başpınar 2005, s.57). Bu ilkeler, hem işletmelerin finansal tablolarını hazırlarken uymaları gereken kuralları hem de denetçilerin işletmelerin finansal durum ve faaliyet sonuçlarını finansal tablolara gerçeğe uygun ve doğru olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir değerlendirme yapmak ve görüş oluşturmak açısından önemlidir. Nitekim SPK'nın Seri, X 22 nolu tebliğinde finansal tabloların muhasebe ve raporlama ilkelerine uygunluğunun tüm yönleriyle denetçi görüşüyle gerçeği yansıtacak şekilde ortaya konmasının bağımsız denetimin temel hedeflerinden biri olduğu belirtilmiştir.

Denetçi, denetim süreci sonunda hazırladığı denetim raporunda işletmelerin finansal tablolarının söz konusu ilkelere uygunluğunu açıklar. Eğer genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapmalar varsa, denetçi bu aykırılıkların neler olduğunu, önem düzeyini ve etkilerini denetim raporunda ayrıca açıklamakla sorumludur (Yılancı, Yıldız ve Kiracı, 2016, s.29).

Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik (Tutarlılık): Denetçi denetlediği işletmenin cari dönemde uyguladığı muhasebe ilkeleri ile önceki dönemde uyguladığı muhasebe ilkeleri arasında bir fark olup olmadığını denetim raporunda mutlaka belirtmelidir (Soltani, 2007, s.338). Bu durum bilgi kullanıcılarının dönemler arasında finansal tabloları karşılaştırabilmeleri açısından önemlidir.

Denetçi, işletmenin önceki dönemde uyguladığı politikalarda bir değişiklik tespit ederse bu durumun neler olduğunu, finansal tabloya olan etkilerini ve işletme tarafından değişiklikle ilgili gerekli açıklamaların yapılıp yapılmadığını denetim raporunda ayrıca belirtmek zorundadır (Gücenme, 2004, s.56).

Yeterli Açıklama: Finansal tablolarda yer alan bilgiler bilgi kullanıcılarının doğru karar almalarına imkân tanıyacak şekilde yeterli, açık ve anlaşılır olmalıdır. Açıklanacak bilgiler, sadece finansal unsurlara ilişkin değil, bilgi kullanıcıları için önemli olan işletmeye ait her türlü bilgiyi içermeli ve finansal tablo ya da dipnotlarda tam ve eksiksiz olarak yer almalıdır (Soltani, 2007, s.338).

Denetçi finansal tabloları yeterli açıklama içerip içermediği konusunda inceler ve söz konusu açıklamaları yeterli görürse denetim raporunda herhangi bir husus belirtmez ancak bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyecek ve tam olarak açıklanmayan konuları tespit ederse bu hususları gerekçeleri ile birlikte denetim raporunda açıklar (Gücenme

2004, s.54; Haftacı, 2014, s.27).

Görüş Bildirme: Denetim çalışmalarını tamamlayan ve yeterli kanıtları toplayan denetçi denetim süreci sonunda finansal tablolarla ilgili ulaştığı sonucu bir görüş halinde denetim raporunda belirtir. Bu görüşler; olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı görüş ve görüş bildirmekten kaçınma şeklinde olabilir (Soltani, 2007, s.339). Denetçi bu dört görüş türünden birini denetim raporunda (olumlu görüş dışında bir görüş belirtmiş ise gerekçeleri ile birlikte) belirtmek zorundadır. Standarda göre denetçinin finansal tablolarla birlikte adının geçmesi halinde denetçilerin üstlendikleri sorumluluğun kademesi ile yaptıkları inceleme ve çalışmaların özelliklerinin denetim raporunda gösterilmesi de zorunludur (Bozkurt, 2018, s.47).

Finansal tablolarla ilgili olarak aşağıda belirtilen şartlar altında denetçinin denetim raporunda belirteceği görüş türleri şu şekilde belirtilebilir (Gönen ve Yıldırım, 2019, s.1092; Kaval, 2008, s.181-182; Selimoğlu vd., 2017, s.329-333; Soltani, 2007, s.339-341):

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun, denetim kıstaslarına göre herhangi bir aykırılık içermeyen finansal tablolarla ilgili **Olumlu Görüş**,
- Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesine rağmen finansal tablonun bütünü için önemli ancak yaygın olmayan yanlışlıklarda veya yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanamamış olmakla birlikte tespit edilemeyen yanlışların mali tablolar üzerindeki etkisinin önemli ancak yaygın olmadığı durumlarla ilgili **Şartlı Görüş**,
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, tam açıklama ve tutarlılık konusundaki kurallara uyulmayan, yeterli denetim kanıtı elde edilse bile denetim kıstaslarına göre önemli aykırılıklar içeren ve finansal tablolarla ilgili denetimin bütünü etkileyen önemli ve yaygın yanlışlıklarla ilgili **Olumsuz Görüş**,
- Yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanamamış olmakla birlikte tespit edilemeyen yanlışların mali tablolar üzerindeki etkisinin önemli ve yaygın olduğu veya yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmekle birlikte görüş oluşturmaya engelleyecek belirsizliklerin olması durumunda **Görüş Bildirmekten Kaçınma**.

2.12.2. Uluslararası Denetim Standartları (UDS)

Muhasebe ve denetim konusunda uluslararası alanda uyulması gereken

standartları belirlemek, yaygınlaştırmak, bu konuda birlik sağlamak ve meslek mensuplarına yönelik etik kuralları belirlemek amacıyla 1977 yılında 49 ülke ve 63 muhasebe örgütünün katılımı ile IFAC kurulmuştur (Erçiçek, 2016, s.56). Federasyon 2020 itibarıyla 130 ülke, 175'ten fazla üye ve 3 milyon muhasebeciyi temsil etmektedir (IFAC, 2020). Merkezi New York olan IFAC, AICPA tarafından uygulamaya konulan genel kabul görmüş denetim standartlarına benzerlik gösteren UDS'leri yayımlamıştır. UDS'ler bir denetim sürecinin tüm aşamaları yanında özel amaçlı olarak yapılacak denetimle ilgili anlaşma konularını esas alan detaylı ve açıklamalı ilkelerden oluşmaktadır (Roussey, 2002, s.15).

1978 yılında uluslararası alanda yüksek kaliteli denetim standartlarını belirlemek, yayımlamak ve kamu yararına hizmet etmek amacıyla IFAC'a üye ülkelerce Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing ve Assurance Standards Board- IAASB) kurulmuştur (ICAP, 2015, s.18). Önceleri bu kurul Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Audit Practices Committee- IAPC) adını taşımaktaydı (Soltani, 2007, s.130). IAPC tarafından 1991 yılında yayımlanan denetim rehberi 2002 yılında IAASB tarafından yeniden adlandırılarak uluslararası denetim standartları adı altında tekrar yayımlanmıştır. Bu standartların temel amacı, küresel anlamda denetim uygulamaları konusunda birlik sağlamak, denetim kalitesini artırmak ve mesleğe duyulan güveni en üst düzeye çıkarmaktır.

IFAC tarafından 2004 yılında standartların tüm ülkelere anlaşılabilirliğini, kabulünü ve kullanımını sağlamak amacıyla açıklık projesi adı altında yeni bir proje başlatılmıştır. Projeye her standart için genel amaçlar belirlenmiş ve standartlarda yer alan hüküm ve içeriklerin anlaşılır hale gelmesi için uygulama rehberleri hazırlanmıştır. 2008 yılında sona eren açıklık projesi kapsamında 16 standart gözden geçirilerek yeniden düzenlenmiş, 20 standart yeniden yazılmış ve bir standartta yeniden oluşturularak IAASB'ce onaylanmıştır (Selimoğlu vd., 2017, s.73).

2009 yılında IFAC tarafından 15 Aralıktan sonraki hesap dönemlerinde uygulanacak uluslararası denetim ve kalite kontrol standartlarıyla ilgili açıklamaları içeren El Kitabı (Handbook of International Standards on Auditing ve Quality Control, 2009 Eddition) yayımlanmıştır. Bununla birlikte uygulamada karşılaşılan sorunları ve çözüm yollarını belirlemek, uygulayıcılara yol göstermek amacıyla Uluslararası Denetim Uygulama İzahnameleri (International Auditing Practice Statements) adı altında bir rehber çıkarılmıştır (Erol ve Aslan, 2017, s.78-79).

Ülkemizde standartlarla ilgili ilk çalışmalar 1942'de kurulan Türkiye Muhasebe

Uzmanları Derneği (TMUD)'nin Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards- IAS)'nı Türkçe'ye çevirmesi ve yayımlaması ile başlamıştır. Söz konusu dernek, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee- IASC)'ne 1974 yılında üye olmuş ve 1992 yılına kadar 31 muhasebe standardı yayımlamış ancak yaptırım gücü olmadığından bu çalışmalar dikkate alınmamıştır (Parlakkaya, 2004, s.130). 1994 yılında muhasebe ve denetim standartları konusunda çalışma yapmak üzere TÜRMOB bünyesinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur (Erdoğan, 2002, s.52). Kurulun temel amacı, uluslararası muhasebe ve denetim standartları ile uyumlu ulusal standartları oluşturmak, geliştirmek ve yayımlamaktır. TMUDESK tarafından bu amaçları gerçekleştirebilmek için kurul bünyesinde 2002 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 2003 yılında da Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) kurulmuştur (Başpınar 2005, s.43-44).

02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 660 sayılı KHK ile TMSK ve TÜDESK'in görevine son verilerek muhasebe ve denetim konusunda tek yetkili kurum olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) özerk bir yapıya sahip olarak kurulmuştur. KGK'nın kurulması, her ne kadar yeni TTK ile gelen bir ihtiyaç gibi görünse de Enron, Parmalat gibi şirketlerde yaşanan finansal skandallar sonrası ABD'de uygulamaya konulan Sarbanes Oxley Yasası ve Avrupa Birliği (AB) komisyonunca düzenlenen 8. Yönerge gibi gelişmelere ayak uydurmak amacıyla bir zorunluluk olarak kendisini göstermiştir (Sağlar ve Yüce, 2015, s.47-48).

660 sayılı KHK'nin 9. maddesinde KGK'nın görev ve yetkileri şöyle sıralanmıştır (KGK, 2011, s.1283-1284):

- Uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olacak şekilde Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,
- Uluslararası denetim standartları ile uyumlu olacak şekilde Türkiye Denetim Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,
- Bağımsız denetim yapacak kişi ve kuruluşların taşıması gereken şartları ve çalışma esaslarını belirlemek, yetki vermek ve bunları internet sitesinden ilan etmek,
- Bağımsız denetim yapacakların çalışmalarını gözetlemek ve denetlemek,

- Belirlenen standart ve düzenlemelere uygun olarak faaliyetlerini gerçekleştirmeyenlerin faaliyet iznini askıya almak veya iptal etmek,
- Meslek mensuplarının eğitim, sınav, tescil, yetki, disiplin ve meslek etiği ile ilgili esaslarını belirlemek,
- Bağımsız denetim yapacak yabancı kuruluşların çalışma esaslarını belirlemek, yetki vermek ve bunları internet sitesinden ilan etmek,
- Ülke dışında denetim konusunda yetkili kuruluşlarla iş birliği yapmak,
- Bağımsız denetim yapacak olanlarla ilgili bir kalite güvence sistemi oluşturmak ve mevzuatta yer alan diğer görevleri yapmak.

2.13. Bağımsız Denetim Standartlarının Uygulanmasının Yararları

Günümüzün küreselleşen dünyasında bilgi ve teknolojiye meydana gelen gelişmeler, çok uluslu şirketler, ülkeler arası ekonomik bağlantılar, sermaye piyasaları ile yatırım ve ticaretin uluslararası niteliği tüm dünyada uygulanacak ortak standartların ortaya çıkması ve kullanılmasında etkili olmuştur (Kocamaz, 2012, s.106). Bu standartların uygulanmasının ülkeler, işletmeler, yatırımcılar gibi bilgi kullanıcılarına sağlayacağı faydalar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Atmaca ve Çelenk, 2011, s.115; BDS 200, 2017, s.5-6; Erol ve Aslan, 2017, s.58-59; Selimoğlu ve Kardeş, 2008, s.111):

- İşletmeler tarafından sunulan finansal tabloların ortak bir dille hazırlanabilmesi,
- Özellikle çok uluslu şirketlerin faaliyette bulundukları ülkelerin standartlarına uygun farklı finansal tablo hazırlama zorunluluklarının ortadan kalkması ve böylece zaman ve maliyet tasarrufunun sağlanması,
- Finansal tabloların anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliğinin kolaylaşması,
- İşletme denetimlerinin daha kolay gerçekleştirilmesine imkân tanınması,
- Bilgi kullanıcılarının uluslararası sermaye piyasalarında faaliyet gösteren işletmelerin finansal durumlarına ilişkin karşılaştırılabilir, doğru ve güvenilir bilgi elde etmelerinin güven duygularını artırması,
- Finansal tablolardan kapsamlı, gerçek zamanlı ve doğru bilgilerin elde edilmesi ile yatırımcıların verecekleri kararlarda daha az risk almaları,
- Aynı sektörde faaliyet gösteren işletmelerin finansal performanslarının doğru bir şekilde analiz edilerek karşılaştırılabilirliği,

- Kredi verecekler açısından işletmelerin gerçek finansal durumunun analiz edilmesi,
- İşletmeler açısından uluslararası para ve sermaye piyasalarına daha kolay uyum sağlayabilmenin mümkün olması,
- Yöneticilerin işletmenin performans ve karlılık durumuna ilişkin doğru bilgileri elde etmeleri ile geleceğe yönelik daha sağlıklı kararlar alabilmelerine imkân tanınması,
- Standartlara uygun finansal tabloların hazırlanması ile şeffaf, tutarlı, gerçeğe uygun ve güvenilir bilgilerin elde edilmesinin mümkün olması.

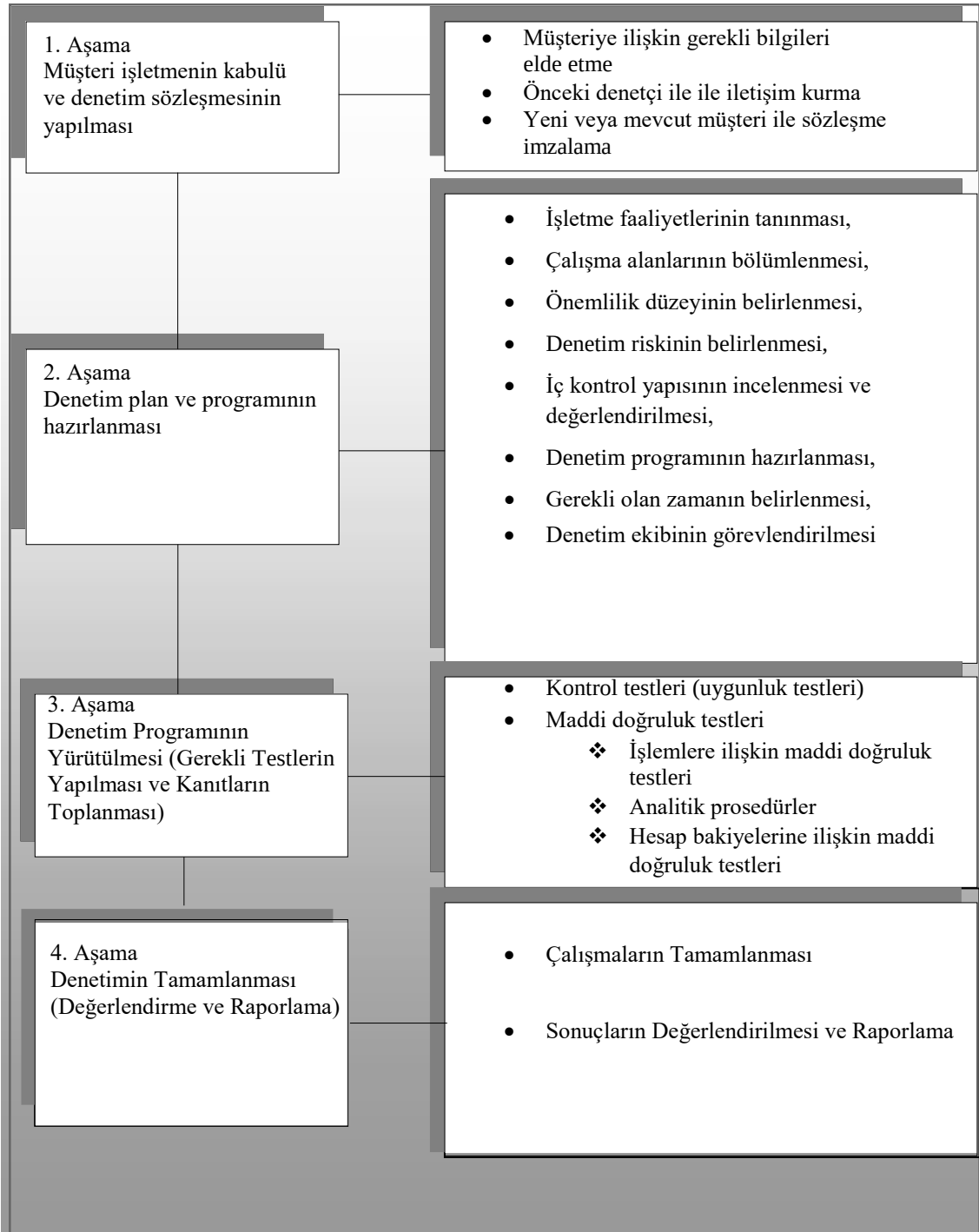
2.14. Bağımsız Denetim Süreci

Bağımsız denetim, bir şirketin hesaplarının, ticari işlemlerinin, muhasebe kayıtlarının ve finansal tablolarının yasa, yönetmelik ve standartlar açısından gerçeğe uygunluğunun ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir (Erdoğan, 2002, s.59).

Bu değerlendirme işlemini gerçekleştiren bağımsız denetçiler, yeterli sayıda, ilgili ve güvenilir denetim kanıtları toplayarak işletmelerce hazırlanmış ve yönetimin iddialarına dayanan finansal tabloların hata ve hile içermediği konusunda makul bir görüş oluşturabilmek amacıyla bağımsız denetim çalışmalarını farklı aşamalardan oluşan belli bir süreç dahilinde yürütürler.

Bu aşamalar, müşteri işletmenin kabulüyle başlayıp ilgili plan ve programlar çerçevesinde denetim çalışmalarının yürütülmesi, gerekli testlerin yapılması ve kanıtların toplanması, denetim çalışmalarının tamamlanarak denetim raporunun düzenlenmesiyle sona ermektedir (Hayes vd., 2005, s.23).

Şekil 2’de yer alan denetim sürecinin aşamaları, aşağıda dört ana başlık halinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.



Şekil 2. Bağımsız denetim süreci

Kaynak: Hayes vd., 2005, s.24; Karimi, 2014, s.13.

2.14.1. Müşteri İşletmenin Kabulü ve Denetim Sözleşmesinin Yapılması

Denetim, müşteri işletmenin denetlenmek amacıyla denetçi veya denetim şirketine başvurusu ile başlar. Ancak denetçiler/denetim şirketleri kendilerine her başvuran müşteriye kabul etmeyebilirler. Çünkü her müşteri kendileri için risk

oluşturmakta, zaman ve işgücü gibi kısıtlardan, gelecekteki gelir ve itibar kayıplarından dolayı uğrayacakları zararları en aza indirmek amacıyla, kendilerine uygun bir müşteri kabul politikası oluşturarak müşteriler arasından tercih yaparlar (Davutyan ve Kavut, 1997, s.86; ICAP, 2015, s.29).

Denetçiler/denetim şirketleri müşteriyle sözleşme imzalamadan önce, müşteriler hakkında ön araştırma yapmak zorundadırlar (Soltani, 2007, s.449). Bu zorunluluk BDS 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması, 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol ve 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması standartlarında maddeler halinde açıklanmıştır. İlgili BDS'lere göre müşteriler denetçi seçiminde serbest olmakla beraber, denetçi/denetim şirketini tercih ederken uzmanlık, hizmet ve personel kalitesi, geçmişteki deneyim, tanınırlık ve imkân gibi ölçütleri dikkate almalıdırlar. Aynı şekilde söz konusu standartlarda denetçilerin/denetim şirketlerinin fazla risk taşıyan ve dürüstlüğü konusunda şüphe duyulan, denetimin yürütülmesi veya denetim ücretleri konusunda sorun çıkaran müşteriler konusunda dikkatli olmaları; uzmanlığı ve imkanları ile denetim işini sonuçlandıramayacakları durumlarda ise bu sorumluluğu üstlenmemeleri gerektiği de belirtilmiştir (Selimoğlu vd., 2017, s.140).

Denetçiler/denetim şirketleri müşterileri tanımak amacıyla aşağıda belirtilen işlemleri gerçekleştirebilirler (Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, 2000, s.53; Hayes vd., 2005, s.66-67; Şavlı, 2011, s.11):

- Faaliyette bulundukları sektör içindeki durumları, itibarları, gelişme hızları hakkında bilgi toplayabilirler,
- Geçmişteki finansal durumlarını analiz edilebilirler,
- Devlet kurumları, yatırımcılar, kredi kuruluşları, ortakları, müşteri ve satıcılarıyla olan ilişkilerine bakabilirler,
- Şirket tepe yönetimi ve ortaklarının piyasadaki imajını sorgulayabilirler,
- Yönetim anlayışı ve yönetimin dürüstlüğüne ilişkin şüphelerin olup olmadığını inceleyebilirler,
- Haklarında devam etmekte olan önemli ve kamuya yansımış bir davanın olup olmadığına bakabilirler,

- Müşterinin finansal durum ve faaliyet sonuçlarını yansıtan finansal tabloları ve muhasebe kayıtları incelenerek hem mali durumlarını hem de denetim çalışmalarının zorluk derecesini tespit etmeye çalışabilirler,
- Denetim faaliyetlerinin bağımsız bir şekilde gerçekleştirilmesi konusunda yönetimin müdahalesinin olup olmadığını araştırabilirler,
- Denetimi ne amaçla istediklerini ve denetimin kabulü halinde ne gibi risklere maruz kalacaklarını sorgulayabilirler.

Yukarıda belirtilenlerin dışında müşteri hakkında bilgi edinmenin diğer bir yolu da önceki denetçi ile görüşmektir (ICAP, 2015, s.30). Ancak bunun için öncelikle müşterinin rızasının alınması gerekmektedir (Hayes vd., 2005, s.178). Önceki denetçiden elde edilecek bilgiler müşteri işletme hakkında genel bir kanaat oluşturmak açısından önemlidir. Fakat her iki denetçi arasında geçen ve işletmenin gizliliğine ilişkin bilgilerin sır saklama sorumluluğu gereği açıklanması yasaklanmıştır. Müşteri tarafından önceki denetçi ile görüşülmesine izin verilmemesi denetim işinin kabulü açısından şüphe uyandıracak ve reddedilmesi için önemli bir sebep teşkil edecektir (Hayes vd., 2005, s.178).

Müşteri hakkında gerekli araştırmaların yapılması ve risk değerlendirmesi sonucu denetçiler/denetim şirketleri denetim işini kabul edip etmeme kararını verirler. İşin kabulü halinde denetçiler/denetim şirketlerince bir sözleşme hazırlanarak müşteriye gönderilir. Sözleşmenin hem müşteriye hem de denetçiler/denetim şirketlerince onaylanıp imzalanmasıyla denetim fiilen başlamış olur. Denetim sözleşmesinde; denetimin konusu, amacı, kapsamı, yapılacak çalışmaların niteliği, denetçinin sorumlulukları, denetimin zamanlaması, denetim ekibinin unvanları, denetim ücretleri, hazırlanacak rapor türleri, işletme yönetiminin sorumlulukları, gibi unsurlar yer almaktadır (ICAP, 2015, s.34; Bozkurt, 2018; s.95).

Denetim sözleşmesiyle finansal tabloların GKDS'lere uygunluğunun belirlenmesi ve raporlanması sorumluluğu denetçilere/denetim şirketlerine; gerekli kayıt, bilgi, belge ve dökümanların tedarik edilmesi, her türlü yardımın yapılması ve denetim ücretinin ödenmesi sorumluluğu ise müşteriye bırakılmıştır (Haftacı, 2014, s.48).

2.14.2. Denetim Plan ve Programının Hazırlanması

Denetim planı, denetim ekibi tarafından uygulanacak denetim prosedürlerinin

yapısını, kapsamını ve zamanlamasını içeren ayrıntılı ve genel bir çalışma stratejisidir (Hayes vd., 2005, s.194; ICAP, 2015, s.39). Denetim planı ile çalışma alanları belirlenir, bu alanlara uygun görev dağılımı yapılır, çalışma zamanları, yöntem ve yapılacak işlemler belirlenir. Denetim planı hazırlamanın; yeterli denetim kanıtları elde etme, denetim maliyetini düşürme, müşteriyle olan yanlış anlaşılmalara önleme gibi faydaları bulunmaktadır (BDS 300, 2017, s.5; Erçiçek, 2016, s.40; Selimoğlu vd., 2017, s.147).

Denetim planı müşterinin büyüklüğüne, risk durumuna, çalışmaların kapsamına, zorluk derecesine yeni veya devam eden bir müşteri olmasına göre değişmekle birlikte (BDS 300, 2017, s.8) genel olarak denetim ekibince uygulanacak denetim planında yer alacak iş ve işlemler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Kepekçi, 1998, s.39; Hayes vd., 2005, s.24):

- İşletme faaliyetlerinin tanınması,
- Çalışma alanlarının bölümlenmesi,
- Önemlilik düzeyinin belirlenmesi,
- Denetim riskinin belirlenmesi,
- İç kontrol yapısının incelenmesi ve değerlendirilmesi,
- Denetim programının hazırlanması,
- Gerekli olan zamanın belirlenmesi,
- Denetim ekibinin görevlendirilmesi.

İşletme Faaliyetlerinin Tanınması: Sağlıklı ve uygun bir denetim planı hazırlanabilmesi, denetim riskinin değerlendirilerek makul bir düzeyde tutulması amacıyla müşterinin kendisi ve içinde bulunduğu sektörün tanınması önemlidir (ICAP, 2015, s.45). Çünkü her müşterinin ve içinde bulunduğu sektörün ekonomik koşulları, riski, muhasebe uygulamaları, yasal zorunlulukları, örgüt yapısı ve rakipleriyle olan ilişkileri birbirinden farklıdır. Bu bilgilerin elde edilmesi amacıyla denetim ekiplerince; müşteri işletmelere geziler yapılabilir, işletmenin uygulamış olduğu politikalar incelenebilir, önceki yıllarda denetime ilişkin raporlar gözden geçirilebilir, işletmenin ilgili olduğu tarafların kimler olduğu ve finansal tablolara bu ilişkinin yansıtılıp yansıtılmadığını ortaya koyacak çalışmalar yapılabilir, işletmenin yasal yapısı incelenebilir (Bozkurt, 2018, s.100-101). Bunlara ek olarak kuruluşun hukuk müşaviri ile görüşülmesi, analist raporları, anketler, finansal gazete ve dergiler gibi diğer bilgi

kaynaklarından yararlanmak suretiyle de işletme ve faaliyetleri hakkında bilgi edinilebilir (BDS 315, 2017, s.14; Hayes vd., 2005, s.198).

Genel olarak işletme ve sektörün tanınması ve gerekli bilgilerin elde edilmesi amacıyla denetim ekibi tarafından analitik inceleme prosedürleri uygulanabilir. Bu prosedürler, işletmenin hem finansal hem de finansal olmayan verileri arasındaki ilişkinin ortaya konması ve karşılaştırma yapılabilmesi açısından önemlidir (BDS 315, 2017, s.16). Analitik prosedürler sonucu planlama aşamasında ortaya konan bu sonuçlar denetçilerin gelecek çalışmalarında dikkate alması gereken hususları gözler önüne serecek ve uygulayacağı denetim prosedürlerinin kapsamının ve sayısının belirlenmesinde yardımcı olacaktır (Hayes vd., 2005, s.207).

Çalışma Alanlarının Bölünmesi: Denetçiler denetim çalışmalarını daha iyi yönetebilmek, ekip üyeleri arasında görev dağılımı yaparak iş birliği ve performansı artırabilmek, denetim kalitesini yükselterek belirlenen amaçlara ulaşabilmek amacıyla denetim çalışmalarını küçük birimler halinde parçalara bölerler. Her birim kendisine verilmiş olan çalışmaları tamamladığında hem finansal tablonun bütünü hakkında ayrıntılı ve kesin bir sonuç ortaya konularak makul bir güvence elde edilecek hem de zaman ve işgücü bakımından tasarruf sağlanmış olacaktır (Hüner, 2014, s.37).

Denetim çalışmalarının parçalara bölünmesinde finansal tablo yaklaşımı ve döngü yaklaşımı (İşlem sınıfları ve hesap bakiyelerinin birlikte denetimi) olmak üzere iki temel yaklaşım bulunmakta olup ülkemizde finansal tablo yaklaşımı ABD’de ise döngü yaklaşımı yaygın olarak tercih edilmektedir (Selimoğlu vd., 2017, s.163).

Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi: Önemlilik, işletmenin finansal tablolarında bulunabilecek herhangi bir hata veya yanlışlığın bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileme olasılığı olarak tanımlanabilir (BDS 200, 2017, s.5; Soltani, 2007, s.228; Taş ve Inaltong, 2015, s.76). Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board- FASB) önemliliği, finansal tablolarda eksik, atlanmış veya yanlış bir bilginin ilave edilmesi durumunda ekonomik karar vericilerin kararlarında etki yaratacak unsur olarak tanımlamıştır (FASB, 1980, s.7). Önemlilik konusu UDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik ve UDS 450 Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışların Değerlendirilmesi standartlarında düzenlenmiş olup UDS 320’ye göre; finansal tablolarda tek tek veya toplam olarak yer

alan eksik veya hatalar ekonomik karar alıcıların kararlarını etkiliyorsa önemli, etkilemiyorsa önemsiz olarak kabul edilmiştir.

Denetçi risk değerlendirmesi yaparken, önemli yanlışlıkları tespit ederken, denetim prosedürlerinin yapısı, kapsamı ve zamanlamasına karar verirken, denetim raporu için görüş oluştururken önemlilik kavramını dikkate almalıdır (McConnell ve Schweiger, 2007, s.21; Soltani, 2007, s.230). Önemlilik ayrıca denetimin riskini, maliyetini ve kalitesini de yakından ilgilendirmektedir (Cömert, 2012, s.31). Önemlilik, denetçinin finansal tablolardaki yanlışlara karşı hoşgörü seviyesini ifade etmekte olup denetim çalışmalarının tüm aşamalarında göz önüne alınır ve denetçinin mesleki yargısına göre belirlenir. Ancak denetçi önemliliği belirlerken finansal tablo kullanıcıları açısından neyin önemli olup olmadığını belirlemek zorundadır. Bu bakımdan denetçi hem nicel hem de nitel faktörleri bir arada dikkate alarak önemlilik düzeyine karar vermelidir (Erdoğan, 2006, s.113; ICAP, 2015, s.49).

Nicel faktörler, ekonomik yapıda olup işletmenin performansını etkileyen net kar, toplam varlık gibi temel ölçü olarak alınan mali unsurların etkisine; nitel faktörler ise, ölçülmeleri zor olan bir yanlışlığın önemlilik eşiği, kar, finansal tablo ve kararlar üzerindeki etkisi gibi mali olmayan unsurlara dayanmaktadır (Erdoğan, 2006, s.113-114,117). UDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik standardında, denetim riski ve önemlilik düzeyini kapsamlı ve doğru olarak belirlemek aynı zamanda küçük tutardaki yanlışların bir araya gelerek finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirmek için hem nicel hem de nitel faktörlerin beraber dikkate alınması gerektiği vurgulanmıştır.

Denetçiler denetim faaliyetleriyle ilgili başlangıç önemlilik düzeyi ve performans önemlilik düzeyi olmak üzere iki tür önemlilik düzeyi belirlemektedirler. Başlangıç önemlilik düzeyi, finansal tabloların bütünü için denetçinin denetim sürecinin başında belirlediği ve bilgi kullanıcılarının kararlarını etkilemeyecek maksimum yanlışlık düzeyini göstermektedir (Selimoğlu vd., 2017, s.180). Denetçi çalışmalarının kapsam ve zamanını belirleyen bu yanlışlık düzeyi, ileride denetim süreci içerisinde düşürülüp yükseltilebilmektedir (Cömert, 2012, s.34). Başlangıç önemlilik düzeyinin belirlenmesinde vergiden önceki karın %2- %10'u, net satışların %0,5- %1'i, öz kaynakların %1'i, toplam varlıkların %0,5- %1'i, net varlıkların %0,5'i gibi kriterler dikkate alınabilir (Hayes vd., 2005, s.218; Taş ve Inaltong, 2015, s.81; ICAP 2015, s.49).

Performans önemlilik düzeyi ise, UDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik standardında, düzeltilmemiş ve tanımlanmamış önemli

yanlışıkların toplamının, finansal tablonun bütünü için belirlenen önemlilik düzeyini aşması ihtimalini engellemek için uygun bir seviyeye indirgenmesi olarak tanımlanmıştır (ICAP, 2015, s.49). Söz konusu standartta performans önemliliği sadece finansal tablonun bütünü için değil aynı zamanda işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar düzeyinde de kullanılabilir (Cömert, Selimoğlu, Uzay ve Uyar, 2013, s.175). Denetçi performans önemliliğini de mesleki yargısına göre belirlemekte olup cari ve önceki dönemdeki hataların yapısı, kapsamı, denetçinin bu hatalara ilişkin beklentileri, işletmenin risk durumundaki değişiklikler mesleki yargısını etkilemektedir (Cömert, 2012, s.37).

Denetçi tarafından belirlenen önemlilik düzeyinin düşük ya da yüksek olması, toplanacak kanıt sayısı, uygulanacak denetim prosedürlerinin yapısı, kapsamı, zamanlaması ve personel sayısı açısından önemlidir (Soltani, 2007, s.230). Düşük önemlilik seviyesi denetçinin önemli yanılışıklara karşı hoşgörü seviyesini düşürmesi anlamına gelir ki bu durumda denetimin kapsamı, toplanacak kanıt sayısı ve çalışma süresi uzayacak; tersi durumda ise toplanacak kanıt sayısı ve denetimin süresi azalacaktır (Bozkurt, 2018, s.104).

Denetim Riskinin Belirlenmesi: Denetçinin planlama aşamasında değerlendireceği en önemli unsurlardan birisi olan denetim riski, finansal tabloların hata veya hileden kaynaklı önemli bir yanılılık içermesine rağmen denetçinin olumlu bir görüş bildirmesi olasılığı olarak tanımlanabilir (Güredin, 2014, s.225; Karavardar, 2014, s.174; Soltani, 2007, s.216). Denetim riski; işletmenin büyüklüğü, faaliyetlerinin kapsamı, iç kontrol sisteminin etkinliği, içinde bulunduğu sektörün özellikleri gibi faktörlere göre değişebilir. Bu bakımdan denetçinin denetim riskini düşürmek için yapacağı ilk iş, sorumlu olduğu işletmeyi ve sektörü tanımasıdır. BDS 315 İşletme Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlılık Risklerinin Belirlenmesi standardında, denetçinin işletmeyi tanıma aşamasında uygulayacağı risk değerlendirme prosedürleri:

- İşletmedeki çalışan ve yöneticilerle görüşme,
- Analitik tekniklerin uygulanması,
- Gözlem ve incelemelerin yapılması,
- İşletmenin geçmiş yıllarına ilişkin bilgilerin elde edilmesi,

- Denetim ekibi arasındaki koordinasyon şeklinde belirtilmiştir (BDS 315, 2017, s.6).

Risk değerlendirme süreci boyunca karşılaşılan üç tür risk bulunmaktadır. Bunlar yapısal risk (doğal risk), kontrol riski ve bulgu riskidir (Hayes vd., 2005, s.13; Soltani, 2007, s.217).

Yapısal risk; işletmenin finansal tablolarının önemli bir yanlışlık içerme riskidir (ICAP, 2015, s.47; Maletta ve Kida, 1993, s.683; Munro ve Stewart, 2011, s.468). Bu risk işletmenin yapısı, yönetimin dürüstlüğü, işletmenin eğilimleri, işletmedeki sorunlar, personelin sürekli değişimi, denetimin ilk olması gibi faktörlerden etkilenmekte (Kinney, 2003; s.135) ancak işletmenin iç kontrol yapısı ve işleyişiyle ilgili prosedürler dikkate alınmamaktadır (Bozkurt, 2018, s.112-113). Denetçi mesleki yargısını kullanarak işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar düzeyinde yapısal risk düzeyini belirleyebilir. Bu riskin yüksek olması, denetçinin çalışmalarının kapsamını, toplayacağı kanıt sayısını doğrudan artırmaktadır.

Kontrol riski; iç kontrol sistemi bulunmayan veya etkin olarak çalışmayan işletmelerde ortaya çıkan hataların bulunamaması ya da önlenememesi sonucu ortaya çıkan bir risktir (BDS 200, 2017, s.22; Hayes vd., 2005, s.210; ICAP, 2015, s.53; Karavardar, 2014, s.175; Moraru ve Dumitru, 2011, s.192). Denetçi iç kontrol sistemi olmayan ya da zayıf olan işletmelerde kontrol riskini yüksek, etkin olan işletmelerde ise düşük olarak belirleyecektir (Güredin, 2014, s.228; Maletta ve Kida, 1993, s.684; Soltani, 2007, s.219).

Bulgu riski; BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi standardında, denetçinin denetim prosedürleri uygulamasına rağmen finansal tablolarda bulunan önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski olarak tanımlanmıştır (BDS 200, 2017, s.8). Yapısal risk ve kontrol riski işletmeyle ilgili iken bulgu riski denetçinin kendisiyle ilgili olduğu için bu riske “Ortaya Çıkaramama Riski” de denilmektedir (Selimoğlu vd., 2017, s.202). Bulgu riski, denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürlerinin etkinliğinin bir fonksiyonudur. Denetçi bir hesap bakiyesi veya işlem sınıfının %100'ünü inceleyemediği için bulgu riski sıfıra düşmez. Bu durum denetçinin uygunsuz bir denetim prosedürü

seçmesi, bir denetim prosedürünü yanlış uygulaması veya denetim sonuçlarını yanlış yorumlama olasılığı nedeniyle gerçekleşebilir (Moraru ve Dumitru, 2011, s.192-193; SAS 47, 2006, s.1653).

Bulgu riski ile önemli yanlışlık riski (Yapısal risk + kontrol riski) arasında tersine bir ilişki vardır (Hayes vd., 2005, s.210). Yani bulgu riskinin düşük olması önemli yanlışlık riskinin yüksek olmasına tersi durumda ise düşük olmasına neden olacaktır. Bu ilişki aşağıdaki şekilde formüle edilebilir (ICAP, 2015, s.5; Konrath, 2001, s.152; Moraru ve Dumitru, 2011, s.1892; Soltani, 2007, s.217):

DR= Denetim Riski

YR= Yapısal Risk

$$DR= YR \times KR \times BR$$

KR= Kontrol Riski

BR= Bulgu Riski

$$BR= \frac{DR}{YR \times KR}$$

Yukarıdaki formülden de anlaşılacağı üzere risk unsurlarının herhangi birindeki değişim diğer risk unsurlarında da değişime neden olacaktır. Bu değişim aynı zamanda çalışmaların kapsamı ve toplanacak kanıt sayısı açısından da önem arz etmektedir. Risk düzeyleri ve kanıt sayısı arasındaki bu ilişki Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2

Risk ve Kanıt Sayısı İlişkisi

Durum	Denetim Riski	Yapısal (Doğal) Risk	Kontrol Riski	Bulgu Riski	Kanıt Sayısı
1	Yüksek	Düşük	Düşük	Yüksek	Düşük
2	Düşük	Düşük	Düşük	Orta	Orta
3	Düşük	Yüksek	Yüksek	Düşük	Yüksek
4	Orta	Orta	Orta	Orta	Orta
5	Yüksek	Düşük	Orta	Orta	Orta

Kaynak: Arens, Elder ve Beasley, 2012, s.291.

Denetçinin yukarıdaki formülden hareketle örneğin denetim riskini %5 olarak bulması, finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği konusunda %95 güvence verdiği anlamına gelir (Soltani, 2007, s.224; ICAP, 2015, s.52). Bu durum denetçinin daha fazla

alışmasını, kanıt toplamasını ve denetimin kapsamını genişletmesini gerektirir. Denetim risk modeli olarak adlandırılan bu formülden hareketle denetçi risklere karşılık verebilmek için uygun bir risk değerlendirmesi yapmalı, bulgu riskini sınırlamalı ve işletmeye özgü denetim risk modeli oluşturarak denetim tekniklerinin kapsamını, zamanını ve toplayacağı kanıt sayısını belirlemelidir (Abdioğlu, 2018, s.8).

İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi: GKDS'nin çalışma alanı standartları gereği bağımsız denetçilerin denetledikleri işletmenin iç kontrol sistemini incelemesi ve değerlendirmesi zorunludur. Nitekim ABD'de yayımlanan SOX 404 nolu yasa ile bağımsız denetçilerin denetledikleri işletmelerin iç kontrol yapısının etkinliği ile ilgili bir değerlendirme yapmaları ve bununla ilgili bir rapor düzenlemeleri zorunlu tutulmuştur (Bergs, 2018, s.8; Stephens, 2011, s.115-116). Bu zorunluluk denetçi çalışmalarının ve uygulayacağı denetim tekniklerinin yapısı, kapsamı ve zamanlaması açısından büyük önem arz etmektedir. Çünkü iç kontrol sistemi zayıf olan bir işletmenin kontrol riski ve finansal tablolarında önemli yanlışlıkların olma riski daha yüksek olacağından denetçinin denetim riskini makul düzeyde tutabilmesi için daha fazla çalışması ve kanıt toplaması gerekecektir (Kızılboğa ve Özşahin, 2013, s.229).

Bağımsız denetçilerce iç kontrol yapısının incelenmesi ve değerlendirilmesiyle ilgili çalışmalar genel olarak aşağıda belirtilen dört safhadan oluşmaktadır (Özen, 2010, s.94; Zorluoğlu, 2003, s.135):

- İç kontrol sisteminin tanınması,
- İç kontrol sisteminin ön değerlemesinin yapılması,
- Sistemin etkinliğinin test edilmesi,
- Sistemin son değerlemesinin yapılması.

Bağımsız denetçiler işletmenin iç kontrol sistemini tanımak amacıyla aşağıdaki belirtilen birtakım unsurlardan yararlanabilirler (Gürbüz, 1995, s.68-69; Hayes vd., 2005, s.260; İç kontrol sistemi, t.y.):

- İşletmede alışan personel ve yöneticilerle görüşmelerin yapılması,
- Faaliyetlere ilişkin belge ve kayıtların incelenmesi,
- Denetçinin işletmeye ilişkin önceki deneyimlerinden yararlanması,
- İ denetçilerle iç kontrol sistemi hakkında iletişim kurulması,

- İşletme dışındaki kişilerle veya uzmanlarla çeşitli konularda doğrulamaların yapılması,
- İç kontrol sisteminin işleyişi ile ilgili süreçlerin gözlenmesi,
- Geçmiş yıllara ilişkin denetim raporlarının gözden geçirilmesi.

Bağımsız denetçiler söz konusu bu unsurlarla iç kontrol sistemine ilişkin elde ettiği ve planlama aşamasında kullanacağı bilgileri çalışma kağıtlarına kaydetmek ve belgelemek üzere farklı yöntemlerden yararlanmaktadırlar. Bu yöntemler işletmelerin büyüklük ve yapısına göre değişmekle birlikte üç başlık halinde toplanabilir (Bozkurt, 2018, s.142; Hüner, 2014, s.75; Zorluoğlu, 2003, s.126):

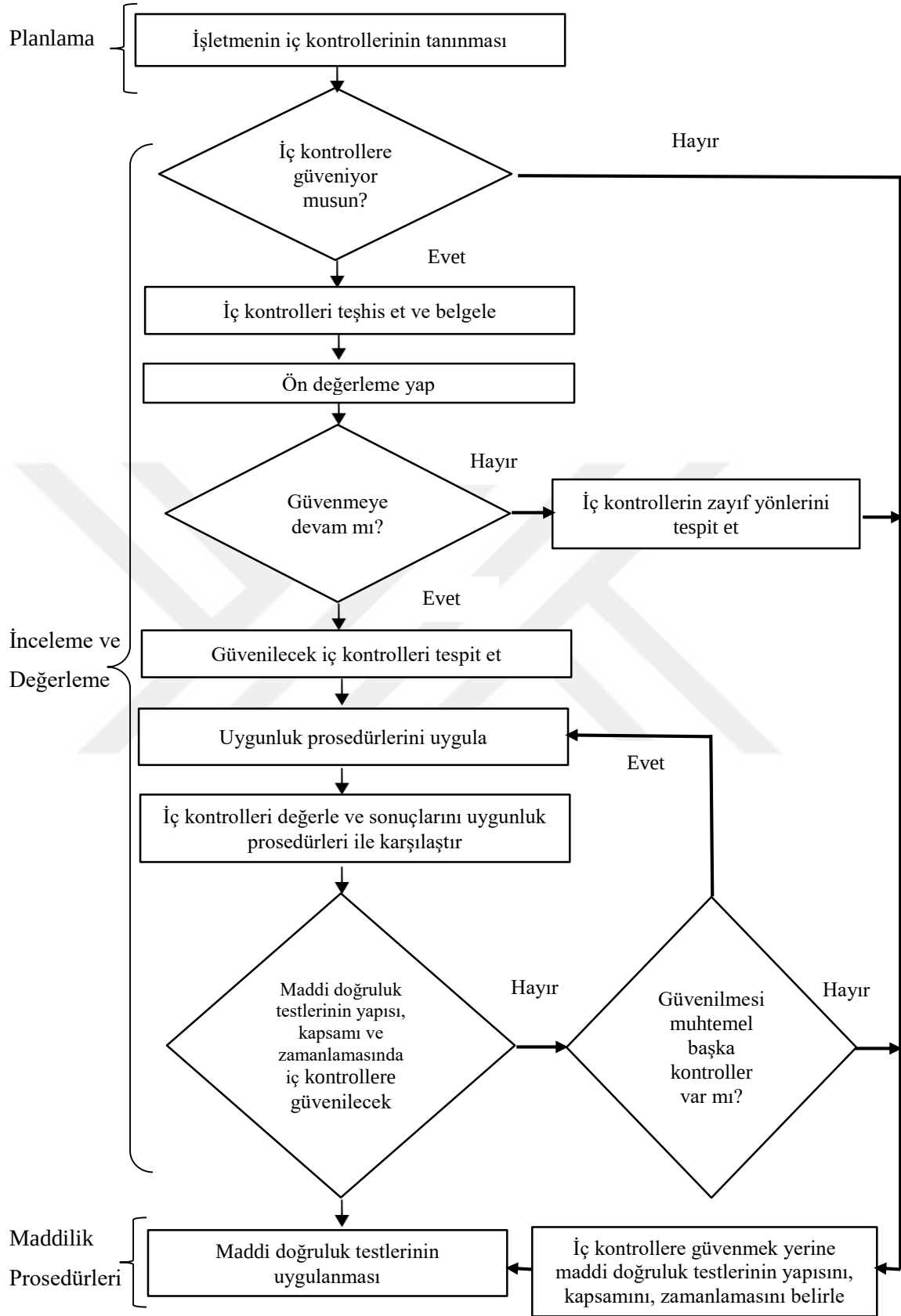
Not alma yöntemi; genellikle küçük işletmelerin iç kontrol yapılarının değerlendirilmesine ilişkin önemli hususların ve yönetime yapılacak önerilerin yazılı olarak not alındığı ve özetlendiği kolay ve basit bir yöntemdir (Duman, 2006, s.52; Melikyan, 2015, s.27; Özen, 2010, s.95). Yöntemle; muhasebe sistemindeki kayıt ve belgelerin kaynağının, şekil ve düzenlenme biçimlerinin, işlemlerin gerçekleşme süreçlerinin ve kontrol faaliyetlerine ilişkin prosedürlerin nasıl uygulandığının not alma şeklinde kaydı yapılmaktadır (Selimoğlu vd., 2017, s.249).

Anket yöntemi; bağımsız denetçilerin denetledikleri işletmelerin iç kontrol sistemini ayrıntılı olarak tanımak ve belgelemek amacıyla her bir denetim alanı için önceden hazırlanmış oldukları sorulara cevap alınması şeklindeki bir yöntemdir (Bozkurt, 2018, s.146). Anket formundaki sorular “evet”, “hayır” veya “uygulaması yok” şeklinde cevap alınabilecek tarzda hazırlanır (Köroğlu ve Uçma, 2006). Alınan yanıtların evet olması iç kontrol sisteminin güçlü ve etkinliğini, hayır ise zayıf ve etkisiz olduğunu ortaya koyar (Gürbüz, 1995, s.69). Anket yönteminin standart olarak hazırlanıp yaygın olarak kullanılabilmesi, pratik olarak uygulanabilmesi ve finansal tablo kalemlerindeki önemli yanlışlıkların nasıl önlenebileceğine ilişkin kontrollerin belirlenmesi konusunda bilgi sağlaması gibi avantajları yanında iç kontrol sisteminin bütünü hakkında genel olarak bir bakış açısı sağlayamaması gibi dez avantajıda bulunmaktadır (Selimoğlu vd., 2017, s.250; Zorluoğlu, 2003, s.131).

Akış şeması yöntemi; bu yöntemde işletmenin iç kontrol sisteminin yapısı ve işleyişi çeşitli sembollerle bir akış şeması haline getirilerek izlenir (Duman, 2006, s.53;

Hüner, 2014, s.77). Daha çok satın alma, üretim, satış, tahsilat ve ödeme gibi süreçlerin takibinde yaygın olarak kullanılmaktadır (Selimoğlu vd., 2017, s.249). İşlemlerin gerçekleşme süreçleri, kullanılan belgeler, kayıtlar, raporlar, görev dağılımları, yetki ve sorumluluklar bu akış şemasına göre izlenerek sistemin eksik ve zayıf yönleri belirlenir. Özellikle göze hitap etme, sistemin geneli hakkında bilgi verme, uzun zaman gerektiren not alma ve anket doldurma zahmetinden kurtarma, yenilenmesinin kolay olması gibi avantajları yanında her işletme için veya ilk olarak hazırlanmasının uzmanlık gerektirmesi ve maliyetli olması gibi dez avantajları da söz konusudur (Bozkurt, 2018, s.143; Gürbüz, 1995, s.72; Köroğlu ve Uçma, 2006; Melikyan, 2015, s.26).

Yukarıda açıklanan yöntemlerin bir veya birkaçını kullanarak iç kontrol sistemi hakkında yeterli bilgi edinen ve ön değerlendirme yapan bağımsız denetçi, işletmenin iç kontrol sistemine hangi ölçüde güvenebileceğine geçici olarak karar verir (Gürbüz, 1995, s.72). Bundan sonraki aşamada yönetimin dürüstlüğü, işletmenin muhasebe kayıtlarının yeterliliği gibi faktörlere bağlı olarak finansal tabloların denetlemeye uygun olup olmadığına karar verir (Duman, 2006, s.56). Diğer taraftan işletmenin kontrol ortamına yönelik başlangıç kontrol risk düzeyini belirlemeye çalışır. Bu amaçla daha önce yaptığı anket veya akış şemalarından yararlanarak kontrol risk matrisi hazırlar ve anahtar kontrollerin olup olmadığını, zayıf ve eksik yönlerini tespit eder. Daha sonra bu sistemin ve işleyişinin etkin olup olmadığını, gerçekten planlandığı gibi uygulanıp uygulanmadığını belirlemek, kontrol riskini kesin olarak değerlemek amacıyla uygunluk testlerini gerçekleştirir (Özen, 2010, s.96-97). Bağımsız denetçi uygunluk testlerinden sonra iç kontrol sistemini son kez değerleyerek ön değerlemede ortaya konan sonuçların doğruluğunu araştırır. Elde edilen sonuçlara göre iç kontrol sistemini etkin ve güçlü bulursa sisteme olan güveni artacağından kontrol riskini düşük olarak belirleyecek ve denetim programının kapsamını daraltacak (Başpınar, 2005, s.56) diğer taraftan sistemin zayıf olduğu alanlarda ise ek denetim çalışmaları koyarak denetim programında birtakım düzeltmeler yapma yoluna gidecektir (Gürbüz, 1995, s.74). İç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesine ilişkin söz konusu aşamalar Şekil 3'te özetlenmiştir.



Şekil 3. İç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi süreçleri

Kaynak: Erdoğan, 2006, s.105.

Denetim Programının Hazırlanması: Denetim programı denetim planının ayrıntısını içermekte olup, uygulanacak denetim tekniklerinin neler olacağını, kapsamını, kimler tarafından ve ne zaman gerçekleştirileceğini, içeren bir listedir (Hayes vd., 2005, s.294; Selimoğlu vd., 2017, s.165). Denetçiler bu program sayesinde denetim çalışmalarını düzenli ve kontrollü bir şekilde gerçekleştirebilir ve denetim kanıtları toplayabilirler. Denetim programları hazırlamanın denetim süreci boyunca sağlayacağı birtakım yararlar vardır. Bu yararlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Bozkurt, 2018, s.190):

- Genel olarak yapılacak işlerin bir bütün olarak görünmesini sağlar,
- Denetim ekibi arasında iş bölümü yapılmasına olanak tanır,
- Yapılacak işler için harcanacak zamandan tasarruf edilmesini sağlar,
- Plan doğrultusunda çalışmaların eksiksiz olarak tamamlanmasını sağlar,
- Çalışmayı sürdüren bir denetçinin herhangi bir nedenle denetimi yarım bırakması durumunda sonraki gelen denetçiye bu çalışmayı devam ettirme imkânı tanır,
- Ekipten sorumlu denetçilere çalışmalara eşlik etme fırsatı sağlar,
- İleride ortaya çıkabilecek herhangi bir soruşturmada delil olarak kullanılabilir,
- Sonraki denetim çalışmalarında yol gösterici olabilir,
- GKGDS'lere uygun olarak denetim çalışmalarının yapılmasını sağlar.

Standartlar açısından denetim programının yazılı olarak hazırlanması esastır. Günümüzde birçok denetim şirketi denetimin her aşamasında uygulayacağı denetim programını bilgisayarlar aracılığı ile oluşturmakta ve söz konusu programı denetim sürecinde işletmenin durumuna, uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara göre düzelterek veya birtakım değişiklikler yaparak kullanmaya devam etmektedir.

Gerekli Olan Zamanın Belirlenmesi: Denetim programı hazırlanırken yapılması gereken önemli bir işte, denetim süreci boyunca yapılacak çalışmaların hangi zaman aralığı içinde gerçekleştirileceğinin yazılı olarak belirlenmesidir. İyi bir şekilde planlanmış zamanlama, yapılacak çalışmaların belli bir düzen içinde ve kontrollü olarak gerçekleştirilmesine imkân tanıyacak diğer taraftan ekip üyelerinin daha etkin ve verimli bir şekilde çalışmasını dolayısıyla zaman ve maliyet yönünden tasarruf edilmesini sağlayacaktır. Her işletmeye göre değişmekle birlikte genel olarak denetim sürecinin zamanlaması, dönem içi ve dönem kapandıktan sonraki çalışmalar olmak üzere iki kısma

ayrılabilir. Ancak genel itibarla denetimin planlanması dönem içinde; yürütme ve raporlama çalışmaları ise dönem sonunda yapılmaktadır (Zorluoğlu, 2003, s.69). Genel olarak hangi çalışmanın dönem içi veya dönem sonunda yapılacağı şu şekilde sıralabilir (Bozkurt, 2018, s.191):

Dönem içinde yapılan çalışmalar

- İşletmenin iç kontrol sisteminin tanınması,
- Başlangıç kontrol risk düzeyinin belirlenmesi,
- Kontrol teslerinin uygulanması,
- Kontrol teslerinin düşük olması durumunda örneğin;
 - Alacakların doğrulanması,
 - Borçlar, özkaynaklar, gelir ve giderlere yönelik maddi doğruluk testlerinin uygulanması,
 - Analitik prosedürlerin uygulanması,

Dönem sonunda yapılan çalışmalar

- Kasa ve envanter işlemlerine yönelik maddi doğruluk testlerinin yapılması.

Denetim Ekibinin Görevlendirilmesi: Bağımsız denetim yönetmeliğinin 27. maddesinde, denetimin işin gerektirdiği sayı ve niteliğe göre oluşturulacak denetim ekiplerince gerçekleştirileceği belirtilmiştir. Denetim ekibi sorumlu bir denetçinin gözetim ve idaresi altında en az üç denetçiden ve bunların birer yedeklerinden oluşmaktadır. Denetim ekibinde yer alacak denetçilerin gerekli tecrübeye bilgi, beceri ve yetkiye sahip olmaları esastır. Söz konusu Kanunda denetim ekibinin üç denetçiden az olmamak şartıyla farklı sayıda olabileceği de belirtilmiştir. Denetim ekibindeki denetçilerden altı yılını dolduranlar kıdemli denetçi, 10 yılını dolduranlar başdenetçi unvanlarını alırlar. Sorumlu denetçi olabilmek için KAYİK için 15 yıl, diğer denetimler için ise 10 yıllık tecrübe şartı aranmaktadır. Aynı Kanunun 28. maddesinde sorumlu denetçilerin denetim raporunun denetimini üstlendiği ve denetim raporuna imza atma yetkisinin olduğu da belirtilmiştir.

BDS 620 Uzman Çalışmalarının Kullanılması standardı kapsamında muhasebe ve uzmanlık gerektiren konularda denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtları elde etmek amacıyla belli konularda bilgi ve beceri sahibi uzman kişi ya da kuruluşlardan yardım alabilmektedir. Ancak uzman görüşü denetçiye belli konularda kanıt olarak yardımcı olmakla birlikte denetçinin finansal tablolara ilişkin sorumluluğunda bir azaltma yaratmamaktadır (Florea, 2011, s.356).

2.14.3. Denetim Programının Yürütülmesi (Gerekli Testlerin Yapılması ve Kanıtların Toplanması)

Bu aşamada denetim programı çerçevesinde denetim çalışmaları yapılır, işletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin iddialarını doğrulamak ve işletmece belirlenen ve uygulanan kontrol prosedürlerinin etkinliğini test etmek için kontrol testleri, maddi doğruluk testleri uygulanarak yeterli ve uygun denetim kanıtını elde etmeye çalışılır (Hayes vd., 2005, s.27).

Kontrol Testleri (Uygunluk Testleri): İşletmenin iç kontrol sistemi bünyesinde yer alan politika ve prosedürlerin uygulanıp uygulanmadığını ve etkinliğini test etmek için yapılan denetim çalışmalarından oluşur (Bozkurt, 2018, s.183). Amaç işletmenin iç kontrollerine ilişkin denetçinin önceden belirlediği kontrol risk düzeyinin yapılan testlerle desteklenmesidir. İç kontrollerin etkinliğine yönelik denetçi tarafından yapılacak testlerde genellikle üç soru cevaplanmaya çalışılır. Bunlar; kontrollerin nasıl uygulandığı, düzenli olarak dönem boyunca uygulanıp uygulanmadığı ve kim/kimler tarafından uygulandığı şeklindedir. Yapılan testler işletmenin iç kontrollerinin etkin olmadığı sonucunu ortaya koyarsa denetçi tarafından önceden belirlenen başlangıç kontrol riski azaltılacaktır (Deniz, 2013, s.94). Kontrol testleri genellikle dönem boyunca uygulanmakta olup denetçilere iç kontrollere ilişkin prosedürlerin düzenli ve tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı konusunda kanıt elde etmesinde yardımcı olacaktır. Denetçi sözkonusu testlerin kapsamı ve sayısını mesleki yargısına göre belirleyecektir.

Maddi Doğruluk Testleri: Finansal tablolardaki tutar, sınıflandırma, sunum ve açıklamaların tam, doğru ve gerçek olup olmadığı yönündeki yönetimin iddialarının doğruluğunu tespit etmek, doğru değilse buna sebep olan parasal hata ve yolsuzlukları ortaya çıkaracak kanıtları toplama amacına yönelik yıl sonunda yapılan denetim

prosedürlerinin uygulanmasıdır (Deniz, 2013, s.95). Maddi doğruluk testleri; işlemlere ilişkin maddi doğruluk testleri, analitik prosedürler ve hesap bakiyelerine ilişkin maddi doğruluk testleri olmak üzere üç grupta toplanabilir (Selimoğlu vd., 2017, s.268).

İşlemlere ilişkin maddi doğruluk testleri: Gerçekleşen bir işlemin tam ve doğru olduğu, gerçek bir belgeye dayandırıldığı, uygun bir şekilde kayıtlara alındığı ve sınıflandırıldığı şeklindeki iddiaların ispatına yönelik olarak uygulanan testlerdir (Bozkurt, 2018, s.183-184; Kaya, 2015, s.76). Denetçi işlemlere ilişkin yevmiye defteri, defter-i kebir, bilanço ve gelir tablosu arasındaki ilişkileri ve aktarmaları inceler. Genellikle belge inceleme, yeniden hesaplama, gözden geçirme gibi tekniklerle işlemlere ilişkin kanıtlar toplanmaya çalışılır.

Analitik prosedürler: UDS 520 Analitik Prosedürler standardında analitik prosedürler; işletmenin hem finansal hem de finansal olmayan verileri arasındaki makul ilişkilerin araştırılmasıyla elde edilen bilgilerin denetçinin beklentileri ile karşılaştırılarak ciddi sapma ve tutarsızlıkların ortaya çıkarılması şeklinde tanımlanmıştır (BDS 520, 2014, s.6).

Bir başka tanımda analitik prosedürler, analizler yoluyla işletmenin finansal ve finansal olmayan verilerinin incelenmesi, değerlendirilmesi ve aralarındaki anlamlı ilişkinin ortaya konması şeklinde tanımlanmıştır (Dönmez ve Ersoy, 2009, s.37).

Analitik prosedürler denetim sürecinin planlanması, gerekli testlerin gerçekleştirilmesi ve denetimin tamamlanması aşamalarında kullanılmaktadır (Bozkurt, 2018, s.154; Hayes vd., 2005, s.318). Bu prosedürler sayesinde; müşteri işletmenin kabul edilip edilmemesi, önemli yanlışlık riskine bağlı olarak denetim prosedürlerinin kapsamının daraltılıp daraltılmayacağı, uygulanacak test sayısının azaltılıp azaltılmayacağı ve denetimin tamamlanması aşamasında gözden kaçan düzeltilmemiş hataların bulunup bulunmadığı konusunda genel bir değerlendirme yapılması mümkün olacaktır (Karimi, 2014, s.18-19; Taş, Mert, Koç ve Kamalak, 2018, s.345).

Sözkonusu prosedürler genellikle büyük hacimli ve tahmin edilebilen işlemler için uygulanabilmekte fakat kontrol riski yüksek olan işletmelerde kullanılması uygun görülmemektedir (Bayram, 2011).

Denetim sürecinde denetçiler tarafından uygulanan analitik prosedürler şu şekilde belirtilebilir (Sağlar ve Akçalı, 2018, s.81-82):

- İşletmenin cari ve önceki dönem verilerinin karşılaştırılması,
- Bütçe ve tahminlerin işletme sonuçları ile karşılaştırılması,
- İşletme ve sektör verilerinin karşılaştırılması,
- Finansal verilerle finansal olmayan verilerin karşılaştırılması,
- Denetçinin beklentileri ile işletme sonuçlarının karşılaştırılması.
- Analitik prosedürlerin uygulanmasında denetçiler ayrıca, trend analizi, regresyon analizi, karşılaştırmalı tablolar analizi, yatay ve dikey analiz, oran analizi gibi yöntemlerden de yararlanabilmektedirler (Hayes vd., 2005, s.318; Mert, Koç ve Kamalak, 2019, s.184).

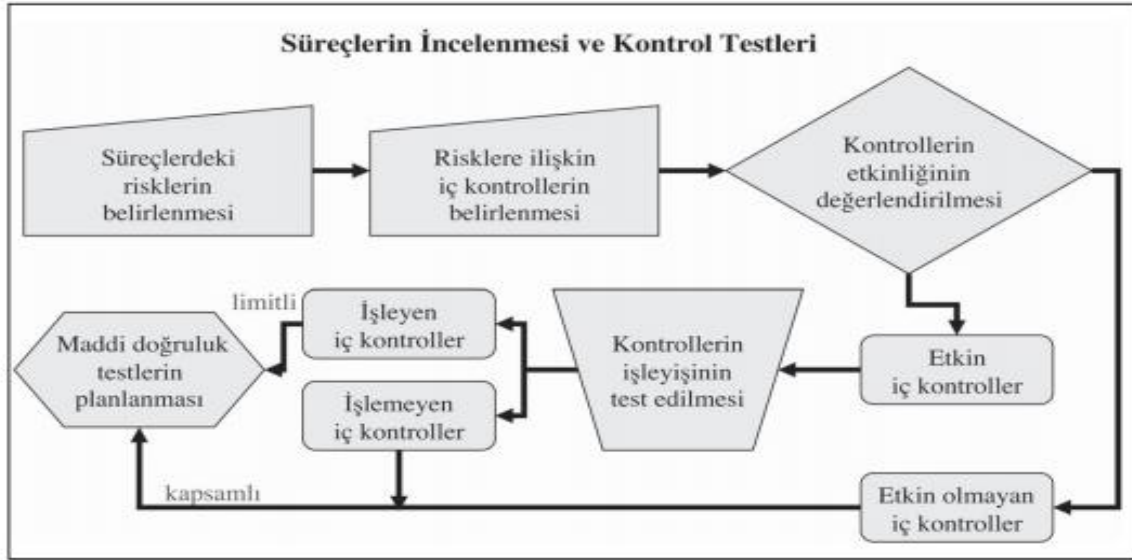
Hesap bakiyelerine ilişkin maddi doğruluk testleri: Bilanço ve gelir tablosu hesaplarına ilişkin dönem sonu bakiyelerinin ayrıntılı olarak incelenmesi ve hataların tespit edilmesi amacıyla yapılan testlerdir. Daha çok bilanço hesaplarına yönelik olarak uygulanmaktadırlar. Çünkü denetçi işletme içinde fiziki sayım, işletme dışında ise bakiye doğrulama çalışmalarına yönelmektedir (Bozkurt, 2018, s.185). Denetçilerin alıcılar ya da bankalar hesabına ilişkin bakiyelerin doğruluğunu test etmek amacıyla müşterilere doğrulama mektuplarını göndermesi ya da bankalardan hesap özeti alınarak bakiyelerin karşılaştırılması şeklindeki uygulamaları hesap bakiyelerine yönelik testlere örnek olarak gösterilebilir.

Hesap bakiyelerine ilişkin testlerin kapsamı, kontrol testleri, işlemlere ilişkin maddi doğruluk testleri ve analitik prosedürlerin gerçekleştirilmesi sonucu elde edilen verilere göre belirlenecektir (Cömert, 2018, s.71).

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda işletmenin iç kontrol yapısı, kontrol ve bulgu riski ile kontrol ve maddi doğruluk testleri arasındaki ilişkiler aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Bozkurt, 2018, s.188-189):

- İç kontrol yapısı ile maddi doğruluk testlerinin kapsamı arasında ters bir ilişki vardır,
- Kontrol riskinin artması bulgu riskini azaltmaktadır,
- Kontrol riskinin azalması bulgu riskini artırmaktadır,
- Bulgu riskinin artması maddi doğruluk testlerini azaltmaktadır,
- Bulgu riskinin azalması maddi doğruluk testlerini artırmaktadır,

- İç kontrol yapısı güvenilir olan işletmede bulgu riski artmakta dolayısıyla maddi doğruluk testleri azalmaktadır,
- İç kontrol yapısı güvenilir olmayan işletmede kontrol riski artmakta dolayısıyla maddi doğruluk testleri artmaktadır.



Şekil 4. Süreçlerin incelenmesi ve kontrol testleri arasındaki ilişki

Kaynak: Selimoğlu vd., 2017, s.255.

Denetim Kanıtlarının Elde Edilmesi: Denetim kanıtı, “denetçi tarafından işletmeye ait denetlenen bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğunun değerlendirilmesi amacıyla kullandığı her türlü belge, bilgi ve kayıtlardır” (Gönen ve Yıldırım, 2019, s.1089; Gürbüz, 1995, s.95; Soltani, 2007, s.280; Zorluoğlu, 2003, s.20). Zuca (2015) denetim kanıtını, “denetçi tarafından denetim görüşünün dayandığı sonuçlara varılırken kullanılan tüm bilgilerdir” (Zuca, 2015, s.700) şeklinde tanımlamıştır.

Denetçi denetim süreci boyunca; denetim riskini azaltmak, ileride meydana gelebilecek olumsuzluklara karşı kendini savunmak, yönetimin finansal tablolara ilişkin iddialarının doğruluğunu kanıtlamak, işletmeyi tanımak, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek, uygulanacak denetim prosedürlerinin kapsamını, sayısını ve zamanını belirlemek ve denetim çalışmaları sonunda vereceği karara dayanak teşkil etmek gibi amaçlarla denetim kanıtı elde etmeye çalışır (Durmuş, Otlı ve Özkan, 2018, s.66). Denetçi bu kanıtları işletmenin muhasebe sisteminden ya da diğer kaynaklardan elde edebilir. Bu bakımdan denetim kanıtlarının kaynağı iki başlık halinde açıklanabilir (Ergin, 2012, s.89; Kardeş, 1996, s.83; Şirin, 2012, s.30):

Muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlar: Bu tür kanıtlara; yevmiye defteri, defter-i kebir, yardımcı defterler, hesap planı, faturalar, çekler, dipnot ve açıklamaları, çalışma kağıtları, mizanlar, sözleşmeler, mutabakatlar, elektronik fon transferleri vb. örnek olarak verilebilir (Erçiçek, 2016, s.46; Zorluoğlu, 2003, s.22).

Destekleyici kanıtlar: Denetçi için muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlar tek başına finansal tablolar hakkında görüş oluşturmak için yeterli ve uygun olmayabilir (Soltani, 2007; s.281). Çünkü bu tür kanıtların hatalı ve yanıltıcı olabilme ihtimali vardır. Bu nedenle bu kanıtların doğruluğunu test edecek ve destekleyecek kanıtlara ihtiyaç duyulmaktadır. BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları standardında; analist raporları, toplantı tutanakları, el kitapları, gözden geçirme, denetim prosedürlerinin tekrar uygulanması, işletme dışındaki kişilerle yapılan doğrulamalar, soruşturma, fiziki inceleme gibi yöntemlerle elde edilen bilgiler destekleyici kanıtlara örnek olarak gösterilmiştir. Denetçi muhasebe sisteminden elde edilen kanıtları işletme içinden elde ederken, destekleyici kanıtları hem işletme içinden hem de işletme dışından elde edebilmektedir (Kardeş, 1996, s.84).

Yukarıda belirtilen denetim kanıtlarını elde etmek amacıyla denetçi tarafından çeşitli yöntemler uygulanmaktadır. Bu yöntemler aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır (Florea, 2011, s.353-355; Gürbüz, 1995, s.101-102; Hayes vd., 2005, s.68; ICAP, 2015, s.76; Soltani, 2007, s.285-287; Toroslu, 2007, s.200-203):

- Fiziki inceleme tekniği,
- Belge inceleme tekniği
- Doğrulama tekniği,
- Soruşturma tekniği,
- Kayıt sisteminin yeniden incelenmesi,
- Yeniden hesaplama tekniği,
- Gözlem tekniği,
- Göz atma tekniği,
- Analitik inceleme tekniği,
- Derinlemesine araştırma tekniği.

Belirtilen kanıt toplama yöntemlerinden ilk üçü ana denetim tekniği diğerleri ise

yardımcı denetim tekniği olarak kabul edilmekte olup ana denetim teknikleri genellikle tüm denetim çalışmalarında zorunlu olarak uygulanmaktadır (Bozkurt, 2018, s.70).

