



SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Muhasebe, Finans ve Bankacılık Anabilim Dalı

**İŞLETMELERDE İÇ VE BAĞIMSIZ DENETİM SÜREÇLERİ VE
DENETİMİN İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNE YÖNELİK
ANKARA İLİNDE NİTEL BİR ARAŞTIRMA**

Yüksek Lisans Tezi

Ozan KOÇ

Sivas

Ekim 2021

SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Muhasebe, Finans ve Bankacılık Anabilim Dalı

**İŞLETMELERDE İÇ VE BAĞIMSIZ DENETİM SÜREÇLERİ VE
DENETİMİN İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNE YÖNELİK
ANKARA İLİNDE NİTEL BİR ARAŞTIRMA**

Yüksek Lisans Tezi

Ozan KOÇ

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Yakup ÜLKER

Sivas

Ekim 2021

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesinde hazırladığım bu Yüksek Lisans tezinin bizzat tarafımdan ve kendi sözcüklerimle yazılmış orijinal bir çalışma olduğunu ve bu tezde;

- 1- Çeşitli yazarların çalışmalarından faydalandığımda bu çalışmaların ilgili bölümlerini doğru ve net biçimde göstererek yazarlara açık biçimde atıfta bulunduğumu;
- 2- Yazdığım metinlerin tamamı ya da sadece bir kısmı, daha önce herhangi bir yerde yayımlanmışsa bunu da açıkça ifade ederek gösterdiğimi;
- 3- Başkalarına ait alıntılanan tüm verileri (tablo, grafik, şekil vb. de dâhil olmak üzere) atıflarla belirttiğimi;
- 4- Başka yazarların kendi kelimeleriyle alıntıladığım metinlerini, tırnak içerisinde veya farklı dizerek verdiğim yine başka yazarlara ait olup fakat kendi sözcüklerimle ifade ettiğim hususları da istisnasız olarak kaynak göstererek belirttiğimi,

beyan ve bu etik ilkeleri ihlal etmiş olmam halinde bütün sonuçlarına katlanacağımı kabul ederim.

....../....../2021

Ozan KOÇ

ÖNSÖZ

Tez konusunu oluşturan unsurlar muhasebe, iç denetim, bağımsız denetim ve denetimin işletmeler üzerindeki etkilerine yönelik Ankara ilinde yapılan nitel araştırmayla birlikte, muhasebenin dönemleri halinde gelişimi, iç denetimin ve bağımsız denetimin işlevleri ele alınmıştır. Yapılan nitel araştırmada denetçilerin ve bağımsız denetime tabi işletmelerde mali işlerden sorumlu ve yetkili olarak görev yapan kişilerin bakış açılarıyla, günümüzdeki yönetim aracı olarak her gün önemi artan "denetimin" işletmeler üzerindeki yansımaları üzerinde durulmuştur. Ayrıca, bu çalışmada, "nitel sorularla" konu hakkında denetleyen ve denetlenenlerin görüşlerinin öğrenilmesine çalışılmıştır.

Taslak olarak bu çalışmanın ortaya çıkarılması ve tez yazımı süresince bilgi birikimini paylaşan ve rehberlik ederek desteğini esirgemeyen başta danışman hocam Doç. Dr. Sayın Yakup ÜLKER olmak üzere; teknik ve yönetsel olarak her zaman fikir açıcı görüşleriyle yol gösteren hocam Bölüm Başkanımız Pof. Dr. Sayın Mehmet DEMİR'e; güler yüzlü ve yardım sever tavırlarıyla destek olan hocam Doç. Dr. Sayın Said Alpagut ŞENEL'e şükranlarımı sunmayı bir borç bilirim.

Ankara'da tez için yapılan araştırma çalışmaları sırasında, denetleyen ve denetlenenlerle yapılacak görüşmelere katılacak "denetçiler" ve bağımsız denetime tabi işletmelerin "mali işlerinden sorumlu kişilerin" tespit edilmesi ve ulaşılmasında, Covid 19 salgın hastalığına karşın, yardımcı olan Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ASMMMO) Başkanı Sayın Turgut BAHADIR'a, geçmiş dönem başkanlarından Sayın Ali ŞAHİN'e ve Sayın Ali Metin POLAT'a; ASMMMO Disiplin Kurulu Başkanı Sayın Yücel ULUSOYLU'a; çevresini seferber eden Sayın Mustafa YALÇIN'a Sayın Cumali ÜLGER'e, Sayın Orhan AYTAÇ'a ve Sayın Yaşar ÜNAL'a içtenlikle teşekkürlerimi sunarım.

Tez yazımı sırasında özveriyle benim için konfor alanı sağlayan Eşim Selma KOÇ'a teşekkür ederim.

Ozan KOÇ
30/09/2021

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
KISALTMALAR	ix
TABLO LİSTESİ	xiii
ŞEKİL LİSTESİ	xv
ÖZET	xvii
ABSTRACT	xix
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	5
1. MUHASEBE VE DENETİM	5
1.1. Muhasebe	5
1.2. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi	6
1.3. Türkiye'de Tekdüzen Muhasebe Sistemi Düzenlemeleri	15
1.3.1. Muhasebe Sistemi Düzenlemesinin Niteliği	17
1.3.2. Muhasebe Sistemi, Vergi Mevzuatı ve Yaptırımı	18
1.4. Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Bir Değerlendirme	18
1.5. Muhasebe Faaliyetlerini Yürüten Meslek Mensupları	21
1.5.1. Meslek Mensuplarının Unvanları ve Örgütlenmesi	22
1.5.2. Meslek Mensuplarının Nitelik ve Nicelik Durumu	23
1.6. Denetim	23
1.7. Denetiminin Tarihsel Gelişimi	25
1.7.1. Denetimin Uluslararası Tarihsel Gelişim Aşamaları	28
1.7.2. Denetimin Ulusal Tarihsel Gelişim Aşamaları	29
1.8. Denetiminin Tanımı ve Özellikleri	32
1.8.1. Denetim Bir Süreçtir	32
1.8.2. Denetim Bir Karşılaştırmadır	32
1.8.3. Denetim Kanıt Toplama ve Değerleme Temeline Dayanır	33
1.8.4. Denetim Uzman ve Bağımsız Kişiler Tarafından Yapılır	33
1.8.5. Yapılan Denetim Sonucunda Rapor Düzenlenir	33

1.8.6. Denetim Toplumun Bilgi İhtiyacını Giderir	34
1.9. Denetim Türleri	35
1.9.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	36
1.9.1.1. Mali Tablolar Denetimi.....	36
1.9.1.2. Uygunluk Denetimi.....	36
1.9.1.3. Faaliyet Denetimi.....	37
1.9.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri.....	37
1.9.2.1. Genel Denetim	38
1.9.2.2. Özel Denetim	38
1.9.2.3. Zorunlu Denetim	38
1.9.2.4. İsteğe Bağlı Denetim.....	39
1.9.2.5. Sürekli Denetim	39
1.9.2.6. Sınırlı Denetim.....	39
1.10. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	40
1.10.1. Bağımsız Denetim.....	40
1.10.2. İç Denetim.....	40
1.10.3. Kamusal Denetim.....	41
1.11. Denetçi.....	41
1.11.1. Denetçi Türleri	41
1.11.1.1. Bağımsız Denetçiler	42
1.11.1.2. İç Denetçiler	42
1.11.1.3. Kamu Denetçileri	42
İKİNCİ BÖLÜM	45
2.İÇ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM	45
2.1. İç Denetim	45
2.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişim Süreci	45
2.2.1. İç Denetimin Dünyadaki Tarihsel Süreci.....	46
2.2.2. Dünyada İç Denetim ile İlgili Yapılan Düzenlemeler	47
2.2.2.1. Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Kanunu	48
2.2.2.2. Cadbury Komitesi Raporu.....	48
2.2.2.3. Turnbull Raporu	48

2.2.2.4. Basel Düzenlemeleri	49
2.2.2.5. COSO Raporu	49
2.2.2.6. Sarbones-Oxley Yasası (SOX).....	50
2.2.2.7. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) Kurumsal Yönetim İlkeleri	51
2.2.2.8. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü Düzenlemeleri	52
2.2.3. İç Denetimin Türkiye'deki Tarihsel Süreci.....	54
2.2.3.1. Ticari Yaşama İlişkin Düzenlemeler.....	56
2.2.3.2. Bankacılığa İlişkin Düzenlemeler	57
2.2.3.3. Sermaye Piyasası Düzenlemeleri	58
2.2.3.4. Sigortacılığa İlişkin Düzenlemeler.....	59
2.2.3.5. Kamu Kurum ve Kuruluşlarına İlişkin Düzenlemeler	60
2.3. İç Denetim Örgütleri	61
2.3.1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü.....	61
2.3.2. Kamu İç Denetçileri Derneği.....	62
2.4. İç Denetimin Tanımı	62
2.4.1. İç Denetimin Unsurları ve Bağımsız Denetim İlişkisi.....	64
2.4.1.1. İç Denetimin Bağımsız ve Tarafsız Olması	65
2.4.1.2. İç Denetimin Güvence ve Danışmanlık Hizmeti Sunması.....	66
2.4.1.3. İç Denetimin Sistematiik ve Disiplin İçinde Yerine Getirilmesi.....	67
2.4.1.4. İç Denetimin İşletmeye Değer Katması	67
2.4.2. İç Denetim Bağımsız Denetim İlişkisi.....	67
2.5. İç Kontrol	68
2.5.1. COSO Modeli	70
2.5.1.1. Kontrol Çevresi	71
2.5.1.2. Risk Değerlendirme.....	72
2.5.1.3. Kontrol Faaliyetleri	73
2.5.1.4. Bilgi ve İletişim.....	73
2.5.1.5. İzleme	73
2.5.2. CoCo Modeli.....	74
2.5.3. COBIT Modeli.....	75

2.5.4. INTOSAI Standartları Kılavuzu	75
2.5.5. İç Kontrolün İç Denetim ve Bağımsız Denetim İle İlişkisi	75
2.5.5.1. İç Kontrolün İç Denetim İle İlişkisi.....	75
2.5.5.2. İç Kontrolün Bağımsız Denetim İle İlişkisi.....	77
2.6. Risk.....	78
2.6.1. Kurumsal Risk Yönetimi	78
2.7. İç Denetçi Nitelikleri	80
2.8. İç Denetim Türleri ve Teknikleri.....	81
2.8.1. Mali Denetim	82
2.8.2. Uygunluk Denetimi.....	82
2.8.3. Faaliyet Denetimi.....	83
2.8.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi.....	84
2.8.5. Sistem Denetimi.....	85
2.8.6. Hile (Yolsuzluk) Denetimi.....	86
2.9. İç Denetim Süreçleri.....	86
2.9.1. İç Denetim Planlaması	87
2.9.2. İç Denetimin Yürütülmesi.....	89
2.9.2.1. Ön Çalışma.....	89
2.9.2.2. Alan Çalışması	90
2.9.3. İç Denetim Sonuçlarının Raporlanması	92
2.9.4. İç Denetim Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve İzlenmesi	95
2.10. Bağımsız Denetim	96
2.10.1. Bağımsız Denetimin Tanımı	97
2.10.2. Bağımsız Denetçiler ve Görevleri.....	98
2.10.3. Bağımsız Denetimde Mesleki Şüphecilik Anlayışı	98
2.11. Denetim Standartları.....	100
2.11.1. Genel Kabul Görmüş Denetimin Standartları.....	101
2.11.1.1. Genel Standartlar.....	102
2.11.1.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı	102
2.11.1.1.2. Bağımsızlık Standardı	102
2.11.1.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı	102

2.11.1.2. Çalışma Alanı Standartları	103
2.11.1.2.1. Planlama ve Yardımcıların Gözlemlenmesi Standardı	103
2.11.1.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı	103
2.11.1.2.3. Kanıt Toplama Standardı	104
2.11.1.3. Raporlama Standartları	104
2.11.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı	104
2.11.1.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı	105
2.11.1.3.3. Tam Açıklama Standardı	105
2.11.1.3.4. Görüş Bildirme Standardı	105
2.11.2. Türkiye Denetim Standartları	106
2.11.3. Uluslararası Denetim Standartları.....	106
2.12. Türkiye'de Bağımsız Denetim ve Yasal Düzenlemeler.....	107
2.12.1. Kamu Gözetim Kurumu.....	107
2.12.2. Türk Ticaret Kanunu.....	108
2.12.3. Sermaye Piyasası Kurulu	109
2.12.4. Bankacılık Kanunu	109
2.12.5. Bağımsız Denetim Mesleği ve Bağımsız Denetim Kuruluşları.....	109
2.13. Bağımsız Denetim Süreçleri.....	111
2.13.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi	111
2.13.1.1. Müşterinin Teklif Mektubu.....	112
2.13.1.2. Müşterinin Kabul Edilmesi.....	113
2.13.1.3. Denetimin Ön Koşulları.....	113
2.13.1.4. Denetim Sözleşmesi.....	114
2.13.2. Denetimin Planlanması	114
2.13.2.1. Denetlenecek İşletme Hakkında Bilgi Edinilmesi	115
2.13.2.2. Denetim Stratejisi.....	115
2.13.2.3. İşletmenin İç Kontrol Sisteminin Analiz Edilmesi	116
2.13.2.4. Denetim Çalışmasının Bölümlenmesi.....	116

2.13.2.5. Denetim Programı	117
2.13.3. Denetimin Yürütülmesi.....	118
2.13.3.1. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi.....	119
2.13.3.2. İç Kontrol Sistemini Değerlendirme	120
2.13.3.3. İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetime Bildirilmesi	121
2.13.4. Bağımsız Denetimde Önemlilik.....	121
2.13.5. Bağımsız Denetimde Risk.....	122
2.13.6. Çalışma Kağıtları	124
2.13.6.1. Çalışma Kağıtlarının Yararları.....	124
2.13.6.2. Çalışma Kağıtlarının Türleri	125
2.13.6.3. Çalışma Kağıtlarının Dosyalanması.....	125
2.13.7. Denetimin Tamamlanması ve Denetim Raporu Düzenlenmesi.....	126
2.13.7.1. Denetim Çalışmasının Tamamlanması	126
2.13.7.2. Sonuçların Değerlendirilmesi	127
2.13.7.3. Denetim Raporunun Düzenlenmesi	128
2.13.7.3.1. Olumlu Görüş İçeren Denetim Raporu	129
2.13.7.3.2. Sınırlı Olumlu Görüş İçeren Denetim Raporu	130
2.13.7.3.3. Olumsuz Görüş İçeren Denetim Raporu	130
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	133
3.DENETİMİN İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: ANKARA İLİNDE	
BAĞIMSIZ DENETÇİLER VE DENETİME TABİ İŞLETME	
YETKİLİLERİNE YÖNELİK NİTEL BİR ARAŞTIRMA	133
3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	133
3.2. Literatür Taraması	134
3.3. Araştırmanın Yöntemi	138
3.4 Verilerinin Toplanması.....	139
3.5. Evren ve Örneklem	140
3.6. Veri Toplama Süreci.....	142
3.7. Görüşmelerle İlgili Elde Edilen Bulgular ve Çözümlemeler.....	145
3.7.1. Denetleyenler	146
3.7.2. Denetlenenler	176

SONUÇ VE ÖNERİLER.....	195
KAYNAKÇA	199
EKLER.....	205
EK-1. Denetleyen İşletme İle Yapılacak Görüşmeye İlişkin Sorular.....	205
EK-2. Denetlenen İşletme İle Yapılacak Görüşmeye İlişkin Sorular.....	207
ÖZGEÇMİŞ.....	209





KISALTMALAR

AAA	: Amerikan Muhasebe Derneği (American Accounting Association)
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Mali Müşavirler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
AR-GE	: Araştırma ve Geliştirme
ASMMO	: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
AŞ	: Anonim Şirketi
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
BDY	: Bağımsız Denetim Yönetmeliği
BOBİ	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
BT	: Bilgi Teknolojileri
CCSA	: Öz Değerlendirme Uzmanlığı Sertifikası (Certification in Control Self-Assessment)
CEO	: İcra Kurulu Başkanı (Chief Executive Officer)
CFSA	: Finansal Hizmetler Denetçi Sertifikası (Certified Financial Services Auditor)
CGAP	: Kamu Denetçisi Sertifikası (Certified Government Auditing Professional)
CIA	: Uluslararası İç Denetçi Sertifikası (Certified Internal Auditor)
COBIT	: Bilgi Sistemleri ve İlgili Teknolojiler için Kontrol Hedefleri (Control Objectives For Information and Related Technology)
CoCo	: Kontrol Ölçütleri (Criteria of Control)

COSO	: Sponsor Örgütler Komisyonu (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)
CPA	: Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (Certified Public Accounts)
CRMA	: Risk Yönetimi Güvencesi Sertifikası (Certification in Risk Managament Assurance)
ECIIA	: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (European Confederation of Institutes of Internal Auditing)
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
FEI	: Finans Yöneticileri Enstitüsü (Financial Executives Institute)
FRS	: Finansal Raporlama Standartları
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards)
ICAEW	: İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accounants in England-Wales)
İDDK	: İç Denetim ve Değerlendirme Kurulu
İDKK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
İDTYDK	: İktisadi Devlet Teşekküllerinin Yeniden Düzenleme Komisyonu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (The International Federation of Accountants)
İKS	: İç Kontrol Sistemi
ISA	: Uluslararası Denetim Standartları (International Standards On Auditing)
ISACA	: Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği (Information Systems Audit and Control Association)

IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (International Financial Reporting Standards)
IIA	: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)
IMA	: Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants)
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (International Organisation of Supreme Audit Institutions)
KAP	: Kamuyu Aydınlatma Platformu
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİDDER	: Kamu İç Denetçileri Derneği
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KRY	: Kurumsal Risk Yönetimi
KYİ	: Kurumsal Yönetim İlkeleri
MÖ	: Milattan Önce
MS	: Milattan Sonra
MSUGT	: 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development)
RG	: Resmi Gazetede
RTÜK	: Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TCMB	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TDK	: Türk Dil Kurumu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartlar Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDES	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜDES	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartlarını
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
UMUÇ	: Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi
vb.	: Ve benzeri
vd.	: Ve diğer
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
yy	: Yüzyıl

TABLO LİSTESİ

Tablo 1.1. Hammurabi Kanunlarındaki Eşitlikler	8
Tablo 1.2. Muhasebe Temel Kavramları ve İşlevleri	19
Tablo 1.3. Denetimin Tarihsel Seyri	28
Tablo 1.4. Amaçlarına Göre Yapılan Denetimlerin Karşılaştırılması	37
Tablo 2.1. İç Denetimin Süreç İçinde Değişen Yapısı	64
Tablo 2.2. İç Kontrol Yapısının Unsurları	69
Tablo 2.3. INTOSAI Standartları	75
Tablo 2.4. İç Kontrol ve İç Denetimin Karşılaştırılması	77
Tablo 2.5. İç Kontrolün Bağımsız Denetime Etkisi	78
Tablo 2.6. KRY Dönüşüm Süreci ve Faydaları.....	79
Tablo 2.7. İç Denetim Raporunun Amaçları	93
Tablo 2.8. İç Denetim Rapor Örneği	96
Tablo 2.9. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	101
Tablo 2.10. Döngüler ve İlgili Hesaplar	117
Tablo 2.11. Olumlu Görüş Bildiren Bağımsız Denetim Rapor Örneği.....	131
Tablo 3.1. Araştırma Evrenindeki Denetleyen Denetçilere Ait Bilgiler	141
Tablo 3.2. Araştırma Evrenindeki Denetlenen Mali İşler Yetkililerine Ait Bilgiler.....	142
Tablo 3.3. Denetleyenler Hakkında Edinilen İzlenim	144
Tablo 3.4. Denetlenenler Hakkında Edinilen İzlenim	145



ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1.1. Denetimin Toplumdaki Rolü	35
Şekil 1.2. Denetçi Türleri.....	42
Şekil 2.1. COSO İç Kontrol Sistem Unsurları	74





ÖZET

Muhasebenin tamamlayıcısı işletme paydaşları için çok önemli olan denetim, zaman içinde ekonomi ve ticaretin gelişimin koşut olarak diğer bilimlerde olduğu gibi, kendi içinde iç denetim ve bağımsız denetim şeklinde iki kulvarda kendini ayrımlandırmıştır. İç denetim işletme içerisinde işlevini sürdürürken, bağımsız denetim ise işletme ortakları ve paydaşları (kamuoyu) adına görev ve sorumluluk almaktadır.

Bu tez çalışmasında, denetimin işletmeler üzerindeki etkisine yönelik uygulama sonuçlarının saptanması amaçlanmıştır. Bu araştırmada istenilen sonuca ulaşabilmek için, Ankara ilinde bulunan bağımsız denetçiler (denetleyenler) ve bağımsız denetime tabi işletmelerin mali işlerinden sorumlu yetkilileri (denetlenenler) ile nitel bir uygulama çalışması gerçekleştirilmiştir. Bu araştırmada, denetimin işletmeler üzerine etkisi hakkında denetleyenlerin ve denetlenenlerin, başta mevzuat olmak üzere yapılan uygulamalara yönelik olarak çaprazlama nitel sorular sorulmuş ve ilgililerin görüşleri öğrenilmeye çalışılmıştır. İç ve bağımsız denetimin işletmelere etkisi bakımından, nitel uygulama çalışması 25 denetleyen ve 16 denetlenen ile gerçekleştirilmiştir. Araştırmaya konu olan sorulara verilen yanıtların yoruma dayalı olmasına özen gösterilmiştir.

İç ve bağımsız denetimin işletmelere etkisi bakımından nitel uygulama çalışması, ve araştırma sonucunda elde edilen bulgulardan yola çıkılarak, denetimin denetleyenler ve denetlenenler açısından ifade ettiği anlamlar, mevzuatın yeterliliği, uygulamada karşılaşılan sorunlar ve nedenleri hakkında bilgi edinilmeye çalışılmıştır. Sonuçlara her iki tarafın görüş açısıyla bakıldığında, denetimin işletmelere etkisi bağlamında istenilen sonuçlara ulaşılmasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Büyük hacimli işletmeler hariç, denetleyenler; muhasebe, yönetsel uygulamalar ve KGK tarafından istenilen finansal tabloların hazırlanması sırasındaki yetersizlikleri; denetlenenlerin ise bağımsız denetimin gerekliliği hakkında önemli kuşkuvarı olduğunu ortaya koymuşlardır. Bu kapsamda denetleyenlerin ve denetlenenlerin denetimle ilgili benzer yöntemlerin ve aynı dilin kullanılması hususlarında sorunların olduğu saptanmıştır.

Yukarıda ana başlıklar halinde belirtilen sorunların giderilebilmesi için zamana ve yeni düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktadır. Denetleyen ve denetlenenlerin ortak paydada buluşmalarının sağlanabilmesi için merkezi yönetim erkinin otoritesi altında denetim kavramının önemi, denetim alt yapısını oluşturan unsurların (İKS, iç denetim, KYİ gibi) işletme uygulamalarında yer almasının gerekliliği; var olan aksaklıklar da dikkate alınarak, tüm denetim ve yönetim paydaşların katılımıyla, denetimle ilgili mevzuatın yeniden ele alınmasında yarar bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Bağımsız Denetim, İç Denetim, İşletme Denetimi



ABSTRACT

Audit, which is very important for business stakeholders as a complement to accounting, has differentiated itself in two paths as internal and independent auditing, as in other sciences, in parallel with the development of economy and trade over time. While internal auditing fulfills its function within the company, independent auditing undertakes duties and responsibilities on behalf of business partners and stakeholders (public opinion).