GKDS'nin çalışma alanı standartları gereği denetçinin finansal tablolara ilişkin makul bir görüş oluşturabilmesi için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi zorunludur. BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları standardına göre, kanıtın yeterliliği ile uygunluğu birbiriyle ilişkili olup kanıtın yeterliliği kanıtın miktarıyla; uygunluğu ise kanıtın kalitesi ve güvenilirliğiyle ilişkilidir (Hayes vd., 2005, s.358; Soltani, 2007, s.282). Denetçi mesleki yargısını kullanarak toplanacak kanıt sayısına karar vermekle birlikte (Hayes vd., 2005, s.304) aşağıda belirtilen unsurlar da kanıt sayısına etki etmektedir. Bunlar (Arens vd., 2012, s.174; Gönen ve Yıldırım, 2019, s.1089-1090; ICAP, 2015, s.74; Şirin 2012, s.57):

- Önemlilik,
- Risk,
- Kanıtın türü,
- Kanıtın güvenilirliği,
- Maliyet,
- Ana kütlenin büyüklüğü.

Yukarıda belirtilen usurlar ışığında kanıt sayısını belirleyen denetçinin elde ettiği kanıtın çokluğu, düşük kalitedeki denetim kalitesini ortadan kaldırmaya yetmemekte üstelik zaman, maliyet, denetim prosedürleri uygulamanın zorlukları gibi nedenlerle sınırsız miktarda kanıt toplayamamakta örneklem veya diğer yöntemlerle test edilecek öğeleri seçerek kanıt elde edebilmektedir (Zuca, 2015, s.703).

Denetim kanıtlarının uygunluğu denetim prosedürlerinin niteliği ve zamanlaması ile ilgili olup elde edilen kanıtların ilgili ve güvenilir olması halinde denetimin uygunluğundan (kanıtın kalitesinden) bahsedilebilir (Florea, 2011, s.351). Kanıtların güvenilirliği genel olarak işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlı olarak artmakla birlikte aşağıda belirtilen faktörler de güvenilirlik düzeyine etki etmektedir. Bu faktörler (Gönen ve Yıldırım, 2019, s.1091; Güredin, 2010, s.255; ICAP, 2015, s.75-76; Soltani, 2007, s.147-148; Türker, Pakdemir, Selvi ve Yılmaz, 2003, s.74):

- Kanıtın ilgili olması (geçerliliği),

- Kanıtın zamanlılığı,
- Kanıtın kaynağı,
- Kanıtın objektifliği (nesnelliği) şeklinde sıralanabilir.

Sıralanan bu faktörler aşağıda kısaca açıklanmıştır.

Kanıtın ilgili olması: Elde edilecek kanıtın yönetimin iddiaları ve denetimin amacı ile doğrudan ilişkili olmasını ifade eder.

Kanıtın zamanlılığı: Kanıtın bilanço tarihine yakın veya uzak bir tarihte elde edilip edilmediği ile ilgilidir. Bilanço tarihinde veya bilanço tarihinden hemen sonra elde edilen kanıtlar dönem içinde elde edilen kanıtlara göre daha güvenilir olmakta bu sebeple denetçiler dönen varlık, gelir, gider ve kısa vadeli yabancı kaynak gibi hesapları dönem sonlarında incelemekte fakat işletmenin etkin bir iç kontrol sistemi mevcutsa dönem içinde de kanıt toplama işlemlerini gerçekleştirmektedirler (Bozkurt, 2018, s.64).

Kanıtın kaynağı: Denetçinin doğrudan kendisinin veya işletme dışından elde ettiği kanıtların işletme içinden elde ettiği kanıtlara oranla daha güvenilir olmasıdır. Burada esas olan elde edilen kanıtlara yönetimin müdahalesinin olup olmamasıdır. Genel olarak; denetçinin kendi teknikleri ile doğrudan elde ettiği kanıtlar, işletme dışındaki uzman kişilerden elde edilen kanıtlar, etkin bir muhasebe ve bilgi sistemine sahip olan işletmeden elde edilen kanıtlar, iç kontrol sistemi yeterli ve verimli olan işletmeden elde edilen kanıtlar ve işletme dışından elde edilen kanıtlar daha güvenilirdir (Kütük, 2008, s.91-92; Soltani, 2007, s.282).

Kanıtın objektifliği: Aynı kanıtların farklı denetçilerce değerlendirilmesine rağmen aynı sonuçların elde edilmesini ve kabul görmesini ifade etmektedir. Örneğin, kasa, stok, demirbaş sayımı, banka mutabakatı gibi kanıtlar tüm denetçilerce objektif olarak kabul edilmekte yine yazılı haldeki kanıtlar sözlü kanıtlara, belge asılları da fotokopi, suret veya elektronik ortamlardaki belgelere göre daha objektif ve güvenilir bulunmaktadır (Aksoy, 2014, s.205).

Türker vd., (2003) miktar ve güvenilirlikle ilgili yukarıda değinilen konuları Tablo 3'te aşağıdaki şekilde özetlemişlerdir.

Tablo 3

Çeşitli Unsurların Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenirliğine Etkisi

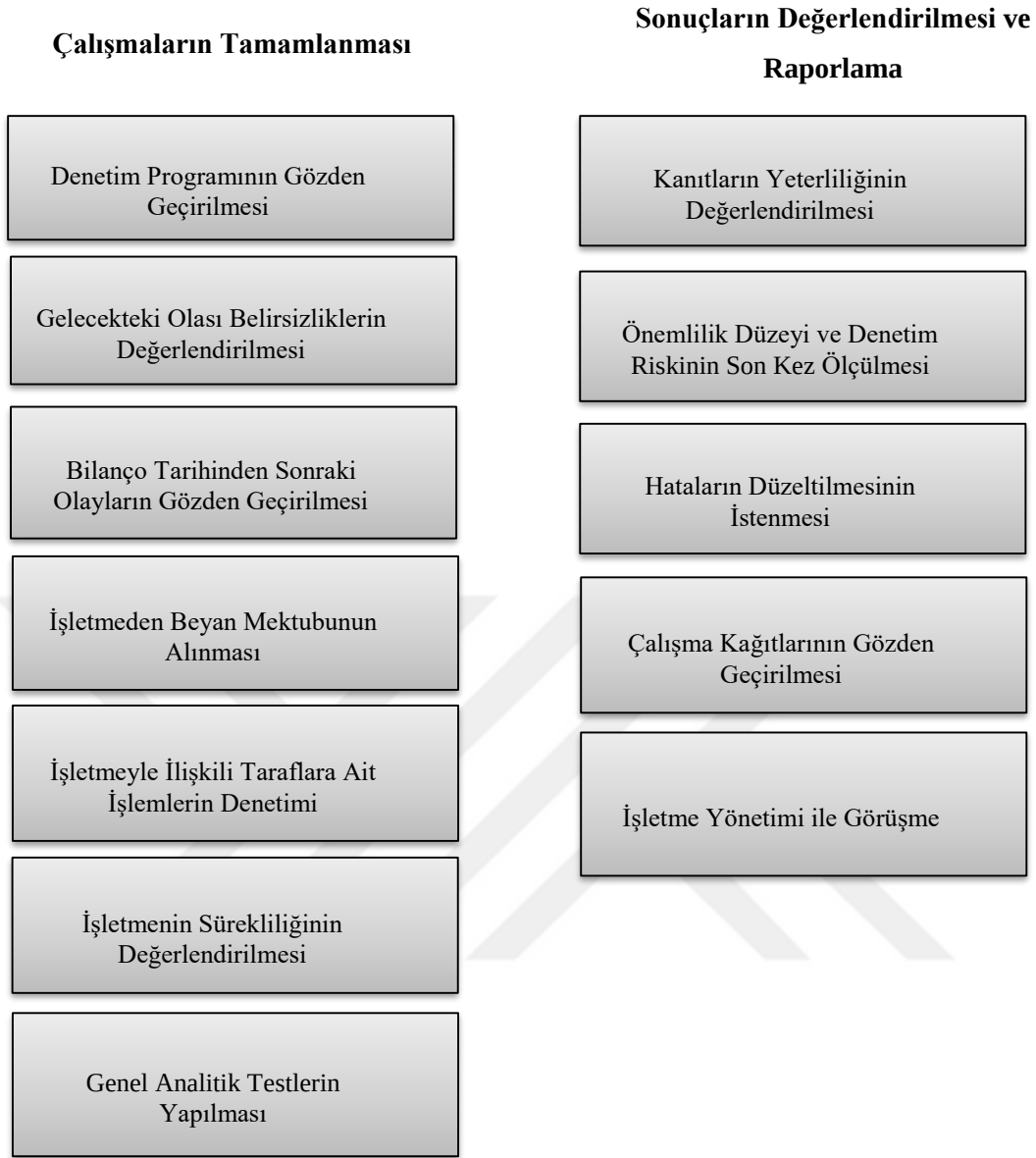
UNSURLAR	Miktar ve Güvenirliğe Etkisi
Önemlilik arttıkça,	Kanıt sayısı artar.
Risk arttıkça,	Kanıt sayısı artar.
Güvenilirlik arttıkça,	Kanıt sayısı azalır.
Kanıt sayısı azaldıkça,	Maliyet ve zaman tasarrufu sağlanır.
Ana kütle arttıkça,	Kanıt sayısı artar.
Kanıtın ilgililiği arttıkça,	Güvenilirlik artar.
Kanıtı işletme müdahalesinin olmaması,	Güvenilirliği artırır.
Kanıtın zamanlılığı,	Güvenilirliği artırır.
Kanıtın objektifliği,	Güvenilirliği artırır.

Kaynak: Türker vd., 2003, s.75.

2.14.4. Denetimin Tamamlanması

Denetim sürecinin bu bölümü, denetim çalışmalarının tamamlanarak sonuçların değerlendirilmesi ve uygun bir denetim raporunun hazırlanması olmak üzere iki aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamaların ilki denetim raporundaki görüşü oluşturacak tamamlayıcı birtakım işlemlerin yapılmasıyla; ikinci aşama ise, denetçinin denetim faaliyetleri sonucunda ulaştığı ve işletmenin gerçek durumuya ilgili görüşünü yansıttığı denetim raporunun hazırlanmasıyla ilgilidir (Hayes vd., 2005, s.461). Denetçiler bu aşamalarındaki denetim çalışmalarını BDS’de yer alan 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol, 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim, 265 İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi, 450 Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışların Değerlendirilmesi, 550 Bağımsız Denetim Kanıtları, 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar, 570 İşletmenin Sürekliliği, 580 Yazılı Açıklamalar, 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama gibi standartları esas alarak gerçekleştirirler (Akdağ, 2015, s.42).

Denetim çalışmalarının tamamlanması ve sonuçların değerlendirilmesi aşamasında gerçekleştirilen faaliyetler bir akış süreci içerisinde Şekil 5’te ana ve alt başlıklar halinde sunulmuştur.



Şekil 5. Denetimin tamamlanma süreci

Kaynak: Karahan, 2016.

2.14.4.1. Çalışmaların Tamamlanması

Denetim çalışmalarının tamamlanması kapsamında yukarıda belirtilen bu çalışmalar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

Denetim Programının Gözden Geçirilmesi: Denetçi denetim sürecinin başından itibaren yapılan çalışmaların programa uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini, eksik ya da ertelenmiş kısımlarının bulunup bulunmadığını, toplanan kanıtların yeterli ve uygunluğunu değerlendirmek amacıyla denetim programını yeniden gözden geçirir (Selimoğlu vd., 2017, s.318).

Gelecekteki Olası Belirsizliklerin Değerlendirilmesi: Bu belirsizlikler, işletme ile ilişkili olduğu taraflar arasında gerçekleşen ve denetim rapor tarihine kadar kesinleşmeyen, gelecekte gerçekleşmesi halinde işletme için zararlar sonuçlanabilecek şarta bağlı durum veya olaylardır (Hayes vd., 2005, s.435). Aşağıdaki durumlar bu belirsizliklere örnek olarak gösterilebilir (Duman, 2001, s.98):

- İşletme aleyhine açılan, prestij veya mali açıdan işletmeyi sarsabilecek davalar,
- Vergi davaları,
- Devam eden toplu sözleşme görüşmeleri,
- İskonto ettirilmiş olan alacak senetleri,
- Satılan mallarla ilgili üstlenilen garantiler,
- Çevreye verilen zararlardan dolayı ortaya çıkan sorumluluklar,
- İşletme tarafından verilen kefaletler.

Denetçiler sözkonusu belirsizlikleri test çalışmalarıyla ortaya çıkaramayacağı için müşteri işletmenin yöneticileri, çalışanları, mali müşaviri, avukatı, müşteri ve satıcıları ile görüşmeler yapılması, onlardan yazılı veya sözlü bilgiler alınması, dava dosyaları ve karar defterinin incelenmesi şeklinde ek faaliyetler gerçekleştirebilirler (Selimoğlu vd., 2017, s.319). Bu faaliyetleri gerçekleştirerek işletmeyle ilgili belirsizlikleri tespit eden denetçi daha sonra bunların önem düzeylerini belirleyerek gerçekleşme olasılıklarını değerlendirmekte ve ihtiyatlılık kavramı gereği finansal tablo dipnotlarında açıklanıp açıklanmamalarının gerekli olup olmadığına karar vermektedir (Bozkurt, 2018, s.353-354).

Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Gözden Geçirilmesi: Bilanço tarihinden sonraki olaylar, bilanço tarihi ile finansal tablonun yayımlanmasına onay verilen tarih arasında geçen olumlu veya olumsuz olayları kapsamaktadır (IFAC, 2006, s.378). Bu olaylar; TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar ve BDS 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar standartlarında düzenlenmiş olup söz konusu standartlarda finansal tabloların, bilanço tarihinden sonra meydana gelen bazı olaylardan etkilendiği ve bu olayların finansal raporlama çerçeveleri kapsamında genellikle iki kısma ayrıldığı belirtilmiştir. Bunlar:

- Finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylar,
- Finansal tablolarda düzeltme gerektirmeyip sadece açıklama gerektiren olaylardır.

Düzeltilme gerektiren olaylar: Bilanço tarihi itibarıyla var olan ve finansal tablolar için yapılacak tahminleri etkileyebilecek nitelikteki olaylar olup finansal tablodaki kalemlerin tutarlarının düzeltilmesini veya daha öncesinden finansal tablolara alınmamış olanların eklenmesini gerektiren işlemleri kapsamaktadır (Gönen ve Kutay, 2013, s.40-41; Hayes vd., 2005, s.443; Pamukçu ve Pamukçu, 2009, s.69,72). Bu olaylarla ilgili örnekler aşağıda belirtilmiştir (Delikanlı 2009, s.108-115; Memiş ve Tüm, 2015, s.325):

- Stoklarla ilgili envanter kayıtlarında yanlışlıkların tespiti,
- Daha önce açılmış ve devam eden bir davanın sonuçlanması,
- Karşılık ayrılan bir alacakla ilgili davanın sonuçlanması,
- Hata veya hilenin ortaya çıkması,
- Borçluların iflas etmiş olması,
- Stok veya maddi duran varlıkların değerinin altında satılması,
- Toplu sözleşme gereği çalışanlara ödenecek ikramiye tutarlarının belli olması,
- Vergi oranlarında değişimlerin olması.

Düzeltilme gerektirmeyen olaylar: Bilanço tarihi itibarıyla mevcut olmayıp daha sonra meydana gelen ancak finansal tablolarda herhangi bir düzeltme işlemi gerektirmeyen olaylardır (Dönmez, 2010, s.17). Bu olaylara örnekler aşağıdaki gibi belirtilebilir (Doğan ve Cengiz, 2018, s.128-129; Hayes vd., 2005, s.443; Pamukçu ve Pamukçu, 2009, s.75-76):

- İşletme birleşmeleri veya büyük bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması,
- Devlet tarafından büyük varlıkların kamulaştırılması,
- Varlıkların satış amacıyla elde tutulan varlık olarak sınıflandırılması,
- İşletme varlıklarının hasara uğraması (örneğin bir üretim tesisin yanması),
- Sermaye artırımına gidilmesi,
- Yatırımların piyasa değerinin düşmesi,
- Varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında olağandışı gelişmelerin yaşanması,

- Raporlama tarihinden sonra önemli garantiler vererek önemli taahhütler veya şarta bağlı yükümlülöklere girilmesi,
- Yalnızca raporlama tarihinden sonra meydana gelen olaylardan kaynaklanan önemli davaların başlatılması,
- Bilançonun onay tarihinden sonra dağıtılacak temettüler,
- Faaliyetleri durdurma planının duyurulması.

İşletmeden Beyan Mektubunun Alınması: Denetçi finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlandığı ve sunulduğu şeklindeki sorumluluğun yönetici veya üst yönetimce gerçekleştirildiğini belgelemek amacıyla işletmeden yazılı bir beyan mektubu isteyebilir (BDS 580, 2017, s.6; Hayes vd., 2005, s.433). Bunun dışında denetçi aşağıda belirtilen amaçlarla da beyan mektubu alabilir (Güredin 2010, s.25; Şirin, 2012, s.38):

- Kendisine verilmiş olan sözlü beyanları yazılı hale getirmek,
- Daha önce verilmiş olan sözlü beyanlara uygun olarak hareket edilip edilmediğini tespit etmek,
- Olabilecek yanlış anlaşılmalara önüne geçmek,
- İleride meydana gelebilecek anlaşmazlıklar için kanıt sağlamak,
- Belirsiz veya sonradan ortaya çıkabilecek konularla ilgili riski azaltmak,
- Finansal tablolar için önemli olabilecek konularla ilgili yönetimden bilgi almak.

İşletmeden alınan bu beyan mektubu denetçi açısından kanıt niteliği taşısa da bir denetim tekniğı olarak görülmez bununla birlikte yönetimin beyan mektubu vermek istememesi denetçi açısından denetimin kapsamını daraltacağından şartlı görüş vermesine neden olabilecektir (TÜRMOB, 2016).

İşletmeyle İlişkili Taraflara Ait İşlemlerin Denetimi: İlişkili taraflar ve bunlara ait işlemler TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları ve BDS 550 İlişkili Taraflar standartlarında düzenlenmiş olup ilişkili taraf olabilmek için bir tarafın doğrudan veya dolaylı olarak işletmeyi kontrol etmesi veya işletme üzerinde önemli bir payının bulunması gerektiğı belirtilmiştir. İlişkili tarafa ait ilişkiler karmaşık, iç içe ve yoğun olduğu için bunların tanımlanması, takibi ve denetlenmesi oldukça güçtür. Üstelik bu ilişkiler hilenin

gizlenmesi, muvaazalı işlem veya manipülasyon yapmaya çok müsait olduğu için finansal tablolara olan etkisinin ortaya çıkarılması da zor olmaktadır (BDS 550, 2014, s.6-7). Bu bakımdan denetçinin, mesleki şüphecilikle çalışmalarını planlaması ve yürütmesi; ilişkili tarafların işletmece uygun bir şekilde tanımlanıp tanımlanmadığı, gerekli açıklamaların ve muhasebe işlemlerinin yapılıp yapılmadığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtlarını elde etmesi finansal tabloların gerçeğe uygun olarak sunulması ve önemli yanlışlık riskinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi bakımından önemlidir (Dönmez, 2010, s.90).

İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesi: İşletmenin tasfiye edilmesi veya ticari faaliyetine son verilmesi gibi aksine bir durum olmadıkça finansal tablolar süreklilik varsayımına uygun olarak düzenlenirler (BDS 570, 2017, s.5). İşletme yönetimi de TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında belirtildiği gibi süreklilik kavramına ilişkin bir değerlendirme yapmak zorundadır. Ancak yönetimin yapacağı bu değerlendirme gelecekteki belirsiz durum ve olayların muhtemel sonuçlarına ilişkin muhakeme yapmaya yöneliktir (Demirkol, 2019, s.479). Bu bakımdan söz konusu olay ve şartların sonuçları ne kadar geç gerçekleşirse, işletmenin faaliyetleri ne kadar çok karmaşıklırsa yapılan muhakeme de o kadar tutarsız olacaktır.

Denetçinin bu aşamadaki sorumluluğu süreklilik varsayımının uygunluğunu değerlendirmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve buna göre önemli belirsizliklerin olup olmadığını, işletmenin süreklilik varsayımını devam ettirme kabiliyetinin olup olmadığını ortaya koymaktır. Ancak bu durumu ortaya koymak kolay olmadığından denetçilerin çok yönlü bir bakış açısı, uzmanlık ve mesleki şüphecilik içerisinde faaliyetlerini sürdürmesi, nicel ve nitel bilgileri birlikte değerlendirmesi gerekmektedir (Terzi ve Atmaca, 2016, s.686).

BDS 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar standardında, denetçinin bu değerlendirmeyi yaparken bilanço tarihinden itibaren en az 12 aylık dönemi de dikkate alacağı vurgulanmıştır. Yapılan değerlendirme sonucunda işletmenin sürekliliğine ilişkin önemli şüpheler tespit edilmişse bunların muhtemel etkisi ve büyüklüğünü ortaya koymak amacıyla denetçi tarafından ilave denetim prosedürleri uygulanır. Denetim sonucunda aşağıda belirtildiği gibi üç farklı durum ortaya çıkabilir (Almalı, 2009, s.90-93; Kaval, 2005, s.161):

Süreklilik varsayımının geçerli fakat önemli belirsizliklerin olması durumu: Denetçi bu belirsizliklerle başa çıkmak için yapılan planlarla ilgili ve olağan faaliyet sürecinde varlıklardan fayda sağlanmasının, yükümlülüklerin yerine getirilmesinin mümkün olup olmadığı ile ilgili finansal tablolarda yeterince açıklama yapıp yapılmadığını değerlendirir. Buna göre denetçi:

- Yeterli açıklama yapıldığına kanaat getirmişse olumlu görüş bildirir ve denetim raporunda bilgi kullanıcılarının dikkatini çekmek amacıyla ek bir parağraf halinde durumu açıklar,
- Belirsizlik birden fazla ve bununla ilgili açıklama yapılmış ise ek bir parağrafla durumu açıklamak yerine doğrudan görüş bildirmekten kaçınabilir,
- Belirsizlik birden fazla fakat yeterli açıklama yapılmamışsa olumlu görüş dışında bir görüş bildirebilir.

Süreklilik varsayımının geçersiz olması durumu: İşletmenin sürekliliği söz konusu değil ancak finansal tablolar varmış gibi hazırlanmışsa denetçi yeterli açıklama yapıp yapılmadığına bakmaksızın olumsuz görüş bildirir.

İşletmenin süreklilik varsayımını değiştirmek istememesi durumu: Denetçi tarafından bazı durumlarda işletmeden süreklilik varsayımını tekrar değerlendirmesi veya değişiklik yapması talep edilebilir. Bu talebi gerçekleştirmek konusunda işletmenin isteksiz olması denetçinin (çalışma alanı sınırlanacağından) olumsuz görüş vermesine neden olacaktır.

Genel Analitik Testlerin Yapılması: Denetçi denetim raporu düzenlemeden önce finansal tabloların tutarlılığını test etmek, genel bir görüş elde etmek, gözden kaçan ya da daha önce tespit edilemeyen önemli yanlışlıkları belirlemek amacıyla BDS 520 Analitik Prosedürler standardı kapsamında analitik testler yapmak zorundadır (Karimi, 2014, s.41).

2.14.4.2. Sonuçların Değerlendirilmesi ve Denetim Raporunun Hazırlanması

Sonuçların değerlendirilmesi aşamasında denetçi; topladığı kanıtların yeterliliğini, önemlilik düzeyini ve denetim riskini son kez değerlendirir, denetim

çalışmaları sırasında tespit edilen ve bilgi kullanıcılarının görüşünü etkileyebilecek hataların düzeltilmesini talep eder, çalışma kağıtlarını gözden geçirir ve işletme yönetimini denetim süreci hakkında bilgilendirir. Bu aşamada gerçekleştirilecek söz konusu işlemler aşağıda başlıklar halinde kısaca açıklanmıştır.

Kanıtların Yeterliliğinin Değerlendirilmesi: Bu aşamada denetçi görüş oluşturmaya yetecek kadar kanıt elde edip etmediğini, test edilmesi gereken önemli hususların bulunup bulunmadığını değerlendirmek amacıyla bir yandan denetim programını tekrar gözden geçirmekte, diğer taraftan eksik kalan ya da ertelenen çalışmaları listeleterek tamamlamaya çalışmaktadır.

Önemlilik Düzeyi ve Denetim Riskinin Son Kez Ölçülmesi: Denetçi düzeltilmeyen hataları tespit etmek ve bunların finansal tablolara olan etkisini ortaya koymak amacıyla önemlilik düzeyi ve denetim riskini son kez ölçer. Planlama aşamasındaki denetim riski ile yeni tespit edilen denetim riskini karşılaştırarak riskin makul düzeyde olup olmadığına karar verir. Risk makul bulunmazsa ilave denetim prosedürleri uygulayarak işletmeyi hataları düzeltme konusunda zorlar aksi hale olumsuz görüş bildirir.

Hataların Düzeltilmesinin İstenmesi: Denetim süreci içinde denetçi tarafından tespit edilen hataların önemlilik düzeyi, denetim raporunda açıklanacak görüşü doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle denetçi görüşüne etki edecek bu hataların işletme yönetimi tarafından düzeltilmesini talep eder. Ancak yönetim bu hataları düzeltmezse, düzeltilmeyen hataların denetçi tarafından belirlenen önemlilik düzeyini aşıp aşmadığı tespit edilir. Belirlenen önemlilik düzeyini aşan durumlarda ilave testler uygulanarak yeni bir değerlendirme yapılır bunun dışında kalan durumlarda ise denetçi tarafından olumsuz görüş açıklanır (Hayes vd., 2005, s.454).

Çalışma Kağıtlarının Gözden Geçirilmesi: Denetçinin görüş oluşturmak amacıyla uyguladığı prosedürleri, yaptığı testleri, topladığı kanıtları ve elde ettiği sonuçları gösteren her türlü belgeye çalışma kâğıdı adı verilmektedir (Güredin, 2010, s.287). BDS 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi standardında çalışma kağıtlarının; denetimin mevzuat ve standartlara uygun olarak gerçekleştirildiğinin kanıtı olması ve denetçi görüşüne dayanak teşkil etmesi bakımından iki temel amacının

bulunduğu belirtilmiştir (BDS 230, 2017, s.5-6; Hayes vd., 2005, s.453). Bununla birlikte çalışma kağıtlarının; denetim ekibi arasında çalışmaları planlanmak, her ekip üyesinin kendi çalışmalarını bu plan dahilinde sürdürmesine olanak sağlamak, denetim çalışmalarını doğru ve eksiksiz olarak tamamlamak, yeterli ve uygun delilleri ortaya koymak gibi amaçları da bulunmaktadır (Hayes vd., 2005, s.474).

Çalışma kağıtları, işletmenin büyüklüğü ve karmaşıklığına, uygulanacak denetim prodesürlerinin sayısına, işletmeyle ilgili belirlenen önemli yanlışlık risklerinin düzeyine, elde edilen denetim kanıtlarının önemine ve denetçinin mesleki yargısına bağılı olarak her işletme için farklı şekil ve içeriğıne sahip olacak şekilde deşiklik göstermektedir (Erçiçek, 2016, s.85; Wikiaccounting, t.y.).

Çalışma kağıtlarına örnek olarak; denetçi ile işletmenin borçlu ve alacaklıları ile yaptığı yazışmalar, bankadan alınan hesap özetleri, geçici mizanlar, teyit mektupları, hukuk danışmanlarından gelen yazılar, iç kontrolün gözden geçirilmesine ilişkin veriler, maddi doğruluk testleri, açıklamalara ilişkin tutulan notlar ve detaylar verilebilir (ICAP, 2015, s.82).

Standarda göre çalışma kağıtları sürekli ve cari dosya olarak adlandırılan iki dosyada saklanmaktadır.

Sürekli dosya; her yıl kullanılan yeniden hazırlanmasına gerek olmayan ana sözleşme, hesap planı, toplantı tutanakları, tüzükler, yönetmelikler, önceki denetim raporları gibi belgeleri içeren bir dosyadır (Gönen, 2016, s.1801; Hayes vd., 2005, s.478-479; Karacan ve Uygun, 2016, s.220).

Cari dosya; sadece cari dönemdeki denetim için kullanılabilen ancak gelecek dönemde tekrar hazırlanmak zorunda olan, denetim programı, iç kontrol akış şemaları, iş ve onay mektupları, risk ve önemliliğın belirlenmesine ilişkin notlar, görüşme tutanakları, iş planları, yönetim temsil mektupları, geçici mizanlar, denetim ilerleme raporları gibi belgeleri kapsayan bir dosyadır (Erçiçek, 2016, s.86-87; Hayes vd., 2005, s.480-481; ICAP, 2015, s.82-83).

Çalışma kağıtlarının mülkiyeti denetidedir ve bu belgeler genellikle müşteriye ilişkin gizli bilgileri içerdüğinden, denetçi tarafından bu bilgilerin yeterli bir süre boyunca saklanması, korunması ve gerekli durumlarda yetkililerin erişimine izin verilmesi esastır (Gürbüz, 1995, s.218-219).

Denetim süreci içerisinde elde edilen ve yukarıda kısaca değinilen bu çalışma

kağıtları sorumlu denetçi tarafından herhangi bir hata ya da eksikliğin olup olmadığını belirlemek amacıyla gözden geçirilir. Böylece denetim çalışmalarının koordine edilmesi, gerekli kanıtların elde edilmesi, denetim kalitesinin artırılması sağlanmış olacaktır.

İşletme Yönetimi ile Görüşme: Denetim tamamlandığında işletme yönetimine denetimin yapılışı, karşılaşılan sıkıntılar, yaşanan anlaşmazlıklar ve finansal tablolarda tespit edilen önemli hatalara yönelik denetçi tarafından bilgilendirme yapılır (Hüner, 2014, s.43).

Denetimin tamamlanması sürecinin ikinci kısmını oluşturan denetim raporu, denetçinin işletmenin finansal durum ve faaliyet sonuçlarının gerçek, doğru, muhasebe ilke ve raporlama standartlarına uygun bir şekilde sunulup sunulmadığına ilişkin denetim çalışmaları sonucunda ulaştığı görüşü yansıtan bir belgedir (ICAP, 2015, s.4).

Bu belge denetçinin yaptığı çalışmaların ve ulaştığı sonucun bir özeti olup bilgi kullanıcılarının alacakları kararları doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle bu raporun hata ve hileden kaynaklı önemli bir yanlışlık içermediği konusunda güvence vermesi önemlidir. Denetçi bu güveni sağlamak için denetim süresince mesleki yargısını kullanmalı, şüphecilik varsayımı altında çalışmalarını sürdürmeli, yönetimin iddialarını doğrulayacak ve yeterli kanıt elde etmesini sağlayacak denetim prosedürlerini uygulamalıdır.

Denetçi denetim raporunu hazırlarken işletmenin finansal durumunun iyi ya da kötü oluşunu dikkate almaz (Çaldağ, 2007, s.66). Uyguladığı prosedürler ve elde ettiği kanıtlara göre; olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı görüş verebilir veya görüş bildirmekten kaçınabilir (Bozkurt, 2018, s.365-369; Gönen ve Yıldırım, 2019, s.1092; Soltani, 2007, s.339-341; Yavaşoğlu, 2001, s.314-321).

BÖLÜM III

İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ DENETİM

Çalışmanın bu bölümünde; iç kontrolün tanımı, özellikleri, önemi ve gerekliliği, iç kontrol türleri, COSO, iç kontrol bileşenleri, iç denetim, iç denetimin tarihsel gelişim süreci, kapsamı, amacı ve unsurları, iç denetim standartları, iç denetime ihtiyaç duyulma sebepleri, iç denetim süreci, iç kontrol ve iç denetiminin birbirleri ve bağımsız denetimle olan ilişkileri açıklanmıştır.

3.1. İç Kontrolün Tanımı ve Özellikleri

Kontrol, Fransızca kökenli bir kelime olup bir belgenin doğruluğunun dikkatli bir şekilde incelenmesi (Nedelcu, 2014, s.278); Tük Dil Kurumu sözlüğünde ise, bir şeyin aslına ve gerçeğine uygunluğunun denetlenmesi olarak tanımlanmıştır (TDK, t.y.). Genel olarak bir kurumda amaçlara ulaşmak için hazırlanmış olan politika ve prosedürlerin tamamı kontrol; bunların oluşturduğu bütün ise, iç kontrol yapısı olarak değerlendirilmektedir (Arens ve Loebbecke, 1994, s.272; Bozkurt, 2018, s.126; Hatunoğlu, Koca ve Kılı, 2012; s.173).

İç kontrol kavramı geçmişten günümüze kadar çok sayıda bilim insanı, kurum ve kanun koyucular tarafından farklı şekillerde tanımlanmıştır. Bu tanımlamalara örnekler aşağıda verilmiştir.

- İç kontrol, işletmenin amaçlarına ulaşması için yönetim ve tüm personel tarafından uygulanan bir yoldur (Akbulut, 2012, s.175).
- İç kontrol, bir işletmenin yönetim kurulu, denetim kurulu ve diğer personel tarafından, belirlenen hedeflere ulaşılması konusunda makul güvence sağlamak için tasarlanmış bir süreçtir (Pang ve Li, 2013, s.175).
- İç kontrol, kaynakların etkin kullanımı, faaliyetlerin verimliliği, raporların güvenilirliği, kayıtların doğruluğu, kanunlara ve işletme politikalarına uygunluk gibi amaçların gerçekleştirilmesi için işletmenin hesap planı, organizasyon yapısı, görev ve sorumluluklarını kapsayan bir sistemdir (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012, s.1).

- Varlıkların korunması, faaliyetlerin verimliliğinin artırılması, işletme tarafından belirlenen prosedürlere uygunluğun sağlanması, finansal raporların güvenilirliğinin artırılması ve diğer konularda yönetime güvence verilmesi amacıyla oluşturulan kontroller ile organizasyon planı ve denetime tabi olan tüm alanları içine alan bir süreçtir (Cook ve Winkle, 1980, s.198).
- IFAC iç kontrolü, hata ve hileleri önlemek, varlıkları korumak, faaliyetlerin etkinliğini sağlamak gibi amaçlarla belirlenen politika ve yöntemlerdir şeklinde tanımlamıştır (Nedelcu, 2014, s.278; Tanyeri ve Memiş, 2017, s.64)
- Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (International Organization Of Supreme Audit Institutions- INTOSAI) iç kontrolü, bir işletmenin ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde faaliyetlerini sürdürmek, hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmek, yürürlükteki yasa ve düzenlemelere uymak, kaynakların yanlış kullanımı ve kayıplarını önlemek, riskleri ele almak ve işletmenin misyonuna ve genel hedeflerine ulaşılmasına makul güvence sağlamak için yönetim ve personeli tarafından gerçekleştirilen bir süreç olarak tanımlamıştır (INTOSAI Guidance for Good Governance [GOV] 9100, 2004, s.6; Karakoç ve Özdemir, 2016, s.142).
- AICPA iç kontrolü, işletme yönetimi ve personeli tarafından, yasa ve yönetmeliklere uyulması, etkin bir şekilde faaliyetlerin gerçekleştirilmesi, güvenilir bilginin ve raporların elde edilmesi gibi konularda makul güvence sağlamak amacıyla oluşturulan bir süreç olarak tanımlamıştır (Demirbaş, 2005, s.168).
- İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors- IIA)'ne göre iç kontrol, işletme tarafından belirlenen amaçların gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence elde etmek, yasa ve yönetmeliklere uygun olarak hareket etmek, finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak ve yönetime kararlarında yol göstermek amacıyla oluşturulmuş bir sistemdir (Aslan, 2018, s.169; Kızılboğa ve Özşahin, 2013; s.222).
- Avrupa Komisyonu iç kontrolü, varlıkların korunması, yasalara uyulması, doğru ve güvenilir bilginin elde edilmesi, faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde devam ettirilmesi amacıyla oluşturulan yöntem, süreç ve organizasyonlar ile kontrollerin bütünlüğü şeklinde tanımlamıştır (Demir vd., 2018, s.84).

- Ülkemizdeki 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 55. maddesinde iç kontrol, kayıtların doğruluğu, faaliyetlerin etkinliği, varlıkların korunması, yasa ve belirlenen politikalara uyulması, güvenilir bilginin elde edilmesi gibi idare tarafından belirlenen amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla oluşturulan yöntem, kontrol ve süreçlerin bütünüdür şeklinde tanımlanmıştır (Kızılboğa ve Özşahin, 2013, s.222; Tepeli ve Çiçek, 2019, s.332).

Yukarıda iç kontrolle ilgili olarak yapılan tanımların en geniş ve uluslararası alanda kabul göreni COSO (The Committee of Sponsoring Organizations) tarafından yapılmış olan iç kontrol tanımıdır. Bu tanıma göre iç kontrol, bir işletmede yönetim kurulu, yöneticiler ve diğer çalışanlar tarafından etkilenen; finansal raporlamanın güvenilirliğine, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğine, yürürlükteki kanun ve düzenlemelere uygunluğun sağlanması konusunda makul bir güvence oluşturmak amacını taşıyan bir süreç olarak tanımlanmıştır (COSO, 2013). Söz konusu kavramdaki “iç” kelimesi ile işletmeyle direkt olarak ilişkisi olan yönetici ve işletme çalışanları ifade edilmek istenmektedir (Antepli, 2017, s.183). Yapılan tanımla birlikte iç kontrolün işletmeye üç temel amacı gerçekleştirmek konusunda makul bir güvence sağlayacağı ifade edilmiştir. Bunlar (Şimşek, 2019, s.69):

- Faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin,
- Finansal raporlamanın güvenilirliğinin,
- Mevcut yasa ve yönetmeliklere uygunluğun sağlanmasıdır.

Buraya kadar yapılan tanımlar göz önüne alındığında iç kontrolün genel özellikleri şöyle sıralanabilir (Akyel, 2010a, s.85; Akyel, 2010b, s.3-4; Hayes vd., 2005, s.230-231; Kahyaoğlu, 2011, s.5; Selimoğlu vd., 2017, s.226-227; Şaşmaz ve Çiftçi, 2017, s.112; Türedi, Gürbüz ve Alıcı, 2014, s.144):

- İç kontrol dinamik ve tekrarlanan bir süreçtir (işletmenin faaliyetleri, yönetici ve çalışanların görevleri kesintisiz olarak devam ettiğinden iç kontroller dinamik ve tekrarlanan süreçlerden oluşmaktadır),
- Risklerin belirlenerek yönetilmesi, belirlenen hedeflerin gerçekleştirilmesi bakımından kurulması zorunlu bir sistemdir,

- Örgütün her kademesindeki çalışanlarca yürütülür (iç kontrol sadece formlardan, belgelerden ibaret olmayıp, kurum içindeki tüm yönetici ve çalışanlarca gerçekleştirilen bir sistemdir),
- İşletme faaliyetlerini tamamlayan ve destekleyen bir sistemdir,
- Sadece işletmelerin belirli kısımlarında, belirli zamanlarda uygulanmayıp, tüm alanları ve işletme faaliyetlerini kapsayacak şekilde devamlılık arz eden bir sistemdir,
- Yönetime ve paydaşlara makul bir güvence vermektedir (iç kontroller; verilecek kararların yargıya dayanması, yönetimin kontrolleri dikkate almaması, kontrollerin iki veya daha fazla kişi tarafından engellenmesi, kontrollerin oluşturulması sırasında maliyet, fayda yaklaşımının göz önünde bulundurulması gibi sebeplerle mutlak bir güvence vermez) (Selimoğlu vd., 2017, s.227; Xiao, 2011, s.86-87),
- Eksik ve aksaklıkların belirlenmesi, gerekli önlemlerin alınması bakımından yönetime destek sağlamaktadır,
- Amaçlara ulaşmada bir araçtır (işletme tarafından belirlenen amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla işletmenin sistemi içerisine entegre edilmiş bir yapıdır),
- Faaliyetlerin etkinliği, yönetici ve çalışanların başarısını ortaya koyan bir sistemdir,
- İç kontrol yönetsel bir fonksiyondur (iç kontrollerin kurulması, etkinliğinin ve amaçlara uygunluğunun düzenli olarak gözden geçirilmesi, güncellenmesi yönetimin sorumluluğundadır),
- İç kontrol sisteminin etkin ve sağlıklı bir şekilde çalışabilmesi, eksikliklerinin belirlenmesi ve geliştirilebilmesi için iç denetimle desteklenmesi gerekmektedir,
- İşletmelerin özelliklerine göre farklı sınıflara ayrılabilir ve uyarlanabilir (Her işletmenin yapısı, büyüklüğü, organizasyon şekli ve riski farklı olsa da iç kontroller bu yapıya uygun hale getirilip uygulanabilir).

3.2. İç Kontrolün Amaçları

İç kontrol, kamu ya da özel tüm işletmelerin amaçlarına ulaşması konusunda makul bir güvence sağlayan önemli bir sistemdir (Apak, Erol, Aslan ve Gül, 2016, s.401). Bu sistem sayesinde hem işletme faaliyetlerinin gözlemlenmesi ve gerekli kontrollerin

gerçekleştirilmesi işlevi yerine getirilecek hem de hata, hile ve kayıpların önlenmesiyle kaynakların verimli bir şekilde kullanılması ve varlıkların korunmasını sağlanacaktır (Melikyan, 2015, s.13). Diğer taraftan günümüzde işletmelerin güvenilir bilgi ihtiyacının karşılanması, yasalara ve işletme prosedürlerine uygun olarak hareket edilmesi ve de verimliliğin sağlanması adına iç kontrol sisteminin kurulmasının önemi artmıştır (Sawyer, 1988, s.90).

Artan bu önem, işletmelerde oluşturulacak ve kurulacak olan iç kontrollerin aşağıda sayılan amaçları karşılayacak gerekli yapı, politika ve prosedürlerden oluşmasını zorunlu hale getirmiştir. Söz konusu bu amaçlar daha önce iç kontrolle ilgili yapılan tanımlarda belirtilmiş olmakta birlikte aşağıda maddeler halinde özetlenmiştir (Apak vd., 2016, s.401; Demir vd., 2018, s.86; Kızılboga ve Özşahin, 2013, s.222; Köroğlu ve Uçma, 2006; Melikyan, 2015, s.14; Şaşmaz ve Çiftçi, 2017, s.112):

- İşletmenin sahip olduğu varlık ve kaynakların karşılaşılabilecek her türlü hata, hile ve kayıplara karşı korunması,
- Muhasebe sisteminden elde edilen verilerin ve mali raporların doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması,
- İşletme faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesi amacıyla başlangıçta yönetimce belirlenmiş olan prosedürlere, yasa ve ilkelere uygun olarak çalışmaların yürütülmesi,
- İşletmenin sahip olduğu kaynakların minimum maliyetle maksimum faydayı sağlayacak şekilde doğru zaman ve miktarda ekonomik olarak kullanılması ve verimliliğinin artırılması,
- İşletme tarafından belirlenen hedeflere ne derece ulaşıldığının ölçülmesi, faaliyetlerin etkinliğinin değerlendirilmesi, raporlanması, amaçlara ulaşılmasını sağlayacak gerekli usul ve yöntemlerin belirlenmesi veya mevcutların iyileştirilmesi ile amaç ve hedeflerin gerçekleştirilebilme oranının yükseltilmesi.

Yukarıda maddeler halinde sıralanan bu amaçlar genel olarak operasyonel amaçlar, raporlama amaçları ve uyum amaçları olmak üzere üç ana başlık altında toplanabilir (COSO, 2013; Hasaneftendioğlu ve Uzel, 2017, s.210):

Operasyonel Amaçlar: Varlıkların korunması, işletme tarafından belirlenen amaçlara

ulaşılması, faaliyetlerin verimlilik ve etkinliğinin artırılmasıyla ilgilidir.

Raporlama Amaçları: İç kontrol sisteminden faydalananlara doğru, güvenilir, şeffaf ve zamanında raporlamanın yapılmasını ifade etmektedir.

Uyum Amaçları: İşletme veya kanun koyucular tarafından belirlenmiş olan yasa, yönetmelik ve ilkelere uygun olarak faaliyet gösterilmesini kapsamaktadır.

3.3. İç Kontrolün Önemi ve Gerekliliği

1940'lı yıllardan itibaren ekonomi ve teknolojiye yaşanan gelişmeler, işletmelerin büyümesi, faaliyetlerin karmaşıklaşması (Bozkurt, 2018, s.125), organizasyon yapılarının çeşitlenmesi, işletme faaliyetlerinin tek elden yönetilmesini (Türedi vd., 2014, s.142), yöneticilerin işletme hakkında düzenli olarak ve doğrudan bilgi almalarını emek, zaman ve maliyet açısından zorlaştırmıştır (Demir vd., 2018, s.85).

Bu olumsuz durumların etkisiyle yolsuzlukların, hata ve hileli işlemlerin sayısı giderek artmış ve bunlarla mücedale etmek, yönetime güç kazandırmak, alacakları kararlar için güvenilir bilgi sağlamak adına işletme yapılarına uygun bir sistemin kurulması ihtiyacı doğmuştur (Aktaş, 2005, s.3).

1947 yılında AICPA tarafından yayımlanan “İç Kontrol” adlı eserde iç kontrollerin oluşturulmasının; işletmelerin büyüklüğü ve karmaşıklığı sonucu ihtiyaç duyduğu güvenilir bilginin ve raporlamanın elde edilmesinde, çalışanların bilgi eksikliği sebebiyle uğratacağı zararların azaltılmasında, hata ve düzensizliklerin önlenmesinde büyük fayda sağlayacağı ifade edilmiştir (Bozkurt, 2018, s.125). Öte yandan 1987 yılında Treadway Komisyonu tarafından oluşturulan komisyonca mali tabloların hileden arındırılması için iç kontrollerin ne derece önemli olduğu vurgulanmıştır (Tuan, 2009, s.4).

İşletmelerde iç kontrol sisteminin tasarlanması, kurulması, uygulanması ve etkinliğinin değerlendirilmesi esas itibarıyla işletme yönetiminin sorumluluğundadır (Nedelcu, 2014, s.278). Oluşturulacak olan iç kontrol sistemi sayesinde, faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde sürdürülmesi, güvenilir mali tabloların elde edilmesi, yasa ve yönetmeliklere uygunluğun sağlanması konusunda yönetime makul bir güvence sağlanması beklenmektedir (Pang ve Li, 2013, s.105).

Sistem, aynı zamanda alınacak önleyici kontroller sayesinde bir taraftan risklerin

belirlenerek gerekli tedbirlerin alınmasını sağlayacak diğer taraftan, işe alma ve kalifiye eleman eğitimi, görevler ayrılığı ve uygun yetkilendirmeler sayesinde hatalı ve hileli işlemlerin veya istenmeyen eylemlerin gerçekleşmesini önemli ölçüde önleyecektir. (Adeyemi ve Olarewaju, 2019, s.136). Sağlam ve etkin bir iç kontrol sistemi bununla birlikte karar alma, yönetim ve uygulama noktalarındaki çeşitli boşlukları giderecek, kurumsal yönetim seviyesinin iyileştirilmesi ve sürdürülebilirliğini sağlayacaktır (Xiao, 2011, s.86).

İç kontrol sisteminin varlığı, üst yönetimin yanısıra dış kullanıcılara da makul bir güvence sağlar (El Mahdy ve Thiruvadi, 2014, s.8). İşletmedeki faaliyetlerin verimliliğini, finansal tabloların güvenilirliğini artırarak işletmelerin yatırım ve kredi olanaklarına kolayca ulaşmalarına, yasa ve yönetmeliklere uygunluğun sağlanması ile de cezalardan korunmalarına katkıda bulunur (Yurtsever, 2015, s.96-97).

Günümüzde işletmeler hata ve hilenin önlenmesi, yasalara uygunsuzluğun önüne geçilmesi, belirlenen amaçların gerçekleştirilmesi, güvenilir bilgilerin elde edilmesi, beklenmedik olayların engellenmesi (İbiş ve Çatıkkaş, 2012, s.99) gibi pek çok amacı gerçekleştirebilmek, varlıklarını sağlıklı ve etkin bir şekilde sürdürebilmek ve rekabet avantajı elde edebilmek amacıyla iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanmasını kaçınılmaz bir zorunluluk olarak görmektedirler (Kızılboğa ve Özşahin, 2013, s.220).

3.4. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Göz Önüne Alınacak Faktörler

İç kontrol bir işletmenin amaçlarına ulaşması için yönetime güvence sağlayan önemli bir sistemdir. Ancak sistemin etkin ve verimli bir şekilde işlemesi ve fayda sağlaması açısından birtakım faktörlerin göz önüne alınarak kurulması gerekmektedir. Bu faktörler temel olarak; risk ve maliyet olmak üzere iki başlık halinde incelenebilir (Hatunoğlu vd., 2012, s.175).

3.4.1. Risk Faktörü

Genel olarak risk, işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyen unsurların ortaya çıkma ihtimalidir (Hasanefendioğlu ve Uzel, 2017, s.212). Risk yönetimi ise, işletmedeki yöneticiler dahil tüm çalışanların aktif olarak görev aldığı bir süreçtir (Türedi vd., 2014, s.147). Bu süreç, risklerin belirlenmesi, ölçülmesi, kabul edilebilirlik düzeyinin belirlenmesi ve karşılık verilmesi şeklindeki birtakım aşamalardan oluşmaktadır (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.22).

İşletme yönetimi bu süreçleri oluştururken, risk ortamında faaliyet gösterdiği ve riskleri tamamen ortadan kaldıramayacağı bilinciyle hareket etmeli (İSMMMO, 2015), risklerin yaratacağı etkileri minimuma indirmek ve yönetmek amacıyla ihtiyaç duyulan iç kontrol sistemini kurmadan önce riskleri belirlemeli, türlerine ve önemlilik derecelerine göre sınıflandırmalı, bir risk kültürü geliştirmeli ve gerekli kontrolleri tasarlayarak hayata geçirmelidir (Selimoğlu vd., 2017, s.228-229).

3.4.2. Maliyet Faktörü

Bir işletmede iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması birtakım maliyetleri de beraberinde getirir (Hatunoğlu vd., 2012, s.175). Bu maliyetler işletmenin büyüklüğüne, faaliyet hacmine ve yönetimin isteklerine bağlı olarak değişmekle birlikte yararlanılacak personel sayısı, uygulanacak teknik ve ekipmanların sayısı ile doğru orantılı olarak artacaktır (Wallace, 1991, s.20).

İç kontrol sisteminin kurulması beraberinde bir takım bürokratik işlemlerin ve harcamaların artmasına, işlerin gecikmesine, karlılık ve verimliliğin düşmesine neden olabilir (Melikyan, 2015, s.85). İç kontrol sisteminin kurulması sırasındaki işletmenin katlandığı bu durumlar iç kontrol maliyeti olarak ifade edilebilir (Kepekçi, 1996, s.57).

Sistemin kurulması konusunda yönetimin dikkat edeceği en can alıcı nokta, kurulacak ve uygulanacak olan iç kontrollerin maliyetinin hiçbir zaman elde edilecek faydadan fazla olmamasıdır (Kepekçi, 1996, s.57). Söz konusu bu durumun aksi, işletme açısından faydadan ziyade zarara neden olacaktır.

Yönetimce dikkate alınması gereken diğer bir husus da iç kontrol sisteminin değişen zamana ve gelişmelere paralel olarak yenilenme ihtiyacıdır. Çünkü mevcut kontroller zamanla etkinliğini kaybedebilir ya da koşulları karşılamak için yetersiz kalabilir. Üstelik kontrolleri gerçekleştirenlerin insan olduğu ve hata yapabileceği ya da kontrolleri etkisiz kılabilceği de unutulmamalıdır. Tüm bu durumlar, kurulacak olan iç kontrol sisteminde göz önüne alınacak ve maliyetlerini beklenmedik şekilde artırabilecek unsurlardır. İşletmeler belirtilen bu unsurları göz önüne alarak ve maliyet-fayda analizleri yaparak iç kontrol sistemlerini oluşturmaya karar vermelidirler (Güredin, 2000, s.172).

Yukarıda belirtilen iki temel unsurun yanında işletme yönetimi kendi yapılarına özgü iç kontrol sistemi oluşturmak amacıyla aşağıda belirtilen diğer unsurları da dikkate almak zorundadır. Bu unsurlar (Apak vd., 2016, s.401; Köroğlu ve Uçma, 2006; Şaşmaz ve Çiftçi, 2017, s.113):

- İşletmenin yapısal büyüklüğü (çalışan sayısı, üretim süreci, satış tutarı vb.),
- Hukuki şekli ve mülkiyet yapısı (şahıs şirketi, sermaye şirketi, halka açıklık),
- Faaliyet gösterdiği sektörün yapısı, özellikleri ve sorunları,
- Sahip olduğu bilgi ve iletişim sistemlerinin yapısı, işleyişi ve imkanları,
- Yasa, tüzük ve yönetmelikler şeklinde sıralanabilir.

3.5. İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ile İlgili Kısıtlar

Bir işletmede tasarlanan ve uygulamaya geçirilen iç kontrol sistemi ne kadar etkin olursa olsun işletmenin hayatta kalması veya hedeflerine ulaşması konusunda yönetime mutlak değil sadece makul bir güvence sağlayabilir (Graham, 2015, s.15; INTOSAI GOV 9100, 2004, s.12). Çünkü iç kontrol sistemi etkin olsa dahi doğasında var olan birtakım sınırlamalar iç kontrolleri işletmenin hedeflerine ulaşması konusunda başarısız kılabilir. Üstelik gelecekteki belirsizlikler, yönetimin tutumu ve kararları, personelin dürüstlüğü ve performansı, maliyet gibi faktörler iç kontrol sistemini doğrudan etkileyebilir veya geçersiz hale getirebilir (Morelo, 2011, s.23).

İç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin bu kısıtlar:

- İşletmede çalışan personelin gerekli eğitimi almaması, yetkin olmaması, özensiz çalışması, dürüst olmaması, yorgun veya dikkatinin dağınık olması (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.12; Şaşmaz ve Çiftçi, 2017, s.118),
- Birlikte çalışan iki veya daha fazla kişinin aralarında gizlice anlaşarak kontrolleri devre dışı bırakması (Graham, 2015, s.16; İSMMMO, 2019; Shannon, 2010),
- Yönetici ve çalışanlar tarafından genellikle baskı ve zaman kısıtlaması gibi sebeplerle hatalı veya önyargıya dayanan kararların alınması (COSO, 2013; Hayes vd., 2005, s.230; Shannon, 2010),
- İç kontrol sisteminin tasarlanması ve oluşturulması aşamasındaki kaynak maliyetinin (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.12) belirlenen hedeflerin gerçekleştirilmesi amacıyla tasarlanan kontrollerin zayıf ya da güçlü olması kararıyla doğrudan ilişkili olması (İSMMMO, 2015; Xiao, 2011, s.87),
- Üst yönetimin çeşitli sebeplerle iç kontrollere yönelik politika ve prosedürleri geçersiz kılması (Hayes vd., 2005, s.230; Xiao, 2011, s.87),
- Önceden belirlenmiş olan kontrollerin zamanla etkinliğini yitirmesi ve geçersiz hale gelmesi (Shannon, 2010),

- Örgütsel değişiklikler ve yönetimin tutumunun, iç kontrol sistemi ve çalışan personelin etkinliği üzerinde derin bir etkiye sahip olması (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.12),
- Yönetici ve çalışanların basit yanlışlık ve hatalar yapmaları (İSMMMO, 2019) yolsuzluklara karışmaları (Aksoy, 2005, s.141),
- Hükümetlerin politika ve programlarındaki veya ekonomik koşullardaki değişiklikler gibi işletmelerin dışındaki faktörlerin ve belirsizliklerin varlığı (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.12) şeklinde sıralanabilir.

Söz konusu bu sınırlamalar yönetim kurulu veya yönetimin iç kontrol sistemi ile belirlenen hedeflerine ulaşma sürecinde mutlak güvence sahibi olmasını engeller. Bu nedenle yönetim iç kontrol sisteminin bu sınırlılıklarını göz önüne alarak, ilgili kontrolleri oluştururken, uygularken ve geliştirirken bunların farkında olmalı, bu sınırlamaları en aza indirecek ve iç kontrolleri etkin kılacak gerekli tedbirleri almalıdır (COSO, 2013).

3.6. İç Kontrol Türleri

İç kontroller işletmelerin sadece mali nitelikteki işlemlerini değil aynı zamanda yönetsel faaliyetlerini de kapsayan örgüt içindeki tüm alanlara uygulanabilen politika ve yöntemlerden oluşmaktadır (Köroğlu ve Uçma, 2006). Kapsam açısından bu kadar geniş olan iç kontroller ulaşılmak istenen amaçlar bakımından her işletme veya örgüt içindeki başta yönetici ve muhasebeciler olmak üzere farklı gruplar tarafından farklı amaçlarla kullanılmaktadır.

Örneğin işletme içindeki muhasebeciler mevcut iç kontrollerle kayıtların doğruluğu ve güvenilirliğinin sağlanmasını; yöneticiler ise faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin sağlanması ile mevcut politika ve prosedürlere uyulmasını amaçlayabilirler (Türedi, 2011; s.102). Bu açıdan bakıldığında genel olarak iç kontroller bu amaçların gerçekleştirilmesi bakımından yönetsel ve muhasebe kontrolleri olmak üzere iki başlık halinde incelenebilir (Sabuncu, 2017, s.167).

3.6.1. Yönetsel Kontroller

İşletme faaliyetlerinin üst yönetim tarafından belirlenen amaçlara uygun olarak verimli ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla belirlenmiş olan politika ve prosedürlere bağlılık ve uyumu artıran ancak muhasebe kayıtları ve finansal

olaylarla doğrudan ilişkili olmayan kontrollerdir (Tanç ve Özhan, 2015, s.131).

Üretim, satış ve performans raporlarının hazırlanması, iş akış şemalarının düzenlenmesi, kalite kontrol sistemlerinin oluşturulması, eğitim programlarının planlanması ve istatistiki analizlerin yapılması yönetsel kontrol örneklerindendir (Kaval, 2003, s.89; Kumuthinidevi, 2016, s.602; Melikyan, 2015, s.20).

Yönetsel kontroller sayesinde:

- Doğru ve güvenilir bilginin elde edilmesi,
- İşletme varlıklarının iç ve dış tehditlere karşı korunması, çalınması ve kaybolmasının önlenmesi,
- İşletmeye ait tüm kayıtların güvenilir bir şekilde tutulması ve korunması,
- Üretim sürecindeki fire ve kayıpların azaltılarak kaynakların verimli, ekonomik ve etkin bir şekilde kullanılması, zaman ve işgücünden tasarruf sağlanması,
- Belirlenen ilke ve politikalara uygun olarak faaliyetlerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği, belirlenen amaçlara ne derece ulaşıp ulaşılmadığının yapılacak testlerle belirlenmesi mümkün olacaktır (Güredin, 2000, s.168-169).

3.6.2. Muhasebe Kontrolleri

Muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliği ile varlıkların korunması amacına yönelik kontrollerdir (Kaval, 2003, s.90; Kumuthinidevi, 2016, s.602). Bu kontroller; yetkilendirme, onay, sınıflandırma, doğruluk, bütünlük, gerçeklik, görevler ayrılığı, fiziki kontroller gibi çeşitli işlemlerden ve örgüt planlarından meydana gelmektedir (Sabuncu, 2017, s.168; Türedi, 2011, s.102).

Muhasebe kontrolleri daha ziyade mali tabloların doğru ve zamanında hazırlanabilmesi, hata ve hilenin önlenmesi, işletme varlıklarının her türlü kayıp ve çalınmaya karşı korunabilmesi amacına yönelik oluşturulan sistemler veya alınan önlemlerce gerçekleştirilmektedir (Tanç ve Özhan, 2015, s.131).

Muhasebe kontrollerinin (Köroğlu ve Uçma, 2006, s.3; Yılcı, 2003, s.34):

- Tüm işlemlerin yönetimce verilen genel ve özel yetkilere dayanılarak yapılması,
- Finansal tabloların muhasebe ilke ve standartlarda belirtilen ölçütlere uygun olarak hazırlanması ve raporlanması,

- Yönetimce sadece yetki ve izin verilenlerin varlıkları kullanma ve onlar üzerinde tasarrufta bulunma haklarının olması,
- Varlıkları korumak amacıyla, defter kayıtları ile işletmedeki mevcut varlıkların tutarlılığının belirli aralıklarla karşılaştırılması, farkların tespiti halinde gerekli işlemlerin yapılması,
- Hesap verebilirliği sağlayacak şekilde muhasebe işlemlerinin kaydedilmesi şeklindeki unsurların göz önüne alınarak tasarlanması etkinliğini sağlamak ve makul bir güvence elde etmek adına gereklidir.

3.7. İç Kontrollerle İlgili Yanılgı ve Gerçekler

İç kontroller, belirlenen amaçların gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlamak amacıyla yönetici ve çalışanların birlikte katılımı ile gerçekleştirilen süreçlerdir (Shanszadeh ve Zolfaghari, 2015, s.98). Ancak bu süreçte iç kontrollerin neyi sağlayıp neyi sağlamayacağı veya ne olup/olmadığı konusunda yanlış algılamalar olabilmektedir (Akyel, 2010a, s.84). Bu durum iç kontrollerin etkinliğini azaltabileceği gibi sağlayacağı faydayı da olumsuz bir şekilde azaltabilecektir. Bu nedenle iç kontrollerin kendisinden beklenen fonksiyonları gerçekleştirmesi ve etkinliğinin sağlanması adına doğru olarak anlaşılması önemlidir.

İç kontrollerin doğru olarak anlaşılabilmesinde, iç kontrollerle ilgili yanılgı ve gerçeklerin neler olduğunun bilinmesi fayda sağlayacaktır. Söz konusu bu yanılgı ve gerçekler Tablo 4’te ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

Tablo 4

İç kontrollerle İlgili Yanılgı ve Gerçekler

Yanılgılar	Gerçekler
İç kontrollerin kapsamı sadece finansal konulardır.	İç kontroller işletmenin finansal olsun olmasın tüm konularını ve tüm alanlarını kapsar.
İç kontroller yazılı prosedürlerle başlamaktadır.	İç kontroller etkin bir iç kontrol ortamıyla başlamaktadır.
İç kontroller iç denetçilerce yapılan bir iştir.	İç kontrollerin kurulması ve gerçekleştirilmesi iç denetçilerin değil, işletme yönetiminin sorumluluğundadır. İç denetçiler sadece yönetime destek verirler.

İç kontroller beraberinde bir takım bürokratik işlemleri artıran, ilgili tarafları oyalan bir sistemdir.	İç kontroller işletmedeki mevcut süreçlerin ilavesi ve ayrılmaz bir parçası şeklinde tasarlanıp uygulanmaktadır.
Etkin ve güçlü iç kontroller hata, hile ve yolsuzluğun önlenmesi, finansal tabloların doğru olarak hazırlanması ve çeşitli amaçların gerçekleştirilmesi, konusunda kesin bir güvence sağlar.	İç kontroller, başta yönetici ve çalışanların kendi çıkarları için bu kontrolleri geçersiz kılma eğilimleri olmak üzere belirsizlik, maliyet, güncellenmeme gibi çeşitli sebeplerden kaynaklı kısıtlar nedeniyle amaçlara ne derece ulaşılacağı ile ilgili yalnızca makul bir güvence sağlar.
İşletmelerin faaliyet veya birimlerinde küçülmeye gidilmesi yada bunlara yönelik yetkilendirmelerin yapılması durumunda iç kontrollerin bir kısmından vazgeçilebilir.	Yapılacak yetkilendirme veya küçültmeler maliyet ve fayda ilişkisi göz önüne alınarak farklı iç kontrollerin uygulanması ihtiyacını da beraberinde getirir.
İç kontrollerin bizzat kendisi amaçtır.	İç kontroller amaç değil, işletme tarafından belirlenen amaçların gerçekleştirilmesi konusunda yararlanılan bir araçtır (Çünkü yönetimin amaçları arasında iç kontrolleri kurmak yoktur).
İç kontroller belirli alan ve zamanlarda uygulanır, değişmez politika ve uygulamalardan oluşur.	İç kontroller devamlılık arz eden, kurumun her seviyesinde uygulanan ve sürekli olarak güncellenen politika ve uygulamalardan oluşur.
İç kontroller sadece yönetimi ilgilendirmektedir.	İç kontroller işletmedeki tüm süreçleri kapsamına alan en alttan en üste kadar tüm çalışan ve yöneticilerce gerçekleştirilen yöntemlerdir.

Kaynak: İbiş ve Çatıkkaş, 2012, s.98; İSMMMO, 2015; Kahyaoğlu, 2011, s.17-23; Turan, 2008.

3.8. COSO (The Committee of Sponsoring Organizations)

Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO), kurumsal risk yönetimi, iç kontrol, hileli finansal raporlama, sahtekarlık gibi konularda kapsamlı bir çerçeve oluşturmak, kurumlara rehberlik etmek, performans ve yönetimlerini iyileştirmek vizyon ve misyonu ile hareket eden, tüm dünyada tanınmış bağımsız bir özel sektör girişimidir (COSO, 2017).

COSO, hileli finansal raporlamaya yol açabilecek nedensel faktörleri inceleyen bağımsız bir özel sektör girişimi olan Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu'na sponsor olmak üzere; Amerikan Muhasebeciler Derneği (American Accounting Association- AAA), Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants- AICPA), Uluslararası Finans Yöneticileri (Financial Executives International- FEI), Yönetim Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Management Accountants- IMA) ve İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors- IIA) gibi beş büyük ve bağımsız meslek birliği tarafından 1985 yılında kurulmuştur (COSO, 2013; McNally, 2013, s.46). Ulusal Komisyonun ilk başkanı James C. Treadway olması sebebiyle “Treadway Komisyonu” olarak da bilinmektedir (Karakoç ve Özdemir, 2016, s.142).

Komisyon, ABD’de finansal tablolarla ilgili yaşanan suistimallerin sebeplerini belirlemek, azaltılmasına yönelik çözüm önerileri geliştirmek ve bu amaçla iç kontroller oluşturmak amacıyla çalışmalarına başlamıştır (Hasanefendioğlu ve Uzel, 2017, s.209). 1992 yılında yapılan çalışmaların sonucu ilk COSO iç kontrol modeli, İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve (Internal Control -Integrated Framework) adıyla yayımlanmıştır (Morelo, 2011, s.25). Yayımlanan bu çerçeve, kısa bir zamanda geniş bir çevre tarafından kabul görerek yaygın bir şekilde uygulanmaya başlanmış (Türedi vd., 2014, s.143), pek çok kurum ve işletmelere de belirledikleri amaçlara ulaşmalarında ve iç kontrole ilgili çalışmalarında rehberlik etmiştir (Graham, 2015, s.2).

COSO çerçevesinde işletmelerin ulaşmak istediği hedefler;

- Operasyonel Hedefler (Faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin sağlanması, varlıkların korunması, operasyonel ve finansal performansın artırılmasıyla ilgilidir),
- Raporlama Hedefleri (Finansal ve finansal olmayan, işletme içi ve dışı raporlamaların yönetici ve düzenleyici kurumlarca belirlenen politika ve standartlara uygun, şeffaf ve güvenilir olması, zamanında sunulmasıyla ilgilidir) ve
- Uygunluk Hedefleri (İşletmelerin tabi oldukları yasa ve yönetmeliklere uymakla ilgilidir) olmak üzere üç başlık halinde toplanmış ayrıca etkin bir iç kontrol yapısının, Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirmesi, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim, İzleme gibi birbirini tamamlayan beş bileşenden oluşması gerektiği ifade edilmiştir (COSO, 2013; Kagermann vd., 2008, s.568).

1992'den sonraki yıllarda, çevre ve teknolojik olarak yaşanan gelişmeler, yasa, yönetmelik ve standartlardaki değişimler, yöneticilerin beklentilerindeki farklılıklar ilk olarak yayımlanan COSO modelinin yeniden düzenmesi ihtiyacını doğurmuştur (Köse ve Bekçi, 2017, s.14). Bu dönemde risklerin belirlenmesi ve yönetilmesi ihtiyacının giderek daha fazla önem kazanması, 2002 yılında ABD'de yaşanan şirket skandalları sonrası SOX (Sarbanes Oxley) Yasasının kabulü, 2004 yılında Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesinin (Enterprise Risk Management Integrated Framework- ERM) yayımlanmasında etkili olmuştur (Karakoç ve Özdemir, 2016, s.143).

Bu yeni ERM, 1992'de yayımlanan çerçevenin yerini almamakla birlikte onun genişletilmiş bir versiyonu ve tamamlayıcısıdır (McNally, 2013, s.51). ERM, işletmelerin belirsiz durumlara karşı hazırlıklı olmaları, kendilerini zarara uğratabilecek riskleri belirlemeleri ve yönetmeleri amacıyla iç kontrollerle risk yönetimini birleştiren, belirlenen hedeflerin gerçekleştirilmesi konusunda yönetime yardımcı olan ve güvence veren süreçlerden oluşmaktadır (ERM, 2004, s.1)

İlk COSO çerçevesi 2013 yılına gelinceye kadar çok uzun olduğu, ayrıntı içerdiği, prensiplerin anlaşılmasının zor olduğu ve detaylarla gizlendiği şeklinde pek çok eleştiri almış (Karakoç ve Özdemir, 2016, s.148) ve aynı yılın Mayıs ayında gözden geçirilerek yeniden yayımlanmış (COSO, 2017), var olan üç ana başlık ve beş bileşene ek olarak 17 ilke eklenerek kavramların daha anlaşılır hale gelmesi ve kullanımı kolaylaştırılmıştır (Türedi vd., 2014, s.14). 15 Aralık 2014'te ise 1992 yılında yayımlanan ilk COSO çerçevesi yürürlükten kaldırılmıştır (COSO, 2017).

2013 yılında yapılan bu güncelleme ile değişen ve değişmeyen unsurlar Tablo 5'te açıklanmıştır.

Tablo 5

2013 Güncellenen COSO ile Değişen/Değişmeyen Unsurlar

Değişmeyenler	Değişenler
İç kontrolün temel tanımı	Tüm bileşenleri içine alan 17 temel prensibin entegre edilmesi
Amaçlarla ilgili üç temel hedef ve bileşenler	Teknoloji, iş, faaliyet ve beklentilerdeki değişimi dikkate alarak beş bileşenin güncellenerek yeniden ifadesi
Etkin iç kontrol için beş bileşeninden her birinin gerekliliği	Raporlama hedefinin genişletilerek finansal olmayan konularda odaklanması
İç kontrolün tasarlanması, uygulanması, yürütülmesinde ve etkinliğinin değerlendirilmesinde yargının önemli rolü	Bireysel yeterlilik ve hesap verebilirliğe daha fazla önem verilmesi, faaliyetler, bireysel yaklaşımlar ve uygulamalarla ilgili yeni örneklerle yer verilmesi

Kaynak: Demirci, 2016, s.37; Graham, 2015, s.7-8; Köse ve Bekçi, 2017, s.20; Lietz, 2014, s.18.

2017 yılına gelindiğinde rekabetin uluslararası boyut kazanması, teknolojik alandaki hızlı gelişmeler, yeni risklerin varlığı ve karmaşıklığı, kurumsal risk yönetimi anlayışındaki köklü değişiklikler, 2004 yılında yayımlanan Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesinin yeniden güncellenmesi ihtiyacını doğurmuş (Can ve Çetin, 2019, s.155; COSO, 2017; Güler ve Arkın, 2018, s.48), haziran ayında ise söz konusu çerçeve, hem strateji belirleme sürecinde hem de uygulanma sürecinde riskin dikkate alınmasının önemini vurgulamak amacıyla “Enterprise Risk Management–Integrating with Strategy ve Performance - Kurumsal Risk Yönetimi-Strateji ve Performansla Entegrasyon” adıyla güncellenmiştir (Altıntaş, 2017, s.2; COSO, 2017).

2017 yılında yenilenen COSO ile;

- Risk ve Kurumsal risk yönetimi kavramları daha basit bir şekilde tanımlanmış,
- Risk yönetiminin entegre olması konusuna odaklanılmış,
- Örgütün tamamını kapsayan risk yönetimi anlayışı benimsenmiş,
- Örgüt içerisinde bir kültürün oluşturulması öncelikli amaç haline gelmiş,
- Bilgi teknolojilerindeki değişimin önemine vurgu yapılmış,

- Daha önce 17 olan ilke sayısı 20'ye çıkarılarak bileşenler arasında dağıtılmış,
- “Portföy görünümü” ve “risk profili” gibi kavramlar sisteme eklenmiştir (COSO, 2017; Güler ve Arıkan, 2018, s.49).

3.9. İç Kontrol Bileşenleri

İç kontrolün bileşenleri “COSO Piramidi-COSO KÜPÜ” şeklinde sınıflandırılmış beş unsurdan oluşmaktadır. Bunlar (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.13):

- Kontrol ortamı
- Risk değerlendirmesi
- Kontrol faaliyetleri
- Bilgi ve iletişim
- İzleme



Şekil 6. COSO piramidi

Kaynak: Pickett, 2010, s.257; Shannon, 2010.

Şekil 6’da görüldüğü gibi kontrol ortamı diğer dört bileşenin temelini oluşturmakla birlikte söz konusu bileşenler bir kuruluşun operasyonel faaliyetlerine ilişkin tüm yönleri kapsamaktadır. Kontroller esas itibarıyla bir işletmenin belirlemiş olduğu hedeflere ulaşması konusunda makul güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır. Bu nedenle etkin bir iç kontrol sistemi kurmak için ulaşılmak istenen hedeflerin açıkça belirlenmesi ön şarttır. Çünkü işletmenin neyi başarmaya çalıştığını temsil eden genel hedefler ile bu hedeflere ulaşmak için neyin gerekli olduğunu temsil eden iç kontrol bileşenleri arasında doğrudan bir ilişki vardır (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.14). Bu ilişki, Şekil 7’deki gibi küp şeklinde üç boyutlu bir matrisle tasvir edilebilir.



Şekil 7. COSO küpü

Kaynak: COSO, 2013; Karakoç ve Özdemir 2016, s.144; McNally, 2013, s.4.

Matriste COSO bileşenleri yatay satırlar halinde ön yüzde, amaçlar (operasyonel, raporlama ve uyum amaçları) sütunlar halinde üst yüzde, faaliyet ve ilgili birimler ise yan yüzde gösterilmiştir. Şekil 7’de görüldüğü gibi bileşenlerin yer aldığı her bir satır tüm amaçlarla doğrudan kesişmektedir. Bu durum işletmedeki herhangi bir birimin iç kontrol tanımında yer alan amaçları gerçekleştirmesi bakımından söz konusu bileşenlerin tam olarak uygulanmasını, alt ve üst tüm birimler arasında etkili bir iletişim kurulmasını, risk odaklı iç kontrol modeli oluşturulmasını ve gelişmelere paralel olarak sistemin güncellenmesini zorunlu kılmaktadır (Selimoğlu vd., 2017, s.234).

3.9.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, kurumun çalışma ortamını ifade eder (Türedi vd., 2014, s.144), iç kontrol bileşenlerinin temelini oluşturur (Güneş ve Dursun, 2019, s.298; Melikyan, 2015, s.39), iç kontrollerin kalitesine etki eden ortamı yaratır (Moghanjoughi ve Durmuş, 2019, s.4281).

Kontrol ortamı, işletmenin bütününe yönelik iç kontrollerin ve ilgili faaliyetlerin etkin ve başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesi amacını taşıyan süreçlerden, etik değerlerden, örgütsel yapılardan ve belirlenen politika ve standartlardan oluşur (Bozkurt, 1995, s.30; Güneş ve Dursun, 2019, s.299; Hasanefendioğlu ve Uzel, 2017, s.212). Üst yönetim tarafından örgütü kontrol etmek için benimsenen temel anlayışı, sorunlara

yaklaşım ve sorun çözme biçimini, ahlaki değerlerin önemi konusundaki bakış açılarını içerir (Umar ve Dikko, 2018, s.17). Yönetimin davranışları ve duyarlılıkları ile iç kontrol sisteminin önem derecesini ifade eder (Aksoy, 2005, s.151). Kontrol ortamı, örgütteki yönetici ve çalışanların dürüstlük ve etik değerlerinden doğrudan etkilenir (Durukan, Özkan ve Durak, 2007, s.136).

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi iç kontrol sisteminin başarı veya başarısızlığının değerlendirilmesinde esas kriter kontrol ortamıdır (Melikyan, 2015, s.39) ancak kontrol ortamı, tek başına sistemin etkinliği ve başarısı için yeterli değildir (Şaşmaz ve Çiftçi, 2017, s.113). Bu bakımdan kontrol ortamının:

- Dürüstlük ve ahlaki değerlere bağlılık,
- İşin gerektirdiği yetkinliğe sahip olma,
- Yönetim kurulu ve denetim komitesinin oluşturulması,
- Yönetim felsefesi ve çalışma tarzı,
- Organizasyon yapısı
- Yetki ve sorumlulukların tayini,
- İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları (Apak vd., 2016, s.402; McNally, 2013, s.49; Melikyan, 2015, s.40; Tepeli ve Çiçek, 2019, s.333; Türedi ve Koban, 2016, s.160; Umar ve Dikko, 2018, s.17-18),

gibi unsurlarla güçlendirilmesi, iç kontrol sisteminin başarılı olmasında önemli rol oynayacak üstelik bu unsurların bağımsız denetçilerce incelenmesi kurumun iç kontrollere verdiği önem hakkında bir görüş oluşturmalarında etkili olacaktır (Bozkurt,1995, s.30).

Dürüstlük ve Ahlaki Değerlere Bağlılık: Pek çok işletme iç kontrollerin tasarlanması kurulması, uygulanması ve gözlemlenmesi aşamalarında söz konusu değerlere önem vermekte, tüm birimlerde ve faaliyet alanlarında geçerli olacak yazılı kurallar oluşturmaktadır (Selimoğlu vd., 2017, s.235). Fakat bu durum çalışanların dürüstlük ve ahlaki değerlere bağlı kalacağı konusunda yönetime kesin bir güvence vermez. Çünkü gerek yönetimin hedeflerine ulaşma konusunda çalışanlara yaptığı baskı, gerekse de ceza sisteminin olmayışı ya da verilen cezaların azlığı, söz konusu değerlere olan bağlılığı azaltmaktadır. Bu nedenle yönetim tüm süreçlerde uygulanmak üzere dürüstlük ve ahlaki

değerlerle ilgili davranış standartları oluşturmali, bu standartlara uyumu değerlendirmeli ve sapmaları belirleyerek derhal gerekli tedbirleri almalıdır (Umar ve Dikko, 2018, s.18).

İşin Gerektirdiği Yetkinliğe Sahip Olma: İç kontrollerin etkinliği için, yöneticilerin işletmedeki faaliyetleri planlaması, yapılacak işleri tanımlaması ve bunları yapabilecek gerekli bilgi ve beceriye sahip çalışanları görevlendirmesi önemlidir. Çünkü yetkin olmayan kişilerin çalıştırılması faaliyetlerin aksamasına, işletmenin zarara uğramasına ve dolayısıyla kontrol ortamının olumsuz bir şekilde etkilenmesine neden olacaktır. Bu bakımdan amaçlara uygun, işi doğru yapabilen, gerekli bilgi ve beceriye sahip kişilerin işe alınması, yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi, bu amaca uygun bir stratejinin benimsenmesi, hata ve düzensizliklerin azaltılması, işletmenin hedeflediği başarıya ulaşması ve kontrollerin etkinliği açısından vazgeçilmez olacaktır.

Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesinin Oluşturulması: Yönetim kurulu, paydaşlar ile işletme yönetimi arasında bir köprü vazifesi gören, işletmenin finansal durumu ve uğradığı riskler hakkında zaman zaman yönetimden bilgi isteyen, gerektiğinde onları sorgulayan, belirli konularda rehberlik eden, pay sahiplerinin taleplerini yönetime ileten, bir kuruldur (Melikyan, 2015, s.42). Denetim komitesi ise, yönetim kuruluna bağlı ancak yönetimden bağımsız olarak iç ve bağımsız denetçiler ile yönetim kurulu arasında bağlantıyı sağlayan, operasyonel ve finansal faaliyetleri gözetleyerek kontrol altında tutan, kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde denetim çalışmalarının şeffaflık ve yeterliliğini denetleyen, yönetime bu konularda tavsiye veren, yönetim kurulu üyelerinden seçilmiş en az iki kişiden oluşan bir komitedir (Sevim ve Eliuz, 2007, s.61; Soltani, 2007, s.94-95).

Bir işletmede yönetimden bağımsız olan yönetim kurulu ve denetim komitesinin varlığı, yönetim tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin incelenmesi, sorgulanması ve yanlışların ortaya konması açısından önemlidir. Bu noktada yönetim kurulu ve denetim komitesi üyelerinin gerekli bilgi ve beceriye sahip olmaları, iş disiplininin taviz vermemeleri ve hataları ortaya koymak konusunda gerekli cesareti göstermeleri önemlidir (Yağcı, 2006, s.22).

Yönetim Felsefesi ve Çalışma Tarzı: İşletmelerde iç kontrol sisteminin ve kontrol ortamının oluşturulması, yürütülmesi, denetlenmesi ve güncellenmesi yönetimin sorumluluğundadır (Koroğlu ve Uçma, 2006). Yönetimin risk konusundaki yaklaşımları,

belirlenen amaçların gerçekleştirilmesi ve güvenilir bilginin sağlanması konusundaki çabaları, yasa ve prosedüre uygunluk konusundaki kararlılıkları kontrol ortamını büyük oranda etkilemektedir (Türedi, 2005, s.4).

Yönetim felsefesi ve çalışma tarzı, yönetimin eylemlerinin tüm yönlerini yansıtır. Eğer yönetim, iç kontrollere yönelik olumlu ve destekleyici bir tutum sürdürür ve bu kontrollerin önemli olduğuna inanırsa örneğin, iç kontrol sisteminin bir parçası olarak bir iç denetim birimi oluşturursa, kuruluştaki diğer çalışanlar bu duruma kontrollere uymakta daha titiz davranarak yanıt verecek ancak yönetimin kontrollere destek olmak yerine önemsememesi ya da uygulamada başarısız olması durumunda örgütün kontrol hedeflerine etkin bir şekilde ulaşamayacağı neredeyse kesindir (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.19).

Organizasyon Yapısı: Bir işletmenin amaçlarına ulaşması için gerçekleştirilecek faaliyetlere ilişkin kuralların, rollerin ve sorumlulukların belirlendiği bir sistemdir (Kenton, 2020). Bu sistem içerisinde yetkiler, üst kademedan alt kademeye, sorumluluklar ise alt kademedan üst kademeye doğru belirlenmektedir (Köroğlu ve Uçma, 2006).

Organizasyon yapısı faaliyetlerin planlanması, gerçekleştirilmesi, gözlenmesi ve kontrol edilmesine yönelik genel bir çatı oluşturur ve bu çatının etkinliği, yapının ne kadar iyi çalıştığı ile doğrudan ilişkilidir (Türedi, 2005, s.4-5). Bu bakımdan etkin bir organizasyon yapısı için birimler arasında görevlerin, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, uygun bir şekilde dağıtılması, bölümler arasında iş birliğinin sağlanması ve özellikle raporlama sisteminin oluşturulması önemlidir (Melikyan, 2015, s.44). Bu sayede işletmenin faaliyetleri, belirlenen amaçlarına ulaşma konusunda yönlendirmesi, birimler ve çalışanlar tarafından görevlerin sağlıklı ve koordineli bir şekilde gerçekleştirilmesi, faaliyetlerin genel olarak gözlenmesi ve kontrol edilmesi mümkün olacaktır (Koyun, 2018).

Yetki ve Sorumlulukların Tayini: Bir işletmede faaliyetlerin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi, kontrol ortamının sağlıklı bir şekilde yapılandırılması için yetkilerin ve sorumlulukların yazılı olarak ve ayrıntılı bir şekilde belirlenmesi, planlanması ve dağıtılması önemlidir. Yazılı olmayan yetki ve sorumluluklar bir işletmede kontrollerin zayıf ya da hiç olmadığını kanıttır (Çömlekçi ve Erdogan, 1996, s.75). Çünkü kontroller çalışanların sorumluluklarını ne ölçüde bilip bilmedikleri ile doğrudan ilişkilidir

(Selimoğlu vd., 2017, s.236). Bu açıdan yönetim, işletmedeki tüm birimleri kapsayacak şekilde sorumlulukları ve yetkileri yazılı olarak belirlemeli, görevler ayrılığı ilkesine uygun olarak sorumlulukları dağıtmalı, yetkilendirmeleri yapmalı, birimler arasında iletişimi ve raporlama sistemini tesis etmelidir (Türedi vd., 2014, s.145-146).

İnsan Kaynakları Politikaları ve Uygulamaları: İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları genel olarak; işe alma, oryantasyon, personel eğitimi, değerlendirme, danışmanlık, teşvik etme, telafi etme ve iyileştirici faaliyetleri kapsamaktadır (Hayes vd., 2005, s.244; Markoja, 2009, s.354). İnsan unsuru iç kontrollerin ve kontrol ortamının en önemli ögesidir (Şaşmaz ve Çiftçi, 2017, s.114). Bu sebeple kontrol ortamının sağlıklı bir şekilde oluşturulması, etkinliğinin sağlanması ve başarısı için yetkili ve güvenilir personellere ihtiyaç duyulmaktadır (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.20). Çünkü belirlenen kontrollerin gerçekleştirilmesinde uygulanacak yöntemler ile bunları gerçekleştirecek personelin niteliği ve kalitesi arasında bariz bir ilişki vardır (Zorluoğlu, 2003, s.92). Bu ilişki yönetimin yeterli sayıda, yetkin, güvenilir, tecrübeli ve uyumlu personelleri işe almasını, denetlemesini, bunlara gerekli eğitimleri vermesini, ödül ve ceza sistemini kurmasını da zorunlu kılmaktadır. Bununla birlikte yöneticiler çalışanların sorumluluklarının ve görevlerinin bilincinde olmalarını sağlamak, uyacakları davranış ve etik kurallarını hatırlatmak amacıyla zaman zaman eğitim programları düzenlemeli, belirlenen standartlara uygun davranılmadığı veya ihlal edildiği zaman hangi disiplin işlemlerinin uygulanacağını yazılı olarak açıklamalıdır (Morelo, 2011, s.27-28).

İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları, çalışanlar arasında kurum kültürünün oluşmasında, etik değerlerin benimsenmesinde, yöneticilerin çalışma tarzı ve felsefeleri hakkında bilgi sahibi olmalarında da önemli bir rol oynar (Melikyan, 2015, s.45). Üstelik bu politika ve uygulamalar hem kontrol ortamındaki mevcut zayıflıkların azaltılmasını hem de çalışanların bu kontrolleri etkisiz hale getirmesini önleyecek gerekli tedbirlerin alınmasını sağlayacaktır (Selimoğlu vd., 2017, s.236).

Yapılan açıklamalar özetlendiğinde işletmelerin kaliteli bir iç kontrol sistemi oluşturabilmesi, mevcut ve gelecekteki hedeflerine ulaşabilmesi için gerekli olan personelle ilgili işe alma, oryantasyon, ücret, terfi, ödül ve ceza gibi konuları kapsayan insan kaynakları politika ve uygulamalarını oluşturmalarının ve hayata geçirmelerinin önemli olduğu gerçeğine ulaşılmaktadır (Kumuthinidevi, 2016, s.604).

3.9.2. Risk Değerlendirmesi

Kelime anlamı olarak “cesaret etmek” anlamına gelen risk (Pickett, 2010, s.175), işletme açısından, belirlenen amaçların gerçekleştirilmesini olumsuz bir şekilde engelleyebilecek olay ve durumların gerçekleşme veya ortaya çıkma olasılığı olarak tanımlanabilir (Hasanefendioğlu ve Uzel, 2017, s.212; Türedi vd., 2014, s.147). Risk değerlendirme ise, bir işletmenin hedeflerine ulaşmasını etkileyen önemli risklerin tanımlanması, araştırılması, azaltılması ve önlenmesi için gerekli önlemlerin alınması sürecidir (Koç, 2018; Markoja, 2009, s.354; Nzechukwu, 2016, s.563; Pickett, 2010, s.179). COSO’ya göre risk değerlendirme süreci:

- Uygun hedefleri belirleme,
- Riskleri tanımlama ve analiz etme,
- Hile riskini değerlendirme,
- Riskle ilgili önemli değişiklikleri tanımlama ve analiz etme gibi çeşitli ilkelerden oluşmaktadır (Graham, 2015, s.46; McNally, 2013, s.49; Nzechukwu, 2016, s.566).

Risk değerlendirme sürecinde esas sorumluluk yönetime ait olmakla birlikte risk yönetimi, yönetici ve çalışanların birlikte katılımı ile gerçekleşen bir süreçtir (Türedi vd., 2014, s.147). Bu süreçte karşılaşılabilecek risklerin ve önem düzeyinin belirlenmesi, gerekli tedbirlerin alınması amacıyla yapılacak ilk iş, kurumsal hedeflerin açık ve net olarak belirlenmesidir (Koç, 2018). Çünkü amaçlara ulaşmayı engelleyen belirsizliklerin belirlenmesi ve gerekli tedbirlerin alınması risk değerlendirme sürecinin tanımında da açıkça belirtilmektedir.

Hedeflerin belirlenmesinin ardından işletmenin içerden veya dışardan karşılaşılabileceği riskler belirlenir (Hasanefendioğlu ve Uzel, 2017, s.212). Risk değerlendirme sürecinde işletmelerin karşılaşacağı bu riskler aşağıdaki sıralanan iç ve dış faktörlerden kaynaklanabilir veya bu faktörlerin etkisi ile artabilir (Antepli, 2017, s.185; Hayes vd., 2005, s.245,247; Melikyan, 2015, s.45; Shannon, 2010; Türedi, 2011, s.114).

Dış Faktörler:

- Ekonomik gelişme ve değişimler,

- Müşterilerin ihtiyaç ve beklentileri,
- Mevzuat ve düzenlemeler,
- Teknolojik gelişmeler,
- Doğal afetler,
- Fiyatlandırma, garanti ve servis,
- Hızlı büyüme, yeni ürün ve faaliyetler,
- Finansman ve sermaye harcamalarının genişlemesi.

İç Faktörler:

- Değişen çalışma ortamına bağlı olarak yeni personel alımı,
- Yeni bilgisayar sistemlerinin kurulması,
- Personel kalitesi ve eğitimi,
- Yönetimin sorumluluklarındaki değişiklikler,
- Suistimal fırsatları,
- Denetim komitesinin etkisizliği,
- İşletme faaliyetlerinin niteliği veya çalışanların varlıklara erişebilirlik düzeyleri.

Risk değerlendirme sürecinin diğer bir aşaması yukarıda sayılan faktörlerin etkisiyle ortaya çıkan risklerin gerçekleşme olasılıklarının tahmin edilmesi ve kabul edilebilirlik düzeylerinin belirlenmesidir (Soltani, 2007, s.306).

Sürecin son aşaması ise kabul edilebilirlik düzeyi belirlenen bu risklere nasıl bir karşılık verileceği ile ilgili stratejilerin uygulanmasıyla ilgilidir. Bu stratejiler; riskin kabulü, riskin azaltılması, riskin paylaşımı ve riskten kaçınma şeklinde olabilir (Markoja, 2009, s.357; Türedi vd., 2014, s.148-149; Umar ve Dikko, 2018, s.19). Bu son aşama aynı zamanda değişen çevre ve işletme koşullarının sürekli olarak takip edilmesini, risk ve fırsatların analiz edilerek oluşabilecek risklerle mücadele etmeyi sağlayacak çözüm yollarının belirlenmesini ve iç kontrollerin devamlı olarak güncellenmesini ve değiştirilmesini de zorunlu kılmaktadır (Antepli, 2017, s.186).

İşletmeler açısından risk yönetimi, her ne kadar sık sık kullanılan bir terim olsada gerçek anlamda risklerin yönetilmesi, çevre ve diğer faktörlerdeki belirsizlikler nedeniyle asla mümkün değildir (Picket, 2010, s.179). Bu bakımdan kaynakların, süreçlerin ve kontrollerin risk bazlı olarak planlanması ve uygulanması, karşılaşılabilecek risklerin

kabul edilebilir düzeye indirgenmesinde ve etkisinin azaltılmasında önemli bir rol oynayacaktır (Hayes vd., 2005, s.245). Bununla birlikte risk değerlendirmesi aynı zamanda risklerin belirlenmesi, kontrol edilmesi ve önlenmesi konusunda iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin ölçülmesini sağlayan bir süreçtir (Akbulut, 2012, s.178) ve bu süreçte yöneticiler tarafından karşılaşılabilecek risklerin doğru olarak tespiti aynı zamanda iç kontrol sisteminin kolay bir şekilde gerçekleştirilmesi ve geliştirilmesi bakımından fayda sağlayacak ve güvenilirlik düzeyini de artıracaktır (Türedi, 2011, s.113). Bunlara ilave olarak risk yönetimi işletmeye:

- Belirlenen amaçların gerçekleştirilmesi, performansın artırılması,
- Faaliyet ve hizmetlerin kalitesinin artırılması, sürekliliğinin sağlanması,
- Risklere karşı daha hızlı ve zamanında müdahale imkânı sağlanması,
- Olası risklerin neden olabileceği kayıpların makul düzeye indirgenmesi, maliyet tasarrufunun sağlanması,
- Fayda-maliyet analizi gibi yöntemlerle kaynakların etkin bir şekilde tahsis edilmesinin sağlanması,
- Yasa ve yönetmeliklere uygun olarak faaliyet gösterilmesi,
- Risk yönetimi ile ilgili görev ve sorumlulukların belirlenmesi ve böylece hesap verebilirliğin güçlendirilmesi,
- İşletme imajının sektörde olumlu olarak algılanması,
- Çalışanların işletmeye olan aidaat bağının kuvvetlenmesi gibi faydalar da sağlayacaktır (Koç, 2018; Pickett, 2010, s.179).

3.9.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, işletmenin hedeflerine ulaşması ve risklerin azaltılmasıyla ilgili stratejilerinin gerçekleştirilmesini sağlamak için uygulanan politika, prosedür ve faaliyetlerdir (Hayes vd., 2005, s.251; Soltani, 2007, s.307). Bu politika ve prosedürler, işletmenin tüm birimlerini ve fonksiyonlarını içine alacak şekilde gerçekleştirilir (Akyel, 2010a, s.87; Bakkal ve Kasımoğlu, 2012, s.4; Koç, 2018; Pickett, 2010, s.261).

Kontrol faaliyetleri ayrı veya birbiriyle ilişkili kontroller olmak üzere esas itibarıyla riske karşılık verilmesi stratejisinin gerçekleştirilmesini sağlamak üzere faaliyetlerle, raporlamayla ve uygunlukla ilgili amaçları karşılamak üzere üç şekilde sınıflandırılabilir (Selimoğlu vd., 2017, s.240). Bununla birlikte risklerin çeşidine ve

kontrol hedeflerine bağı olarak önleyici kontroller, tespit edici kontroller, yönlendirici kontroller ve düzeltici kontroller şeklinde de sınıflandırılabilirler (Adeyemi ve Olarewaju, 2019, s.165; Arıkan ve Benk, 2017, s.50; Clovis, 2016, s.9; Koç, 2018; Turan, 2008).

Söz konusu bu kontrol faaliyetlerinin etkin olabilmesi için:

- Uygun olması (riskle orantılı olarak doğru yerde, doğru zamanda, doğru kontrollerin uygulanması, hedefler gözetilerek düzenlenmesi),
- Dönem boyunca belirlenen plana bağı kalarak tutarlı bir şekilde uygulanması (işletme içindeki yönetici ve tüm çalışanlar tarafından dikkatli bir şekilde yerine getirilmesi, kilit personel olmadığı veya iş yükü ağır olduğunda bypass edilmesi),
- Kontrolleri uygulamanın maliyetinin elde edilen faydayı aşmaması,
- Kapsamlı, makul ve kontrol hedefleriyle doğrudan ilişkili olması, gibi sayılan unsurları taşıması önemlidir (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.29).

Her işletme kültürü, yönetim ve organizasyon yapısı, içinde bulunduğu sektör, faaliyet hacmi, taşıdığı risk gibi birtakım faktörleri göz önüne alarak kendine özgü kontrol faaliyetlerini oluşturabilir ve uygulayabilir (Karadeniz Teknik Üniversitesi [KTÜ], 2014). Ancak COSO'da genel olarak sıralanan ortak kontrol faaliyetlerine örnek olarak; yetkilendirme ve onay, görevlerin ayrılığı, yeterli belgelendirme ve kayıt düzeni, mutabakatlar, doğrulamalar, varlıkların fiziken kontrolü, çalışanların performanslarının gözden geçirilmesi ve bilgi teknolojilerinin kontrolü gibi faaliyetler verilebilir (Akyel, 2010a, s.87; Atmaca, 2012, s.197; Markoja, 2009, s.357; Türedi, 2011, s.115; Türedi vd., 2014, s.149; Shannon, 2010; Umar ve Dikko, 2018, s.21). Bu faaliyetler aşağıda başlıklar halinde kısaca açıklanmıştır.

Yetkilendirme ve Onay: Yetkilendirme ve onay birbirinden farklı iki kavram olup yetkilendirme, yönetim tarafından belirlenen amaçlara uygun olarak her bir işlem ve faaliyetin yalnızca yetkilendirilen kişilerce gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla yazılı olarak belirlenen yetki ve sorumluluklara ilişkin politika ve prosedürleri (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.29; Markoja, 2009, s.357); onay ise, söz konusu bu politikaların gerçekleştirilmesi ve uygulanmasıyla ilgili iş ve işlemleri ifade eder (Kırımızı, 2007, s.18). Örneğin, stokların belirlenen seviyenin altına düşmesi halinde ilgili birim veya çalışan tarafından tekrar sipariş verilmesi konusunda yönetim tarafından belirlenen

politika yetkilendirme; stokların takibini yapan birim veya çalışan tarafından söz konusu politikanın gerçekleştirilmesi yani siparişin verilmesi ise onaydır (Selimoğlu vd., 2017, s.241).

Yetkilendirme, genel ve özel yetkilendirme şeklinde yapılabilir. Genel yetkilendirme, işletme yönetimince belirlenen politikalar dahilinde yürütülecek işler için verilen yetkileri; özel yetkilendirme ise, belirli işlemler veya her bir işlem için verilen ve bir belgeyle kanıtlanma zorunluluğu olan yetkileri ifade eder (Güredin, 2000, s.180).

İç kontrollerin etkinliği açısından her bir işlem ve faaliyeti gerçekleştirecek kişilerin yetkilendirilmesi ve onaylanması önemlidir. Çünkü varlıkların edinilmesi, kullanılması ve harcanması konusundaki yetkinin tek bir kişiye verilmesi bu varlıkların suiistimale uğrama olasılığını artıracaktır (Selimoğlu vd., 2017, s.241).

Görevlerin Ayrılığı: Bir işletmede yapılacak iş ve işlemlerin en başından başlayarak tamamlanıncaya kadar geçen süreçte, sorumluluğun tek bir kişi yerine farklı kişilere dağıtılmasını ifade eden bir ilkedir (Melikyan, 2015, s.52). Bu ilkenin temel amacı hata, israf ve yanlış eylemleri tespit etmek, azaltmak ve önlemek amacıyla görev ve sorumlulukların sistematik olarak dağıtılması ve böylece çalışanların birbirlerini etkin bir şekilde kontrol etmelerinin sağlanmasıdır (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.29; Şaşmaz ve Çiftçi, 2017, s.115). İlkeyle hedeflenen amaçların gerçekleştirilmesi bakımından işletmedeki görevlerin aşağıdaki gibi dağıtılması önemlidir (Bozkurt, 2018, s.130):

- Malların alınıp satılması ile ilgili işlemler için bir kişinin görevlendirilmesi,
- Varlıkları korunması amacıyla veznedar veya depocu görevlendirilmesi,
- Müşteri- satıcı, borç- alacak takipleri için bir kişinin görevlendirilmesi.

Görevler ayrılığı ilkesinin etkinliği için görevlerin dağıtımı yanında dikkate alınması gereken diğer önemli bir hususta görevlendirilen çalışanlara kayıt tutma ve raporlama sorumluluğunun birlikte verilmemesidir (Selimoğlu vd., 2017, s.241). Çünkü bu durumda örneğin, satış yöneticisine kayıt tutma yanında raporlama sorumluluğunun verilmesi, başarısız olduğu halde kendini iyi göstermek adına hileli raporlama yapmasına neden olabilecektir (Selimoğlu vd., 2017, s.241).

İşletmelerdeki sorumlulukların yerine getirilmesiyle ilgili görevlendirilecek çalışanların sayısı, işletme büyüklüklerine göre değişmekle birlikte küçük işletmeler açısından başta maliyet gibi sebeplerle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanması

mümkün olmayacaktır (Bozkurt, 2018, s.131). Bu durumda küçük işletmeler açısından yöneticilerin çalışanlardan kaynaklanabilecek riskleri göz önünde tutması, büyük işletmeler açısından da sorumlulukların tek kişi yerine birden fazla kişi arasında dağıtılması ve yetkilendirilen kişilerin belirli aralıklarla rotasyona tabi tutulması kontrollerin etkinliğinin sağlanması bakımından yararlı olacaktır (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.29).

Yeterli Belgelendirme ve Kayıt Düzeni: Hem iç kontrollerin etkinliğinin hem de işletme varlıkları üzerindeki kontrolün sağlanması ancak yeterli belgelendirme ve kayıt düzeni ile gerçekleşebilir. Fişler, faturalar, dekontlar, defterler, bilgisayar ortamındaki muhasebe kayıtları işletmelere göre farklılık gösterse de bu belge ve kayıtlar genel olarak iç kontrol sistemi ve aynı zamanda bağımsız denetçiler açısından önemli bir kanıt niteliği taşımaktadır. Yeterli belgelendirme ve kayıt düzeni, işletmenin varlıkları üzerindeki kontrolünü kolaylaştırdığı gibi tüm işlem ve hesapların doğru ve uygun bir şekilde kaydedildiği yönündeki yönetimin iddialarının doğruluğu açısından bir güvence niteliğini taşımaktadır.

Mutabakatlar: Kontroller, işletmedeki çalışanlarca gerçekleştirilen faaliyetler olup zaman zaman dikkatsizlik, yorgunluk, unutkanlık gibi gerek çalışanlardan kaynaklanan gerekse de zamanla kontrollerin etkinliğini yitirmesi veya ihtiyaçları karşılayamayacak hale gelmesi gibi sebeplerle etkisiz hale gelebilmektedir (Selimoğlu vd., 2017, s.242). Bu durumda kontrollerin belirlenen amaçlara göre etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığının belirlenmesi için belirli aralıklarla, sorumlu olanlar dışındaki bağımsız kişilerce, içsel mutabakatların gerçekleştirileceği bir mekanizmanın oluşturulması zorunludur (Şaşmaz ve Çiftçi, 2017, s.116). Üstelik mutabakatların önceden haber verilmeksizin yapılması ve sonuçların bir rapor halinde yönetime sunulması da etkinliğin sağlanması açısından gereklidir (Kell, Boynton ve Ziegler, 1989, s.49). Mutabakata, banka hesaplarına ilişkin muhasebe kayıtlarının banka ekstreleri ile (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.30) veya nakit akışlarının ve hesap kayıtlarının, hesap özetleriyle (Clovis, 2016, s.9) bu işlerden sorumlu olmayan kişilerce (örneğin iç denetçilerce) takibinin yapılması ve kontrolü örnek olarak verilebilir (Kırmızı, 2007, s.22).

Doğrulamalar: Yapılan işlemlerin veya önemli olayların işlemten önce veya sonra çeşitli yöntemlerle kontrolü (Markoja, 2009, s.357), bu işlemlerin tam ve doğru olarak

yapılması yanında hata ve hile riskini de önemli ölçüde azaltır. Doğrulamalara, satın alınan malların sayısının sipariş fişi ile karşılaştırılması veya envanter kayıtlarının stok sayımı yapılarak kontrolü örnek olarak verilebilir.

Varlıkların Fiziken Kontrolü: Kayıtların ve varlıkların fiziksel olarak yeterli düzeyde korunmaması; çalınma, kaybolma, zarar görme, kişisel çıkarlar doğrultusunda amaçlara uygun olmayacak şekilde kullanma gibi olumsuz durumlara neden olabilir (Selimoğlu vd., 2017, s.242). Bu nedenle varlıkların belirli aralıklarla sayılması, muhasebe kayıtlarının tutulduğu bilgisayar programlarına erişim yetkisinin kısıtlanması, her türlü belge ve kaydın başta yangın ve çalınma olmak üzere çeşitli olumsuzluklardan korunması için gerekli tedbirlerin alınması ve stokların uygun stok kontrol yöntemleriyle düzenlenmesi ve takibinin yapılması varlıkların ve kayıtların korunmasını sağlayacak etkin fiziki kontrol yöntemleridir (Köroğlu ve Uçma, 2006; Şaşmaz ve Çiftçi, 2017, s.116).

Çalışanların Performanslarının Gözden Geçirilmesi: İşletmeler açısından çalışanların etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek, belirlenen amaçlara ne ölçüde ulaşıp ulaşılmadığını ölçmek önemlidir. Çünkü çalışanların performansı ve koordinasyonu ile işletmenin belirlediği hedeflerin gerçekleştirilmesi arasında pozitif bir ilişki vardır (Çalık, 2016). Bu bakımdan işletmeler çalışanların performanslarını değerlendirmek, belirledikleri amaçlara uygun olarak davranmalarını sağlamak ve doğru kararlar alabilmek adına bir dizi standartlar oluştururlar (Markoja, 2009, s.358).

Oluşturulan standartlar belirli aralıklarla çalışanların performansları ile karşılaştırılır. Elde edilen sonuçlar, çalışanların gerçek başarılarının belirlenen hedefleri veya standartları karşılayamadığı şeklinde ise, süreç ve faaliyetler yeniden gözden geçirilerek eksik veya aksayan yönler tespit edilir (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.30), personelle iletişime geçilerek geri bildirim sağlanmaya çalışılır, ücret artışı, prim, terfi, ikramiye gibi ödül sistemleri devreye konularak veya eğitimler düzenlenerek gerekli iyileştirmeler yapılır veya performansı artırmaya dönük yeni standartlar oluşturulur (Çalık, 2016).

Bilgi Teknolojilerinin (BT) Kontrolü: Bilgisayar sistemlerine kayıt edilen bilgilerin değiştirilmesi, silinmesi veya bu sistemin yetkisi olmayan kişilerce kullanımının önlenmesi gibi koruyucu ve güvenliği artırıcı kontrollerin alınması günümüz işletmeleri

açısından kaçınılmazdır (Köroğlu ve Uçma, 2006). BT kontrolü, sistem üzerindeki riskleri azaltmak ve makul ölçüde güvenliğini sağlamak amacıyla belirlenen bir takım uygulama ve prosedürlerden oluşmaktadır (Melikyan, 2015, s.54). Bu kontroller işletme düzeyinde uygulanan “genel kontroller” ve süreçlere yönelik “uygulama kontrolleri” şeklinde olabilir (Duman, 2006, s.39).

Genel kontroller; bir işletmenin bilgi sistemlerinin tamamı ya da büyük bir kısmı için geçerli olan ve düzgün bir şekilde çalışmasını sağlayan yapı, politika ve prosedürlerdir (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.32). Genel kontrollere:

- Kuruluş çapında güvenlik programı oluşturma, planlama ve yönetme ile ilgili kontroller,
- Sisteme erişilmesi ile ilgili kontroller,
- Uygulama yazılımlarının geliştirilmesi, bakımı ve değişimi ile ilgili kontroller,
- Sistem yazılımı ile ilgili kontroller,
- Görevler ayrılığı ve hizmet sürekliliği örnek olarak verilebilir (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.32).

Uygulama kontrolleri ise; süreçleri ve uygulamaları kontrol etmek amacıyla elle veya otomatik olarak gerçekleştirilebilen kontrollerdir (Selimoğlu vd., 2017, s.243). Bu kontroller genel olarak bilgi sistemlerinden bilgi akışı sırasındaki hataları ve düzensizlikleri önlemek, tespit etmek ve düzeltmek amacıyla tasarlanmıştır (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.32; Melikyan, 2015, s.54). Bu kontrollere, muhasebe sisteminin sağlıklı bir şekilde çalışıp çalışmadığı veya bu sistemden gerekli belge ve bilgilerin düzenli olarak elde edilip edilemediği yönündeki kontroller örnek verilebilir (Duman, 2006, s.39).

BT kontrolleri ister genel isterse de uygulama amaçlı olsun işletmenin hedeflerine ulaşması, eksiksiz, doğru ve güvenli bilginin elde edilmesi, hataların belirlenmesi ve gerekli önlemlerin alınması açısından birbirleriyle ilişkili kontroller olup bu kontrollerin işletmenin hedef ve stratejilerine uyumlu olarak tasarlanması, uygulanması ve yönetilmesi zorunludur (Taşçı ve Yılmaz, 2011, s.3).

3.9.4. Bilgi ve İletişim

Bilgi, işletmenin faaliyetleri ile ilgili olarak ortaya çıkan her çeşit belge, bilgi ve

kayıtları; iletişim ise, bu bilgilerin çeşitli kaynaklarla işletme içi veya dışındaki bilgi kullanıcılarına iletilmesini ifade eder (Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi [MKÜ], 2018).

Bilgi ve iletişim, iç kontrol sisteminin en önemli unsurlarından biri olup, işletme içi ve dışından sağlıklı, doğru ve güvenilir bilgilerin elde edilmesi ve bu bilgilerin zamanında işletmedeki tüm birimlere, yönetici ve çalışanlara iletilmesini sağlayan bir sistemdir (Türedi vd., 2014, s.151). İşletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlayacak etkin iç kontrollerin oluşturulabilmesi, çalışanların görevlerini sağlıklı bir şekilde yerine getirebilmesi, performanslarının değerlendirilmesi ve yöneticilerin doğru kararlar alabilmesi ancak sağlıklı işleyen bir bilgi ve iletişim sisteminin kurulması ile mümkündür (Koç, 2018).

Kurumdaki kontroller ne kadar etkin olursa olsun yönetim ve çalışanlar arasında bilgi akışını sağlayacak bir sistemin olmayışı bu kontrollerin etkinliğini zayıflatacaktır (Selimoğlu vd., 2017, s.243). Bu bakımdan doğru bilginin elde edilmesi, çalışanlarla paylaşılması ve kontrollere yönelik sorumluluklarının zamanında duyurulması amacıyla bir bilgi ve iletişim sisteminin kurulması kontrollerin etkinliğini artıracaktır (Türedi ve Karakaya, 2015, s.69). Üstelik iyi yapılandırılmış bu sistem sayesinde, yönetici ve çalışanların bilgiye kolaylıkla ulaşmaları, ortaya çıkabilecek olumsuzlukların belirlenmesi ve gerekli tedbirlerin alınması da mümkün olacaktır (Şaşmaz ve Çiftçi, 2017, s.115). COSO açısından da üst yönetimin belirli aralıklarla çalışanlara, kontrollere yönelik sorumluluklarının önemini hatırlatmak amacıyla gönderdiği mesajların, iletişimin en temel bileşeni olabileceği ifade edilmiştir (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012, s.5; DiNapoli, 2010, s.13).

Bilgi ve iletişim sistemi yönetime, sadece işletme içindeki olaylarla değil aynı zamanda işletme dışındaki olaylarla ilgili, finansal ve finansal olmayan nitelikte bilgiler de sağlar (Atmaca, 2012, s.197). Ancak sağlanan bu bilgilerin güvenilir olması bakımından ilk şart, işlemlerin ve olayların hızlı bir şekilde kaydedilmesi, uygun bir şekilde sınıflandırılması, belgelendirilmesi ve zamanında iletilmesidir (Çalışkan ve Çiftçi, 2017, s.109). Bilginin güvenilirliği ve kalitesi aynı zamanda yönetimin vereceği kararları da doğrudan etkiler. Ancak bilginin kaliteli olması:

- Uygunluk,
- Zamanındalık,
- Güncellik,

- Doğruluk,
- Erişebilirlik gibi birtakım özellikleri taşımasına bağlıdır (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.36; Melikyan, 2015, s.56).

Kontrollerin etkinliği, belirlenen amaçların gerçekleştirilmesi ve güvenilir bilgi alışverişinin sağlanması bakımından kurum içindeki iletişim yanında ortaklar, hissedarlar, tedarikçiler gibi işletme dışındaki çıkar grupları arasında iletişim kurulması da önemlidir (Hasanefendioğlu ve Uzel, 2017, s.212; Umar ve Dikko, 2018, s.20). Bu sayede yönetim, kaynakları daha etkin bir şekilde kullanabilir, işletme performansını değerlendirebilir, faaliyetlerle ilgili daha doğru kararlar verebilir ve hesap verme sorumluluğunu beklentileri karşılayacak şekilde yerine getirebilir (Demirbaş, 2005, s.172).

Öte yandan işletmelerdeki muhasebe bilgi sistemi, biçimsel olarak kurulan tek bilgi sistemidir (Selimoğlu vd., 2017, s.243). Bu sistem, şirket işlemlerini olaylara ve koşullara göre kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, raporlamak ve şirket varlıklarını, korumak için oluşturulan yöntem ve kayıtlardan oluşmakta olup temel yararı, doğru ve güvenilir finansal raporlama hedeflerine ulaşılmasına yardımcı olmaktır (Rahmawati ve Supri, 2019, s.51). Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere bilgi ve iletişim sadece güvenilir bilginin elde edilmesi ve iletilmesi değil aynı zamanda kaydetme, belgeleme, dosyalama ve muhafaza etme gibi unsurları da içine alan bir sistemdir (MKÜ, 2018).

Bilgi ve iletişim sisteminin işletmeye sağlayacağı diğer bir fayda da hile riskinin azaltılması ve önlenmesine katkı yapmasıdır. Bu katkı; hile tabanlı, bilgilerin bütünlük ve doğruluğunu sağlayacak etkin bir bilgi ve iletişim sisteminin kurulması sonucu sahtekarlık yapan kişinin uzun süre gizlenme olasılığının ortadan kaldırılması veya açık ve etkili bir ihbar sistemi ile sahtekarlık olasılığının önceden tespit edilmesi olmak üzere iki şekilde gerçekleşebilir (Umar ve Dikko, 2018, s.20).

3.9.5. İzleme

İzleme, iç kontrol sisteminin tamamının amaçlandığı gibi etkili bir şekilde çalışıp çalışmadığını tespit etmek (COSO, 2013), sürekliliğini sağlamak, koşullardaki değişmesine bağlı olarak uyum sağlayıp sağlamadığını değerlendirmek, zayıf, eksik veya hatalı yönlerini tespit etmek (Cosmin, 2011, s.493; Koç, 2018), uygun, güvenilir ve ekonomik olup olmadığını doğrulamak amacıyla (Morelo, 2011, s.31), anlık veya belirli

aralıklarla yönetimce belirlenmiş standartlara uygunluğun değerlendirilmesi, gözden geçirilmesi ve raporlanmasıyla ilgili bir süreçtir (Hasanefendioğlu ve Uzel, 2017, s.213).

İç kontrollere ilişkin kurumsal politika, prosedür ve uygulamalar, işletmenin faaliyet ve amaçlarındaki, teknoloji ve ekonomik hayattaki gelişmelere paralel olarak zamanla değişebilir (Türedi vd., 2014, s.152). Yönetim, bu değişimin sonucu olarak iç kontrollerin uygunluğunu değerlendirmek, yeniden yapılandırmak ve yeni riskleri belirlemek amacıyla izleme faaliyetleri gerçekleştirir (DiNapoli, 2010, s.14; Selimoğlu vd., 2017, s.244). Bu durum bir bakıma iç kontrollerin performans ve kalitesinin izleme faaliyeti ile ölçülmesidir (Hayali, Dinç, Sarılı, Dizman ve Gündoğdu, 2013, s.4).

İzleme, sürekli izleme veya özel değerlendirmeler şeklinde yapılabileceği gibi ikisinin birlikte uygulanması şeklinde de gerçekleştirilebilir (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012, s.5; IFAC, 2006; KTÜ, 2014). Sürekli izleme, iç kontrollerin amaçlandığı gibi etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığından emin olmak için yönetimce rutin bir şekilde yapılan ve kurum faaliyetleri içine yerleştirilmiş izleme prosedürlerini içermektedir (COSO, 2013; INTOSAI GOV 9100, 2004, s.40). Sürekli izlemenin etkinliği ve derecesi ne kadar yüksekse özel değerlendirmeye olan ihtiyacın dereceside o kadar azalacaktır (Selimoğlu vd., 2017, s.244). Belirli aralıklarla dönemlerin karşılaştırılması, hesaplar arasındaki mutabakatın sağlanması ve bunların doğrulanması, yüksek risk unsuru varlıklarla ilgili envanter çalışmalarının yapılması, müşterilerden gelen şikâyet veya memnuniyete ilişkin değerlendirmeler sürekli izleme faaliyeti örneklerindendir (Türedi, 2011, s.116).

Özel değerlendirmeler ise, ilgili birim yöneticisinin finansal ve operasyonel faaliyetlerle ilgili öz değerlendirme yapmak üzere kendisi tarafından ya da iç veya dış denetçiler tarafından ayrı ayrı yapılan değerlendirme faaliyetleridir (Akbulut, 2012, s.180; COSO, 2013). Özel değerlendirme faaliyetlerinin kapsamı ve sıklığı yöneticilerin kararlarına, sürekli izlemenin etkin olup olmamasına ve risklerin derecesine bağlı olarak değişiklik göstermektedir (Akyel, 2010a, s.88; COSO, 2013; INTOSAI GOV 9100, 2004, s.40). Birimlere ilişkin performans ve kontrol raporları, iç veya dış denetçiler tarafından düzenlenen iç kontrollere ilişkin raporlar özel değerlendirme örneklerindendir (Selimoğlu vd., 2017, s.244).

İç kontrollerin sürekli ve özel değerlendirmelerle izlenmesi; iç kontrollerin değişen zaman içerisinde etkinliğinin korunmasına, amaçlara uygun bir şekilde çalışmasına, eksikliklerinin belirlenerek giderilmesine, beklenen sonuçların elde edilmesine ve makul bir güvence elde edilmesine yönelik bir takım politika ve prosedürleri kapsamaktadır (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.41). Yönetimin izlemeye

ilişkin bu politika ve prosedürlerin etkinliğini sağlamak amacıyla;

- Denetçilerce veya özel değerlendirmelerle kontrollerin tasarımı ve etkinliğine yönelik ortaya konan bulguları ve önerileri zaman kaybetmeden değerlendirmeleri,
- Bulgu ve önerilerle ilgili düzeltici ve iyileştirici çözüme yönelik eylemleri belirlemeleri ve
- Belirlenen eylemleri hayata geçirmeleri ve izlemeleri önemlidir (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.42; Türedi ve Karakaya, 2015, s.72).

Yukarıda sayılan bu unsurlar dışında iç denetimin, kurum içinde iç kontrollerin incelenmesi, değerlendirilmesi ve geliştirilmesi amacıyla öneminin ve etkinliğinin artırılması, iç kontrol sisteminin ayrılmaz bir parçası olarak değerlendirilmesi izleme faaliyetlerinin etkinliğinin artırılması ve beklenen amaçların gerçekleştirilmesi bakımından faydalı olacaktır (KTÜ, 2014).

3.10. İç Denetim

İç denetim, bir işletmenin faaliyet ve finansal durumuna ilişkin elde edilen bilgilerin doğruluğunu, karşılaşılabilecek risklerin belirlenmesi ve minimum düzeye indirgenmesini, standartlara uygun olarak hareket edilmesini, kaynakların verimli ve ekonomik olarak kullanılmasını, belirlenen amaçlara ulaşmada başarı düzeyinin ölçülmesini sağlayan sistematik ve objektif bir değerlendirme faaliyetidir (Sawyer, 1988, s.4).

Bir başka tanımda iç denetim, bağımsız olarak bir organizasyon içinde kurulan işletmenin mali ve mali nitelikte olmayan faaliyetlerini inceleyen, analiz eden, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendiren, tavsiye ve yorumlarla yönetici ve ilgililere sorumluluklarını yerine getirmede yardımcı olan önemli bir yönetim kontrol aracı olarak tanımlanmıştır (Yurtsever, 2015, s.90).

İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 1999'da geliştirilen İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesinde ise iç denetim şu şekilde ifade edilmiştir (Bou-Road, 2000, s.183; Pickett, 2010, s.313):

Bir kurumun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için tasarlanmış bağımsız, nesnel bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Ayrıca iç denetim risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistematik, disiplinli bir yaklaşım getirerek bir kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktadır.

Sözkonusu tanımla birlikte iç denetimin önemi, amacı, kapsamı ve kurum içindeki rolü vurgulanmıştır. İç denetimin sadece yöneticilere değil tüm işletmeye sorumluluklarını yerine getirmede yardımcı olmak suretiyle belirlenen hedeflerine ulaşmada önemli bir araç olduğu belirtilmiştir (Akyürek, 2000, s.4). Tanımda dikkat çeken, iç denetimi diğer denetim faaliyetlerinden ayıran, önemli bir hususda güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin bir arada yürütülmesidir. Keza bağımsız denetim, finansal tabloların hata ve hileden kaynaklı önemli yanlışlıklar içermediğine yönelik makul bir güvence oluşturmaya yönelik faaliyetleri; iç denetim ise iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim faaliyetlerinin sürekli olarak değerlendirilmesi, iyileştirilmesi ve optimize edilmesi, kuruma daha fazla katma değer kazandırılması, belirlenen amaç ve stratejik hedeflere ulaşılması bakımından hem güvence hem de danışmanlık faaliyetlerini içermektedir (Bhattacharyya, 2015, s.2-3).

3.11. İç Denetimin Tarihsel Gelişim Süreci

Gerek iç denetim, gerekse dış denetim, hatalı kayıtların azaltılması, varlıkların kötüye kullanılması ve sahtekarlıkların önlenmesi, yapılan faaliyet ve elde edilen sonuçların bağımsız olarak kontrol edilmesi ve doğrulanması amacıyla ortaya çıkmıştır (Ramamoorti, 2003, s.3). Ancak dış denetimin kökeni milattan öncesine kadar uzanırken iç denetimin doğup yaygınlaşması II. Dünya savaşıdan sonra olmuştur (Dittenhofer, 2001, s.443). Bu dönemde gerçekleşen Endüstri devrimi sonucu meydana gelen gelişmeler, artan rekabet ortamı, işletme faaliyetlerinin karmaşıklaşması ve uluslararası boyut kazanması, iç denetim faaliyetlerini değiştirmiş (Sawyer, Dittenhofer ve Scheiner, 2001, s.4), hatalı işlemlerin bulunması ve risklerin önlenmesi şeklindeki iç denetim yaklaşımını işletme faaliyetlerinin etkinliğinin artırılması amacıyla stratejik akıl ortaklığı şeklinde değiştirmiştir (Yurtsever, 2015, s.91).

İç denetimin önemli bir süreç olarak tanınması ilk olarak 1934 yılında ABD’de Menkul Kıymetler ve Döviz Komisyonu (U.S. Securities and Exchange Commission-SEC)’nin kurulması ile gerçekleşmiştir (Şimşek, 2019, s.10). Bu dönemde borsada işlem gören şirketlerin finansal tablolarının bağımsız denetimden geçme zorunluluğu aynı

zamanda işletme içinde iç denetim birimlerinin kurulması gerekliliğini ortaya koymuştur (Moeller, 2009, s.18). Böylece işletme içindeki faaliyetlerin sürekli olarak kontrol edilmesi ve denetlenmesi, etkinliğinin sağlanması ve yönetime yardımcı olunması bakımından dış denetimin yeterli olmayacağı anlayışı ile işletmelerin kendi içinde iç denetim birimleri oluşturulmaya başlanmıştır (Sawyer vd., 2001, s.4). Üstelik işletmelerin denetim ihtiyacının sürekli olarak dış denetçilerle karşılanması, hem maliyetlerin artmasına hem de yöneticiler için ihtiyaç duyulan finansal bilgilerin zamanında elde edilememesine neden olmuş bu da işletmelerin kendi iç denetim birimlerini kurmasını hızlandırmıştır (Sağlar ve Tuan, 2009, s.345).

İç denetim 1940 yılında ilk olarak özel sektör işletmelerinde uygulanmış, 1941 yılında ABD’de İç Denetçiler Enstitüsü’nün kurulması ile kurumsal bir kimliğe kavuşmuştur (Çakıroğlu, 2017, s.8; Dittenhofer, 2001, s.444; Tufan ve Görün, 2013, s.117). Bu durum finansal tabloların gözden geçirilmesi ve raporlanmasında dış denetçiye yardımcı olunması, işletme içindeki hata ve hilelerin bulunarak yönetime rapor edilmesi şeklindeki sınırlı olan iç denetim faaliyetlerinin kapsamının, işletmenin tüm faaliyetlerinin sürekli olarak izlenmesi ve geliştirilmesi, karşılaşılabilecek risklerin belirlenmesi ve önlenmesi, kuruma sağlanan katma değerin artırılması şeklinde genişletilmesinde etkili olmuştur (Grabmann ve Hofer, 2014, s.69; Şimşek, 2019, s.11).

IIA, ABD dışındaki ilk birliğini 1944’de Toronto’da, Avrupa’da ise 1948’de Londra’da kurmuş olup küresel ölçekli bir meslek kuruluşudur (Çakıroğlu, 2017, s.8). Bu kuruluş iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesiyle ilgili standartların ve etik kuralların belirlenmesi, iç denetçilerin eğitime yönelik eğitim ve sertifika programlarının oluşturulması şeklinde hizmet sunmaktadır (Arslan, 2013, s.36).

IIA tarafından iç denetim faaliyetlerinin temel ilkelerini belirlemek ve etkinliğini artırmak amacıyla 1947 yılında “İç Denetimin Sorumlulukları Bildirgesi” yayımlanmıştır. Bu bildirge meydana gelen gelişmelere paralel olarak yıllar itibarıyla revize edilmiş ve iç denetim standartlarına dönüşmüş, 1978 yılında da İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları olarak yayımlanmıştır (Ermisket, 2018).

Söz konusu standartlar, nitelik ve performans standartları olmak üzere iki bölümden oluşmakta olup, nitelik standartları iç denetimi gerçekleştirecek olanların hangi nitelikleri taşıması gerektiğiyle ilgili özellikleri; performans standartları ise iç denetim faaliyetlerinin özünü açıklayarak yapılan çalışmaların sonuçlarını değerlendirmede kullanılacak kalite kıstaslarına ilişkin esasları içermektedir (Yurtsever, 2015, s.92).

1999 yılında bilgi teknolojilerinin gelişmesi ve elektronik ticaretin benimsenmesi beraberinde mevcut olan sistem ve kontrollere olan güvenin daha da geliştirilmesi ihtiyacını doğurmuş ve iç denetim standartlarının bu gelişmelere göre tekrar güncellenmesi amacıyla IIA bünyesinde oluşturulan çalışma grubu tarafından Mesleki Uygulama Çerçevesi adında bir rapor yayımlanmıştır (Ermisket, 2018).

Özel sektör işletmelerinde başarılı bir şekilde uygulanan iç denetim, 1980’li yıllardan itibaren başta ABD olmak üzere Avrupa Birliği ve Anglo-Sakson ülkelerinde, kamuda hesap verebilirlik ve şeffaflığın oluşturulmasına yönelik olarak uygulanmaya başlanmıştır (Tufan ve Görün, 2013, s.118).

Türkiye’de iç denetim ilk olarak özel sektörde uygulanmış ve bu uygulamaların geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması amacıyla ilk olarak 1995 yılında İç Denetim Enstitüsü kurulmuş, enstitü 1997 yılında IIA üyeliğine kabul edilmiş ve 1998 yılında da Bakanlar Kurulu kararı ile Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü (TİDE) adını almıştır (TİDE, t.y.).

Kamu alanında iç denetim ise Avrupa Birliği müzakereleri 32. fasıl kapsamında çıkarılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile zorunlu olarak uygulamaya konulmuş ve ilgili Kanunun 66. maddesi gereği bu kurumlardaki denetim faaliyetlerini izlemek üzere İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur (Çakıroğlu, 2017, s.8).

3.12. İç Denetimin Kapsamı

İlk zamanlarda iç denetim faaliyeti, hataları ve yanıltıcı işlemleri bulmak, yolsuzluk ve hırsızlığı önlemek gibi amaçlarla (Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, 2010, s.80; Sağlar ve Tuan, 2009, s.346) uzun yıllar herhangi bir değişime uğramadan sürdürülmüştür (McNamee ve McNamee, 1995, s.34). Ancak II. Dünya Savaşı’ndan sonra bu durum zamanla değişerek yalnızca finansal bir denetim faaliyeti olmaktan öte organizasyon içinde önemli bir rol üstlenerek, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesi yönünde gelişme göstermiştir (Dittenhofer, 2001, s.443). 1941 yılında IIA’nın kurulması ile iç denetim kurumsal bir kimliğe kavuşmuş ve kapsamı iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesini içerecek şekilde genişlemiştir (Kaya, 2015, s.48).

İç denetimin kapsamı; işletmenin türü ve yapısına, büyüklüğüne, risk ve kalite yönetimine, yönetimin ihtiyaçlarına, düzenleyici ve hükümet tarafından getirilen yetki ve şartlara, raporlama güvenilirliğine, hile ve dolandırıcılığın araştırılması ve değerlendirilmesiyle ilgili kullanılan prosedürlere bağlı olarak değişebilmektedir

(Fountain, 2016, s.49). Bununla birlikte iç denetim içsel ve coğrafi sınırlamalara bağlı olmaksızın işletmelerin tüm faaliyetlerini kapsamaktadır (Tufan ve Görün, 2013, s.118).

Günümüzde işletmelerin büyümesi, faaliyetlerin uluslararası boyut kazanması, rekabetin artması, bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler, hilenin önlenmesi, kaynakların etkili ve verimli bir şekilde kullanılması, uluslararası düzenlemelere uyum gibi faktörler dar ve sınırlı olan iç denetim anlayışını değiştirmiştir (Yurtsever, 2015, s.90). Bu değişimle birlikte iç denetim daha geniş bir bakış açısıyla işletmenin finansal ve finansal olmayan tüm faaliyetlerini kapsayacak şekilde genişlemiştir (Celayir, 2017, s.712; Chun, 1997, s.248). Söz konusu bu faaliyetler, işletmenin iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim faaliyetlerinin etkinliğinin ölçülmesiyle ilgilidir (Memiş, 2008, s.79).

Bhattacharyya'ya göre iç denetimin kapsamı kısaca “kontrollerin kontrolü” olarak ifade edilebilir (Bhattacharyya, 2015, s.3). Çünkü iç denetim, makul bir güvence sağlamak amacıyla yönetim tarafından oluşturulan iç kontrollerin, kurumsal risk yönetiminin etkinlik ve yeterliliğinin değerlendirilmesi, eksikliklerin belirlenerek bir rapor halinde sunulması ve gerektiğinde danışmanlık yapılmasıyla ilgili çalışmaları kapsamaktadır (Sarens ve Ignace, 2006, s.219). Bu bakımdan denetimin kapsamına yönetimin denetlenmesi de girmektedir.

İç denetimin kapsamına giren diğer bir durum kaynakların yeterliliği ve etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı ile ilgili bir güvence sağlamaya yönelik performans denetiminin gerçekleştirilmesidir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s.36). Bu denetim aynı zamanda standart işletme prosedürlerinin iç ve dış değişimler karşısında yeterliliğinin değerlendirilmesi sapmaların belirlenmesi sektördeki rakiplerle karşılaştırılması ve gerekli iyileştirmelerin yapılması işlemlerini kapsamaktadır (Bhattacharyya, 2015, s.4).

Diğer bir kapsam alanı işletmenin mevcut yasa ve yönetmeliklere ve firma iç politikalarına uyulup uyulmadığının belirlenmesidir (Picket, 2006, s.23). İşletme içinde karar almada rol oynayan bilgi sistemlerinin yeterliliğinin ve etkinliğinin değerlendirilmesi, personel geliştirme ve işletme dışındaki gruplarla ilişkilerde iç denetimin kapsamı içerisinde yer almaktadır (Sağlar ve Tuan, 2009, s.346).

Buraya kadar yapılan tüm açıklamalardan yola çıkarak iç denetimin kapsamına giren faaliyetler şu şekilde özetlenebilir (Arslan, 2018, s.44-45; Celayir, 2017, s.712-713; Dittenhofer, 2001, s.444; Picket, 2006, s.22-23; Spira ve Page, 2003, s.645):

- Kaynakların etkinlik ve verimliliğinin denetlenmesi,

- İşletmeye ait iç kontrollerin ve muhasebe sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi,
- Faaliyetlerin yasa ve yönetmeliklere uygun olarak sürdürülüp sürdürülmediğinin incelenmesi,
- Planlanan hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmediğine yönelik eksikliklerin tespit edilmesi,
- Varlıkların korunması amacıyla oluşturulan yöntemlerin gözden geçirilmesi,
- İşletmenin finansal ve finansal olmayan faaliyetlerine ilişkin bilgilerin tanımlanması, sınıflandırılması ve raporlanmasıyla ilgili yöntemlerin doğruluk ve güvenilirlik açısından incelenmesi,
- Hata ve hilelerin belirlenmesi ve önlenmesiyle ilgili prosedürlerin etkinliğinin değerlendirilmesi,
- Bilgi sistemlerinin yeterliliği ve etkinliğinin değerlendirilmesi,
- Riske karşı oluşturulan kontrollerin yeterliliğinin analiz edilmesi,
- Yapılan çalışmalar sonucu elde edilen sonuçların ve tavsiyelerin bir rapor halinde yönetime sunulması.

3.13. İç Denetimin Amacı

IIA tarafından yapılan iç denetimin tanımından yola çıkarak iç denetimin amaçları aşağıdaki başlıklar halinde açıklanabilir:

Bir Kuruma Değer Katmak ve Faaliyetlerini Geliştirmek: Bir kurumdaki iç denetim, işletmenin finansal ve finansal olmayan tüm faaliyetlerini kapsamına alarak; kaynakların etkili ve verimli bir şekilde kullanılması, mevzuat ve düzenlemelere uygun olarak hakeret edilmesi, kurumun itibarının korunması ve ceza almasının önlenmesi, varlıkların korunması, üretilen bilgilerin ve raporlamanın doğru ve güvenilir olarak gerçekleşmesi yönünde işletmeye değer katmaktadır (Demir, Ülker ve Arslan, 2018, s.89)

İç denetimin güvence hizmetleri yanında yönetime danışmanlık hizmeti sunması bir yandan kurumun faaliyetlerini geliştirerek onlara değer katmakta diğer yandan da eğitim programları, tavsiye ve yorumlarla tüm ilgililerin sorumluluklarını etkili ve verimli bir şekilde gerçekleştirmesine yardımcı olmaktadır (Şimşek, 2019, s.190).

İç Kontrollerin Etkinliğini Değerlendirmek: İç kontroller, işletme içerisinde

yöneticiler tarafından makul bir güvence oluşturmak amacıyla tasarlanan ve yürütülen unsurlardır (Uzun, 2009). Bu kontroller sayesinde işletmeler faaliyetlerini etkili ve verimli bir şekilde sürdürür, yasa ve yönetmeliklere uygun olarak hareket eder, kaynaklarını etkili bir şekilde kullanır ve varlıklarını her türlü zarara karşı korumaya çalışırlar. Bu bakımdan iç kontrollerin etkinliğinin yönetimden bağımsız bir gözle incelenmesi ve değerlendirilmesi önemlidir. Bu inceleme ve değerlendirme faaliyetleri iç denetim tarafından gerçekleştirilir ve yapılan çalışmalarla iç kontrollerin yeterliliği konusunda yönetime güvence verilir, eksiklikler tespit edilerek giderilmesi için çalışılır. Böylece etkinliği artırılmış iç kontroller sayesinde işletmenin hedeflerine ulaşmasındaki engel ve sürprizlerin önüne geçilmiş olur.

Risk Yönetiminin Etkinliğini Değerlendirmek: İşletmenin faaliyetleri sırasında karşılaşılabileceği risklerin belirlenmesi ve önlenmesi amacına yönelik olan risk yönetimi, gelecekte karşılaşılabilecek sürprizlere ve belirsiz durumlara karşı hazırlıklı olunması ve bu sayede işletme açısından büyük bir zararla sonuçlanabilecek olayların önlenmesi ve faaliyetlerin güvenli bir şekilde yürütülmesi bakımından önemlidir (Yurtsever, 2015, s.99).

İç denetim bir risk değerlendirmesi yaparak işletmenin risk yönetim süreçlerinin etkinliğini ölçer ve değerlendirir. Riskli alanları tespit eder ve alınması gereken tedbirler konusunda yönetimi uyarır. Bu sayede işletmeyi kayıplara uğratacak risklerin tespiti, yönetilmesi hatta fırsata çevrilmesi mümkün olacaktır.

Kurumsal Yönetimin Etkinliğini Değerlendirmek: İç denetim işletmenin kurumsal yönetim uygulamalarını etkinlik ve verimlilik yönünden değerlendirerek yönetimin adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk gibi üç temel ilkeye uygun olarak faaliyetlerini gerçekleştirmesini, bu konudaki eksikliklerini tamamlamasını ve daha fazla bilinçlenmesini sağlayacak şekilde bir rol üstlenerek yönetsel açıdan hesap verebilirliğinin yerleşmesine önemli bir katkıda bulunmaktadır (Celayir, 2017, s.713).

İç denetim tarafından yapılan bu değerlendirme aynı zamanda paydaşlar için önemli bir güvence sağlarken, işletme açısından da kurumsal yönetimin kalitesinin gelişmesine bu da doğal olarak işletmenin kalitesinin artmasına sebep olacaktır (Parlak, 2011, s.63).

İşletmeye Hedeflerine Ulaşma Konusunda Yardımcı Olmak: Bir işletmede belirlenen

amaçlara ulaşabilmek için oluşturulmuş çeşitli prosedürler, ilke ve esaslar vardır. İç denetim bu prosedürlere ne derece uyulduğu yönünde bir değerlendirme yaparak hem başarı düzeyini ortaya koyar hem de mevcut prosedürlerin kalitesini ve etkinliğini artırmak veya yeni prosedürler oluşturmak suretiyle hedeflere ulaşma konusunda işletmeye katkı sağlar. Öte yandan iç denetim bir yandan geçmişin değerlendirilmesi diğer yandan da gelecekteki faaliyetlerin iyileştirilmesi yönündeki rolüyle işletmenin sürekli olarak gelişmesinde, rekabet gücünün artmasında ve amaçlara ulaşmasında yönetime yardımcı olur. İç denetim ayrıca yönetime gerçeğe uygun ve güvenilir bir raporlama yapılması konusunda güvence sağlayarak sağlıklı ve doğru kararlar almaları konusunda da hizmet eder.

Yukarıda başlıklar halinde açıklanan iç denetimin amaçları yıllar geçtikçe ve kuruluşların ihtiyaçları değiştikçe daha da çeşitlenmiştir. İç denetimin tarihi incelendiğinde başlangıçta muhasebe sorunlarının çözümüne odaklanan iç denetimin amacının ilerleyen yıllarda riskleri belirleme ve faaliyetlerin etkinliğini değerlendirme şeklinde evrimleştiği görülmektedir (Munteanu ve Zaharia, 2014, s.2239). İç denetimin amacının zaman içerisinde geçirdiği bu evrim Tablo 6’da özet halinde sunulmuştur.

Tablo 6

İç Denetimin Amacının Yıllar İçindeki Gelişimi

AMAÇLAR	YILLAR
Muhasebe kayıtlarının kontrol edilmesi	1950
Finansal prosedürlere uygunluğun değerlendirilmesi	1960
Belgeleri incelemek, kayıtları kontrol etmek, sorunları belirlemek ve sorunlara yol açan nedenleri ortadan kaldırmak için gerekli önerileri formüle etmek.	1970
İç kontrollerin değerlendirilmesi	1980
İç kontrol sistemi hakkında raporlama	1990
Risk yönetim sisteminin değerlendirilmesi	2000
Risk yönetim sisteminin geliştirilmesi	2001
Gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin raporlanması	2002
Artı bir değer katmak	2003
İç denetimin konsolidasyonu (İç kontrol sistemini değerlendirme ve artı değer katma)	2004-2009
Finansal riskleri yönetme	2010-2013

Kaynak: Munteanu ve Zaharia, 2014, s.2239.

3.14. İç Denetimin Unsurları

IIA tarafından iç denetim, bir kuruma değer katmak ya da faaliyetlerini geliştirmek amacıyla tasarlanan, finansal ve finansal olmayan bütün olayları sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla ele alan, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendiren bağımsız, nesnel bir güvence ve danışmanlık faaliyeti şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanım ayrıntılı olarak ele alındığında tanımın aynı zamanda iç denetimin dayandığı temel unsurları içerdiği görülmektedir.

Bunlar iç denetimden beklenen fonksiyonların gerçekleştirilebilmesi için minimum olması gereken şartları içeren unsurlar olup aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır (Celayir, 2017, s.709-710; Pickett, 2010, s.314-315; Ramamoorti, 2003, s.12; Şimşek, 2019, s.21; Tufan ve Görün, 2013, s.119):

- İçsellik,
- Bağımsızlık ve objektiflik,
- Güvence ve danışmanlık,
- Sistematik ve disiplinli bir yaklaşım,
- Faaliyetlerin bütünlüğü,
- Değer katma.

3.14.1. İçsellik

İç denetim, bir işletme içerisinde bağımsız olarak kurulan ve işletme faaliyetlerinin önceden belirlenen ilke, esas ve standartlara uygun olarak yürütülüp yürütülmediği konusunda işletmece oluşturulan kontrollerin etkinliğini inceleyen, değerlendiren, kontrol eden ve yönetime bu konularda makul bir güvence veren bir birimdir (Celayir, 2017, s.708; Saka, 2001, s.50; Tufan ve Görün, 2013, s.117). İşletmeler bir taraftan risklerin erken tespiti ve yönetilmesi amacıyla oluşturulan sistemlerin etkinliğini kontrol etmek diğer taraftan adillik, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri çerçevesinde yönetimlerini sürdürmek, geleceğe yönelik sağlam adımlar atmak ve bağımsız denetime hazırlık oluşturmak gibi içsel amaçlarla iç denetim birimleri kurarlar. Bu birimler yönetimce, tamamı kurum içinden oluşturulan ekiplerden, işletme dışından dış kaynak kullanımı şeklindeki profesyonel uzman veya danışmanlardan ya da işletme içindeki iç denetim ekibine ilaveten uzmanlık gerektiren ya da bu ekibin eksik kaldığı yetkinliklerin tamamlanması amacıyla işletme dışından uzmanların katılması şeklindeki

eş kaynak kullanımı ile de oluşturulabilir (Günkut, 2013, s.13).

3.14.2. Bağımsızlık ve Objektiflik

Uluslararası iç denetim standartlarına göre iç denetim faaliyetinin bağımsız olarak gerçekleştirilmesi ve bu faaliyeti gerçekleştirecek olanların objektif olarak hareket etmeleri esastır. Bağımsızlık esas itibarla denetimle ilgili karar ve yargılarda herhangi bir etki altında kalmamayı ifade eder. Bağımsızlık aynı zamanda IIA tarafından ortaya konan etik değerlere uygun olarak hareket etmenin yanında (Kızılboğa, 2013, s.113), iç denetimi gerçekleştirecek olanların dürüst olarak davranmalarını da kapsar (Prawitt, 2003, s.206).