This thesis is aimed to determine the effects of auditing processes on enterprises. In order to achieve the desired result in this research, a qualitative study was carried out with the independent auditors (those performing the audits) and business officials (those who are audited or auditees) responsible for financial affairs subject to independent auditing in Ankara province. In this research, cross-qualitative questions were asked about the effects of the audit on the enterprises, and the opinions of the auditors and auditees about the legislation and the other relevant procedures were sought after. The interviews were held with 25 auditors and 16 auditees. Special attention was paid to ensure that the answers given to the questions in the research were based on subjective responses.

Based on the findings, this qualitative study seeks to reveal the effects of internal and independent auditing on the enterprises, the meanings of the audit for the auditors and the auditees and to obtain information about the adequacy of the legislation, the problems encountered in practice and underlying reasons. When the results are reviewed from the perspectives of both parties, there are significant differences found in achieving the desired results in terms of the effect of the audit on the enterprises. The auditors, with the exception of large-volume enterprises pointed out inadequacies in accounting, managerial practices and preparation of financial statements required by KGK (public oversight accounting and auditing standards authority) while the auditees reported that they had significant doubts about the necessity of independent auditing. In this context, it is concluded that the auditors and the auditees encounter problems with the use of similar methods and the same language regarding the audit.

Time and new regulations are required in order to overcome the above-mentioned problems in the main headings. In order to ensure that the auditors and the auditees agree upon a common ground, it would be beneficial to reconsider the legislation related to auditing with the participation of all audit and management stakeholders, taking into account the existing problems as well as emphasizing the importance of the audit under the authority of the central government and the necessity to include the elements that make up the audit procedure (such as ICS, internal audit, CGP) in business practices.

Keywords: Accounting, Independent Audit, Internal Audit, Enterprise Audit.



GİRİŞ

İşletmeler varlıklarını büyüterek sürdürmek, sürekliliklerini sağlamak ve gerek ülke içinde gerekse ülke dışında kendilerini kabul ettirmek için dünya ölçeğinde iyi bir yönetime ihtiyaç duymaları günümüzde olağan bir anlayış olarak ortaya çıkmaktadır. İşletmelerin hissedarları, paydaşları ve finansal bilgi kullanıcıları işletmeler hakkında sağlıklı bilgi edinmelerini sağlayan unsur ise işletmelerin kurumsal yapıları ve dünya standartlarında denetime tabi tutuldukları hakkında bilgi sahibi olmaları; yapılan bağımsız denetim sonucu ortaya çıkan raporlar anılan taraflar için en önemli bir çıktı ve kanaat dayanağıdır. İşletmelerin iyi bir şekilde yönetilebilmesi ve kurumsallıklarının sağlanabilmesi için denetimin yönetim aracı olarak kullanılması gerekmekte ve kabul edilmektedir.

İnsanlığın mülkiyet kavramını tanımasıyla birlikte, edindiği varlıkları çağının yöntemlerine uygun olacak bir şekilde kayıt altına almayı amaç edinmiştir. İnsan topluluklarının oluşması, toplayıcılık kültürünün gelişmesi ve tarım toplumu süreci içine girilmesiyle üretim uygulamalarına geçilmiştir. Üretilen ürünlerin ihtiyacın üzerinde artması, başka emtialara ihtiyaç duyulması "takas" ekonomisinin başlamasına sebep olmuştur. Bu haliyle emtianın değişimi ticaretin başlangıcı olarak kabul edilebilir.

Ticaretin başlamasıyla birlikte, kayıt sisteminin ortaya çıkması sonucu muhasebe uygulamalarının doğmasını sağlamıştır. Süreç içinde, muhasebe; bireylerin, işletmelerin ve nihayetinde devletlerin vazgeçilmezi haline gelmiştir. Muhasebe insanlığın tarihi içinde ilk çağlardan günümüze gelinceye kadar değişik aşamalar kaydederek günümüzde ekonomi, maliye vb. bilimlerin tamamlayıcısı olarak yaşamını sürdürmektedir.

Günümüz işletme varlıklarının kayıt altına alınması muhasebenin temel işlevini meydana getirmektedir. Edinilen varlıkların tamlığı, bütünlüğü muhasebe kayıtlarıyla yürütülmekle birlikte, doğrulaması ise günümüzde denetimle sağlanmaktadır. Bu noktada denetim, muhasebenin tamamlayıcısı ve işletme sahipleri ve diğer paydaşlar için de önemli bir güvence unsuru olarak yerini almıştır.

Denetimi var eden nedenlere bakıldığında, ilk olarak muhasebe akla gelmektedir. Bu açıdan incelendiğinde, bugünkü muhasebe olmadan ve anlaşılmadan denetimin varlığı ve gereksinim duyulması belki de mümkün olmayacaktır. Bu noktadan hareketle, denetimin var olmasını sağlayan temel dayanak muhasebenin ortaya çıkması ve gelişim sürecine yönelik kaynakların taranmasına öncelik verilmiştir. Bu tarama esnasında, muhasebenin gelişim sürecinin izlenmesi ile birlikte, standart olarak kabul edilmesini sağlayan "Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri"nin ve muhasebe kavramlarının üzerinde durulmuştur. Bu bağlamda, sağlıklı ve güvenilir bir denetimin yapılabilmesi için, denetim standartlarını kendi içinde barındırmakla birlikte, denetçinin muhasebe bilgisinin çok önemli olduğu değerlendirilmektedir.

Bu çalışmayı bütünleyen, başta muhasebe kavramı olmak üzere muhasebenin yıllar boyu geçirmiş olduğu gelişim evreleri; iç denetim ve bağımsız denetimin anlamı, unsurları, ortaya çıkışı, tarihsel süreci, geçirmiş olduğu evrimi, birbiriyle olan ilişkisi, süreçleri ve işlevleri üzerinde durulmuştur.

Denetimin en önemli varlık sebebi olan muhasebeye ilişkin kaynak taramasının ardından tez konusunun öznesi olan iç denetim ve bağımsız denetimin üzerinde ayrıntılı olarak durulmuştur. Benzer şekilde, iç denetim ve bağımsız denetimin hakkında genel kabul görmüş ve akademik çevrelerin onayını almış ve bu konuda başvuru sırasında ilk akla gelen kaynaklar incelenmiş ve bu kaynaklardan yararlanılmıştır.

Ayrıca, muhasebe ve özellikle denetimin yasal mevzuat bağlamında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Vergi Usul Kanunu (VUK), Türk Ticaret Kanunu (TTK), Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), bankacılık, sigortacılık gibi uygulamalara yön veren kanun, tebliğ, yönetmelik vb. dokümanlar ve hakkında yapılan değerlendirmeler ve incelemeler de taranmıştır.

Tez çalışması üç ana başlıktan oluşmaktadır:

Birinci bölümde; muhasebenin ortaya çıkışı irdelenmiş, dönemler halinde tarihsel gelişimi üzerinde durulmuş, kişilerin ve devletlerin muhasebeye olan katkıları ele alınmıştır. Günümüzde denetime yön veren muhasebenin temel kavramları ve tek düzen hesap planı özetlenmiştir. Muhasebe uygulamalarını yürüten

meslek mensuplarının unvanları, nitel, nicel durumu ve örgütlenmesi hakkında bilgi verilmiştir. Birinci bölümün son kısmında genel olarak denetim, denetimin evrimi, denetim ve denetçi türlerine yönelik bilgiler sunulmuştur.

İkinci bölümde; iç denetim ve bağımsız denetim kavramları ve zaman içindeki gelişimi, süreçleri, yönetsel durumu, işletmelere katkısı, kabul edilebilirliği ve buna ilişkin uluslararası örgütler tarafından yazılan raporlar, uygulama ve raporlama standartları hakkında bilgiler verilmiştir. Ayrıca, denetimin etkinliğini ve güvenilirliğini arttıran İKS, KYİ ve risk yönetiminin tanımları, işlevleri vb. yönelik açıklamalarda bulunulmuştur.

Üçüncü bölümde ise; denetim süreçleri ve denetimin işletmeler üzerindeki etkisine yönelik Ankara ilinde nitel anket çalışmasına yönelik açıklamalar yapılmıştır. Bu çalışma sırasında denetçiler ve denetime tabi olan işletmelerin mali işlerinden sorumlu yetkilileri ile yapılan görüşmeler ve denetim uygulamalarının işletmeler üzerine yansımaları hakkında yoruma dayalı bilgi elde edilmeye çalışılmıştır. Elde edilen bilgiler hakkında analiz ve değerlendirmeler yapılmış, sonuçlarına yönelik önerilere yer verilmiştir.

Tez çalışması sonuç ve değerlendirme (öneriler) kısmıyla tamamlanmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

1.MUHASEBE VE DENETİM

1.1. Muhasebe

Muhasebe, işletmelerin varlıklarının ve kaynaklarının oluşumunu, bunların kullanılma biçimini, işletmelerin yaptığı işlemler sonucunda bu varlıklardaki ve kaynaklardaki değişimleri, işletmelerin mali durumlarını açıklayacak bilgileri sağlayan ve bu bilgileri ilgili kişi ve kurumlara ileten bir bilgi sisteminden oluşmaktadır. Muhasebe sadece kar amacı ile kurulan işletmelerle ilgili değil, aynı zamanda kar amacı gütmeyen topluma fayda için hizmet üreten tüm kuruluşlar için de geçerlidir. Bu yüzden işletmeler denilirken mali olayların yaşandığı tüm kuruluşları kapsamaktadır. Genel itibariyle muhasebe sistemi kar amacı güden işletmeler için daha önemli olup yargı ve önerme de bu yöndedir. Muhasebe, aynı zamanda bu tezin konusu olan iç ve dış (bağımsız) denetim uygulamalarının da ana unsurunu meydana getirmektedir.

Muhasebe, mali nitelikteki olay ve belgelere dayalı işlemleri para ile ifade eden, belgeleri kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek raporlayan, çözümlemeler yolu ile birlikte yorumlayan ve sonuçları ilgi duyan kişi ve kurumlara mali tablolar olarak sunulan bir bilim ve sanattır (Demir 2018: 14). Muhasebe, bu tanımda bahsi geçen mali nitelikteki olay ve işlemler para ile ifade edilmesinden ibaret olup işletmenin yönetiminde ortaya çıkan durum ve olaylarla ilgilenmemektedir (Öztürk 2015: 1).

Muhasebe uygulamalarının amacı, işletmenin muhasebe çıktılarını hazırlayanların, mevzuata uygun, muhasebe bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını dikkate alarak kararlarına sağlıklı bir şekilde yön verecek ayrıntı ve yeterlilikte olmasını ve işletme hakkındaki finansal bilgilerin mali tablolara yansıtılmasını sağlamaktır (Ülker ve Avder 2011: 9-10).

1.2. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Muhasebenin, insanların varoluşuyla birlikte, ihtiyaçlarının fiziki miktarını keşfedip belirlemeleriyle hesap verme ve hesap tutma işleminin ortaya çıktığını söylemek mümkündür. İnsanların ihtiyaçlarının üzerinde bir varlığa sahip olması ve bu varlığın bir bölümünün elden çıkarılmasının gerektiği düşüncesinin var olması ve bununla bir başka ihtiyacını giderme arzusu, değişim kavramını da beraberinde getirmiştir. Muhasebe işlemlerinin bu sosyo-ekonomi düzen içinde ortaya çıktığı varsayılmaktadır. Miktar ekonomisinin ortaya çıkması, çeşitlenmesi, üretilmesi, depolanması, değişimi ve sahiplenilmesi gibi iktisadi olayların süreci muhasebe tekniğinin gelişmesini sağlamıştır. Ayrıca, değişim ekonomisi dikkate alındığında, muhasebeyle ilgili uygulama ve hesaplama işlem biçimleri, diğer bütün yönetim tekniklerinin en eskisi olduğu kabul edilmektedir (Demir 2018: 17).

İnsanın yaratılışından bu yana ilk muhasebe kayıtlarının ne zaman, hangi medeniyet tarafından kullanıldığı kesin olarak bilinmemektedir. Muhasebe üzerine tarih yazarlarının ortak düşüncesi, ilk yazı ve sayıların kullanılmaya başlandığı "Mezopotamya Uygarlıkları"nda ve "Eski Mısır Uygarlığı"nda, muhasebe uygulamalarının da başladığı yönünde bir düşünce hakim olmakla birlikte, bu uygarlıkların yaşadığı yıllara ait yapılan araştırmalarda, özellikle muhasebe tarihinde yer alabilecek, muhasebe sistematığı bakımından, kesin bulgulara rastlanmamıştır (Avder 2007: 2).

Yapılan araştırmalarda, muhasebenin doğuşu ve gelişimini etkileyen olguların başında ticaret, din, devlet, hukuk ile bilim ve teknoloji geldiği ortak bir kanı olarak karşımıza çıkmaktadır (Gökgöz 2011: 169).

Muhasebenin çıkış noktası ve kayıtlama evrimine bakıldığında, ticaretin gelişimine paralel olarak sürekli hesaplar çeşitlenmekte; kendi içinde maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi gibi branşlara ayrılmakta; bilişim teknolojilerinin yardımıyla anlık olarak işletmelerin mali durumunu yansıtacak düzeye erişmiş bulunmaktadır.

Muhasebenin kökeninin tarihsel boyutlara indirgenmesi ve işlevleri dikkate alındığında, muhasebenin gelişim aşamalarını altı dönem halinde ele almak mümkündür. Bunlar (Sultankhanova vd. 2019: 509):

I. Dönem:

İlk başlarda paranın henüz keşfedilmediği (ayni/nesnesel) Milattan Önce (MÖ) 4000-500 yılları arasında, muhasebe kayıtlarının daha çok varlıkların çeşitleri ve miktarları ile mülkiyet envanteri şeklinde tutulduğu dönemdir. Eski Mısır'da (MÖ 2500-2400) papirüslerin üzerine ekmek, gıda ile gümüş gibi değerli eşyaların sayılarının işaretlendiği, alım satımının yapıldığı, özellikle gıda maddelerinin alım satımının başlamasıyla tekrarlı bir şekilde günlük muhasebe kayıtları oluşturulmaya başlanmıştır (Sultankhanova vd. 2009: 510).

Diğer yandan aynı uygarlıkta, muhasebenin tarihine not düşme bakımından yenilik sayılabilecek önemli bir unsur ise bütçenin oluşturulması ve yazılı planların ortaya çıkması muhasebenin kilometre taşlarındandır. Mezopotamya uygarlıkları içinde yer alan, Eski Babil'de, Eski Mısır'dan farklı olarak, muhasebenin zaman ile bağlantısının kurulmuş olması, kayıtlar ile olayların oluşum zamanlarının birlikte değerlendirilmesi sağlanmış, bir malın türü, sayısı ve alan satanın isimleri dışında, teslim tarihinin de kil levhalara yazıldığı ayrıca, muhasebe ile ilgili ilk yazılı kuralların varlığı Babil Kralı Hammurabi kanunlarında (MÖ 2200-2150), muhasebe ile ilgili yazılı hükümlere de rastlanmıştır. Bu gelişmelere ilave olarak, Babil'de sıra dışı olan hususlardan biri de karmaşık ticaret sisteminin geliştirilmesi ve ticari malların belirli şehirlerde satılan ürünlerin fiyatları da kil tabletlerin üzerine kazınmış olmasıydı (Kızıl ve Kocur 2017: 332).

Hammurabi kanunları yer yüzündeki ilk yazılı kanunlardır. MÖ 1776 yılında Babil İmparatorluğu, hukuk düzeninin oluşturulması için hukuka dayalı ilginç bir muhasebe tablosu oluşturmuştur (Yükçü, Yükçü 2019: 24).

Tablo 1.1. Hammurabi Kanunlarındaki Eşitlikler

Muhasebe Eşitliği		
Varlıklar	=	Kaynaklar
Üstün insan gözü	=	Diğer üstün insan gözü
Üstün İnsan kemiği	=	Diğer üstün insan kemiği
Sıradan insan gözü	=	60 Şekel gümüş
Sıradan insan kemiği	=	60 Şekel gümüş
Köle gözü	=	Köle ağırlığının gümüş cinsiden değerinin yarısı
Köle kemiği	=	Köle ağırlığının gümüş cinsiden değerinin yarısı
Üstün kadının cenini	=	10 Şekel gümüş
Üstün insan kadının hayatı	=	Üstün insan adamın kızının hayatı
Sıradan kadının cenini	=	5 Şekel gümüş
Köle kadının cenini	=	2 Şekel gümüş
Köle kadının hayatı	=	20 Şekel gümüş

Kaynak: S. Yükçü, Yükçü 2019: 24

Muhasebe uygulamaları bilindiği üzere eşitlik sistemi üzerine dayanmaktadır. Hammurabi kanunlarındaki eşitlikte bu mantık üzerine kurulmuştur.

Perslerde (MÖ 522) ise iş yerlerinde hem nakdi hem de ayni tutarların işleme tabi tutulduğu belirlenmiştir. Perslerde Eski Mısır'dan farklı olarak, muhasebe uygulamalarında işlemlerin zamanına yer verilmiş olması önemli bir gelişmedir. Pers İmparatorluğu'nda topraklarının genişliği sebebi ile, orduların beslenme ve giyecek ihtiyacının karşılanması sırasında, muhasebenin denetim aracı olarak kullanıldığı görülmüştür. Persler kayıt ve denetim kültürüyle tanınmaktadır (Güvemli 2018: 13).

Eski Roma Uygarlığı'nda muhasebe düzeni ilk olarak bir biriyle bağlantılı farklı kayıtlar oluşturulmuş ve bugün de kullandığımız muhasebe sisteminin çekirdeği meydana getirilmiş, belirtilen sistemde para hesapları ayrı bir deftere; tahıl, hayvansal ürünler, eşyalar ve benzeri (vb.) emtialar ise ayrı bir deftere kaydedilmiştir. Bu arada, ilk yıpranma payı (amortisman) uygulamalarına da Eski

Roma kayıtlarında rastlanmıştır (Avder 2007: 2-3). Bu durum, Milattan Sonra (MS) ilk 500 yıl içinde envanter kavramının geliştiğini dolayısıyla varlıkların sınıflandırılmasının daha belirgin hale geldiğini göstermektedir.

Araştırmalar göstermektedir ki, ekonomik yaşamın Akdeniz havzasında var olmasıyla birlikte, muhasebe de var olmuştur. Bütün uygarlıklarda, günün şartlarına uygun olarak muhasebe kayıtları bir şekilde tutulmuştur. Tutulan bu kayıtlar, daha sonraki yıllarda muhasebe uygulamalarına yön vermiştir.

II. Dönem:

MÖ 500 - MS 1300 yılları arasında Lidyalıların parayı keşfettiği ve paranın kullanıma girdiği, bunun sonucu olarak değerlendirme yönteminin devreye alındığı dönemdir. Muhasebe işlemlerinde, paranın bir değer ölçüsü olmasıyla, aynı kayıttan nakdi (parasal) kayıt dönemine girilmiştir. Paranın gelişimiyle, muhasebe sistemi patrimoniyal (atadan kalma, miras) ve kameral (devlet) olarak iki çeşit muhasebe sisteminin ortaya çıkmasına neden olmuş; patrimoniyal muhasebe sisteminde varlık hareketlerine önem verilmesiyle, kar ve zararın hesaplanması ve devlet muhasebe sisteminde ise devletin gelir giderlerinin tahakkukunun yapılmasıyla da bütçeleme işlemleri hayata geçirilmiştir (Sultankhanova vd. 2019: 510).

Eski Yunan medeniyetinde, sikkenin para olarak kullanılmaya başlanmasıyla, muhasebenin önemi çok farklı bir boyuta taşınmıştır. Envanter işlemleri maddi sorumluluk doğuran işlemler olarak ortaya çıkmıştır. Devlet muhasebesi eski Yunan Medeniyetinde daha çok ön planda yer almış, devletin varlıklarının kayıtları, halktan seçilen kişilerce yapılmıştır. Ayrıca, adı geçen medeniyette özellikle tarım ve inşaat alanında kayıtların oluşmaya başladığına dair bazı belgelere de rastlandığı düşünülürse, ihtisas muhasebesinin ortaya çıktığı ve kullanıldığı söylenebilir (Avder 2007: 2).

Lidyalılar tarafından paranın keşfedilmesiyle, ticaretin içeriği ve dili de değişmiştir. Bu gelişme, muhasebe faaliyetlerini etkilemiş ve ortak "değişim aracı tek bir birim" olarak standartlaşmanın ve muhasebe kayıtlarının kendi içinde ayrımlanmasını (branşlaşmayı) beraberinde getirmiştir.

III. Dönem:

MS 1300-1850 yılları arasında, muhasebe sistemi önemli bir aşamaya girmiştir. Belirtilen yıllar arasında muhasebede çift taraflı kayıt sistemi kullanılmaya başlanmıştır. Muhasebe sistemine yeni hesaplar dahil edilmiş ve hesap planlarının gelişimine devam edilmiş ve özellikle koşullu hesaplar diyebileceğimiz öz kaynakların, sermaye ve kar/zarar hesaplarının ayrılması gibi işlemler ortaya çıkmıştır (Sultankhanova vd. 2009: 510).

Çift taraflı kayıt sistemi, öncelikle kilisenin varlıkları, gelirleri ve giderleri; bunun yanında o günün ticari yaşamında tüccarların borçlu ve alacaklı ilişkilerine dayandırılmıştır. Muhasebeye konu olan defterin hesap kayıtları dikey olarak bölünmüş ve bu hesaplar çok sayıda muhtıra (hatırlatma anlamında) kitabı tarafından da desteklenmiş; özellikle işlemlerin artması sebebiyle varlık, yükümlülük, harcama ve gelir bu defterin içine dahil edilmiş ve devamında yevmiye defteri daha önce kullanılan birçok muhtırayı birleştirmek için oluşturulmuş ve bütünlük sağlanmıştır (Kızıl ve Kocur 2017: 335). Çift taraflı muhasebe sisteminin çıkışı Rönesans Dönemine dayanmaktadır. Bu dönemde günlük ticaret işlemlerinin artmasıyla sistem daha da karmaşık hale gelmiştir. Yevmiye defterindeki kayıtlar borç ve kredi olarak sınıflandırılmış, her işlemle birlikte tam açıklama da yapılmış ve böylece çift taraflı kayıt sisteminin ana omurgası ortaya çıkmıştır.

13. yüzyılda (yy) batı Avrupa'da bugün de kullanmakta olduğumuz kasa defterinin özelliklerine benzer bir defter kullanıldığı, ihtiyaç halinde, bu defter üzerinde yapılacak düzeltmeler ancak yetkilendirilen noterler tarafından yapıldığı ve kasa defterlerinin toplamaları belirli sürelerle alındığı kaynaklardan görülmüştür (Avder 2007: 3).

Diğer yandan, 13. yy'de kredi işlemlerindeki artış ve işletmelerin ihraç ürünleri için yabancı şehirlerde şubeler açmalarını veya acenteleri kullanmalarını muhasebe kayıtlarını etkilemiş, daha karmaşık olan ve mevcut uygulamalara yanıt veremeyen basit kayıt sistemi, yeni bir muhasebe kayıt sistemi ihtiyacını doğurmuştur. Bu durum, muhasebede modern anlamda çift taraflı kayıt sisteminin gelişmesini beraberinde getirmiştir. Çünkü tek taraflı muhasebe kayıt sistemi hata ve hatanın tespitini zorlaştırmaktaydı. Çift taraflı kayıt sisteminin en önemli yanı, işletme

faaliyetlerinin iki yönünü kavramış; her işlem veya olay için en az iki kayıt yapılmasını gerektirmiştir. Böylece kayıtları karşılıklı birbirini kontrol etmesini ve hatanın daha kolay ortaya çıkmasını sağlamıştır (Kurtcebe 2008: 16).