Bir kurum içinde oluşturulacak olan iç denetim yalnızca yönetim veya denetim komitesine bağlı ve sadece ona karşı sorumlu olmalıdır. Bu durum iç denetimin kapsamının belirlenmesi, denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi ve sonuçların raporlanması hususlarında müdahale olmaksızın iç denetime serbest olarak hareket etme imkânı sağlayacaktır.

İç denetim faaliyetleri yürütülürken çok sayıda zorluk veya çeşitli baskılara maruz kalınabilir. Burada esas olan bu baskı ve zorluklara boyun eğmeden bağımsız olarak çalışabilmek ve önyargısız olarak karar verebilmektir (Fountain, 2016, s.33-34). İç denetçiler ancak bu şekilde bağımsız sayılırlar ve görevlerini gerektiği gibi yapabilirler.

İç denetimin kurum içinde bağımsızlığını sağlayabilmek için aşağıdaki unsurların gerçekleştirilmesi önemlidir. Bunlar:

- İç denetim biriminin yönetim kurulu veya denetim komitesince desteklenmesi,
- Kurum içinde yetkili bir yöneticiye bağlı ve sorumlu olunması,
- Yönetim kurulu veya denetim komitesi ile doğrudan iletişim kurulabilmesi,
- Toplantılara düzenli olarak katılma imkânının sağlanması,
- İç denetim birimi yöneticisinin yönetim kurulu veya denetim komitesince atanması, görevden alınması,
- İç denetim birimi ücretlerinin yönetim kurulu veya denetim komitesi tarafından belirlenmesi şeklindedir (Fyopo, Namacha ve Chilima, 2017, s.12).

Yukarıda sayılan söz konusu bu unsurlar yanında yıllık denetim raporlarının hazırlanması sırasında yönetim kurulunun sürece müdahalede bulunmaması (Gösterici, 2006, s.181), denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi sırasında her türlü bilgi ve belgeye

ulaşılması konusunda kolaylık sağlanması (Kızılboğa, 2013, s.114) ve denetim çalışmaları sonucu hazırlanan raporlara yönetim kurulunca müdahale edilmemesi bağımsızlık açısından önemlidir (Erken, 2009, s.23).

Bir diğer unsur olan objektiflik, iç denetimde görev alanların mesleki ilke ve standartlara uygun olarak herhangi bir çıkar çatışmasına girmeden ve herhangi bir ödün vermeden n yargısız, dürüst bir şekilde görev ve sorumluluklarını yerine getirmesini ifade eder (Tufan ve Grn, 2013, s.121).

İç denetim faaliyetlerinin bağımsız ve objektif olarak gerçekleştirilmesi hem denetim kalitesinin hem de denetime olan güvenin artması bakımından önemlidir. Bu nedenle bağımsızlık ve objektifliği olumsuz yönde etkileyecek unsurlara karşı gerekli tedbirlerin alınması önemlidir (Celayir, 2017, s.710).

3.14.3. Güvence ve Danışmanlık

İç denetimin temel bir unsuru olan güvence hizmetleri, yönetişim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin bağımsız bir değerlendirmesini sağlamak amacıyla kanıtların objektif olarak incelenmesidir (İSMMMO, 2019). İ denetçiler bu inceleme sonucunda ulaştıkları kanıtları objektif olarak inceler ve yöneticilere süreçlerin işleyişi ve eksiklikler konusunda bağımsız bir değerlendirme ve görüş sunarlar (Yurtsever, 2015, s.93-94). Bu sayede yönetim hem kontrollerin etkinliği konusunda yeterli güvenceyi sağlamış hem de kendisine rapor edilen eksiklik ve aksaklıklardan haberdar olarak gerekli önlemleri zamanında almış olur.

İç denetim standartlarına göre güvence hizmetlerinin kapsamı ve niteliği denetçinin kendisince belirlenir ve bu hizmet; süreç sahibi, i denetçi ve kullanıcılar olmak üzere üç taraflı olarak gerçekleştirilir (TİDE, 2013).

Güvence hizmetlerinin amacı şirket hakkındaki finansal ve finansal olmayan bilgilerin güvenilirliğini ve kalitesini arttırmak amacıyla kontrollerin önceden belirlenen kriterlere göre tutarlı bir şekilde ölçülmesi ve değerlendirilmesidir (Arslan ve Demirkan, 2017, s.128). Bununla birlikte işletmenin karşılaşabileceği risklerin belirlenmesi, yönetilmesi ve gerekli önlemlerin alınması amacıyla yapılacak kontrollerde güvence hizmetleri kapsamındadır (Celayir, 2017, s.709; Picket, 2005, s.119).

Yukarıda yapılan açıklamalar göz önüne alındığında i denetçilerin; finansal bilgilerin güvenirliği, iç kontrollerin etkinliği, bilgi teknolojileri ve bilgi sistemlerinin güvenliği, kanun ve yönetmeliklere uygunluk, risklerin önlenmesi ve üzerinde mutabık

kalınan diğer prosedürler konusunda güvence hizmeti verebildikleri görülmektedir (Altıntaş, 2011, s.110).

İç denetimin temel fonksiyonlarından ikincisi olan danışmanlık hizmetleri, iç denetim standartları mesleki uygulama çerçevesinde; idari yönden herhangi bir sorumluluk almaksızın faaliyetleri geliştirmek ve değer katmak amacıyla içeriği denetlenenle birlikte belirlenen faaliyet ve hizmetlerdir şeklinde tanımlanmış ve bu faaliyet ve hizmetlerin tavsiye vermek, yol göstermek ve gerekli eğitimleri düzenlemek şeklinde gerçekleştirebileceği belirtilmiştir (Yurtsever, 2011, s.17).

Tanımda belirtildiği gibi danışmanlık faaliyetlerinin idari bir sorumluluk almadan yapılması esastır (Shahimi, Mahzan ve Zulkifli, 2016, s.27). Bununla birlikte danışmanlık faaliyeti yürütülürken iç denetçilerin bağımsız ve objektif olmaları, danışmanlık hizmetinin kapsamının talep edenle belirlenmesi, yönetim kurulunda onaylanarak denetim yönetmeliğinde yer alması ve yönetmelikte yer alan esaslar çerçevesinde danışmanlık hizmetinin verilmesi zorunludur (Yurtsever, 2008, s.47). Öte yandan iç denetçilerin güvence hizmetleri sunarken tarafsızlığı ve bağımsızlığı kısmen tehlikeye girebilir. Bu sebeple iç denetçilerin bağımsız (yönetimin etkisinden uzak) olmaları, işlerini yaparken nesnel bir tutum sergilemeleri, gerekli dikkat ve özeni göstermeleri önemlidir (Shahimi, vd., 2016, s.27).

İç denetimin kuruma sağlayacağı danışmanlık fonksiyonu çeşitli yollarla gerçekleştirilebilir. Bunlar (Yurtsever, 2015, s.95):

- Toplantılara katılmak, işletmenin politika ve stratejileriyle ilgili görüş bildirmek,
- İç denetim faaliyetlerinin kolaylaştırılması ve bu faaliyetlerle ilgili ortaya çıkan yanlışlıklara karşı alınabilecek tedbirleri önermek,
- Personele çeşitli eğitimler düzenlemek,
- Çalışanlara gerekli konularda danışmanlık yapmak,
- Birleşme, devir, özel bir talebin karşılanması, acil bir işin tamamlanması gibi amaçlarla oluşturulan ekipler içinde yer almak,
- İşletmenin yeni bir ürün veya hizmet geliştirmesi sırasında görüş bildirmek,
- İş süreçlerinin oluşturulması sırasında danışmanlık yapmak şeklinde sıralanabilir.

Yukarıda belirtilen bu yöntemlerle gerçekleştirilen güvence hizmetlerinin temel amacı, işletmenin stratejik olarak gelişmesini, amaçlarına ulaşmasını, kurum içindeki tüm

sorumluların görevlerini en iyi şekilde yerine getirmesini, kaynakların etkili ve verimli bir şekilde kullanılmasını ve kuruma sağlanan katma değerin artırılmasını sağlamaktır (Görmen, 2019, s.74).

Yapılan açıklamalardan hareketle iç denetimin güvence ve danışmanlık fonksiyonunun birbirini tamamladığını (Sağlar ve Tuan, 2009, s.345), iç denetimin etkinliğini artırdığını, belirlenen amaçlara ulaşmayı kolaylaştırdığını ve karşılaşılabilecek kayıpları azaltabildiğini (Sarens ve Belde, 2004, s.7); danışmanlık fonksiyonu olmadan gerçekleştirilen iç denetimin ise hesap sorma, eksiklikleri tespit etme ve raporlama yönüyle dış denetimden farkının olmayacağını (Şimşek, 2019, s.24), bunda güvence boyutunu zayıflatacağını söylemek mümkündür (Yurtsever, 2011, s.17).

3.14.4. Sistematik ve Disiplinli Bir Yaklaşım

İç denetim bir süreç içinde gerçekleştirilen faaliyetleri kapsar. Bu faaliyetler sürecin her aşamasında belirli plan ve programlara dayanan, mantıklı ve bilimsel çalışmaları içeren sistematik ve disiplinli bir yaklaşıma dayanarak gerçekleştirilir (Çömlekçi ve Erdogan, 1996, s.6). İç denetim biriminin bu faaliyetleri gerçekleştirebilmek için başta muhasebe, işletme, finans ve denetim gibi konularda buna ek olarak yönetim ve sosyal ilişkiler konularında yeterli donanımına sahip olmaları, standartlardaki düzenlemelere uygun olarak çalışmalarını yürütmeleri ve standartta belirtilen diğer nitelikleri taşımaları şarttır (Sezal, 2017, s.798). Söz konusu bu durumlar iç denetim faaliyetlerinin bir sistem ve disiplin içinde sistematik olarak gerçekleştirildiğini açıkça göstermektedir.

3.14.5. Faaliyetlerin Bütünlüğü

İç denetim işletmedeki mali ve mali nitelikte olmayan tüm işlemlerin ve kontrollerin etkinliğini ölçmek ve değerlendirmek suretiyle yönetime söz konusu kontrollerin etkinliği konusunda makul bir güvence vermektedir. İç denetimin bu rolünü başarılı bir şekilde gerçekleştirebilmesi için işletmenin amaç ve ihtiyaçlarını bilmesi (Picket, 2005, s.5), işletmenin de iç denetime gerekli kolaylıkları sağlaması, tüm alanlara ve kaynaklara sınırsız bir şekilde erişim izni vermesi gerekmektedir (Sezal, 2017, s.798). İşletmenin planlanan amaç ve hedeflerine ulaşması, süreçlerin etkinliğinin kontrolü, kuruma sağlanan katma değerin artırılması ancak tüm faaliyetlerin bir bütün olarak ele alınması ve değerlendirilmesi ile mümkündür.

3.14.6. Değer Katma

İç denetim, sağladığı güvence ve danışmanlık hizmetleri ile işletmeye; kaynakların etkili ve verimli bir şekilde kullanılması, iç kontrollerin etkinliği konusunda yönetime güvence verilmesi, doğru ve güvenilir bilgiye ulaşılabilmesi, işletme içinde belirlenen politika ve kurallara uygun olarak hareket edilmesi konularında yardımcı olmaktadır (Gönülaçar, 2007, s.8). Bununla birlikte iç denetim, risk yönetim sisteminin etkinliğinin ölçülerek ileride meydana gelebilecek büyük zararların önlenmesi, mevzuat ve düzenlemelere uygun olarak hareket edilmesi, kurumsal yönetim faaliyetlerinin kontrolü ile kurumsal hesap verebilirliğin sağlanması, işletme tarafından belirlenen hedeflere ne derece ulaşıldığının belirlenmesi, rapor edilen aksaklıkların belirlenerek gerekli tedbirlerin alınması, hilenin ve hatanın engellenmesi gibi işletme içindeki tüm faaliyetlere yönelik katkı da sağlamaktadır (Şahin, 2013, s.17; Tufan ve Görün, 2017, s.120).

3.15. İç Denetim Standartları

İç denetim, yapı, büyüklük, amaç, karmaşıklık gibi farklı özelliklere sahip işletmelerde gerçekleştirilen bir faaliyetir (Nzechukwu, 2016, s.523). Bununla birlikte işletmelerin uymaları gereken yasal düzenlemelerin ülkeden ülkeye farklılık göstermesi iç denetim faaliyetlerinin kapsamı ve uygulanmasını da etkilemektedir (Özeren, 2000, s.6). IIA bu olumsuz durumların etkisini azaltmak iç denetim faaliyetlerinin farklı kuruluşlar ve coğrafi alanlarda eşit prosedürlerle gerçekleştirilmesini sağlamak (Feghali ve Hallak, 2019, s.32), temel ilkelerini ortaya koymak, etkinliğini artırmak ve performansını değerlendirebilmek amacıyla Uluslararası İç Denetim Standartlarını yayımlamıştır (Yurtsever, 2015, s.91-92).

Söz konusu standartlar ilk olarak 1978 yılında oluşturulmuş, 2002 yılında mesleğin yapısındaki gelişmelere paralel olarak tekrar revize edilmiş, 2003 yılında risk yönetimi, müşteriye dayalı danışmanlık ve kurumsal yönetim gibi konuları içerecek şekilde güncelleme yapılarak Ocak 2004'ten itibaren bütün iç denetçiler için zorunlu hale gelmiştir (Arslan, 2018, s.75; Tufan ve Görün, 2013, s.122). Bu zorunluluk iç denetçilerin faaliyetlerini gerçekleştirirken mesleki muhakemeleriyle sorgulanacak durumlar olmadığı sürece kayıtsız şartsız standartlara uygun olarak hareket etmelerini ifade etmektedir (TİDE, 2013).

İç denetim Standartları IIA tarafından güncel gelişmelere ayak uydurmak,

güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin kalitesini artırmak amacıyla sürekli olarak gözden geçirilmekte ve güncellenmektedir (Karcıoğlu ve Yanık, 2010, s.231; Özeren, 2000, s.8). Bununla birlikte IIA söz konusu standartlarla aşağıda sıralanan hedeflerin gerçekleştirilmesini amaçlamaktadır (Nzechukwu, 2016, s.524; Picket, 2010, s.429):

- İç denetim uygulamasını temsil eden temel ilkeleri belirlemek,
- Katma değerli iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek ve teşvik etmek için bir çerçeve oluşturmak,
- İç denetim performansının değerlendirilmesi için temel oluşturmak
- Geliştirilmiş organizasyon süreçlerini ve operasyonlarını teşvik etmek.

Standartlar Nitelik, Performans ve Uygulama standartlarından meydana gelmektedir. Nitelik standartları, iç denetimi gerçekleştirecek kişi/kurumların taşıması gereken özelliklerin neler olması gerektiği (İSMMMO, 2019); performans standartları ise iç denetimin doğasını açıklayarak, sunulan hizmetlerin kalitesinin değerlendirilmesinde söz konusu olacak kalite kıstaslarını sağlamaya yöneliktir (Öztürk ve Saleh, 2019, s.88).

Nitelik standartları, amaç, yetki ve sorumluluklar, bağımsızlık ve objektiflik, yeterli ve azami mesleki özen ve dikkat, kalite ve güvence geliştirme programı, olmak üzere 1000' den başlayıp 1300'e kadar olan dört ana standarttan oluşmaktadır (Yılancı 2015, s.144).

Performans standartları da iç denetim faaliyetlerinin yönetimi, işin niteliği, görev planlaması, görevlerin yapılması, sonuçların raporlanması, ilerlemenin gözlenmesi ve yönetimin artık riskleri üstlenmesi başlıklarını taşıyan 2000'den başlayıp 2600'e kadar olan standartlardan oluşmaktadır (Öztürk ve Saleh, 2019, s.90-91).

Uygulama standartları ise güvence veya danışmanlık faaliyetlerine yönelik gereklilikleri ortaya koyma, nitelik ve performans standartlarını genişletme amacını taşımaktadır (Nzechukwu, 2016, s.527). Ayrıca uygulama standartları belirli görevlere yönelik olarak uygulanabilirken nitelik ve performans standartları denetçilerin tüm çalışmalarında uygulanmak için hazırlanmıştır (TİDE, 2013).

3.16. İç Denetime İhtiyaç Duyulma Sebepleri

Geçmişte sadece finansal tabloların denetimi şeklindeki gerçekleştirilen dış denetim işletmelerin büyüme ve gelişmesi, faaliyetlerinin çeşitlenmesi, rekabetin artması

gibi sebeplerle artık işletmelerin etkin bir şekilde yönetilmesi, faaliyetlerinin sürekli olarak kontrol edilmesi ve denetlenmesi, karşılaşılabilecek risklerden korunması ve yönetime yardımcı olunması bakımından tek başına yeterli olamamış (Sawyer vd., 2001, s.4), bu durum bizzat işletme içinde iç denetim birimi oluşturma ihtiyacını ortaya çıkarmıştır (Sağlar ve Tuan, 2009, s.598).

Bu ihtiyaç, yönetim ve denetim komitesinin gereksinimlerinden, ilgili otoritelerin talebinden, itibar ve güven kazanma arzusundan çıkabileceği gibi (İSMMMO, 2019), aksaklıkların tespit edilmesi ve önlenmesi, kaynakların etkin bir şekilde kullanılması, verimliliğin artırılması (Şahin, 2013, s.17), kontrollerin etkinliği konusunda güvence verilmesi ve yönetimin sorumluluklarını başarılı bir şekilde yerine getirmesi için danışmanlık yapılması gibi sebeplerden de kaynaklanabilir (Pickett, 2010, s.331).

İç denetime ihtiyaç duyulmasını gerektiren bu sebepler başlıklar halinde aşağıdaki şekilde açıklanabilir.

3.16.1. Sorumluluk ve Hesap Verme

İşletme faaliyetlerinin gelişmesi ve karmaşıklaşması beraberinde yöneticilerin işletmeyi, iş ve işlemleri gözetme, işletme hakkında sağlıklı bilgi alma ve karar verme süreçlerini bir hayli zorlaştırmıştır (Türedi, 2011, s.36). Bu durum yöneticilerin, işletmeyi kontrol altında tutabilmek adına yetki ve sorumluluklarının bir kısmını yetkili kıldıkları kişilere devretmelerine neden olmuştur (Akpınar, 2010, s.178). Ancak yöneticilerin yetkili kıldıkları bu kişilerin görevlerini işletmenin amaçlarına uygun bir şekilde yapıp yapmadıkları, doğru ve güvenilir bilgi üretilip üretilmediğini bilmeleri gerektirmektedir (Sezal, 2017, s.796).

İç denetim bu noktada gerekli bilgileri elde etme, çalışma ve süreçleri kontrol etme, belirlenen politika ve yasalara uygunluğu denetleme, problemleri belirleme ve performansları ölçme gibi faaliyetleri yönetim adına vekaleten gerçekleştirir (Akarkarasu, 2000, s.19). Böylece yöneticilere bir yandan düzenli ve doğru bilgi akışının sağlanması diğer yandan da iç kontrollere yönelik güvence sunulması; faaliyetlerin etkinliği ve çalışanların performansının değerlendirilmesi, risklerin belirlenerek önlenmesi, geleceğe yönelik sağlıklı kararların alınabilmesi ve kurumsal hesap verebilirliğin sağlanması mümkün olacaktır.

3.16.2. Vekalet Teorisi

Bu teori, esasen bir kişinin (asil) kendisi adına hareket etmesi için başka bir kişiyi (vekil) belirli bir ücret karşılığında görevlendirmesi esasına dayanır (Ross, 1973. s.134; Namazi, 2013, s.40). Asil-temsilci ilişkisi teoride, işveren, avukat-müvekkil, alıcı-tedarikçi ve diğer acentelik ilişkilerine uygulanabilir (Eisenhardt, 1989, s.60). Teoride temel olarak ele alınan üç problem, hedef asimetrisi (kişisel çıkarlara bağlı olarak hedeflerdeki farklılıklar), risk asimetrisi (risk algılamadaki farklılıklar) ve bilgi asimetrisi (bilginin paylaşılması ve saklanmasıyla ilgili algıdaki farklılıklar) olarak sıralanabilir (Rossouw ve Marais, 2015, s.3).

Vekaket teorisinde amaç, asil açısından minimum maliyetle maksimum kazancı elde etmeye çalışmaktır (Ekinci, 2017, s.75). Yani asilin vekilin sahip olduğu bilgi birikimine ulaşması maliyetli olduğundan sadece vekil ücreti ile hem işletmeyi kendi çıkarları doğrultusunda yönetmek hem de riski paylaşmak istemesidir (Çelik ve Bedük, 2014, s.45).

Ancak vekil zamanla sınırlı kazanç elde ettiği, önemli kararları kendisi verdiği, işletme hakkında tüm bilgilere sahip olduğu gibi düşüncelerle daha fazla risk alarak asilin çıkarları dışında işletmeyi kendi arzularını gerçekleştirmek amacıyla sahibiyymiş gibi yönetmeye başlayabilir (Panda ve Leepsa, 2017, s.82). Bu durum asilin vekilin faaliyetlerinden şüphelenmesine ve bir vekalet maliyetinin ortaya çıkmasına sebep olmaktadır (Bendickson, Muldoon, Liguori ve Davis, 2016, s.4). Bu maliyetler sadece nakit çıkışına değil aynı zamanda işletme için fayda kaybına neden olan maliyetler olup (Bergs, 2018, s.4) izleme ve motivasyon maliyetleri şeklinde sınıflandırılabilir (Jensen ve Meckling, 1976, s.310).

Motivasyon maliyetleri ekstra prim veya kardan pay verilmesi, şirket hisselerine ortak edilmesi şeklindeki maliyetlerdir (Marek, 2007, s.8). İzleme maliyetleri ise kurum içinde iç denetim mekanizmasının kurulması ve işletilmesiyle ilgili maliyetlerdir. Bu mekanizma sayesinde vekiller faaliyetlerinin izlendiğini ve düzenli olarak rapor edildiğini bilerek hareket edecek ve böylece vekilin faaliyetleri sonucu asili zarara uğratabilecek eylemlerin ve çıkar çatışmalarının önüne geçilmiş olacaktır (Akarkarasu, 2000, s.12).

3.16.3. Yönetim Danışmanlık ve Yardım

İç denetim birimi güvence hizmetleri yanında yönetimin talebi üzerine ve

herhangi bir idari sorumluluk almaksızın çeşitli konularda tavsiye, öğüt ve eğitimler yoluyla danışmanlık hizmetleri sunabilirler (Sezal, 2017, s.797). Ancak sunulan bu danışmanlık hizmeti sırasında iç denetçilerin bağımsızlıklarını korumaları ve objektif olmaları önemlidir (Lynn, 2016, s.236). Çünkü iç denetçilerin yönetimle yakın bir şekilde çalışmaları, artan sorumluluk ve yönetim baskıları bağımsızlık ve objektifliklerini olumsuz şekilde etkileyebilir (Bergs, 2018, s.11).

İç denetçiler yönetime kontrollerin etkinliği, faaliyetlerin verimliliği ve tespit edilen aksaklıkların neler olduğu ve giderilmesiyle ilgili raporlama ve tavsiyelerle yöneticilerin doğru ve sağlıklı kararlar almasında önemli bir rol üstlenirler (Güredin, 2000, s.15) fakat idari açıdan herhangi bir karar alamazlar, öneri ve tavsiyeleri değerlendirerek karar alacak olanlar sadece yöneticilerdir (Yurtsever, 2008, s.47).

İç denetim, işletmedeki birimler arasında iş akışlarının sağlıklı yürütülüp yürütülmediği, yönetim tarafından belirlenen politika ve kurallara uyulup uyulmadığı, örgütsel amaçların gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği yönündeki inceleme, değerlendirme ve yorumları ile bu fonksiyonların daha etkin ve verimli bir şekilde çalışmasına katkıda bulunur (Tuan ve Memiş, 2007, s.4). Bununla birlikte yapılan danışmanlık hizmeti ile risk kültürünün oluşturulması ve işlerlik kazandırılmasını (Görmen, 2019, s.76), kayıpların önceden belirlenerek azaltılmasını ve karşılaşılan fırsatların değerlendirilmesini de mümkün kılar (Demir vd., 2018, s.90).

3.16.4. Tasarruf İhtiyacı

İç denetim birimi tarafından gerçekleştirilen profesyonel çalışmalar sonucu işletmeyi maddi yönden zor duruma düşürecek hata ve eksikliklerin zamanında tespit edilmesi, raporlanarak gerekli tedbirlerin alınması, işletmenin tasarruf etmesine hatta iç denetim biriminin bir yıllık maliyetinden fazla maddi kazanç elde etmesine katkı sağlanmış olacaktır (İSMMMO, 2015).

3.16.5. Suistimalleri (Hileleri) Engellemek

Hile ve hata birbirinden farklı iki kavram olup hata, genellikle çalışanlar tarafından dalgınlık, ihmal, dikkatsizlik ve bilgisizlik gibi sebeplerle muhasebe hesap, kayıt ve belgelerde kasıt içermeden yapılan yanlışlardır (Dinç ve Cengiz, 2014, s.228). Hile ise daha çok yöneticiler tarafından kasıtlı olarak, gizlice gerçekleştirilen ve menfaat içeren faaliyetlerdir (Erkan ve Arıcı, 2011, s.36).

Bu faaliyetler; işletme varlıklarının kötüye kullanılması, finansal raporların olduğundan farklı gösterilmesi ve ahlaka uygun olmayan davranışlar şeklinde gerçekleşebilir (Doğan ve Kayakıran, 2017, s.170). Hatalar ve özellikle hileler işletmenin mali açıdan kayıplara uğramasına, itibar ve güvenilirliğinin zedelenmesine, amaçlarından uzaklaşmasına bununla birlikte işletme dışındaki çıkar gruplarında yanlış yatırım ve kararlar almasına neden olacaktır (Doğan ve Kayakıran, 2017, s.183).

İşletme açısından bu olumsuzlukları gidermenin en iyi yolu ise etkin bir iç denetim mekanizması ile güçlendirilmiş iç kontrollerin oluşturulması ve böylece her türlü hata ve hilenin tespit edilmesi ve gerekli önlemlerin alınmasıdır (Türedi, 2011, s.39). Bu sayede iç denetim paydaşlar açısından güvence, işletme açısından da kayıpların azaltılması ve itibarının korunması açısından bir sigorta görevi üstlenmiş olacaktır (Parlak, 2011, s.64).

3.17. İç Denetim Süreci

İç denetim süreci planlamayla başlayıp, denetim çalışmalarının yürütülmesi, raporlama, sonuçların değerlendirilmesi ve izleme gibi birbirini takip eden çeşitli aşamalardan oluşmaktadır (Kagermann vd., 2008, s.186). Süreç içerisindeki bu aşamalar işletmenin yapısı, yönetimin ihtiyaçları ve elde edilmek istenen amaçlara bağlı olarak farklılık gösterebilmektedir (Arens ve Loebbecke, 1991, s.7). Bu bakımdan iç denetçiler söz konusu bu unsurları dikkate alarak süreçleri iç denetim standartlarında belirtildiği gibi işletmeye değer katacak şekilde planlamalı ve buna göre faaliyetlerini yürütmelidirler. İç denetçiler tarafından gerçekleştirilecek olan bu süreçler aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

3.17.1. Planlama

İç denetçilerin denetim çalışmalarının verimli, ekonomik ve etkili bir şekilde gerçekleştirilmesinde yardımcı olan iç denetim planı (Serttaş, 2008, s.33), işletmenin hedefleri, denetim çalışmaların öncelikleri dikkate alınarak risk esaslı olarak düzenlenir (TİDE, 2013). İç denetim birimi planlama yapmadan önce bir ön çalışma yaparak, denetlenecek alanlar hakkında mümkün olduğunca fazla bilgi toplamalı, geçerli politika ve prosedürleri, yasal düzenlemeleri ve varsa önceki denetimleri gözden geçirmeli ve endişe duyulan alanları tespit etmelidir (Creighton University, t.y.)

İç denetim planı en az yıllık bazda, denetim komitesine ve yönetim kuruluna gerekli güvenceyi sağlayacak şekilde hazırlanmalıdır. İç denetimin nasıl yapılacağını

tanımlayan bu planla birlikte; yönetim ve risk yönetimi süreçlerinin değerlendirilmesi, mevcut kontrollerin etkinliğinin test edilmesi, risklerin tespit edilerek yönetilmesi ve ilgili alanlarla gerekli koordinasyonun sağlanması hedeflenmektedir. (Institute of Chartered Accountants in England ve Wales [ICAEW], 2004).

Planlama sırasında gerekli hassasiyet ve özenin gösterilmesi (Pehlivanlı, 2010, s.118), planların denetlenecek konuları, gerekli bütçe ve insan kaynaklarını içerecek şekilde hazırlanması, yıl içerisinde beklenmeyen olaylara cevap verebilecek esneklikte olması (ICAEW, 2004) ve planlama aşamasında bağımsız denetçilerden görüşlerinin alınması önemlidir (İSMMMO, 2015).

Planların yapılması, yüksek öncelikli denetim alanlarının tespit edilmesi, denetim faaliyetlerinin etkinliğinin ve iç denetim faaliyetine olan güvenin artması, mali ve diğer kaynakların etkili bir şekilde kullanılması, bağımsız denetçi ve paydaşların iç denetime olan güveninin artması gibi çok çeşitli konularda fayda sağlayacaktır (Pehlivanlı, 2010, s.126-127).

Planlama;

- İşletmedeki denetlenecek tüm alanların (denetim evreninin) belirlenmesi,
- Denetlenecek esas alanların tespit edilmesi,
- Risk oluşturabilecek unsurların belirlenerek önemlilik seviyesine göre derecelendirilmesi,
- Yeterli ve uygun kaynakların (insan gücü, parasal destek vb. gibi) tahsis edilmesi,
- Planın uygulanması sırasında ihtiyaç duyulan politika ve prosedürlerin belirlenmesi,
- Planın hazırlanarak yönetim kurulu, üst yönetim veya denetim komitesine onaylatılması şeklindeki süreçlerden oluşur (Kepekçi, 1994, s.70-71; Orta Doğu Kalkınma Ajansı [ORAN], 2011; Sawyer, Dettenhofer ve Scheiner, 1996, s.196-197).

Süreç sonunda onaylanan denetim planı sorumlu iç denetim yöneticisi tarafından önce görevli iç denetçilere sonra da denetlenecek birime yazılı olarak bildirilir ve sonrasında planın uygulanması aşamasına geçilir (Hüner, 2014, s.98).

3.17.2. Denetim Çalışmalarının Yürütülmesi

Denetim çalışmalarının yürütülmesi, ön çalışma ve bireysel çalışma planının hazırlanması, saha çalışmalarının gerçekleştirilmesi olmak üzere iki aşamalı olarak gerçekleştirilen faaliyetleri kapsamaktadır. Bu faaliyetler aşağıda açıklanmıştır.

3.17.2.1. Ön Çalışma ve Bireysel Çalışma Planı

Bu aşamada iç denetim yöneticisi ihtiyaç duyduğu konularda gerekli bilgileri elde etmek amacıyla bir ön çalışma yapar ve elde ettiği bilgilerden hareketle hedeflerini, gerçekleştireceği faaliyetlerin kapsamını ve muhtemel riskli alanları belirledikten sonra bireysel çalışma planını hazırlar. Daha sonra yönetici ve ilgili kişilerle bir açılış toplantısı düzenleyerek, yönetime bu planda yer alan iç denetimin hedefleri, denetim içeriği, riskli alanlar vb. gibi konularda bilgilendirme yapar. Düzenlenen toplantının amacı bilgi aktarımının yanında yapılacak denetimle ilgili konularda iş birliğini sağlamak ve çözülmesi gereken konuları müzakere yoluyla ele almaktır (Sawyer vd., 1996, s.223).

Ön çalışma ve bireysel çalışma planı ile gerekli bilgileri toplayan iç denetçi daha sonra denetlenecek riskli alanlara ilişkin kontrollerin etkinliğini değerlendirmek ve bu alanlarda gerçekleştirilecek çalışmaların kapsamını belirlemek amacıyla çeşitli kontrol testleri gerçekleştirir (Adiloğlu, 2011, s.79). İç denetçi uygulanacak test ve prosedürleri, elde ettiği bilgileri ve ulaştığı sonuçlarını göstermek ve raporuna kanıt oluşturmak amacıyla kullanacağı çalışma kağıtlarının içerik ve şeklini belirler (Bozkurt, 2018, s.81).

3.17.2.2. Saha Çalışması

Saha çalışması, bireysel çalışma planına uygun olarak gerekli denetim testlerinin gerçekleştirilmesiyle başlayıp, analiz ve değerlendirmelerin yapılması, kanıtların toplanması, elde edilen sonuçların ilgili yöneticilerle paylaşılmasıyla devam eden ve kapanış toplantısının düzenlenmesiyle sona eren çalışmaları kapsamaktadır (Sawyer vd., 1996, s.225-226). Denetçi riskli alanlar başta olmak üzere denetlenecek tüm alanlara ilişkin yönetimce oluşturulan iç kontrollerin etkinliğini ölçmek, güçlü ve zayıf yönlerini değerlendirmek amacıyla süreç, kayıt ve belgeleri inceler (Özoğlu vd., 2010, s.272). İç denetçi bu incelemelerde kontrol testleri, uygunluk testleri ve maddi doğruluk testleri gibi testleri, kanıt toplamak amacıyla da görüşme, fiziki inceleme, gözlem, belge inceleme gibi teknikleri kullanabilir (Nzechukwu, 2016, s.14).

Uygulanan testler ve teknikler sonucu elde edilen kanıtların yeterlilik ve

uygunluğu iç denetçi tarafından değerdendirilir. Ulaşılan sonuçlar iç denetçi tarafından öncelik sırasına konularak değerdendirilir ve çalışma kağıtları ile yazılı hale getirilir. Sonuçlar ve öneriler daha sonra paylaşılmac üzere denetlenen birimlere bir rapor halinde gönderilir. Uluslararası İç Denetim Standartları yönetim, kontrol ve risk yönetimine ilişkin tespit edilen sorunların ve gerekli tedbirlerin ilgili taraflara raporlanmasından iç denetim yöneticisinin sorumlu olduğunu belirtmiştir (TİDE, 2013).

İç denetim yöneticisi esas denetim raporunu yazmadan önce denetlenen birimin yöneticileriyle bir kapanış toplantısı düzenleyerek tespit edilen sorunları ve önerileri tartışmaya açar (Şimşek, 2019, s.57), tartışma sonuçları taslak raporda dikkate alınmac üzere kayıtlara alınır (Adiloğlu, 2011, s.84).

3.17.3. Raporlama

Kapanış toplantısı sonrası iç denetim yöneticisi kesin denetim raporu düzenlemeden önce, yapılan görüşmelerin sonuçlarından hareketle önce taslak bir denetim raporu hazırlanır ve bu rapor belli bir süre içerisinde inceleme ve cevaplamaları amacıyla denetlenen birim yöneticilerine gönderilir (Adiloğlu, 2011, s.86). Hazırlanan taslak rapor, bir taraftan görüş ve önerilerin makul bir şekilde raporda yer almasını ve belirlenen önemli konuların unutulmamasını sağlarken diğerd taraftan kısa ve öz olması sebebiyle de tüm tarafların rahat bir şekilde anlamaları ve değerdendirme yapmaları açısından yol gösterici bir nitelik taşımaktadır (İSMMMO, 2015).

Denetlenen birim yöneticileri gönderilen taslak rapora ilişkin cevaplarını kendilerine verilen süre içerisinde iç denetim yöneticisine gönderirler. İç denetim yöneticileri bunlarla birlikte değerdendirmelerini içeren kesin denetim raporunu hazırlayarak yönetime sunarlar (Özoğlu vd., 2010, s.314). Kesin denetim raporu, işletmenin kurumsal yönetimine, iç kontrollere ve risk yönetimine ilişkin kontrollerin etkinliği, verimliliği ve güvencesine ilişkin objektif ve bağımsız bir görüş içerir (İSMMMO, 2019). Uluslararası İç Denetim Standartları raporların açık, doğru, objektif, özlü ve tam olmasını, zamanında sunulmasını ayrıca önemli hata ya da eksikler içermesi halinde düzeltilmiş halinin bütün ilgililere iletilmesini zorunlu kılmıştır (TİDE, 2013).

Hazırlanan iç denetim raporlarının standart bir formatı olmayıp işletmelere ve çalışmaların kapsamına göre farklılıklar gösterebilmektedir (Adiloğlu, 2011, s.88; Nzechukwu, 2016, s.248). Ancak genel itibarla iç denetim raporları; özet, giriş sayfası, amaç, kapsam, tespit ve öneriler, sonuç ve görüşler gibi ana başlıklardan oluşmaktadır

(AuditNet, t.y.; Sawyer, vd., 1996, s.267-271).

3.17.4. Değerlendirme ve İzleme

İç denetim çalışmaları sonucu hazırlanan kesin raporda yer alan tavsiyelerin ve düzeltilmesi gereken işlemlerin denetlenen birim yönetimlerince belli bir süre içinde yerine getirilmesi ve iç denetim birimine cevap olarak gönderilmesi gerekmektedir (ORAN, 2011). Bu süreç denetlenen birimlerin eksiklikleri giderme konusunda oluşturdukları eylem planlarını gerçekleştirip gerçekleştirmediğinden emin olmak için yapılan takip çalışmalarından oluşur.

Uluslararası İç Denetim Standartları raporla yönetime bildirilmiş olan sonuçların izlenmesi, gerekli önlemlerin alınmaması halinde yönetimin riskleri kabul etmesinden emin olunması ve gelişmelerin izlenmesi amacıyla bir takip sistemi kurulmasını zorunlu kılmaktadır (TİDE, 2013). Kurulacak takip sistemi işletmenin yapısına, büyüklüğüne, yöneticilerin beklentilerine ve denetçinin mesleki yargısına göre değişiklik göstermektedir (Şimşek, 2019, s.62).

İzleme süreciyle denetim çalışmalarını tamamlayan iç denetim birimi son olarak kendilerinin gerçekleştirmiş olduğu denetim faaliyetlerini kalite ve etkinlik açısından değerlendirmek, geliştirilmesine katkı sağlamak ve mesleki açıdan yeterliliklerini artırmak gibi amaçlarla anket uygulaması yaparlar ve böylece yapılması veya alınması gereken uygulama ve tedbirleri zamanında alarak iç denetimin katma değerini artırmış olurlar (Moeller, 2005, s.116-117).

3.18. İç Denetimin Etkinliği

İç denetim işletmelerde belirlenen hedeflerin gerçekleştirilmesi, risklerin tespit edilerek önlenmesi, kontrollerin etkinliğinin ölçülmesi, yasalara uygun olarak hareket edilmesi, kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanımı gibi pek çok konuda faaliyet göstermektedir (Shamki ve Alhajri, 2017, s.143).

Bir işletmede iç denetimin varlığı, her zaman etkin olduğunu ve işletmeye değer kattığını göstermez (Sevim ve Eliuz, 2007, s.62). Çünkü etkinliğini ve kattığı değeri ölçmek zordur. Üstelik yöneticiler iç denetimi değer katmadan ziyade kaynak tüketici olarak algılayabilirler (Görmen, 2019, s.80). İç denetçilerin bu algıyı kırmak için; işletmeyi çok iyi tanınması, yeterli mesleki bilgiye sahip olması, yaratıcı ve yenilikçi olmaları önemlidir (Roth, 2003, s.3).

Cohen ve Sayag (2010), iç denetimin etkinliği konusunda yaptıkları çalışmada;

- Tarafsız ve bağımsız olarak hareket edilmesinin,
- Yönetimin desteğinin alınmasının,
- Riske dayalı denetim planı hazırlanmasının,
- İç denetim standartlarına uyumlu olarak faaliyet gösterilmesinin,
- Yöneticilerle düzenli olarak iletişim kurulmasının,
- Zamanında ve etkin raporlama yapılmasının,
- Kalite güvence ve geliştirme programı hazırlanarak bu programa uygun olarak çalışmaların sürdürülmesinin iç denetimin etkinliğini artırma konusunda gerekli unsurlar olduğunu ortaya koymuşlardır.

Ray (2009), söz konusu unsurların yanında;

- Mesleki eğitimlerle denetçilerin kendilerini geliştirmelerinin,
- Yöneticiler yanında paydaşlar ve dış denetçilerle iletişim kurulmasının,
- Daha etkin denetim prosedürleri uygulanmasının,
- İç denetim yönetmeliğinin sürekli olarak gözden geçirilerek güncellenmesinin,
- Uygulama sonuçlarının raporlarla izlenmesinin, iç denetimin etkinliğini artıracaklarını ifade etmektedir (Ray, 2009, s.6).

Yukarıda sayılan unsurlar dışında iç denetim mesleğini yürütecek olanların mesleki ahlak kurallarının gerektirdiği; dürüstlük, tarafsızlık, çalışkanlık, sır saklama, gizlilik, yetkinlik ve yeterlilik gibi ilke ve prensiplere uygun olarak faaliyet göstermeleri hem kendilerinin hem de iç denetimin etkinliğini sağlamak adına zorunlu olan unsurlardır (Gönülaçar, 2007, s.12).

3.19. İç Denetim ve Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki

Bağımsız denetimin temel işlevi, muhasebe kayıtlarının ve finansal tablolarının gerçeği yansıtip yansıtmadığı, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve mevzuata uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı (IIA, 2015) yönünde makul bir güvence sağlayacak bir görüş oluşturmak (Adiloğlu, 2010, s.28; Tuğcu ve Türedi, 2019, s.594) ve bu görüşü bir rapor halinde bilgi kullanıcılarına sunmaktır (Albrecht, Albrecht ve Albrecht, 2006,

s.611).

İç denetimin temel görevi ise, mevzuat ve düzenlemelere uygun olarak hareket edebilmek, faaliyetlerin etkinliğini ve raporlama güvenilirliğini sağlayabilmek (Moeller, 2009, s.532) gibi amaçlarla oluşturulmuş olan iç kontrolleri bağımsız ve objektif olarak incelemek, yönetime bu konularda güvence vermek ve gerektiğinde danışmanlık yapmaktır (Demir vd., 2018, s.95).

İç denetimin iç kontrollerin kalitesini izleme konusundaki bu rolü, finansal tabloların güvenilirliğine olan inancı daha da kuvvetlendirecektir (İSMMMO, 2019). Üstelik bağımsız denetçi, iç kontrol sistemi etkin ve iç denetimi yeterli olan işletmelerde iç kontrolleri delil olarak değerlendirecek ve faaliyet sonuçları hakkında daha rahat görüş oluşturabilecektir (Akpınar, 2010, s.184).

Bağımsız denetçiler, iç kontrollere güven duyma, iç denetçileri denetleyebilme ve iç denetçilerin de kendileri gibi aranan özelliklere sahip olmaları (Özçelik ve Öztürk, 2019, s.132; Uzun, 1999, s.60-64) yönüyle iç denetim bölümü ile koordineli bir şekilde çalışabilirler. Bu durum bağımsız denetçilerin hem finansal olmayan konuların finansal tablolara etkisini daha iyi değerlendirebilmelerini (Uzun, 1999, s.164) hem de iç kontrollere yönelik iç denetimin hazırladığı rapor sayesinde aynı çalışmalarını tekrar etmeden denetimin kapsamını azaltmalarını sağlayacaktır (Adiloğlu, 2010, s.28; Tuğcu ve Türedi, 2019, s.604).

Uluslararası İç Denetim Standartları 2050 Eş güdümlü ve itimat başlığında, iç denetim yöneticisinin aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmaması ve bu çalışmaların kapsamının uygun şekilde belirlenmesi amacıyla bağımsız denetçilerle bilgi paylaşılması ve koordineli olarak çalışılması konusunu değerlendirmeleri gerektiği belirtilmiştir (TİDE, 2013).

İç ve dış denetim arasındaki koordinasyon, bağımsız denetçinin uygulayacağı testlerin türünü, sayısını, kapsamını ve zamanını önemli ölçüde azaltacaktır (Arens, Elder ve Beasley, 2006, s.270-273). Diğer taraftan etkin bir iç denetim, bağımsız denetçinin iç kontrollere olan güvenini artırdığı için kontrol riskini daha düşük olarak belirlemesini sağlayacaktır (Hüner, 2014, s.116; Kiracı, 2010, s.111).

İşletme açısından koordinasyonun sağlanması, toplam denetim süresi ve maliyetinin azalmasında (Sağlar ve Tuan, 2009, s.356), geleceğe yönelik sağlıklı kararlar alınabilmesini sağlayacak güvenilir bilgilerin elde edilmesinde (Demir vd., 2018, s.98), her iki denetçinin mesleki şüphecilikle hareket etmesi sayesinde hata ve hilenin tespit edilerek gerekli tedbirlerin alınmasında ve işletme varlıklarının korunmasında

yönetime fayda sağlayacaktır (Tuğcu ve Türedi, 2019, s.595).

İç ve dış denetçiler arasında koordinasyonun sağlanması, düzenli olarak iletişim kurulması ve bilgi paylaşımında bulunulması ile mümkündür. (IIA, 2015). Bu sayede bir yandan toplam denetim çabalarının etkinliği artırılacak, diğer yandan iç denetimin işletme dışından bağımsız bir gözle izlenerek eksikliklerinin belirlenmesi, etkinliğinin ölçülmesi ve başarısının artırılmasına katkı sağlanacaktır (Demir vd., 2018, s.98).

3.20. İç Kontrol ve İç Denetim Arasındaki İlişki

İç kontrol, bir işletmede belirlenen amaçların gerçekleştirilmesi, yasa, yönetmelik ve düzenlemelere uygunluğun sağlanması, varlıkların her türlü zarara karşı korunması, hata, hile ve suiistimallerin önlenmesi, doğru, güvenilir bilginin ve finansal raporların elde edilmesi, kaynakların etkin bir şekilde kullanılması gibi pek çok konuda yönetime makul bir güvence sağlamak amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerden oluşan faaliyet ve önlemler bütünüdür (COSO, 2013; Kabataş, Demir ve Güneş, 2011, s.7; Taş, 2019, s.96).

İç denetim ise, iç kontrol sisteminin belirlenen amaçlara uygun olarak çalışıp çalışmadığı (Demir vd., 2018, s.96; Karakoç ve Özdemir, 2016, s.142), etkin, verimli ve yeterli olup olmadığı (Yurtsever, 2015, s.98) ile ilgili inceleme, değerlendirme ve raporlama yapmak suretiyle yönetime makul bir güvence sağlayan (Akpınar, 2010, s.78; Akyel, 2010a, s.6) ve gerekli konularda danışmanlık yapan bir faaliyettir (Kızılboğa ve Özşahin, 2013, s.226).

İç kontrol ve iç denetim yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere iki farklı kavram olmakla birlikte birbirlerini tamamlamakta (Aksoy, 2005, s.142; İSMMMO, 2015; Yurtsever, 2015, s.98) ve ancak birlikte çalışmaları halinde etkin olabilmektedirler (Aslan, 2018, s.170). Yönetimce belirlenen amaçların gerçekleştirilmesi konusunda güvence sağlayan iç kontrol sisteminin ne kadar güvenilir olduğunun incelenmesi ve değerlendirilmesi ancak iç denetim ile gerçekleştirilir (Demir vd., 2018, s.96). Diğer taraftan işletmedeki suiistimallerin, hata ve hilelerin belirlenmesi ve önlenmesi amacıyla oluşturulan iç kontrollerin beklentileri karşılamak konusundaki yeterliliği ancak iç denetim faaliyeti ile ölçülebilir (Yurtsever, 2015, s.98). İç denetimin bu yönü, adeta iç kontrollerin bir sigortası olarak çalıştığının göstergesidir (Demir vd., 2018, s.97).

İşletmelerde iç kontrol sistemlerinin tasarlanması, kurulması, işletilmesi ve sürekliliğinin sağlanması, yönetimin sorumluluğunda olmakla birlikte iç denetim, bu

sistemin yeterli ve etkin olması konusunda yönetime güvenli bilgi sağlamakta, değerlendirmelerde bulunmaktadır (MKÜ, 2018, s.26). İç denetim bunlara ek olarak, iç kontrol sistemin işleyişi ile ilgili eksiklikleri tespit ederek alınacak önlemler ve yapılması gerekenler konusunda yönetime önerilerde bulunmakta ve danışmanlık yapmaktadır (Akyel, 2010a, s.6; KTÜ, 2014).

İç kontrollerin etkin bir şekilde oluşturulması ancak etkin bir yönetimle, etkin bir yönetim ise ancak etkin bir iç denetimin varlığı ile gerçekleşebilir (Aslan, 2018, s.170). Bu bakımdan iç denetim, iç kontrollerin önemli bir parçası ve tamamlayıcısıdır (Demir vd., 2018, s.97). Yönetim, iç denetim aracılığı ile iç kontrolleri sürekli izler ve gelen raporlarla işleyişi ve etkinliği hakkında bilgi edinir. Bu açıdan iç denetim, iç kontrollerle yönetim arasında köprü işlevi görür (Bozkurt, 2018, s.128).

İşletmedeki iç kontrollerin verimli olması, performansının yüksek olması aynı zamanda sistemi takip etmek ve değerlendirmekle görevli olan iç denetimin çalışmalarını kolaylaştıracak, iş yükünü hafifletecek ve ilgisini kurumdaki diğer alanlara özellikle de riskli alanlara kaydırmasını sağlayarak risk yönetiminin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesine katkı sağlanacak, iç denetimin verimliliği ve yeterliliği de arttırılacaktır (Uzun, 2016, s.61).

İç kontrol sistemi etkin dahi olsa, muhasebeye ilişkin kayıtların doğruluğunu, finansal tabloların güvenilirliğini, işlemlerin yasalara uygunluğunu, hata ve suiistimallerin önlenmesini; yöneticilerin tutumları, çıkarları ve yanlış kararları, çalışanların da zafiyetleri ve eksiklikleri gibi nedenlerle tek başına sağlayamayabilir (Aksoy, 2005, s.141-142). Bu açıdan iç denetim finansal olaylar yanında finansal olmayan olayları da içine alarak (Kaya, 2015, s.40) iç kontrollerce kaçırılan hata ve suiistimallerin ortaya çıkarılması ve önlenmesini sağlayarak iç kontrollerin güçlü, sağlıklı ve başarılı bir şekilde yürütülmesine imkân sağlayacaktır (Kızılboğa ve Özşahin, 2013, s.227).

Açıklamalardan anlaşılaacağı üzere iç kontroller, risklerin azaltılmasına yönelik gerekli kontrolleri sağlamakta iç denetim ise, bu kontrollerin etkinliğini değerlendirmekte, işleyişe ilişkin eksiklikleri tespit etmekte, yönetime raporlamakta ve başarılı olması için çalışmaktadır (Sabuncu, 2017, s.161).

İç kontrol ve iç denetim, birbirleriyle ilişkili iç içe geçmiş olsa da asla birbirlerinin yerine geçemeyen iki ayrı yapıdır (MKÜ, 2018, s.27). İç kontroller, yönetimce hedeflenen amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla iş süreçlerine yerleştirilmiş politika ve prosedürlerden oluşan ve süreklilik arz eden bir mekanizma (Cosmin, 2011, s.493); iç

denetim ise, belirli aralıklarla bu mekanizmanın işleyişini izleyen, kontrol eden ve etkinliği ile ilgili yönetime rehberlik eden ve güvence veren bir faaliyet (Moeller, 2005, s.69-71) olması yönüyle birbirlerinden kapsam, amaç, rol ve özellik bakımından farklılık göstermekte ancak aynı yapı içerisine entegre edilerek kontrollerin kalitesinin artırılması, daha etkin bir şekilde çalışması ve amaçların gerçekleştirilmesi konusunda birbirlerini tamamlamaktadırlar (Kızılboğa ve Özşahin, 2013, s.229).

Her ne kadar iç kontrollerin oluşturulması ve uygulanması yönetimin görevi ise de iç denetim, bu kontrollerin işleyişi hakkında yönetime güvenilir bilgiler sunmakta, değerlendirme ve tavsiyelerde bulunmakta ve böylece iç kontrollerin artı ve eksi yönlerinin belirlenmesi, geliştirilmesi ve etkinleştirilmesi konusunda yönetime destek olmaktadır (Akyel, 2010a, s.7).

3.21. İç Kontrol ve Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından çalışma alanı standartları içerisinde yer alan iki nolu standart gereğince bağımsız denetçiler, denetim çalışmalarının planlanması sürecinde işletmenin iç kontrol yapısını incelemek ve değerlendirmek zorundadırlar (Bozkurt, 2018, s.132). Standarda göre, denetçilerin yaptığı bu işlemin iki amacı bulunmaktadır. İlk amaç, sistemin nitelik ve nicelik olarak yeterli kontrol prosedürlerine sahip olup olmadığı ile ilgili güven düzeyini ölçmektir (Selimoğlu vd., 2017, s.70).

Bağımsız denetim sürecinde denetçiler, işlemlerin doğru bir şekilde muhasebe kayıtlarına yansıtıldığı, finansal tabloların muhasebe ilke ve standartlara uygun bir şekilde hazırlandığı ve önemli yanlışlıklar içermediği ile ilgili konularda iç kontrol sistemine güvenmek isterler (Tuan, 2009, s.8). Çünkü bağımsız denetçilerin işletmede gerçekleşen işlem ve faaliyetlerin tamamını izlemesi, değerlendirmesi ve doğruluğunu test etmesi zordur (Tanyeri ve Memiş, 2017, s.65). Bu bakımdan iç kontrol sisteminin kalitesi ne kadar yüksek olursa elde edilen bilgilerin doğruluğu ve finansal tabloların güvenilirliği de o oranda artacaktır (Demir vd., 2018, s.100).

Bağımsız denetçinin planlama aşamasında iç kontrol sisteminin incelenmesi ile ulaşmak istediği ikinci amaç ise:

- Önemli yanlışlıkla ilgili unsurların türleri,
- Meydana gelebilecek faktörlerin ve yanlışlıkların kontrol riskine etkisi,

- Ek denetim testlerinin denetim programına alınıp alınmaması gibi konularda bilgi edinmek suretiyle denetim prosedürlerinin yapısı, kapsamı ve zamanına karar vermesidir (İSMMMO, 2015). Nitekim iç kontrol sisteminin etkinliği ve denetim riskinin düzeyi, denetçinin uygulayacağı denetim prosedürlerinin türünü, sayısını ve kapsamını doğrudan etkileyecektir (Bozkurt, 1995, s.31).

İşletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, bağımsız denetçi tarafından incelenmeyen veya dikkate alınmayan alanlarda, işlem veya kayıtlarda olabilecek hata ve eksikliklerin asgari düzeye indirgenmesini sağlayarak denetim riskini düşürecek böylelikle denetimin kalitesini artıracaktır (Demir vd., 2018, s.101).

Denetim riskinin düşük olması diğer taraftan denetimin kapsamının daraltılması ve denetçinin belirleyeceği örneklemin küçülmesine bunun sonucu olarak yapılacak çalışmaların, toplanacak kanıtların, kullanılacak personelin ve harcanacak zamanın azaltılması yoluyla denetimin daha düşük maliyetle gerçekleştirilmesi mümkün olacaktır (Atmaca, 2012, s.200; Kabataş vd., 2011, s.8; Kızılboğa ve Özşahin, 2013, s.223).

Haftacı (2011), sağlam ve sağlıklı bir şekilde işleyen iç kontrol sisteminin:

- Denetim riskinin azaltılması ve yapılacak çalışmaların hafifletilmesine,
- Denetçinin uygulayacağı denetim prosedürlerinin kapsamı ve zamanının azaltılmasına,
- Denetim çalışmalarının gerçekleştirileceği örneklem boyutunun küçültülmesine ve sonuç olarak denetim maliyetinin azaltılmasına katkı yapacağını ifade etmiştir (Haftacı, 2011, s.61-62).

İç kontrol sisteminin bağımsız denetçi tarafından incelenmesi ve değerlendirilmesinin işletmeye katkısı ise, sistemin etkin bir şekilde işleyip işlemediği ile ilgili eksik veya aksayan kısımlarının tespit edildiği ve iyileştirilmesi için gerekli önerilerin yer aldığı bir raporun yönetime sunulmasıdır (Bozkurt, 2018, s.371; Güredin, 2000, s.198; Kuşçu, 2016, s.49-50). Böylece işletmenin iç kontrol sisteminin belirlenen amaçları gerçekleştirebilmesi konusunda kalitesi ve sağlayacağı güvencesi artırılmış olacaktır.

BÖLÜM IV

BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN İÇ DENETÇİLERİN ÇALIŞMALARINI

KULLANMASI

Çalışmanın bu bölümünde, bağımsız denetçiler ile iç denetçilerin denetim sürecindeki ilişkisi, koordinasyon ve işbirliği, bu koordinasyon ve işbirliğinin olumlu ve olumsuz sonuçları, iç denetçilerin çalışmalarını kullanmadan önce iç denetçilerin ve yaptıkları çalışmaların hangi açılardan değerlendirildiği, kullanılabilecek çalışmaların kapsam ve niteliğine nasıl karar verildiği bununla birlikte iç denetçilerin doğrudan yardım sağlaması amacıyla kullanılıp kullanılmayacağının nasıl belirlendiği ve verilen kararların bağımsız denetçilerin sorumluluklarına olan etkileri açıklanmıştır.

4.1. İç Denetçi Bağımsız Denetçi Arasındaki İlişki

Bir işletmede iç kontrol sisteminin önemli bir tamamlayıcısı ve işletmenin bordrolu bir çalışanı olan iç denetçilerin temel fonksiyonu; iç kontrol sisteminin hata ve hileleri tespit etme ve önlemedeki etkinliğini ve verimliliğini incelemek, değerlendirmek ve sonuçları bir rapor halinde yönetime veya denetim komitesine sunmak sureti ile sistemin işleyişi hakkında güvence vermek ve gerektiğinde yönetime danışmanlık hizmeti sunmaktır (Saputra ve Achmad, 2019, s.1). Bağımsız denetçilerin temel fonksiyonu ise, işletmelerin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğunu değerlendirmek ve bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek önemli yanlışlıklar içermediği konusunda makul bir güvence vermektir (Arnold, Dorminey, Neidermeyer ve Neidmeyer, 2013, s.300).

İç denetçilerin bir işletme içerisinde yapmış oldukları çalışmaların bir kısmı bağımsız denetçilerce de gerçekleştirilmekte bu nedenle özellikle iç kontrol sisteminin tanınması ve etkinliğinin değerlendirilmesine yönelik süreçlerde iç denetçiler ile bağımsız denetçiler arasında ilişkinin boyutu katlanarak daha da önem kazanmaktadır (Dang ve Lawrence, 2016, s.73). Üstelik bağımsız denetçiler, iç kontrol sistemi aktif, iç denetim bölümü etkin ve yeterli olan işletmelerde gereksinim duydukları güvenilir bilgileri kolaylıkla elde edebilecek, kontrol riskini, iç kontrol sistemini ve iç denetim fonksiyonunu genel olarak değerlendirebilecek (Munro ve Stewart, 2011, s.466), iç kontrollerden elde ettiği bazı bilgileri denetim kanıtı olarak kabul edebilecek ve finansal

tablolarla ilişkin daha rahat görüş oluşturabileceklerdir (Akpınar, 2010, s.184; Akyel, 2010a, s.9; Korkmaz, 2007, s.9).

Öte yandan iç denetçiler, bağımsız denetçilerin aynı çalışmaları tekrar ederek gereksiz yere zaman ve kaynak israfını önlemek, denetim kapsamını daha sağlıklı olarak belirlemelerini sağlamak amacıyla iç kontrol sistemi ve işletme hakkında hazırlamış oldukları raporu bağımsız denetçilerle paylaşarak onların çalışmalarına rehberlik edecek ve gerekli konularda yardımcı olacaklardır (Demir vd., 2018, s.99; Felix, Gramling ve Maletta, 2001, s.5).

Bağımsız denetçilerin, iç denetçileri bağımsızlık, yeterlilik ve kalite açısından değerlendirerek yapmış oldukları çalışmaları kullanma ve bunlardan yararlanma konusundaki kararları, bağımsız denetçilerin uygulayacakları denetim prosedürlerinin türünü, sayısını, kapsamını ve uygulama zamanını da belirlemeleri açısından fayda sağlayacaktır (Aslan, 2018, s.98; Endaya, 2014, s.77-78; Sağlar ve Tuan, 2009, s.356). İç denetçi-bağımsız denetçi ilişkisi aynı zamanda iç denetçilere iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığının kontrolü konusunda bağımsız denetçilerden yeni bilgi ve teknikleri öğrenmelerini ve böylece iç kontrol sistemine ve yönetime sağlanan katma değer artırılması konusunda da fırsat yaratacaktır (Fowzia, 2010, s.22; Suwaidan ve Qasim, 2010, s.510; Tuan, 2015, s.323).

İç ve dış denetçiler arasındaki ilişki ve iş birliğinin önemi; 1975 yılında yayımlanan SAS 9, 1991 yılında SAS 9'un güncellenen hali SAS 65 (Suwaidan ve Qasim, 2010, s.510; Reinstein, Lander ve Gavin, 1994, s.29), 2009 yılında IFAC tarafından yayımlanan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (International Standards on Auditing- ISA) 610 ve IIA tarafından yayımlanan Uluslararası İç Denetim Standardı 2050 (2016 revize), gibi denetim standartlarında da vurgulanmıştır (Eulerich ve Ratzinger-Sakel, 2018, s.4-5). ABD'de Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) tarafından 2007 yılında yayımlanan 5 nolu standartta da bağımsız denetçilerin tarafsız ve yetkin olan iç denetçilerin çalışmalarından yararlanmaları ve onlarla birlikte çalışmaları konusunda ilişki kurmalarının önemine değinilmiştir (Karavardar, 2014, s.175).

İşletme yönetimi açısından iç denetçi ve bağımsız denetçi arasındaki ilişki, şeffaf ve etkin bir kurumsal yönetimin oluşması yanında gelecekle ilgili sağlıklı kararların alınabilmesi için gerekli olan güvenilir bilginin elde edilmesi ve özellikle de denetim süresi ve denetim maliyetinin azaltılmasını (Demir vd., 2018, s.99) diğer taraftan yöneticilerin performanslarının ve işletmenin rekabet gücünün artmasını sağlayacaktır (Saputra ve Achmad, 2019, s.2). Güçlü bir iç kontrol sistemi ve iç denetime sahip olan

işletme yönetimleri bağımsız deneticilerle yapacakları pazarlıkta denetim maliyetinin asgari düzeye çekilmesi konusunda avantaj elde edeceklerdir (Sağlar ve Tuan, 2009, s.356).

Bağımsız denetçiler, işletme çalışanı olmadığı için finansal olmayan konuların mali tablolara etkisini daha iyi değerlendirmek adına işletmeyi, iç kontrol sistemini, çalışanları ve yönetimi daha iyi bilen ve işletmeyi tüm mali yıl boyunca çeşitli açılardan inceleyen ve denetleyen iç denetçilerle ilişki kurarlar (Korkmaz, 2007, s.9). Bu sayede önemli yanlışlıkları azaltarak daha rahat, etkin ve doğru bir denetim gerçekleştirebilme olanağına sahip olmuş olurlar. Diğer taraftan her iki denetçinin birbiriyle ilişkili olarak mesleki şüphecilikle hareket etmeleri yönetici ve çalışanlardan kaynaklı hile ve hatanın tespit edilmesi ve önlenmesi açısından da fayda sağlayacaktır (Mubako ve Muzorewa, 2019, s.842).

Yukarıda yapılan açıklamalardan yola çıkarak günümüz şartlarında iç denetçi ve bağımsız denetçi arasındaki ilişkinin varlığının kaçınılmaz bir zorunluluk olduğu söylenebilir (Suwaidan ve Qasim, 2010, s.509). Bu ilişki başta bağımsız denetçi için iç kontrol sisteminin anlaşılması, yinelenen denetim çabalarının, denetim kapsamının ve riskinin azaltılması, finansal tabloların doğruluğunun daha etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi; iç denetçi açısından iç kontrollerin etkinliğinin değerlendirilmesi konusunda yeni tekniklerin öğrenilmesi; işletme yönetimi açısından denetim süresi ve maliyetinin azaltılması, etkin ve hesap verebilir bir yönetim anlayışının gelişmesi, rekabet avantajının sağlanması, hata ve hilenin önlenmesi ve toplum için de güvenilir ve doğru finansal tabloların sunumu açısından fayda sağlamış olacaktır (Morrill ve Morrill, 2003, s.490).

4.2. İç Denetçi ile Bağımsız Denetçi Arasındaki Farklar ve Benzerlikler

İç denetçi ile bağımsız denetçiler her ne kadar birbirleriyle ilişki içerisinde olsalar da aralarında yetkilendirme, amaç, görev, sorumluluk, raporlama ve kapsam gibi çeşitli konularda birtakım farklılıklar bulunmaktadır (Demir vd., 2018, s.99; Tuğcu ve Türedi, 2019, s.602). Her şeyden önce iç denetçiler denetledikleri kuruluş tarafından kontrolleri denetlemek ve değerlendirmek üzere işe alınan bir şirket çalışanı iken, bağımsız denetçiler şirket dışından bir denetim sözleşmesi ile daha çok finansal tabloları değerlendirmek üzere görev almış kişi ya da kurumlardır (Fowzia, 2010, s.22; Pickett, 2010, s.91). Bu açıdan bir değerlendirme yapıldığında iç denetçilerin (her ne kadar üst

yönetime bağlı olarak faaliyetlerini sürdürseler de) bağımsızlıklarının sınırlı; dış denetçilerin ise bağımsızlıklarının yüksek olduğu söylenebilir (Gürbüz, 1995, s.57).

Bağımsız denetim yasalarca zorunlu olup bağımsız denetçilerin, şirketin finansal tabloları ile ilgili hazırladıkları raporlar işletme yönetimine sunulmakta, yönetim tarafından da kamuya açıklanmakta iken; iç denetim zorunlu olmayıp, iç denetçilerin hazırladıkları raporlar sadece üst yönetime veya denetim komitesine sunulmakta ve dışarıya açıklanmamaktadır (Lynn, 1986, s.8; Pickett, 2010, s.92).

Bağımsız denetçiler, geçmişteki finansal hesap ve işlemlerin doğruluğuna odaklanırken (Ratliff vd., 1993, s.10); iç denetçiler, varlıkların korunması, yasa ve yönetmeliklere uyum, faaliyetlerin iyileştirilmesi gibi hem bugüne hem de geleceğe yönelik finansal ve finansal olmayan konulara odaklanmaktadır (Arnold vd., 2013, s.302; IIA, 2017, s.3). Bu açıdan iç denetimin proaktif bağımsız denetimin ise reaktif bir süreç olduğu söylenebilir (Tunçay, 2011, s.49). Diğer taraftan bağımsız denetçiler finansal raporların güvenilirliği ile ilgili sonuçlarla; iç denetçiler ise işletmede kurulmuş olan iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve verimliliği ile ilgilenirler (Arnold vd., 2013, s.302; Özçelik ve Öztürk, 2019, s.132).

İç denetçilerin çalışmaları süreklilik arz etmekte olup yıl boyu sürmekte, bağımsız denetçilerin çalışmaları ise yıl içinde yapılacak testler hariç olmak kaydıyla genelde yıl sonlarında hesap dönemi kapanışının ardından (finansal tabloların düzenlenmesinden sonra) başlamaktadır (Korkmaz, 2007, s.15; Pickett, 2010, s.94). İşletmedeki her türlü hata ve hile ile ilgili olarak iç denetçiler bunların işletme faaliyetlerine etkisini; bağımsız denetçiler ise finansal tablolara etkisini dikkate alırlar (Tuan, 2015, s.322).

Bağımsız denetçiler Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKDS) ile Bağımsız Denetim Standartları (BDS)'na, yasa ve yönetmeliklere; iç denetçiler ise İç Denetçiler Enstitüsü standartlarına ve etik kurallara uygun olarak çalışmalarını sürdürürler (IIA, 2017, s.3; Szczepankiewicz, 2018, s.432). İç denetçilerin faaliyette bulunmak için lisanslama zorunluluğu bulunmamakla birlikte uluslararası iç denetçi sertifikası (Certified Internal Auditor- CIA) alabilmekte, bağımsız denetçiler ise faaliyette bulunmak için mutlaka Sertifikalı Kamu Muhasebecisi (Certified Accountant- CPA), SMMM veya YMM olmaları gerekmektedir (Akpınar, 2010, s.189; Korkmaz, 2007, s.15).

İç denetçiler bir kurumun iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim faaliyetlerine ilişkin kontrollerin etkinliği ve verimliliği konusunda yönetime güvence vermenin yanında yönetici ve çalışanlara tavsiye ve yorumlar vermek, çeşitli eğitimler

düzenlemek suretiyle görevlerini en iyi şekilde yerine getirmek konusunda danışmanlık hizmeti de sunmaktadırlar (Özçelik ve Öztürk, 2019, s.129; Yurtsever, 2015, s.90,94). Buna karşılık bağımsız denetçiler sadece finansal tabloların bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek önemli yanlışlıklar içermediği konusunda makul bir güvence verilmesi yönünde hizmette bulunmaktadırlar (Bozkurt, 2018, s.38; ECIIA, 2019, s.6).

Bağımsız denetçiler yaptıkları çalışmalar sonucu ulaştıkları iç kontrollere ilişkin zayıflık ve olumsuzlukları, hata ve hileden kaynaklı suistimalleri sadece üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekle mükellef olup ayrıca bunları düzeltmek gibi bir sorumlulukları yokken; iç denetçilerin hem bu olumsuzlukları tespit etmek ve yönetime bildirmek hem de bunların azaltılması veya ortadan kaldırılması için gerekli tedbirlerin alınması konusunda yönetime yardımcı olmak gibi sorumlulukları da bulunmaktadır (Tuğcu ve Türedi, 2019, s.602).

Risk açısından değerlendirildiğinde bağımsız denetçilerin karşı karşıya oldukları risklerin iç denetçilerden kat kat daha fazla olduğu söylenebilir. Çünkü iç denetçilerin hatalı işlemleri ve yönetimi yanlış bilgilendiren raporları doğrudan sadece kuruluşa zarar verir ve bunun sonucu olarak da işlerini kaybedebilirler ancak bağımsız denetçilerin hatalı raporları işletme yönetimi yanında işletme dışındaki finansal bilgi kullanıcılarının yanıltılması yoluyla çok daha geniş bir kitleyi olumsuz etkileyeceğinden bağımsız denetçiler işlerini kaybetmekten ziyade, yasal işlem ve cezalara maruz kalabilir ve kamudaki olumlu itibarlarını da zedeleyebilirler (Ratliff vd., 1993, s.10). Üstelik bağımsız denetçilerin rekabet koşulları altında ücret, maliyet, ekonomik, verimlilik ve etkinlik gibi sebeplerle çeşitli yönlerden ağır baskılara maruz kalmalarına karşın, iç denetçilerin üzerindeki bu türden baskıların ağırlığı o kadar da büyük değildir (Ratliff vd., 1993, s.10).