1458 yılında Benedetto Cotrulia'nın yazılarında muhasebenin bir bilim olarak ele alınması gerektiğini ifade etmesi; 1494'te Venedik'te Luca Pacioli "Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita" adlı eserinde, ilk kez muhasebede çift taraflı kayıt sistemini teknik ayrıntılarıyla açıklaması, muhasebeyi başka bir evreye taşımıştır. 1525 yılında da Antonio Togliente "Luminario di Aritmetica" adlı yapıtında, çift taraflı kayıt sistemi ile ilgili kavramı ilk defa kullanmıştır (Güzel 2010: 4). Böylece günümüzde de kullanılan modern muhasebe sisteminin kökeni ve başlangıcı olarak söz konusu kitap kabul edilmektedir.

Roma İmparatorluğu'ndan sonra daha çok toprak varlıklarına yönelik envanter kavramı gelişerek sınıflandırma işlemleri öne çıkmıştır. Batı Avrupa'da Ortaçağ süresince toprakların envanter çalışmalarını yapmak ve yapılan çalışmaların para karşılığı raporlanması için gezici muhasebe elemanları türemiş; bu sayede Doğu Roma İmparatorluğu'nun devamı sayılan Bizans İmparatorluğu envanter çalışmalarına ağırlık vermiş ve kendi egemenliği altındaki toprakları bu çalışma sayesinde kontrol altına almıştır.

Roma İmparatorluğu, hükümranlılığı altında bulunan başta toprakları olmak üzere tahıl, hayvancılık ve buna bağlı ürünlerin kayıt altına alınması için muhasebe önemli bir rol üstlenmiştir.

Avrupa'da devlet ve kilise muhasebesinin ticari muhasebeden daha fazla gelişmesi, 14. yy özelinde muhasebe giderleri ve emtia hareketlerinin tespiti ve bunların kontrol edilmesi gerekliliğini beraberinde getirmiştir. Aynı yüzyılın sonlarına doğru ticari yaşamda önemli aşamalar kaydedilmiş, bunun sonucu olarak karın saptanmasına yönelik muhasebe işlemleri görülmüştür. Bu gelişmelere koşut olarak, muhasebe bilgilerinin denetim uygulaması ilk kez İngiltere'de görülmüş ve bu işi uzmanlık düzeyinde yapan kişilere, krallık tarafından "mali denetçiler" unvanı verilmiştir (Avder 2007: 3).

Söz konusu olan bu unvanla, muhasebe mesleğine verilen önem ve muhasebe uygulamalarını denetleyen kişilere ayrıcalık verildiği düşünülebilir. Bir anlamda

muhasebe uygulamalarının, bir ülkenin ticari faaliyetlerinin uygunluğunun denetimi ve Birleşik Krallığın (devletlerin) vergi toplamasını da kolaylaştırdığını söylemek mümkündür.

Bu süre içinde muhasebe ile ilgili gelişmeler Müslüman ülkelerde de gelişimini sürdürmüştür. Müslümanlıkta kişi hukukuna ve mesuliyetine önem atfedildiği için, muhasebe de bu anlamda araç olarak işlev görmüştür. İslam uygarlığında, ekonomik olayların gerçekleşmesine paralel olarak ve Arapçanın hızlı yazmaya uygun olması; değiştirilerek kullanılması ile oluşan, maliye kapsamında kullanılan "siyakat" (tarz, tertip, düzen) yazısı ve rakamları kullanılarak muhasebe için farklı bir dil oluşturulmuş ve eş zamanlı kayıt işlemleri buna göre gerçekleştirilmiştir. Bu zaman diliminde, Arapça dilinde muhasebe konusunda bir çok kitap yazılmıştır. Muhasebenin temel kavramlarını içeren ve tahakkuk esasına dayanan Risale-i Fellekiye (Merdiven Yöntemi), muhasebenin amacı, "malların korunması, gelir ve giderlerin bilinmesi, hesap durumun anlaşılmasının kolaylaşması" adlı kitap en önemlilerindendir (Aydemir ve Erkan 2017: 114). Ayrıca, bu kitap, Luca Pacioli tarafından 1494 yılında çift taraflı kayıtla ilgili yazdığı muhasebe kitabından 131 yıl önce yayınlanmıştır.

Doğu ticaret yollarının batıda Venedik gibi liman şehirlerinden geçmesi, doğuda üretilen malların taşınmasıyla kalmamış, bu süreç içinde doğunun bilim ve kültür varlıklarının da batıya taşınmasına ve yayılmasına neden olmuştur. Son yıllarda yapılan bilimsel araştırmalar, diğer kültür varlıklarında olduğu gibi, muhasebe çift yönlü kayıt sisteminin de doğudan ticari ilişkiler aracılığı ile İtalyanlara ulaştığı varsayılmaktadır. Buna verilecek kanıtlardan bir tanesi ise, Albraiki, Memlûklar döneminden (1250 – 1517) çok daha önceleri muhasebe çift yanlı kayıt tekniğinin Mısır ve Suriye’de kullanıldığı yönündedir.

Diğer yandan, İlhanlıların (1265-1353) muhasebede "Merdiven Yöntemini" bulmaları, Abbasilerin (750-1258) devamında Osmanlıların (1299-1922) devlet muhasebesinde bu yöntemi 1850 (Kanunname-i Ticaret) yılına kadar kullanmaları muhasebe bilimi açısından çok önemli bir süreçtir (Güvemli vd. 2012: 23).

Akdeniz havzasındaki ticaretin gelişmesi ve buradaki yerleşiklerin zenginliği, bir anlamda, Batı'nın hedefi haline gelmiştir. Bu bağlamda, Haçlı seferleri

düzenlenmiş ve Doğu ve Akdeniz havzasının kültür ve ticaret uygulamaları bu seferlerle batıya taşınmıştır. Akabinde, İtalya'daki şehirlerde ticaretteki canlılık muhasebe kayıt sisteminin gelişmesine neden olmuştur. Ayrıca, Doğu'dan alınan bu kültür "Rönesans"ın doğmasına vesile olmuştur.

IV. Dönem:

Muhasebede çift taraflı kayıt sisteminin, sistemli bir biçimde uygulanması, 1850-1900 yılları arasında geçen sürenin "sistemli kayıt dönemi" olarak anılmasına neden olmuştur. Bahsi geçen yıllar arasında, sanayileşmede önemli gelişmeler kaydedilmiş, üretim maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanması, gider dağıtım yöntemlerinin devreye alınıp kullanılmaya başlanmasıyla bu dönem için aynı zamanda "teorinin pratikle buluşması" şeklinde bir ifade kullanılmıştır (Sultankhanova vd. 2009: 512).

Sanayinin, makineleşmeye geçilmesiyle üretim ve finansal hacmin genişlemesi, ticari işletmelerin çeşitlenmesi, dünya ticaretini farklı bir aşamaya taşımıştır. Üretimdeki köklü değişiklikler, maliyet muhasebesinin de ortaya çıkmasına neden olmuştur. Maliyet muhasebesinin ortaya çıkması, üretim giderlerinin sabit ve değişken olarak ayrılması, muhasebe açısından çok önemli bir aşama kaydedilmesini sağlamıştır. Bu döneme damga vuran başka bir gelişme de, tek düzen hesap planlarının oluşturulması ve işletmeler tarafından bu planların kullanılmaya başlanmasıdır.

V. Dönem:

Dördüncü dönemde maliyet muhasebesinin uygulamaya alınmasıyla, işletmelerin üretimine sunulan her türlü girdinin birçok boyutuyla maliyetlerinin hesaplanması nedeniyle muhasebe tarihçileri 1900-1950 yılları arasında geçen süreyi "maliyet muhasebesinin gelişme dönemi" diğer adıyla "bilimsel gelişme dönemi" diye adlandırmışlardır (Sultankhanova vd. 2009: 512).

Asırlardır finansal muhasebe sadece bir defter tutmak olarak görülmesine rağmen, bu dönemde üretime giren her türlü mal ve hizmet maliyetlerinin hesaplanmasıyla maliyet muhasebesi de tutulmaya başlanmıştır. Üretim giderleri sabit, değişken ayrımının yanı sıra; direkt, endirekt olarak da ayrıma tabi tutulmuştur. Ayrıca, maliyet muhasebesinin kullanımı ve üretim maliyetlerinin

düşürülmesi sonucunda, bu durumun satış hacminin artmasına neden olabileceği düşünülmüştür.

VI. Dönem:

1950 yılından günümüze kadar muhasebenin işletme (mikro) düzeyinden ulusal/uluslararası (makro) iktisadi düzeye geçmesiyle muhasebenin tarihi gelişim süreci "modern dönem" olarak anılmaktadır. Artık bu dönemde ekonomik olaylar finansal bağlamda matematiksel ve istatistiksel yöntem ve teknikle işlem görmekte ve analiz edilmektedir. Bu durum, elde edilen bilgilerin yorumlanması, ileriye dönük bir takım yeni kararların alınmasını gerektirmiştir. Böylece yönetim muhasebesi doğmuştur. Yönetim muhasebesinin doğmasıyla, uluslararası finansal raporlama standartlarının oluşumu, muhasebeyi kural bazlı kayıttan (raporlama), ilke bazlı kayda yöneltmiştir. Bir diğer ifadeyle, "vergi için tutulan muhasebe" "bilgi için tutulan muhasebeye" dönüşmüştür şeklinde düşünülebilir.

İkinci Dünya Savaşı'nın sona ermesiyle ve 1950'li yıllardan itibaren dünya ticaretinde önemli bir gelişme meydana gelmiştir. Bu gelişme, vergi kanunlarının değişmesine ve muhasebe uygulamalarında da standardizasyonun sağlanması hususunda önemli adımlar atılmasını sağlamıştır. Devamında, muhasebe uygulamalarını yerine getiren Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) gibi mesleki kuruluşların ortaya çıkmasına vesile olmuştur.

Belirtilen yıllar içinde, muhasebenin içeriğinde önemli değişiklikler meydana gelmiş, varlıklar tarihi değerlemeden gerçeğe uygun değerlemeye dönüşmüştür. Diğer önemli bir değişiklik de, muhasebe bilgilerinin paylaşımında ortaya çıkmış, sadece işletme yönetimi için düzenlenen kayıt ve raporlamalar, artık tüm paydaşların ihtiyacını dikkate alan finansal tablolar hazırlanıp yayınlanan bir sürece evrilmiştir. Bu bağlamda, işletme içinde kullanılan yönetim muhasebesi ve dışa dönük finansal muhasebe olarak iki tip muhasebe ortaya çıkmıştır (Sultankhanova vd. 2019: 512).

Merdiven yöntemi sonrasında, devlet muhasebesinde ve ticari işletmelere yönelik yenileşme ve gelişmeyi sağlamak için 1927 yılında Muhasebe-i Umumiye Kanunu çıkarılmıştır. 1850 yılından başlayıp 1926 yılına kadar muhasebenin yazılı öğretileri Fransız literatürü ile yürütülmekle birlikte, bu tarihten itibaren Alman muhasebe ekolüne evirildiği söylenebilir (Demir 2008: 18). Muhasebe

uygulamalarında Alman etkisi 1960 yılına kadar sürmüş, uluslararası güç dengesine bağlı olarak bu tarihten itibaren Amerika'nın etkisi başlamıştır (Uçma 2007: 168).

Sonuç olarak, özellikle Birinci ve İkinci Dünya savaşlarını izleyen yıllarda tüm ülkelerdeki ekonomik ve mali sorunları çözmek için yeni teoriler geliştirilmiş, bu yönde yapılan tespit ve deneyimlerden elden edilen sonuçlar iktisat, maliye ve işletme bilimlerinin gelişmesine katkıda bulunmuştur. Buna koşut olarak muhasebe biliminin de rolü ve önemi anlaşılmış, hem kamu hem de özel sektörde adı geçen bilimlerin ayrılmaz parçası olmuştur (Gücenme ve Arsoy 2006: 309).

1.3. Türkiye'de Tekdüzen Muhasebe Sistemi Düzenlemeleri

Ülkemizde tekdüzen muhasebe sisteminin oluşturulmasındaki amaç, muhasebe uygulamalarının standart hale getirilmesi hedeflenmiştir. Bu sistem geliştirilirken temel muhasebe kavramları ve politikalarına dayalı olarak hesap çevresi, raporlama ve terminolojide standart sağlanması amaçlanmıştır. Tekdüzen muhasebe sistemi oluşturulurken kapsamına ve uygulama düzeyine göre ayrımlanmıştır. Türkiye'de tekdüzen muhasebe sisteminin geliştirilmesi yönünde yapılan başlıca düzenlemeler tarihi gelişim sıralamasıyla aşağıda sunulmuştur:

- 1938 yılında, 3460 sayılı Kanunla Kamu İktisadi Teşebbüslerinde (KİT), kuruluşlar arası karşılaştırma yapabilmek için, bazı esas ve ilkeler konulmuş, bunlar; bütçeler, bilançolar, kar-zarar tabloları ve üçer aylık faaliyet raporlarına ilişkin çizelgelerin hazırlanması amaçlanmıştır.
- 1964 yılında 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakleri hakkında kabul edilen kanun ile İktisadi Devlet Teşekküllerinin Yeniden Düzenleme Komisyonu (İDTYDK), muhasebe usullerinin iyileştirilmesi ve standartlaştırılması konusunda çalışmalar yapmıştır. Yapılan bu çalışmalarda 1960'lı yıllarda Türkiye'de planlı kalkınma dönemi bazı muhasebe tekniklerinin izlenmesini gerekli kılmıştır. Diğer yandan, planlı kalkınmada devletle birlikte özel sektörün yatırım harcamaları da önem kazanmıştır. 1964 yılında İDTYDK, iktisadi devlet kuruluşlarının mali işlerinin incelenmesi ve muhasebe sisteminin bütün kuruluşlarda uygulanabileceği hususuna dikkat etmiş, bu kurul dört yıllık çalışma sonunda sekiz adet el kitabı ortaya koymuş ve 1968 yılında

yayınlamıştır (Dinç ve Atasel 2016: 271).

- 1968 yılında İDTYDK'nin görevini Devlet Planlama Teşkilatı Yeniden Düzenleme Grubu almıştır. Belirtilen tarihten itibaren, bu grup tekdüzen muhasebe sistemi ile ilgili raporların kitap olarak yayınlanmasını gerçekleştirmiştir (Aslan 2015: 147).
- 1969 yılında tekdüzen muhasebe sistemi ilk kez Azot Sanayi Anonim Şirketinde (AŞ) uygulamaya alınmıştır (Tetik, Karaca 2020: 88). KİT'lerde; tekdüzen muhasebe sistemi yasal zorunluluk olarak 1972 yılında; maliyet muhasebesi 1977'de; bankalar için 1986 yılında; günümüzde kullanılmakta olan tekdüzen hesap planı ise 1994 yürürlüğe girmiş ve halen uygulanmaktadır (Demir 2018: 18).
- KİT'ler için hazırlanan tekdüzen muhasebe sistemine yönelik uygulamalar, akabinde bazı özel kuruluşları da etkilemiş ayrıca, daha o dönemdeki tekdüzen muhasebe sistemi Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden esinlenmiş ve bu temel üzerinde şekillenmiştir (Dinç, Atasel 2016: 271). Bu arada, KİT'lerde tekdüzen hesap planı 1972 yılında uygulanmasına karşın, 700'lü hesapların, hesap planında iyi bir şekilde anlatılamadığından dolayı maliyet muhasebesi uygulaması beş yıl gecikme ile ancak 1977 yılında uygulanabilmiştir (Üstün 1988: 69).
- 1970'li yıllardan itibaren küreselleşmenin etkisiyle dünya genelinde muhasebede standartlaşmanın sağlanabilmesi için bir takım çalışmalar yapılmış, 2000'li yıllarda ekonomik krizler sonrası, bu durum, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin sorgulanmasını beraberinde getirmiş ve bir alternatif olarak gelişmiş ülkelerde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) kabul görüp yayınlanmaya başlanmıştır (Dinç ve Atasel 2016: 272). Türkiye'de de bu gelişmelere paralel olarak, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetimi Standartları Kurumu (KGK) otoritesi altında UFRS'ye bağlı kalınarak Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) yayınlanmaya başlanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 175. ve mükerrer 257. maddelerinin vermiş

olduğu yetkiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), Resmi Gazetenin (RG) 21447 mükerrer sayısıyla, 26.12.1992 tarihinde yayınlanmış ve 01.01.1994 tarihinde yürürlüğe girmiştir. VUK'un kapsam ve içeriğine uygun olarak tebliğ serisi günün koşullarına göre güncellenmeye devam etmektedir.

Ayrıca, muhasebe uygulamalarına yön veren bir diğer mevzuat ise 01.01.1997 tarihinden itibaren yürürlüğe giren muhasebe standartlarıdır (TMS). Muhasebe standartları ile ilgili çalışmalar süreklilik arz etmekte olup, TSM'ler gerektiğinde güncelleştirilmekte ve yenileri yayımlanmaktadır.

1.3.1. Muhasebe Sistemi Düzenlemesinin Niteliği

Bir işletmenin faaliyet ve sonuçları sadece kendi sahip veya ortakları ile doğrudan ilgili olmayıp diğer işletmelerle de doğrudan ilgili bulunmaktadır. Bu ilgililik o işletme ile ticari, mali ve ekonomik ilişkiler kuran işletmeler, toplum bireyleri, kredi, finans ve yatırım kuruluşları, çeşitli kamu kurum ve kuruluşları işletmenin faaliyet ve sonuçları ile ilgilenmekte ve mali konularda sağlıklı ve güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedirler. İşletmelerin faaliyet ve sonuçları konusunda bilgi kaynağı ise o işletmenin muhasebe kayıt ve belgeleri ile bunlara dayanılarak hazırlanmış mali tablolarıdır.

Muhasebe bilgilerinin sunulduğu mali tablolara dayanılarak karar alma durumunda bulunan yukarıda sayılan ilgililerin karar almalarında en önemli etken, bu bilgilerin sağlıklı ve karşılaştırılabilir nitelikte olmasıdır. Devletin, milli gelir hesapları ve istatistiki bilgilerin çıkarılmasında, ülke çapında kalkınma planlarının hazırlanmasında, ulusal ve uluslararası sermaye hareketlerinin izlenip düzenlenmesinde, ekonomik faaliyetlerin devlet tarafından kontrol edilmesinde ve yönetilmesinde muhasebe uygulamalarında standartın sağlanması önemli hale gelmektedir. Belirtilen birlikteliğin ve bütünlüğün oluşabilmesi mali tablolar aracılığı sağlanmakta ve bu bilgilerin denetlenmesinin gerekli olduğu hallerde ise tekdüzen hesap planı uygulamasının yapılacak denetimin iş yükünü azaltacağı ve kolaylaştıracağı bilinen bir gerçektir. Belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uyularak standartın sağlanması, mali rapor ve beyannamelerin düzenlenmesi işletmelerin sorumluluğundadır.

1.3.2. Muhasebe Sistemi, Vergi Mevzuatı ve Yaptırımı

Bilindiği üzere devlet vergi düzenlemesi yaparken, tespit edilen vergilerin nasıl ve hangi yöntemle toplanacağını da dikkate almaktadır. Bu kapsamda VUK ve buna bağlı çıkarılan tebliğler de bu bağlamda düzenlenmektedir. Yapılan bu düzenlemeler kapsamında bulunan işletmeler, muhasebe sistemlerini bu tebliğler kapsamında öngörülen kurallara uygun olarak yürütülmesi gerektiği kanunla belirlenmiştir. İşletmeler, hazırlanan mali tablolardan hareketle vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı hükümlerince istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapmak durumundadırlar.

Ayrıca, belirlenen muhasebe usul ve esaslarını uygulamak zorunda oldukları halde, buna uymayanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun ilgili hükümleri uyarınca gerekli cezai işlemler uygulanacağı ifade edilmektedir.

1.4. Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Bir Değerlendirme

Muhasebenin temel kavramları, muhasebe belgelerinde kullanılan verilen toplanması, bu verilerin doğrulamalarının yapılması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, mali tablolar haline getirilmesi, yorumlanması ve ilgililere sunulması amacıyla oluşturulmuştur. Bu temel kavramlar on iki tane olup, ilk beş tanesi için temel varsayımlar olarak da adlandırılmaktadır. Bu beş tane kavram, işletme ile muhasebe işlevleri arasında bağlantıyı kurmaktadır (Demir 2018: 25). Diğer kalan yedi tanesi ise muhasebenin kayıt düzeni ve raporlama hususlarıyla ilgilidir. Temel kavramların amacı, muhasebe uygulamalarında bir rehber niteliğinde olmasıdır. Muhasebe verilerinin, muhasebe kavramlarına uygun bir şekilde kaydedilmesi, buna göre çıktılarının alınıp raporlanması, muhasebeye ilgi duyan bilgi kullanıcılar için güveni de beraberinde getirmektedir.

Muhasebe temel kavramları özünde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini de kapsamasıdır. Muhasebe temel kavramlarına uyulup uyulmadığının kontrol edilmesiyle, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin de denetimi yapılmış olmaktadır. Mali tabloların denetiminde, muhasebe temel kavramları, muhasebe

uygulayıcılarının olduğu gibi, iç ve bağımsız denetçilerin de başvuru kaynağıdır. Denetçiler mali tabloların denetiminde, mali tabloların girdilerinin sağlıklı olup olmadığının göstergesi olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ana unsuru olarak muhasebe temel kavramlarını göz önünde bulundurmaktadırlar. Böylece, muhasebe denetiminde bağlı kalınması gereken "temel ölçüt" muhasebe temel kavramlarıdır. Denetim uygulamalarında kullanılan denetim standartları vb. araçlar yapılan denetimin yardımcı yöntem ve araçlarındandır. Muhasebe temel kavramları ve işlevlerine yönelik bilgi Tablo 1.2'de verilmiştir.

Tablo 1.2. Muhasebe Temel Kavramları ve İşlevleri

İşletme ile İlişkiyi Düzenleyen Kavramlar	Kayıt Düzenine Yönelik Kavramlar
1. Sosyal Sorumluluk Kavramı 2. Kişilik Kavramı 3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı 4. Dönemsellik Kavramı 5. Parayla Ölçme Kavramı	6. Maliyet Esası Kavramı 7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı 8. Tutarlılık Kavramı 9. Tam Açıklama Kavramı 10. İhtiyatlılık Kavramı 11. Önemlilik Kavramı 12. Özün Önceliği Kavramı

Kaynak: Demir 2018: 26

1994 yılında ticari yaşantımıza giren 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yer alan tekdüzen hesap planı ve muhasebe temel kavramları muhasebe sistemine yön vermektedir. Bu geçen süre içinde gelişmelere bağlı olarak muhasebe temel kavramlarına ilişkin değerlendirmeler aşağıda satır başlarıyla verilmektedir (Can vd. 2015: 48-49):

- Bilişimin gelişmesiyle birlikte teknolojinin ve ekonomik yaşamın bu kadar hızlı bir değişim için olduğu dikkate alındığında muhasebe sistemlerinin de bunlardan etkilememesi mümkün gözükmemektedir.
- Özellikle 2001'den sonra küresel anlamda ortaya çıkan finansal krizler, muhasebe uygulamalarında zorunlu değişiklikleri de beraberinde getirmiştir. Bununla ilgili küresel ekonomik sistem içinde yer almak isteyen

ülke ve özel kesim gibi aktörlerin aynı finansal dili konuşabilmeleri için muhasebe standartlarında önemli değişikliklere gidilmiştir.