İç denetçi ile bağımsız denetçiler arasında söz konusu farklılıkların yanında sahip oldukları benzer yönleri şu şekilde sıralanabilir (Demir vd., 2018, s.100, Önalın, 2020; Pickett, 2010, s.89-91):

- Genel olarak denetim çalışmaları benzer süreçlerden oluşmaktadır,
- Denetimlerini standartlara, muhasebe ilke ve esaslara uygun olarak çeşitli metot ve tekniklerle gerçekleştirmektedirler,
- Her ikisi de iç kontrol sisteminin etkinliğini incelemek ve değerlendirmekle sorumludurlar,

- Her ikisi de faaliyetleri ile ilgili olarak denetim raporları hazırlarlar,
- Her ikisi de hataların ve yanlışlıkların ortaya çıkarılması ve bunların etkileri ile ilgilenirler,
- İşletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının finansal tablolara doğru ve gerçeği yansıtacak şekilde aktarılıp aktarılmadığı konusunda inceleme ve değerlendirme yaparlar,
- Uygulayacakları testlerin kapsamının belirlenmesi ve elde edilen sonuçların değerlendirilmesinde, objektiflik, önemlilik ve risk gibi kavramları göz önünde bulundururlar,
- Her iki denetçi de ücretlerini ilgili kuruluştan alırlar,
- Çalışmalarında mesleki şüphecilikle hareket ederler,
- Ortak amaçları faaliyetleriyle ilgili taraflara güvence vermektir,
- Her ikisi de önemli bir unsur olduğu için bilgi sistemlerine dahil olma eğilimindedirler,
- Hazırladıkları raporlarla ilgililere sadece makul düzeyde güvence verirler.

4.3. Bağımsız Denetçi ile İç Denetçi Arasındaki Koordinasyon ve İş Birliği

Bağımsız denetçi ile iç denetçilerin rolleri her ne kadar farklılık gösterse de ikisi arasındaki koordinasyon ve iş birliğinin sağlanması denetim kalitesinin ve etkinliğinin artması yanında, denetlenen kurum, iç ve dış denetçi açısından da çeşitli faydaların elde edilmesi bakımından önemlidir (Argento, Timurs, Patricia ve Annika, 2018, s.296; Morrill ve Morrill, 2003, s.490; Mubako ve Muzorewa, 2019, s.840). Özellikle her iki denetçinin çalışmalarının odak noktası olan iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi aşamasında iç denetçilerle sağlanacak iş birliği; denetimin planlanması aşamasında her iki denetçiye yardımcı olabilecek (Mazur, 2012, s.172); iç denetçi açısından bağımsız denetçinin tecrübelerinden yararlanma fırsatı elde etmesine (Fowzia, 2010, s.22; Suwaidan ve Qasim, 2010, s.510); bağımsız denetçi açısından uygulayacak denetim prosedürlerinin türü ve sayısının azaltılmasına (Gramling, 1999, s.120); denetlenen kurum açısından da denetim maliyetinin azaltılması ve rekabet avantajının sağlanması bakımından katkı sağlayacaktır (Felix vd., 2001, s.1-2; Haron, Chambers, Ramsi ve Ismail, 2004, s.1148; Mihret ve Admassu, 2011, s.68; Sağlar ve Tuan, 2009, s.356).

Bağımsız denetçi ile iç denetçiler arasındaki iş birliğinden kaynaklanabilecek bu

faydalar göz önüne alındığında, her iki denetçi arasındaki koordinasyon ve iş birliğinin incelenmesi ve daha da geliştirilmesi için çeşitli yöntemlerin usul ve esasların geliştirilmesinin çok büyük önem taşıdığı ortaya çıkmaktadır (Mubako ve Muzorewa, 2019, s.840).

Bağımsız denetçiler ile iç denetçiler arasındaki iş birliği, aktif ve pasif iş birliği olmak üzere iki şekilde gerçekleşebilir (Bozkurt, 2018, s.138; Gürbüz, 1995, s.56):

Aktif İş Birliği: Her iki denetçi arasında önceden yapılan bir plana bağlı olarak bağımsız denetçinin yapması gereken çalışmaların bir kısmının örneğin, cari hesapların denetimi veya alacakların doğrulanması şeklindeki çalışmaların iç denetçiye devredilmesi şeklindeki iş birliğidir. Ancak bu iş birliğinde iç denetçilerin yaptıkları işlerin sorumluluğu daima bağımsız denetçilere ait olduğundan, iş birliğine gidilmeden önce iç denetçilerin çeşitli açılardan güven sağlayıp sağlamadıklarının bağımsız denetçiler tarafından araştırılması ve test edilmesi önemlidir.

Pasif İş Birliği: Bağımsız denetçilerin yapmaları gereken işlemlerin daha önce iç denetçiler tarafından yapılmış olması sebebiyle aynı işlemlerin gereksiz yere tekrarlanmaması amacıyla iç denetçilerin daha önceki yapmış oldukları bu çalışmalardan yararlanma şeklindeki iş birliğidir. Bağımsız denetçiler bu iş birliğinde hata riski düşük olan örneğin, ödenmiş giderlerle ilgili incelemelerde doğrudan iç denetçilerin çalışmalarından yararlanacak ancak hata riski yüksek olabilecek örneğin stok hesaplarının incelenmesiyle ilgili denetimlerde ise iç denetçilerin çalışmalarını örneklem yoluyla test edecek ve ikna olamadığı durumlarda kendi çalışmalarını sürdürmeye devam edeceklerdir.

Aktif ve pasif iş birliği ile ilgili olarak, SAS 9'da bağımsız denetçilerin, ilgili hesap bakiyelerinin test edilmesinde doğrudan iç denetçilerin kullanılması yoluyla gerçekleştirilebileceği; SAS 65'te ise, önemsiz maddeler, maddi yanlışlık riski veya öznellik derecesi düşük alanlar hariç olmak üzere:

- Garanti karşılıkları, gider tahakkukları ve kredi zararları karşılığı gibi önemli muhasebe tahminlerine tabi bilanço hesapları ile,
- İlişkili taraf işlemlerinin, şarta bağlı durumların, belirsizliklerin ve müteakip olayların varlığı ve açıklanmasıyla ilgili hassas alanların iç denetçilere devredilemeyeceği belirtilmiştir (Reinstein vd., 1994, s.31).

Bağımsız denetçiler ve iç denetçiler arasındaki koordinasyonun sağlanması hem iç denetim hem de bağımsız denetim standartlarında teşvik edilmekte olup denetçiler arasındaki koordinasyonun varlığı; iç denetçilerin finansal tablo denetimlerinde bağımsız denetçilere olan katkılarının en üst düzeye çıkartılmasında ve mükerrer çabaların en aza indirilerek genel denetim verimliliğinin artırılmasında fayda sağlamakta, buna karşın yetersiz koordinasyon seviyesi ise, bağımsız denetçinin finansal tablo denetimine iç denetçilerin potansiyel katkılarından yararlanamamasına neden olmaktadır (Endaya, 2014, s.76; Felix vd., 2001, s.4-5; Fowzia, 2010, s.23). Bu bakımdan iki denetçi arasındaki koordinasyonun finansal tabloların denetiminde pozitif katkı sağladığı söylenebilir.

Teknolojinin hızla geliştiği günümüzde işletmelerdeki çok çeşitli sistemlerin bağımsız denetçilerce anlaşılması, değerlendirilmesi ve raporlanması iç denetçilerin yardımı olmadan pahalı ve zahmetli olacaktır (Fowzia, 2010, s.23-24). Bu nedenle işletmeyi ve kurulu sistemleri daha yakından tanıyan iç denetçilerle iş birliği sağlanması bağımsız denetçilerin çalışmalarına yol gösterecek ve denetimlerini daha kolay ve etkin bir şekilde gerçekleştirmelerine katkıda bulunacaktır. Ayrıca iki denetçi arasında kurulacak iş birliği ile:

- İşletmenin mali nitelikteki bilgilerinin bütünlük ve güvenilirliğinin denetlenmesinde,
- Mali tabloların muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygunluğunun değerlendirilmesinde,
- İç kontrollerin etkinliğinin test edilmesinde,
- İç denetçilerin daha önceki çalışmalarının kullanılmasında,
- Varlıkların güvenliğinin sağlanması ve kaybının önlenmesinde,
- Denetim komitesi ile iletişim kurulmasında birlikte hareket etmelerinin bağımsız ve iç denetçiler için daha yararlı olacağı tavsiye edilmiştir (Tuan, 2015, s.325).

Bağımsız denetçiler ve iç denetçiler arasında koordinasyon ve iş birliğinin derecesi, bağımsızlık ve yasal kısıtlamalar da dahil olmak üzere çeşitli koşullara bağlı olarak değişmekle birlikte iki denetçi arasındaki koordinasyon ve iş birliğinin sağlanması aşağıdaki ifade edildiği üzere çok çeşitli yollarla gerçekleştirilebilir (Akyel, 2010a, s.12; Albawwat, 2017, s.17; ECIIA, 2019, s.7-8; Endaya, 2014, s.79; Fowzia, 2010, s.23-24;

Pickett, 2010, s.96-97; Ribeiro, 2012, s.136-137):

- Denetim planının veya denetim stratejisinin hazırlanması ve diğer konularda düzenli ve açık bir iletişim kurulması,
- Yapılan çalışmaların tekrarını önlemek amacıyla denetim planlarının uygulanmasıyla ilgili belirli aralıklarla karşılıklı olarak bilgilendirmelerin yapılması,
- Bağımsız ve iç denetçiler arasında periyodik olarak toplantıların düzenlenmesi,
- Bilgi paylaşımına yönelik düzenlemelerin yapılması,
- Denetim raporlarının bağımsız ve iç denetçilere karşılıklı olarak iletilmesi,
- Ortak eğitim programlarının, kursların ve seminerlerin düzenlenmesi,
- Elde edilen sonuçların belirli aralıklarla paylaşılması,
- Eğitim materyallerinin paylaşılması,
- Çeşitli metodolojilerin geliştirilmesi,
- Denetimle ilgili çalışma programlarının hazırlanması,
- Denetimle ilgili belgelere erişim izninin verilmesi,
- Bağımsız ve iç denetim personelinin geçici olarak değişimi yoluyla karşılıklı olarak fayda sağlanmasına imkân tanınması,
- Yapılacak denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlemek için birbirlerinin çalışmalarının belirli yönlerinin kullanılması,
- Belirli alanlar için ortak denetimlerin yapılması,
- Denetim komitesinin, denetimin kapsamını belirlemek ve denetim çabalarını koordine etmek üzere bağımsız ve iç denetçiler arasında periyodik olarak toplantılar düzenlenmesi,
- Denetim komitesi ve üst yönetim arasında açık ve samimi bir iletişim kurulması ve geri bildirimlerde bulunulması,
- Koordinasyon ve iş birliğinin iyileştirilmesi ve geliştirilmesine yönelik alınan kararların ve tavsiyelerin taraflarca uygulanması.

Bağımsız denetçilerle iç denetçiler arasında iş birliğinin kurulmasında geçmişten günümüze çeşitli faktörlerin etkili olduğu söylenebilir. Bu faktörlerden ilki, Treadway Komisyonu tarafından 1987’de yayımlanan iç denetçilerin dış denetçilerin denetiminde daha fazla yer almasına yönelik yayımlanmış olduğu rapor; ikincisi, denetim maliyetinin

azaltılması konusunda dış denetçilere yapılan baskı; üçüncüsü ise, IIA'nın iç denetim standartlarını geliştirmesi ve sertifika programları ile iç denetim mesleğinin kalitesi ve öneminin artırılması çabalarıdır (Morrill ve Morrill, 2003, s.491). Günümüzde de BDS 315 İşletme Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlılık Risklerinin Belirlenmesi ve BDS 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması Standartlarında iç denetçilerle iş birliği yapılabileceğine vurgu yapılmıştır (Argento vd., 2018, s.298-299; BDS 610, 2014, s.6-7).

Yukarıda belirtilen faktörlerin dışında bağımsız denetçilerin iç denetçilerle kuracağı iş birliği müşteri işletmenin riskine, iç denetçilerin objektiflik, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen gibi özelliklerinin değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan güven düzeyine ve denetim komitesi ile iç denetçiler ve yönetim kurulu arasındaki uyum ve ilişki durumuna bağlı olarak da değişecektir (Munro ve Stewart, 2011, s.466-467).

4.4. Koordinasyon ve İş Birliğinin Doğasında Var Olan Bazı Riskler

Bağımsız denetçiler ile iç denetçiler arasındaki koordinasyon ve iş birliği sürecinde bu sürecin doğası gereği var olan ve taraflarca yönetilmesi gereken birtakım riskler bulunmaktadır. Bu risklere örnek olarak (Akyel, 2010a, s.12; Fowzia, 2010, s.24-25):

- Gizliliğin kaybolması,
- Tarafsızlık ve bağımsızlıktan taviz verilmesi,
- Çıkar çatışmalarının ortaya çıkma ihtimali,
- Denetçilerin karşılıklı olarak birbirlerinin çalışmalarından yararlanırken elde ettikleri sonuçların yanlış olarak değerlendirilmesi ve yorumlanması,
- Bir konuyla ilgili olarak tarafların yaptığı iş hakkında ortaya konan sonuçların veya görüşlerin farklı olma olasılığı (taraflardan karşılıklı olarak birbirlerinin güvenilirliğini kaybetme riski),
- Denetçilerden birinin diğer denetçinin elde ettiği sonuçlarını, bu sonuçları desteklemek için kullanabileceği yeterli denetim kanıtı elde etmesine fırsat vermeden önce (bu sonuçlar için tek sorumluluk almadan önce), harici bir tarafa erkenden iletebilmesi ihtimali,

- İş birliği ve koordinasyonun kapsam ve boyutunun belirlenmesinde denetçilerden biriyle ilgili söz konusu olan sınırlandırma ve kısıtlamaların göz önünde bulundurulmaması,
- Koordinasyon ve iş birliğinin denetçilerin mevcut sorumluluklarını zayıflatması ihtimali,
- Denetçilerin tabi oldukları çalışmalarında kullandıkları mesleğe ilişkin denetim standartlarının farklı olması verilebilir.

Bağımsız denetçiler ile iç denetçiler arasındaki koordinasyon ve iş birliğinin sağlanmasında yukarıda sayılan risk unsurlarının göz önünde bulundurulması ve yönetilmesi konusunda gerekli çalışmaların yapılması; yaşanabilecek olası çatışmaların önüne geçilmesi, sağlanacak faydanın artırılması, karşılıklı güvenin oluşturulması, denetim çalışmalarının kalitesinin, etkinlik ve verimliliğinin artırılması ve her iki denetçinin sorumluluklarını en iyi şekilde yerine getirmesi ve amaçlarına ulaşmasında fayda sağlayacaktır.

4.5. Koordinasyon ve İş Birliğinin Sonuçları

Koordinasyon ve iş birliğinin, zaman ve maliyet tasarrufunun sağlanması, verimliliğin artırılması gibi olumlu sonuçları yanında; denetim kalitesinin ve genel denetim sürecinin etkinliğinin kaybolması, bağımsız denetçilerin tarafsızlık ve bağımsızlığının azalması gibi bir takım olumsuz sonuçları da olabilmektedir (Argento vd., 2018, s.301). Bu sonuçlar olumlu ve olumsuz olmak üzere iki başlık halinde aşağıda açıklanmıştır.

4.5.1. Koordinasyon ve İş Birliğinin Olumlu Sonuçları

Bağımsız denetçiler ile iç denetçiler arasındaki koordinasyon ve iş birliği her iki denetçi yanında denetlenen kurum açısından da bir takım olumlu sonuçların elde edilmesinde fayda sağlayacaktır (Endaya, 2014, s.77). Tüm taraflar açısından elde edilebilecek bu faydalar maddeler halinde aşağıda sıralanmıştır.

Hata ve Hilenin Ortaya Çıkarılması: Koordinasyon ve iş birliği, mali tablolardaki hatalı ve hileli işlemlerin belirlenmesine olumlu yönde katkı yaparak hem bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgiye ulaşmaları sayesinde doğru karar vermeleri hem de

işletme açısından varlıkların korunması ve hilenin önlenmesi yolunda gerekli tedbirleri almaları sağlanmış olacaktır (Demir vd., 2018, s.100).

Denetçilerin Farklı ve Güçlü Yönleriyle Etkinliği Artırması: İç denetçilerin sorumlulukları bağlı oldukları şirketle sınırlı olduğundan çalıştıkları kurumun organizasyon yapısı, kültürü ve iç kontrolleri hakkında bağımsız denetçilerden daha fazla bilgi sahibidirler. Bu açıdan iç denetçiler bağımsız denetçilere işletmeyi ve iç kontrol sistemini tanımaları konusunda destek olurlar; bağımsız denetçiler de çok sayıda müşteriye hizmet sunmuş olduklarından iç denetçilerin iç kontrollerle ilgili daha önce ele almadığı sorunları keşfetme ve çözme fırsatı elde etmelerini sağlarlar (Fowzia, 2010, s.27-28; Suwaidan ve Qasim, 2010, s.510).

Verimliliğin Sağlanması: İki denetçi arasındaki iş birliği sayesinde bağımsız denetçilerin, aynı çalışmaları gereksiz yere tekrarlamasının önüne geçilerek (Mubako ve Muzorewa, 2019, s.842-843), emek ve zamandan tasarruf etmeleri, kaynak israfını önlemeleri ve mevcut çalışmalarını başka alanlara yoğunlaştırmaları sağlanacak, diğer taraftan denetlenen işletme üzerindeki yük azaltılarak denetimlerin daha verimli bir şekilde gerçekleştirilmesine imkân sağlanmış olacaktır (Felix vd., 2001, s.5; Ribeiro, 2012, s.138).

Maliyetlerin Azaltılması: Bağımsız denetçilerin harcayacağı emek ve zamandan tasarruf sağlanması sonuç olarak denetim maliyetlerinin azaltılması fırsatını da beraberinde getirecektir (Argento vd., 2018, s.296; Endaya, 2014, s.74; Felix vd., 2001, s.4; Fowzia, 2010, s.28; Gramling, 1999, s.118; Mubako ve Muzorewa, 2019, s.840).

Karşılıklı Anlayışın Geliştirilmesi: Denetçilerin planlarını ve bulgularını birbirleriyle paylaşmaları, aralarında etkin bir iletişimin kurulması ve çeşitli konularda birbirlerinden danışmanlık anlamında yararlanmaları, ihtiyaçlarının ve denetimle ilgili rollerinin her iki denetçi açısından daha net ve açık bir biçimde anlaşılmasında önemli bir rol oynayacaktır (Fowzia, 2010, s.28; Tuan, 2015, s.324).

Kurumsal Açıdan İyi Yönetim ve Hesap Verilebilirlik Anlayışının Geliştirilmesi: Bağımsız ve iç denetçiler arasında koordinasyon ve işbirliğinin geliştirilmesi, iletişim hattının güçlendirilerek geri bildirimlerin sağlanması ve bu durumun işletme üst yönetimi

ve denetim komitesince de desteklenmesi; kurumsal yönetim ve hesap verebilirlik anlayışının geliştirilmesi, iç kontrollerin etkinliğinin artırılması ve bilgi kullanıcılarına sunulacak mali tabloların doğruluk, güvenilirlik ve kalitesinin artırılmasına imkan verecektir (Endaya, 2014, s.78; Mihret ve Admassu, 2011, s.67; Ribeiro, 2012, s.137; Tuan, 2015, s.324).

Denetim Kapsamının Daha İyi Belirlenmesi: Bağımsız denetçilerle iç denetçiler arasında sağlanacak koordinasyon, her iki denetçinin çalışma planlarında yer alan ve ortak denetim alanlarına ilişkin çalışmaların (çakışmadan kaynaklı sorunların giderilmesi amacıyla), iş birliğine dayalı olarak planlanması hem denetim kapsamının daha etkin ve sağlıklı olarak belirlenmesine hem de birlikte çalışmadan sağlanacak faydanın azami seviyeye yükseltilmesine katkı yapacaktır (Akyel, 2010a, s.10).

Denetim Riskinin Doğru Tespit Edilmesi: İç denetçilerin kuruluşla ve iç kontrol sistemi ile ilgili bilgilerinden yararlanılması, bağımsız denetçilerin işletmeye ilişkin denetim riskini daha doğru olarak tespit etmelerine imkân sağlayacaktır (Mihret ve Admassu, 2011, s.68).

Rekabet Avantajının Sağlanması: Denetlenen kurum açısından denetçiler arasındaki koordinasyon ve iş birliği, denetim maliyetinin azaltılması konusunda üst yönetime pazarlık yapma imkânı vererek rekabet avantajı elde etmesinde fayda sağlayacaktır (Albawwat, 2017, s.24; Argento vd., 2018, s.300; Haron vd., 2004, s.1148; Mihret ve Admassu, 2011, s.68; Sağlar ve Tuan, 2009, s.356; Saputra ve Achmad, 2019, s.2).

4.5.2. Koordinasyon ve İş Birliğinin Olumsuz Sonuçları

Koordinasyon ve iş birliğinin olumlu sonuçları yanında bazı olumsuz sonuçları da olabilmektedir. Bu sonuçlardan ilki, bağımsız denetim kalitesinin azalması olasılığıdır. Bağımsız denetçilerin iş birliği sırasında kendi menfaatlerini ön planda tutmaları ve bunu en üst düzeye çıkarmaya çalışmaları, daha geniş bilgi kullanıcıları ve toplumun yararına hizmet etme anlayışının ikinci plana itilmesine dolayısıyla bu durumun sonucu olarak da bağımsız denetimin kalitesinin olumsuz bir şekilde etkilenmesine neden olmasındır (Argento vd., 2018, s.308).

İkinci olumsuzluk, bağımsız denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarını gereğinden

fazla kullanmalarının bağımsızlık ve tarafsızlıklarını tehlikeye düşürme olasılığıdır (Akyel, 2010a, s.12; Eulerich ve Ratzinger-Sakel, 2018, s.15). Bağımsızlık ve tarafsızlıkları zedelenen denetçiler denetim kalitesini göz ardı edebilir, müşteri işletmenin memnuniyet veya isteklerine daha fazla öncelik verebilirler (Argento vd., 2018, s.308).

Diğer bir olumsuzluk bağımsız denetçilerin, yeterince profesyonel ve bağımsız olmayan iç denetçilerle koordinasyon ve iş birliğinin veya onların çalışmalarına güvenme kararlarının bağımsız denetimin verimliliğini olumsuz bir şekilde etkilemesidir (Argento vd., 2018, s.296; Glover, Prawitt ve Wood, 2007, s.1). Buna örnek olarak gerekli yetkinliğe sahip olmayan bir iç denetçinin özellikle denetimin planlanma aşamasında denetim riskini yanlış olarak tespit etmesi suretiyle bağımsız denetçiye yanıltması verilebilir.

Öte yandan bağımsız denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlıklarını kaybetmeleri, denetim kalitesi ve verimliliğinin azalması (Hakansson ve Johansson, 2014, s.2); işletmenin finansal durumu ve mali tablolarla ilgili olarak ortaya konan raporların doğruluk ve güvenilirliğini etkileyerek bilgi kullanıcılarının alacakları kararların yanlış olmasına dolayısıyla hem geniş anlamda hem de kişisel ve ekonomik anlamda bir takım olumsuz sonuçların ortaya çıkmasına da neden olacaktır.

4.6. İç Denetçilerin Çalışmalarının Değerlendirilmesi

İç denetçilerin yapmış olduğu çalışmalar bağımsız denetçilerin:

- İşletmenin iç kontrol sisteminin anlaşılması,
- Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanması ve
- Maddi denetim prosedürlerinin yürütülmesiyle ilgili yapacağı çalışmaları doğrudan etkiler (Biçer, 2006, s.73; Dang ve Lawrence, 2016, s.73; Morrill ve Morrill, 2003, s.491).

Bu etkinin ortaya çıkmasında bağımsız denetçilerin:

- İşletmenin iç kontrol sisteminin etkili ve verimli bir şekilde çalıştığına ilişkin güven duymaları,
- Çeşitli yönlerden iç denetçileri değerlendirebilme imkanlarının bulunması,

- Bağımsız denetçiler gibi iç denetçilerin de denetim için gerekli niteliklere sahip olmaları gibi faktörler etkili olmaktadır (Sağlar ve Tuan, 2009, s.352; Uzun, 1999, s.60-64).

BDS 315 İşletme Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve BDS 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması standartlarında iç denetçilerle iş birliği yapılabileceği ve iç denetçilerin çalışmalarının kullanılabileceği belirtilmiştir (Argento vd., 2018, s.298-299; BDS 610, 2014, s.6-7; ICAP, 2015, s.282; Tuğcu ve Türedi, 2019, s.594). Bağımsız denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarından yararlanması, denetimin kapsamının daraltılması, uygulanacak denetim prosedürlerinin türü ve sayısının azaltılması, işgücü, zaman ve maliyet tasarrufunun sağlanması ve denetim faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde gerçekleşmesi açısından fayda sağlayacaktır (Al-Dhamari, Al-Gamrh, Ku Ismail ve Haji Ismail, 2018, s.189; Felix vd., 2001, s.1-2; Gramling, 1999, s.120; Karavardar, 2014, s.174; Mihret ve Admassu, 2011, s.68).

Ancak denetlenecek kurumlarda oluşturulan iç denetim birimlerinin faaliyetlerinin verimsiz ve etkisiz olması, bu birimde görevli iç denetçilerin mesleki açıdan yetersiz olmaları ve tarafsızlıklarını kaybetmeleri durumunda bağımsız denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarını kullanmaları doğru olmayacaktır (Tuğcu ve Türedi, 2019, s.603). Üstelik iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılması veya iç denetçilerin doğrudan yardım sağlamak amacıyla kullanılması bağımsız denetçilerin denetime ve sunacağı görüşe ilişkin sorumluluğunu azaltmayacaktır (BDS 610, 2014, s.7; Nzechukwu, 2016, s.539).

Diğer taraftan benzer denetim prosedürleri uygulamalarına rağmen, BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi standardı açısından finansal tabloların denetiminde bağımsız denetçiler için aranan işletmeden bağımsız olma şartı iç denetçiler açısından söz konusu olmadığından iç denetçilerin çalışmalarından yararlanmadan önce bağımsız denetçilerin iç denetçileri gerekli şartları taşıyıp taşımadığı konusunda çeşitli yönlerden değerlendirmeleri gerekmektedir (BDS 610, 2014, s.7; Nzechukwu, 2016, s.539).

4.7. İç Denetçilerin Değerlendirilmesi

Bağımsız denetçiler mesleki muhakemelerini kullanarak iç denetçilerin çalışmalarını kullanmaya karar vermeden önce, iç denetçileri:

- Tarafsızlık,
- Mesleki yeterlilik ve
- Yaptıkları çalışmaların kalitesi açısından

test edip değerlendirecek (Bozkurt, 2018, s.139; Dang ve Lawrence, 2016, s.74; Eulerich ve Ratzinger-Sakel, 2018, s.5; Glover vd., 2007, s.2; Tanyeri ve Memiş, 2017, s.66) ancak bu değerlendirmeden sonra iç denetçilerin çalışmalarını kullanıp kullanmayacaklarına, hangi alanda ve ne düzeyde kullanacaklarına karar vereceklerdir (BDS 610, 2014, s.8; ICAP, 2015, s.282; Larsson, 2012, s.63; Nzechukwu, 2016, s.540).

İç denetçilerin değerlendirilmesinde; geçmiş yıllarda yaptıkları denetime ilişkin bilgiler, iç denetim raporları ve çalışma kağıtları, risklerin belirlenmesi, kaynakların ilgili alanlara etkin bir şekilde dağıtılması ve kullanılmasıyla ilgili faaliyetler (Uzay, 1999, s.61), iç denetçilerin kurum içindeki statüleri, faaliyet alanlarıyla ilgili kısıtlamaların olup olmadığı, kaynaklara erişim düzeyleri, atanmaları ve performans düzeyleri gibi kriterler göz önünde bulundurulacaktır (Tuan, 2015, s.323).

4.7.1. İç Denetçilerin Tarafsızlığının Değerlendirilmesi

Tarafsızlık, denetçilerin başkalarının baskısına maruz kalmadan veya çıkar çatışmasına girmeden mesleki muhakemeye dayalı olarak kararlarını bağımsız ve objektif olarak verebilme kabiliyetidir (BDS 610, 2014, s.17).

İç denetçiler işletmenin ücretli bir çalışanı olarak her ne kadar yönetim kurulu veya denetim komitesine bağlı olarak çalışsalar da tam olarak bağımsız oldukları söylenemez (Bozkurt, 2018, s.139; Hodge, 2014, s.21; ICAP, 2015, s.279). Ancak bağımsız denetçilerin iç denetçilere güvenmesi ve onların çalışmalarından yararlanmalarında en önemli kriterlerden biri hiç kuşkusuz iç denetçilerin yeterli düzeyde bağımsızlığa sahip olmalarıdır. Nitekim iç denetim standartlarından nitelik standartları 1100 iç denetim faaliyetlerinin bağımsız olarak gerçekleştirilmesini ve iç denetçilerin görevlerini yerine getirirken objektif olarak davranmaları gerektiğini vurgulamaktadır

(TİDE, 2013).

Kurum içerisinde iç denetçilerin tarafsızlığını korumak amacıyla işletmeler tarafından aşağıda belirtilen birtakım önlemler alınabilir (Hodge, 2014, s.22-23; ICAP, 2015, s.280):

- İç denetçilerin, finans veya muhasebe birimine değil, doğrudan doğruya denetim komitesi ve üst yönetime rapor sunması sağlanmalıdır,
- İç denetçiler tarafından yürütülen işin kapsamı, denetime tabi tutulabilecek operasyonlardan sorumlu finans ve/veya muhasebe yöneticisi tarafından değil iç denetçi veya denetim komitesi tarafından kararlaştırılmalıdır,
- İç denetçilerin denetledikleri işlemlere veya kendilerinden sorumlu yönetime aşına olma riskini azaltmak için, iç denetçiler her üç veya beş yılda bir düzenli olarak rotasyona tabi tutulmalıdır,
- İç denetçiler üst yönetim, yönetim kurulu veya denetim komitesi tarafından atanmalıdır,
- İç denetçiler, kurum içindeki iç kontrollerin tasarımından sorumlu tutulmamalıdır (Aksi halde kendi çalışmalarını denetlemeleri gibi bir sorunla karşı karşıya kalınacaktır).

İç denetçilerin tarafsızlık düzeylerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesinde bağımsız denetçilerin aşağıda belirtilen birtakım kriterleri dikkate almaları önemlidir (BDS 610, 2014, s.17-18; Bozkurt, 2018, s.139; Dang ve Lawrence, 2016, s.82; Hodge, 2014, s.17-18; SAS 65, 2007, s.1807):

- Kurumsal yönetimin iç denetçilerin tarafsızlığına yönelik verdiği destek (örneğin, raporlamanın sadece sorumlu üst yöneticiye, denetim komitesine veya genel müdüre yapılması veya söz konusu yetkililerle doğrudan iletişim kurma imkanının tanınması),
- İç denetçilere iç denetim görevi dışında yönetim ve faaliyetlerle ilgili önemli görev ve sorumlulukların verilip verilmediği, verilen bu görevlerin iç denetim fonksiyonu ile çelişip çelişmediği,

- İç denetçilerin istihdamına yönelik olarak üst yönetimin kararlarında iç denetçileri gözetip gözetmediği (örneğin uygun bir ücret politikasının belirlenip belirlenmediği),
- İç denetçilerin çalışmalarının ve faaliyetlerinin yürütülmesiyle ilgili olarak üst yönetim tarafından herhangi bir baskı, engel veya kısıtlamaya maruz kalıp kalmadıkları (örneğin iç denetim bulgularının bağımsız denetçiyle paylaşılmasında engel veya kısıtlamanın olup olmaması),
- İç denetçilerin raporlarında sundukları sonuç ve önerilere karşı üst yönetimin bakış açısı ve olumlu değerlendirmeleri,
- İç denetçilerin daha önce sorumlu oldukları alanlara ilişkin değerlendirmelerde bulunup bulunmadıkları,
- İç denetçilerin üyesi oldukları meslek kuruluşlarının iç politika veya yapılarının tarafsızlık konusunda mesleki standartlara uyma konusunda bir sorumluluk gerektirip gerektirmediği.

İç denetçileri, yukarıda belirtilen kriterler çerçevesinde değerlendiren bağımsız denetçiler; iç denetçilerin hem bireysel olarak hem de kurum içindeki faaliyetleri açısından yeterince tarafsız olduğuna, ortaya koydukları çalışmaların gerçeğe uygun ve güvenilir olduğuna, kaliteden ödün vermeyeceklerine kanaat getirmesi durumunda iç denetçilerin çalışmalarını kullanmaya daha istekli olacaklardır.

4.7.2. İç Denetçilerin Mesleki Yeterliliğinin Değerlendirilmesi

İç denetçileri tarafsızlık açısından değerlendiren ve yeterli düzeyde tarafsız olduğuna kanaat getiren bağımsız denetçiler, bir sonraki adımda iç denetçileri mesleki yeterlilik açısından değerlendireceklerdir.

Mesleki yeterlilik, iç denetçilerin bir bütün olarak sorumluluklarını standartlarda belirtilen ve mesleğin gerektirdiği esaslar çerçevesinde yerine getirebilmeleri için zorunlu olan bilgi, deneyim ve beceriye sahip olmalarıdır (BDS 610, 2014, s.18; TİDE, 2013). İç denetçilerin mesleki açıdan sahip oldukları bu bilgi ve tecrübelerin derecesi ile bağımsız denetçilerin iç denetçilerin yaptıkları çalışmalara güven düzeyi arasında pozitif bir ilişki vardır (Bozkurt, 2018, s.140; Desai, Roberts ve Srivastava, 2006, s.2).

İç denetim standartları 1210 Yetkinlik standardı, iç denetçilerin sorumluluklarını yerine getirmek için gerekli yeterliliğe sahip olmaları gerektiğini belirtmekte bu sebeple

işletmeler iç denetçileri işe alırken denetim faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli bilgi, beceri ve deneyime sahip, standartlara ve mesleğin gerektirdiği kurallara uygun çalışabilecek nitelikte kişileri seçme konusunda dikkat etmeleri gerekmektedir (Sağlar ve Tuan, 2009, s.348).

İç denetçilerin mesleki açıdan yeterli olarak kabul edilebilmesi için:

- İç denetimle ilgili faaliyetlerin gerçekleştirilmesi konusunda iç denetim standartlarında belirtilen usul ve teknikler konusunda bilgi ve beceri sahibi olmaları ve bunları uygulayabilmeleri,
- Finansal tablo ve kayıtlarla ilgili çalışma ve değerlendirmelerde bulunabilecek muhasebeyle ilgili kavramlar, prensipler, ilke ve teknikler hakkında yeterli bilgiye sahip olmaları,
- İşletmede ortaya çıkabilecek aksaklıkların tespit edilmesi, önem düzeyinin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve yönetilmesi konusunda yönetimce belirlenen prensipleri anlayabilmeleri ve bunlar hakkında yeterli bilgiye sahip olmaları,
- Ekonomi, muhasebe, hukuk, yasal düzenlemeler, vergi, bilişim teknolojileri gibi konularda gerekli bilgi ve tecrübeye sahip olmaları ve
- Üst yöneticiler, yönetim kurulu veya denetim komitesiyle yeterli açıdan iletişim kurabilmeleri, yapılan çalışmaları, elde edilen sonuçları ve önerileri bir rapor halinde yazılı olarak ya da sözlü olarak bildirebilme yeterliliğine sahip olmaları gerekmektedir (Biçer, 2006, s.75; ICAP, 2015, s.283-284; Kepekçi, 1982, s.47-49).

Bağımsız denetçiler, iç denetçilerin mesleki yeterliliklerini değerlendirirken aşağıda belirtilen kriterleri dikkate alırlar (BDS 610, 2014, s.18; Bozkurt, 2018, s.141; Dang ve Lawrence, 2016, s.82; Hodge, 2014, s.17; SAS 65, 2007, s.1807):

- İç denetçilerin çalıştıkları kurumların büyüklüğü ve faaliyetlerin kapsamıyla orantılı yeterli ve uygun kaynaklarının bulunup bulunmadığı,
- İç denetçileri işe alma, görevlendirme ve eğitime konusunda işletmenin geçerli politikaları,
- İç denetçilerin eğitim düzeyleri, mesleki uzmanlıkları ve belgeleri,
- Finansal tablo ve raporlama konularında sahip oldukları bilgi ve tecrübeleri,

- İç denetçilerin mesleki açıdan sürekli olarak kendilerini geliştirmek ve bu konuda yeterli eğitimi almak amacıyla standartlarla uyumlu olarak çalışma esasına dayalı mesleki eğitimle ilgili kuruluşlara katılıp katılmadıkları,
- İç denetçilerin uyguladığı denetim prosedürlerinin, politika ve programlarının etkinlik ve yeterlilik derecesi,
- İç denetçilerin denetim çalışmaları sırasında gösterdikleri performanslarının düzeyi.

Uygulamada gerek IIA gerekse meslekle ilgili diğer kuruluşlar iç denetçilerin mesleki açıdan kendilerini geliştirmek ve uzmanlaşmaları açısından çaba göstermekte (Gürbüz, 1995, s.54), uluslararası alanda geçerliliği olan CIA ünvanı veya müfettişlik gibi diğer ünvanları alabilmeleri için sınavlar düzenlenmekte bununla birlikte iç denetim standartları 1230 nolu sürekli mesleki gelişim kapsamında bilgi ve tecrübelerini geliştirmeleri ve 1300 nolu kalite güvence ve geliştirme programı sayesinde denetime yönelik performanslarının kurum içerisinde bağımsız kişilerce izlenmesi, değerlendirilmesi ve zayıf yönlerinin geliştirilmesi mümkün olmaktadır (TİDE, 2013).

İç denetçilerin tarafsızlık ve yeterliliği genel olarak birlikte değerlendirildiğinde, her iki özelliğin yeterli ve yüksek derecede olması, bağımsız denetçilerin iç denetçilere olan güvenini ve onların çalışmalarından yararlanma konusundaki isteklerini artıracak (BDS 610, 2014, s.18), tersi durumda ise iç denetçilere güven konusunda şüphe duyacaklarından onların çalışmalarından yararlanmak yerine bağımsız olarak kendi denetim çalışmalarını gerçekleştireceklerdir.

4.7.3. İç Denetçilerin Yaptıkları Çalışmaların Kalitesi ve Test Edilmesi

İç denetçileri tarafsızlık ve mesleki yeterlilik açısından değerlendiren ve onların yeterli niteliklere sahip oldukları kanaatine varan bağımsız denetçiler bu son aşamada, iç denetçiler tarafından yapılan çalışmaların kalitesini ölçmek ve değerlendirmek amacıyla bu çalışmaların bazılarını seçerek çeşitli yönlerden test ederler (Biçer, 2006, s.80).

İç denetçilerin yapmış oldukları çalışmaların kısmen test edilebilmesi için bağımsız denetçiler:

- İç denetçiler tarafından yapılan çalışmaları tesadüfi olarak seçerek bunlar üzerinde inceleme ve değerlendirmelerde bulunurlar veya

- İç denetçilerce benzer işlemlere ilişkin yapılan çalışmalardan örnek alarak iç denetçilerin ulaştıkları sonuçlarla kendi çalışmaları sonucu buldukları sonuçları karşılaştırırlar (Bozkurt, 2018, s.141; SAS 65, 2007, s.1811).

Bununla birlikte bağımsız denetçiler iç denetçilerce yapılan çalışmaların ve elde ettikleri sonuçların kalite yönünden değerlendirilmesinde:

- İç denetim biriminde görevli iç denetçilerin sorgulanması,
- İç denetçilerce uygulanan denetim testlerinin gözlemlenmesi,
- İç denetçilerin çalışma kâğıdı ve programlarının yeniden incelenmesi ve
- Daha önce iç denetçiler tarafından yapılan incelemelerin yeniden uygulama kapsamında bağımsız denetçiler tarafından tekrar incelenmesi gibi çeşitli prosedürleri de uygulayabilirler (BDS 610, 2014, s.23).

Bağımsız denetçiler iç denetçilerin çalışmalarını değerlendirirken aşağıda belirtilen bir kısım göstergeleri baz alırlar (BDS 610, 2014, s.10,23; Bozkurt, 2018, s.141; Dang ve Lawrence, 2016, s.83; Hodge, 2014, s.18; ICAP, 2015, s.284; Reinstein vd., 1994, s.32):

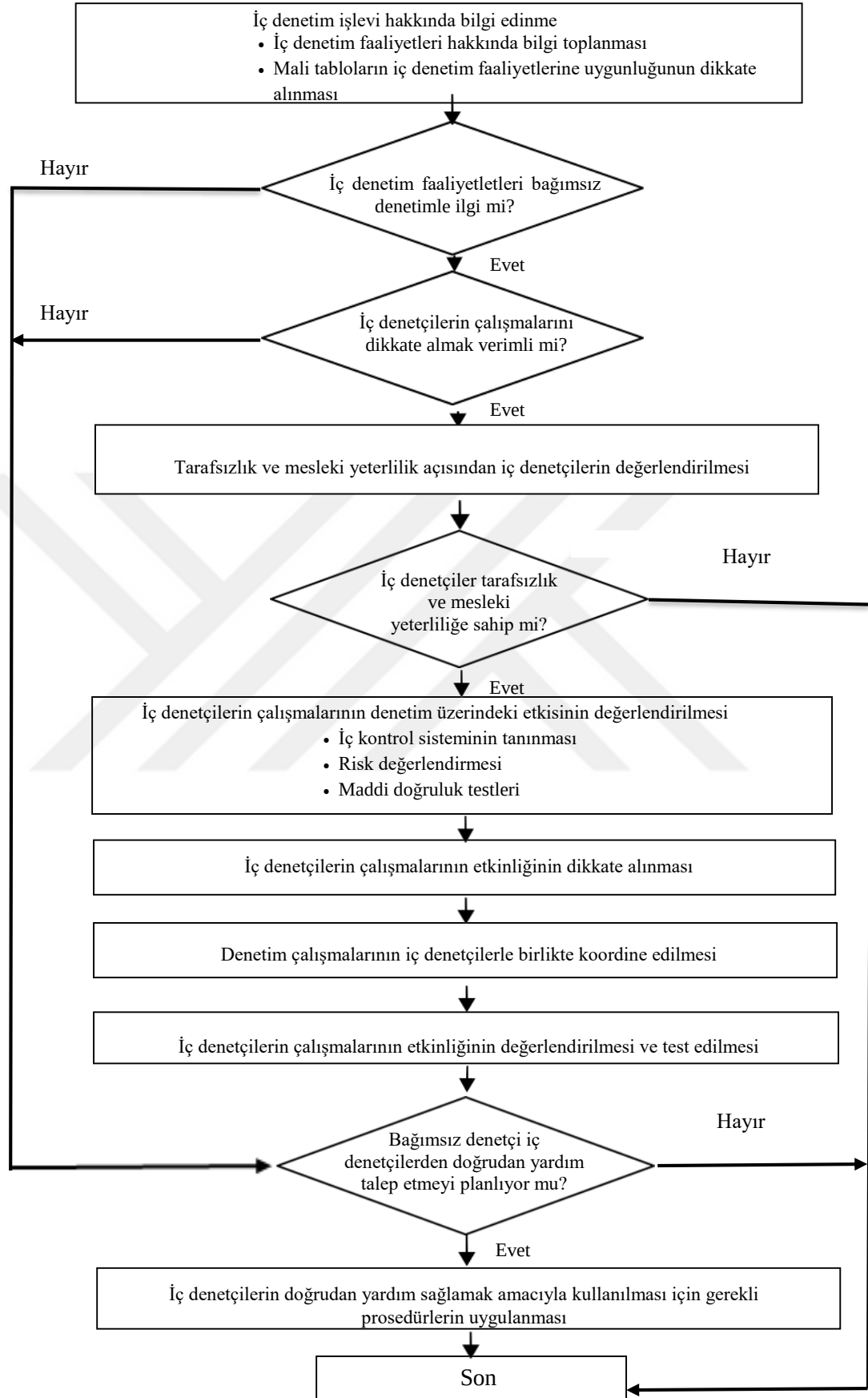
- İç denetçiler tarafından yapılan çalışmaların denetim amaçlarını karşılamak konusundaki yeterliliği,
- Yapılan çalışmaların uygun bir şekilde planlandığı, uygulandığı, gözden geçirildiği ve belgelendirilip belgelendirilmediği,
- Denetim programlarının gerekli nitelikleri taşıyıp taşımadığı,
- İç denetçilere ilişkin çalışma kağıtlarının gerekli nitelik ve özelliklere sahip olup olmadığı,
- Elde edilen denetim kanıtlarının makul bir görüş elde etmeye yetecek düzeyde olup olmadığı,
- İç denetçilerce elde edilen sonuçların bağımsız denetçilerce incelenecek faaliyet alanları için uygun olup olmadığı,
- İç denetim raporlarının gerekli niteliğe sahip olup olmadığı.

Bağımsız denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarını kullanıp kullanmama

konusunda bir yargıya varmalarında yukarıda sayılan göstergelerin tamamı dikkate alınmalıdır. Çünkü söz konusu faktörler birbirleriyle ilişkili olup değerlendirme yaparken sadece birinin dikkate alınması bağımsız denetçilerin yanlış yargıda bulunmalarına neden olabilecektir (Desai vd., 2006, s.4). Nitekim Krishnamoorthy (2002) ve Gramling, Maletta, Schneider ve Church (2004) tarafından iç denetim fonksiyonun gücü ile iç denetçilerin yetkinlik, iş performansı ve nesnellik gibi farklı nitelikleri arasındaki ilişkiyi ortaya çıkarmak amacıyla yapılan çalışmalarda iç denetim fonksiyonunun güçlü olabilmesinin ancak bu üç faktörün tümünün mevcut olması halinde yüksek olarak kabul edilebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Diğer taraftan Schneider (1984), Haron vd. (2004) ve Suwaidan ve Qasim (2010) tarafından bağımsız denetçilerin iç denetçilere güvenmelerini etkileyen faktörlerin etkisiyle ilgili yaptıkları anket çalışmasında; tarafsızlık en yüksek ortalama ile birinci, mesleki yeterlilik ikinci, çalışmaların kalitesi (iş performansı) ise üçüncü etkili faktör olarak belirlenmiştir.

Bağımsız denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarını kullanıp kullanmama konusundaki değerlendirmelerine ilişkin süreçler Şekil 8’de aşamalarıyla birlikte gösterilmiştir.



Şekil 8. İç denetçilerin çalışmalarını kullanma konusundaki değerlendirmelere ilişkin süreçler

Kaynak: Biçer, 2006, s.76; SAS 65, 2007, s.1813; Hodge, 2014, s.26.

Buraya kadar yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere bir işletmede iç denetçilerin bulunması, bağımsız denetçilerin bu denetçilere doğrudan doğruya güveneceği ve çalışmalarından kesin olarak yararlanabileceği anlamına gelmez (Tuğcu ve Türedi, 2019, s.605). Bu bakımdan Şekil 8’den de anlaşılacağı üzere iç denetçilerin tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve çalışmalarının kalitesi açısından mutlaka değerlendirilmesi ve elde edilen sonuçlara göre eğer gerekli nitelikleri taşıyorlarsa iç denetçilere güvenilmesi ve onların çalışmalarından yararlanması gerekmektedir (Tuğcu ve Türedi, 2019, s.606). Aksi halde bu değerlendirmeler yapılmadan iç denetçilerin çalışmalarının kullanılması, bağımsız denetçilerin yanlış bilgiler edinmesine, finansal tablolarla ilgili doğru ve gerçeği yansıtmayan bir görüş rapor etmelerine, yasal işlem ve cezalara maruz kalmalarına, kamudaki olumlu itibarlarının zedelenmesine bununla birlikte ekonomik ve sosyal birtakım olumsuzlukların ortaya çıkmasına neden olacaktır (Ratliff vd., 1993, s.10).

4.8. İç Denetçilerin Hangi Çalışmalarının Kullanılacağına Karar Verilmesi

İç denetçileri tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve yaptıkları çalışmaların kalitesi açısından değerlendiren bağımsız denetçiler, iç denetçilerin hangi çalışmalarının kullanılabileceğine nitelik ve kapsam açısından karar verirken bu çalışmaların BDS 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması standardı hükümlerine göre hazırlanan denetim planı ve genel denetim stratejisi yönünden ihtiyaca uygun olup olmadığını mesleki muhakemelerini kullanarak değerlendirirler (Argento, vd., 2018, s.304; BDS 610, 2014, s.9,17,20).

Yapılan değerlendirmeler doğrultusunda bağımsız denetçiler tarafından iç denetçilerin hangi çalışmalarının kullanılabileceğine örnek olarak:

- İç kontrollerin etkin bir şekilde işleyip işlemediğine yönelik yapılan testler,
- Maddi doğruluk testleri,
- Stokların gözlenmesi ve sayılmasına yönelik çalışmalar,
- Yasa, yönetmelik ve mevzuatlara uygunluğun değerlendirilmesine yönelik çalışmalar,
- Bilgi sistemlerinin kullanılması yoluyla finansal raporlama ve diğer işlemlerin takibine yönelik çalışmalar,

- İşletmenin bağlı ortaklıklarının sınırlı veya bağımsız denetimine yönelik çalışmalar verilebilir (BDS 610, 2014, s.20; ICAP, 2015, s.284; Krishnamoorthy, 2001, s.500; More, 1992, s.18).

Bağımsız denetçiler yapacağı çalışmaların ve uygulayacağı testlerin planlanması, uygulanması ve elde edilecek kanıtların değerlendirilmesinde mesleki muhakemenin önemi arttıkça iç denetçilerin çalışmalarından daha az yararlanacak ve bizzat kendileri denetim prosedürlerini uygulama yoluna gideceklerdir. Bağımsız denetçilerin bu şekilde hareket etmelerinin altında, finansal tablolarla ilgili verecekleri görüşten yalnızca kendilerinin sorumlu olmaları yatmaktadır (Eulerich ve Ratzinger-Sakel, 2018, s.5; SAS 65, 2007, s.1809).

Mesleki muhakemenin önemli olduğu durumlara örnek olarak:

- İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi,
- Uygulanmış olan denetim prosedürlerinin yeterli olup olmadığının değerlendirilmesi,
- Süreklilik varsayımının uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesi,
- Önem arz eden muhasebe tahminlerine yönelik yapılacak değerlendirmeler,
- Mali tablolarda yeterli açıklama yapılıp yapılmadığının değerlendirilmesi,
- Bağımsız denetçinin denetim raporuna etki edebilecek diğer önemli durum ve olayların değerlendirilmesi verilebilir (Aktif Akademi, 2020, s.130).

Bağımsız denetim süreci boyunca önemli mesleki muhakemelerin tamamı bağımsız denetçiler tarafından yapılır ve bu süreçte yapılan değerlendirmeler sonucunda; önemli yanlışlık riski yüksek olan, işletme yönetiminin ve çeşitli ilke, esas ve politikalarla iç denetçilerin tarafsızlığı desteklenmeyen, iç denetçileri mesleki açıdan yetersiz olan işletmelerde bağımsız denetçiler iç denetçilerin çalışmalarını kullanmak yerine onlardan doğrudan destek sağlayabilirler (Aktif Akademi, 2020, s.130; ISA 610, 2013, s.7; Nzechukwu, 2016, s.540).

Bağımsız denetçiler kullanılabilecek iç denetçilerin çalışmalarının niteliği ve kapsamına karar verdikten sonra BDS 260 Üst Yönetiminden Sorumlu Olanlarla

Kurulacak İletişim standardı 15. madde hükmünce belirledikleri denetim planının kapsamı ve zamanlamasıyla ilgili genel durumları ve ayrıca iç denetçilerin çalışmalarının nasıl kullanılacağı ile ilgili planları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirirler (BDS 610, 2014, s.9).

4.9. İç Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması

İç denetçilerin çalışmalarını kullanma konusunda karar veren bağımsız denetçiler, hazırladıkları planı iç denetçilerle müzakere etmek ve karşılıklı olarak yapacakları faaliyetleri koordine etmek amacıyla:

- Yapılacak çalışmaların zamanlamasının planlanması,
- Yapılacak çalışmaların niteliğinin belirlenmesi,
- Genel olarak denetim faaliyetlerinin kapsamının belirlenmesi,
- Mali tablolara ilişkin işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara yönelik başlangıç ve performans önemlilik düzeylerinin belirlenmesi,
- İncelenecek mali tablo kalemlerinin ve örneklemin tespitinde kullanılacak yöntemlerin belirlenmesi,
- Yapılacak çalışmalar sonucu elde edilen bulguların belgelendirilmesi,
- Raporlama ve gözden geçirme konusundaki prosedürlerin belirlenmesi gibi konuları görüşmek üzere bir araya gelirler (BDS 610, 2014, s.10,22).

Denetim süreci içerisinde bağımsız denetçilerle iç denetçiler arasındaki koordinasyon ve iş birliğinin etkinliğinin artırılması amacıyla; belirli aralıklarla toplantıların düzenlenmesi, birbirlerinin çalışmalarını etkileyebilecek önemli hususlar hakkında karşılıklı olarak bilgilendirmelerin yapılması ve iç denetim raporlarına erişim yetkisinin verilmesi gibi çeşitli faaliyetler gerçekleştirilebilir (Albawwat, 2017, s.17; ECIIA, 2019, s.7-8; Endaya, 2014, s.79; Fowzia, 2010, s.23-24; SAS 65, 2007, s.1810-1811). Gerçekleştirilen bu faaliyetlerle bağımsız denetçilerle iç denetçiler arasında sağlanacak koordinasyon ve iletişim sayesinde, özellikle bağımsız denetçilerin finansal tablolara yönelik çalışmalarını etkileyebilecek önemli hususların iç denetçilerce ortaya konması, bağımsız denetçilerce önemli yanlışlık riskinin yanında şüphe duyulan, bir iddiaya dayanan ya da gerçekleşen hilelere yönelik risklerin belirlenmesine ve işletme yönetimine raporlanmasına olanak sağlanacaktır (Demir vd., 2018, s.100; Tuğcu ve

Türedi, 2019, s.604).

Bağımsız denetçiler, BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi standardı kapsamında, iç denetçilerin çalışmalarını denetim kanıtı olarak kullanmaları durumunda, bu çalışmaların güvenilirliği konusunda dikkatli olmalı, mesleki şüphecilik çerçevesinde denetim faaliyetlerini planlamalı ve yürütmelidirler (ISA 610, 2013, s.17). Bununla birlikte iç denetçilerin çalışmalarının kullanılması halinde bağımsız denetçiler çalışma kağıtlarına:

- İç denetçilerin tarafsızlığının işletme yönetimince, mevcut ilke ve politikalarla desteklenip desteklenmediğini,
- İç denetçilerin mesleki açıdan yeterli olup olmadıklarını,
- İç denetçilerin çalışmalarını disiplinli ve sistematik bir anlayışla yürütüp yürütmediklerini,
- İç denetçilerce yapılan çalışmaların kapsamı ve niteliği yanında bunlara yönelik alınan kararların dayanağını,
- İç denetçilere ait çalışmaların yeterliliğinin değerlendirilmesi amacıyla gerçekleştirdikleri denetime ilişkin prosedürleri ilave etmelidirler (BDS 610, 2014, s.13; ICAP, 2015, s.285; Nzechukwu, 2016, s.543-544).

4.10. İç Denetçilerin Doğrudan Yardım Sağlaması İçin Kullanılıp Kullanılmayacağının Değerlendirilmesi

Doğrudan yardım, bağımsız denetimle ilgili prosedürlerin gerçekleştirilmesi amacıyla, bağımsız denetçilerin gözetimi, yönlendirmesi ve yaptığı çalışmaların tekrar incelenmesi kapsamında, iç denetçilerin yardım sağlamak amacıyla kullanılmasıdır (BDS 610, 2014, s.8). Denetim sürecinde bağımsız denetçiler özellikle iç kontrol sisteminin tanınması ve değerlendirilmesi, denetimle ilgili temel testlerin gerçekleştirilmesi gibi kendisinin yerine getirmesi gereken sorumluluklarına ilişkin çalışmaların bazı yönlerini tamamlaması için iç denetçileri doğrudan yardım sağlaması için kullanabilirler (SAS 65, 2007, s.1811). Ancak bağımsız denetçilerin, iç denetçilerin doğrudan yardım sağlamak için kullanılıp kullanılmayacağına veya ne ölçüde kullanılabileceğine ilişkin karar vermeden önce aşağıda belirtilen birtakım kriterleri göz önüne alarak bir değerlendirme yapmaları gerekmektedir (ACCA, t.y.).

Birinci Kriter: Yasa veya yönetmeliklerle iç denetçilerden doğrudan yardım sağlanmasının yasaklanıp yasaklanmadığının incelenmesi. Örneğin İngiltere, İrlanda ve Almaya'da bağımsız denetçilerin bağımsızlığının geliştirilmesi için iç denetçilerden doğrudan yardım sağlanması yasaklanmıştır (ICAP, 2015, s.282; Eulerich ve Ratzinger-Sakel, 2018, s.5). Doğrudan yardım konusunda yasaklama söz konusu ise, bu yasağın kapsamının topluluğa bağlı ancak kendi birimlerinde çalışan iç denetçiler içinde geçerli olup olmadığının incelenmesi.

İkinci Kriter: İç denetçilerin tarafsızlığına yönelik tehditlerin var olup olmadığının ve önem düzeylerinin değerlendirilmesi. Bağımsız denetçiler bu değerlendirmeyi yaparken:

- İç denetçilerin tarafsızlığının işletme yönetimince, mevcut ilke ve politikalarla desteklenip desteklenmediğini,
- Çalışacakları alanla ilgili olarak kişisel veya ailevi yönden ilişkili olduğu kişilerin bulunup bulunmadığını,
- Yapacakları çalışmalarla ilgili işletmedeki bölüm veya departmanlarla olan bağlantı düzeylerini,
- Normal ücret ödemeleri dışında işletmeyle aralarında finansal açıdan çıkar ilişkisinin bulunup bulunmadığını dikkate alırlar (ISA 610, 2013, s.19).

Üçüncü Kriter: İç denetçilere verilecek görevlerin yerine getirilmesi için gerekli mesleki yeterliliğe sahip olup olmadıklarının değerlendirilmesi.

Yukarıda belirtilen kriterlerin tamamını dikkate alarak değerlendirme yapan bağımsız denetçiler, gerekli şartların mevcut olmaması halinde iç denetçileri doğrudan yardım sağlamak için kullanmaktan kaçınacaklardır.

4.10.1. Doğrudan Yardım Sağlayacak İç Denetçilerin Yapacağı Çalışmaların Kapsam ve Niteliğinin Belirlenmesi

Denetim amaçları açısından yukarıda belirtilen kriterlere göre iç denetçileri değerlendirerek doğrudan yardım sağlaması bakımından yeterli bulan ve onları kullanmaya karar veren bağımsız denetçiler bu aşamada, iç denetçilerce yapılacak olan çalışmaların kapsam ve niteliğine karar vereceklerdir. Ancak bu kararın verilmesinde

bağımsız denetçiler:

- Gerçekleştirilecek denetime ilişkin prosedürlerin planlanması ve uygulanması ile yapılacak çalışmalar sonucu elde edilecek denetime ilişkin kanıtların değerlendirilmesindeki mesleki muhakemenin önem düzeyini,
- İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin değerlendirilmiş önemli yanlışlık riskini,
- İç denetçilerin tarafsızlık ve mesleki yeterliliğine yönelik tehditlerin var olup olmadığını ve önem düzeylerini dikkate alırlar (BDS 610, 2014, s.11; Nzechukwu, 2016, s.542).

Bağımsız denetçiler:

- Önem düzeyi yüksek mesleki muhakeme gerektiren durumlarla ilgili,
- Denetim prosedürlerinin yerine getirilmesinde veya denetim kanıtlarıyla ilgili yapılacak değerlendirmelerde daha fazla mesleki muhakeme yapılmasını gerektirecek önemli yanlışlık riskleriyle ilgili,
- İç denetçilerin katıldığı ve iç denetim birimi tarafından yönetime (veya yönetimden sorumlu olanlara) daha önce bildirilmiş veya bildirilecek çalışmalarla ilgili,
- İç denetim işlevi ve onun çalışmasına veya doğrudan yardım sağlanmasına yönelik ISA 610 uyarınca aldıkları kararlarla ilgili prosedürlerin uygulanmasında iç denetçileri doğrudan yardım sağlamak amacıyla kullanamazlar (ICAP, 2015, s.285-286; ISA 610, 2013, s.9; Nzechukwu, 2016, s.542-543).

Görev ve faaliyetler yönünden, iç denetçilerden doğrudan yardım alınan durumlar olduğu gibi doğrudan yardım alınması uygun olmayan durumlar da vardır. Hangi durumlarda iç denetçilerden doğrudan yardım sağlanamayacağı BDS 610'da aşağıdaki gibi ifade edilmiştir:

- Hile riski konusunda yapılacak müzakereler,

- BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları standardı kapsamında önceden öngörülemeyen denetim prosedürlerinin uygulanması kararları,
- BDS 505 Dış Teyitler standardı hükümlerince bu teyitlerin kontrolü, saklanması ve sonuçların değerlendirilmesi,
- Mesleki muhakemenin önemli olduğu çalışmalar,
- İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara yönelik önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu alanlarda gerçekleştirilecek testlerin planlanması, uygulanması ve elde edilecek kanıtların değerlendirilmesi şeklinde sıralanabilir (BDS 610, 2014, s.25).

4.10.2. İç Denetçilerin Doğrudan Yardım Sağlaması ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Gerekli değerlendirmeler sonucu iç denetçileri doğrudan yardım sağlayıp sağlamayacağı ve yardım sağlayacaksa onlardan hangi düzeyde yararlanılacağı konusunda karar veren bağımsız denetçilerin ilk sorumluluğu, iç denetçilerin kullanılması konusunda yapılan planın nitelik ve kapsamının, denetim koşullarında aşırı olmadığı konusunda karşılıklı bir anlayışa ulaşmak için yönetişimden sorumlu olanlara planın kapsamı ve zamanlamasıyla ilgili bilgileri BDS 260 Yönetişimden Sorumlu Olanlarla İletişim standardı gereğince kurulacak iletişim sırasında sunmaktır (BDS 610, 2014, s.12; ICAP, 2015, s.285). Bağımsız denetçi bu sorumluluğu yerine getirirken diğer taraftan, finansal tablolara ilişkin ortaya konan görüşten sadece kendisinin sorumlu olduğu düşüncesiyle, iç denetçilerin doğrudan yardım sağlamak amacıyla kullanılmasından dolayı bir bütün olarak denetim sürecinde yeterli derecede yer alıp almadığını da sorgular.

Bağımsız denetçilerin ikinci sorumluluğu, iç denetçileri doğrudan yardım sağlamak amacıyla kullanmadan önce:

- İşletme temsilcisinden, iç denetçilere verilecek talimatların yerine getirilmesine izin verilmesi ve bu konuda iç denetçilerin yapacakları çalışmalara müdahale edilmemesi konusunda yazılı bir belge ve
- İç denetçilerden, spesifik konularda gizliliğin korunmasına ve tarafsızlıklarını tehlikeye düşürecek konuların kendilerine bildirilmesine yönelik hususlarda yazılı

bir taahhüt almalarıdır (ACCA, t.y.; Aktif Akademi, 2020, s.130; ICAP, 2015, s.286; Nzechukwu, 2016, s.543).

Bağımsız denetçilerin üçüncü sorumluluğu denetim sırasında:

- İç denetçilerin kuruluştan bağımsız olmadıklarını akılda tutarak, iç denetçiler tarafından sözleşme kapsamında yapılan çalışmaları yönlendirmek, denetlemek ve gözden geçirmek,
- İç denetçilerce yapılan çalışmaların sonuçlarını destekleyecek uygun ve yeterli kanıtların elde edilip edilmediğini değerlendirmek,
- İç denetçilerce elde edilen bu kanıtları tekrar kontrol etmek ve
- İç denetçilere, denetim sırasında tespit edilen ve dikkate değer muhasebe ve denetimle ilgili konuları kendilerine (bağımsız denetçilere) derhal bildirilmesi konusunda hatırlatmaların yapılmasıdır (ACCA, t.y.; Hodge, 2014, s.18-19; ICAP, 2015, s.286-287; SAS 65, 2007, s.1812).

İç denetçilerden doğrudan yardım sağlanması durumunda bağımsız denetçilerin son sorumluluğu belgelendirme kapsamında hazırladıkları çalışma kağıtlarına:

- İç denetçilerin tarafsızlık ve mesleki yeterliliğine yönelik tehditlerin var olup olmadığı ve önem düzeylerine ilişkin yapılan değerlendirmeleri,
- İç denetçilerce yapılan çalışmaların kapsamı ve niteliği yanında bunlara yönelik alınan kararların dayanağını,
- BDS 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi standardı doğrultusunda gözden geçirme faaliyetlerinin kapsamını, tarihini ve bu faaliyeti gerçekleştirenin kim olduğunu,
- İşletme temsilcisi ile iç denetçilerden alınan yazılı izin belgesi ve taahhütleri,
- İç denetçilere ait çalışma kağıtlarını ilave etmektir (BDS 610, 2014, s.13; ICAP, 2015, s.287; Nzechukwu, 2016, s.544).

4.11. İç Denetçilerin Doğrudan Yardım Sağlaması ve Çalışmalarının Kullanılmasının Denetim Açısından Bağımsız Denetçilerin Sorumluluklarına Etkisi

Bağımsız denetim standartları bağımsız denetçilere, denetim sırasında gerçekleştirecekleri prosedürlerin nitelik, kapsam ve zamanını belirlemelerinde, değiştirmelerinde ya da kapsamını daraltmalarında iç denetçilerin çalışmalarını veya doğrudan yardım sağlaması şeklinde kullanılmasını zorunlu tutmamış, bu konudaki kararı tamamen bağımsız denetçilere bırakmıştır (BDS 610, 2014, s.6). Ancak bağımsız denetçilerin normalden daha fazla ve uygun düşmeyecek kullanımlarını önlemek, yapacakları muhakeme ve alacakları kararlara bir çerçeve oluşturmak ve sorumluluklarını belirlemek amacıyla bir dizi düzenlemeler yapılmıştır.

Bu düzenlemelerden BDS 200’de bağımsız denetçilerin, denetim faaliyetlerini bağımsız denetimin genel amaçlarına ve denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirmekle yükümlü oldukları; aynı şekilde BDS 610’da ise, iç denetçilerin çalışmalarını kullanmaları veya onlardan doğrudan yardım sağlamak amacıyla yararlanmaları durumunda finansal tablolarla ilgili verecekleri görüşe ilişkin tek başına sorumlu olma hallerinin değişmeyeceği ve bu durumun sorumluluklarını azaltmayacağı ifade edilmiştir (Eulerich ve Ratzinger-Sakel, 2018, s.5; SAS 65, 2007, s.1809).

İç denetçiler her ne kadar gerçekleştirdikleri prosedür ve testler bakımından bağımsız denetçilerle benzerlik gösterebilirler de denetlenen kurumun ücretli bir elemanı olmaları, güvence hizmetleri yanında danışmanlık hizmetleri de sunmaları ve üst yönetime bağlı olmaları sebebiyle tam olarak bağımsız sayılmazlar (Hakansson ve Johansson, 2014, s.5). Üstelik denetim amaçları açısından gerekli tarafsızlık ve mesleki yetkinliğe sahip olup olmadıkları veya çalışmalarının kalitesi ve elde ettikleri kanıtların yeterliliği konusunda şüpheler duyulabilmektedir. Bu sebeple bağımsız denetçiler, iç denetçilerin çalışmaları kullanılmadan veya onlardan doğrudan yardım sağlanmadan önce mesleki şüphecilikle hareket etmeli, iç denetçileri belirlediği birtakım kriterler ölçüsünde değerlendirmeli, yönlendirmeli, gözetlemeli, yapacakları çalışmaları tekrar gözden geçirmeli hangi süreçler veya görevler için doğrudan yardım sağlayabileceğini belirlemeli, kararlarını mesleki muhakemelerini kullanarak vermeli, bağımsızlığını zedeleyecek şekilde aşırı kullanımdan kaçınmalı ve en önemlisi denetime azami düzeyde hakim olmalıdırlar. Aksi halde iç denetçilerin çalışmalarının kullanılması veya onlardan doğrudan yardım sağlanması; işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının

dürüstlüğü hakkında hatalı ve doğru olmayan raporların ortaya konmasına, denetim kalitesi ve verimliliğinin azalmasına bu ise, işletme yönetimi ve bilgi kullanıcılarının hatalı kararlar almalarına, bağımsız denetçilerin yasal işlem ve cezalara maruz kalmalarına, piyasadaki itibarlarının zedelenmesine, genel anlamda ise ekonomik bir takım olumsuzlukların ortaya çıkmasına neden olacaktır (Argento vd., 2018, s.296; Glover vd., 2007, s.1; Mala ve Chand, 2015, s.3; Ratliff vd., 1993, s.10).

4.12. Bağımsız Denetçilerin İç Denetçilere Güvenine ve Onların Çalışmalarının Kullanılması Konusundaki Algılarına Etki Eden Diğer Faktörler

İç denetçilerin tarafsızlığı, mesleki yeterliliği ve çalışmalarının kalitesi yanında bağımsız denetçilerin iç denetçilere güvenine ve onların çalışmalarının kullanılması konusundaki algılarına etki eden diğer faktörler; işletmenin yapısal/doğal riski (işletme riski), finansal tablo kalemlerindeki önemli yanlışlık riski ve görevlerin özneliliği olarak sıralanabilir (Bame-Aldred, Brandon, Messier, Rittenberg ve Stefaniak, 2013, s.267; Whittington ve Margheim, 1993, s.1).

Yapısal risk; iç kontrollerin olmadığı veya bu kontrollerle ilgili politika ve prosedürlerin etkisi göz önüne alınmaksızın finansal tablolarlarda önemli yanlışlıkların bulunma riskidir (Bozkurt, 2018, s.112). Bir başka ifadeyle işletme riski; dış ve iç faktörler, çeşitli baskı ve güçlerin bir sonucu olarak ortaya çıkan, işletmenin hayatta kalması ve karlılığı ile ilişkili olarak ticari hedeflerine ulaşmasını engelleyen risk olarak da tanımlanabilir (Munro ve Stewart, 2011, s.468). Bu risk; işletmenin yapısı, yönetimin dürüstlüğü, işletmedeki sorunlar gibi işletmenin kendisinden kaynaklı olabileceği gibi içinde bulunduğu sektöre, ekonomik, teknolojik ve olağanüstü gelişmelere bağlı olarak işletme dışındaki faktörlerden de kaynaklanabilir (Selimoğlu vd., 2017, s.201-202).

Bağımsız denetçiler yapısal riski, işletmenin kendisiyle ilgili olduğu ancak kendi iradeleri ve kontrolleri altında olmadığı bu sebeple de değiştirmek, azaltmak veya ortadan kaldırmak gibi imkanlarının bulunmadığı gibi gerekçelerle yaptıkları değerlendirmeler ve mesleki muhakemeleri sonucu yüksek olarak belirlediklerinde, iç denetçilere daha az güvenecek ve onların çalışmalarını kullanmak konusunda isteksiz olacaklardır (Saputra ve Achmad, 2019, s.4). Nitekim Maletta ve Kida (1993), Felix vd. (2001), Glover vd. (2007) tarafından yapısal riskin bağımsız denetçilerin iç denetçilere olan güveni konusundaki yaptıkları çalışmalarda, denetlenen işletmelerin yapısal risk seviyeleri arttıkça bağımsız denetçilerin iç denetçilere olan güven seviyelerinin azaldığı sonucuna

varılmıştır.

İşletme riskiyle ilgili olarak Munro ve Stewart (2011), bağımsız denetçilerin iç denetçileri denetimle ilgili çeşitli görevleri yerine getirmek amacıyla doğrudan yardım sağlaması için kullanma isteklerine ve onların gerçekleştirdiği önemli test çalışmalarına güvenme konusundaki kararlarına etkisi konusunda yaptığı araştırmada, müşteri risk ortamının güçlü olduğu durumlarda zayıf olduğu durumlara oranla daha olumlu sonuçların ortaya çıktığını ifade etmiştir.

Bağımsız denetçilerin iç denetçilere güvenine ve onların çalışmalarının kullanılması konusundaki algılarına etki eden ikinci faktör, finansal tablo kalemlerindeki önemli yanlışlık riskinin varlığıdır. İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri, açıklamalar ve yönetim beyanları düzeyinde tespit edilen önemli yanlışlık riskinin yüksekliği; bağımsız denetçilerin toplayacağı kanıt sayısının artmasına, denetimle ilgili prosedürlerin bizzat kendileri tarafından planlanmasına, uygulanmasına ve değerlendirilmesine, mesleki muhakemenin daha fazla önem kazanmasına dolayısıyla iç denetçilerin çalışmalarını kullanıp kullanmama konusundaki kararlarını doğrudan etkileyecektir (BDS 610, 2014, s.21-22). Maletta ve Kida (1993), Whittington ve Margheim (1993), Maletta (1993), DeZoort, Houston ve Peters (2001), Felix vd. (2001), Glover vd. (2007) tarafından yapılan çalışmalarda, finansal tablolardaki önemli yanlışlık risk seviyesi arttıkça iç denetçilere olan güven düzeylerinin azaldığı sonucuna varılmıştır.

Bir diğer faktör olan görevlerin öznelliği; iç denetçilerin kişisel önyargı, muhakeme ve tahminlerine dayanan çalışmalarını ifade eder (Glover vd., 2007, s.2). Tahsil edilemeyen alacak ve taahhütler, stokların net gerçekleşebilir değerine indirgenmesiyle ilgili karşılıklar, menkul kıymet değerlemeleri, amortismanla tabi varlıkların faydalı ömürlerin tahmini, garantiler, emeklilikle ilgili aktüeryal varsayımlar, kalıntı değerler, davalarla ilgili kayıp olasılıkları ve miktarları muhasebe tahmini ve muhakeme yapılmasını gerektiren belirsiz durum ve olaylara örnektir (SAS 57, 2006, s.2062). Bu durum ve olaylar kişisel tahminlerde belirsizlik ve yanlışlık riskini beraberinde getirdiği için (Glover vd., 2007, s.9) bağımsız denetçilerin iç denetçilere olan güveni ve onların çalışmalarını kullanma konusundaki algılarını şüpheli hale getirmektedir.

Görevlerin öznelliği ile ilgili olarak DeZoort vd. (2001) tarafından yapılan çalışmada, iç denetçilerin farklı düzeylerde ve öznel muhakeme yapılmasını gerektiren durum ve olaylarla ilgili konularda, bağımsız denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarını kullanma konusunda daha az istekli olduklarını ortaya koymuştur. Munro ve Stewart (2011) ise güvenin doğasını iki gruba ayırmış ve nesnel kanıt gerektiren görevlere oranla

öznel kanıt gerektiren görevler konusunda bağımsız denetçilerin iç denetçilere daha az güven duydukları sonucuna ulaşmıştır. Konu ile ilgili benzer bir çalışmada Glover vd. (2007) ve Bame- Aldred vd. (2013) tarafından yapılmış ve bu çalışmalarla işletme riskinin yüksek olduğu işletmelerde bağımsız denetçilerin, öznel denetimlerden ziyade nesnel görevlerde, iç denetçiler tarafından yapılan çalışmalara daha fazla güvendiklerini belirlemişlerdir.

Yukarıda açıklanan üç kriter dışında bağımsız denetçilerin iç denetçilere güvenine ve onların çalışmalarının kullanılması konusundaki algılarına etki eden diğer faktörler; iç denetçilerin yasa, yönetmelik ve standartlara uygun olarak faaliyetlerini gerçekleştirip gerçekleştirilmemeleri, çevresel faktörler olarak adlandırılan denetlenen kurumun yönetim yapısı ve özellikleri, denetim komitesinin yönetim gücü, muhasebe uzmanlığı ve bağımsızlık düzeyi, iç kontrol sistemi ile ilgili raporlama hatları ve muhafazakarlığıdır (Albawwat, 2017, s.26,28; Bame- Aldred vd., 2013, s.252,254). Bunlara ek olarak Paino, Razali ve Jabar (2015) tarafından yapılan anket çalışmasında, denetlenen kurumun etkin risk yönetiminin bağımsız denetçilerin iç denetçilere güvenme sürecine ılımlı etki yaptığını, Glover vd. (2007) tarafından yapılan çalışmada ise iç denetim istihdam modelinin, bağımsız denetçilerin iç kontrollerin kalitesine ilişkin algılarını buna bağlı olarak iç denetçilere olan güven kararlarını etkilediği belirtilmiştir.

BÖLÜM V

BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARINA YÖNELİK ANKET ÇALIŞMASI

Bu bölümde, SPK'ya bağlı bağımsız denetim firmalarının BDS 610 çerçevesinde iç denetçi çalışmalarını kullanma düzeylerinin belirlenmesi ve bağımsız denetim çalışmalarına olan katkısının araştırılması amacıyla gerçekleştirilen anket çalışmasına ilişkin araştırmanın amacı, yöntemi, örneklem seçimi, verilerin toplanması, soruların niteliği, verilerin analizinde kullanılan yöntem, araştırmanın kısıtları, modeli ve hipotezleri ile araştırma bulgularının değerlendirilmesi gibi başlıklara yer verilmiştir.

5.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın genel amacı, BDS 610 çerçevesinde bağımsız denetim firmalarının iç denetçilerin çalışmalarını kullanma düzeylerinin belirlenmesi ve bağımsız denetim çalışmalarına olan katkısının araştırılmasıdır. Yapılacak araştırma sayesinde daha özeld; bağımsız denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarını kullanıp kullanmama konusunda etkili olan faktörlerin ve önem düzeylerinin, iç denetçilerin ve çalışmalarının hangi kriterlere göre değerlendirildiğinin, iç denetçilerin çalışmalarının hangi alanlarda kullanıldığının, iç denetçilerin çalışmalarının kullanılmasının bağımsız denetçilere olan katkısının ve son olarak iç denetçilerin doğrudan yardım sağlamak amacıyla kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi amaçlanmaktadır.

Yukarıda değinilen bu amaçlara ilaveten yapılan çalışmayla ayrıca aşağıda belirtilen soruların yanıtlarının bulunması amaçlanmaktadır:

- Bağımsız denetçiler iç denetçilerin çalışmalarını nasıl ve ne ölçüde kullanır?
- İç denetçilerin çalışmalarının bağımsız denetim çalışmalarında kullanılıp kullanılmayacağına nasıl kanaat getirilir?
- Bağımsız denetçiler iç denetçilerin çalışmalarını incelerken nelere dikkat ederler?
- İç denetçilerin çalışmalarının bağımsız denetimde kullanılmasının denetçinin sorumluluğuna olan etkisi nedir?
- İç kontrol sisteminin etkinliğinin bağımsız denetçinin çalışmalarına katkısı nedir?
- İşletme riski, bağımsız denetçilerin iç denetçinin çalışmalarına olan güveni ve bu çalışmalardan yararlanma algılarını etkiler mi?

- İç denetçilerin görevlerini yaparken yeterli dikkat ve özeni gösterip göstermedikleri sorgulanıyor mu?
- İç denetçilerin çalışmalarından yararlanılması denetim maliyetini azaltır mı?
- Bağımsız denetçiler, iç denetim çalışmasını gerçekleştiren iç denetçilerin mesleki yeterlilikleri ve deneyimlerini göz önünde bulunduruyorlar mı?
- Bağımsız denetçiler iç denetçileri doğrudan yardım sağlamak amacıyla kullanıyorlar mı?
- İç denetçilerin doğrudan yardım sağlamak amacıyla kullanılmasında hangi kriterler göz önüne alınıyor?
- İç denetçilerin doğrudan yardım sağlamak amacıyla kullanılması kanıt sayısını, denetim süresi ve maliyetini azaltır mı?

5.2. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmanın bu kısmında, yapılacak araştırmaya ilişkin örneklem seçimi, verilerin toplanması, soruların niteliği, verilerin analizinde kullanılacak yöntem gibi konular alt başlıklar halinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

5.2.1. Örneklem Seçimi

Yapılan araştırmanın ana kütlesini 01.09.2021 tarihi itibarıyla Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nın "Bağımsız Denetim Kuruluşları" başlığı altında resmî web sayfasında listelenen (Ankara 23, Antalya 1, Bursa 3, İstanbul 69, İzmir 6, Kayseri 1, Samsun 2 illerinde faaliyet gösteren) toplam 105 bağımsız denetim firması oluşturmakta olup bu firmaların tamamı örneklem olarak kabul edilmiştir.

Örneklemin SPK'ya bağlı bağımsız denetim şirketlerinden seçilmesinin nedeni; genel olarak bu şirketlerin bir iç denetim bölümü ve iç kontrol sistemi bulunan işletmeleri denetlemiş olma ihtimallerinin yüksekliğidir. Bu şekilde yapılacak söz konusu araştırmayla gerçeğe daha yakın sonuçların ortaya konması hedeflenmiştir.

5.2.2. Verilerin Toplanması

Çalışmada kullanılacak verilerin elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim firmalarına yönelik anket çalışması yapılmıştır. Anket formu, gönderilmeden önce, Adana'da faaliyet gösteren dört bağımsız denetim firmasına yüz yüze ön test yapılarak

uygulanmış ve bu firmadaki denetçilerin görüş ve önerileri de dikkate alınarak gerekli düzeltmelerden sonra örneklem olarak belirlenen bağımsız denetim şirketlerine uygulanmaya başlanmıştır.

Anket, bağımsız denetim firmalarına e-mail olarak Google formda oluşturulan anket formu linkinin gönderilmesi ve anket formunun bırakılıp sonradan toplanması yoluyla uygulanmıştır. Anketle elde edilmek istenen veriler, yaklaşık beş aylık bir çalışma sonucunda toplanabilmiştir. Veriler, örneklem olarak seçilen 105 bağımsız denetim firmasından geri dönüt alınabilen 74 bağımsız denetim firmasından gelen yanıtlardan oluşmaktadır. Ancak 74 firmadan üç tanesinin yönergelere uymayarak anketteki tüm seçenekleri işaretlemeleri nedeniyle anketi geçersiz sayıldığından toplanan veri sayısı 71 firmayla sınırlı kalmıştır.

5.2.3. Soruların Niteliği

BDS 610 çerçevesinde bağımsız denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarını kullanma düzeylerinin belirlenmesi ve bağımsız denetim çalışmalarına olan katkısının araştırılması amacıyla hazırlanan ve Ek-1’de bir örneği yer alan bu anket formu, altı bölüm halinde ve toplam 21 sorudan oluşmaktadır. Sorular, Evet-Hayır, çoktan seçmeli ve spektral (likert ölçeği) soru tipi formatında hazırlanmış ve her bölümle farklı bir bilginin elde edilmesi hedeflenmiştir.

Formun birinci bölümüyle, bağımsız denetçilerin demografik özelliklerinin belirlenmesi; ikinci bölümüyle, iç denetçilerle iş birliği yapılıp yapılmadığı ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılıp yararlanılmadığı, yararlanma veya yararlanmama kararında hangi faktörlerin etkili olduğu; üçüncü bölümüyle, iç denetçilerin ve çalışmalarının değerlendirilmesinde dikkate alınan unsurların neler olduğu, bu çalışmaların daha çok hangi alanlarda kullanıldığı ve avantajlarının belirlenmesi; dördüncü bölümüyle, iç denetçilerin doğrudan yardım sağlamak amacıyla kullanılıp kullanılmadığı, kullanılmadan önce hangi kriterlerin dikkate alındığı ve bunun sonucunda kanıt sayısı, denetim süresi ve maliyetinde bir azalma olup olmadığı; beşinci bölümüyle, çeşitli faktörlerin iç denetçilerin çalışmalarından yararlanma isteklerine etki düzeylerinin ve son bölümüyle de, iç denetçilerle işbirliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadelerle katılım düzeylerinin ortaya konması amaçlanmıştır.

5.2.4. Verilerin Analizinde Kullanılan Yöntem

Anket sonucu elde edilen verilerin analizinde SPSS (Statistical Package for Social Sciences) programı kullanılmıştır. Ankette ölçeklendirilmiş maddelerin geçerlilik ve güvenilirliğinin belirlenmesinde, Cronbach Alpha (α) yönteminden yararlanılmış, verilerin normal dağılıp dağılmadığını analiz etmek amacıyla Skewness- Kurtosis değerlerinin karşılaştırılması, Kolmogorov-Smirnov (Lilliefors), Shapiro- Wilk Testi gibi analitik yöntemler; Histogram, Normal Q-Q Plot ve Detrended Normal Q-Q Plot gibi grafiksel yöntemler uygulanmış ve veriler arasındaki ilişkilerin incelenmesi (hipotezlerin test edilmesi) amacıyla da ikiden fazla olan bağımsız gruplar için varyans analizi (One-Way ANOVA), ikili bağımsız gruplar içinse t testi (Independent-Samples T Test) gibi teknikler uygulanmıştır.

Anket formundaki her bir sorunun frekans dağılımı çıkarılmış, analiz sonucu elde edilen istatistiki bilgilerin daha anlaşılır hale gelmesi için de sonuçlar tablo ve grafikler halinde gösterilmiştir.

Bağımsız denetim firmalarının iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadelere katılım düzeylerinin niteliğini belirlemek (görüşlerinin hangi değer alanına girdiğini belirlemek) amacıyla oluşturulan sınıflama ölçeğinin belirlenmesinde aşağıdaki formül kullanılmıştır (Demir ve Arslan, 2019, s.72):

$$\text{Aralık genişliği (a)} = \frac{\text{Dizi Genişliği}}{\text{Yapılacak Sayısı}} \quad a = \frac{4}{5} \quad a = 0,80' \text{ dir.}$$

Likert ölçeğine göre hazırlanan maddelerin yorumlanmasında oluşturulan değer aralıkları, nitelik düzeyleri ve puan durumları:

- 1.00-1.79 Kesinlikle Katılmıyorum (1)
- 1.80-2.59 Katılmıyorum (2)
- 2.60-3.39 Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum (3)
- 3.40-4.19 Katılıyorum (4)
- 4.20-5.00 Kesinlikle Katılıyorum (5)

olarak değerlendirilmiştir (Demir ve Arslan, 2019, s.73; Ocak ve Hocaoglu, 2014,

s.10).

5.2.4.1. Ölçeğin Güvenilirliği

Anketin son bölümünü oluşturan iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılması ile ilgili ifadelere katılım düzeylerini belirlemek amacıyla oluşturulan beşli likert tipi ölçeğin güvenilirliğini ölçmek amacıyla SPSS programı yardımıyla Cronbach alpha- α güvenilirlik analizi yapılmış ve bu analizde Tablo 7’de verilen sonuçlara ulaşılmıştır.

Tablo 7

Güvenilirlik Analiz Sonuçları

Soru 22	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Toplam Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
Soru22_1	28,0986	41,547	,287	,851
Soru22_2	28,3803	40,096	,474	,835
Soru22_3	28,4507	44,880	,100	,857
Soru22_4	28,2958	40,240	,512	,832
Soru22_5	28,3944	40,042	,501	,832
Soru22_6	28,5493	41,708	,534	,832
Soru22_7	28,5493	39,308	,552	,829
Soru22_8	28,4507	39,365	,697	,821
Soru22_9	28,4507	40,108	,555	,829
Soru22_10	28,5775	39,447	,626	,824
Soru22_11	28,4930	40,282	,652	,825
Soru22_12	28,4085	42,788	,387	,839
Soru22_13	28,7746	41,863	,520	,832
Soru22_14	28,5493	40,794	,566	,829
Reliability İstatistik				
Cronbach's Alpha			N of Items	
,844			14	

1951 yılında Cronbach tarafından ortaya konan Alpha katsayısı;

$0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçeğin güvenilirliği yoktur,

$0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçeğin güvenilirliği düşüktür,

$0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçeğin güvenilirliği iyidir,
 $0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçeğin güvenilirliği yüksektir (Terzi, 2019).

Yukarıdaki katsayı aralıklarından hareketle analiz sonucunda bulunan Cronbach's Alpha katsayısı ,844 olarak bulunduğundan ölçeğin oldukça güvenilir olduğu söylenebilir.

5.3. Araştırmanın Kısıtları

Bu çalışma SPK'ya kayıtlı 105 bağımsız denetim firmasından geri dönüt alınabilen 71 firmanın anket sorularına verdiği cevaplarla sınırlı olup verilerin analiz edilmesiyle ortaya konacak sonuç ve genellemeler bu örneklem için geçerli olacaktır. Bu bakımdan ankete katılmayan diğer bağımsız denetim firmalarının görüşlerinin alınması mümkün olmamıştır.

Yukarıda belirtilen bu sınırlamanın yanında; ankete katılan bağımsız denetim firmalarına ulaşmanın zorluğu, bu firmalardaki denetçilerin soruları tam olarak cevaplamaması, bilinçli olarak rastgele cevaplaması, ankete karşı ilgisiz olmaları (diğer seçeneğine hiç görüş bildirmemeleri), zaman ve maliyet gibi sebeplerle yüz yüze yerine genellikle e-mail ve Google formda oluşturulan anket formunun doldurularak cevapların alınması gibi faktörlerin çalışmanın diğer kısıtlarını oluşturduğu söylenebilir.

5.4. Araştırmanın Modeli ve Hipotezleri

Çalışmada araştırma modeli olarak, tanımlayıcı araştırma modeli kullanılmıştır. Bu modelle hedef kitlenin belli bir konu hakkındaki tutum, görüş ve davranışlarının gerçeğe en yakın şekilde ölçülmesi ve ileriye dönük çıkarımlar yapılması amaçlanmaktadır (SurveyMonkey, t.y.).

Araştırmayla test edilmesi planlanan hipotezler şöyledir:

H1: Bağımsız denetim firmalarındaki denetçilerin *cinsiyetleri* açısından iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadelerle katılım düzeyleri arasında anlamlı bir fark vardır.

H2: Bağımsız denetim firmalarındaki denetçilerin *eğitim durumları* açısından iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili

ifadelere katılım düzeyleri arasında anlamlı bir fark vardır.

H3: Bağımsız denetim firmalarındaki denetçilerin *unvanları* açısından iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadelere katılım düzeyleri arasında anlamlı bir fark vardır.

H4: Bağımsız denetim firmalarındaki denetçilerin *meslekteki çalışma süreleri* açısından iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadelere katılım düzeyleri arasında anlamlı bir fark vardır.

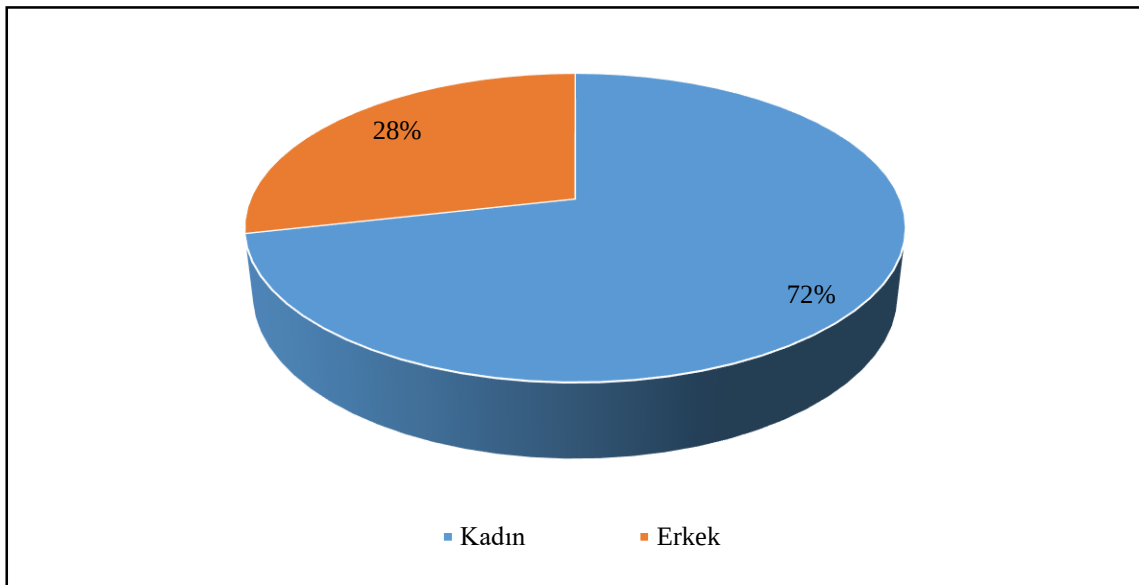
5.5. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Bu bölümde ankete katılanların demografik özellikleri ve anket sorularına verdikleri cevaplar ayrı ayrı ele alınarak analiz edilmiş ve elde edilen sonuçlar ana bölümler ve bu bölümlerdeki alt sorular bazında aşağıda gösterilmiştir.

5.5.1. Genel Bilgiler (Demografik Özellikler) Bölümünün Değerlendirilmesi

Ankete katılan firmalardaki bağımsız denetçilerin cinsiyet, eğitim durumu, unvan, meslekteki çalışma süreleri ve daha çok hangi tür denetim gerçekleştirdiklerine yönelik verdikleri cevaplara ilişkin analiz sonuçları aşağıda grafik ve tablo halinde gösterilmiştir.

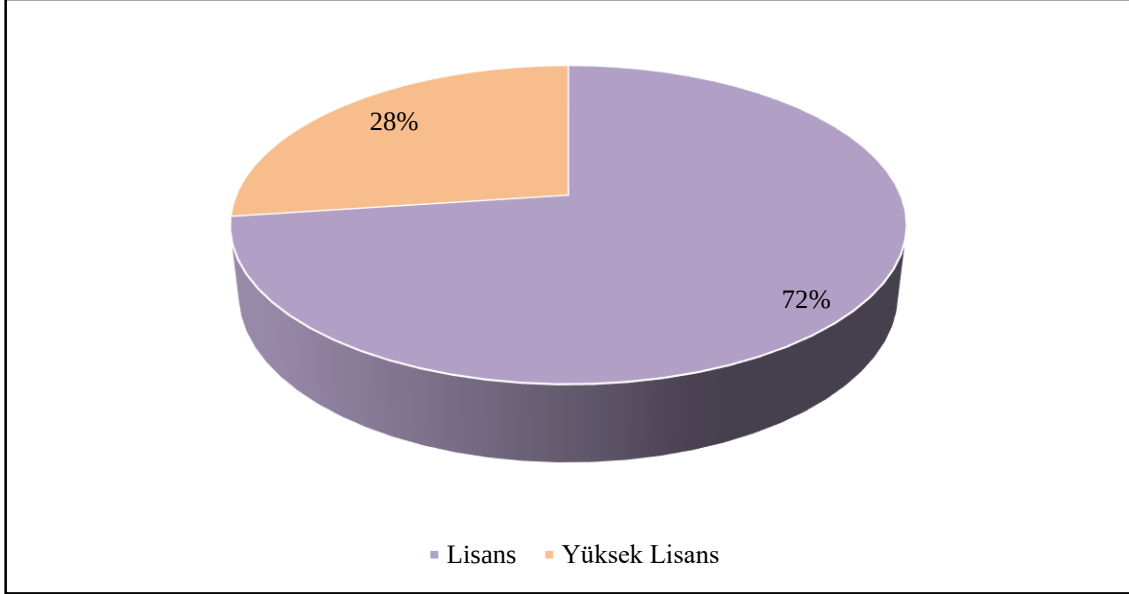
Cinsiyetiniz



Şekil 9. Bağımsız denetçilerin cinsiyetlerine göre dağılımı

Şekil 9’da görüldüğü gibi ankete katılan bağımsız denetim firmalarındaki bağımsız denetçilerin (20 kişi) %28’i kadın, (51 kişi) %72’si ise erkeklerden oluşmaktadır.

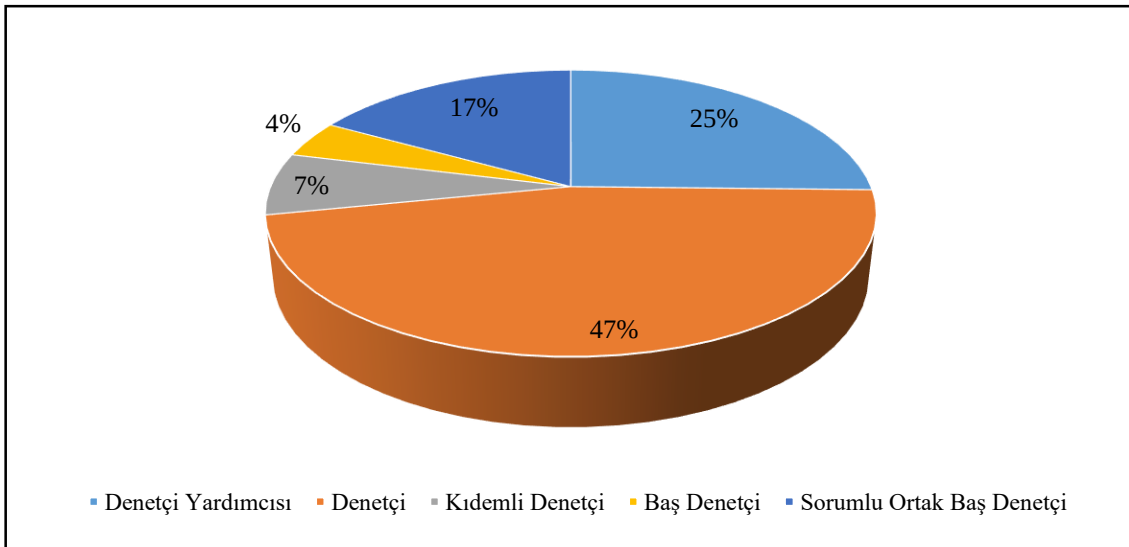
Eğitim Durumunuz



Şekil 10. Bağımsız denetçilerin eğitim durumlarına göre dağılımı

Şekil 10’daki sonuçlara göre, ankete katılan bağımsız denetim firmalarındaki bağımsız denetçilerin (20 kişi) %28’i yüksek lisans, (51 kişi) %72’si ise lisans düzeyinde eğitim almış olup doktora düzeyinde eğitim almış bağımsız denetçi bulunmamaktadır.

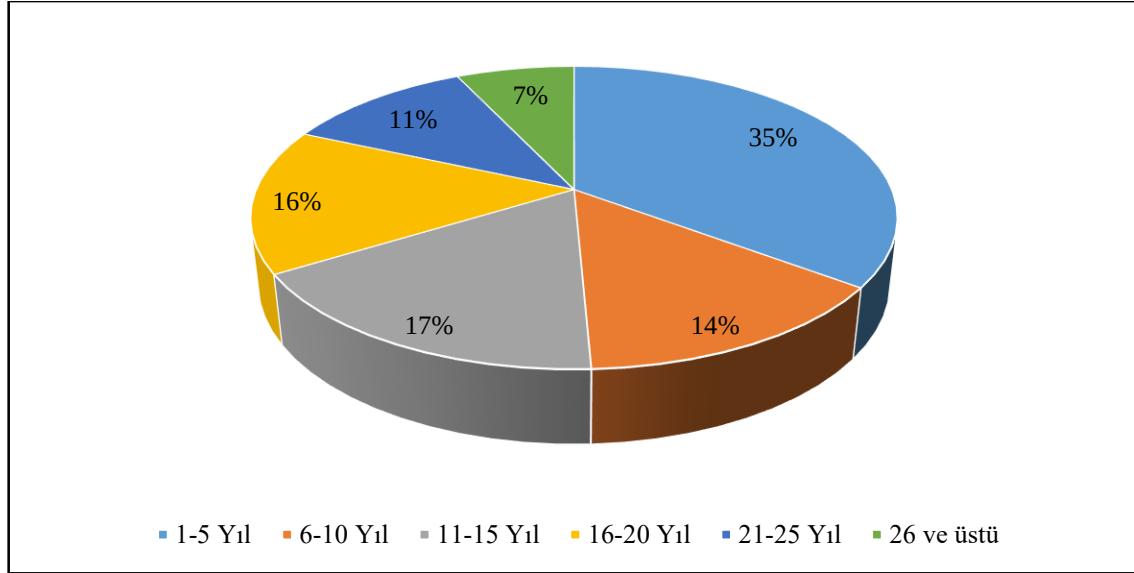
Unvanınız



Şekil 11. Bağımsız denetçilerin unvanlarına göre dağılımı

Şekil 11'e göre, ankete katılan bağımsız denetim firmalarındaki bağımsız denetçilerin (18 kişi) %25'i denetçi yardımcısı, (33 kişi) %47'si denetçi, (5 kişi) %7'si kıdemli denetçi, (3 kişi) %4'ü baş denetçi, (12 kişi) %17'si sorumlu ortak baş denetçidir.

Meslekteki Çalışma Süreniz



Şekil 12. Bağımsız denetçilerin meslekteki çalışma sürelerine göre dağılımı

Şekil 12'de ankete katılan bağımsız denetim firmalarındaki bağımsız denetçilerin meslekteki çalışma sürelerine göre dağılımları (25 kişi) %35'i 1-5 yıl, (10 kişi) %14'ü 6-10 yıl, (12 kişi) %17'si 11-15 yıl, (11 kişi) %16'sı 16-20 yıl, (8 kişi) %11'i 21-25 yıl, (5 kişi) %7'si 26 ve üstü olarak tespit edilmiştir.

Gerçekleştirdiğiniz Denetim Türleri

Tablo 8

Firmaların Gerçekleştirdikleri Denetim Türleri

Denetim Türleri	N	%	Vakaların Yüzdesi
Finansal Tablo Denetimi	69	61,1%	97,2%
Uygunluk Denetimi	11	9,7%	15,5%
Faaliyet Denetimi	9	8,0%	12,7%
Özel Amaçlı Denetim	24	21,2%	33,8%
Toplam	113	100,0%	159,2%

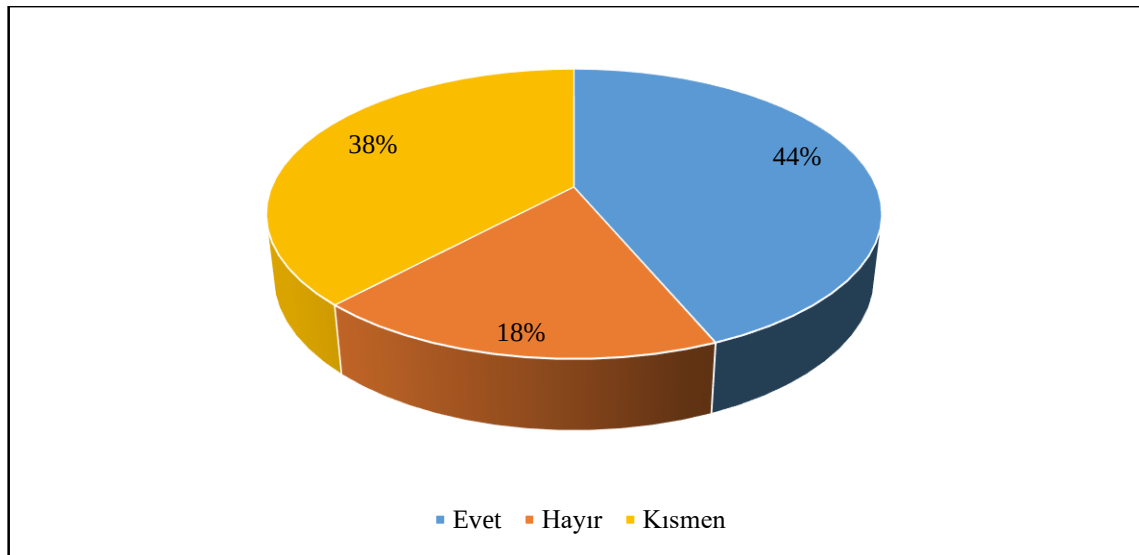
Not. Katılımcıların birden fazla seçeneği işaretlemeleri nedeniyle N sayısı 113 olarak çıkmıştır.

Tablo 8’deki analize göre, ankete katılan bağımsız denetim firmalarının birden fazla denetim türünü işaretleyebileceği bu soruda yüzdelik olarak; finansal tablo denetimi %61, uygunluk denetimi %10, faaliyet denetimi %8, özel amaçlı denetim %21’lik bir pay almıştır. Vakaların yüzdesi açısından; birden fazla seçeneğin işaretlenebileceği bu soruda 71 denetim firmasından %97’si finansal tablo denetimini, %34’ü özel amaçlı denetimi, %16’sı uygunluk denetimini, %13’ü de faaliyet denetimini işaretlemiştir. Bu sonuçlara göre; ***bağımsız denetim firmalarının en çok finansal tablo denetimi gerçekleştirdikleri, daha sonra gerçekleştirdikleri denetimlerin ise sırasıyla özel amaçlı denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi şeklinde olduğu sonucuna varılabilir.***

5.5.2. İç Denetçilerle İş Birliği Yapılması ve İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanıp Yararlanılmaması Bölümünün Değerlendirilmesi

Bu bölümde, bağımsız denetim firmalarının iç denetçilerle işbirliği yapıp yapmadıkları, işbirliği ve koordinasyonu sağlamak için hangi yolları izledikleri, iç denetçi çalışmalarından yararlanıp yararlanmadıkları, yararlanma veya yararlanmama kararlarında hangi faktörlerin etkili oldukları analiz edilmiştir.

İç Denetçilerle İş Birliği Yapıyor musunuz?



Şekil 13. Firmaların iç denetçilerle işbirliği yapıp yapmamalarına ilişkin dağılım

Şekil 13’te görüldüğü gibi, ankete katılan bağımsız denetim firmalarının (31 firma) %44’ü evet, (13 firma) %18’i hayır, (27 firma) %38’i kısmen şeklinde cevap

vermişlerdir. Buradan hareketle ankete katılan firmaların **%82 gibi büyük bir kısmının iç denetçilerle iş birliği yaptığı sonucuna varılabilir.**

İş Birliği ve Koordinasyon İçin Hangi Yolları Kullanıyorsunuz?

Tablo 9

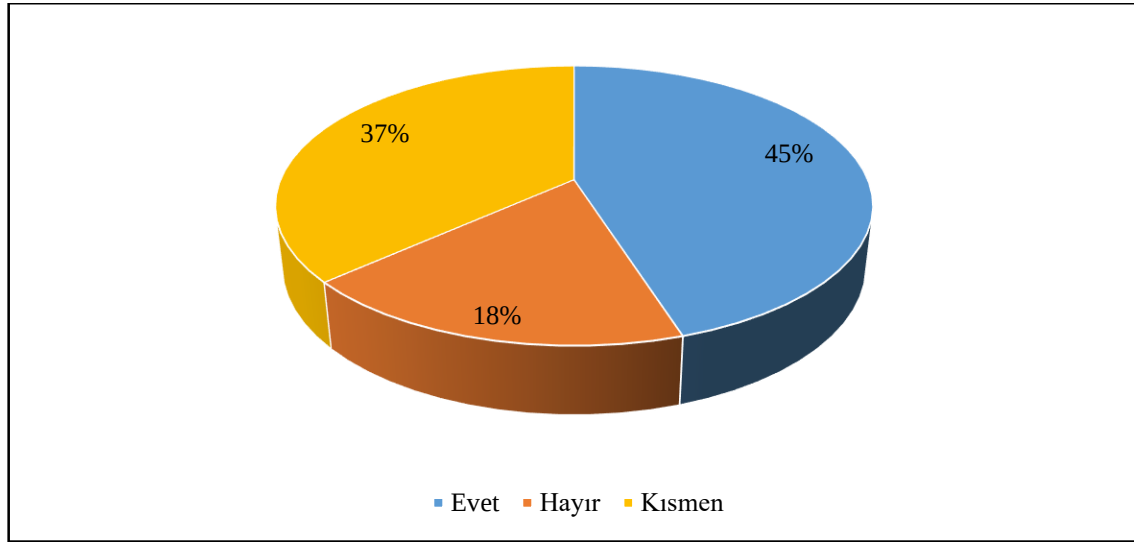
İç Denetçilerle İş Birliği ve Koordinasyon Yolları

İşbirliği ve Koordinasyon Yolları	N	%	Vakaların Yüzdesi
Düzenli ve açık bir iletişim kurulması	43	44,8%	74,1%
Periyodik olarak toplantıların düzenlenmesi	22	22,9%	37,9%
Sonuçların ve denetim raporlarının belirli aralıklarla paylaşılması	15	15,6%	25,9%
Ortak eğitim programlarının, kurs ve seminerlerin düzenlenmesi	3	3,1%	5,2%
Ortak denetimlerin yapılması	13	13,5%	22,4%
Toplam	96	100,0%	165,5%

Not. Katılımcıların birden fazla seçeneği işaretlemeleri nedeniyle N sayısı 96 olarak çıkmıştır.

Tablo 9 incelendiğinde, ankete katılan bağımsız denetim firmalarının bu soruya verdikleri cevapların yüzdeler olarak; %45'i düzenli ve açık bir iletişim kurulması, %23'ü periyodik olarak toplantıların düzenlenmesi ve bilgilendirmelerin yapılması, %16'sı elde edilen sonuçların ve denetim raporlarının belirli aralıklarla paylaşılması, %3'ü ortak eğitim programlarının, kursların ve seminerlerin düzenlenmesi, %14'ü belirli alanlar için ortak denetimlerin yapılması şeklindedir. Vakaların yüzdesi açısından; birden fazla seçeneğin işaretlenebileceği bu soruda, iç denetçilerle iş birliği yapan 58 denetim firmasından düzenli ve açık bir iletişim kurulması seçeneğini işaretleyenlerin oranı %74, periyodik olarak toplantıların düzenlenmesi seçeneğini işaretleyenlerin oranı ise %38'dir. Bu sonuçlara göre; **bağımsız denetim firmalarının iç denetçilerle en çok düzenli ve açık bir iletişim kurulması ve periyodik olarak toplantıların düzenlenmesi gibi yollarla koordinasyon ve iş birliğini sağladıkları sonucuna varılabilir.**

İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanıyor musunuz?



Şekil 14. Firmaların iç denetçilerin çalışmalarından yararlanıp yararlanmamalarına ilişkin dağılım

Şekil 14'te görüldüğü gibi, ankete katılan bağımsız denetim firmalarının (32 firma) %45'i evet, (13 firma) %18'i hayır, (26 firma) %37'i kısmen şeklinde cevap vermişlerdir. Bu sonuç, **ankete katılan firmaların %82 gibi büyük bir çoğunluğunun iç denetçilerin çalışmalarından yararlandıklarını göstermektedir.**

İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanmanızda Hangi Faktörler Etkili Olmuştur?

Tablo 10

İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanmaya Etki Eden Faktörler

İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanmaya Etki Eden Faktörler	N	%	Vakaların Yüzdesi
İç denetçileri çeşitli yönlerden değerlendirebilme imkânının bulunması	17	11,6%	29,3%
İşletmenin bir çalışanı olarak iç kontrol sistemini daha iyi bilmeleri	48	32,9%	82,8%
Denetim standartlarına, muhasebe ilke ve esaslarına uygun olarak çalışmaları	15	10,3%	25,9%
İç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi konusunda benzer çalışmaları yapmaları	32	21,9%	55,2%
Hata ve yanlışların ortaya çıkarılması ve etkileri ile ilgilenmeleri	16	11,0%	27,6%
Çalışmalarını mesleki şüphecilike sürdürmeleri	18	12,3%	31,0%
Toplam	146	100,0%	251,7%

Not. Katılımcıların birden fazla seçeneği işaretlemeleri nedeniyle N sayısı 146 olarak çıkmıştır.

Tablo 10 incelendiğinde, ankete katılan bağımsız denetim firmalarının bu soruya verdikleri cevaplar yüzdelik olarak; %12'si iç denetçileri çeşitli yönlerden değerlendirebilme imkanının bulunması, %33'ü işletmenin bir çalışanı olarak işletmeyi ve iç kontrol sistemini dahi iyi bilmeleri, %10'u denetim standartlarına, muhasebe ilke ve esaslarına uygun olarak çalışmalarını gerçekleştirmeleri, %22'si iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi konusunda benzer çalışmaları yapmaları, %11'i iç denetçilerin de hata ve yanlışların ortaya çıkarılması ve etkileri ile ilgilenmeleri, %12'si de çalışmalarını mesleki şüphecilikle sürdürmeleri şeklindedir. Vakaların yüzdesi açısından; birden fazla seçeneğin işaretlenebileceği bu soruda, iç denetçilerin çalışmalarından yararlanan 58 denetim firmasından iç denetçilerin işletmenin bir çalışanı olarak işletmeyi ve iç kontrol sistemini dahi iyi bilmeleri seçeneğini işaretleyenlerin oranı %83, iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi konusunda benzer çalışmaları yapmaları seçeneğini işaretleyenlerin oranı ise %55'tir. Bu sonuçlara göre, bağımsız denetim firmalarının iç denetçilerin çalışmalarından yararlanmalarında etkili olan en önemli faktörler; *işletmenin bir çalışanı olarak işletmeyi ve iç kontrol sistemini dahi iyi bilmeleri ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi konusunda benzer çalışmaları yapmalarıdır.*

İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanmak İstememenizde Hangi Faktörler Etkili Olmuştur?

Tablo 11

İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanmak İstememeye Etki Eden Faktörler

İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanmak İstememeye Etki Eden Faktörler	N	%	Vakaların Yüzdesi
Denetlenen kurumun ücretli bir çalışanı olmaları	8	28,6%	61,5%
Üst yönetime bağlı olmaları sebebiyle tam olarak bağımsız olmamaları	5	17,9%	38,5%
Denetim amaçları açısından gerekli tarafsızlık ve mesleki yetkinliğe sahip olmamaları	9	32,1%	69,2%
Çalışmalarının kalitesi konusunda şüpheler olması	2	7,1%	15,4%
Tabi oldukları denetim standartlarının farklı olması	4	14,3%	30,8%
Toplam	28	100,0%	215,4%

Not. Katılımcıların birden fazla seçeneği işaretlemeleri nedeniyle N sayısı 28 olarak çıkmıştır.

Tablo 11’ de açıklanan sonuçlar incelendiğinde, ankete katılan bağımsız denetim firmalarının bu soruya verdikleri cevapların yüzdelik olarak aldıkları paylar; denetlenen kurumun ücretli bir elemanı olmaları %29, üst yönetime bağlı olmaları sebebiyle tam olarak bağımsız olmayışları %18, denetim amaçları açısından gerekli tarafsızlık ve mesleki yetkinliğe sahip olmamaları %32, çalışmalarının kalitesi ve elde ettikleri kanıtların yeterliliği konusunda şüpheler duyulması % 7, tabi oldukları ve çalışmalarında kullandıkları mesleğe ilişkin denetim standartlarının farklı olması %14 şeklindedir. Vakaların yüzdesi açısından; birden fazla seçeneğin işaretlenebileceği bu soruda, iç denetçilerle iş birliği yapmayan 13 denetim firmasından iç denetçilerin denetim amaçları açısından gerekli tarafsızlık ve mesleki yetkinliğe sahip olmamaları seçeneğini işaretleyenlerin oranı %69, denetlenen kurumun ücretli bir elemanı olmaları seçeneğini işaretleyenlerin oranı ise %62’dir. Bu sonuçlara göre, bağımsız denetim firmalarının iç denetçilerin çalışmalarından yararlanmak istememelerinde etkili olan en önemli faktörlerin; *denetim amaçları açısından gerekli tarafsızlık ve mesleki yetkinliğe sahip olmamaları ve denetlenen kurumun ücretli bir elemanı olmaları olduğu* söylenebilir.

5.5.3. İç Denetçilerin ve Çalışmalarının Değerlendirilmesi, Kullanılması ve Avantajları Bölümünün Değerlendirilmesi

Bu başlık altında, bağımsız denetim firmalarının iç denetçilerin çalışmalarından yararlanmadan önce iç denetçileri ve onların çalışmalarını hangi kriterlere göre değerlendirdikleri, iç denetçilerin çalışmalarını değerlendirirken hangi prosedürleri uyguladıkları, bu çalışmalardan daha çok hangi alanda yararlandıkları ve ne gibi avantajlar elde ettikleri gibi soruların analiz sonuçları açıklanmıştır.

İç Denetçileri Hangi Ölçütlere Göre Değerlendiriyorsunuz?

Tablo 12

İç Denetçilerin Değerlendirilmesine İlişkin Ölçütler

İç Denetçileri Değerlendirme Ölçütleri	N	%	Vakaların Yüzdesi
Bağımsızlık	27	15,9%	46,6%
Tarafsızlık	29	17,1%	50,0%
Mesleki yeterlilik	48	28,2%	82,8%
Mesleki özen ve dikkat	44	25,9%	75,9%
Mesleki gelişim	22	12,9%	37,9%
Toplam	170	100,0%	293,1%

Not. Katılımcıların birden fazla seçeneği işaretlemeleri nedeniyle N sayısı 170 olarak çıkmıştır.

Tablo 12'ye göre, ankete katılan bağımsız denetim firmalarının bu soruya verdikleri cevapların yüzdelik olarak; %16'sı bağımsızlık, %17'si tarafsızlık, %28'i mesleki yeterlilik, %26'sı mesleki özen ve dikkat, %13'ü de mesleki gelişim şeklindedir. Vakaların yüzdesi açısından; birden fazla seçeneğin işaretlenebileceği iç denetçilerin değerlendirilmesindeki ölçütlerin belirlenmesine ilişkin bu soruda, iç denetçilerin çalışmalarından yararlanan 58 denetim firmasından mesleki yeterlilik seçeneğini işaretleyenlerin oranı %83, mesleki özen ve dikkat seçeneğini işaretleyenlerin oranı %76, tarafsızlık seçeneğini işaretleyenlerin oranı %50 ve bağımsızlık seçeneğini işaretleyenlerin oranı ise %47'dir. Bu sonuçlar, bağımsız denetim firmalarının iç denetçilerin çalışmalarından yararlanmadan önce iç denetçileri daha çok **mesleki yeterlilik ile mesleki özen ve dikkat gibi ölçütlerle değerlendirdiklerini ortaya koymaktadır.**

İç Denetçilerin Çalışmalarını Hangi Kriterlere Göre Değerlendiriyorsunuz?

Tablo 13

İç Denetçilerin Çalışmalarının Değerlendirilmesine İlişkin Kriterler

İç Denetçilerin Çalışmalarının Değerlendirilmesine İlişkin Kriterler	N	%	Vakaların Yüzdesi
Denetim amaçlarını karşılamak konusundaki yeterliliği	35	22,3%	60,3%
Çalışmaların uygun bir şekilde planlandığı, uygulandığı, gözden geçirildiği ve belgelendirilip belgelendirilmediği	36	22,9%	62,1%
Denetim programlarının gerekli nitelikleri taşıyıp taşımadığı	20	12,7%	34,5%
Raporların ve çalışma kağıtlarının yeterliliği ve kalitesi	28	17,8%	48,3%
Elde edilen sonuçların incelenecek faaliyet alanları için uygun olup olmadığı	38	24,2%	65,5%
Toplam	157	100,0%	270,7%

Not. Katılımcıların birden fazla seçeneği işaretlemeleri nedeniyle N sayısı 157 olarak çıkmıştır.

Tablo 13'teki verilere göre, ankete katılan bağımsız denetim firmalarının bu soruya verdikleri cevapların yüzdelik olarak aldıkları paylar; denetim amaçlarını karşılamak konusundaki yeterliliği %22, çalışmaların uygun bir şekilde planlandığı, uygulandığı, gözden geçirildiği ve belgelendirilip belgelendirilmediği %23, denetim programlarının gerekli nitelikleri taşıyıp taşımadığı %13, raporların ve çalışma kağıtlarının yeterli ve kaliteli olup olmadığı %18, elde edilen sonuçların bağımsız denetçilerce incelenecek faaliyet alanları için uygun olup olmadığı %24 şeklindedir. Vakaların yüzdesi açısından; birden fazla seçeneğin işaretlenebileceği iç denetçilerin çalışmalarının değerlendirilmesindeki kriterlerin belirlenmesine ilişkin bu soruda, iç denetçilerin çalışmalarından yararlanan 58 denetim firmasından elde edilen sonuçların bağımsız denetçilerce incelenecek faaliyet alanları için uygun olup olmadığı seçeneğini işaretleyenlerin oranı %66, çalışmaların uygun bir şekilde planlandığı, uygulandığı, gözden geçirildiği ve belgelendirilip belgelendirilmediği seçeneğini işaretleyenlerin oranı ise %62'dir. Bu sonuçlardan hareketle, bağımsız denetim firmalarının iç denetçilerin çalışmalarından yararlanmadan önce bu çalışmaları en çok **elde edilen sonuçların bağımsız denetçilerce incelenecek faaliyet alanları için uygun olup olmadığı ve çalışmaların uygun bir şekilde planlandığı, uygulandığı, gözden geçirildiği ve belgelendirilip belgelendirilmediği kriterlerini dikkate alarak değerlendirdikleri**

sonucuna varılabilir.

İç Denetçilerin Çalışmalarının Değerlendirilmesine Yönelik Hangi Prosedürleri Uyguluyorsunuz?

Tablo 14

İç Denetçilerin Çalışmalarının Değerlendirilmesinde Uygulanan Prosedürler

İç Denetçilerin Çalışmalarının Değerlendirilmesinde Uygulanan Prosedürler	N	%	Vakaların Yüzdesi
İç denetim fonksiyonundaki uygun kişilerin sorgulanması	22	13,7%	37,9%
Uygulanan denetim prosedürlerinin gözlemlenmesi	34	21,1%	58,6%
Çalışma kâğıdı ve denetim programlarının yeniden incelenmesi	30	18,6%	51,7%
Yapılan çalışmaların tesadüfi olarak seçilmesi, incelenmesi ve değerlendirilmesi	33	20,5%	56,9%
Benzer çalışmaların sonuçları ile kendi sonuçlarının karşılaştırılması	42	26,1%	72,4%
Toplam	161	100,0%	277,6%

Not. Katılımcıların birden fazla seçeneği işaretlemeleri nedeniyle N sayısı 161 olarak çıkmıştır.

Tablo 14’ teki sonuçlara göre, ankete katılan bağımsız denetim firmalarının bu soruya verdikleri cevapların yüzdelik olarak aldıkları paylar; iç denetim fonksiyonundaki uygun kişilerin sorgulanması %14, uygulanan denetim prosedürlerinin gözlemlenmesi %21, çalışma kâğıdı ve denetim programlarının yeniden incelenmesi %19, yapılan çalışmaların tesadüfi olarak seçilmesi, incelenmesi ve değerlendirilmesi %21, benzer çalışmaların sonuçları ile kendi sonuçlarının karşılaştırılması %26 şeklindedir. Vakaların yüzdesi açısından; birden fazla seçeneğin işaretlenebileceği iç denetçilerin çalışmalarının değerlendirilmesinde uygulanan kriterlerin belirlenmesine ilişkin bu soruda, iç denetçilerin çalışmalarından yararlanan 58 denetim firmasından benzer çalışmaların sonuçları ile kendi sonuçlarının karşılaştırılması seçeneğini işaretleyenlerin oranı %72, uygulanan denetim prosedürlerinin gözlemlenmesi seçeneğini işaretleyenlerin oranı %59, yapılan çalışmaların tesadüfi olarak seçilmesi, incelenmesi ve değerlendirilmesi seçeneğini işaretleyenlerin oranı ise %57’dir. Bu sonuçlara göre, bağımsız denetim firmalarının iç denetçilerin çalışmalarını değerlendirirken en çok uyguladıkları prosedürlerin; **benzer çalışmaların sonuçları ile kendi sonuçlarının karşılaştırılması**,

uygulanan denetim prosedürlerinin gözlemlenmesi ve yapılan çalışmaların tesadüfi olarak seçilmesi, incelenmesi ve değerlendirilmesi olduğu sonucuna varılabilir.

İç Denetçilerin Çalışmalarından En Çok Hangi Alanda Yararlanıyorsunuz?

Tablo 15

İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanma Alanları

İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanma Alanları	N	%	Vakaların Yüzdesi
İşletme çevresinin ve iç kontrol sisteminin tanınması, kontrollerin etkinliğinin değerlendirilmesi	46	31,5%	79,3%
İşletme riskinin belirlenmesi	30	20,5%	51,7%
Uygunluk ve maddi doğruluk testlerinin uygulanması	24	16,4%	41,4%
Finansal tablolara yönelik önemli yanlışlık riskinin belirlenmesi	28	19,2%	48,3%
Yasa, yönetmelik ve mevzuatlara uygunluğun değerlendirilmesi	18	12,3%	31,0%
Toplam	146	100,0%	251,7%

Not. Katılımcıların birden fazla seçeneği işaretlemeleri nedeniyle N sayısı 146 olarak çıkmıştır.

Tablo 15'e göre, ankete katılan bağımsız denetim firmalarının bu soruya verdikleri cevapların yüzdeler olarak; %32'si işletme çevresinin ve iç kontrol sisteminin tanınması, kontrollerin etkinliğinin değerlendirilmesi, %21'i işletme riskinin belirlenmesi, %16'sı uygunluk ve maddi doğruluk testlerinin uygulanması, %19'u finansal tablolara yönelik önemli yanlışlık riskinin belirlenmesi, %12'si de yasa, yönetmelik ve mevzuatlara uygunluğun değerlendirilmesi şeklindedir. Vakaların yüzdesi açısından; birden fazla seçeneğin işaretlenebileceği iç denetçilerin çalışmalarından yararlanma alanlarının belirlenmesine ilişkin bu soruda, iç denetçilerin çalışmalarından yararlanan 58 denetim firmasından işletme çevresinin ve iç kontrol sisteminin tanınması, kontrollerin etkinliğinin değerlendirilmesi seçeneğini işaretleyenlerin oranı %79, işletme riskinin belirlenmesi seçeneğini işaretleyenlerin oranı ise %52'dir. Sonuçlar, bağımsız denetim firmalarının iç denetçilerin çalışmalarından en çok *işletme çevresinin ve iç kontrol sisteminin tanınması, kontrollerin etkinliğinin değerlendirilmesi ve işletme riskinin belirlenmesi yönünde yararlandıklarını göstermektedir.*

İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanarak Hangi Avantajları Elde Ettiniz?

Tablo 16

İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanmak Suretiyle Elde Edilen Avantajlar

İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanmak Suretiyle Elde Edilen Avantajlar	N	%	Vakaların Yüzdesi
Aynı çalışmaların tekrarının önlenmesi	32	20,6%	55,2%
Denetim süresinin azaltılması	29	18,7%	50,0%
Denetim maliyetinin azaltılması	18	11,6%	31,0%
Kanıt sayısının azaltılması	17	11,0%	29,3%
Denetim riskinin azaltılması	34	21,9%	58,6%
Uygulanan testlerin sayısının azaltılması	25	16,1%	43,1%
Toplam	155	100,0%	267,2%

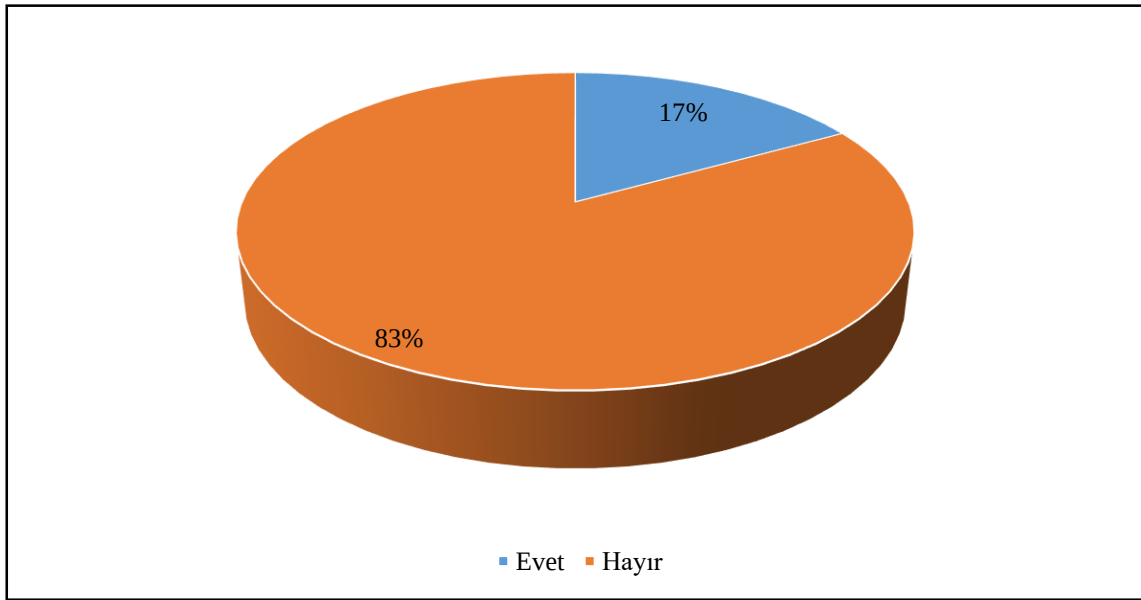
Not. Katılımcıların birden fazla seçeneği işaretlemeleri nedeniyle N sayısı 155 olarak çıkmıştır.

Tablo 16'ya göre, ankete katılan bağımsız denetim firmalarının bu soruya verdikleri cevapların yüzdelik olarak aldıkları paylar; aynı çalışmaların tekrarının önlenmesi %21, denetim süresinin azaltılması %19, denetim maliyetinin azaltılması %12, elde edilecek kanıt sayısının azaltılması %11, denetim riskinin azaltılması %22, uygulanacak testlerin sayısının azaltılması %16 olarak gerçekleşmiştir. Vakaların yüzdesi açısından; birden fazla seçeneğin işaretlenebileceği iç denetçilerin çalışmalarından yararlanmak suretiyle elde edilen avantajların belirlenmesine ilişkin bu soruda, iç denetçilerin çalışmalarından yararlanan 58 denetim firmasından denetim riskinin azaltılması seçeneğini işaretleyenlerin oranı %59, aynı çalışmaların tekrarının önlenmesi seçeneğini işaretleyenlerin oranı ise %55'tir. Bu sonuçlar, bağımsız denetim firmalarının iç denetçilerin çalışmalarından yararlanmak suretiyle en çok **denetim riskinin azaltılması ve aynı çalışmaların tekrarının önlenmesi şeklinde avantaj sağladıklarını göstermektedir.**

5.5.4. İç Denetçilerden Doğrudan Yardım Sağlanması Bölümünün Değerlendirilmesi

Bu bölümde, bağımsız denetim firmalarının iç denetçileri doğrudan yardım sağlaması için kullanıp kullanmadıkları, kullanacaklarsa hangi kriterleri dikkate alarak değerlendirme yaptıkları ve doğrudan yardım sonrası kanıt sayısı, denetim süresi ve maliyeti gibi konularda avantaj elde edip etmedikleri gibi soruların analiz sonuçları ortaya konmaya çalışılmıştır.

İç Denetçileri Doğrudan Yardım Sağlaması İçin Kullanıyor musunuz?



Şekil 15. Firmaların iç denetçileri doğrudan yardım sağlamak amacıyla kullanıp kullanmadığına ilişkin dağılım

Şekil 15'te görüldüğü gibi, ankete katılan bağımsız denetim firmalarının (12 firma) %17'si evet, (59 firma) %83'i hayır olarak cevap vermişlerdir. Bu sonuç, **ankete katılan firmaların %83 gibi büyük bir çoğunluğunun iç denetçeleri doğrudan yardım sağlaması için kullanmadıklarını göstermektedir.**

İç Denetçileri Doğrudan Yardım Sağlamak İçin Kullanmaya Karar Vermeden Önce Hangi Kriterleri Dikkate Alıyorsunuz?

Tablo 17

İç Denetçileri Doğrudan Yardım Sağlamak Amacıyla Kullanmaya Karar Vermeden Önce Dikkate Alınan Kriterler

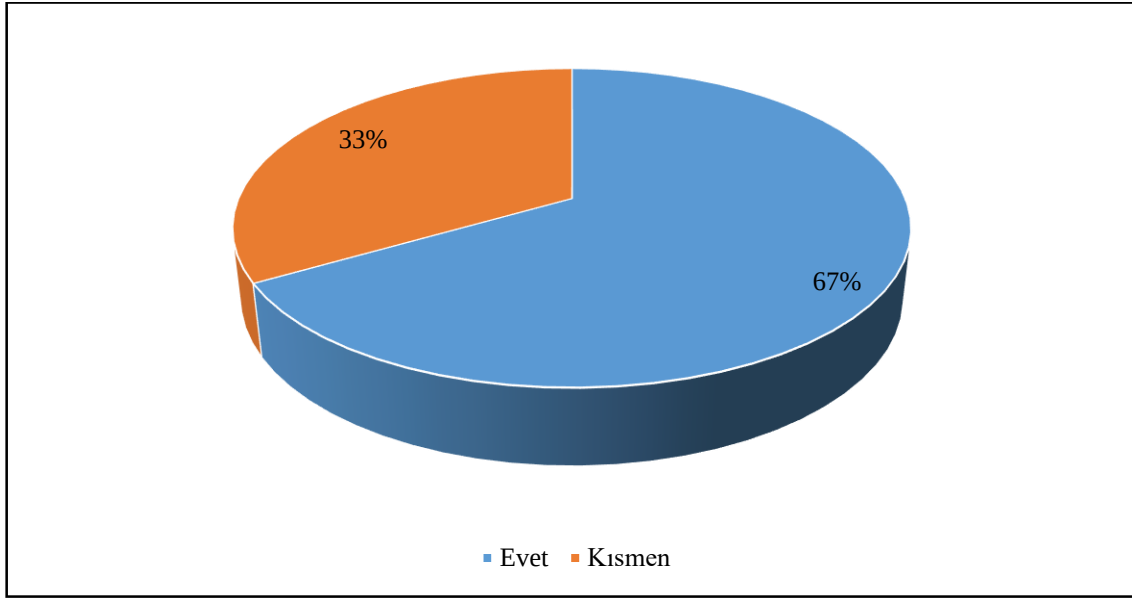
İç Denetçileri Doğrudan Yardım Sağlamak Amacıyla Kullanmaya Karar Vermeden Önce Dikkate Alınan Kriterler	N	%	Vakaların Yüzdesi
Yönetimce getirilmiş kısıtlama veya engellemelerin bulunup bulunmadığı	7	21,9%	58,3%
İç denetçilerin tarafsızlığına yönelik tehditlerin var olup olmadığı ve önem düzeyleri	9	28,1%	75,0%
İç denetçilerin gerekli mesleki yeterliliğe sahip olup olmadıkları	11	34,4%	91,7%
İşlem sınıfları hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin önemli yanlışlık riski	2	6,3%	16,7%
Denetim kanıtlarının değerlendirilmesindeki mesleki muhakemenin önem düzeyi	3	9,4%	25,0%
Toplam	32	100,0%	266,7%

Not. Katılımcıların birden fazla seçeneği işaretlemeleri nedeniyle N sayısı 32 olarak çıkmıştır.

Tablo 17’deki sonuçlara göre, ankete katılan bağımsız denetim firmalarının bu soruya verdikleri cevapların yüzdelik olarak aldıkları paylar; yönetimce getirilmiş kısıtlama veya engellemelerin bulunup bulunmadığı %22, iç denetçilerin tarafsızlığına yönelik tehditlerin var olup olmadığı ve önem düzeyleri %28, iç denetçilerin gerekli mesleki yeterliliğe sahip olup olmadıkları %34, işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin önemli yanlışlık riski %6, denetim kanıtlarının değerlendirilmesindeki mesleki muhakemenin önem düzeyi %9 şeklindedir. Vakaların yüzdesi açısından; birden fazla seçeneğin işaretlenebileceği iç denetçileri doğrudan yardım sağlamak amacıyla kullanmaya karar vermeden önce dikkate alınan kriterlerin belirlenmesine ilişkin bu soruda, iç denetçileri doğrudan yardım sağlamak amacıyla kullanan 12 denetim firmasından iç denetçilerin gerekli mesleki yeterliliğe sahip olup olmadıkları seçeneğini işaretleyenlerin oranı %92, iç denetçilerin tarafsızlığına yönelik tehditlerin var olup olmadığı ve önem düzeyleri seçeneğini işaretleyenlerin oranı ise %75’tir. Bu sonuçlar, bağımsız denetim firmalarının iç denetçileri doğrudan yardım sağlamak amacıyla kullanmaya karar vermeden önce iç denetçilerin değerlendirilmesine

ilişkin dikkate aldıkları kriterlerin en önemlilerinin; *iç denetçilerin gerekli mesleki yeterliliğe sahip olup olmadıkları ve iç denetçilerin tarafsızlığına yönelik tehditlerin var olup olmadığı ve önem düzeyleri olduğu sonucuna varılabilir.*

İç Denetçilerin Doğrudan Yardım Sağlamak Amacıyla Kullanılması Kanıt Sayısını, Denetim Süresini ve Maliyetini Azalttı mı?



Şekil 16. İç denetçilerin doğrudan yardım sağlamak amacıyla kullanılmasının kanıt sayısı, denetim süresi ve maliyetine etkisi

Şekil 16’da görüldüğü gibi, iç denetçileri doğrudan yardım sağlaması için kullanan 12 firmadan (8 firma) %67’si evet, (4 firma) %33’ü kısmen olarak cevap vermişlerdir. Bu sonuç, ankete katılan ve iç denetçileri doğrudan yardım sağlaması için kullanıyorum şeklinde cevap veren firmaların *kanıt sayısı, denetim süresi ve maliyeti gibi konularda olumlu yönde bir katkı sağladıklarını ortaya koymaktadır.*

5.5.5. Çeşitli Faktörlerin İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanma İsteğine Etkisi Bölümünün Değerlendirilmesi

Bu başlık altında, denetlenen kurumun hangi özelliklerinin bu kurumdaki iç denetçilerin çalışmalarından yararlanma isteğine olumlu etki yapacağı, teknolojiye paralel işletmelerdeki çeşitli sistemlerin anlaşılması, değerlendirilmesi ve raporlanmasının buna ek olarak denetlenen işletmelerdeki yöneticilerin (denetim süresi ve maliyetini azaltmak gibi sebeplerle) mevcut iç denetçilerle işbirliği yapılması

yönündeki isteklerinin iç denetçilerin çalışmalarından yararlanma isteğini etkileyip etkilemediğine ilişkin analiz sonuçları açıklanmıştır.

Denetlenen Kurumun Hangi Özellikleri İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanma İsteğinize Olumlu Etki Yapar?

Tablo 18

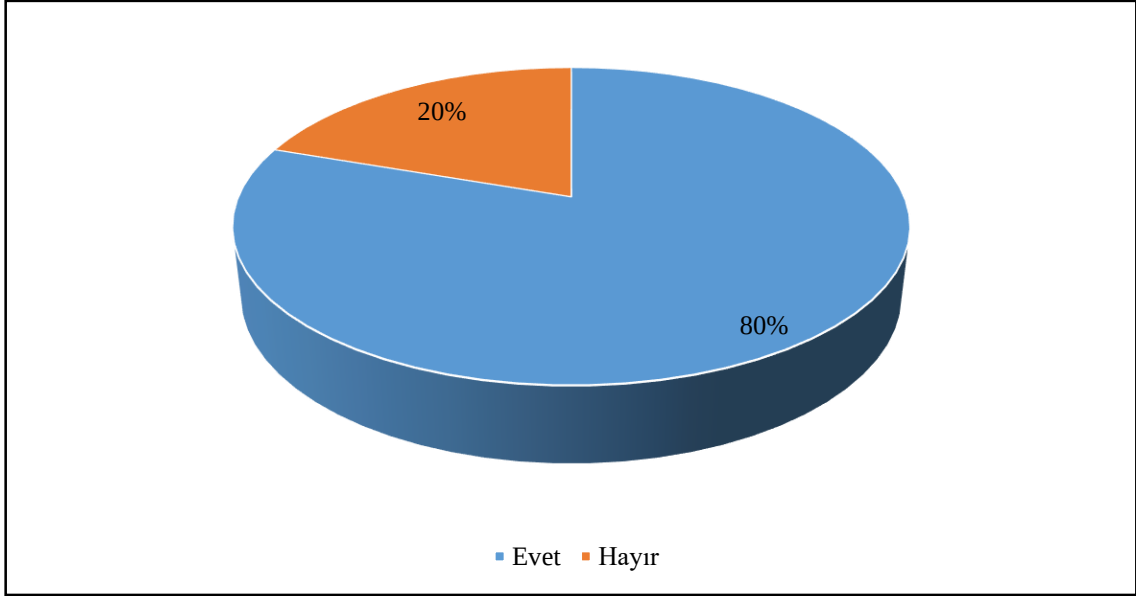
İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanma İsteğine Olumlu Etki Yapan Denetlenen Kurumun Özellikleri

İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanma İsteğine Olumlu Etki Yapan Denetlenen Kurumun Özellikleri	N	%	Vakaların Yüzdesi
İç kontrol sisteminin etkinliği	66	36,7%	93,0%
Kurumsal yönetim ve denetim komitesinin etkinliği	35	19,4%	49,3%
Yapısal riskin düşüklüğü	27	15,0%	38,0%
İç denetçi istihdam modelinin etkinliği	32	17,8%	45,1%
Raporlama hatlarının etkinliği ve muhafazakarlığı	20	11,1%	28,2%
Toplam	180	100,0%	253,5%

Not. Katılımcıların birden fazla seçeneği işaretlemeleri nedeniyle N sayısı 180 olarak çıkmıştır.

Tablo 18'e göre, ankete katılan bağımsız denetim firmalarının bu soruya verdikleri cevapların yüzdelik olarak; %37'si iç kontrol sisteminin etkinliği, %19'u kurumsal yönetim ve denetim komitesinin etkinliği, %15'i yapısal/doğal riskinin (işletme riskinin) düşüklüğü, %18'i iç denetçi istihdam modelinin etkinliği, %11'i raporlama hatlarının etkinliği ve muhafazakarlığı şeklindedir. Vakaların yüzdesi açısından; birden fazla seçeneğin işaretlenebileceği iç denetçilerin çalışmalarından yararlanma isteğine olumlu etki yapan denetlenen kurumun özelliklerinin belirlenmesine ilişkin bu soruda, ankete katılan 71 denetim firmasından iç kontrol sisteminin etkinliği seçeneğini işaretleyenlerin oranı %93, kurumsal yönetim ve denetim komitesinin etkinliği seçeneğini işaretleyenlerin oranı ise %49'dur. Sonuçlar, bağımsız denetim firmalarının denetledikleri kurumlardaki iç denetçilerden yararlanma isteklerine olumlu yönde katkı yapacak en önemli etkinin, **kurumun iç kontrol sisteminin etkinliği olduğu sonucunu göstermektedir.**

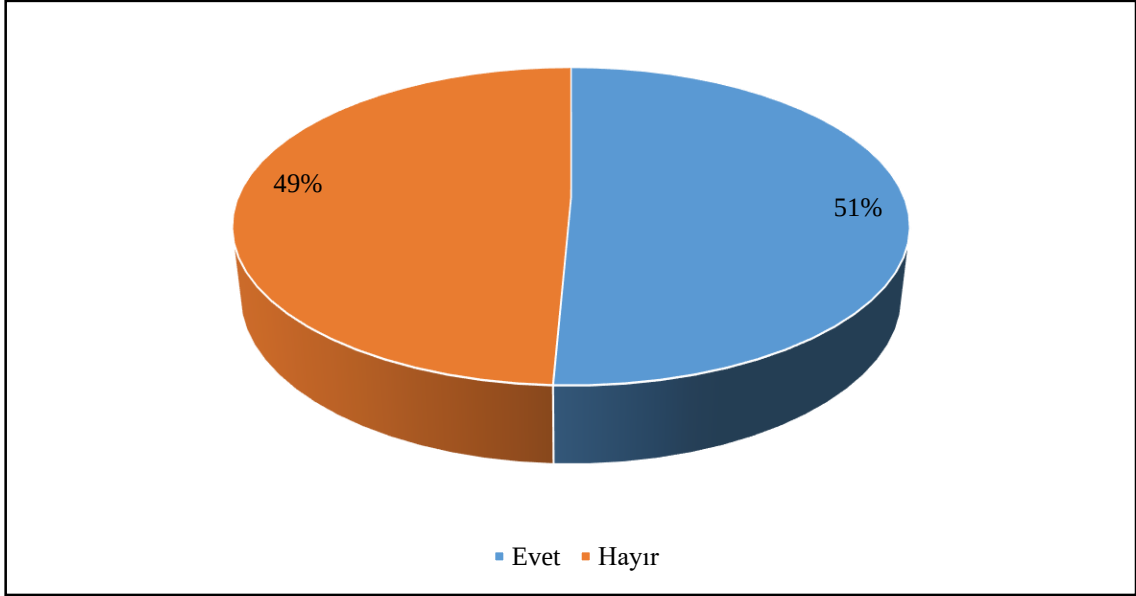
Teknolojinin Gelişmesine Paralel İşletmedeki Çeşitli Sistemlerin Anlaşılması, Değerlendirilmesi ve Raporlanması İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanma İsteğinizi Etkiler mi?