- Muhasebe standartları ile sosyal sorumluluk kavramı arasındaki ilişkinin olumlanması günümüzde önemli bir etmen olarak karşımıza çıkmaktadır. Standartlar, özellikle finansal bilgi kullanıcıları için şeffaf, tutarlı, tam ve güvenilir bilgi sağlanması konusunda bir takım hükümler getirmiştir.
- Muhasebe standartları bilgi temelinde muhasebe uygulamalarının yapılmasını istemesine karşın, ülkemizde yapılan muhasebe uygulamaları daha çok vergi toplanması temelinde yürütülmektedir.
- Muhasebe standartları, tarafsızlık ve belgelendirme kavramları bilgilerin nazım hesaplarda gizlenmemesi gerektiği, bu tür bilgilerin finansal bilgi kullanıcılarının sağlıklı karar almalarını sağlayacak şekilde ayrıntılı olarak dipnotlarda yer almasını istemesine rağmen, uygulamada bu kültürün henüz ülkemizde yerleşmediği görülmektedir.
- Muhasebe standartları, tutarlılık kavramı içinde yapılan değişikliklerin bir yıl öncesine de uygulanmasını; maliyet bedeli yerine gerçeğe uygun değer kullanılması; dönemsellik kavramı gereği güncel raporlar elde edebilmek için işletmenin dönem sürelerinin bir yıldan kısa sürelerle bölümlenmesini; tam açıklama kavramının dipnotlarda ayrıntılı bir biçimde yer almasını çözüm olarak sunmaktadır.
- Kişilik kavramının mevcut muhasebe uygulamalarıyla çeliştiği, işletme sahiplerinin işletmeye borçlanması yasaklanmasının TTK ve muhasebe standartlarıyla çözümlenmeye çalışıldığı ancak, bu kavramda henüz güncellemeye gidilmemiştir.
- Önemlilik kavramı kapsamında ekonomideki teknolojik gelişmelere bağlı olarak kredi karları ile yapılan işlemler için ayrı bir hesap oluşturulması gerekmektedir.
- Para ile ölçme kavramı mevcut içeriğiyle para ile ölçüleyemeyecek kadar değerli varlıkların kaydedilmesinde sorun yaşanmaktadır.

- Özün önceliği kavramı tanımı ile sahte paranın muhasebe kayıtlarına girmesi durumu; muhasebe standartlarında gerçekleşmemiş karların da zararlar gibi kayda alınması ifadesi ile ihtiyatlılık kavramının içeriği bir birleriyle çelişmektedir.
- Yukarıda sayılan kavramlar içinde süreklilik kavramı meydana gelen gelişmelerden en az etkilenenlerdendir.

1.5. Muhasebe Faaliyetlerini Yürüten Meslek Mensupları

Muhasebe mesleğinin sözlük anlamı hesaplama, karşılıklı hesap görme, hesap işleriyle uğraşma, hesapların bütünü, hesap işlerini yürüten sayman gibi... Muhasebe meslek mensubu, işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişim meydana getiren ve para ile ifade edilen mali nitelikli işlemlere ait bilgileri kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, analiz eden ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar sunan kişidir. Muhasebe mesleği, kamusal alanda üstlenilen sorumlulukların yerine getirilebilmesi ve bireylerin yapmış oldukları mesleklerine, belirlenen kurallara bağlı kalınarak saygınlık kazanabilmesi için yüksek nitelikte bilgi ve ahlak düzeyi gerektirmektedir (Kurtcebe 2008: 87).

Muhasebe mesleği; karmaşık ve sürekli gelişen bir bilgi yapısını içeren, uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanan, toplum yararına hizmet eden mesleki bir sorumluluk taşıyan meslek grubu olarak tanımlanmaktadır (Kurtcebe 2008: 25).

Dünyanın diğer ülkelerinde olduğu gibi, Osmanlı döneminde de muhasebe uygulamalarında merdiven yönteminin geçerli olduğu zamanda muhasebe eğitimi usta – şakird (çırak) ilişkisi çerçevesinde yürütüldüğü yapılan araştırmalardan görülmektedir (Güvemli ve Güvemli 2015: 20). Günümüzde ise, ülkemizde de muhasebe mesleğini yürütme ehliyetine sahip olabilmek için, kanuni gereklilik olan eğitim ve staj sürecini tamamladıktan sonra belirli sınavlarda başarı göstermek gerekmektedir.

Başta bağımsız denetim standartlarının gerekliliklerinin ve yapılan uygulamaların etkin bir şekilde yerine getirilmesi; özellikle bağımsız denetimde mesleki zorunluluk olan "Bağımsız Denetçi Belgesi" alınabilmesi için meslek

mensuplarının muhasebe konusunda yeterli bilgiye, SMMM veya YMM belgelerinden birine sahip olmaları gerekmektedir. Bu durum göstermektedir ki, yeterince muhasebe bilgisine sahip olmadan ve yapılan sınavları başarıp meslek mensubu yererlilik belgesine hak kazanmadan muhasebe ve denetim uygulamalarına hakim olmayı da güçleştirmektedir. Sonuç olarak, denetim standartları ve uygulamalarının yerine getirebilmek için öncelikle meslek mensubu niteliklerine sahip olmak gerekmektedir.

1.5.1. Meslek Mensuplarının Unvanları ve Örgütlenmesi

Dünyada muhasebe mesleği ile ilgili yasal düzenlemeler İngiltere'de 1870, Almanya'da 1886, Hollanda'da 1895, Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) 1896, Fransa'da 1927, İsviçre'de 1941, Arjantin'de 1945, Brezilya'da 1946, Meksika ve Hindistan'da 1949, Yunanistan'da 1950, Nijerya ve İtalya'da 1955 yıllarında yapılmıştır (Erdoğan 2005: 8).

Türkiye'de ise muhasebe mesleği ile ilgili temel düzenleme 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile yapılmıştır. Kanun 13 Haziran 1989 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ülkemizde muhasebe işlemlerini yürüten kişiler "Meslek Mensupları" Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) olarak üç gruba ayrılmaktadır. Ancak, 10 Temmuz 2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanunun 19. maddesiyle; ilgili kanunda yer alan "Serbest Muhasebecilik" ve "Serbest Muhasebeci", ibareleri, kanun metninden çıkarılmıştır. Yeni SM belgesi verilmemekle birlikte, 2008 Temmuz ayından önce yetki belgesini alan SM'ler normal faaliyetlerine devam etmektedirler. Böylece günümüzde aktif olarak muhasebe uygulamalarını yürüten meslek mensupları SMMM ve YMM unvanları altında ayrı ayrı faaliyetlerini sürdürmektedirler.

Bu kanunun amacı, meslek mensuplarının, ülkemizde bulunan işletmelerin faaliyetlerini ve yapılan işlemlerin sağlıklı, güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumunu ilgililerin, resmi kurum ve kuruluşların yararına tarafsız bir şekilde sunmak ve mesleki standartların gelişimini sağlamaktır.

İlgili kanuna göre, meslek mensupları SMMM ve YMM olarak kanunda

belirtilen başvuru koşullarını sağlamak şartıyla il ve ilçelerde meslek odalarının altında örgütlenmektedirler. SMMM'lerin ve YMM'lerin örgütlenmelerinin en son aşaması üst birlik olarak Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'dir. Bu birlik kısaca TÜRMOB olarak anılmaktadır.

1.5.2. Meslek Mensuplarının Nitelik ve Nicelik Durumu

TÜRMOB kaynaklarından alınan verilere göre, ülkemizde toplam meslek mensubu sayısı 117.278'dir. Meslek mensuplarının 7732'si SM, 104.749'u SMMM ve 4797'si ise YMM olarak meslek yaşamlarını sürdürmektedirler (<https://www.turmobil.org.tr> 24 Kasım 2020). Meslek mensubu statülerine gelince; serbest çalışan meslek mensubu sayısı 53.984, bağımlı olarak çalışan meslek mensubu ise 63.294'tür. Genel görünüme göre İstanbul, Ankara, İzmir gibi büyük şehirlerdeki meslek odasına kayıtlı olan ve bağımlı olarak çalışan meslek mensuplarının sayısı daha yüksek olup, diğer illerde ise serbest olarak çalışan meslek mensuplarının sayıları daha fazladır. Bağımlı çalışan meslek mensuplarının sayısı, illerin ekonomik düzeyleri ve büyüklükleri ile doğru orantılı olarak seyrettiği söylenebilir. Ayrıca, üç büyük ilin odalarına kayıtlı bulunan meslek mensuplarının sayısı, Türkiye genelinde meslek odalarına kayıtlı meslek mensuplarının sayısı yaklaşık yüzde 60 oranında bulunmaktadır.

1.6. Denetim

Dilimize muhasebe denetimi olarak çevrilebilen denetim sözcüğü genel olarak bir işin önceden belirlenen ölçütlere uygun şekilde yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek anlamlarında kullanılmaktadır. Kontrol ve denetim kavramları birbirlerinin yerine kullanılmakla birlikte, nitelik ve amaç bakımından birbirlerinden farklıdır. Kontrol kelimesi Fransızca bir kelime olup Osmanlıca murakabe sözcüğüne karşılık gelmektedir. Kontrol kelimesi Türk Dil Kurumu (TDK) tarafından "bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma" olarak tanımlanmıştır. Daha çok denetim kelimesi kontrol kelimesi ile karıştırılmaktadır. Kontrol, işletmenin amaç ve hedeflerine, faaliyetlerinin prosedürlerine uygun olarak gerçekleştirilmesinin sağlanması; olası hataların önlenmesi veya meydana gelen hataların düzeltilmesi amacıyla işletme yönetiminin oluşturduğu ya da aldığı önlemlerin bütünüdür demek mümkündür.

Buradan çıkan sonuç, kontrol kelimesinin denetim kelimesinden daha geniş kapsamlı olduğudur. Kontrol kelimesinden eyleminin henüz gerçekleşmeden de yapılabileceği mümkün iken, denetim ise eylem gerçekleştikten sonra yapılması gerekmektedir. Kontrolde ayrı olayların aynı an içinde oluşmaları (eşanlı) mümkün olmakla birlikte, denetim ise geçmişe yöneliktir. Kontrol devamlı bir faaliyet arz ederken, denetim ise bir defa yapılmaktadır. Kontrolün, işletme faaliyetleriyle birlikte yürütülmesi olanaklı iken, denetimde ise bağımsızlık koşuldur; faaliyetleri yürüten kimselerin denetim yapması bağımsız denetim ilkelerine de aykırıdır. Denetimde, sistematik ve düzenli olarak gerçekleştirilen, hata ve sonuçları saptamanın ötesinde faaliyetlerin etkinliği de ölçülmektedir. Bu yönüyle de teftiş ve kontrol faaliyetlerinden ayrılmaktadır. Denetim kavramı yerine kullanılan revizyon ve teftiş sözcüklerinde de kontrol anlamı vardır. Revizyon kelimesi de Fransızca kökenli olup düzeltme ve gözden geçirme anlamlarında kullanılmaktadır. TDK, revizyon kelimesini yeniden gözden geçirme, düzeltme, yenileme, inceleme, kontrol etme olarak tanımlamıştır. Teftiş ise hizmetlerin yerel ve ulusal performans standartlarının, yasal ve mesleki gerekliliklerin ve hizmetlerin; kullanıcıların gereksinimlerini karşılayıp karşılamadığı hakkında kontrol edilmesi ve raporlamada bulunulması süreci olup, belirli zaman aralığında hedefli bir inceleme süreci olarak belirtilmektedir. Denetim kelimesinin eş anlamlısı olarak kullanılan ve Arapça kökenli olan teftiş sözcüğü daha teknik, yasal ve bilimsel düzeyde yapılan denetleme şeklinde algılanmaktadır (Adiloğlu 2011: 4-5).

Denetim, sözcük olarak yukarıda sayılan kontrol, inceleme, teftiş, murakabe, gözden geçirme, inceleme gibi kelimelerin yerine kullanılsa da, günümüzde "zamanın ruhunu" yansıtmaktadır. Denetim bağlamında kullanılan kelimeler, kendi içeriklerini kaybetmeden günümüze "denetim kavramı içinde" yer alarak evrilip geldiğini söylemek mümkündür.

Denetimin sözcük kökeni Latince olup; işitmek, dinlemek anlamına gelen Latince "audire" eyleminden türetilmiştir. Özellikle muhasebe denetiminin en çok gelişmiş olduğu Aglo-Sakson ülkelerinde muhasebe denetim çalışmaları "auditing" olarak adlandırılmıştır. Eski Mısır ve Roma uygarlıklarında kurumlarda yapılan tahsilat ve ödemeler, uzman kişilere okunmakta ve bu kimseler okunanları dinleyerek ödemelerin uygunluğu hakkında karar vermektedir. Denetim kelimesi, teknik ve

ekonomik gelişmelere koşut olarak günümüzde muhasebe işlemlerine paralel olarak çok daha karmaşık hale gelmiştir. Bundan dolayı, yapılan çeşitli tahsilatlar ve ödemeleri "dinleme" ile yapılan muhasebe denetimi bu anlamından farklılaşarak günümüzde yüksek düzeyde bilgi ve deneyimi zorunlu kılan bir uzmanlık dalı olarak karşımıza çıkmaktadır (Gürbüz 1995: 1).

Yukarıdaki ifadelerden anlaşıldığı üzere denetim ve kontrol kelimelerinin teknik anlamda birbirinden farklı olarak kullanıldığı söylenebilir.

1.7. Denetiminin Tarihsel Gelişimi

Muhasebe denetiminin ilk defa ne zaman ve nerede hayat bulduğu ile ilgili kesin bir bilgiye sahip değiliz. Bununla birlikte, ticari hayatın ortaya çıkması ve kamu maliyesinin oluşturulmasına koşut uygulanmaya başladığı varsayımı ile ortak bir tarihi geçmişi olduğu düşünülmektedir. Eski çağlardan sanayi devrimine kadar kamu ve özel kesimde mali işlerle uğraşanların yapmış oldukları işlemleri dürüst şekilde yapıp yapmadıklarını tespit etmek için işletme sahipleri veya kamu yetkilileri tarafından denetim çalışmaları yaptırılmıştır (Gürbüz 1995: 2).

Denetimin ortaya çıkışı ilk dönemlerde, daha çok yapılan ticari veya emtia üzerinden vergiye konu olan kayıtların bir üçüncü şahsın uygunluğunu incelemekle yükümlü kılındığı görülmektedir. Yapılan bu uygulamalara denetimin "ilkel hali" denilebilir.

Muhasebe denetimi sanayi devriminden sonra önemli gelişmeler kaydetmiştir. Sanayi devriminden 1900'lere kadar süren ilk aşamada teknolojik ve ekonomik gelişmelerin etkisiyle, sermaye birikimi, üretim kapasitesinin artması gibi olguların sonucu olarak şahıs şirketleri, büyük işletmelere evrilmiştir İşletme sahipleri, işletmelerinin yönetimlerini profesyonel yöneticilere bırakmak durumunda kalmışlardır. Yapılan işin doğası gereği, işletme sahipleri ile işletme yönetimi birbirinden ayrılmıştır. Bu ayrım sonucunda işletme sahipleri yöneticilerin ve işgörenlerinin çalışmalarını kontrol etmek, yolsuzlukları önlemek ve tespit etmek için işi bilen, konusunda uzman olan kişilerin denetimine ihtiyaç duymuşlardır. Bu dönemde, yapılan denetimlerde öncelikle muhasebe kayıtlarında hata ve hileleri ortaya çıkarmak için uğraş veriliyordu. Denetim çalışmaları genellikle defter kayıtlarının gözden geçirilmesinden ibaretti. Defter kayıtları ve bu kayıtların

dayanağı olan belgelerin karşılaştırılması ve incelemesi yapılmaktaydı. Bu işlemlere örnek olarak, kasa defterindeki para girişleri, borç kayıtları, yapılan ödemeler tahsil fişleri veya makbuzların karşılaştırılması gibi. Bu tür yapılan denetime literatürde "Belge Denetimi" denilmektedir (Gürbüz 1995: 2).

Sanayi devrimiyle birlikte, muhasebe faaliyetleri daha bir karmaşık hal almış; bu gelişmelere koşut olarak denetim uygulamalarında da değişiklikler meydana gelmiştir. Denetimi yapacak kişilerin, muhasebe bilgisinin yanında denetim bilgisine sahip olması gereken profesyonel kişiler tarafından denetim çalışmaları yürütülmeye başlanmıştır. 1581 yılında bugünkü İtalya'da örgütlenen muhasebe denetçileri hariç tutulursa, özellikle 1800'lü yıllarda İngiltere ve ABD'de denetim işletmelerinin kurulduğu görülmektedir.

Yirminci yüzyılın ilk otuz yılında sanayide ve ekonomilerde önemli değişiklikler meydana gelmiştir. İşletmelerin finansal durumları ile ilgilenen çıkar grupları ortaya çıkmıştır. İşletme dışındaki bu grupların büyümesi ile birlikte denetimin amacında da değişiklikler kaçınılmaz hale gelmiştir. Bu çıkar grupları; işletme ortakları, işletmeye borç verenler, devlet ve diğerleri denetimin hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasının ötesinde başka işlevlerinin olabileceğini düşünmekteydiler. Çıkar gruplarının ortak amacı, işletmelerin finansal tablolarının doğruluğunu uzman kişi olan denetçiler tarafından onaylanmasını istemekteydiler. Bu talep, denetim tekniklerinin değişmesini de beraberinde getirmiştir. Bu değişim yapılan denetimlerde örnekleme yönteminin uygulanmasına yol açmıştır. Muhasebe denetçileri, denetlenen faaliyetlerin maddi doğruluğunu araştırmada dönem içindeki yevmiye kayıtlarını, toplamaları ve büyük deftere aktarımları ayrıntılı ve eksiksiz bir biçimde denetlemeye gerek olmadığına kanaat getirmişlerdir. Bu değişimlerin etkisiyle 1930'lu yıllarda, ortaya atılan teoriler uygulamanın önüne geçmiş ve muhasebe mesleğiyle ilgili yayınlarda da büyük bir artış kaydedilmiştir. Denetçiler bu hızlı değişimin karşısında ve zamanı daha etkili kullanma adına sürekli denetimden ziyade "test yöntemini kullanmayı" tercih etmeye başlamışlardır (Güredin 2014: 15).

1900'lü yılların başından itibaren, ticari işletmeler, ortak ve paydaşları bakımından boyut değiştirmiştir. İşletmelerin ortak ve paydaş sayılarında artış

meydana gelmiştir. Bu gelişmeler başta muhasebe mesleğini etkilemesinin yanında, denetçileri de etkilemiştir. Denetçiler, denetlenecek işlerin yoğunluğunu dikkate alarak denetim tekniklerinde yöntem değişikliğine gitmişlerdir.

1930'lu yıllarda aynı zamanda, muhasebe denetimi ile ilgili teorilerin artması ve yayınların çoğalmasıyla muhasebe denetiminde klasik yöntemlerin yerini yeni yöntemler almaya, dolayısıyla muhasebe denetiminde üçüncü aşamayı oluşturan iradi örneklemenin yanında istatistiksel örnekleme yöntemlerinin de gelişmesi için çaba harcanmıştır. Yapılan denetimlerde, örnekleme yöntemi uygulaması yaygınlaştıkça iç kontrol sisteminin de önemi artmaya başlamış; 1950'lerde yapılan denetimlerde örnekleme yönteminden sonuç alınabilmesi için, işletmelerde iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi ve yorumlanması ön koşul olarak kabul edilmiştir. Bu durumun ortaya çıkması, denetim uygulamalarında yeni bir yaklaşımı da beraberinde getirmiştir. Muhasebe denetim sürecinde bu yaklaşım "Sistemlere Dayalı Denetim" olarak anılmaya başlanmıştır. Günümüzde de yapılan denetimlerin uygulamasında bir işletmenin muhasebe ve İKS bağlamında hazırlanmış olan mali tablolar güvenilirliğin bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Bu yaklaşımdan dolayı, denetim çalışmalarında, işletme dışında kanıt elde etmek yerine, denetimi yapılan işletmenin muhasebe ve İKS'nin değerlendirilmesi öncelik haline gelmiştir (Gürbüz 1995: 3-4).

Son zamanlarda bilişimin muhasebe ve iç kontrol alanında kullanılmasıyla bir çok bilgi aynı anda incelenip değerlendirilerek muhasebe denetimine yansımıştır. Bu durum bütün işletme faaliyetlerini kapsayacak şekilde "Faaliyet veya Yönetim Denetimi" olarak ortaya çıkmıştır.

2000'li yıllarda bütün dünyada ortaya çıkan finansal krizler mevcut yapılan denetim yöntemlerinin sorgulanmasını beraberinde getirmiş; geleneksel denetim anlayışının tersine ortaya çıkan olumsuzlukların sebeplerinin saptanması ve bunları (riskleri) en aza indirmek amacıyla proaktif bir yaklaşım içinde, paydaşların talepleri dikkate alınarak, işletmeyi bütünüyle etkiyebilecek olan faaliyetler, mali kayıplar, güvenliğinin zarar görmesi, yasal düzenlemeler vb. bir anlayışla yapılan denetime "Risk Odaklı Denetim" denilmektedir (Sağlam vd. 2020: 21).

Denetimin tarihsel gelişimi Tablo 1.3'de gösterilmiştir.

Tablo 1.3. Denetimin Tarihsel Seyri

Dönem	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar (Paydaşlar)
Sanayi Devrimi Öncesi	Tüm belge ve kayıtların incelenmesi	Hata ve hilelerin bulunması	İşletme sahipleri
1900'lü Yıllar	Tüm belge ve kayıtların incelenmesi	Hata ve hilelerin bulunması	Ortaklar ve kredi kuruluşları
1900 - 1930	Tüm belge ve kayıtların incelenmesi / Örneklem yöntemiyle denetim	Finansal tabloların doğruluğunun tespit	Ortaklar ve kredi kuruluşları ve devlet
1930 - 1960	Finansal verilerin örneklem yöntemiyle incelenmesi	Finansal tabloların doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında görüş sunma	Hissedarlar, kredi kuruluşları, devlet sendikalar, tüketiciler ve diğerleri
1960 - 1990	Örneklem yöntemi denetim / istatistiki örneklemenin yaygınlaşması	Finansal tabloların doğruluğunun tespit edilmesi	Hissedarlar, kredi kuruluşları, devlet sendikalar, yatırımcılar, tüketiciler ve diğerleri
1990 Sonrası	Risk odaklı denetim / bilgi işlem sistemlerinin denetimi	Finansal tabloların doğruluğunun tespit edilmesi	Hissedarlar, kredi kuruluşları, devlet sendikalar, yatırımcılar, satıcılar, tüketiciler ve diğerleri

Kaynak: Yalçın 2015: 3

Yukarıdaki tablo ele alındığında yapılan denetimlerin aşamaları aşağıdaki gibi de ifade edilebilir (Yalçın 2015: 2):

- Belge denetimi aşaması,
- Finansal tabloların denetimi aşaması,
- Sistemlere dayalı denetim yaklaşımı aşaması,
- Yönetim denetimi yaklaşımı aşaması,
- Risk odaklı denetim aşaması olarak sıralanabilir.

1.7.1. Denetimin Uluslararası Tarihsel Gelişim Aşamaları

Tarihsel olarak denetimin ve denetçiliğin uluslararası bağlamda, literatür kapsamında 13. yy sonlarına dayanan bir geçmişi bulunmaktadır. Denetimin dünyadaki tarihsel gelişim aşamalarına ilişkin bilgiler aşağıda sunulmaktadır (Selimoğlu vd. 2019: 2):

- Tarihte denetçi (auditor) adı ilk kez 1289 yılında kayıtlarda görülmüştür.
- Muhasebe denetçileri ilk kez 1581 yılında Venedik'te teşkilatlanmıştır.
- Muhasebe denetçiliği 19. yy'nin başlarından itibaren İngiltere'de büyük bir üne kavuşmuştur. Yine İngiltere'de 1900 yılında yasa ile sınırlı sorumlu olan şirketler zorunlu olarak denetime tabi tutulmuştur.
- Günümüzde de denetim ve danışmanlık faaliyetlerini sürdüren Deloitte & Touch Firması, William Welch Deloitte tarafından 1845 yılında İngiltere'nin başkenti Londra'da kurulmuştur.
- ABD'de denetçilik mesleği yasal olarak 1896 yılında New York eyaletinde kurulmuştur.
- ABD'de Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (CPA) tarafından düzenlenen finansal tablolar ilk kez 1901 yılında yayınlamışlardır.
- ABD'de bugünkü denetim anlayışı 1930 yıllarda kabul görmüştür.

Küresel anlamda ekonomik ve ticari dinamikler, kendi gelişmelerine paralel olarak ve süreç içindeki geçirdikleri krizlerin tekrarının önlenmesine yönelik yönetişime bağlı olarak denetim uygulamalarında da bir takım yenilikler yaşanmaktadır.

1.7.2. Denetimin Ulusal Tarihsel Gelişim Aşamaları

Batı ülkeleriyle kıyaslandığında Osmanlı'da ekonomi devletin hakimiyetinde olmasından dolayı, kapitalist sistem açısından özel sektörün muhasebe ve denetim tarihi geç başlamıştır. Bu nedenle muhasebe denetimi, mali denetim (kamu denetimi) niteliğinde olduğundan devlet gelirlerinin ve giderlerinin izlenmesi şeklinde yapılmıştır.

Denetimin ülkemizdeki tarihsel gelişim aşamalarına ilişkin bilgiler aşağıda verilmektedir (Sağlam vd. 2020: 25-36):

- 1879 yılında Maliye bünyesinde Teftiş Kurulu oluşturulmuştur.
- Bütün dünyada olduğu gibi Türkiye'de de ekonominin gelişmesine paralel olarak muhasebe denetimi de gelişme kaydetmiştir.

- Türkiye'de muhasebe denetiminin ilk uygulama örnekleri, muhasebe konusunda uzmanlaşmış kişilerin mahkemelerde bilirkişilik yaptırılması ve vergi kanunları kapsamında vergi denetimi yapma yetkisi verilmiştir.
- Faaliyet ömrü kısa süren Muhasebeciler ve Murakıplar Cemiyeti 1935 yılında kurulmuştur.
- Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1942 yılında kurulmuştur.
- 1977 yılında Mali Müşavirler ve Muhasebeciler Derneği kurulmuş, günümüzde Birlik adıyla faaliyetlerine devam etmektedir.
- 1987 yılında bankalar ve sermaye piyasası için denetim zorunluluğu getirildikten sonra, Bağımsız Denetim Derneği faaliyetlerine başlamıştır. Bu bağlamda 2006 yılında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) uluslararası denetim standartlarına uygun denetim standartları tebliği yayınlamıştır.
- 1989 yılında 3568 sayılı Kanunla, SM, SMMM ve YMM'ler odalar şeklinde örgütlenmiş, üst birlik olarak TÜRMOB çatısı altında toplanmışlardır.
- Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe ve denetim faaliyetlerinin etkin ve disiplinli bir şekilde yerine getirebilmeleri amacıyla TÜRMOB bünyesinde, 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve 2003 yılında benzer amaç için Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) oluşturulmuştur.
- 2499 sayılı SPK Kanununun güncellenmesi için 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1 Madde uyarınca, Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IAS/IFRS) uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TFRS) yayınlanması amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur.
- Bankacılık faaliyetlerinin uluslararası normlara uygun yürütülmesi amacıyla, 1999 yılında 4389 sayılı Kanun kapsamında Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) kurulmuştur.

- Enerji piyasalarının düzenlenmesi amacıyla 2001 yılında 4646 sayılı Yasa ile Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) kurulmuştur.
- Ülkemizde sigorta ve reasürans şirketlerinin uygulamaları için ciddi anlamda ilk düzenlenme 1959 yılında 7397 sayılı Sigorta ve Murakabe Kanunu çıkarılmıştır. Türkiye'de faaliyet gösteren sigorta ve reasürans şirketlerini, aracılar, aktüerler ve sigorta eksperlerinin faaliyetlerinin düzenlenmesine yönelik 2007 yılında 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu yürürlüğe gitmiştir. En son olarak da 2019 yılında 47 sayılı Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi yayınlanmıştır.
- Osmanlı döneminde de farklı adlarla faaliyetlerini ve işlevini sürdüren Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) 1930 yılında kurulmuştur. TCMB'nin görev ve yetkileri ise; banknot basımı, para politikası ve fiyat istikrarı, ödeme sistemleri, döviz kur politikası ve rezerv yönetimi şeklindedir.
- Avrupa Birliği müktesebatına uyum sürecine bağlı olarak, Türkiye'de ticari hayatı etkileyen; gerçek ve tüzel kişilerin münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken TMS ve kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine uymalarını zorunlu kılan; muhasebe denetimi önemini arttıran 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 2012 yılında yürürlüğe girmiştir.
- Muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve bunların denetlenmesiyle ilgili 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname 2011 yılında yayınlanıp yürürlüğe girmiştir. Bu kararname ile KGK kurulmuş ve belirtilen konularda tek otorite olarak yetkili kılınmıştır.

Ülkemizde de denetim alanında yapılan düzenlemeler dünyada yapılan çalışmalara koşut olarak yürütülmektedir. Çok uzun bir geçmişi olmasa da; küreselmeye bağlı olarak özellikle KGK'nın kurulması ulusal bağlamda denetim düzenlemelerin kurumsal olarak dünya ölçeğinde kabul görmesi muhasebe ve denetim açısından çok önemli bir aşama sayılmalıdır.

1.8. Denetiminin Tanımı ve Özellikleri

Muhasebe denetiminin değişik içeriklerde tanımı yapılabilir. Denetimin tüm işlevlerini bir araya getirerek tanımlanması oldukça güçtür. Ancak genel kabul görmüş muhasebe denetimini bir kaç şekilde tanımlamak mümkün:

Bozkurt (2018: 29), "Muhasebe denetimini, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir" şeklinde tanımlamaktadır.

Denetim Kavramları Komitesi tarafından muhasebe açısından denetim, şu şekilde tanımlanmıştır: "İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçülere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir" (Güredin 2014: 11).

Tanımlardan da anlaşıldığı gibi muhasebe denetimi değişik türde özellikleri ve süreçleri içermektedir.

1.8.1. Denetim Bir Süreçtir

Denetim, iktisadi birim veya belirli bir döneme ait yapılan işlemlere uygulanır. Yapılan denetim çalışması sırasında, denetimi yapan uzman kişinin kendisine denetim yapacağı işletmenin faaliyetleriyle ilgili başlıklarını belirleyip bu konu başlıklarını bir yıl, altı ay, üç aylık gibi dönemsellik bağlamında takvime bağlaması, yapacağı denetimlerin süresinde tamamlaması açısından önem arz etmektedir (Bozkurt 2018: 29-30). Oluşturulan takvim bağlamında, seçmiş olduğu konular ekonomik faaliyet alanlarıyla ilgili olacağı gibi, ekonomik birimlerle de ilgili olabilir.

1.8.2. Denetim Bir Karşılaştırmadır

Denetim faaliyetlerinin esası, işletmenin yapmış olduğu işlemlerin uygunluğu ve iddialarının, daha önceden belirlenen ölçütlere göre yapılıp yapılmadığının denetim yapan uzman kişinin bilgisiyle karşılaştırması olup, tersi bir durum ortaya çıkana kadar denetçinin savları doğru kabul edilmektedir (Bozkurt 2018: 30). Denetçinin doğrularını dayandığı kaynaklar konulara veya kural koyan erke göre

değişmektedir. Örneğin; muhasebe denetimi söz konusuysa, kullanılacak ölçütler Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Muhasebe Standartları, vergiyle ilgili mevzuat vb. Ayrıca denetçi, yapılan denetim sırasında işletme üst yönetiminin koymuş olduğu kuralları da göz önünde bulundurmak zorundadır.

1.8.3. Denetim Kanıt Toplama ve Değerleme Temeline Dayanır

Denetimde amaçlanan hedeflere ulaşmak için, denetçinin yapmış olduğu denetim sonucunun dayandığı her türlü bilgi ve belgeye kanıt denir. Denetim kanıtları, denetim sırasında işletmenin işlemleri sırasında ürettiği yazılı belge, personelin ifadeleri veya denetçini gözlemleri olabilir. Denetçi, amacına ulaşmak için yeterli sayıda ve nitelikte kanıt elde etmek zorundadır. Bu durum yapılan denetimin olmazsa olmazıdır. Bazı otoriteler, yapılan bu uygulamaları, "denetimde kanıt toplama süreci" olarak da adlandırmaktadırlar (Gürbüz 1995: 6). Denetçi, bu sürecin sonunda bir görüş oluşturmak mecburiyetindedir.

1.8.4. Denetim Uzman ve Bağımsız Kişiler Tarafından Yapılır

Denetim çalışmasını yapan kişinin, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarında yer alan, yüksek düzeyde bilgi ve deneyime sahip nitelikte olması gerekmektedir. Denetçinin haiz olması gereken diğer önemli bir başka özellik ise, bağımsız davranabilme kişiliğine sahip olmasıdır. Bununla birlikte, denetçinin tek başına bağımsız olması, yaptığı denetim sonucunda sağlıklı karar vermesi için yeterli olmayabilir. Bunun için denetçinin aynı zamanda tarafsız da olması gerekmektedir. Gerek denetçinin yeterli bilgi ve deneyime sahip olması gerekse bağımsız ve tarafsız olması denetim mesleğinin vazgeçilmez unsurları arasındadır (Bozkurt 2018: 30). Denetçinin belirtilen özelliklere sahip olmasıyla, düzenleyeceği denetim raporu da bu oranda inandırıcı olmakta ve kabul görmektedir.

1.8.5. Yapılan Denetim Sonucunda Rapor Düzenlenir

Denetçi yapmış olduğu denetim sonucunda, elde ettiği bulgulara istinaden, bir rapor düzenleyip ilgililere sunar. Denetim raporları genelde yazılı olarak hazırlanır. Denetçi hazırladığı raporunda, elde ettiği bulguları referans alarak işletmenin durumu hakkındaki görüşleri, denetimden faydalanacakların ihtiyacına ve denetim raporu türüne göre değişmektedir (Gürbüz 1995: 7). Düzenlenen denetim raporu, bilgi

kullanıcılarının ihtiyaçlarının giderilmesinde ve işletme hakkında kanaate varmalarında önemli bir etkidir.

1.8.6. Denetim Toplumun Bilgi İhtiyacını Giderir

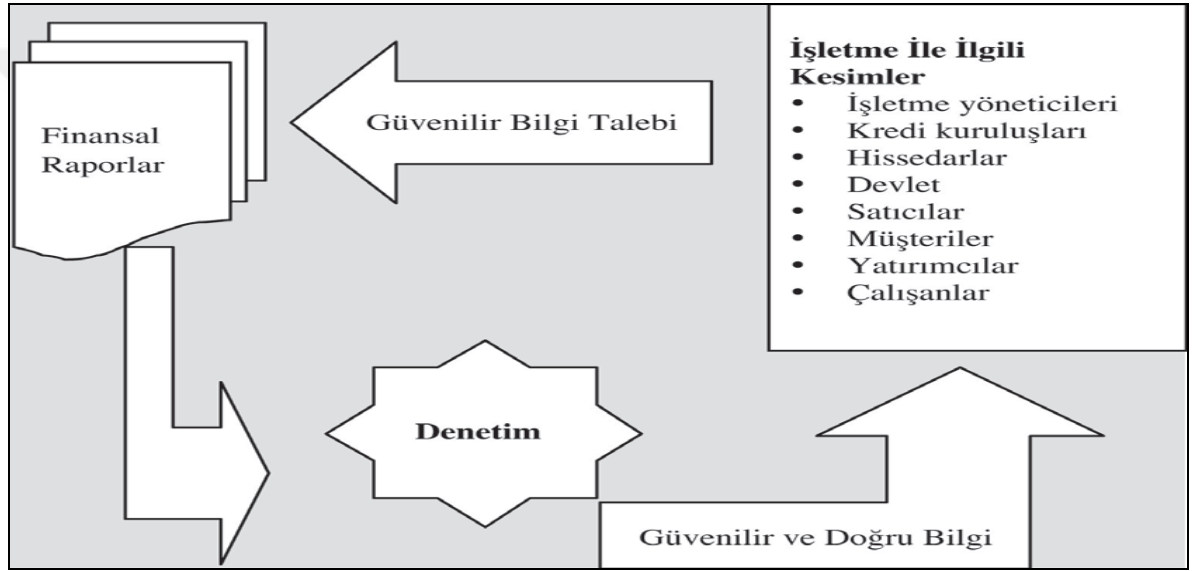
Muhasebe denetimini ile toplumun değişik katmanlarını oluşturan kişi veya kuruluşlar, farklı nedenlerle ve çıkar durumlarına göre, işletmelerin mali bilgileriyle yakından ilgilenmektedirler. Bahsi geçen çıkar grupları, işletmenin mali durumuyla ilgili olarak güven duymak isterler. Mali bilgilere başta işletme yönetimi olmak üzere ortaklar, yatırımcılar, kredi verenler, tedarik zinciri içinde bulunanlar, çalışanlar, kamu kuruluşları, sendikalar, kamuoyu gibi işletmelerle ilgili çeşitli kararlar alabilmeleri için güvenilir bilgiye gereksinim duyarlar.

Toplumun işletme bilgilerine ihtiyaç duyma nedenleri aşağıda verilmektedir (Bozkurt 2018: 25-27):

- İşletmelerin günümüz dünyasında giderek büyümesi, muhasebe uygulamalarının yoğunluğunu ve karmaşıklığını beraberinde getirmektedir. İşletmelerin iş yükünün artması yapılan işlemlerinin hatalı ve yanlış yapılma ihtimalini doğurmaktadır. Bundan dolayı işletme ilgilileri, işletmenin muhasebe bilgilerini bağımsız ve tarafsız uzmanlar tarafından incelenip mali tabloların kendilerine sunulması, zaman ve maliyet açısından anlamlı bulmaktadırlar.
- İlgililerin çoğunluğu işletmeden uzakta olması ve işletmelerin bilgilerine ulaşamaması söz konusudur. Ayrıca işletmenin kendilerine sunduğu bilgilerin sağlıklı olup olmadığının, uzman kişiler tarafından da incelenmesi makul güvence olarak kabul edilmektedir.
- İşletmenin bilgi sağlayıcılarının eğilimleri bilgilerin güvenilirliği hususunda şüphe uyandırabilmektedir. İşletme yönetiminin etkisinden uzak kişiler tarafından işletmenin mali bilgilerinin incelenmesi, şüphenin ortadan kaldırılması için önemli bir araç olarak görülmektedir.
- İşletme yönetimi tarafından sağlanan bilgilerin güvenilir olamama riski taşımaktadır. Bu riskin azaltılması alınacak kararlar üzerinde etkisi bulunmaktadır.

- İşletme yönetimi ile ilgililerin güvenilir olmayan bilginin doğurduğu riskin paylaşılması ve yanlış bilgi kullanımından dolayı ortaya çıkacak zararın bir kısmının işletme yönetimine yüklenmesi bir çözüm olmakla birlikte, bu yöntemin zaman zaman hukuki olarak zamanında çözülmemesinden ve bu tür olaylarla karşılaşmamak için yapılacak denetim bir önlem olarak kabul edilmektedir.

Yukarıda sayılan nedenlere bakıldığında denetimin, bilgi kullanıcılarının değişik yönlerden ihtiyaçlarının karşılamasında çok önemli bir işlevi yerine getirdiği görülmektedir. Bu durum Şekil 1.1'de gösterilmektedir.



Şekil 1.1. Denetimin Toplumdaki Rolü

Kaynak: Yalçın 2015: 7

1.9. Denetim Türleri

Denetim faaliyetlerini değişik niteliklere bağlı olarak çeşitlendirmek mümkündür. Muhasebe denetimleri yapılma amaçlarına, nedenlerine, kapsamına, uygulama zamanına, denetim yapanın statüsüne göre kategorize edilebilir. Bu tez kapsamında, denetim türleri amaçlarına göre ve kapsamına göre denetim olmak üzere iki ana başlık üzerinden işlenecektir.

1.9.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetiminde, belli bir işletmenin muhasebe uygulamalarının dönemine ait yapılan işlemlerini veya işletmenin yapmış olduğu uygulamaların uygunluğunu ya da işletmenin belirlediği hedeflere yönelik yapılan çalışmalar daha önce belirlenen ölçütlere göre incelenmektedir. Amaçlarını göre denetim; mali tablolar (bağımsız) denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olarak kendi içinde üç gruba ayrılmaktadır (Selimoğlu vd. 2019: 13).

1.9.1.1. Mali Tablolar Denetimi

Bu denetim türü, bazı kaynaklarda bağımsız/dış denetim veya finansal tabloların denetimi ya da muhasebe denetimi olarak da geçmektedir.

İşletmenin muhasebe sürecinde mali nitelikte yapılan işlemlerin para ile ifade edilerek tanımlanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve bu bilgilerin özetlenerek raporlanması, muhasebenin temel işlevi olarak kabul edilmektedir (Erdoğan 2005: 3). Mali tablolar denetimi, bilanço ve gelir tablosu gibi finansal tablolar konusunu içine alan bir denetim türüdür. Bu denetim türünde finansal tablolarda yer alan bilgilerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (GKGMİ) uygunluğu denetlenir.

1.9.1.2. Uygunluk Denetimi

Her işletme hedeflerine ulaşmak için bünyesinde bir takım kurallar koymak, politikalar oluşturmak ve bunları uygulamak zorundadır. Bununla birlikte devletin yapmış olduğu düzenlemeler de bulunmaktadır. Uygunluk denetimi, işletmenin faaliyetlerine yönelik uygulamaların işletme yönetimi tarafından belirlenen yöntem, kurallara ve yasama ve yürütme organlarının yapmış olduğu düzenlemelere uyulup uyulmadığının belirlenmesi amacıyla yapılır. Bu denetim, iç denetçiler ve bağımsız denetçiler tarafından yapılmaktadır.

Ayrıca, kamu kurum ve kuruluşların finansal işlemlerini etkileyecek uygulamaların uygun olup olmadığının Sayıştay yetkilileri tarafından kontrol edilmesi; kamu ya da özel sektör tarafından çalışanların ücret durumunu gösteren bordronun uygun şekilde düzenlenip düzenlenmediğine yönelik denetiminin Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) İş Müfettişleri tarafından yapılması; VUK düzenlemeleri

kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı müfettişlerince özel sektöre ait yapılan işlemlerin incelenmesi, uygunluk denetiminin örneklerindendir.

1.9.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi bazı kaynaklarda işletmede yapılan uygulamaları kapsadığından "İç Denetim veya Performans Denetimi" olarak da adlandırılmaktadır.

Faaliyet denetiminin temel işlevi, belirlenen hedefler doğrultusunda işletmenin yapmış olduğu uygulamaların etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmektir. Etkinlik, işletmenin bölümlerinin kendi içinde belirlemiş olduğu amaca ulaşmasının ölçüsüdür. Verimlilik ise, belirlenen hedeflere ulaşmak için girdi ve çıktı olarak kullanılan kaynakların birbirlerine oranıdır (Erdoğan 2005: 5).

Son yıllarda ülkemizde yapılan faaliyet denetimleri performans denetimi olarak da gerçekleştirilmekte olup, Sayıştay denetçilerinin de ilgi alanına girmiş bulunmaktadır (Selimoğlu vd. 2019: 15).

Tablo 1.4. Amaçlarına Göre Yapılan Denetimlerin Karşılaştırılması

	Finansal Tablo Denetimi	Uygunluk Denetimi	Faaliyet Denetimi
Denetimin Konusu	Finansal Tablolar	Bireylerin yapmış olduğu işlem ve faaliyetler	Örgütün veya bir birimin faaliyet sonuçları
Ölçüt	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkeleri	Yetkili otoritelerin koymuş olduğu yasa, kural veya politikalar	Etkinliği veya verimliliği ölçmek için önceden belirlenmiş performans göstergeleri
Sonuçların İletilmesi	Muhasebe bilgilerini kullanan taraflar	Üst yönetim	Bir üst yönetim veya değerlendirme yapan birimin kendi yöneticileri

Kaynak: Selimoğlu vd. 2019: 15

1.9.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri

Kapsamına göre yapılan denetimler, genel denetim, özel denetim, zorunlu (yasal) denetim, isteğe bağlı denetim, sürekli denetim ve sınırlı denetim başlıkları altında sıralanabilir.

1.9.2.1. Genel Denetim

Bu denetim türü, bir işletmenin genel uygulamaları ile muhasebe çalışmalarını içeren kayıt ve işlemlerin tümünü kapsamaktadır. Yapılan denetimde genel bir resmi ortaya çıkarılmakla birlikte, işletmenin mali durumu ve muhasebe işlemlerinin doğru dürüst şekilde yapılıp yapılmadığı incelenmektedir (Gürbüz 1995: 14).

Yapılan denetim çalışmasının sonunda, işletmenin tüm işlemleri sonucu oluşan muhasebe kayıtları ve bu kayıtların yansıması olan bilanço ve gelir tabloları (mali tablolar) gözden geçirilmiş olmaktadır. Bunun sonucunda yapılan çalışma, mali tabloların denetimi genel denetimdir.

1.9.2.2. Özel Denetim

Bu denetim türünde muhasebenin belli bir uygulamasında sadece incelemeye tabi tutulan konu hakkında bir görüşe ulaşmayı amaçlayan denetimdir (Gürbüz 1995: 14). Örnek olarak; maliyetler, kasa, alacaklar, kesilen faturalar, ödemeler veya yolsuzluk incelemesi şeklinde olabilir. Bu şekilde konu başlıkları belli olan ve belli sınırlar içinde yapılan denetimler özel denetimlerdir. Özel denetim çalışması işletmelerin tasfiye, birleşme, devir, bölünme gibi durumlarda veya halka ilk defa açılacak şirketler için yapılan denetimler de bu denetim türü altında değerlendirilebilir.

Genel ve özel denetimin ayrıldığı temel nokta, kapsamlarında daha çok denetlenen konu başlıklarıyla bir birinden ayrılmaktadır. Özel denetimde yapılan çalışma sınırlandırılmış olsa da denetimin genişletilmesi alınacak kararlarla genel denetime evrilmesi imkan dahilindedir (Gürbüz 1995: 15). Örneğin kar dağıtımında bir sorun ortaya çıkması halinde tüm ilgili yılın muhasebe kayıtları yeniden incelenebilir.