Şekil 17. Teknolojinin gelişmesine paralel işletmedeki sistemlerin anlaşılması, değerlendirilmesi ve raporlanmasının iç denetçilerin çalışmalarından yararlanma isteğine etkisi

Şekil 17’den anlaşılacağı üzere, ankete katılan bağımsız denetim firmalarının (57 firma) %80’i evet, (14 firma) %20’si hayır olarak cevap vermişlerdir. Bu sonuç, **ankete katılan firmaların %80 gibi büyük bir çoğunluğunun teknolojinin gelişmesine paralel işletmedeki çeşitli sistemlerin anlaşılması, değerlendirilmesi ve raporlanmasının iç denetçilerin çalışmalarından yararlanma isteğini etkilediğini ortaya koymaktadır.**

Denetlenen İşletmelerdeki Yöneticilerin (denetim süresi ve maliyetini azaltmak gibi sebeplerle) İç Denetçilerle İş Birliği Yapılması Yönündeki İstekleri İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanma İsteğinizi Etkiler mi?



Şekil 18. Denetlenen işletmelerdeki yöneticilerin iç denetçilerle iş birliği yapılması yönündeki isteklerinin iç denetçilerin çalışmalarından yararlanma isteğine etkisi

Şekil 18’de görüldüğü gibi, ankete katılan bağımsız denetim firmalarının (36 firma) %51’i evet, (35 firma) %49’u hayır olarak cevap vermişlerdir. Bu sonuç, **ankete katılan firmaların denetlenen işletmelerdeki yöneticilerin iç denetçilerle iş birliği yapılması yönündeki isteklerinin iç denetçilerin çalışmalarından yararlanma isteğine etki ettiğini göstermektedir.**

5.5.6. İç Denetçilerle İş Birliği Yapılması ve İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılmasıyla İlgili İfadelere Katılım Düzeyleri Bölümünün Değerlendirilmesi

Bu bölümde, bağımsız denetim firmalarının toplam 14 maddeden oluşan olumlu ve olumsuz ifadeler katılım düzeylerinin analizi yapılmış ve sonuçlar Tablo 19’ da özetlenmiştir.

Tablo 19

İç Denetçilerle İş Birliği Yapılması ve İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılmasıyla İlgili İfadelere Katılım Düzeyleri

İÇ DENETÇİLERLE İŞ BİRLİĞİ YAPILMASI VE İÇ DENETÇİLERİN ÇALIŞMALARINDAN YARARLANILMASIYLA İLGİLİ İFADELER	KATILIM DÜZEYLERİ					ARİTMETİK ORTALAMA
	5	4	3	2	1	
Piyasa koşulları nedeniyle artık kaçınılmazdır	14 (19,7)	22 (31,0)	19 (26,8)	14 (19,7)	2 (2,8)	3,45
Denetim maliyetini azaltır	13 (18,3)	37 (52,1)	12 (16,9)	7 (9,9)	2 (2,8)	3,73
Denetçilerin mevcut sorumluluklarını zayıflatır	1 (1,4)	7 (9,9)	9 (12,7)	42 (59,2)	12 (16,9)	2,19
Denetim riskinin azaltılarak daha rahat ve etkin bir denetim gerçekleştirilmesini sağlar	7 (9,9)	43 (60,6)	12 (16,9)	7 (9,9)	2 (2,8)	3,65
İç denetçilerle bağımsız denetçiler arasında çıkar çatışmalarına neden olur	1 (1,4)	6 (8,5)	18 (25,4)	31 (43,7)	15 (21,1)	2,25
İhtiyaç duyulan bilgilerin ve kanıtların kolaylıkla elde edilmesini sağlar	11 (15,5)	44 (62,0)	14 (19,7)	2 (2,8)		3,90
Tarafsızlık ve bağımsızlıktan taviz verilmesine neden olur		8 (11,3)	12 (16,9)	30 (42,3)	21 (29,6)	2,10
Denetimin kapsamının daha sağlıklı olarak belirlenmesini sağlar	10 (14,1)	43 (60,6)	12 (16,9)	6 (8,5)		3,80
Gizliliğin kaybolmasına neden olur		7 (9,9)	13 (18,3)	38 (53,5)	13 (18,3)	2,20
Denetimin kalitesini ve verimliliğini artırır	15 (21,1)	43 (60,6)	7 (9,9)	5 (7,0)	1 (1,4)	3,93
Hata ve hilelerin ortaya çıkmasına yardımcı olur	11 (15,5)	40 (56,3)	19 (26,8)		1 (1,4)	3,85
İç denetçilere iç kontrollerin etkinliğini değerlendirmede yeni bilgi ve teknikler kazandırır	9 (12,7)	38 (53,5)	22 (31,0)	2 (2,8)		3,76
Hazırlanacak raporların doğruluk ve güvenilirliğini zedeler		2 (2,8)	6 (8,5)	44 (62,0)	19 (26,8)	1,87
Bağımsız denetim standartlarınca da teşvik edilmektedir	15 (21,1)	36 (50,7)	18 (25,4)	2 (2,8)		3,90

Not. 5=Kesinlikle Katılıyorum, 4=Katılıyorum, 3=Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 1=Kesinlikle Katılmıyorum.

Tablo 19’da bağımsız denetim firmalarının iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadelere katılım düzeyleri firma sayısı, yüzdelik ve aritmetik ortalama düzeyinde ayrıntılı bir şekilde yer almaktadır. Tabloda verilen değerlerden hareketle bağımsız denetim firmaların söz konusu ifadelere katılım düzeyleri;

“Piyasa koşulları nedeniye artık kaçınılmazdır” ifadesine %31 ortalama 3,45 ile **“Katılıyorum”**,

“Denetim maliyetini azaltır” ifadesine %52,1 ortalama 3,73 ile **“Katılıyorum”**,

“Denetçilerin mevcut sorumluluklarını zayıflatır” ifadesine %59,2 ortalama 2,19 ile **“Katılmıyorum”**,

“Denetim riskinin azaltılarak daha rahat ve etkin bir denetim gerçekleştirilmesini sağlar” ifadesine %60,6 ortalama 3,65 ile **“Katılıyorum”**,

“İç denetçilerle bağımsız denetçiler arasında çıkar çatışmalarına neden olur” ifadesine %43,7 ortalama 2,25 ile **“Katılmıyorum”**,

“İhtiyaç duyulan bilgilerin ve kanıtların kolaylıkla elde edilmesini sağlar” ifadesine %62,0 ortalama 3,90 ile **“Katılıyorum”**,

“Tarafsızlık ve bağımsızlıktan taviz verilmesine neden olur” ifadesine %42,3 ortalama 2,10 ile **“Katılmıyorum”**,

“Denetimin kapsamının daha sağlıklı olarak belirlenmesini sağlar” ifadesine %60,6 ortalama 3,80 ile **“Katılıyorum”**,

“Gizliliğin kaybolmasına neden olur” ifadesine %53,5 ortalama 2,20 ile **“Katılmıyorum”**,

“Denetimin kalitesini ve verimliliğini artırır” ifadesine %60,6 ortalama 3,93 ile **“Katılıyorum”**,

“Hata ve hilelerin ortaya çıkmasına yardımcı olur” ifadesine %56,3 ortalama 3,85 ile **“Katılıyorum”**,

“İç denetçilere iç kontrollerin etkinliğini değerlendirmede yeni bilgi ve teknikler kazandırır” ifadesine %53,5 ortalama 3,76 ile **“Katılıyorum”**,

“Hazırlanacak raporların doğruluk ve güvenilirliğini zedeler” ifadesine %62,0 ortalama 1,87 ile **“Katılmıyorum”**,

“Bağımsız denetim standartlarınca da teşvik edilmektedir” ifadesine %50,7 ortalama 3,90 ile **“Katılıyorum”** şeklinde gerçekleşmiştir.

5.6. Verilerin Normal Dağılıp Dağılmadığının Analizi

Bir anketle ilgili olarak elde edilen verilen analizinin yapılabilmesi ve buna bağlı olarak uygulanacak testlerin türünün belirlenebilmesinde öncelikle verilerin normal bir dağılım gösterip göstermediğinin test edilmesi zorunludur (Demir, Saatçioğlu ve İmrol, 2016, s.132). Çünkü elde edilen veriler, istatistiksel olarak normallik testine tabi tutulduktan

sonra normal bir dağılım gösteriyorsa One-Way ANOVA, Independent-Samples T Test, Regresyon, Korelasyon gibi parametrik testlerin; normal bir dağılım göstermiyorsa Kruskal Wallis Sperman, Binom, Ki-kare, Mann- Whitney-U gibi testlerin uygulanması gerekecektir (Ölmez, 2019; Uygun analiz yönteminin seçilmesi, 2016). Aksi halde doğru olmayan testlerin uygulanması analiz sonuçlarını zayıflatacak ve çalışmanın güvenilirliğini zedeleyecektir.

Normallik testleri, analitik ve grafiksel yöntemler uygulanarak gerçekleştirilmektedir. Bu yöntemler iki başlık halinde aşağıda açıklanmış ve veri setine uygulanarak elde edilen sonuçlar paylaşılmıştır.

5.6.1. Analitik Yöntemlerin Uygulanması ve Sonuçları

SPSS programında uygulanan analitik yöntemler; Skewness- Kurtosis değerlerinin karşılaştırılması, Kolmogorov-Smirnov (Lilliefors), Shapiro- Wilk Testi gibi yöntemlerdir (Bayrak, 2021; Şenoğlu ve Acıtaş, 2010, s.43; Uysal ve Kılıç, 2022, s.221). Söz konusu yöntemler ve analiz sonuçları aşağıdaki gibidir.

Skewness- Kurtosis Değerlerinin Karşılaştırılması: Skewness- Kurtosis değerlerinin karşılaştırılabilmesi için SPSS programıyla Betimsel (Descripties) Hesaplar Tablosunun alınması gerekmektedir. Bu tabloyla analiz edilen bir dağılımın normal olarak kabul edilmesi için;

- Mean ve Median değerlerinin birbirine yakın olması,
- Skewness ve Kurtosis değerlerinin +1 ile -1 aralığında sifıra yakın olması,
- Skewness ve Kurtosis değerlerinin kendi Standart Error değerine bölünmesiyle bulunan sonucun +2 ile -2 aralığında (bazı kaynaklarda -1.96 ve + 1.96 aralığında) sifıra yakın olması gerekmektedir. (George ve Mallery, 2010; Hair, Black, Babin, Anderson ve Tatham, 2013; Kim, 2013, s.52-54; Lind, Marchal ve Wathen, S. A., 2006; McKillup, 2012, s.91; Tabachnick, Fidell ve Ullman, J. B., 2007).

Tablo 20

Betimsel (Descripties) Hesaplar Tablosu

		İstatistik	Standart Hata
Mean		2,1891	,05803
95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	2,0734	
	Upper Bound	2,3049	
5% Trimmed Mean		2,1925	
Median		2,2143	
Variance		,239	
Std. Deviation		,48896	
Minimum		1,00	
Maximum		3,43	
Range		2,43	
Interquartile Range		,57	
Skewness		-,047	,285
Kurtosis		,194	,563

Tablo 20'deki veriler incelendiğinde yukarıda belirtilen normal dağılım varsayımlarının sağlandığı sonucuna varılmıştır.

Kolmogorov-Smirnov (Lilliefors), Shapiro- Wilk Testi: Normallığın analizinde kullanılan en yaygın iki testir. Literatürde veri sayısının 30'dan az olması halinde Shapiro-Wilk testinin, 30'dan fazla olması halinde ise Kolmogorov-Smirnov testinin dikkate alınması gerektiği vurgulanmıştır (Uysal ve Kılıç, 2022, s.233-234). Söz konusu testlerden elde edilen Sig. (p) değerinin $p > 0,05$ olması halinde verilerin normal dağılım gösterdiği; $p < 0,05$ olması halinde ise normal dağılım göstermediği sonucuna varılacağı ifade edilmiştir (Gamgam ve Altunkaynak, 2017, s.70-72; Kul, S., 2014, s.26-29; Şenoğlu ve Acıtaş, 2010, s.47).

Tablo 21

Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk Sonuçları Tablosu

Tests of Normality					
Kolmogorov-Smirnova			Shapiro-Wilk		
İstatistik	Df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
,061	71	,200*	,991	71	,896

*. This is a lower bound of the true significance.

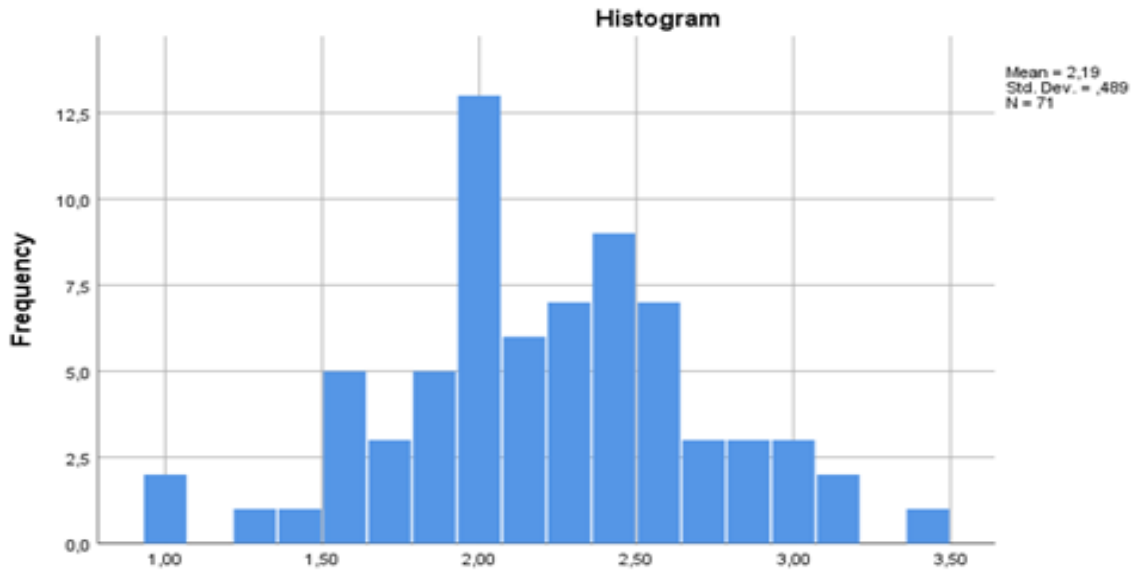
a. Lilliefors Significance Correction

Tablo 21’de veri sayısının 71 olması nedeniyle Kolmogorov-Smirnov testi sonucu olan Sig. değeri dikkate alınmış ve bu değerin % 95 güven aralığında $p>0,05$ ’ten büyük olması sebebiyle verilerin normal dağıldığı görülmüştür.

5.6.2. Grafikselle Yöntemlerin Uygulanması ve Sonuçları

Bu yöntemler Histogram, Normal Q-Q Plot ve Detrended Normal Q-Q Plot grafikleri şeklindedir. Analitik yöntemlere ilave olarak grafikselle yöntemlerin de kullanılması verilerin normal dağılımı hakkında verilecek kararların doğru ve kesin olmasında önemli bir rol oynayacaktır. (Abbott, M. L., 2014; Gnanadesikan, R., 2011). Belirtilen yöntemler ve elde edilen analiz sonuçları aşağıda yer almaktadır.

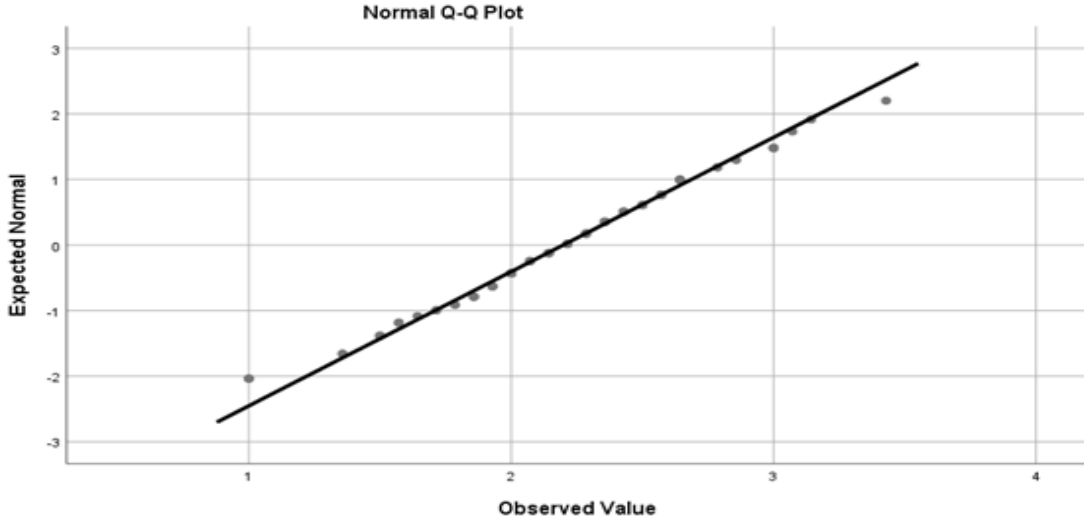
Histogram Grafiği: Bu grafikte verilere ilişkin frekansların dağılımları çubuklar halinde gösterilmekte olup bu çubukların üst noktalarının birleştirilmesi ile bir eğri elde edilmektedir. Bu eğrinin çan şeklinde olması verilerin normal dağıldığını, çana benzememesi ise normal dağılmadığını göstermektedir (SPSS notları, 2017).



Şekil 19. Histogram Grafiği

Şekil 19’deki histogram grafiği incelendiğinde uç noktaların birleştirilmesi ile elde edilecek eğrinin tam olarak çana benzemediği ancak (bu çanı elde etmenin zor olduğu da göz önüne alınarak) aşırı bir sapmanın olmadığı ve sonuç olarak verilerin normal bir dağılım gösterdiği söylenebilir.

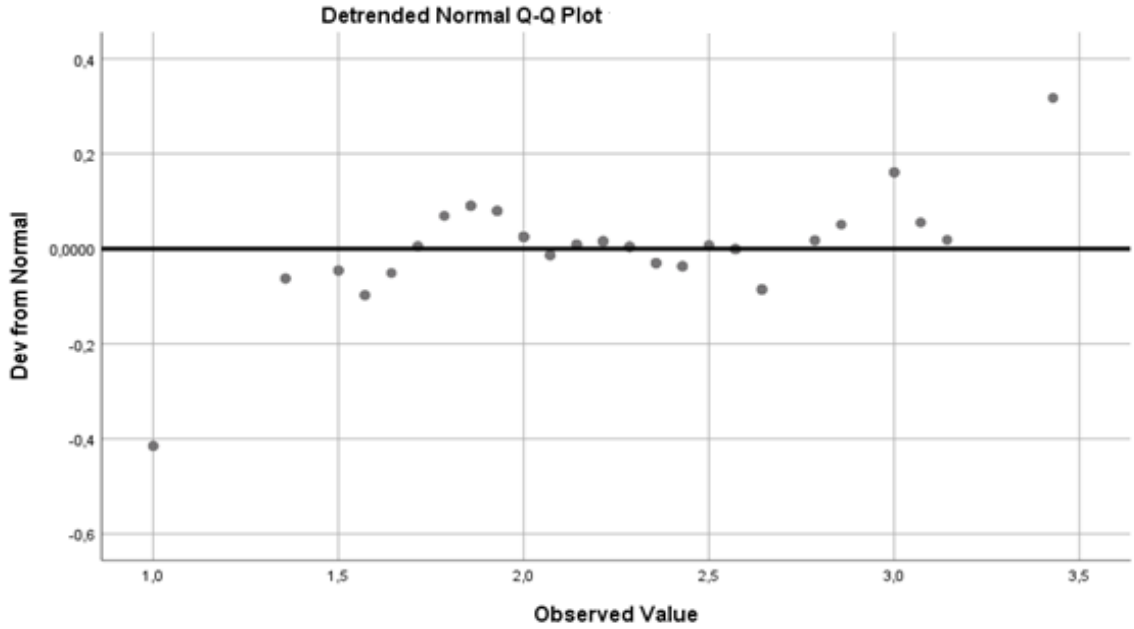
Normal Q-Q (Quantile-Quantile) Plot: Bu grafikte nokta olarak temsil edilen değerlerin mümkün olduğunca 45 derecelik doğrusal çizginin üstünde veya en yakınında olması, verilerin normal dağılım gösterdiğini aksi durumsa ise normal dağılım göstermediğini ortaya koymaktadır (Normal dağılım, t.y.).



Şekil 20. Normal Q-Q Plot Grafiği

Şekil 20 incelendiğinde verilerin çoğunlukla çizginin üstünde veya yakınında olduğu ve bu sebeple de normal bir dağılım gösterdiği görülmektedir.

Detrended Normal Q-Q Plot: Bu grafikte, Normal Q-Q Plot grafiği gibidir. Ancak tek farkı noktaların 45 derecelik eğri bir çizgi yerine yatay olarak yer alan sıfır çizginin altında veya üstünde herhangi bir şekil oluşturmadan kümelenmeleridir. Bu kümelenmeler çizgiye yakın ise verilerin normal dağılım gösterdiği aksi halde ise normal dağılım göstermediği sonucuna varılmaktadır (Bayrak, 2021).



Şekil 21. Detrended Normal Q-Q Plot Grafiği

Şekil 21 incelendiğinde verilerin çoğunlukla çizginin üstünde veya yakınında olduğu, herhangi bir şekil oluşturmadığı ve bu sebeple de normal bir dağılım gösterdiği söylenebilir.

5.7. Hipotezlerin Analiz Edilmesi

Bu başlık altında daha önce araştırmanın modeli ve hipotezleri bölümünde belirtilen hipotezlerin test edilmesi ve analiz sonuçları açıklanmıştır.

5.7.1. H1 Hipotezinin Analizi

Bağımsız denetim firmalarındaki denetçilerin *cinsiyetleri* açısından iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadelere katılım düzeyleri arasında anlamlı bir fark olup olmadığını ortaya koymak amacıyla oluşturulan hipotezler ve Independent-Samples T Testi analiz sonuçları şöyledir:

H0: Bağımsız denetim firmalarındaki denetçilerin *cinsiyetleri* açısından iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadelere katılım düzeyleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

H1: Bağımsız denetim firmalarındaki denetçilerin *cinsiyetleri* açısından iç

denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadelerle katılım düzeyleri arasında anlamlı bir fark vardır.

Tablo 22

Katılımcıların İfadelerle Katılma Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Değişimi

Independent Samples Test									
	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
	F	Sig.	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
								Lower	Upper
Equal variances assumed	4,193	,044	-1,479	69	,144	-,18915	,12792	-,44435	,06606
Equal variances not assumed			-1,271	26,688	,215	-,18915	,14887	-,49477	,11648

Tablo 22’de Independent-Samples T Testi sonucu bulunan Sig. değeri $0,044 < 0,05$ olduğundan varyanslar homojen dağılmamıştır. Ancak Sig.(2-tailed) değeri $0,215 > 0,05$ olduğundan dolayı katılımcıların cinsiyetleri açısından iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadelerle katılım düzeylerindeki algıları açısından anlamlı bir fark olmadığı için H1 hipotezi reddedilmiştir.

5.7.2. H2 Hipotezinin Analizi

Bağımsız denetim firmalarındaki denetçilerin *eğitim durumları* açısından iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadelerle katılım düzeyleri arasında anlamlı bir fark olup olmadığını ortaya koymak amacıyla oluşturulan hipotezler ve Independent-Samples T Testi analiz sonuçları aşağıdaki gibidir:

H0: Bağımsız denetim firmalarındaki denetçilerin *eğitim durumları* açısından iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadelerle katılım düzeyleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

H2: Bağımsız denetim firmalarındaki denetçilerin *eğitim durumları* açısından iç

denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadeler katılıma düzeyleri arasında anlamlı bir fark vardır.

Tablo 23

Katılımcıların İfadeler Katılma Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Değişimi

Independent Samples Test									
	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
	F	Sig.	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
								Lower	Upper
Equal variances assumed	,754	,388	1,596	69	,115	,20364	,12760	-,05092	,45820
Equal variances not assumed			1,439	28,762	,161	,20364	,14151	-,08589	,49318

Not. Katılımcılardan eğitim durumu doktora seçeneğini işaretleyen olmadığı için (değişken sayısı ikiye indiği için) One-Way ANOVA yerine, Independent-Samples T Testi uygulanmıştır.

Tablo 23'te Independent-Samples T Testi sonucu bulunan Sig. değeri 0,388>0,05 olduğundan varyanslar homojen dağılmıştır. Sig.(2-tailed) değeri 0,115>0,05 olduğundan dolayı katılımcıların eğitim durumları açısından iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadeler katılıma düzeylerindeki algıları açısından anlamlı bir fark olmadığı için H2 hipotezi reddedilmiştir.

5.7.3. H3 Hipotezinin Analizi

Bağımsız denetim firmalarındaki denetçilerin *unvanları* açısından iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadeler katılıma düzeyleri arasında anlamlı bir fark olup olmadığını ortaya koymak amacıyla oluşturulan hipotezler ve One-Way ANOVA Testi analiz sonuçları aşağıdaki gibidir:

H0: Bağımsız denetim firmalarındaki denetçilerin *unvanları* açısından iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadeler katılıma düzeylerindeki algıları açısından anlamlı bir fark yoktur.

H3: Bağımsız denetim firmalarındaki denetçilerin *unvanları* açısından iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadelerle katılım düzeyleri arasında anlamlı bir fark vardır.

Tablo 24

Katılımcıların İfadelerle Katılma Düzeylerinin Unvanlarına Göre Değişimi

ANOVA					
	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1,493	4	,373	1,616	,181
Within Groups	15,243	66	,231		
Toplam	16,736	70			

Tablo 24'te One-Way ANOVA Testi sonucu bulunan Sig. değeri $p > 0,05$ olduğundan dolayı katılımcıların unvanları açısından iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadelerle katılım düzeylerindeki algıları açısından anlamlı bir fark olmadığı için H3 hipotezi reddedilmiştir.

5.7.4. H4 Hipotezinin Analizi

Bağımsız denetim firmalarındaki denetçilerin *meslekteki çalışma süreleri* açısından iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadelerle katılım düzeyleri arasında anlamlı bir fark olup olmadığını ortaya koymak amacıyla oluşturulan hipotezler ve One-Way ANOVA Testi analiz sonuçları aşağıdaki gibidir:

H0: Bağımsız denetim firmalarındaki denetçilerin *meslekteki çalışma süreleri* açısından iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadelerle katılım düzeylerindeki arasında anlamlı bir fark yoktur.

H4: Bağımsız denetim firmalarındaki denetçilerin *meslekteki çalışma süreleri* açısından iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadelerle katılım düzeyleri arasında anlamlı bir fark vardır.

Tablo 25

Katılımcıların İfadelerine Katılma Düzeylerinin Meslekteki Çalışma Sürelerine Göre Değişimi

ANOVA					
	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	2,308	5	,462	2,079	,079
Within Groups	14,428	65	,222		
Toplam	16,736	70			

Tablo 25'te One-Way ANOVA Testi sonucu bulunan Sig. değeri $p > 0,05$ olduğundan dolayı katılımcıların meslekteki çalışma süreleri açısından iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadeler katılım düzeylerindeki algıları açısından anlamlı bir fark olmadığı için H4 hipotezi reddedilmiştir.

BÖLÜM VI

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bağımsız Denetim Sürecinde BDS 610 Çerçevesinde İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılma Düzeylerinin İncelenmesi amacıyla yapılan çalışmanın bu bölümünde, gerek literatür taramasıyla elde edilen gerekse de bağımsız denetim firmalarına yönelik gerçekleştirilen anket çalışmasıyla ortaya konan sonuçlara değinilmiş ayrıca konu ile ilgili önerilerde bulunulmuştur.

6.1. Sonuç ve Öneriler

Kökeni milattan önce 3000 yıllarına kadar dayanan ve kelime olarak “işitme, dinleme” anlamına gelen denetim, genel olarak bir işin, sürecin, işletmenin veya hesapların önceden belirlenen kurallara uygun olup olmadığının incelenmesi ve objektif kanıtlarla desteklenmesi şeklinde tanımlanabilir. Bağımsız denetim ise, bir işletmenin defter, kayıt ve finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları ile Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygunluğunun değerlendirilmesi, gerekli kanıtların toplanması ve sonucun bir rapor halinde sunulması sürecidir.

Gerek denetim gerekse bağımsız denetim iç içe geçmiş kavramlar olup her ikisinde bütünlük, gerçeklik, dürüstlük, kanunilik, açıklık, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, standartlara uygunluk gibi bir dizi temel ilke ve kurallara dayanılarak gerçekleştirilmektedir. Piyasa koşullarının gelişmesi, işletme faaliyetlerinin artması, muhasebe kayıtlarının karmaşıklaşması, yasal düzenlemeler, çıkar çatışması, güvenilir ve doğru bilgiye olan ihtiyacın artması, zaman ve finansal açıdan yetersizlik, yasal zorunluluklar hem işletme yöneticileri hem de işletme dışındaki bilgi kullanıcıları açısından verilecek kararlarda bağımsız denetimin önemini artırmıştır.

Denetim, bir organizasyon içinde işletme faaliyetlerini bağımsız olarak incelemek, değerlendirmek, bu faaliyetleri iyileştirmek, işletmeye değer katmak ve danışmanlık hizmeti sunmak gibi amaçlarla yönetim kontrol aracı olarak gerçekleştirilebilir. Bununla birlikte denetim, işletme dışından bağımsız, tarafsız ve alanında uzman kişi veya kurumlar tarafından geriye dönük olarak muhasebe kayıtlarının ve finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğunun değerlendirilmesi şeklinde de yapılabilir.

İşletme içinde yapılan denetimin temel hedefi kurulmuş ve uygulanmakta olan sistemin etkinliğini değerlendirmek iken işletme dışından yapılan denetimin temel hedefi sonuçların geriye dönük olarak incelenmesi, değerlendirilmesi ve uygunluğu konusunda bir görüş verilmesidir. Diğer taraftan iç denetim sadece işletme yönetimi için önemli olan bir süreç iken bağımsız denetim hem işletme içi hem de işletme dışındaki yatırımcı, müşteri, tedarikçi, kreditor ve devlet gibi bilgi kullanıcılarını ilgilendiren bir süreçtir.

Bağımsız denetim süreci sayesinde sadece işletmeler değil aynı zamanda kamu kurumları ve paydaşlarda önemli faydalar elde ederler. İşletme açısından; faaliyetlerin belirlenen politika ve kurallara uygunluğunun değerlendirilmesi, hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi konusunda gerekli önlemlerin alınabilmesi, yönetici ve çalışanların performanslarının değerlendirilebilmesi, geleceğe yönelik sağlıklı kararların alınabilmesi, kaynakların etkili ve verimli bir şekilde kullanılabilmesi, kredi açısından avantaj ve çeşitli kolaylıkların elde edilmesi açısından fayda sağlar. Kamu kurumları açısından; verginin gerçek kar üzerinden beyan edilerek tahsil edilmesi, gerçekleştirilecek olan denetimlere ilişkin denetim kapsamının azaltılması, ekonomik ve sosyal hayata ilişkin politikaların daha istikrarlı olmasına katkı sağlayacaktır. Paydaşlar açısından da işletmeye yatırım yapıp yapmama, kredi verip vermeme, hammadde sağlayıp sağlamama gibi pek çok konuda sağlıklı kararlar vermelerinde yardımcı olacaktır.

İşletmeler kendi içerisinde belirledikleri hedeflere ulaşmak, kaynakları etkili ve verimli bir şekilde kullanmak, sahip oldukları varlıklarını korumak, muhasebe kayıtlarının ve raporların doğruluğunu sağlamak, belirlenen politika ve prosedürlere uygunluğu sağlamak, hata ve hileleri önlemek adına yönetime güvence verecek tüm çalışanların görev ve sorumluluklarını da kapsayan bir sistem kurarlar. Bu sistem iç kontrol sistemi olarak adlandırılmakta olup; dinamik ve tekrarlanan bir süreç olması, risklerin belirlenmesi ve hedeflere ulaşılması açısından zorunlu olması, işletmenin her kademesindeki çalışanlarca yürütülmesi, işletme faaliyetlerini tamamlayan ve destekleyen bir sistem olması, eksik ve aksayan yönlerin tespit edilerek gerekli tedbirlerin alınması gibi konularda yönetime ve paydaşlara makul bir güvence vermesi gibi özelliklere sahip olması bakımından önemlidir.

İç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi, eksik ve aksayan yönlerinin tespit edilmesi, iyileştirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda yönetime güvence ve danışmanlık faaliyeti iç denetim tarafından yapılmaktadır. Bu açıdan iç kontrol ve iç denetim kavramları birbirinden farklı ancak birbirlerini tamamlayan iki farklı kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. İç kontrol sisteminin kurulması, işletilmesi

ve devamının sağlanması yönetimin; bu sistemin yeterliliği ve etkinliğinin kontrol edilmesi, hata ve hilelerin tespit edilmesi, eksikliklerin giderilmesi konusunda yönetime öneri ve danışmanlık yapılması ise iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir.

Bağımsız denetçiler ile iç denetçiler arasında yetkilendirme, amaç, kapsam, görev, sorumluluk ve raporlama gibi konularda birtakım farklılıklar bulunmaktadır. Bu farkların başında; iç denetçilerin kurumun ücretli bir çalışanı olmaları bağımsız denetçilerin işletme dışından bir sözleşmeyle görevlendirilen kişi ya da kurum olmaları, iç denetçilerin bağımsızlıklarının sınırlı bağımsız denetçilerin ise sınırsız olması, iç denetçilerin işletmeyi ilgilendiren finansal olsun olmasın geleceğe yönelik bütün konulara odaklanmaları bağımsız denetçilerin ise geçmişe dönük finansal tablo ve işlemlerin doğruluğu ile ilgilenmeleri gelmektedir.

İki denetçi arasında bu farklılıklarla birlikte denetim standartlarına, muhasebe ilke ve esaslarına uygun olarak çalışmalarını sürdürmeleri, iç kontrol sisteminin etkinliğini incelemek ve değerlendirmek konusunda sorumlu olmaları, faaliyetleri sonucunda denetim raporu hazırlamaları, ücretlerini ilgili kuruluştan almaları, taraflara makul bir güvence vermeleri gibi konularda benzerlikler de bulunmaktadır. Üstelik iç denetçilerin işletme içerisinde yapmış oldukları çalışmaların bir kısmı bağımsız denetçilerce de gerçekleştirilmekte bu sebeple özellikle iç kontrol sisteminin tanınması ve etkinliğinin değerlendirilmesine yönelik süreçlerde iç denetçiler ile bağımsız denetçiler arasında ilişki ve işbirliğinin boyutu giderek daha fazla önem kazanmaktadır.

Bağımsız denetçi ve iç denetçi arasındaki koordinasyon ve iş birliğinin sağlanması, başta denetimin etkinliği ve kalitesinin artması yanında denetlenen kurum ve her iki denetçi yönünden de çeşitli faydaların elde edilmesine katkı sağlayacaktır. Denetlenen kurum açısından, denetim maliyetinin azaltılmasında; iç denetçi açısından iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığının kontrolü konusunda bağımsız denetçilerden yeni bilgi ve teknikler öğrenmeleri ve böylece iç kontrol sistemine ve yönetime sağlanan katma değerin artırılması konusunda yeni fırsatlar yakalamalarında; bağımsız denetçi açısından da işletmenin ve kurulmuş olan sistemlerin daha kolay anlaşılması, denetimin rahat ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmesinde önemli bir katkı sağlayacaktır. Söz konusu bu faydalar göz önüne alındığında, her iki denetçi arasındaki koordinasyon ve iş birliğinin önemli olduğu ve gelecekte bu iş birliğini artırmaya yönelik daha fazla yöntemlerin usul ve esasların geliştirilmesine ihtiyaç olduğu bir gerçektir.

BDS 315 “İşletme Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlılık Risklerinin Belirlenmesi” ve BDS 610 “İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması” standartlarında iç

denetçilerle iş birliği yapılabilceğı ve iç denetçilerin çalışmalarının kullanılabilceğı belirtilmiştir. Bağımsız denetçiler denetledikleri işletmenin iç kontrol sisteminin yeterli ve etkin olduğuna, iç denetçilerin gerekli nitelikleri taşıyıp taşımadığına, iç denetçileri çeşitli yönlerden değerlendirebilme imkanlarının bulunduğuna kanaat getirmeleri durumunda iç denetçilerin çalışmalarından yararlanabilirler. Bu konuyla ilgili BDS 610'da da bağımsız denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarından yararlanmadan önce iç denetçilerin tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve yaptıkları çalışmaların kalitesi açısından değerlendirilmeleri gerektiğı özellikle vurgulanmış ve ancak bu değerlendirmeden sonra iç denetçilerin çalışmalarını kullanıp kullanmayacaklarına, hangi alanda ve ne düzeyde kullanacaklarına karar verecekleri belirtilmiştir. İç denetçilerin çalışmalarını kullanma konusunda karar veren bağımsız denetçiler, hazırladıkları planı iç denetçilerle müzakere etmek ve karşılıklı olarak yapacakları faaliyetleri koordine etmek amacıyla belirli aralıklarla toplantılar düzenlerler veya karşılıklı olarak bilgilendirmeler yaparlar.

Bağımsız denetçiler açısından iç denetçilerin çalışmalarının kullanılması; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarının önlenmesi, uygulanacak denetim prosedürlerinin türünün, sayısının ve kapsamının, denetim riski ve maliyetinin, kanıt sayısının azaltılması bakımından önemli bir fayda sağlayacaktır. Ancak iç denetçilerin çalışmalarının denetim kanıtı olarak kullanması durumunda, bağımsız denetçilerin finansal tablolara ilişkin ortaya konan görüşten sadece kendilerinin sorumlu olduğu düşüncesiyle bu çalışmaların güvenilirliği konusunda dikkatli olmaları, mesleki şüphecilik çerçevesinde denetim faaliyetlerini planlamaları ve yürütmeleri gerektiğı unutulmamalıdır.

BDS 610'da bağımsız denetçilerin denetim sırasında gerçekleştirecekleri prosedürlerin nitelik, kapsam ve zamanını belirlemelerinde, değiştirmelerinde ya da kapsamını daraltmalarında iç denetçileri doğrudan yardım sağlaması şeklinde kullanabilecekleri de belirtilmiştir. Ancak standartta bağımsız denetçiler bu konuda zorunlu tutulmamış ve karar tamamen kendilerine bırakılmıştır. Bağımsız denetçiler iç denetçileri doğrudan yardım sağlamak amacıyla kullanmadan önce onları birtakım kriterlere göre değerlendirmeli, hangi süreçler veya görevler için doğrudan yardım sağlayabileceklerini belirlemeli, yapacakları çalışmaları tekrar gözden geçirmelidirler. Ayrıca mesleki şüphecilikle hareket etmeli, kararlarını mesleki muhakemelerini kullanarak vermeli, bağımsızlığını zedeleyecek şekilde aşırı kullanımdan kaçınmalı ve en önemlisi bu durumun sorumluluklarını azaltmayacağını bilmelidirler. Aksi halde denetimin kalitesi ve verimliliğı hatalı ve doğru olmayan raporlarla zedelenecek, işletme

yönetimi ve bilgi kullanıcılarının hatalı kararlar almalarına, bağımsız denetçilerin de yasal işlem ve cezalara maruz kalmalarına neden olacaktır.

BDS 610 ile ilgili yukarıda yapılan teorik açıklamaların gerçek hayatta uygulanmasına yönelik olarak SPK'ya bağlı bağımsız denetim firmalarının BDS 610 çerçevesinde iç denetçi çalışmalarını kullanma düzeylerinin belirlenmesi ve bağımsız denetim çalışmalarına olan katkısının araştırılması amacıyla gerçekleştirilen çalışmayla araştırmanın amacı bölümünde belirlenen soruların cevapları ile ulaşılan diğer sonuçlar aşağıdaki şekilde özetlenmiştir.

- Ankete katılan bağımsız denetim şirketlerinin gerçekleştirdikleri denetim türü bakımından verdikleri cevapların ortalamasına göre en fazla finansal tablo denetimi gerçekleştirdikleri daha sonra sırasıyla özel amaçlı denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi gerçekleştirdikleri (Vakaların yüzdesi açısından; birden fazla seçeneğin işaretlenebileceği bu soruda 71 denetim firmasından %97'si finansal tablo denetimini, %34'ü özel amaçlı denetimi, %16'sı uygunluk denetimini, %13'ü de faaliyet denetimini işaretlemiştir),
- %82 gibi büyük bir çoğunluğunun iç denetçilerle iş birliği yapmakta olduğu, daha çok iç denetçilerle düzenli ve açık bir iletişim kurulması veya periyodik olarak toplantıların düzenlenmesi yoluyla bu iş birliği ve koordinasyonu sağladıkları (Vakaların yüzdesi açısından; birden fazla seçeneğin işaretlenebileceği bu soruda, iç denetçilerle iş birliği yapan 58 denetim firmasından düzenli ve açık bir iletişim kurulması seçeneğini işaretleyenlerin oranı %74, periyodik olarak toplantıların düzenlenmesi seçeneğini işaretleyenlerin oranı ise %38'dir),
- %82 gibi büyük bir çoğunluğunun iç denetçilerin çalışmalarından yararlandıkları,
- İç denetçilerin çalışmalarından yararlanmak isteyenlerin bu kararlarında rol oynayan faktörlerin başında iç denetçilerin işletmenin bir çalışanı olarak işletmeyi ve iç kontrol sistemini dahi iyi bilmeleri ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi konusunda benzer çalışmaları yapmalarının etkili olduğu (Vakaların yüzdesi açısından; birden fazla seçeneğin işaretlenebileceği bu soruda, iç denetçilerin çalışmalarından yararlanan 58 denetim firmasından iç denetçilerin işletmenin bir çalışanı olarak işletmeyi ve iç kontrol sistemini dahi iyi bilmeleri seçeneğini işaretleyenlerin oranı %83, iç

kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi konusunda benzer çalışmaları yapmaları seçeneğini işaretleyenlerin oranı ise %55'tir),

- İç denetçilerin çalışmalarından yararlanmak istemeyenlerin verdikleri kararlarda ise iç denetçilerin denetim amaçları açısından gerekli tarafsızlık ve mesleki yetkinliğe sahip olmamaları ve denetlenen kurumun ücretli bir elemanı olmalarının etkili olduğu (Vakaların yüzdesi açısından; birden fazla seçeneğin işaretlenebileceği bu soruda, iç denetçilerle iş birliği yapmayan 13 denetim firmasından iç denetçilerin denetim amaçları açısından gerekli tarafsızlık ve mesleki yetkinliğe sahip olmamaları seçeneğini işaretleyenlerin oranı %69, denetlenen kurumun ücretli bir elemanı olmaları seçeneğini işaretleyenlerin oranı ise %62'dir),
- İç denetçilerin çalışmalarından yararlanmak isteyenlerin iç denetçileri verdikleri cevaplara göre daha çok mesleki yeterlilik, mesleki özen ve dikkat ile tarafsızlık ve bağımsızlık açısından değerlendirdikleri (Vakaların yüzdesi açısından; birden fazla seçeneğin işaretlenebileceği iç denetçilerin değerlendirilmesindeki ölçütlerin belirlenmesine ilişkin bu soruda, iç denetçilerin çalışmalarından yararlanan 58 denetim firmasından mesleki yeterlilik seçeneğini işaretleyenlerin oranı %83, mesleki özen ve dikkat seçeneğini işaretleyenlerin oranı %76, tarafsızlık seçeneğini işaretleyenlerin oranı %50 ve bağımsızlık seçeneğini işaretleyenlerin oranı ise %47'dir),
- İç denetçilerin çalışmalarının değerlendirilmesinde ise en çok elde edilen sonuçların bağımsız denetçilerce incelenecek faaliyet alanları için uygun olup olmadığı ve uygun bir şekilde planlandığı, uygulandığı, gözden geçirildiği ve belgelendirilip belgelendirilmediği kriterlerinin dikkate alındığı (Vakaların yüzdesi açısından; birden fazla seçeneğin işaretlenebileceği iç denetçilerin çalışmalarının değerlendirilmesindeki kriterlerin belirlenmesine ilişkin bu soruda, iç denetçilerin çalışmalarından yararlanan 58 denetim firmasından elde edilen sonuçların bağımsız denetçilerce incelenecek faaliyet alanları için uygun olup olmadığı seçeneğini işaretleyenlerin oranı %66, çalışmaların uygun bir şekilde planlandığı, uygulandığı, gözden geçirildiği ve belgelendirilip belgelendirilmediği seçeneğini işaretleyenlerin oranı ise %62'dir),
- İç denetçilerin yapmış olduğu çalışmaların değerlendirilmesinde en çok benzer çalışmaların sonuçları ile kendi sonuçlarının karşılaştırılması, uygulanan denetim

prosedürlerinin gözlemlenmesi, yapılan çalışmaların tesadüfi olarak seçilmesi, incelenmesi ve değerlendirilmesi gibi prosedürlerin uygulandığı (Vakaların yüzdesi açısından; birden fazla seçeneğin işaretlenebileceği iç denetçilerin çalışmalarının değerlendirilmesinde uygulanan kriterlerin belirlenmesine ilişkin bu soruda, iç denetçilerin çalışmalarından yararlanan 58 denetim firmasından benzer çalışmaların sonuçları ile kendi sonuçlarının karşılaştırılması seçeneğini işaretleyenlerin oranı %72, uygulanan denetim prosedürlerinin gözlemlenmesi seçeneğini işaretleyenlerin oranı %59, yapılan çalışmaların tesadüfi olarak seçilmesi, incelenmesi ve değerlendirilmesi seçeneğini işaretleyenlerin oranı ise %57'dir),

- İç denetçilerin çalışmalarından en çok işletme çevresinin ve iç kontrol sisteminin tanınması, kontrollerin etkinliğinin değerlendirilmesi, ikinci olarak işletme riskinin belirlenmesi şeklinde yararlandıkları (Vakaların yüzdesi açısından; birden fazla seçeneğin işaretlenebileceği iç denetçilerin çalışmalarından yararlanma alanlarının belirlenmesine ilişkin bu soruda, iç denetçilerin çalışmalarından yararlanan 58 denetim firmasından işletme çevresinin ve iç kontrol sisteminin tanınması, kontrollerin etkinliğinin değerlendirilmesi seçeneğini işaretleyenlerin oranı %79, işletme riskinin belirlenmesi seçeneğini işaretleyenlerin oranı ise %52'dir),
- İç denetçilerin çalışmalarından yararlanmak suretiyle en çok denetim riskinin azaltılması, aynı çalışmaların tekrarının önlenmesi ile denetim süresi ve uygulanacak testlerin sayısının azaltılması şeklinde bir avantaj sağladıkları (Vakaların yüzdesi açısından; birden fazla seçeneğin işaretlenebileceği iç denetçilerin çalışmalarından yararlanmak suretiyle elde edilen avantajların belirlenmesine ilişkin bu soruda, iç denetçilerin çalışmalarından yararlanan 58 denetim firmasından denetim riskinin azaltılması seçeneğini işaretleyenlerin oranı %59, aynı çalışmaların tekrarının önlenmesi seçeneğini işaretleyenlerin oranı %55, denetim süresinin azaltılması seçeneğini işaretleyenlerin oranı %50 ve uygulanacak testlerin sayısının azaltılması seçeneğini işaretleyenlerin oranı ise %43'tür),
- Anket katılan 71 bağımsız denetim firmasından iç denetçileri doğrudan yardım sağlamak amacıyla kullanıyorum şeklinde cevap veren firma sayısının sadece 12 olduğu ve bu firmaların iç denetçileri doğrudan yardım sağlamak amacıyla kullanmaya karar vermeden önce iç denetçileri; gerekli mesleki yeterliliğe sahip

olup olmadıkları, tarafsızlıklarına yönelik tehditlerin var olup olmadığı ve önem düzeyleri ile yönetimce getirilmiş kısıtlama veya engellemelerin bulunup bulunmadığı gibi kriterleri göz önüne alarak değerlendirdikleri (Vakaların yüzdesi açısından; birden fazla seçeneğin işaretlenebileceği iç denetçileri doğrudan yardım sağlamak amacıyla kullanmaya karar vermeden önce dikkate alınan kriterlerin belirlenmesine ilişkin bu soruda, iç denetçileri doğrudan yardım sağlamak amacıyla kullanan 12 denetim firmasından iç denetçilerin gerekli mesleki yeterliliğe sahip olup olmadıkları seçeneğini işaretleyenlerin oranı %92, iç denetçilerin tarafsızlığına yönelik tehditlerin var olup olmadığı ve önem düzeyleri seçeneğini işaretleyenlerin oranı %75 ve yönetimce getirilmiş kısıtlama veya engellemelerin bulunup bulunmadığı seçeneğini işaretleyenlerin oranı ise %58'dir),

- İç denetçileri doğrudan yardım sağlamak amacıyla kullanan bağımsız denetim firmalarının kanıt sayısı, denetim süresi ve maliyeti açısından fayda sağladıkları,
- Denetlenen kurum açısından bağımsız denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarından yararlanmalarında bu kurumların iç kontrol sistemlerinin, kurumsal yönetim ve denetim komitelerinin etkin olması, yapısal/doğal riskinin (işletme riskinin) düşük olması gibi faktörlerin etkili olduğu (Vakaların yüzdesi açısından; birden fazla seçeneğin işaretlenebileceği iç denetçilerin çalışmalarından yararlanma isteğine olumlu etki yapan denetlenen kurumun özelliklerinin belirlenmesine ilişkin bu soruda, ankete katılan 71 denetim firmasından iç kontrol sisteminin etkinliği seçeneğini işaretleyenlerin oranı %93, kurumsal yönetim ve denetim komitesinin etkinliği seçeneğini işaretleyenlerin oranı %49 ve yapısal/doğal riskinin [işletme riskinin] düşüklüğü seçeneğini işaretleyenlerin oranı ise %38'dir),
- Teknolojinin gelişmesine paralel işletmedeki çeşitli sistemlerin anlaşılması, değerlendirilmesi ve raporlanması ile denetlenen işletmelerdeki yöneticilerin (denetim süresi ve maliyetini azaltmak gibi çeşitli sebeplerle) iç denetçilerle iş birliği yapılması yönündeki isteklerinin iç denetçilerin çalışmalarından yararlanma isteğine olumlu etki yaptığı tespit edilmiştir.

Ankete katılan bağımsız denetçilerin iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadelere katılım düzeyleri incelendiğinde:

- “Denetçilerin mevcut sorumluluklarını zayıflatır” ifadesine %59’unun **“Katılmıyorum”**,
- “Denetim riskinin azaltılarak daha rahat ve etkin bir denetim gerçekleştirilmesini sağlar” ifadesine %61’inin **“Katılıyorum”**,
- “İç denetçilerle bağımsız denetçiler arasında çıkar çatışmalarına neden olur” ifadesine %44’ünün **“Katılmıyorum”**,
- “Tarafsızlık ve bağımsızlıktan taviz verilmesine neden olur” ifadesine %42’sinin **“Katılmıyorum”**,
- “Gizliliğin kaybolmasına neden olur” ifadesine %54’ünün **“Katılmıyorum”** şeklinde olumlu ifadelere “Katılıyorum”, olumsuz ifadelere ise “Katılmıyorum” şeklinde cevaplar verdikleri tespit edilmiştir.

Çalışmada, bağımsız denetçilerin cinsiyetleri, eğitim durumları, unvanları ve meslekteki çalışma süreleri bakımından iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadelere katılım düzeyleri arasında anlamlı bir fark olup olmadığını ortaya koymak amacıyla oluşturulan hipotezlerin Independent-Samples T Testi ve One-Way ANOVA Testi analiz sonuçları aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:

- Bağımsız denetim firmalarındaki denetçilerin *cinsiyetleri* açısından iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadelere katılım düzeylerindeki algıları açısından anlamlı bir fark yoktur.
- Bağımsız denetim firmalarındaki denetçilerin *eğitim durumları* açısından iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadelere katılım düzeylerinde algıları açısından anlamlı bir fark yoktur.
- Bağımsız denetim firmalarındaki denetçilerin *unvanları* açısından iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadelere katılım düzeylerindeki algıları açısından anlamlı bir fark yoktur.
- Bağımsız denetim firmalarındaki denetçilerin *meslekteki çalışma süreleri* açısından iç denetçilerle iş birliği yapılması ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasıyla ilgili ifadelere katılım düzeylerindeki algıları açısından anlamlı bir fark yoktur.

Yukarıda yapılan açıklama ve elde edilen sonuçlardan hareketle işletmeler, paydaşlar ve diğer bilgi kullanıcıları açısından iç denetimin ve bağımsız denetimin ne kadar önemli olduğu gerçeği bir kere daha anlaşılmıştır. Ancak ülkemiz açısından pek çok işletmede iç denetim birimi yoktur. Üstelik bu konuda yasal bir zorunluluk ta bulunmamaktadır. Bu nedenle bu tür işletmelerde iç denetim biriminin yararları göz ardı edilmekte, önemine inanılmamakta, oluşturulması maliyetli bulunmakta, kendi kontrolleri yeterli görülmemekte veya bağımsız denetim yapılması nedeniyle iç denetime ihtiyaç olmadığı savunulmaktadır. Söz konusu belirtilen unsurlar bağımsız denetçilerin iç denetçilerle işbirliği yapması ve onların çalışmalarından yararlanabilmesinin önündeki en büyük engeldir. Bu sebeple;

- Ülkemizdeki büyük ve orta büyüklükteki işletmelere iç denetim birimi oluşturmanın öneminin anlatılması,
- İç denetim birimi oluşturma konusunda destek olunması,
- Etkin kontrollerin oluşturulması, hata ve hilenin önlenmesi, risklerin azaltılması, geleceğe yönelik sağlıklı kararların alınması ve rekabet avantajının sağlanması için temel bir gereklilik olduğunun vurgulanması,
- Kademeli olarak başta büyük işletmelerden başlamak üzere zamanla orta büyüklükteki işletmeleri de kapsayacak şekilde iç denetim birimi oluşturma yasalara zorunlu hale getirilmesi fayda sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Abbott, M. L. (2014). *Understanding educational İstatistiks using Microsoft Excel and SPSS*. John Wiley ve Sons.
- Abdioğlu, H. (2018, Aralık). *Denetimde önemlilik planlaması ve risk olgusu çerçevesinde vergi denetimi*. [https://www.researchgate.net/publication /329807434](https://www.researchgate.net/publication/329807434). Erişim Tarihi: 12.05.2020.
- ACCA (t.y.). *Can internal auditors be used to provide direct assistance to the external auditor for purposes of audit?* <https://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/fundamentals-exams-study-resources/f8/technical-articles/internal-auditors.html>. Erişim Tarihi: 20.07.2020.
- Ada, Ş. ve Yardımcıoğlu, M. (2017). Bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler üzerine bir literatür incelemesi, *Journal of Social and Humanities Sciences Research (JSHSR)*, 4(14), 1732-1740 (ISSN: 2459-1149).
- Adeyemi, F.K. ve Olarewaju, O.M. (2019). Internal control system and financial accountability: An investigation of Nigerian South-Western Public Sector, *Acta Universitatis Danubius*, 15(special issue: 1), 134-150 (ISSN: 2065-0175).
- Adiloğlu, B. (2010). İç denetim süreci ve temel işletme faaliyetlerinin kontrol prosedürleriyle değerlendirilmesi: Bir uygulama, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, İstanbul.
- Adiloğlu, B. (2011). *İç denetim süreci ve kontrol prosedürleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Akarkarasu, N. (2000). *Halka açık şirketlerde iç denetim ve denetim kurullarının etkinleştirilmesi için öneriler*, SPK Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü, İstanbul.
- Akbulut, E. (2012). İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve Trakya bölgesindeki ayçiçek yağı sektöründe bir araştırma, *Ejovoc (Electronic Journal of Vocational Colleges)*, 2 (1), 174-187. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ejovoc/Issue/5394/73170>. Erişim Tarihi: 22.07. 2020.
- Akçay, A. (2018). Denetim kalitesi ve göstergeleri, *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 40, 227-256 (ISSN: 1302-6879). <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/664295>. Erişim Tarihi: 12.05.2020.

- Akdağ, S. (2015). Türkiye’de bağımsız denetim ve bir denetim örneği, Yüksek Lisans Tezi, Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yönetimi Anabilim Dalı, Mersin.
- Akpınar, Y. (2010). 610 nolu uluslararası denetim standardı hükümleri ile Türkiye uygulamaları çerçevesinde iç denetim ve iç denetim çalışmaları, *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(2), 174-200.
- Aksoy, T. (2005, Temmuz-Ağustos -Eylül). Ulusal ve uluslararası düzenlemeler bağlamında iç kontrol ve iç kontrol gerekliliği: Analitik bir inceleme, *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*, 72, 138-164. <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Mali-Cozum-Dergisi/sayi-72/--2089>. Erişim Tarihi: 20.08.2020.
- Aksoy, T. (2014, Nisan). *Değişim ve farkındalık kavramları ile uluslararası denetim standardı (UDS) 500 ışığında iç denetim sürecinde denetim kanıtları*, İç denetim koordinasyon kurulu yayınları, Yayın No: 1, 173-208, Ankara.
- Aktaş, M.A. (2005, Haziran). İç kontrol sistemi ve verimlilik ilişkisi, *Mevzuat Dergisi*, 8(99), 1-6.
- Aktif Akademi (2020). *KGK bağımsız denetim sınavı denetim kitabı*, Ankara (ISBN 978-605-62752-03). <https://books.google.com.tr/books?id=IPXDwAAQBAJvepg=PA2vedq=bds+610vehl=trvesa=Xveved=2ahUKEwi8mtabkqDqAhW5wsQBHS7mCbcQ6wEwAXoECAAQAQ#v=onepageveq=bds%20610vef=false>. Erişim Tarihi: 11.08.2020.
- Akyel, R. (2010a). Türkiye’de iç kontrol kavramı, unsurları ve etkinliğinin değerlendirilmesi, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 17(1), 83-97.
- Akyel, R. (2010b). Yönetimde iç kontrol, iç denetim ve dış denetim fonksiyonlarının birbirleri ile ilişkisinin ve Türk kamu yönetiminde uygulamalarının değerlendirilmesi, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(3), 1-22.
- Akyürek, M. (2000, Temmuz). Şirketlerde iç denetim, *TİDE Bülten*, 4(39), 1-25.
- Albawwat, İ.E. (2017). The influence of culture upon external auditors’ reliance on the internal audit function, Doctoral Dissertation, MSM with a Concentration in Accounting, Bridgewater State University, USA.
- Albrecht, W. S., Albrecht, C. C., ve Albrecht, C. O. (2006). *Fraud examination* (2nd Edition), Toronto: Thomson.
- Al-Dhamari, R.A., Al-Gamrh, B., Ku Ismail, K.N.I. ve Haji Ismail, S.S. (2018). Related party transactions and audit fees: the role of the internal audit function. *Journal*

- of Management ve Governance* 22, 187–212. <https://doi.org/10.1007/s10997-017-9376-6>. Erişim Tarihi: 11.08.2020.
- Ali, A.M. ve Lee, T.H. (2008, September). Malaysia's external auditing, the case of the better tool for analysis, *International Journal of Business ve Management*, 3(9), 99-120 (DOI:10.5539/ijbm.v3n9p99).
- Almalı, Z. (2009). İşletmelerin sürekliliği kavramının bağımsız denetim sürecindeki yeri ve önemi, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, İstanbul.
- Altıntaş, A. (2017). *COSO/ERM-kurumsal risk yönetimi çerçevesi değişti! Peki en önemli değişiklik ne?* <http://ayhanaltintas.com/cosoerm-kurumsal-risk-yonetimi-ercevesi-degisti-peki-en-onemli-degisiklik-ne/>. Erişim Tarihi: 18.06.2020.
- Altıntaş, N.N. (2011). *Bağımsız denetim ve vergi denetimi dışındaki güvence hizmetleri*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Antepli, A. (2017). İşletme yönetiminde iç kontrol ve risk değerlendirme fonksiyonu, *Journal Of Social And Humanities Sciences Research*, 4(10), 182-189. (ISSN 2459-1149).
- Apak, S., Erol, M., Aslan, M. ve Gül, H. (2016, Aralık). İç kontrol yapısının kurumsal yönetimde artan önem ve önceliği, *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 399-410.
- Arens, A.A., Elder R.J. ve Beasley, M. S. (2006). *Auditing and assurance services, An Integrated Approach*, Pearson Education, 11. Edition, New Jersey.
- Arens, A.A., Elder, R.J. ve Beasley, M.S. (2009). *Auditing ve assurance services*, Thirteenth Edition, London: Pearson Prentice Hall.
- Arens, A.A., Elder, R.J. ve Beasley, M.S. (2012). *Auditing ve assurance services, An integrated approaches*, 14 th Edition, USA: Pearson Prentice Hall.
- Arens, A.A. ve Loebbecke, J.K. (1991). *Auditing an integrated approach*, Fifth Edition, New Jersey: Prentice Hall, Englewood Cliffs.
- Arens, A. A. ve Loebbecke, J. K. (1994). *Auditing an integrated approach*, Sixth Edition, New Jersey: PrenticeHall, Inc.
- Argento, D., Timurs U., Patricia H. ve Annika J. (2018, December). Reliance on the internal auditors' work: experiences of Swedish external auditors, *Journal of Management Control*, 29, 295–325. <https://doi.org/10.1007/s00187-018-00272-7>. Erişim Tarihi: 30.08.2020.
- Arıkan, M. ve Benk, S. (2017). Kamu sektöründe yolsuzluk riskin önleyici bir araç olarak iç kontrol sistemi, *İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(1), 41-56.

- Arnold, D.F., Dorminey, J. W., Neidermeyer, A.A. ve Neidmeyer, P.E. (2013). Internal ve external auditor ethical decision-making, *Managerial Auditing Journal*, 28(No:4), 300-322 (DOI 10.1108/02686901311311918). <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/02686901311311918/full/pdf?title=internal-ve-external-auditor-ethical-decisionmaking>. Erişim Tarihi: 17.09.2020.
- Arslan, C. ve Demirkan, S. (2017, Temmuz). Auditing ve assurance services, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Özel Sayı, 127-141.
- Arslan, M.C. (2013). İç denetim ve Türkiye’de büyükşehir belediyelerinin iç denetim uygulamaları üzerine bir araştırma, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Mahalli İdareler ve Yerinden Yönetim Bilim Dalı, İstanbul.
- Arslan, Ö. (2018). Muhasebe hilelerinin tespitinde iç denetim sisteminin önemi ve denetim Standartları açısından bağımsız denetçinin hileye karşı sorumluluğu, bağımsız denetim şirketlerinde bir araştırma, Doktora Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Sivas.
- Aslan, Y. (2018, Aralık). İç kontrol ve iç denetim mekanizmasının gerekliliği: ENRON vakası, *USOBED Uluslararası Batı Karadeniz Sosyal ve Beşerî Bilimler Dergisi*, 2(2), 31, 168-177 (e-ISSN :2602-4594).
- Ataman, B. (2010, Nisan). Türkiye’de kamu denetimi ve kamu denetçilerine genel bakış, *Maliye Finans Yazıları*, 24(87), 17-26. <http://asosindex.com.tr/TBTKK/mfy/150758.pdf>. Erişim Tarihi 28.02.2020.
- Ataman, Ü., Bozkurt, N. ve Hacırüstemoğlu, R. (2000). *Muhasebe denetimi uygulamaları*, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Atmaca, M. (2012). Muhasebe skandallarının önlenmesinde iç kontrol sisteminin etkinleştirilmesi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14(1), 191-205. http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/14_1/12.pdf. Erişim Tarihi: 21.09.2020.
- Atmaca, M. ve Çelenk, H. (2011, Ocak). Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama Standartlarının finansal analize etkilerinin regresyon analizi ile ölçülmesine yönelik bir araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 113-125.
- AuditNet (t.y.). *Auditlibrary: The-internal-audit-process-from-a-to-zhow-it-works: Auditnet-internal-audit-overview*. <https://www.auditnet.org/auditlibrary/the-internal-audit-process-from-a-to-zhow-it-works/auditnet-internal-audit-overview>. Erişim Tarihi: 12.08.2020.

- Avcı, M.A. (2015, December). Theoretical framework of the public audit, *Review of Arts and Humanities*, 4(2), 45-61 (ISSN: 2334-2927). <http://dx.doi.org/10.15640/rah.v4n2a6>. Erişim Tarihi: 28.04.2020.
- Ayaz, M. (2011). Bankalarda iç denetim yaklaşımları ve bir uygulama örneği, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü Bankacılık Anabilim Dalı, İstanbul.
- Azzam, M.J., Alrabba, H., Alquah, A. ve Mansur, H. (2019, October). *A study on the relationship between internal ve external audits on financial reporting quality*, Management Science Letters, 937-942 (DOI: 10.5267/j.msl.2019.10.001). http://www.growingscience.com/msl/Vol10/msl_2019_284.pdf. Erişim Tarihi: 08.05.2020.
- Babayeva, L. (2011). Uluslararası denetim standartları uygulamaları, Türkiye-Azerbaycan karşılaştırması, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı İşletme Programı, İzmir.
- Bağımsız Denetim Standartları 200 (2017). *Bağımsız denetçinin genel amaçları ve bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi*, 1-32. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200(1).pdf). Erişim Tarihi: 12.05.2020.
- Bağımsız Denetim Standartları 230 (2017). *Bağımsız denetimin belgelendirilmesi*, 1-16. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20230-Site.pdf>. Erişim Tarihi: 14.05.2020.
- Bağımsız Denetim Standartları 300 (2017) *Finansal tabloların bağımsız denetiminin planlanması*, 1-16. <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20300-Site.pdf>. Erişim Tarihi: 14.05.2020.
- Bağımsız Denetim Standartları 315 (2017). *İşletme çevresini tanımak suretiyle “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi*, 1-60. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20315-Site.pdf>. Erişim Tarihi: 12.05.2020.
- Bağımsız Denetim Standartları 520 (2014). Analitik prosedürler hakkında tebliğ, 9 Ocak 2014 *Resmî Gazete*, Sayı: 28877, 1-12. http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/BDS_520.pdf. Erişim Tarihi: 16.05.2020.
- Bağımsız Denetim Standartları 550 (2014). İlişkili taraflar hakkında tebliğ, 29 Ocak 2014 *Resmî Gazete*, Sayı: 28897, 1-30. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads>

- /files/PDF%20linkleri /Standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_550.pdf. Erişim Tarihi: 18.05.2020.
- Bağımsız Denetim Standartları 570 (2017). *İşletmenin sürekliliği*, 1-32. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads /files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20570-Site.pdf>. Erişim Tarihi: 17.06.2020.
- Bağımsız Denetim Standartları 580 (2017). Yazılı beyanlar,1-16. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20580-Site.pdf>. Erişim Tarihi: 17.06.2020.
- Bağımsız Denetim Standartları 610 (2014). İç denetçi çalışmalarının kullanılması (BDS 610) hakkında tebliğ: *Türkiye Denetim Standartları Tebliği*, 28, 1-26. http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_610_.pdf. Erişim tarihi: 26.08.2020.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği (2012). <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files /Duyurular/v2/Mevzuat/BDY/Guncel%20BDY.pdf>. Erişim Tarihi: 07.06.2020.
- Bakkal, H. ve Kasımoğlu, A. (2012). İç kontrol sistemine karşılaştırmalı bir bakış “COSO ve COCO modeli”, *Mevzuat Dergisi*, 15(178), 1-14. <https://mevzuatdergisi.com /2012/10a/01.htm>. Erişim Tarihi: 12.05.2020.
- Bame-Aldred, C.W., Brandon, D.M., Messier, W.F., Rittenberg, Jr. L. E. ve Stefaniak, C. M. (2013). A summary of research on external auditor reliance on the internal audit function. *Auditing: A Journal of Practice ve Theory*, 32 (No: Supplement 1), 251-286. <https://aaapubs.org/doi/pdf/10.2308/ajpt-50342>. Erişim Tarihi: 14.06.2020.
- Başpınar, A. (2005, Ocak-Nisan.). Türkiye’de ve dünyada denetim standartlarının oluşumuna genel bir bakış, *Maliye Dergisi*, 148, 35-62. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/turkiyedevedunyada.pdf>. Erişim Tarihi: 29.04.2020.
- Baybaş, F. (2016). *Denetimin tarihçesi*. <https://prezi.com/qqhrdigjt3a0/denetimin-tarihcesi/>. Erişim Tarihi: 18.04.2020.
- Bayrak, H. (2021, Temmuz 1). *SPSS ile veri analizi – normal dağılım testleri*. <https://dijilopedi.com/spss-ile-veri-analizi-normal-dagilim-testleri/>. Erişim Tarihi: 04.02.2022.

- Bayram, G. (2011). *Bağımsız denetim ve süreçleri*, <http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/1/Bagimsizdenetimsurecleri.pdf>. Erişim Tarihi: 22.04.2020.
- Bendickson, J., Muldoon, J., Liguori, E. W. ve Davis, P.E. (2016). Agency theory: Background and epistemology, *Journal of Management*, 22(4), 437-449. DOI: 10.1108/JMH-06-2016-0028. <https://www.researchgate.net/publication/307981546>. Erişim Tarihi: 25.07.2020.
- Bergs, B. (2018). The role of internal auditing in moments of truth, Master's Dissertation, Universiteit Ghent Faculteit Economie En Bedrufskunde. https://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/002/481/062/RUG01-02481062_2018_0001_AC.pdf. Erişim Tarihi: 12.05.2020.
- Bezirci, M., Karasioğlu, F. (2010). Türkiye’de denetimin tarihsel gelişimi, *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 571-592. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/289037>, Erişim Tarihi, 29.02.2020.
- Bhattacharyya, A. K. (2015). Internal audit- its role in corporate governance, *Institute of Management Technology*, 1-14. <https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?> Erişim Tarihi: 14.07.2020.
- Biçer, A.A. (2006). İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolü ve bir uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, İstanbul.
- Bou-Road, G. (2000). Internalauditors ve a value-added approach, the new business regime, *Managerial Auditing Journal*, 15(4), 182-186.
- Bozkurt, N. (1995, Ocak). Bağımsız denetimde iç kontrol yapısının tanınması ve kontrol riskinin değerlendirilmesi, *Öneri*, 1(2), 29-34.
- Bozkurt, N. (2018). *Muhasebe denetimi*, 8.Basım, İstanbul: Alfa Yayınları.
- Can, N. ve Çetin, C. (2019, Ekim). COSO ERM 2017 çerçevesinde kurumsal risk yönetiminde iç denetimin rolü, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(41), 153-166. (ISSN: 2149-0821). <http://dx.doi.org/10.16990/SOBIDER.32706>. Erişim Tarihi: 13.06.2020.
- Celayir, D. (2017, Aralık). İç denetimin değişen rolü ve kurumsal risk yönetimi kapsamında iç denetim, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 5(63), 706-722.
- Cengiz, S. ve Doğan, U. (2018, Ocak). Türkiye muhasebe standartları (TMS) – 10 kapsamında raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olayların

- muhasebe uygulamaları ve raporlanması, *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (KÜSBD)*, 8(1), 123-144.
- Chun, C. (1997). On the functions ve objectives of internal audit ve their underlying conditions, *Managerial Auditing Journal*, 12(No:4,5), 247-250.
- Clikeman, P.M. (2009). *Called to account, fourteen financial frauds that shaped the American*, Newyork: Taylor ve Francis Group.
- Clovis, A. (2016, July). *Internal controls and fraud prevention in banks: a case study of centenary bank, entebbe road branch*, A Research Report Submitted to School of Management and Entrepreneurship in Partial Fulfilment of the Requirements for the Award of Bachelors Degree of Science in Accounting and Finance of Kyambogo University.
- Cohen, A. ve Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organisations, *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307.
- Cook, J. W. ve Winkle, G.M. (1980). *Auditing: Philosophy and techinique*, 2. Edition, Boston: Houghton Mifflin Company.
- Cosmin, D. E. (2011, December). Enhancing assets' protection through an adequate monitoring of internal control system by internal audit, *Annals of Faculty of Economics University of Oradea*, 1(2), 491-497. <http://anale.steconomieuoradea.ro/volume/2011/n2/068.pdf>. Erişim Tarihi: 24.09.2020.
- Cömert, N. (2012, Ocak-Şubat). Uluslararası denetim standartları kapsamında önemlilik düzeyinin belirlenmesinde kullanılabilecek yöntemler. *İSMMM Mali Çözüm*, 29-49.
- Cömert, N. (2018). *Denetim süreci ve iç kontrol*, Erdoğan, M. (Ed.) Denetim, (s.46-76), Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi, Yayın No:2568, Eskişehir.
- Cömert, N., Selimoğlu, K. S., Uzay, Ş. ve Uyar, S. (2013). *Uluslararası denetim standartları kapsamında bağımsız denetim*, Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi, 1. Baskı.
- Creighton University (t.y.). *The internal audit process*. <https://www.creighton.edu/administration/internalaudit/theinternalauditprocess/>. Erişim Tarihi: 28.06.2020.
- Çakıroğlu, S. (2017). *İç denetim broşürü*. 1-23. https://icdenetim.ibb.gov.tr/uploads/2015/04/ic_denetim_brosur.pdf. Erişim Tarihi: 17.05.2020.