1.9.2.3. Zorunlu Denetim

Kanun hükümleri kapsamında yapılan denetim çalışmaları zorunlu denetim olarak adlandırılmaktadır. Bu denetim çalışmasında kimin, nasıl, ne zaman denetim çalışması yapacağı yasa koyucu tarafından kanunla, yönetmelikle ve genelgelerle açıkça belirtilmiştir. Türkiye'de SPK denetimine tabi halka açık işletmeler ile BDDK

denetimine tabi bankalar ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın denetimine tabi sigorta, reasürans vd. kuruluşlar, yıl sonu finansal tabloların bağımsız dış denetimini yaptırmak zorundadırlar (<http://www.muhasibesitesi.com> 12 Eylül 2020).

Denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde, en fazla üzerinde durulan zorunlu denetim olup daha çok anonim ortaklıklara ait mali tablolar denetlenmektedir.

1.9.2.4. İsteğe Bağlı Denetim

Bu denetim türünde, yasal bir zorunluluk olmamasına karşın, işletmeyle ilgili çeşitli çıkar gruplarının talebi üzerine yapılan denetim çalışmasıdır. İsteğe bağlı denetimde denetimin sınırları, kapsamı ve süresi denetim isteği yapanlarca belirlenir. Bununla birlikte denetçi, mesleğinin gereklilikleri, GKGMİ ve denetim standartları bağlamında bu denetimi yapmak durumundadır (Gürbüz 1995: 15-16). Bu tür denetimin içerik ve uygulama bakımından zorunlu denetimden bir farkı bulunmamaktadır.

1.9.2.5. Sürekli Denetim

Özellikle SPK gözetimine tabi halka açık ve bağımsız denetime tabi şirketlerin, bankaların ve sigorta şirketlerinin yıl içinde ve yıl sonunda mali tablolarının belirlenen ölçütlere uygun şekilde denetlenmesidir (<http://www.muhasibesitesi.com> 12 Eylül 2020). Bu denetimin temel özelliği, yıl tamamlanmadan ilgili yıl içinde yapılan uygulamaların denetimidir. Yıl sona ermeden bağımsız denetim sözleşmesinin yapılmasından dolayı, denetçinin yeterli kanıt toplaması ve bağımsız denetim standartlarını uygulamasıyla ilgili bir zaman baskısı söz konusu değildir. Bu nedenle denetçinin mali tabloların GKGMİ uygunluğunu ölçmesi ve mali tablolarla ilgili bir görüşe ulaşması ve yapılan denetimin güvenilirlik derecesini daha yükseltmektedir.

1.9.2.6. Sınırlı Denetim

Sınırlı denetim, başta halka açık şirketler olmak üzere bazı şirketlere ait mali tabloların, yıllık denetimi yapan denetim firması tarafından üç, altı ve dokuzuncu ayın sonunda yapmış oldukları denetimlerdir (<http://www.muhasibesitesi.com> 12 Eylül 2020). Bu denetime tabi şirketler, bankalar, özel finans kurumları ve sermaye piyasasında faaliyetlerde bulunan işletmelerden oluşmaktadır. Sınırlı denetime tabi

olan işletmeler, ara dönemlerde bağımsız denetim işletmesi tarafından yapılan finansal tablolarını BDDK ve SPK'ya göndermek zorundadırlar. Bu arada altıncı ayın sonu itibarıyla düzenlenen mali tabloların bağımsız denetimden geçmiş olması gerekmektedir.

Sınırlı denetimi yıllık denetinden ayıran en önemli özellik, toplanan kanıtların ilgili denetim süresi ile bağlı olduğundan dolayı, denetimin sonucunda düzenlenen finansal tabloların güvenilirliğini de zayıflatmaktadır (<http://www.muhasibesitesi.com> 12 Eylül 2020). Dönemsellik kavramı dikkate alındığında, ara dönemlerde düzenlenen mali tablolarda ortaya çıkan rakamların işletmenin ekonomik durumu ve karlılığı hakkında bir fikir vermekle birlikte sağlıklı bilgi vermesi beklenemez. Çünkü ortaya çıkan rakamların yıl içinde değişme olasılığı çok yüksektir. Dolayısıyla, ara dönemlerde düzenlenen bilanço ve gelir tablosu belirtilen imkansızlıktan ötürü tam, doğru ve güvenilir finansal tablolar niteliğini taşımazlar.

1.10. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Yapılan denetim uygulamaları, denetçinin niteliği, bağlı olduğu kurum, yapılan yasal düzenlemeler; denetim çalışmalarının içeriği, denetçilerin statüleri de denetim türünü belirlemektedir. Buna göre bağımsız denetçi tarafından yapılan denetime bağımsız denetim, iç denetçi tarafından yapılan denetime iç denetim ve kamu denetçileri tarafından yapılan denetime ise kamusal denetim şeklinde ifade etmek ve bunları üç grup altında toplam mümkündür (Bozkurt 2018: 37):

1.10.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, denetlenen işletmenin dışından, işçi-işveren ilişkisi olmayan, bağımsız bir uzman tarafından yapılan denetim çalışmalarıdır. Bağımsız denetimin çalışma alanı en geniş anlamıyla mali tabloların belirlenen ölçülere uygunluğunun denetlenmesidir. Tezin ilerleyen sayfalarında bağımsız denetimin üzerinde ayrıntılı olarak durulacaktır.

1.10.2. İç Denetim

İç denetim, bir işletmede görevli işçi-işveren ilişkisi içerisinde bulunan iç denetçiler tarafından yapılan denetim çalışmasıdır. İç denetim çalışmalarında, daha

çok amaçlarına göre denetim türü içerisinde yer alan uygunluk denetimi ve performans denetimi yapılmaktadır.

İç denetim uygulamaları, işletmenin finansal bilgilerinin belirlenen kurallara göre üretildiğinin ve mali tablolara yansıtıldığının; üst yönetim tarafından belirlenen hedeflere ulaşılabilmesi için varlıkların ve bunlara ait değerlerin korunduğunun incelenmesi, yorumlanması ve sonuçlarıyla birlikte işletme üst yönetimine raporlanması sürecidir (Demir ve Arslan 2018: 1112). Tezin ilerleyen sayfalarında iç denetimin üzerinde ayrıntılı olarak durulacaktır.

1.10.3. Kamusal Denetim

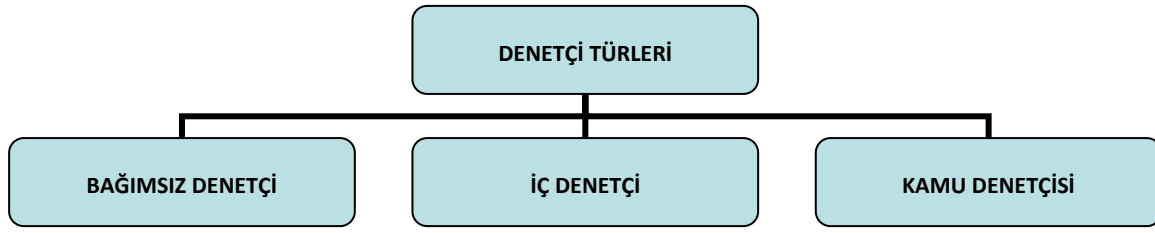
Kamusal denetim, kamu yararının korunması ve sürdürülmesi amacıyla, yasal düzenlemelere göre uygulamaların yapılıp yapılmadığının devlet görevlileri tarafından yerine getirilmesidir. Kamusal denetimler, kamu kuruluşlarında yapıldığı gibi özel kuruluşlarda da yapılmaktadır. Sayıştay denetçilerinin kamu kuruluşlarının uygulamalarını, maliye müfettişlerin ise özel kuruluşlarının vergi denetimini yapması bu denetim türünün örneklerindendir (Gürbüz 1995: 16).

1.11. Denetçi

Denetçi, denetim faaliyetlerini sürdüren, belirlenen mesleki bilgi ve deneyimi olan, bağımsız davranabilen, evrensel olarak kabul edilen etik değerlere sahip, yapmış olduğu denetim çalışmalarında gerekli özeni ve disiplini gösteren kişidir şeklinde tanımlanabilir (Bozkurt 2018: 37).

1.11.1. Denetçi Türleri

Denetim türlerinde olduğu gibi, denetçiler de yapmış oldukları denetim çalışmalarına paralel unvanlara sahiptirler. Denetçiler, konumlarına ve yapmış oldukları denetim çalışmalarına göre, bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri olmak üzere üç gruba ayrılmaktadırlar.



Şekil 1.2. Denetçi Türleri

Kaynak: Selimoğlu vd. 2019: 16

1.11.1.1. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçiler, denetim yaptıkları işletmelerde çalışan personel statüsüyle bağlı olmayan, denetim yaptıkları işletmelere dışarıdan denetim, danışmanlık vb. hizmetleri sunan uzman kişilerdir. Bağımsız denetçiler, değişik ülkelerde değişik unvanlarla anılmaktadır. Bu unvanlar; dış denetçi, diplomalı kamu muhasibi, fermanlı muhasip, iktisat murakıbbı, hesap uzmanı gibi (Bozkurt 2018: 37).

1.11.1.2. İç Denetçiler

İç denetçiler, bulundukları işletmede devamlı olarak istihdam edilen, işletmenin üst yönetiminin istekleri doğrultusunda denetim uygulamalarını yerine getiren işgörenlerdir. İç denetçilerin temel amacı, içinde bulundukları işletmenin belirlemiş olduğu hedeflere ulaşmasını sağlamak için yapılan faaliyetlerin uygunluğu ve varlıklarının korunup korunmadığı hakkında incelemelerde bulunmak, elde ettiği bulguları tepe yönetimine sözlü veya yazılı olarak sunmaktır.

1.11.1.3. Kamu Denetçileri

Kamu kuruluşlarında istihdam edilen, yapılan uygulamaları yasa, yönetmelik, tebliğ vb. mevzuata uygunluğu açısından inceleyen ve kamu yararına denetleyen personel "kamu denetçisi" olarak adlandırılmaktadır.

Kamu denetçileri, kendi kurum ve kuruluşlarında yapmış oldukları incelemeleri iç denetim olarak; dışarıda özel sektör kuruluşlarında yapmış oldukları denetim çalışmalarını ise kamu denetimi olarak yerine getirirler (Bozkurt 2018: 39). Dünyanın bir çok ülkesinde olduğu gibi, ülkemizde de devlet kuruluşlarında bağlı oldukları kamu kurumları ise; Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Başbakanlık

Yüksek Denetleme Kurulu, Maliye ve Hazine Bakanlığına bağlı Maliye Müfettişleri,
Sermaye Piyasası Denetleme Kurulu, Sosyal Güvenlik Teftiş Kurulu gibi...





İKİNCİ BÖLÜM

2.İÇ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM

2.1. İç Denetim

Günümüz ekonomilerindeki paradigma değişimlerine paralel olarak özellikle kurumsallığın en önemli göstergesi olan işletmelerin yönetim performanslarının geliştirilmesi ve mevcut sistemlerin iyileştirilmesi yönünde bir takım arayışlar içine girilmiştir. Örgütlerdeki değişimler ve teknolojideki yenilikler işletmelerde uygulanmakta olan yöntemlerin değişimini zorunlu kılmaktadır. İşletme yönetimlerinin belirledikleri hedefe ulaşabilmek, varlıklarının korunması, etkin ve verimli kullanıldığının ölçülmesi; kurumsallığının sağlanabilmesi için en önemli güvence olarak kontroller ön plana çıkmaktadır. Bu bağlamda işletmelerde uygulanmakta olan kontrollerin en önemli bütünleyici unsuru olarak iç denetim kavramı karşımıza çıkmaktadır.

İlk olarak ihtiyaç fazlası yapılan üretimin, ticari anlamda takasın ortaya çıkması ve paranın değişim aracı olarak kullanım sürecinin devamında, dünya ekonomisinin büyümesi işletmelerin profesyonel olarak kendilerini yönetsel anlamda daha iyi kontrol edebilmeleri için denetime duyulan ihtiyaç zorunlu hale gelmiştir. Denetimin ortaya çıkması süreç içinde gelişmelere koşut olarak kendini aşması ve etkinliğini artırması için kendi içinde dallara ayrılmıştır. Denetim, üst bir kavram olmakla birlikte, iç denetim ve bağımsız denetim şeklinde iki yeni terim yönetim ve kontrol literatürüne girmiştir. İç denetim, kendine özgü usul, esas ve işleviyle işletmelerin örgüt içinde, iç kontrol sisteminin tamamlayıcısı, örgütün faaliyetlerinin belirlenen amaç ve hedeflere uygun şekilde yürütülüp yürütülmediğini kontrol eden ve sonuçlarını örgütün üst yönetimine ileten, önerilerde bulunan ve işletmelere değer katan bir unsur olarak günümüz örgütlerinde yerini almış bulunmaktadır.

2.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişim Süreci

İç denetim kavramsal olarak, çok eski çağlardan bu yana bir çok uygarlıkta, bir çok dönemde farklı uygulamalarıyla ve farklı içeriklerle günümüzde de

değişimini sürdürmekte olup, ilk olarak bilimsel anlamda ve yazılı kurallarıyla ve bir mesleki yapıyla 1941 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) olarak Amerika'da kurulmuştur (Kıral vd. 2020: 66). Denetimin gelişmesine katkı bağlamında, yapılan araştırma ve çalışmalarda gerek dünyanın değişik ülkelerinde gerekse Türkiye'de iç denetimin ortaya çıkış tarihi hakkında kesin bir fikir birliği bulunmamaktadır. Bununla birlikte, dünyadaki ekonomik gelişmelere koşut olarak işletmelerin büyümesi, örgütsel yapılarındaki değişiklikler iç denetimin de süreç içindeki kapsam ve işlevlerinde değişiklikleri kaçınılmaz hale getirdiği hususunda ortak bir görüş bulunmaktadır.

2.2.1. İç Denetimin Dünyadaki Tarihsel Süreci

İç denetim, dünyadaki ticari hayatın yoğunlaşıp yaygınlaştığı, muhasebe kayıtlarının karmaşıklığı ve hesapların kontrol edilmesi ihtiyacı ile kendini var etmeye başlamıştır. İç denetimin tarihi çok eskilere dayanmakla birlikte, çoğu kaynaklarda iç denetimin 13. yüzyılda bugünkü İtalya'nın sınırları içinde bulunun Venedik, Milano ve Floransa gibi büyük şehirlerde yer alan ticaret merkezlerinde yapılan muhasebe kayıtlarının kontrol edilmesi ile ortaya çıktığı ifade edilmektedir (Adiloğlu 2011: 16). Bazı kaynaklarda ise 15. yüzyılda muhasebenin çift taraflı kayıt sistemine geçmesiyle iç denetimin ortaya çıktığı yönünde görüşler de bulunmaktadır. Yukarıda verilen bilgiler, iç denetimin ortaya çıkmasıyla ilgili kilometre taşları olarak varsayılırsa da, Birleşik Krallık'ta 18. yüzyılda sanayi devriminin ortaya çıkması, devamında sanayinin gelişmesiyle birlikte, işletmelerin büyümesi, parasal işlemlerinin hızlanması ve muhasebe kayıtlarının doruluğunun kontrol edilmesi amacıyla iç denetime ihtiyaç duyulduğu görüşü ortak fikir olarak karşımıza çıkmaktadır. ABD'de demiryolları şirketlerinin yolcu biletlerinin kontrol edilmesi için iç denetimin ilk olarak devreye girdiği ortak kabul olarak iç denetim literatüründe yer almaktadır. 1900'lü yılların başında ABD'de kurulup faaliyetlerini sürdüren New York Menkul Kıymetler Borsası, 1929 yılında Kara Perşembe diye anılan büyük çöküşün ardından 1933 yılında Menkul Kıymetler Yasası, 1934 yılında da Menkul Kıymetler Borsası Yasası çıkarılarak, muhasebe ve denetim konularında önemli adımlar atılmış; işletmeler bünyelerinde iç denetim bölümlerini oluşturmaya başlamışlardır (Selimoğlu ve Özbek 2018: 79).

1929 yılında yapılan toplantılarda iç denetimle ilgili bilimsel tartışmalara başlanmış, iç denetim bölümlerinin işlevini ve iç denetçilerin uygulama alanlarını, görev, yetki ve sorumluluklarına ait esas ve usullerini belirleyen prosedür ancak 1947 yılında "İç Denetçilerin Sorumlulukları Bildirgesi" adıyla yayımlanabilmiştir. Akabinde uluslararası alanda iç denetim ile ilgili birçok hukuki düzenleme yapılmış, işletmelerde iç denetim bölümlerinin görev ve sorumlulukları yeniden şekillenmiş, 1956 yılında anılan bildirge günün koşullarına göre güncellenmiş, "Uluslararası Düzenlemelerde İç Denetim" başlığı altında yapılan çalışma yeniden yayınlanmıştır. IIA'nın faaliyet göstermesi, iç denetim standartlarının, etik kuralların oluşması ve iç denetimin sistematik uygulamalarının da etkisiyle birlikte, İç Denetçilerin Sorumlulukları Bildirgesi, Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları adını almıştır (Adiloğlu 2011: 18).

İlk yıllarda iç denetim bölümlerinin yetki alanlarının sınırlı olması, yapılan denetimlerde elde edilen sonuçları içeren raporların düşük kademelere yapılması iç denetimden beklenen faydayı sağlayamamış, aynı zamanda iç denetimin gelişmesine de engel olmuştur. Bu durum göz önüne alındığında, 1941 yılında kurulan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü modern iç denetim kavramının miladı olarak kabul edilmektedir. İlk başlarda Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü 25 ülkede kurulmuş, zamanla 120 ülkede şubeleri açılmış, üye sayısı 170.000'i aşmış bulunmaktadır.

2.2.2. Dünyada İç Denetim ile İlgili Yapılan Düzenlemeler

İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulmasının ardından dünyadaki ekonomik gelişmelerin kaydettiği aşama, bunun işletmelerin işleyişine yansımaları, değişik sosyal olayların ortaya çıkması gibi nedenler, iç denetimle ilgili o günün koşullarında yapılan denetim uygulamalarının yetersizliğini ve eksikliklerini de beraberinde getirmiştir. Bu eksikliklerin giderilmesi amacıyla günümüze kadar konuyla ilgili kuruluşlar raporlar düzenleyip öneriler geliştirmiş; değişik ülkeler de farklı tarihlerde yapılan önerileri dikkate alarak yasal düzenlemelere gitmişlerdir. Yapılan bu düzenlemeler, iç denetim uygulamalarının geliştirilmesiyle ilgili amacı kapsasa da, yapılan usulsüzlükleri, o güne kadar olan hukuki düzenlemelerin yetersizliklerini ve eksikliklerini de dikkate almıştır.

İç denetimin geliştirilmesi ve ortaya çıkan usulsüzlüklerin önlenmesi amacıyla uluslararası alanda yazılan raporlar, yapılan öneriler ve yasal düzenlemelerin ana başlıkları ve açıklamalarıyla birlikte ilerleyen sayfalarda verilmektedir.

2.2.2.1. Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Kanunu

ABD'de 1977 yılında hazırlanan bu kanun, finansal faaliyetlerin ayrıntılı ve doğru bir şekilde yapılmasını, iç kontrollerin sistemli bir şekilde yerine getirilmesi için, halka açık şirketlerde yapılan işlemlerin yürütülmesini ve muhasebe kayıtlarının yetkili kişilerce yapılmasını öngörmektedir. İhtiyaç duyulan kontrol sisteminin kurulup, gereklerinin yapıp yapılmadığının denetlenmesi için de iç denetçilere dolayısıyla iç denetim bölümünün oluşturulması bu anlamda bir güvence olarak düşünülmüştür. Bu kanunla birlikte, anılan işletmelerde iç denetim bölümleri kurulmuş; iç denetim, işletmelerin yapmış olduğu uygulamalara önemli katkılar sağlamış ve iç kontrolün kalitesini arttırmıştır (Adiloğlu 2011: 39).

2.2.2.2. Cadbury Komitesi Raporu

1992 tarihinde İngiltere'de Cadbury Komitesi tarafından hazırlanan ve yayınlanan Kurumsal Yönetimin Finansal Yönü adlı raporda, işletme yönetimlerinin nasıl kurumsal olabileceği ve işletmelerin etkinliği ile ilgili çeşitli önerilerde bulunulmuştur. Borsada işlem gören işletmelerde denetim komitesi kurulması yönünde tavsiyede bulunulmuştur. Bu tavsiyenin temel amacı, iç denetim bölümlerinin, işletme uygulamalarını düzenli olarak takip etmesini ve etkinliğinin artırılmasını sağlamak; ayrıca, işletmelerde olası hile ve usulsüzlüklerin önüne geçmektir.

2.2.2.3. Turnbull Raporu

Bu rapor "İç Kontrol, Birleştirilmiş Kurallar Üzerine Yönetim Kurulu Üyeleri İçin Rehber" diye de çevrilip konu ile ilgili yayınlara girmiştir. Adı geçen rapor, 1999 yılında İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (ICAEW) adlı kuruluş tarafından yayınlamıştır. Raporun temel önermesi; Londra'da borsada işlem gören şirketlerin "İyi Yönetişim" ilkesine ve bu konuda düzenlenen mevzuata bağlılığını sağlamayı, kurumsal yönetim ve risk yönetimi konularında iç denetim bölümlerinin önemini vurgulamakta; ayrıca raporda, iç denetim bölümlerinin

gerekliliği, rolünü ve iç kontrol sistemlerinin kurulması ve etkinliğinin tekraren gözden geçirilmesini amaçlanmaktadır (Adiloğlu 2011: 39-40).

2.2.2.4. Basel Düzenlemeleri

Bankacılık Düzenleme ve Denetim Uygulamaları Komitesi 1974 Aralık ayında Belçika, Kanada, Fransa, Almanya, İtalya, Japonya, İsveç, İsviçre, Lüksemburg, Hollanda İngiltere, Amerika merkez bankalarının üst düzey yetkilileri tarafından oluşturulan komitenin görevleri ve aldığı kararlar ise (Balkaya: 2007-1):

- İç denetim ilkelerinin oluşturulması,
- Üye ülkelerde bulunan sorunlu bankalarının tespit edilmesi,
- Yetkili kuruluşlarca bankaların uyguladıkları yöntemlerin araştırılmasını ve iç denetim sistemlerinin değerlendirilmesinin yapılmasının sağlanması,
- Yapılan çalışmaları bir rehber halinde ilgili ülkelerin gözetim denetim kuruluşlarına gönderilmesi ve bu yönde yapılan çalışmalarla bankaların iç denetimlerinin etkinliğinin sağlanması şeklinde sıralanmaktadır.

Basel Komitesinin Kararlarına göre iç denetim uygulama amaçları üç ana başlık halinde özetlenebilir (Selimoğlu ve Özbek 2018: 81): Faaliyetlerin verimliğinin ve etkinliğinin sağlanması; mali ve yönetsel konulardaki bilgilerin güvenilirliğinin, bütünlüğünün ve zamanlamasının sağlanması ve yapılan uygulamaların mevcut mevzuata uygunluğunun araştırılması biçimindedir.

Basel Komitesi, 2001 yılı Ağustos ayında, Bankalarda İç Denetim ve Murakıbm Denetçilerle ilişkisi aldı bir rapor yayınlamış; bu rapor, bankacılıkla ilgili, iç denetim kapsamında, iç kontrollerin, risk değerlendirmelerinin, elektronik bilgi sistemlerinin gözden geçirilmesi ve muhasebe kayıtlarının ve mali tabloların doğruluğunun incelenmesi hususlarını içermektedir.

2.2.2.5. COSO Raporu

ABD'de gönüllü özel sektör kuruluşlarının bir araya gelmesiyle oluşan Sponsor Örgütler Komisyonu (COSO), 1992 yılında İç Kontrol Raporu yayınlamış ve uluslararası düzeyde kabul görmüştür. Raporda iç kontrolün tanımı yapılmış; iç denetçilerin etkin ve verimli iç kontrol sistemi kurulması, idame ettirilmesi süreci

içinde önemli rol oynadıkları; iç kontrol sisteminin yeterliliği ve geliştirilmesinin izlenmesi hususunda yönetim ve bağımsız denetim ile koordineli olarak uygulamalarının yürütülmesinin gerekliliği üzerinde durulmuştur.

2.2.2.6. Sarbones-Oxley Yasası (SOX)

ABD'de de 1987-2002 yılları arasında halka açık olan başta Texaco, Enron ve WorldCom gibi şirketlere ait finansal tablolarının hileli bir şekilde ve makyajlanarak hazırlanması, bunun sonucu olarak büyük şirketlerin iflası; yaklaşık yüz yıllık muhasebe denetim firması olan Arthur Andersen'in bu skandala karışması ve piyasadan çekilmek zorunda kalması; bağımsız denetim firmaları tarafından hileli hazırlanan finansal tablolara uygunluk verilmesi vb. nedenlerden dolayı Amerikan kamuoyunda büyük bir güvensizlik ortaya çıkmıştır. Başta yatırımcılara güven sağlamak için halka açık borsada işlem gören şirketlere ait uygulamaların ve yapılan denetimlerin daha sağlıklı sürdürülebilmesi amacıyla mevcut yasalar da dikkate alınarak, yeni bir yasaya ihtiyaç duyulmuştur. Kamuoyunun güvenini tekrar kazanmak için hazırlanan yasa adını, yasayı hazırlayan senatör Paul Sarbanes ve milletvekili Michael Oxley'den almıştır ve ABD'de Temmuz 2002 yılında yasallaşmıştır. Yasa, denetçiler ve Amerikan borsalarında işlem gören halka açık şirketlerin yönetişimi ile ilgili olarak önemli yenilikler içermektedir. Bu yasanın dikkat çeken bir yanı da, 1930 yılında çıkarılmış olan menkul kıymetler yasasından bu yana, konu bağlamında en önemli yasa olduğu yekililerce ifade edilmektedir (<http://www.yazgili.com> 29 Ekim 2020). Yasanın temel işlevi, halka açık şirketlerin finansal raporlarının iyileştirilmesi, muhasebe reformu ve yatırımcılarını korumayı amaçlamaktadır. Bu yasa, adı geçen şirketlerin yönetim kurullarına; iç kontrol sistemlerinin kurulması, etkinliğinin sağlanması; iç denetçilere yönetim kurulu tarafından verilen görevlerin yerine getirilmesi; bağımsız denetçilere de şirketlerin finansal raporlarını olumsuz etkileyecek iç kontrol sistemlerinin zayıf ve eksikliklerini açıklama yükümlüğünü getirmiştir. Yasanın kurumsal yönetimle ilgili düzenlemelerine yönelik özet bilgiler aşağıda açıklanmaktadır (Selimoğlu ve Özбек 2018: 19):

- Şirketler tarafından hazırlanan finansal raporların sermaye piyasası mevzuatına uyumlu olması hususunda şirketin genel müdürü veya eşleniği onay vermekten kişisel olarak sorumlu olduğu,
- Şirketlerin faaliyetleriyle ilgili ve önemli olan olayları eş zamanlı olarak kamuoyuna açıklama yapması gerektiği,
- Denetim komitesinin ve bağımsız denetçilerin bağımsız denetim standartlarına uymasının zorunlu olduğu,
- Bağımsız denetçi ortağının düzenli ve periyodik olarak rotasyona tabi tutulması,
- Sermaye piyasası kanuna aykırı olarak yapılan işlemlere ait cezaların arttırılması yönündedir.

Aynı yasa işletme yönetim kurulları için de bazı yükümlülükler getirmiştir. Bunlar; işletmelerde İKS oluşturulması ve etkinliğinin sağlanması; finansal bilgilerin kaydedilmesi, işlenmesi, özetlenip raporlanması, güncelliğinin ve tamlığının korunması ve yapılan uygulamaların yasa ve diğer düzenlemelere uyumu şeklindedir.

2.2.2.7. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) Kurumsal Yönetim İlkeleri

Üye ülkelerin ekonomilerinin kalkınma ve gelişmesini sağlamak üzere 1961 yılında kurulan örgüt, kurucuları arasında Türkiye'nin de yer aldığı, 2021 yılı itibariyle 36 ülkenin üyesi olduğu, ülke ekonomilere yön verme ve değerlendirme ölçütleriyle kapitalist sistem içerisinde her zaman kendinden söz ettiren önemli kurumlardandır. 1999 yılında OECD ülkeleri bakanlar kurulu Kurumsal Yönetimi İlkeleri başlığı altında bir dizi karar alıp onaylamış ve bu kararları Eylül 2015 tarihinde de güncellemiştir. Alınan bu kararlar hem örgüte üye ülkelerin ve hem de diğer ülke yatırımcıları, şirketleri ve diğer paydaşlar için bir yol gösterici (kılavuz) niteliğindedir. Alınan bu kararlar ve temel ilkeler aşağıda başlıklar halinde ifade edilmiştir (Selimoğlu ve Özbek 2018: 20-21):

- Bahsi geçen bu düzenlemeler ülke koşulları ve şirket büyüklüklerine imkan verecek şekilde bir esnekliğe sahiptirler. Bu bağlamda, "iyi kurumsal yönetimin tek bir model olamayacağı" hususunun altı çizilmiştir.

- Ekonomik yapıları değişen rolleriyle birlikte, kurumsal yatırımcılar ve borsalar gibi kurumların etkin yönetiminin sağlanabilmesi için "kurumsal yönetim alanında denetim ve yaptırım kalitesine" vurgu yapılmıştır.
- Ortaklıkların öncelikli ve vazgeçilmez haklarıyla birlikte, "genel kurullarda bilgi teknolojilerinin kullanılması" onay vermeye yetkili olanların onay süreçleri ve "üst yönetimin ücretlerinin belirlenmesinde ortakların söz hakkı" gibi konuların alınan ilke kararlarında yer alması sağlanmıştır.
- Kurumsal ölçekteki yatırımcılar ve sermaye piyasalarına hizmet sunan araçlarla ilgili yeni bir başlık açılmış; anılan kurumların uygulamaları süresince dürüstlük ilkesine zarar verebilecek "çıkar çatışmalarının açıklanması ve en az seviyeye indirilmesi" gerektiği hususunun önemine atıfta bulunulmuştur.
- Kamuoyuna yapılacak açıklamalara yönelik temel alanlara ilişkin mevcut uygulamalar gözden geçirilmiş; "finansal olmayan ve gönüllülük esasına dayanan raporlamalar dikkate alınmıştır". Bu raporlamalarda yer alan "insan hakları, tedarikçiler ve yerel topluluklar" gibi olgular dikkate alınarak çıkar sahipleri kapsamında yer verilmiştir.
- Şirketlerin icrasında yetki sahibi olan yönetim kurullarına "risk planlaması, vergi planlaması ve iç denetim" konularında yeni roller tanımlanmıştır. Yönetim kurullarının eğitimi ve performansların değerlendirilmesi üzerinde durulmuş; risk, denetim ve ücretlendirme komitelerinin kurulması teşvik edilmiştir.

2.2.2.8. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü Düzenlemeleri

İç denetim mesleğine yönelik standartlar Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yazılıp yayınlanmaktadır. Bu düzenlemelerin amacı;

- İç denetim meslek mensuplarının uyması gereken etik kurallar,
- Objektif olma,
- Mesleki özeninin gösterilmesi,

- Yapılan denetimlerde istenilen kalitenin elde edilmesi gibi temel unsurların uluslararası bağlamda ortak ölçüt olarak kullanılması,
- Yapılan uygulanmalarda standartın sağlanmasıdır.

İç denetimin daha etkin olarak yerine getirilebilmesi için 1999 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü rehber niteliğinde Mesleki Uygulama Çerçevesi bildirgesi yayınlamış, 2002 yılında bu bildirge geliştirilerek Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) şeklini almış, 2007 yılında onaylanmış ve 2009 yıl başından itibaren uygulamaya konulmuştur. UMUÇ, iç denetçilerin bulundukları zaman dilimi içinde ve gelecekte yüksek kalitede iç denetim hizmeti sunmalarını hedeflemektedir.

UMUÇ, iki bölümden oluşmakta olup; birinci bölüm iç denetçiler tarafından uyulması zorunlu olan işin esası iç denetimin tanımı, etik kurallar ve Uluslararası İç Denetim Mesleki Standartları; ikinci bölüm ise zorunlu olmayan ancak önemle salık verilen durum bildireleri, uygulama kılavuzları ve uygulama önerileridir (Adiloğlu 2011: 44).

IIA tarafından oluşturulan ve UMUÇ'un parçası olan iç denetçi niteliklerine yönelik ve iç denetim uygulamalarını değerlendirmekte kullanılan kalite ölçütlerini sağlayan temel standartlar ise (Selimoğlu ve Özbek 2018: 162-163);

İç Denetçilerin Niteliği Bağlamında

1000 Amaç, Yetki ve Sorumluluklar

1100 Bağımsızlık ve Objektiflik

1200 Yeterlilik ve Azami Mesleki Özen ve Dikkat

1300 Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

İç Denetim Faaliyetlerinin Performansı Bağlamında

2000 İç Denetim Faaliyetlerinin Yönetimi

2100 İşin Niteliği

2200 Görev Planlaması

2300 Görevin Yerine Getirilmesi

2400 Sonuçların Raporlanması

2500 İlerlemenin Gözlemlenmesi

2600 Yönetimin Riskleri Üstlenmesi

2.2.3. İç Denetimin Türkiye'deki Tarihsel Süreci

Türkiye'de özel sektörün gelişiminin tarihsel süreci dünyanın ileri gelişmiş kapitalist ülkeleri ile karşılaştırılınca, buna koşut olarak iç denetimin de akademik literatüre ve yasalarda yer alması daha yakın bir zamana rastlamaktadır. Bunun en önemli sebebi gerek Osmanlı İmparatorluğu'nda gerekse Türkiye Cumhuriyeti'nde iktisadi işletmelerin ağırlıklı olarak devlet yönetiminde olduğunun ve özel sektörün gelişmesi için yeterli sermayenin olmadığının göz önünde bulundurulmasının gerektiği değerlendirilmektedir. Çünkü, dünyada iç denetiminin gelişim süreci daha çok özel sektörün gelişmesine paralel olarak var olmuş ve gelişmiştir. Ülkemizde o günün koşulları altında özel sektörün gelişemediği, ekonominin daha çok devlet eliyle yürütüldüğü, iktisadi teşebbüslerin devlet memurları tarafından yönetildiği, nihayetinde bu memurların siyasi otoriteye bağlı olarak görev yaptığı noktasından hareketle, bu kuruluşlarda oluşturulan iç denetimin işlevinin teftiş kurulları aracılığı ile yürütülmesi, iç denetimin gelişmemesinde ve dünyadaki emsallerine uyum sağlayamamasında en önemli etmen olarak karşımıza çıkmaktadır. Ülke ekonomisinin batı kapitalist ekonomileri kadar gelişmemesi ve ekonominin serbest piyasa eliyle yürütülememesi, yeterince rekabet ortamının oluşamamasını da beraberinde getirmiştir.

1923 yılında Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulmasıyla birlikte, ekonomi bağlamında dönemlere ayırırsak üç dönem halinde incelemek mümkündür (Uzun 1998: 20): Birinci dönemde, cumhuriyetin kuruluşunda, özel sektörün son derece zayıf, devletin ekonomide güçlü olması, Sümerbank, Etibank, Türkiye Şeker İşletmeleri gibi bir çok iktisadi kuruluşun ortaya çıkması; ikinci dönemde 1960'lı yıllardan itibaren başta bankacılık olmak üzere özel sektörün belirli bir ivme kazanması, devlet tarafından, Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) aracılığıyla planlı ekonomiye geçilmesi ve ekonomik gelişmelerin takvimlendirilip izlenmesi; üçüncü dönemi ise, 1980 yıllardan itibaren ticaret hacminin artması, verimliliğin öncellenmesi, iktisadi devlet teşekküllerinin özelleştirilmesi, serbest piyasa

ekonomisine geçilmesi ve beraberinde iç denetimin öneminin anlaşıldığından söz edebiliriz

Türkiye'de iç denetimin yasal dayanak halini alması, kavram olarak kabul edilmesi ve tanınması ilk olarak 29 Mayıs 1926 yılında kabul edilen 865 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile gerçekleşmiştir. Kanunun anonim şirketler hakkındaki hükümleri düzenleyen üçüncü kısmında iç denetçilere göndermede bulunulmuş ve "murakıplar" başlığı altında yer almıştır. Belirtilen yıllarda kurulmuş olan ekonomik işletmelerin genel itibarıyla iç denetimleri, ilgili kuruluşların genel müdürüne bağlı teftiş kurulları aracılığıyla yapılmaktaydı. Ekonominin işlevlerinden muhasebe ve denetim uygulamaları da anılan işletmeler bünyesinde yürütülüyordu. Bugün özel sektör tarafından kullanılmakta olan tek düzen hesap planının ilk alt yapı çalışmalarının adı geçen kuruluşlarda uygulandığı; Sümerbank ve Etibank gibi devlet teşekküllerinde kullanılan hesap planları örnek alınmıştır.

İç denetim kavramı, 865 sayılı Türk Ticaret Kanununun yerini alan ve 1957 yılında yürürlüğe giren 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununda da "murakıplar" başlığı altında anonim şirketleri düzenleyen hükümlerin altında yer almıştır. Burada da iç denetim hükümlerine yer verilmiş olmakla birlikte, ancak denetimi yapacak kişilerin niteliklerine yer verilmemiş, böyle olunca da yapılan düzenleme daha çok yasal zorunluluğun yerine getirilmesinin ötesine geçememiştir (Selimoğlu ve Özbek 2018: 86-87). Bir anlamda iç denetim bu alanda dünyadaki örneklerinde olduğu iç denetimin içeriği doldurulamamış bundan dolayı da gerçek işlevini yerine getirememiştir.

1960 yılından sonra, Türkiye ekonomisini doğrudan etkileyen ekonomi birimlerinin planlanması için DPT kurulmuş ve ülke planlı ekonomiye geçmiştir. Bu dönemde her ne kadar belli alanlarda ekonomide özel sektörde gözle görülür bir canlanma olsa da, iktisadi devlet teşekkülleri ekonominin omurgasını oluşturmaya devam ettiği görülmektedir. Bu yıllarda da ekonomik kalkınmanın devlete bağlı işletmelerin eliyle yürütülmesi istenci ağır basmaktadır. 1970'li yıllarda DPT'nin KİT'lerle ilgili yaptığı çalışmalarda muhasebenin ve denetimin üzerinde önemle durulmuştur (DPT 1977: 97-123). Yapılan bu çalışmaların sonucu olarak, muhasebeyi disiplin altına alan ve sistematik bir yapıya geçişini sağlayan muhasebe

tek düzen planına öncülük etmiştir. Ayrıca, DPT işletmelerde uygulanan denetimin yetersizliği hakkında düzenlediği raporlarda da yer vermiştir.

Türkiye'de iç denetim ve bağımsız denetim kavramları, 1980'li yıllardan itibaren murakıplık kavramının ötesine geçerek işletmelerin daha modern yöntemlerle yönetilebilir ve denetlenebilir olabilmesi için, gerçek işlevinin yerine getirilmesini sağlamak amacıyla bununla ilgili bir takım düzenlemelerde yerini almaya başlanmıştır. Yine bu süreç içinde, iç denetim kavramın anlaşılması ve uygulanmasına yönelik çalışmalar yapmak üzere kamu ve sivil kuruluşlar ortaya çıkmış bulunmaktadır.

İç denetimle ilgili yasal düzenlemelere bakıldığında, daha çok 2000 yıllardan itibaren ülkemizde önemli adımlar atılmaya başlanmıştır. 2001 BDDK tarafından bankalarda iç denetim kurulmasına yönelik yönetmelik, 2003 yılında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından aracı kurumlarda iç denetim sistemlerine ilişkin tebliğ, yine 2003 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kamu kurumları ve kuruluşlarında iç denetim bölümü kurulması için Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununu çıkartılmıştır. Daha sonra, 2004 yılında Hazine Müsteşarlığı tarafından sigorta ve reasürans şirketlerinde iç denetim bölümlerinin kurulmasına yönelik yönetmelik yayınlamıştır.

2.2.3.1. Ticari Yaşama İlişkin Düzenlemeler

Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren çıkarılan 865 ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunlarında yer alan "Murakıplık" kavramı, 13 Ocak 2011'de kabul edilen yeni 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda radikal bir kararla yerini "Denetim" kavramına bırakmış; denetimin "Bağımsız Denetim" ve "İç Denetim" olarak uygulanacağını; denetim işlevinin ise yetkilendirilmiş "Uzman Meslek Mensupları tarafından yerine getirileceğini hükme bağlamıştır (Uzay ve Bayat 2016: 1507).

Yeni TTK'nın, 366. maddesinin ikinci fıkrası, yönetim kurulunun, işlerin gidişatını izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulatmak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabileceğini hüküm altına almış; kanunun 375 maddesinin 1-c fıkrasında ise muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması

devredilemez ve vazgeçilemez yetkileri arasında sayılmıştır (Uzun 2012: <https://www.verginet.net> 02 Kasım 2020). Buradaki muhasebe finans denetiminin işletmenin iç denetim bölümü tarafından kontrol edileceği belirtilmektedir. Sayılan nedenlere bakıldığında, işletmelerde iç denetimin kurulması ve faaliyetinin yürütülmesi yönetim kurulunun asli görevlerinden olduğu anlaşılmaktadır.

BDDK, SPK ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca yapılan düzenlemeler ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile getirilen hükümler finans ve kamu kuruluşlarında iç denetim zorunlu hale getirilmiştir. Yeni TTK ile iç denetimin finans ve kamu sektörü ile birlikte diğer sektörlerde faaliyet gösteren sermaye şirketleri için de ihtiyaçtan doğan bir mecburiyet halini alabileceği öngörülebilir (Uzun 2012: <https://www.verginet.net> 02 Kasım 2020).

Yeni TTK'nın getirmiş olduğu yeniliklere bir bütün olarak bakıldığında, ülkemizdeki süregelen ticari yaşam ve uygulamalarında kendinden önceki kanunlara göre önemli farklar görülmektedir. Bunlar; işletmenin varlığını sürdürebilmesi için, iç kontrol sistemine önem verilmesi, kurumsal yönetim ilkelerinin öncellenmesi, risk yönetimine ilişkin planın yapılması ve yapılan risk yönetim planının etkinliğinin değerlendirilmesi, iç denetim tarafından mali tablolarına ilişkin faaliyetlerin daha fazla denetlenebilir olması gibi ölçütler yeni TTK'da yer almaktadır. Yapılacak bu uygulamalarla, işletme yönetimine de makul güvence sağlanmış olmaktadır.

2.2.3.2. Bankacılığa İlişkin Düzenlemeler

Bankacılık uygulamalarında uzun süre denetim faaliyetleri, bankaların genel müdürlüklerinde istihdam edilen müfettişler tarafından yerine getirilmiştir. Bankaların müfettiş istihdam etme zorunluluğu ilk kez 22 Temmuz 1983 tarih 70 sayılı Bankalar Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile getirilmiştir. 25 Nisan 1985 tarihinde kabul edilen 3182 sayılı Bankalar Kanunu, beşinci bölüm, üçüncü kısım, iç denetim, denetçiler başlığı altında 25. maddesinde denetçilerin (müfettiş) niteliklerine yer verilmiş ancak, konumlanmasına yönelik bir hüküm konulmamış; uygulamada müfettişler bankalarda "Teftiş Kuruluna", "Yönetim Kuruluna", "Genel Müdüre" gibi değişik makamlara bağlı olarak örgütsel yapı içinde yer almış; bankalar o dönemde "Teftiş Kurulu Yönetmeliği" ile müfettişlerin çalışma esaslarını ve yöntemini belirlemişlerdir (Toyran 1990: 115). 18 Haziran 1999 tarihinde kabul

edilen 4389 sayılı Bankalar Kanunu, Bankaların Teşkilat Organları başlığı altında 9-1-4 maddesinde belirtildiği üzere, bankaların işlemleri nedeniyle karşılaştıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünü sağlamak amacıyla faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu, esas ve usulleri kurumca yayınlanacak yönetmelikle belirlenecek etkin bir iç denetim sistemi ile risk kontrol sistemi kurulmasını hükme bağlamıştır.

2000'li yıllarda ülkemizde finans sektöründe özellikle de bankacılıkta hızlı dönüşümler yaşanmıştır. Bu bağlamda, bankacılık kanunda ciddi bir değişikliğe gidilmiştir. 4389 sayılı Bankalar Kanunu, 01 Kasım 2006 yılında yürürlüğe giren 5411 sayılı "Bankacılık Kanunu" tarafından değiştirilmiştir. Bankacılık Kanunu, iç denetim alanında da o günün Türkiye koşullarına göre çok ileri ve günümüzde de iç denetim ilkelerine esas teşkil eden bir düzenlemedir. Bu düzenlemeyi gerekli kılan etmenlerin başında, işletmelerin iyi yönetilememesi ve uygulamaların kontrol edilememesi nedeniyle ülkemizde bankacılık sektöründe dikkate değer sayıda bankanın iflas etmesi olmuştur. Yatırımcının sarsılan güvenini tekrar sağlayabilmek ve bir daha bankacılık sektöründe benzer durumun yaşanmaması için bankaların iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimi sistemleriyle ilgili bankalara bazı yükümlülükler getirilmiştir. Bu yükümlülükler ise kanunun ikinci bölümünün, iç sistemler başlığı altına yer almaktadır.

İç denetim uygulamalarına yönelik banka, şube, konsolidasyona tabi ortakları içermesi, yapılacak denetimin niteliği, tarafsızlığı, bağımsızlığı, istenilen mesleki özeninin gösterilmesi, denetim sonunda hazırlanan raporun hangi süreler içinde Yönetim Kurulu'na sunulması gibi ayrıntılı olarak verilen yükümlülüklerin bundan önceki kanunlarda yer almayan pek çok detay ilk defa bu kanunda yer almıştır. 5411 sayılı Bankacılık Kanun'unda yer alan iç denetim ile ilgili ayrıntılar günümüzdeki yazılı prosedürleri ve uygulamaları da şekillendirmiştir. Kanuna istinaden BDDK, 01 Kasım 2006 tarihinde "İç Sistemler Yönetmeliği" düzenlemiş, bu yönetmelikte iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemleri ile uluslararası standartlar da dikkate alınmıştır.