- Çaldağ, Y. (2007). *Denetim ve raporlama finansal tablolar ve analiz teknikleri*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çalık, Ç. (2016). *Performans değerlendirme nedir?* <https://www.kariyer.net/ik-blog/performans-degerlendirme-nedir/>. Erişim Tarihi: 26.09.2020.
- Çalışkan, Y. ve Çiftçi, Y. (2017). 5018 sayılı kanun kapsamında kamu kurumlarında iç kontrol sistemi: Maliye Bakanlığı uygulamasının incelenmesi, *İşletme Bilimi Dergisi (JOBS)*, 5(3), 105-125 (DOI: 10.22139/jobs.319793).
- Çelik, A. (2005). *Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu*, 1. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Çelik, N. ve Bedük, A. (2014). Vekalet teorisi yaklaşımı ile işlem maliyeti arasındaki ilişki, *Sakarya İktisat Dergisi*, 3(1), 43-67. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/sid/issue/30095/324727>. Erişim Tarihi: 30.06.2020.
- Çömlekçi, F. ve Erdogan, M. (1996). *Muhasebe denetimi*, 2.Basım, No:544, Eskişehir: AÖF Yayınları.
- Dang, D.Y. ve Lawrence, I. (2016, February). External auditors' reliance on the internal audit function, the nigerian perspective, *Asian Academic Research Journal of Social Science ve Humanities*, 3(2), 70-85 (ISSN: 2278 – 859x).
- Davutyan, N. ve Kavut, L. (1997). Bağımsız denetimde müşteri kabul riskinin veri zarflama analizi yoluyla ölçülmesi, *İMKB Dergisi*, 9(33), 86-107 (ISSN 1301-1650). https://www.borsaistanbul.com/datum/imkbdergi/IMKB_Dergisi_Turkce33.pdf. Erişim Tarihi: 11.04.2020.
- Delikanlı, İ. U. (2009). Finansal tabloların yayımının onaylanma süreci ve bu süreçteki gelişmelerin tablolara yansıtılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 29, 101-117.
- Deloitte (2018, Mayıs 29). *Bağımsız denetim ölçütlerin belirlenmesi ve KGK duyurusu*, <https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2018-67.aspx>. Erişim Tarihi: 08.05.2020.
- Demir, E. ve Çiftçi, Y. (2016). Denetçi bağımsızlığının etik ilkeler çerçevesinde incelenmesi: Bir denetim firması uygulaması, *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* 18 (31), 88-97.
- Demir, E., Saatçioğlu, Ö. ve İmrol, F., (2016). Uluslararası dergilerde yayımlanan eğitim araştırmalarının normallik varsayımları açısından incelenmesi, *Curr Res Educ*

- 2(3), 130-148. <https://www.researchgate.net/publication/312093046>. Erişim Tarihi: 04.02.2022.
- Demir, M. ve Arslan, Ö. (2019). Bağımsız denetim standartları açısından hileye karşı denetçinin ve tarafların sorumluluklarının bağımsız denetçiler yönünden değerlendirilmesi: Türkiye’deki bağımsız denetçilere yönelik bir anket çalışması, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 57, 61-82.
- Demir, M., Ülker, Y ve Arslan, Ö. (2018, Kış). İç kontrol, iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisi, *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(5), 83-104.
- Demirbaş, M. (2005, Bahar). İç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin kapsamında meydana gelen değişimler, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(7), 167-188.
- Demirci, G. (2016, Ocak-Aralık). COSO iç kontrol-bütünleşik çerçeve yeniliklerine bir bakış, *Mali Hizmetler Bülteni*, 3, 36-38. <http://www.malihizmetler.org.tr/dosyalar/bulten/Bulten8/8.pdf>. Erişim Tarihi: 22.06.2020.
- Demirkol, Ö. F. (2019). BDS 570 İşletmenin sürekliliği standardının uygulama süreci ve bağımsız denetim raporlarına etkisi, BİST inşaat ve bayındırlık sektöründe uygulama, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 11(1), 478-489. <https://doi.org/10.20491/isarder.2019.613>. Erişim Tarihi: 16.07.2020.
- Deniz, A. (2013). Bağımsız denetimde kullanılan kanıt toplama teknikleri ve denetçi açısından önemi, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Deniz, G. ve Aydın, Y. (2018). 2013-2017 dönemlerinde Türkiye’ de bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının durumu, *Social Sciences Studies Journal (SSSJJournal)*, 4(20), 2483-2494 (ISSN:2587-1587). http://sssjournal.com/Makaleler/1309236715_2_4-20.ID638.%20DenizveAyd%c4%b1n2483-2494.pdf. Erişim Tarihi: 15.03.2020.
- Desai, V., Roberts, R.W. ve Srivastava, R.P. (2006, September). *An analytical model for external auditor evaluation of the internal audit function using belief functions*, 1-43. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.938183>. Erişim Tarihi: 03.08.2020.
- DeZoort, F.T., Houston, R.W. ve Peters, M.F. (2001, June). The impact of internal auditor compensation and role on external auditors’ planning judgments and decision, *Contemporary Accounting Research*, 18(2), 257-281 (DOI: 10.1506/7ERQ-

- LD54-BTQV-TUVE). <https://ideas.repec.org/a/wly/coacre/v18y2001i2p257-281.html>. Erişim Tarihi: 01.06.2020.
- Dibia, N.O. (2016, February.). Perspectives on the internal audit function, *Igbinedion University Journal of Accounting*, 1, 76-86. <https://www.iuokada.edu.ngpublicationwp-contentuploads201902NDUKWE-O.-Dibia.PERSPECTIVES-ON-THE-INTERNAL-AUDIT-FUNCTION.pdf>. Erişim Tarihi: 03.04.2020.
- DiNapoli, T.P. (2010, October). Management's responsibility for internal controls, *Local Government Management Guide*, Albany, New York.
- Dinç, Y. ve Cengiz, S. (2014). Muhasebe denetiminde hata ve hilenin denetçi etiği açısından incelenmesi: Enron skandalı örneği, *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(1), 221-236.
- Dittenhofer, Mort (2001), Internal Auditing Effectiveness, An Expansion of Present Methods, *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443-450.
- Doğan, S. ve Kayakıran, D. (2017). İşletmelerde hile denetiminin önemi, *Maliye Finans Yazıları*, (108), 167-188.
- Dönmez, A. (2010). Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların denetim standartları açısından değerlendirilmesi, *Mali Çözüm*, 99, 13-34.
- Dönmez, A. (2010, Kasım-Aralık). İlişkili taraf işlemlerinin uluslararası denetim standartları ve sermaye piyasası kurulu düzenlemeleri açısından değerlendirilmesi, *Mali Çözüm*, 83-107.
- Dönmez, A. ve Ersoy, A. (2009). Bağımsız denetim sürecinde kullanılan analitik inceleme prosedürlerinin denetim standartları açısından değerlendirilmesi, *World of Accounting Science*, 11(2), 35-64.
- Duman, Ö. (2001). *Muhasebe denetimi ve raporlama*, TESMER Yayın No: 37, Ankara.
- Duman, S. (2006). İç kontrol sisteminin oluşturulmasında etkili olan faktörler ve tekstil sektöründe örnek uygulama, Yükek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Isparta.
- Dunkelberger, D. (2019). *3 Steps to creating a successful continuous auditing process*. <https://www.ispartnersllc.com/blog/3-steps-successful-continuous-auditing-process/>. Erişim Tarihi: 04.06.2020.
- Durmuş, A. F., Otlu, F. ve Özkan, Ö. (2018, İlkbahar). Denetim kanıt kalitesinin denetçi görüşüne etkisi, Literatür incelemesi, *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 9(1), 66-88.
- Durukan, B., Özkan, S. ve Durak, M. G. (2017). *İç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesine ilişkin öneriler*, II. Uluslararası Muhasebe Denetimi

- Sempozyumu ve VIII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 131-147, İstanbul.
- Eisenhardt, K.M. (1989). Agency theory, an assessment ve review. *Academy of Management Review*, 14(1), 57-74.
- Ekinci, T. (2017). Asil-vekil arasındaki kayırmacılığın vekâlet maliyetleri ile ilişkisi, *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(2), 73-96.
- El Mahdy, D.F ve Thiruvadi, S. (2014). Antecedents, characteristics and consequences of internal control weaknesses and the COSO (2013) Framework, *Journal of Forensic Studies in Accounting ve Business*, 6 (1), 109–136.
- Endaya, K.A. (2014). Coordination and cooperation between internal and external auditors, *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(No: 9), 76-80 (ISSN 2222-1697).
- Enterprise Risk Management Integrated Framework (2004, September). Enterprise risk management-integrated framework executive summary, 1-7. <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary.pdf>. Erişim Tarihi: 22.06.2020.
- Ercan, C. (2017). Denetçi bağımsızlığına yönelik tehditler ve koruma önlemleri: Yeminli mali müşavirler üzerine bir araştırma, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 14 (2), 261-284.
- Erçiçek, M. (2016). Türkiye’de denetimin gelişimi ve yeni gelişmeler ışığında denetimin dönen varlıklara etkisi ve bir uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Aydın.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, denetim ve bağımsız denetimin gerekliliği, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 51-63, İstanbul.
- Erdoğan, M. (2006). *Denetim: Kavramsal ve teknolojik yapı*, 3. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Erdoğan, N. (2006, Temmuz). Muhasebe denetiminde niteliksel önemliliğin gerekliliği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 31, 112-119.
- Ergin, H. (2007), *Denetim*, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 26, Kütahya.
- Erkan, M. ve Arıcı, T.Y. (2011, Ocak). Hata ve hile denetimi: Sermaye piyasası kurumuna kayıtlı halka açık anonim şirketlere ilişkin düzenlemeler, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 29-43.
- Erken, H. (2009). Denetimde bağımsızlık kavramı, *Denetim Dergisi*, 1, 16-27.

- Ermisket, E. (2018, 27 Ağustos). *Modern iç denetimin gelişimi*. <https://www.linkedin.com/pulse/modern-iç-denetimin-gelişimi-evren-ermisket>. Erişim Tarihi: 25.06.2020.
- Erol, M. ve Aslan, M. (2017, Ocak), Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının gelişmesi, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 12, 55-86. [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/4%20denetim%20Standartları .pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/4%20denetim%20Standartları.pdf). Erişim Tarihi: 01.03.2020.
- Eulerich, M. ve Ratzinger-Sakel, N.V.S. (2018). *How assurance and advisory-related purposes of internal auditing influence the cooperation with the external auditor empirical evidence from two perspectives, internal and external auditors*, 1-26 (DOI: 10.2139/ssrn.3150063). <https://www.researchgate.net/>. Erişim Tarihi: 24.09.2020.
- European Confederation of Institutes of Internal Auditing (2019). *Position paper: Improving cooperation between internal and external audit*. [https://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2019/02/ECIIA-Internal-vs- External-Audit-WEB.pdf](https://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2019/02/ECIIA-Internal-vs-External-Audit-WEB.pdf). Erişim Tarihi: 16.08.2020.
- Feghali, K. ve Hallak, J. (2019). International internal audit standards (IIA) and the geographical location of international groups, an application to the information technology sector, *Risk Governance ve Control, Financial Markets ve Institutions*, 9(3), 32-45. <http://doi.org/10.22495/rgcv9i3p3>. Erişim Tarihi: 14.07. 2020.
- Felix, W.L. Jr, Gramling, A. ve Maletta, M. (2001, February). *The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution*, 1-27. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.284197>. Erişim Tarihi: 12.09.2020.
- Financial Accounting Standards Board (1980, May). *Statement of financial accounting concepts No:2, Qualitative Characteristics of Accounting Information Glossary of Terms*, 1-60. https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220132570&acceptedDisclaimer=true. Erişim Tarihi: 16.05.2020.
- Florea, R. (2011). Audit techniques ve audit evidence, *Economy Transdisciplinarity Cognition*, 14(1), 350-358. <http://www.ugb.ro/etc/etc2011no1/FIN-12-full.pdf>. Erişim Tarihi: 16.04.2020.

- Fountain, L. (2016). *Leading the internal audit function*, CRC Press Taylor ve Francis Group, An Informa Business Book, London. <https://tr.pdfdrive.com/leading-the-internal-audit-function-d157900401.html>. Erişim Tarihi: 12.05. 2020.
- Fowzia, R. (2010, September). Co-operation between internal and external auditors: A comparative study on nationalized and foreign banks in bangladesh, *World Journal of Management*, 2 (No: 2), 22 – 35. <https://pdfs.semanticscholar.org/cb7c/8761dc19f1730bdb9916309c1fc6643079f1.pdf>. Erişim Tarihi: 12.08. 2020.
- Fyopo, D., Namacha, P. ve Chilima, J., (2017). *Evaluation of factors that can contribute to being effective internal audit function in malawian commercial banks*, University of Malawi, The Polytechnic Department of Accountancy. https://www.academia.edu/41789756/ASSESSING_FACTORS_THAT_WOULD_AFFECT_THE_EFFECTIVENESS_OF_AN_INTERNAL_AUDIT_FUNCTION20200130_103064_1fu3uj9. Erişim Tarihi: 23.07.2020.
- Gamgam, H. ve Altunkaynak, B. (2017). *Parametrik olmayan yöntemler*, 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- George, D. ve Mallery, M. (2010). *SPSS for windows step by step: A simple guide and reference*, 17.0 update (10a ed.) Boston: Pearson.
- Glover, S. M., Prawitt, D. F. ve Wood, D. A. (2007). *Internal audit sourcing arrangement and the external auditor's reliance decision*. <https://ssrn.com/abstract=898800> <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.898800>. Erişim Tarihi: 03.08.2020.
- Gnanadesikan, R. (2011). *Methods for istatistikal data analysis of multivariate observations (Vol. 321)*. John Wiley ve Sons.
- Gönen, S. (2016). Bağımsız denetimde çalışma kağıtlarının 230 no'lu Türkiye denetim standardı açısından incelenmesi, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7), 1792-1808.
- Gönen, S. ve Kutay, N. (2013). Finansal tablo kullanıcılarının karar almalarında TMS 10 raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olayların önemi. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 5(3), 39-46.
- Gönen, S ve Yıldırım, F. (2019). Bağımsız denetimde kanıt ve BİST uygulaması, *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(Ek Sayı:1), 1085-1097. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/654140>. Erişim Tarihi: 16.04.2020.
- Gönülaçar, Ş. (2007). İç denetimde hedefler ve beklentiler, *Mali Hukuk Dergisi*, 131, 1-21.

- Görmen, M. (2019). Değer katan bir iç denetim, *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(1), 73-86.
- Gösterici, H. (2006, Mart). Kamu iç mali kontrol sisteminde iç denetimin bağımsızlığı - fonksiyonel bağımsızlık, *Vergi Dünyası*, 295, 177-187.
- Grabmann, E. ve Hofer, D. (2014, November), Impact factors on the development of internal auditing in the 21st century, *ACRN Journal of Finance ve Risk Perspectives*, 3(3), 67-80. https://pdfs.semanticscholar.org/0939/cf3f426ad14bdce83485b3cddd81b8ddb357.pdf?_ga=2.206008915.1572241181.1587050007-1509499631.1586164493. Erişim Tarihi: 06.06.2020.
- Graham, L. (2015). *Internal control audit and compliance: Documentation and testing under the new COSO framework*, Wiley Corporate FveA Series. John Wiley ve Sons, Inc., Hoboken, New Jersey. <https://tr.pdfdrive.com/internal-control-audit-and-compliance-documentation-and-testing-under-the-new-coso-framework-d157913561.html>. Erişim Tarihi: 20.08.2020.
- Gramling, A.A. (1999). *External auditors' reliance on internal auditors, the importance of client fee pressure in the reliance decision*, Working Paper, Wake Forest University, Winston-Salem, NC.
- Gramling, A.A, Maletta, M., Schneider, A. ve Church, B. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research, *Journal of Accounting Literatur*, 23, 193-244.
- Gücenme, Ü. (2004). *Muhasebe denetimi*, Bursa: Aktüel Yayınları.
- Güler, A. ve Arkın, A.K. (2018, Eylül). COSO 2017 kurumsal risk yönetimi çerçevesine kontrol öz değerlendirme yaklaşımıyla bakış ve bir kurum uygulaması-I, *Denetişim*, 8(18), 45-62.
- Güneş, R. ve Dursun, G.D. (2019). İç kontrol sistemi etkinliğinin incelenmesinde swot analizi, *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(18), 296-306 (ISSN: 1309-4602).
- Güngörmüş, A. H. (2014). Küçük ve orta ölçekli işletmelerin bağımsız denetime yaklaşımlarını etkileyen faktörler üzerine bir araştırma, Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Kütahya.
- Günkut, G. (2013, Bahar). Aile şirketlerinde kurumsal yönetime giden yolda iç denetim, *İç Denetim*, 35, 12-13.

- Gürbüz, Hasan (1995). *Muhasebe denetimi*, 4. Baskı, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (2000). *Denetim*, 10. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Güredin, E. (2007). *Denetim ve güvence hizmetleri*, İstanbul: Arıkan Basım Yayın Dağıtım.
- Güredin, E. (2010). *Denetim ve güvence hizmetleri*, 13. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve güvence hizmetleri*, Yayın No: 344, 14. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Haftacı, V. (2011). *Muhasebe denetimi*, 2.Baskı, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Haftacı, V. (2014). *Bağımsız denetim*, 3. Baskı, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., ve Tatham, R. L. (2013). *Multivariate data analysis*, Pearson Education Limited.
- Hakansson, P. ve Johansson, A. (2014). To cooperate with internal auditors or not: Is that a dilemma for Swedish external auditors? Master Thesis, Section for Health and Society, Centre for Business Studies, Kristianstad Univesrity. <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:734665/FULLTEXT01.pdf>. Erişim Tarihi: 22.08.2020.
- Haron, H., Chambers, A., Ramsi, R. ve Ismail, I. (2004). The reliance of external auditors on internal auditors, *Managerial Auditing Journal*, 19 (9), 1148-1159.
- Hasanefendioğlu, B. ve Uzel, M. (2017, Mayıs-Haziran). COSO Alaaddin'in sihirli lambası mı? (Tüm yönleriyle COSO bazlı iç kontrol sistemi), *Mali Çözüm*, 209-226.
- Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi (2018, Aralık). *İç kontrol el kitabı*, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 1-80. <http://www.mku.edu.tr/files/d239f63c-8d0a-4a73-82bb-b01e0d12213c.pdf>. Erişim Tarihi: 13.08.2020.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N. ve Kılılı, M. (2012). İç kontrolün muhasebe sistemindeki hata ve hilelerin önlenmesindeki rolü üzerine bir alan çalışması, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), 169-189.
- Hawks, D. (2017). *Continuous auditing, definition, techniques ve examples*, <https://study.com/academy/lesson/continuous-auditing-definition-techniques-examples.html>. Erişim Tarihi: 06.05.2020.
- Hayali, A., Dinç, Y., Sarılı, S., Dizman A.S. ve Gündoğdu, A. (2013, July). *Importance of internal control system in banking sector: Evidence from Turkey*. Marmara

- University, 1-15. <https://www.researchgate.net/publication/258258914>. Erişim Tarihi: 12.09.2020.
- Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A. ve Wallage, P. (2005). *Principles of auditing*, Second Edition, Pearson Education Limited Edinburgh, Gate Harlow Essex CM20 2JE, England. <https://tr.pdfdrive.com/principles-of-auditing-an-introduction-to-international-standards-on-auditing-d186729453.html>. Erişim Tarihi: 14.08.2020.
- Hodge, S. (2014, April). *The use and effectiveness of the internal audit function on an external audit*, Texas Woman's University, 1-34. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2430851>. Erişim Tarihi: 17.09.2020.
- Hüner, D. B. (2014). Bağımsız denetimde iç kontrol ve iç denetimin rolü, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi, İstanbul.
- Institute of Chartered Accountants in England ve Wales. (2004, March). *Guidance for audit committees: The internal audit function*. <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/audit/guidance-for-audit-committees/the-internal-audit-function.ashx>. Erişim Tarihi: 04.05.2020.
- International Federation of Accountants (2006). *This international public sector accounting standard (IPSAS)-14 events after the reporting date*, 375-391. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-14-events-after.pdf>. Erişim Tarihi: 06.06.2020.
- International Federation of Accountants (2006, August.). *Internal controls-a review of current developments*. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/internal-controls-a-review.pdf>. Erişim Tarihi: 11.08.2020.
- International Federation of Accountants (2020). *Who we are?* <https://www.ifac.org/>. Erişim Tarihi: 21.05.2020.
- International Organization Of Supreme Audit Institutions Guidance for Good Governance 9100 (2004). *Guidelines for internal control standards for the public sector*. <https://www.issai.org/pronouncements/endorsed-as-intosai-gov-9100/>. Erişim Tarihi: 23.08.2020.
- International Standards on Auditing 610 (2013). *Using the work of internal auditors and related conforming amendments*, 1-22. [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-610-\(Revised-2013\).pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-610-(Revised-2013).pdf). Erişim Tarihi: 17.09.2020.

- İbiş, C. ve Çatıkkaş, Ö. (2012, Nisan-Haziran,). İşletmelerde iç kontrol sistemine genel bakış, *Sayıştay Dergisi*, 85, 95-121. <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423911475.pdf>. Erişim Tarihi: 22.09. 2020.
- İç kontrol sistemi* (t.y.). <http://danismend.com/kategori/altkategori/ic-kontrol-sistemi/> Erişim Tarihi: 17.03.2021.
- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (2015, Nisan). *İç denetime genel bir bakış*. <http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/%C4%B0%C3%A7%20Denetim%202015.pdf>. Erişim Tarihi: 25.06. 2020.
- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (2019, Ekim). Uluslararası denetim standartları kapsamında bağımsız denetim. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/4%20denetim%20standartlari.pdf>. Erişim Tarihi: 27.03.2021.
- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (2019, Nisan). İç denetime genel bir bakış. https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/e_kitap/2019_ic_denetime_genel_bir_bakis.pdf. Erişim Tarihi: 20.08.2020.
- Jensen, M. C. ve Meckling, W. H. (1976), Theory of the firm: Managerial behavior, agency, *Journal Financial Economics*, 3, 305-360.
- Kabataş, Y., Demir, Z. ve Güneş, N. (2011). *Denetimin katma değer yaratması ve ilgili taraflar*, 1-16. <https://studylibtr.com/doc/1046800/deneti%CC%87mi%CC%87-katma-de%C4%9Fer-yaratmasi-ve-i%CC%87lgi%CC%87li%CC%87-taraflar>. Erişim Tarihi: 27.06.2020.
- Kagermann, H., Kinney, W., Küting, K. ve Weber (Ed), C.P. (2008). *Internal audit handbook*, Verlag Berlin Heidelberg: Springer.
- Kahyaoğlu, S.B. (2011, Haziran). *COSO yaklaşımı çerçevesinde iç kontrol faaliyetlerinin analizi*, II. Bilgi Teknolojileri Yönetişim ve Denetim Konferansı, 1-35, Ankara. http://www.btyd.org.tr/s/1255/i/sezer_bozku%C5%9F.pdf. Erişim Tarihi: 01.09.2020.
- Kalkan, İ. (2016). İnşaat sektöründe bağımsız denetim ve bir uygulama örneği, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2011). *660 Sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun teşkilat ve görevleri hakkında kanun hükmünde kararname*, 5(51), 1279-1294.

- <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/KHK/660%20say%C4%B1l%C4%B1%20KHK.pdf>. Erişim Tarihi: 21.05.2020.
- Karacan, S. ve Uygun, R. (2016). *Denetim ve raporlama*, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Karacan, S. ve Uygun, R. (2016). *Tek düzen muhasebe sistemi ve uluslararası denetim standartları ile uyumlu denetim ve raporlama*, No:70, 2. Baskı, Kocaeli: Umut Tepe Yayınları.
- Karadeniz Teknik Üniversitesi (2014). *İç kontrol el rehberi*. http://www.ktu.edu.tr/dosyalar/48_00_00_39381.pdf. Erişim Tarihi: 16.09.2020.
- Karahan, A. (2016). *Denetimin tamamlanması ve raporlanması*. <https://prezi.com/sdvvxgdudclk/denetimin-tamamlanmasi-ve-raporlanmasi/>. Erişim Tarihi: 15.05.2020.
- Karahan, M. (2020). Türkiye’de bağımsız denetim ve denetim kültürünün tarihsel gelişim süreci: Karşılaştırmalı bir inceleme, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD)*, 12 (22), 245-259 (DOI: 10.20990/kilisiibfakademik.714188).
- Karakoç, M. ve Özdemir, S. (2016, Kış). İç kontrolde COSO ve ICFR ilişkisi, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(56), 141-152. (ISSN:1304-0278). <https://doi.org/10.17755/esosder.26059>. Erişim Tarihi: 15.08. 2020.
- Karavardar, A. (2014). İç denetim fonksiyonunun bağımsız denetçiler tarafından değerlendirilmesi: Türkiye’de bir kanaat fonksiyon yaklaşımı uygulaması, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 43(1), 173-187 (ISSN: 1303-1732).
- Karcioğlu, R. ve Yanık, R. (2010). Uluslararası iç denetim standartları ve Türkiye'nin ilk 500 büyük sanayi kuruluşunda bir uygulama, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24(4), 229-240.
- Kardeş, S. (1996). *Denetim etkinliğinin arttırılmasında analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı ve Türkiye’deki denetim firmalarına yönelik bir araştırma*, Yayın No:29, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayını.
- Karimi, K. (2014). Muhasebe denetiminde analitik inceleme prosedürleri ve bir uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Erzurum.
- Kaval, H. (2003). *Muhasebe denetimi*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kaval, H. (2005). *Muhasebe denetimi uluslararası finansal raporlama standartları örnekleriyle*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaval, H. (2005). *Muhasebe denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaval, H. (2008). *Muhasebe denetimi*, 3.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

- Kaya, S. (2015). Üretim işletmelerinde iç kontrol ve iç denetim, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı, İstanbul.
- Kell, W., Boynton, W. ve Ziegler, R. (1989). *Modern auditing*, Fourth Edition, London: John Wiley ve Sons Inc.
- Kenton, W. (2020). *Organizational structure*. <https://www.investopedia.com/terms/o/organizational-structure.asp+vecd=1vehl=trvect=clnkvegl=tr>. Erişim Tarihi: 17.08.2020.
- Kepekçi, C. (1982). *İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolü*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 251/171, Eskişehir.
- Kepekçi, C. (1994). *İç kontrol sistemi*, Yayın No:6. Ankara: Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER) Yayınları.
- Kepekçi, C. (1996). *Bağımsız denetim*, İstanbul: Işık YMM A.Ş. Yayını.
- Kepekçi, C. (1998). *Bağımsız denetim*, 3. Baskı, Ankara: Siyasal Kitapevi.
- Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız denetim*, 5. Baskı, İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Kırmızı, N. (2007). İşletmelerde iç kontrol sisteminin incelenmesinin bağımsız denetim karar sürecindeki yeri, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, İstanbul.
- Kızılboğa, R. (2013). İç denetim sisteminde denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlığının önemi, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(1), 113-114.
- Kızılboğa, R. ve Özşahin, F. (2013). Etkin bir iç kontrol sisteminin iç denetim faaliyetlerine ve iç denetçilere katkısı, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 220-236.
- Kim, H.-Y. (2013). İstatistikal notes for clinical researchers: assessing normal distribution (2) using skewness and kurtosis, *Restorative Dentistry ve Endodontics*, 38(1), 52–54. <http://doi.org/10.5395/rde.2013.38.1.52>.
- Kinney, W. R. (2003). *Auditing risk assessment ve risk management processes*, in Bailey, A. D., Gramling, A.A. ve Ramamoorti, S. (eds.) Research Opportunities in Internal Auditing (Chapter 5), Altamonte Springs, FL, The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Kıracı, M. (2010). *Kamu sektöründe iç denetim ve iç denetimin başarıyla uygulanmasında rol oynayan faktörler*, 1. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

- Kocamaz, H. (2012, Aralık). Uluslararası muhasebe standartlarının dünyada ve Türkiye’de oluşum ve gelişim süreci, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2(2), 105-120.
- Koç, A.V. (2018). İç denetimde COSO modeli. <https://www.amfiweb.net/ic-denetimde-coso-modeli/>. Erişim Tarihi: 17.09.2020.
- Konrath, L.F. (2001). *Auditing a risk analysis approach*, 5. Edition, South-Western: Thomson Learning.
- Korkmaz, U. (2007, Bahar). Kamuda iç denetim (I), *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(25), 4- 15.
- Koyun, S. (2018). Örgütsel yapı kavramı nedir? <https://www.sezginkoyun.com/orgutsel-yapi-kavrami/>. Erişim Tarihi: 12.09.2020.
- Köroğlu, Ç. ve Uçma, T. (2006, Temmuz). İşletmelerdeki iç kontrol sisteminin etkinliği ve dış denetimdeki önemi, *Mevzuat Dergisi*, 9(103), 1-11. (ISSN: 1306-0767.
- Köse, E. ve Bekçi, İ. (2017, Haziran). 1992-2013 COSO modeli: İç kontrol-entegre çerçevesi, *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, 2(7), 12-23 (ISSN: 2458-8997).
- Krishnamoorthy, G. (2001, Summer). A cascaded inference model for evaluation of the internal audit report, *Decision Sciences*, 32(No: 3), 499-520.
- Krishnamoorthy, G. (2002, Spring). *A multistage approach to external auditors' evaluation of the internal audit function*, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 95-121.
- Kul, S. (2014). Uygun istatistiksel test seçim klavuzu. *Plevra Bülteni*, 8(2), 26-29.
- Kumuthinidevi, S. (2016, June.). A study on effectiveness of the internal control system in the private banks of trincomalee, *International Journal of Scientific and Research Publications*, 6(6), 600-612 (ISSN 2250-3153). <http://www.ijsrp.org/research-paper-0616/ijsrp-p5482.pdf>. Erişim Tarihi: 25.08.2020.
- Kurnaz, N. ve Çetinoğlu, T. (2010, Mayıs). *İç denetim güncel yaklaşımlar*, 1.Basım, Kocaeli: Umut Kitabevi.
- Kuşçu, N. (2016). İç kontrolün bağımsız denetime olan etkisi ve bir anonim şirket uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.
- Kütük, İ. (2008). Kamu ve bağımsız muhasebe denetiminde kanıt toplama teknikleri, Yüksek Lisans Tezi, Edirne Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Larsson, K. (2012, Nisan). *İç denetçilerin çalışmalarından yararlanılması (INTOSAI'nin ISSAI 1610 no'lu standardı)*, Arupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Kamu Sektöründe İç Denetim ve Dış Denetim İş Birliği Konferansı Sonuç Kitapçığı, Ankara, 61-74.
- Lemerchand, Y. (2006). Avrupa muhasebe sisteminin uyumlaştırılması, tarihsel bir perspektif, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (29), 6-15. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mufad/issue/35598/395371>. Erişim Tarihi: 22.03.2021.
- Lietz, T. (2014, April 8). *COSO 2013, experis*, 1-46. <https://chapters.theiia.org/raleigh-durham/Events/Trainig%20Presentations/2013%20COSO%20Framework%20Uppdate%20-%20Raliegh%20IIA%20April%202014.pdf>. Erişim Tarihi: 17.08.2020.
- Lind, D. A., Marchal, W. G. ve Wathen, S. A. (2006). *Basic istatistiks for business ve economics*. Boston: McGraw-Hill/Irwin.
- Lynn, F. (2016). *Leading the internal audit function*, CRC Press Taylor ve Francis Group, An Informa Business Book, London. <https://tr.pdfdrive.com/leading-the-internal-audit-function-d157900401.html>. Erişim Tarihi: 12.08.2020.
- Lynn, R.S. (1986). Internal and external audit- value and benefit to management, *Managerial Auditing Journal*, 1(No:2), 8-11. <https://doi.org/10.1108/eb017576>. Erişim Tarihi: 11.08.2020.
- Mahadevaswamy, G.H. ve Salehi, M.S. (2008, November). Audit expectation gap in auditorresponsibilities: Comparison between India ve Iran, *International Journal of Business ve Management*, 3(11), 134-146 (DOI:10.5539/ijbm.v3n11p134).
- Mala, R. ve Chand, P. (2015). Judgment and decision-making research in auditing and accounting: future research implications of person, task, and environment perspective, *Accounting Perspectives*, 14 (No: 1), 1-50. <https://doi.org/10.1111/1911-3838.12040>. Erişim Tarihi: 17.07.2020.
- Maletta, M. (1993). An examination of auditors' decisions to use internal auditors as assistants, the effect of inherent risk, *Contemporary Accounting Research*, 9 (No: 2), 508-25. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1993.tb00895.x>. Erişim Tarihi: 17.09.2020.
- Maletta, M.J. ve Kida, T. (1993, July). The effect of risk factors on auditors' configural

- information processing, *The Accounting Review*, 68 (No: 3), 681-191. https://www.jstor.org/stable/248209?seq=1#metadata_info_tab_contents. Erişim Tarihi: 02.09.2020.
- Mansouri, A., Pirayesh, R. ve Salehi, M. (2009). Audit competence ve audit quality, case in emerging economy, *International Journal of Business ve Management*, 4(2), 17-25 (DOI:10.5539/ijbm. v4n2p17).
- Marek, P. (2007). The influence of the theory of representation on the theory of corporate finance, *Czech Financial and Accounting Journal*, 2(2), 6-16.
- Markoja, K. (2009). Vrednotenje ureditve notranjih kontrol z metodo COSO vtrgovskem podjetju, *Management*, 4(4), 351-369 (ISSN 1854-4223).
- Mazur, J. (2012, Nisan). *Polonya yüksek denetim ofisi ve iç denetçiler arasında iş birliği: Olanaklar ve zorluklar?* Arupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Kamu Sektöründe İç Denetim ve Dış Denetim İş birliği Konferansı Sonuç Kitapçığı, 166-232, Ankara.
- Mcconnell, D. K. ve Schweiger, C. H. (2007). Implementing the new AS6 risk assessment audit standards. *The CPA Journal*, 20-26.
- McKillup S. (2012). *İstatistiks explained an introductory guide for life scientists*, 2. Edition, New York: Cambridge University.
- Mcnally, J.S. (2013, June). The 2013 COSO Framework ve SOX compliance, one approach to an effective transition, *Strategic Finance*, 45-52. <https://sfmagazine.com/wp-content/uploads/sfarchive/2013/06/The-2013-COSO-Framework-SOX-Compliance.pdf>. Erişim Tarihi: 14.07.2020.
- Mcnamee, D. ve Thomas, M. (1995), The transformation of internal auditing, *Managerial Auditing Journal*, 10(No:2), 34-37.
- Melikyan, L. (2015). İşletmelerde iç kontrol sistemi ve iç kontrol sisteminin risk azaltıcı etkileri, Yüksek Lisans Tezi, Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı, İstanbul.
- Memiş, M. Ü. (2008, Ocak-Şubat). Etkin ve başarılı bir iç denetim için gerekli koşullar, *Mali Çözüm Dergisi*, 85, 75-92.
- Merriam-Webster (2020). *Dictionary*. <https://www.merriam-webster.com/dictionary/auditor>. Erişim Tarihi: 28 Şubat 2020.
- Mert, H., Koç, F. ve Kamalak, İ. (2019). Denetimde analitik inceleme teknikleri ve hızlı tüketim sektöründe uygulama örnekleri, *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 2(2), 178 – 201.

- Mihret, D.G. (2014). How can we explain internal auditing? The inadequacy of agency theory ve a labor process alternative, *Critica Perspectives On Accounting*, 25(8), 771-782. <http://dro.deakin.edu.au/eserv/DU,30061860/mihret-howcanweexplain-post-2014.pdf>. Erişim Tarihi: 25.06.2020.
- Mihret, D.G. ve Admassu, M.A. (2011, April). Reliance of external auditors on internal audit work: a corporate governance perspective, *International Business Research*, 4(No: 2), 67-79 (DOI:10.5539/ibr.v4n2p67).
- Moeller, R. R. (2005). *Brink's modern internal auditing*, Sixth Edition, USA: John Wiley ve Sons, Inc.
- Moeller, R.R. (2009). *Brink's modern internal auditing*, Seventh Edition, New Jersey: John Wiley ve Sons, Hoboken.
- Moghanjoughi, F. A. ve Durmuş, N.C. (2019). İ kontrol sisteminin etkinliğinin faaliyet denetimi sürecindeki etkisi, *International Social Sciences Studies Journal*, 5(41), 4280-4290 (ISSN:2587-1587). <http://dx.doi.org/10.26449/sssj.1657>. Erişim Tarihi: 17.06.2020.
- Moraru, M. ve Dumitru, F. (2011). The risks in the audit activity, *Annals of the University of Petroşani Economics*, 11(3), 187-194.
- More, P.G. (1992). External auditor reliance on internal auditors: an examination of the similarity of auditor judgments, Doctoral Thesis, University of Georgia, Athens, Georgia.
- Morelo, N. (2011). *The importance of internal control in the Brazilian public administration*, School of Business And Public Management The Institute Of Brazilian Business ve Public Management Issues, Washington, DC. https://www.aneel.gov.br/documents/656835/14876412/Artigo_Natan_Morelo.pdf/8b470ae0-8fe7-437d-9cb2-58b509fcdc9a. Erişim Tarihi: 20.08.2020.
- Morrill, C. ve Morrill, J. (2003). Internal auditors and the external audit: a transaction cost perspective, *Managerial Auditing Journal*, 18(6/7), 490–504.
- Mubako, G. ve Muzorewa, S.C. (2019). Interaction between internal ve external auditors – insights from a developing country, *Meditari Accountancy Research*, 27(6), 840-861 (DOI:10.1108/MEDAR-09-2018-0378).
- Muhasebex (t.y.). *SPK'ya göre denetim ve türleri*. <http://www.muhassebex.com/spk-ya-gore-denetim-ve-turleri.html>. Erişim Tarihi: 17.09.2020.

- Munro, L. ve Stewart, J. (2011). External auditors' reliance on internal auditing: further evidence, *Managerial Auditing Journal*, 26 (6), 464-481 (DOI 10.1108 / 02686901111142530).
- Munteanu, V. ve Zaharia, D.L. (2014). 5th World conference on educational sciences 2013, Current trends in internal audit, *Procedia- Social ve Behavioral Sciences*, 116, 2239 – 2242 (DOI: 10.1016 / j. sbspro.2014.01.551).
- Namazi, M. (2013, July). Role of the agency theory in implementing management's control, *Journal of Accounting ant Taxation*, 5(2), 38-47 (DOI: 10.5897 / JAT11.032). http://academicjournals.org/article/article1379425775_Namazi.pdf. Erişim Tarihi: 12.07. 2020.
- Nedelcu, M. (2014). The communication of internal control system weaknesses- necessity and responsibility, *Management Strategies Journal*, 26(4), 278-283.
- Normal dağılım* (t.y.) [https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/129671/mod_resource/content/0/ Veri%20Analizi%205.%20Hafta.pdf](https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/129671/mod_resource/content/0/Veri%20Analizi%205.%20Hafta.pdf). Erişim Tarihi: 04.02.2022.
- Nzechukwu, P. O. (2016). *Internal audit practice from A to Z*, CRC Press Taylor ve Francis Group, 1. Edition, Newyork.
- Ocak, G. ve Hoccoğlu, N. (2014). Öğrencilerin internet ortamında ingilizce kullanmalarına yönelik tutumları, *Sosyal Bilimler Dergisi*, 16(1), 1-30 (DOI:10.5578/JSS.7387). <https://sbd.aku.edu.tr/arsiv/c16s1/c16s1b1gurbuzocakvd.pdf>. Erişim Tarihi: 27/12/2020.
- Okuyan, F., Kapçak, C.B. ve Akyol, B. (2015). *ABD'de ve Türkiye'de denetimin tarihsel gelişimi ve bazı avrupa birliği ülkelerinde eğitim denetimi*, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Eğitim Bilimleri Anabilim Dalı Eğitim Yönetimi, Teftişi, Planlaması ve Ekonomisi. http://eytepe.com/2016/03/01/abdde-ve-turkiyede-denetimin-tarihsel-gelisimi-ve-bazi-avrupa-birligi-ulkelerinde-egitim-denetimi/#_Toc444471091. Erişim Tarihi: 04.04.2020.
- Orta Doğu Kalkınma Ajansı. (2011, Kasım). *İç denetim rehberi*. http://www.oran.org.tr/images/dosyalar/20170909111426_1.pdf. Erişim Tarihi: 12.05. 2020.
- Ölmez, C. (2019, Şubat 2). *Normallik testleri*. <https://cengizolmez.com/normallik-testleri-spss>. Erişim Tarihi: 04.02.2022.
- Önalın, E. (2020). *İç denetim ve dış denetim arasındaki fark- 2020- diğerleri*, <https://tr.betweenmates.com/difference-between-internal-audit-ve-external-audit-70700>. Erişim Tarihi: 08.07.2020.

- Özçelik, H. ve Öztürk, M.S. (2019). Entegre raporlamada iç denetimin güvence ve danışmanlık rolleri, *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(1), 125-140.
- Özen, G. (2010). İç kontrol sistemi ve verimlilik ilişkisi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı.
- Özeren, B. (2000, Ağustos). İç denetim standartları ve mesleğin yeni açılımları, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, 8, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Birinci Basım, 1-54.
- Özger, S. ve Tuğay, O. (2020, Temmuz). Bağımsız denetimde zorunlu rotasyonun denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine etkisi ve rotasyon ile denetim kalitesi arasındaki ilişkide denetçi bağımsızlığının aracılık rolü: Bağımsız denetçilerin algılarına yönelik bir araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (87), 33-52 (ISSN: 2146-3042, DOI: 10.25095/mufad.756186).
- Özoğlu, B., Mercan, C. ve Çakıroğlu, S. (2010). Bir güvence ve danışmanlık hizmeti iç denetim, İ.B.B. İç Denetim Başkanlığı Yayınları.
- Öztürk, M.S. ve Saleh, A.S. (2019, Ocak). Uluslararası iç denetim standartları kapsamında iç denetim faaliyetlerinin değerlendirilmesi, elektrik enerjisi üretimi yapan bir işletmede uygulama, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 56, 87-108.
- Paino, H., Razali, F. M. ve Jabar, F. A., (2015). The influence of external auditor's working style, communication barriers and enterprise risk management toward reliance on internal auditor's work, *Procedia Economics and Finance*, 28, 151-155 (DOI, 10.1016 / S2212-5671 (15) 01.094-1).
- Pamukçu, F. ve Pamukçu, N. (2009). Bilanço tarihinden sonraki olaylar (TMS-10) ve finansal tablolara etkiler, İSMMMO Yayınları, *Mali Çözüm Dergisi*, 91, 69-79, İstanbul.
- Panda, B. ve Leepsa, N.M. (2017). Agency theory: Review of theory and evidence on problems and perspectives, *Indian Journal of Corporate Governance*, 10(1), 74-95 (DOI: 10.1177/0974686217701467).
- Pang, Y. ve Li, Q. (2013). Game analysis of internal control and risk management, *International Journal of Business and Management*, 8(17), 103-111 (DOI:10.5539/ijbm.v8n17p103).

- Parlak, M. (2011). İç denetçi ile iç denetim raporları arasındaki ilişkinin ekonometrik analizi, *Denetişim*, 6, 62 – 70. <http://dergipark.org.tr/tr/pub/denetisim/issue/22478/240424>. Erişim Tarihi: 11.06.2020.
- Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede uluslararası uyum ve avrupa birliği sürecinde Türkiye’de muhasebe uyumlaştırma çalışmaları, S.Ü. İ.İ.B.F. *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* (7), 119-139. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/319836>. Erişim Tarihi: 14.03. 2020.
- Pehlivanlı, D. (2010). *Modern iç denetim-güncel iç denetim uygulamaları*, İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Pickett, K.H.S. (2005). *The internal auditing handbook*, 4.bs., England: John Willey ve Sons Inc.
- Pickett, K.H. S. (2006). *The essential handbook of internal auditing*. WileyveSons.
- Pickett, K. H. S. (2010). *The internal auditing handbook*, Third Edition, United Kingdom: A John Wiley ve Sons, Ltd.
- Prawitt, D.F. (2003). *Managing the internal audit funtion*, in Bailey, Jr.A.D., A.A. Gramling ve S. Ramamorti (Eds). *Research Opportunities in Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, 171-230.
- Rahmawati N.A. ve Supri, Z. (2019). *Audit ve penteteksian kecurangan*, Lembaga Penerbitan dan Publikasi Ilmiah Universitas Muhammaadiyah Palopo, Cetakan pertama (ISBN: 978-623-91725-6-5).
- Ramamoorti, S. (2003). *Internal auditing: History, evolution, and prospects*, Andrew D. Bailey Jr., Audrey A. Gramling ve Sridhar Ramamoorti (Ed.), *Research Opportunities in Internal Auditing*, Florida: The Institute of Internal Auditors, 3-7.
- Ratliff, R.L., Jenson, R.L. ve Flagg, J.C. (1993). An empirical comparison of internal and external audit supervision, *Managerial Auditing Journal*, 8(No: 2), 9-16. <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/02686909310026422/full/pdf?title=an-empirical-comparison-of-internal-and-external-auditsupervision>. Erişim Tarihi: 13.07.2020.
- Ray, E. (2009, January). *Adding value: How modern internal auditing assets organizations in achieving strategic objectives*. Altamonte Springs, The Institute of Internal Auditors Research Foundation: 1-17. https://na.theiia.org/about-us/Public%20Documents/Sawyer_Award_2009.pdf. Erişim Tarihi: 16.08.2020.

- Reinstein, A., Lander, G.H. ve Gavin, T.A. (1994). The external auditor's consideration of the internal audit function, *Managerial Auditing Journal*, 9(No: 7), 29-36.
- Resmî Gazete (2018). *Bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesine dair karar*, (Karar Sayısı: 2018/11597). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180526-2.pdf>. Erişim Tarihi: 26.05.2020.
- Ribeiro, J.V. (2012, Nisan). *Denetimin planlanması, uygulanması, sonuçlarının raporlanması ve izlenmesi konusunda iç denetim ve dış denetim arasında iş birliği ve koordinasyon: Gerçekte nasıl işlemektedir?* Arupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Kamu Sektöründe İç Denetim ve Dış Denetim İş birliği Konferansı Sonuç Kitapçığı, 132-164.
- Ross, S. A. (1973). The economic theory of agency: The principal's problem, *American Economic Review*, 63(2), 134-139.
- Rossouw, D. ve Marais, M. (2015, November,). The impact of combined assurance on the internal audit function, *ResearcGate*, 1-36. (DOI, 10.13140/RG.2.2.22075.82721). https://www.researchgate.net/publication/308886992_THE_IMPACT_OF_COMBINED_ASSURANCE_ON_THE_INTERNAL_AUDIT_FUNCTION Erişim Tarihi: 30.06. 2020.
- Roth, J. (2003). How do internal auditors add value? Characteristics common to top-rated audit shops help to shed light on the nebulous concept of adding value, *The Internal Auditor*, 60 (1), 1-37.
- Roussey, S. (2002). The development of international standards on auditing, *The CPA Journal*, 69, 14-20.
- Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde iç denetim ve iç kontrol ilişkisi, Cumhuriyet Üniversitesi. *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2). 161-174. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/cumuiibf/issue/32189/308644>. Erişim Tarihi: 11.08.2020.
- Sağlar, J. ve Akçalı, G. (2018, Haziran). Analitik inceleme prosedürlerinin bağımsız denetim sürecine etkisi, *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(1), 76-88.
- Sağlar, J. ve Tuan, K. (2009). İşletmelerde iç denetim fonksiyonunun bağımsız dış denetim maliyeti üzerindeki etkileri, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 343-358.

- Sağlar, J. ve Yüce, D. (2015, Temmuz). Bağımsız denetimde Kamu Gözetim Kurumunun rolü ve kurumdan beklentilerin tespitine yönelik bir araştırma, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3), 45-47 (ISSN, 2148-5801). <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/185168>. Erişim Tarihi: 12.04.2020.
- Saka, T. (2001, Sonbahar). İç denetim mesleği, bankacılık ve risk yönetimi, *İç Denetim Dergisi*, 1, 49-50.
- Sakin, T. (2018). Bağımsız denetim ve denetimin ekonomik etkileri, Hitit Üniversitesi *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11(3), 2455-2466.
- Salleh, K. ve Hazlina, J. (2014), Audit rotation ve audit report, empiricial evidence from Malaysian PLCS over the period of ten years. *Procedia – Social ve Behavioral Sciences*, 145, 40-50.
- Salehi, M. (2009, February). Non-audit service and audit independence: evidences from Iran, *International Journal of Business and Management*, 4(No:2), 142-152 (DOI:10.5539/ijbm.v4n2p142).
- Sanlı, N. ve Özbirecikli, M. (2012, Kasım), Türkiye’de denetim mesleğinin gelişim süreci, geçmişten geleceğe bir araştırma, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 12(38), 1-144.
- Saputra, I.A. G. ve Achmad, Y. (2019). The role of internal audit in corporate governance ve contribution to determine audit fees for external audits, *Journal of Finance ve Accounting*, 7(No: 1), 1-5 (DOI: 10.12691/jfa-7-1-1).
- Sarens, G. ve Beelde, I. D. (2004, October.). *Contemporary internal auditing practices, New Roles ve Influacing Variables. Evidence from exented case studies*”, Working Paper.
- Sarens, G ve Ignace D. B. (2006, November). The relationship between internal audit ve senior management, a qualitative anlaysis of expectations ve perceptions, *International Journal of Auditing*, 10(3), 219-241.
- Saud, S. ve Marchand, N. (2012). Contribution of internal audit in the achievement of corporate goals a case of Sweden ve Pakistan, Business Administration Master’s Thesis, Karlstad Business Scholl Karlstad University. <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2,537276/fulltext01>. Erişim Tarihi: 01.05.2020.
- Sawyer, L.B. (1988). *Sawyer’s internal auditing, the practice ve modern internal auditing, revised ve enlarged*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida.

- Sawyer, L. B., Dettenhofer, M.A. ve Scheiner, J.H. (1996). *Sawyer's internal auditing, the practice of modern internal auditing*, The Institute of Internal Auditors, 4.b., Florida.
- Sawyer, L.B., Dittnhof, M.A. ve Scheiner, J.H. (2001). *Sawyer's internal auditing, the practice of modern internal auditing*, 5th Edition, IIA, Florida, USA.
- Schneider, A. (1984). Modeling external auditors' evaluations of internal auditing. *Journal of Accounting Research*, 22(2), 657-678.
- Selimoğlu, S. A. ve Uzay, Ş. (2009), *Muhasebe denetimi*, 2. Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi Yayınları.
- Selimoğlu, S. K. (2008). *Dünyadaki uygulamalardan hareketle finansal raporlama standartlarının finansal tablolar üzerindeki genel etkileri*, XII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, Kıbrıs.
- Selimoğlu, S.K., Özbirecikli, M. ve Uzay, Ş. (2017). *Bağımsız denetim*, 1. Basım, Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd.Şti., Yayın No:42.
- Serttaş, A. (2008). *İç denetim*, Fırat Üniversitesi İç Denetim Birimi, Tanıtım Toplantısı, Elâzığ. <http://web.firat.edu.tr/icdenetim/mevzuat/f%C4%B1rat%20i%C3%A7%20denetim%20tan%C4%B1t%C4%B1m.PDF>. Erişim Tarihi: 10.04. 2020.
- Sevim, Ş. ve Eliuz, A. (2007). Denetim komitelerinin iç denetimin etkinliği üzerindeki rolleri ve İMKB’de bir araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 36, 60-70.
- Sezal, L. (2017). Türk bankacılık sektöründe etkin bir iç denetim sistemi uygulamasında karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10(53), 794-806.
- Shahimi, S., Mahzan, T.Y. ve Zulkifli, N. (2016). Consulting role of internal auditors, Exploratory Evidence from Malaysia, *Journal of Business ve Managament*, 5(No:2), 22-40.
- Shamki, D. ve Alhajri, T.A. (2017). Factors influence internal audit effectiveness, *International Journal of Business and Management*, 12(10), 143-154 (DOI:10.5539/ijbm.v12n10p143).
- Shannon, B.M. (2010). *Internal control fundamentals and introduction to fraud*, CPA, CIA Chief Audit Executive New Mexico State University. <https://auditservices.nmsu.edu/files/2013/10/ic-fraud-training-spring-2010.pdf>. Erişim Tarihi: 12.09.2020.
- Shanszadeh, B. ve Zolfaghari, N. (2015, December,). Imapct of efficacious internal controls on audit process: auditors' perspective, *Review of Contemporary*

- Business Research*, 4(2), 97-107 (ISSN: 2333-6412, DOI: 10.15640/rcbr.v4n2a8). http://rcbrnet.com/journals/rcbr/Vol_4_No_2_December_2015/8.pdf. Erişim Tarihi; 29.08.2020.
- Shilts, J. (2017). *A framework for continuous auditing, Why companies don't need to spend big Money*. <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2017/mar/continuous-auditing.html>. Erişim Tarihi: 22.03.2020.
- Soltani, B. (2007). *Auditing: an international approach*, Prentice Hall, Pearson Education Limited, Edinburgh Gate, Harlow, Essex, CM20 2JE, England. SBN 978-0-273-65773-6. <https://tr.pdfdrive.com/auditing-an-international-approach-d157780820.html>. Erişim Tarihi: 23.08.2020.
- Spira, L. ve Page, M. (2003). Risk management: The reinvention of internal control ve the changing role of internal audit, *Accounting, Auditing ve Accountability Journal*, 16(4), 640-661 (ISSN: 0951-3574). <https://doi.org/10.1108/09513570310492335>. Erişim Tarihi: 17.09.2020.
- SPSS notları* (2017, Eylül 20). <http://spssnotlari.blogspot.com/2017/09/normallik-hangi-tur-istatistigi.html>. Erişim Tarihi: 13.02.2022.
- Statement on Auditing Standards 47 (2006, December). *Audit risk and materiality in conducting an audit*, 1647-1663. <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/stveards/auditattest/downloadabledocuments/au-00312.pdf>. Erişim Tarihi: 13.04.2020.
- Statement on Auditing Standards 57 (2006). *Auditing accounting estimates*, 2057-2062. <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/stveards/auditattest/downloadabledocuments/au-00342.pdf?vngagetrans=9wrXI4PIqlMLRM5NN8P8>. Erişim Tarihi: 11.08.2020.
- Statement on Auditing Standards 65 (2007). *The auditor's consideration of the internal audit function in an audit of financial statements*, 1805-1813. <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00322.pdf>. Erişim Tarihi: 12.09.2020.
- Stephens, N.M. (2011). External auditor characteristics ve internal control reporting under SOX section 302, *Managerial Auditing Journal*, 26(2), 114-129. <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/02686901111095001/full/pdf?title=external-auditor-characteristics-ve-internal-control-reporting-under-sox-section-302>. Erişim Tarihi: 13.05.2020.

- SurveyMonkey (t.y.). *Tanımlayıcı araştırma nedir?* <https://tr.surveymonkey.com/mp/descriptive-research/>. Erişim Tarihi: 13.02.2022.
- Suwaidan, M.S. ve Qasim, A. (2010). External auditors' reliance on internal auditors ve its impact on audit fees: an empirical investigation. *Managerial Auditing Journal*, 25 (6), 509-525 (DOI: 10.1108 / 02686901011054845).
- Szczepankiewicz, E. (2018). Risk identification and assessment in an organization as an area for cooperation between chartered accountants and internal auditor, *Research Papers of Wrocław University of Economics*, 503, 431-444. (DOI: 10.15611/pn.2018.503.38). <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=663623>. Erişim Tarihi: 21.09.2020.
- Şahin, Z. (2013, Bahar). İç denetimin felsefesi, *İç Denetim Dergisi*, 35, 17.
- Şaşmaz, E. ve Çiftçi, Y. (2017). İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması: Mermer sektöründe bir işletme uygulaması, *International Journal of Academic Value Studies*, 3(9), 111-123 (ISSN:2149-8598).
- Şavlı, T. (2011, 05-09 Ekim). *Uluslararası denetim standartları kapsamında bağımsız denetim süreci*, Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri 10, 1-18.
- Şengür, E. D. (t.y.). *Denetim*, İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi, http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/isletme_au/denetim.pdf. Erişim Tarihi: 31.03.2021.
- Şenoğlu, B. ve Acıtaş, Ş. (2010). *İstatistiksel deney tasarımı sabit etkili modeller*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Şimşek, K. (2019). Uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütülen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesi üzerindeki rolü: Borsa İstanbul kurumsal yönetim endeksinde yer alan şirketler üzerinde bir anket çalışması, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, İstanbul.
- Şirin, M. (2012). *Uluslararası denetim standartları çerçevesinde denetim kanıtları, kanıt toplama teknikleri ve istatistiki örnekleme yöntemleri*, Hazine Kontrolörleri Yayını.
- Tabachnick, B. G., Fidell, L. S., ve Ullman, J. B. (2007). *Using multivariate istatistiks* (Vol. 5). Boston: Pearson.
- Tanç, A. ve Özhan, A. (2015). KOBİ'lerde iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve Kayseri'deki imalat sanayi işletmeleri üzerine bir araştırma, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1/4, 128-146.

- http://jafas.org/articles/2015-1-4/7_KOBI_Kayseri_FULL_TEXT.pdf. Erişim Tarihi: 27.08.2020.
- Tanyeri, A. ve Memiş, M. Ü. (2017). Bağımsız denetimin etkinliği açısından iç kontrol sisteminin incelenmesi ve komitelerin önemi, *Sosyal ve Beşerî Bilimleri Dergisi*, 9(1), 61-77 (ISSN: 1309-8012).
- Taş, O. ve Inaltong, C. (2015, Ocak). Bağımsız denetim sürecinde önemlilik düzeyinin belirlenmesi ve bir uygulama, *Vergi Dünyası Dergisi*, 401, 73-89.
- Taş, O., Mert, H., Koç, F. ve Kamalak, I. (2018). The importance of analytical investigation techniques in independent audit. *Press Academia Procedia (PAP)*, 7, 344-347 (DOI:10.17261/Pressacademia.2018.912). <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/534728>. Erişim Tarihi: 12.04.2020.
- Taş, Ö. (2019). İç kontrol sisteminin denetimi satın alma süreci örneği, *International Journal of Disciplines Economics ve Administrative Scienvs Studies*, 5(11), 94-106 (ISSN:2587-2168).
- Taşçı, K. ve Yılmaz, Ö. (2011, Mayıs.). Kurumsal süreç etkinliğinde bilgi teknolojileri temelli iç kontrol sistemlerinin önemi, *Mevzuat Dergisi*, 14(161), 1-7 (ISSN 1306-0767). <https://www.mevzuatdergisi.com/2011/05a/01.htm>. Erişim Tarihi: 12.07.2020.
- Tepeli, M. ve Çiçek, H. (2019, Eylül). Burdur Mehmet Akif Ersoy üniversitesinde iç kontrol sisteminin uygulanma düzeyi, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11(29), 327-365 (ISSN: 1309-1387).
- Terzi, R. ve Atmaca, M. (2016). Denetim açısından işletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesinde genetik algoritmanın kullanımı, Borsa İstanbul sınaî endeksi örneği, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 16 (Özel Sayısı), 685-693.
- Terzi, Y. (2019). *Anket, güvenilirlik-geçerlilik analizi*. <https://avys.omu.edu.tr/storage/app/public/yukselt/62069/GA%20CRONBACH%20ALFA.pdf>. Erişim Tarihi: 31.01.2022.
- The Committee of Sponsoring Organizations (2013, May). *Internal control- integrated framework executive summary*, 2013. Guide to Internal Control Over Financial Reporting. <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>. Erişim Tarihi: 17.08. 2020.
- The Committee of Sponsoring Organizations (2017, June). *Enterprise risk management integrating with strategy ve performance, executive summary*, 1-10. <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>. Erişim Tarihi: 20.09.2020.

- The Institute of Chartered Accountants of Pakistan (2015, February). *Audit and assurance study text*, Second Edition, United Kingdom, 1-383. <https://nuasaunizik.files.wordpress.com/2018/03/f8-emile-woolf-study-text.pdf>. Erişim Tarihi: 02.09.2020.
- The Institute of Internal Auditors (2015). *Internal audit's relationship with external audit*. <https://www.iaa.org.uk/media/1042664/internal-audit-relationship-with-external-auditmarch-2015.pdf>. Erişim Tarihi: 19.05.2020.
- The Institute of Internal Auditors (2017). Internal audit and external audit distinctive roles in organizational governance, *Global Perspectives ve Insights*, 8, 1-8. <https://www.iaa.nl/SiteFiles/GPI-Distinctive-Roles-in-Organizational-Governance.pdf>. Erişim Tarihi: 01.07.2020.
- Toroslu, V. (2007, Eylül). Denetim kanıtları ve kanıt toplama teknikleri, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 45, 195-203. http://vefatoroslu.com/wswFiles/documentation/document_56_0/38.makale.pdf. Erişim Tarihi: 21.05.2020.
- Tuan, K. (2009, Aralık,). Bağımsız dış denetim sürecinde iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi, *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi* 13(2), 1-15.
- Tuan, K. (2015). İç denetçi ve bağımsız denetçi arasındaki koordinasyon ve iş birliğinin denetim standartları açısından değerlendirilmesi, *The Journal of Academic Social Science*, 3(18), 319-329.
- Tuan, K. ve Memiş, M.Ü. (2007, Temmuz). İç denetimin yönetim fonksiyonlarının yerine getirilmesindeki rolü, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 35, 1-13.
- Tufan, M. ve Görün, M. (2013, Nisan – Haziran). Türkiye'deki kamu iç denetim sisteminin uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde incelenmesi, *Sayıştay Dergisi*, 89, 115-135.
- Tuğcu, S. ve Türedi, H. (2019, Mayıs). Bağımsız denetim açısından iç denetimin önemi, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(92), 592-608 (ISSN: 2148-2489). <http://dx.doi.org/10.16992/ASOS.15009>. Erişim Tarihi: 23.09.2020.
- Tunçay, D. (2011). İç kontrol ile iç denetimin bağımsız denetim açısından önemi ve bir anket çalışması, Yüskes Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, İstanbul.
- Turan, N.S. (2008). *İç kontrol sistemi ve iç kontrol standartları*. <https://slideplayer.biz.tr/slide/2587742/>. Erişim Tarihi: 27.08.2020.

- Tüm, K. ve Memiş, M.Ü. (2012). *İç kontrol: Ulusal ve uluslararası düzenlemeler çerçevesinde bir değerlendirme*, Adana: Karahan Kitapevi.
- Tüm, K. ve Memiş, M.Ü. (2015). TMS 10 raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylar standardı ve bağımsız denetçilerin sorumlulukları, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 24(1), 321 – 324.
- Türedi, H. (2011). Türk kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması, iç denetimle ilgili olarak yapılan çalışmalar, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 9(16), 22-46. <http://dergipark.org.tr/tr/pub/yead/issue/21815/234505>. Erişim Tarihi: 16. 07. 2020.
- Türedi, H. (2011). Türk kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması: İç kontrol, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 16(1), 99-127 https://arastirmax.com/en/system/files/dergiler/143240/makaleler/16/1/arastirmx_143240_16_pp_22-46.pdf. Erişim Tarihi: 28.08.2020.
- Türedi, H. ve Karakaya, G. (2015). COSO iç kontrol modeli ve kontrol ortamı, *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 52(602), 65-74. <https://www.researchgate.net/publication/330657577>. Erişim Tarihi: 25.08.2020.
- Türedi, H. ve Koban, A.O. (2016, Temmuz). COSO iç kontrol modelinde risk değerlendirme faaliyetleri, *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12(46), 155-177 (ISSN: 1300-0845).
- Türedi, H., Gürbüz, F. ve Alıcı, Ü. (2014, Temmuz). COSO modeli: İç kontrol yapısı, *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, II (42), 141-155.
- Türedi, S.Ç. (2005). İşletmelerde iç kontrol sistemini oluşturan unsurlardan kontrol çevresinin (ortamının) incelenmesi, *Mevzuat Dergisi*, 8(91), 1-8.
- Türk Dil Kurumu (t.y.). *Güncel Türkçe sözlük*. <https://sozluk.gov.tr/>. Erişim Tarihi: 28 Şubat 2020.
- Türker, M. (2014). *Muhasebe denerim teorik yaklaşımları*, Ders Notları, İstanbul Ticaret Üniversitesi.
- Türker, M., Pakdemir, R., Selvi, Y. ve Yılmaz, F. (2003). *Sınırlı uygunluk denetimi*, TÜRMOB Yayınları – 198, Seri No: 2003 – 1, Ankara.
- Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü (2013). https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC_2013.pdf. Erişim Tarihi: 12.06.2020.
- Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü (t.y.). *TİDE kilometre taşları*. <https://www.tide.org.tr/page/4/Kilometre-Taslari>. Erişim Tarihi: 17.05. 2020.

- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (2016). *2016/1. Dönem serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavları muhasebe denetimi*. https://www.dehaegitim.com.tr/wp-content/uploads/2017/04/smmm_2016_1_04.pdf. Erişim Tarihi: 17.07.2020.
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (2019). *Bağımsız denetime tabi olan şirketlere ilişkin usul ve esaslar belirlendi*. <http://www.alomaliye.com/wp-content/uploads/2019/02/bagimsiz-denetim-sirket.pdf>. Erişim Tarihi: 14.03.2020.
- Umar, H. ve Dikko, M. U. (2018, June). The effect of internal control on performance of commercial banks in Nigeria, *International Journal of Management Research ve Review*, 8(6), 13-32 (ISSN: 2249-7196).
- Uygun analiz yönteminin seçilmesi (2016). <https://sedatsen.files.wordpress.com/2016/11/2-sunum.pdf>. Erişim Tarihi: 04.02.2022.
- Uysal, İ. ve Kılıç, A. F. (2022). Normal dağılım ikilemi, *Anadolu Journal of Educational Sciences International*, 12(1), 220-248. <https://doi.org/10.18039/ajesi.962653>.
- Uzay, Ş. (1998, Mayıs). İç denetim fonksiyonunun bağımsız dış denetime etkisi, *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 12(1-2), 161-176.
- Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde iç kontrol sistemini incelemenin bağımsız dış denetim karar sürecindeki yeri ve Türkiye'deki denetim firmalarına yönelik bir araştırma*, Ankara: Pelin Yayınları.
- Uzay, Ş. ve Bayat, S.B. (2016). 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun bağımsız denetim alanında getirdiği yenilikler ve tartışılmalı konular, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(5), 1503-1513. <http://iibfdergi.sdu.edu.tr/assets/uploads/sites/352/files/yil-2016-cilt-21-os-yazi1-03112016.pdf>, Erişim tarihi 22.03.2020.
- Uzay, Ş., Tanç, A. ve Erciyes, M. (2009). Türkiye'de muhasebe denetimi, geçmişten geleceğe1, *Mali Çözüm Dergisi*, 95, 125-140.
- Uzun, A. K. (2009). *Şirketlerde iç kontrollerin yeterliliğinde iç denetimin rolü*. http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx. Erişim Tarihi: 24.06. 2020.
- Uzun, A. K. (2016). Kamu yönetiminde iç kontrol ve iç denetim yaklaşımı, *Denetişim*, 3, 59-65. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/denetisim/issue/22498/240545>. Erişim Tarihi: 19.08.2020.

- Wallace, W. (1991). *Handbook of internal accounting controls*, Second Edition, Prentice Hall.
- Whittington, R. ve Margheim, L. (1993, Spring). The effects of risk, materiality and assertion subjectivity on external auditors' reliance on internal auditors. *Auditing*, 12(1), 1-12. <https://search.proquest.com/docview/216730504?accountid=15958>. Erişim Tarihi: 12.08.2020.
- Wikiaccounting (t.y.). *Audit working papers: Definition, form, content, example, and importance*. <https://www.wikiaccounting.com/audit-working-papers/>. Erişim Tarihi: 28 Mart 2020.
- Xiao, Q. (2011, September). Research on the status of SME's of Ya'an in the internal control, *Journal of Management and Strategy*, 2(3), 86-90 (DOI:10.5430/jms.v2n3p86).
- Yağcı, S. (2006). İşletmelerde iç kontrol sisteminin incelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, İstanbul.
- Yavaşoğlu, M. (2001), *Bağımsız denetim*, 1.Basım, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yavuz, M. (2012, Mayıs-Haziran.). Yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre anonim şirket pay sahiplerinin özel denetim isteme hakkı, *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi*, 111, 103-117.
- Yılandıcı, M. (2003). İç denetim: *Türkiye'nin 500 büyük sanayi işletmesi üzerine bir araştırma*, No: 086, Eskişehir: Osmangazi Üniversitesi Yayınları.
- Yılandıcı, M. (2015). *İç denetim ve iç kontrol değerlendirme rehberi*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yılandıcı, M., Yıldız, B. ve Kiracı, M. (2016). *Muhasebe denetimi*. 2.Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yurtsever, G. (2008, Kış). İç denetimin danışmanlık fonksiyonu, *İç Denetim Dergisi*, 21, 44-51.
- Yurtsever, G. (2011). İç denetimin danışmanlık fonksiyonu ve kamu idareleri için önemi, *Denetim Dergisi*, 7, 16-24.
- Yurtsever, G. (2015). İç denetim fonksiyonları ve katma değeri, *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 52(602), 89-101.
- Zorluoğlu, Ö. F. (2003). İşletmelerde iç kontrol sisteminin incelenmesi ve muhasebe denetimindeki yeri, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, İstanbul.

Zuca, S. (2015, December). Audit evidence – necessity to qualify a pertinent opinion, *Procedia Economics ve Finance* 20, 700-704. https://www.researchgate.net/publication/273899345_Audit_Evidence-Necessity_to_Qualify_a_Pertinent_Opinion. Erişim Tarihi: 16.04.2020.