2.2.3.3. Sermaye Piyasası Düzenlemeleri

Sermaye Piyasası Kurulu mevzuatına tabi işletmelere ilişkin düzenlemelerde iç kontrol sistemleri ve iç denetim standartları öncellenmiş, bu konularda uluslararası

genel kabul görmüş ilkeler baz alınmıştır. SPK kapsamında aracı kurumlarla ilgili olarak, özünde halka açık işletmelerin gölgelenmemesi için, yönetsel olarak iç kontrol ve iç denetime yönelik bazı kuralların uygulanması zorunlu tutulmuştur. SPK, 14/7/2003 tarihli ve 25168 sayılı RG'de yayınlanan Seri V, No: 68 Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemlerine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, ikinci bölüm, İç Denetim Sistemi madde 4'te, iç kontrol ve iç denetimle ilgili bazı düzenlemelere gidilmiştir. Tebliğ'de aracı kurumlarının faaliyetlerinin kapsam ve yapısına yönelik olarak, değişen koşullara yanıt verebilecek nitelik, yeterlilik ve etkinliklere ilişkin iç denetim sistemlerini oluşturmak, belirtilen yetkinliklerin geliştirilmesi ve devamının sağlanması zorunlu tutulmuştur. İKS kapsamında oluşturulan kurallar için yönetim kurulu kararı şart koşulmuştur. Aracı kurumların iç kontrol uygulamalarını, saptanan risklerin izlenmesine imkan verecek biçimde düzenlenmesini ve günlük faaliyetler içerisinde bu takibin sürdürülmesini; iç kontrolün sağlanmasında, görevli bulunan tüm personelin yazılı prosedürlere uygun bir şekilde görevlerinin yerine getirilmesini, mesleki ilkelere uygun olarak faaliyetlerini yerine getirmelerini, olağan dışı bir durumla karşılaştıklarında bu durumu üst yönetime bildirilmelerini hükme bağlanmıştır. (Adiloğlu 2011: 30-31). Bu tebliğe göre, iç kontrol faaliyetlerinin yerine getirilmesi için ilgili personelin iç kontrol faaliyetinin icrası dışında başka herhangi bir görev ve sorumluluk verilmemesi gerekmektedir.

2.2.3.4. Sigortacılığa İlişkin Düzenlemeler

Cumhuriyet döneminde sigortacılıkla ilgili 1927 yılında 1149, 1938 yılında 3392, 1959 yılında 7397, 1987 yılında 3379, sayılı kanunlar çıkarılmıştır. 27 Ocak 2004 tarih ve 25359 sayılı RG'de Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin Kuruluş ve Esasları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelikle nitelik, yeterlilik, etkinlik ve iç denetim sistemlerinin geliştirilmesi konu başlıklarını kapsayan yönetmelik çıkarılmıştır. 3 Haziran 2007 tarihinde 5684 sayılı "Sigortacılık Kanunu"nda bu kez iç denetim uygulamalarına yönelik düzenleme kanun olarak mevzuatımıza girmiştir. Kanunun 4. maddesi (8) bendinde, sigorta şirketleri ile reasürans şirketlerinin yönetim stratejisi, yönetim politikalarına uygun olarak risk yönetim sistemlerinin sürekli kontrol edilmesi; hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi amacıyla iç denetim sisteminin kurulması zorunlu kılınmıştır. Ayrıca, iç denetim

bölümü kurulması, gerektiği kadar personel istihdam edilmesi hükme bağlanmış ve aksi durumda cezai yaptırımların uygulanacağı ifadesi kanunda yer almıştır. Kanuna bağlı olarak da Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmelik 21 Haziran 2008 tarih ve 26913 sayılı RG'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmelikte, iç denetim biriminin* bağlı olduğu bir denetim komitesi ifade edilmese de, yönetim kurulunun sorumluluk kendisinde kalmak koşuluyla, icra ve yönetsel görevi bulunmayan bir veya daha fazla üyesini iç sistemlerden sorumlu olarak görevlendirebileceği hükme bağlanmıştır (Adiloğlu 2011: 35).

2.2.3.5. Kamu Kurum ve Kuruluşlarına İlişkin Düzenlemeler

Avrupa Birliği'ne uyum çalışmalarında, üye ülkelerin kamuya ait bütçenin hazırlanması ve kullanılmasında standart bir uygulama olan Kamu Mali Kontrol modeline uygun olarak kamu kurum ve kuruluşlarında, kalkınma planları, belirlenen politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli, kullanılması; kurumsal yönetim bağlamında hesap verebilirliği, saydamlığı sağlamak üzere kamu mali yönetim yapısının işleyişini; yapılan mali işlemlerinin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolünün sağlanması amacıyla 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 24 Aralık 2003 tarihinde 25326 sayılı RG'de yayınlanmış ve 01 Ocak 2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kamu maliyesiyle ilgili o güne kadar yapılan denetimler göz önüne alındığında 5018 sayılı kanun, kamu maliyesinde reform niteliğindedir. Bu kanunla düzenleyici ve denetleyici kurumlar dışında, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri bünyelerinde iç denetim kurulması istenmektedir. Kanunun 63. maddesinde, "Teftiş" uygulamalarının ötesinde, uluslararası denetim standartları dikkate alınmış; kamu kurumlarına değer katma, etkinlik, verimlilik, uygunluk, risk yönetimi, kontrol, danışmanlık ve nesnel güvence sağlama gibi kavramlar öncellenmiştir. Bu tür bir yaklaşım, ülkemizin mevzuatımızda çok yeni olup, dünyadaki iç denetim uygulamalarına uyumu ve bütünselliği de beraberinde getirmektedir. Ayrıca, 5018 sayılı kanununla, kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminde, artırılmış olan idarelerin görev, yetki, sorumluluklarının kullanımı ve iç kontrole yönelik merkezi uyumlaştırılmasının sağlanmasıyla ilgili görevi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na, iç

denetime ilişkin merkezi uyumlaştırma görevini ise Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde bulunan İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na (İDKK) verilmiştir.

** Kaynaklarda iç denetim "birim" olarak geçmekte ancak, işlevi ve uygulamalardaki yerine bakıldığında iç denetim "bölüm" olarak faaliyetlerini sürdürmektedir.*

2.3. İç Denetim Örgütleri

Günümüzde Türkiye'de iç denetim alanında özel sektör ve kamu sektöründe çalışan iç denetçilerin yeterliliklerini, niteliklerini ve dayanışmasını sağlayan; iç denetime literatür kapsamında işlevsellik kazandırmak amacıyla, iç denetçiler; Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) ve Kamu İç Denetçiler Derneği (KİDDER) dernek çatısı altında örgütlenmiş bulunmaktadır.

2.3.1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü

İç Denetim Enstitüsü, ülkemizde uluslararası standartlarda iç denetim mesleğinin gelişimi ve Türkiye'de iç denetim konusunda var olan boşluğun doldurulması amacıyla 19 Eylül 1995 tarihinde kurulmuştur. 1998 yılında İç Denetim Enstitüsü'nün talebi üzerine Bakanlar Kurulu Kararıyla Enstitü'nün ismi Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) olarak değiştirilmiştir. TİDE'nin, Kasım 2020 tarihi itibarıyla 900'den fazla kurumu temsil eden 3000'e yakın üyesi bulunmaktadır. TİDE, dünya iç denetim alanında faaliyet gösteren kurumlarla, eşgüdüm halinde çalışmaktadır. TİDE 1996 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA) üyeliğine kabul edilmiştir. Aynı zamanda adı geçen kuruluşlarda yönetim ve denetim kurullarında üye bulundurmaktadır. 2000 yılından itibaren Uluslararası İç Denetçi sınavlarını yapmaya başlamış ve meslekle ilgili Uluslararası İç Denetçi Sertifikası (CIA), Finansal Hizmetler Denetçi Sertifikası (CFSA), Özdeğerlendirme Uzmanlığı Sertifikası (CCSA), Kamu Denetçisi Sertifikası (CGAP), Risk Yönetimi Güvencesi Sertifikası (CRMA) sınavlarını yapmakta ve yetkilendirme belgesi vermektedir (<https://www.tide.org.tr> 16 Kasım 2020).

TİDE, iç denetçilikle ilgili finans ve reel sektör ile kamu kurum ve kuruluşlarında mesleğin yetkinliğini artırmak, akademik gelişimine ve yönetim kalitesine katkıda bulunmak ve güncel kalmak için bu yöndeki çalışmalarını sürdürmektedir.

2.3.2. Kamu İç Denetçileri Derneği

Kamu İç Denetçiler Derneği, 08 Mart 2007 tarihinde, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun geçici 5. maddesi uyarınca çeşitli kamu idarelerinde (bakanlıklar, genel ve özel bütçeli idareler, mahalli idareler) iç denetçi olarak atananlar tarafından kurulmuştur (<https://www.memurlar.net> 16 Kasım 2020).

KİDDER'in amacı; kamusal hizmet ve faaliyetlerin yürütülmesi ve kamu harcamalarının yapılmasında önceden belirlenmiş politika ve hedefler ile hukuk kurallarına uyulup uyulmadığını gözden geçirmek; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını ve yönetilmesini sağlamak; kamu varlıklarının korunması, yolsuzluk, usulsüzlük, hile, görevi kötüye kullanma, savurganlığın ve her türlü hukuk dışı uygulamaların önlenmesine yönelik çaba harcamak; kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin tasarım ve işleyişini izlemek, yasal ve yönetsel düzenleme ve uygulamalar konusundaki eksiklik ve aksaklıkların giderilmesi hususunda, ilgilileri, yetkilileri ve kamuoyunu bilgilendirmek; yapılan yanlış uygulamaların tekrarlanmaması için gereken önlemlerin alınması ve düzenlemelerin yapılması yönünde üst yönetim için öneriler geliştirmektir (<https://www.kidder.org.tr> 16 Kasım 2020). Ayrıca dernek; kurumsal yönetim ilklerine uygun olarak hesap verilebilirlik, mali saydamlık ve yönetim sorumluluğu esasına dayalı kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin etkin ve kaliteli bir şekilde işletilmesi ve geliştirilmesine katkıda bulunmak; kamu idarelerinin risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini ve yeterliliğini değerlendirmek de amaçları arasında yer almaktadır.

2.4. İç Denetimin Tanımı

Denetim, işitmek, incelemek ve anlamak anlamında kullanılmakta olup kaynağı Latince audire, İngilizce audit sözcüğünden almakta ve bir işin daha önceden belirlenen ölçütlere uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesidir. Bu bağlamda iç denetimi tanımlarsak:

İç denetim, örgüt yönetiminin, işletme bünyesinde sorumlulukları altında yapılan uygulamaların hile, hata veya etkin, verimli ve tutumlu olamayan faaliyetlerin ortaya çıkma ihtimalinin minimize edilmesini güvence altına almayı

amaçlayan bir fonksiyon olup; aynı zamanda iç kontrol sisteminin belirlenen ölçütlere uygunluğunu değerlendirerek yönetime sunulan bağımsız bir hizmettir (Demir vd. 2018: 86-87).

İşletmelere ait uygulamalar zamanın ruhuna uygun olarak, faaliyet konusu, örgüt yapısı ve süreçleri değişim ve gelişim içinde bulunmaktadır. IIA da bu kapsamda 1947 yılından itibaren geçen süreç içinde iç denetimi değişik şekillerde tanımlamıştır. Adı geçen enstitünün en son 1999 yılında yapmış olduğu iç denetim tanımı, günümüzde de güncelliğini sürdürmektedir.

İç denetim; IIA tarafından yayınlanan UMUÇ içerisinde, sorumluluk ve hesap verebilirliğin sağlanması, vekalet teorisi, yönetime danışmanlık, işletmenin varlıklarının korunması gibi iç denetimin temel uygulamalarının yürütülmesine ve kurumsal yönetim ilkelerinin yerine getirilmesine yönelik ihtiyaçların giderilmesi olup; *"bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur"* şeklinde ifade edilmektedir.

Kurumsal kimliği olan, iç kontrol sisteminin oluşturulduğu, uygulamalarının yazılı hale getirildiği işletmelerde iç denetim; bağımsız, tarafsız, etki altında kalmadan işletmelerin mali nitelikte olan veya mali nitelikte olmayan faaliyetlerinin gözlemlenmesini, incelenmesini ve kontrol edilmesini yerine getiren, değerlendirip sonuçlarıyla birlikte işletmenin üst yönetimine raporlanmasını sağlayan işletmeye bağlı iç denetçiler tarafından yapılan bir denetim şeklidir. İç denetim, yapılan araştırma ve inceleme sonucunda doğrulama ve bir değerlendirme fonksiyonudur.

İşletme faaliyet alanlarının değişmesi ve gelişmesiyle birlikte yapılan iç denetimlerin de işlev ve kapsamında da değişiklikler meydana gelmiştir. IIA 1957 yılında iç denetimi muhasebe, finans ve faaliyetlerle ilgilenen bağımsız değerlendirme faaliyeti olarak tanımlanırken, 1970 yılların sonunda iç denetim, örgüt uygulamalarını inceleyen ve değerlendiren bir birim olarak karşımıza çıkmaktadır. Yani, iç denetim muhasebe odaklı bir işleve sahipken, yönetim odaklı bir fonksiyon durumuna gelmiştir. 1999 yılında, Uluslararası Denetim Enstitüsü iç denetimin tanım

kapsamını genişleterek; iç denetimin kurum faaliyetlerini geliştirmek ve faaliyetlere değer katma amacını hedefleyen bağımsız ve nesnel bir güvence sağlayan danışmanlık işlevi olduğu şeklinde ifade etmiştir. Bu bağlamda, iç denetim sistemli bir yaklaşımla; kurumun risk yönetimini, kurumsal süreçlerinin etkinliğini, verimliliğini değerlendiren, geliştiren ve süreçlerini kontrol eden işletmenin amacına ulaşmasına yardımcı olan işlevler bütünü olarak açıklamak mümkündür.

Tablo 2.1. İç Denetimin Süreç İçinde Değişen Yapısı

Süreç	İç Denetimden Beklenen Yararlar
1950'li yıllar	İşletme varlıklarının korunması
1960'lı yıllar	İşletme verilerinin güvenilirliğinin denetlenmesi
1970'li yıllar	Uygunluk denetiminin yapılması
1980'li yıllar	İşletme etkinliğinin denetlenmesi
1990'lı yıllar	İşletme amaçlarına ulaşılması
2000'li yıllar	İşletmeye artı değer katma

Kaynak: Bayrak 2018: 984

İç denetçilerin, işlemlerde istihdam edildiği ilk yıllarda yeterli düzeyde yetkiden yoksun olması ve yetkinliğe sahip olmamaları, yapmış oldukları raporlamaları alt düzey yetkililerine yapması; iç denetimin gelişmesine engel olmuş ve bu bağlamda geçmişe dönük süreçler incelendiğinde 1941'de kurulan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün iç denetim olgusuna ait gelişmenin bir başlangıcı olduğu kabul edilmektedir (Bayrak 2018: 984).

2.4.1. İç Denetimin Unsurları ve Bağımsız Denetim İlişkisi

İç denetim faaliyetleri yerine getirilirken ve yapılan denetimin bir bütün halde ele alınabilmesi için, iç denetçilerin bağımsız ve tarafsız olması, işletme üst yönetimine makul düzeyde güvence ve danışmanlık hizmeti vermesi, işletmeye değer katması gibi unsurların göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Diğer yandan iç denetim ve bağımsız denetimin; işletmenin iç kontrol sisteminin ve finansal tablolarının incelenmesi ve değerlendirilmesi açısından bir birini tamamlayan iki önemli bileşendir. Böylece, iç denetimin bağımsız denetimle bir bütün ve eşgüdüm halinde yürütülmesiyle, gereksiz denetim tekrarlarını önleyeceği, dolayısıyla denetim

süreçlerinin kısaltacağı ve maliyetlerinin düşürülmesine katkıda bulunacağı ifade edilebilir (Ülker vd. 2020: 95).

2.4.1.1. İç Denetimin Bağımsız ve Tarafsız Olması

Bağımsızlık, iç denetim bölümünde sahip olunması gereken bir nitelikler. Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre iç denetim bölümü, işletmenin diğer bölümlerinden tamamen bağımsız olması gerekmektedir. Aynı zamanda iç denetim bölümü faaliyetlerini verilen yetki çerçevesinde bağımsız olarak yürütebilmeli ve hiç bir engellemeye maruz kalmadan görevini yapabilmelidir. İç denetim bölümünün konumlandırılmasıyla ilgili değişik görüşler olmakla birlikte, işletmede denetim komitesi varsa denetim komitesine yoksa doğrudan yönetim kuruluna bağlı olması bağımsızlık ilkesi açısından en iyi yöntem olduğu hususunda genel bir fikir birliği bulunmaktadır.

Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre iç denetim bölümünün, bulunduğu işletmenin denetimin uygulamaları ile yakından ilgili bir kademeye bağlı olarak görevlendirilmesinin gerektiği; Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü ise, iç denetim bölümünün bağımsızlığının korunması amacıyla, iç denetim sorumlusunun işlevsel olarak işletmenin denetim komitesine veya eşitinde bir makama bağlı olmasının gerektiği belirtilmektedir.

İç denetimin bağımsızlığını sağlayan durum için aşağıdaki örnekler verilebilir (Selimoğlu ve Özbek 2018: 108):

- Denetlenen hiç bir faaliyetin unsuru ve icrasının içinde yer almaması,
- Denetlenen faaliyetle ilişkili ve tarafgir (peşin hükümlü) bir görüşe sahip olmaması,
- Yapılan denetimin kapsamına ve içeriğine müdahale edilmemesi,
- Kullanılan denetim prosedürleri seçiminde yönlendirmede bulunulmaması,
- Denetim raporunun içerisine ve sunumuna müdahale edilmemesi,
- Denetim yapanların özlük hakları tamamen yönetim kurulu tarafından belirlenmesi,

- Denetçinin istihdam süresine ve sürekliliğine müdahale edilmemesi gerekmektedir.

İç denetim işlevinin tarafsız (objektif) olarak yapılabilmesi için; iç denetçiler ön yargısız davranmalı hiç bir çıkar çatışmasına dahil olmamalıdır. Tarafsızlık, kişilere özgü bir nitelik olup, sosyal baskılar, kişisel ilişkiler, cinsiyet, kültürel, etnik önyargılardan uzak objektif olmayı beraberinde getirmektedir. Konuyla ilgili iç denetim standardında belirtildiği gibi iç denetçiler, yaptıkları denetimin faaliyetleri sırasında ortaya çıkacak sonuçlara karşı taviz vermeden nesnel bir şekilde zihinsel bir tutum içinde olmalıdır.

2.4.1.2. İç Denetimin Güvence ve Danışmanlık Hizmeti Sunması

İç denetimde güvence hizmeti sağlama unsuru iç denetim uygulamalarının en temel ilkelerindendir. Güvence hizmetleri, işletmede riskli alanların belirlenmesi, iç kontrol ve yönetim sisteminin yeterliliği, yapmış olduğu uygulamaların etkinliğinin incelenmesi işletmeye tam olarak bir garanti vermez, ancak makul bir düzeyde güvence sağlayabilmektedir (Selimoğlu ve Özbek 2018: 102). İç denetim yapılan işletmede, işletmenin finansal olarak çok büyük bir ekonomik sıkıntıyla karşı karşıya kalmasını gerektirecek risklerin tespit edilmesi ve bunların minimize edilmesi için yapılan uyarı ve önlemler büyük bir değer taşımaktadır. Güvence unsurunun yerine getirilebilmesi için, iç denetim uygulamalarının iç denetim standartlarına bağlı kalınarak yapılması, kesintisiz ve sistematik bir disiplin içinde yürütülmesi güvence hizmetinin etkinliğini artırmaktadır.

İç denetim, işletme üst yönetimine yardımcı olmak üzere danışmanlık hizmeti vererek aynı zamanda, üst yönetimin belirlediği gereksinime koşut olarak, işletmenin uygulamalarını geliştirmek ve işletmeye değer katmak amacıyla öneri vermesidir. Danışmanlık hizmetleri, işletme üst yönetimin amaçladığı hedeflere ulaşmak için işletmenin kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının, işletme varlıklarının belirlenen kurallara göre korunup korunmadığının, oluşturulan iç kontrol sisteminin yeterli olup olmadığının yapılan denetim esnasında elde edilen bulgularının güvenilirliği ve isabetiyle güvence ve danışmanlık hizmetleri verilmiş olmaktadır.

2.4.1.3. İç Denetimin Sistematik ve Disiplin İçinde Yerine Getirilmesi

İç denetim bölümü yapmış olduğu uygulamaları, işletmenin bütün birimlerinin kendi içindeki ve birimler arası süreçlerini dikkate alarak yerine getirir. Denetimin planlanması, yapılan planın takvime bağlanarak programa dönüştürülmesi ve uygulanması sistematik bir disiplin içinde yapılması; denetim sonucunda işleme bağlanan maddelerin, "açık işlem maddesi" şeklinde güncellenerek izlenmesi gerekmektedir. İç denetim faaliyetlerinin sistematik ve disiplin içinde yapılmasına yönelik oluşturulan standart ve ilkelere uyulması, yapılan denetimin etkinliğini arttırmaktadır. Denetim faaliyetlerinin belirlenen standart ve ilkelere göre düzenlenmesi, risklerin esaslı bir yaklaşım içinde ele alınması, işletme içinde etkin risk yönetiminin oluşumunu da beraberinde getirir.

2.4.1.4. İç Denetimin İşletmeye Değer Katması

İç denetim bölümünün varlık nedeni, içinde bulunduğu işletme üst yönetimi tarafından belirlenen hedeflere ulaşmak için yapılan uygulamaların yeterliliğini denetleyip değerlendirmesidir. İşletme üst yönetimi, işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için bu yönde politika oluşturur, iş ve kontrol süreçlerini belirler. İç denetimin görevi ve sorumluluğu ise, üst yönetim tarafından belirlenen politika ve süreçlerin etkinliği ve verimliliği; işletmeye ait varlıkların hile ve usulsüzlere karşı korunması ve olası risklere karşı alınacak önlemler hakkında düşünce üretmesidir. Aynı zamanda, işletme tarafından yapılan uygulamalar hakkında bilgi sahibi olmak, edindiği bilgileri değerlendirmek ve sonuçlarını üst yönetime sunmaktır. Üst yönetime sunulan raporlar, bir yanda yapılan uygulama sonuçlarını içerirken, diğer yandan da işletmenin hedeflerine engel olabilecek riskleri tespit edip, oluşabilecek alternatifleri kapsamı gerekmektedir. Bu koşullar altında iç denetim, hem makul güvence sağlar hem de danışmanlık hizmeti vermiş olur. Böylece işletmenin amacına ulaşmasına katkıda bulunur.

2.4.2. İç Denetim Bağımsız Denetim İlişkisi

İşletmenin, bağımsız denetim tarafından denetlenmesinin amacı; muhasebe uygulamalarının genel durumu ile birlikte, mali hareketlerin finansal tablolara genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kapsamında yansıyor yansımadığının, uzman kişilerce incelenip bulgularıyla birlikte isteklilerine ulaşmasının sağlanmasıdır. Bu

bağlamda iç denetim ve bağımsız denetimin ilişkisi oldukça önemlidir. İşletmelerde iç kontrol sisteminin oluşturulmuş olması ve işletmenin iç denetim tarafından etkin bir şekilde denetlenmesi, bağımsız denetim için bir kılavuz değerindedir. İç denetim yönetiminin, bağımsız denetçiler tarafından yapılacak denetimde gereksiz tekrarın önlenmesi, denetimin kapsamını ve ayrıntı derecesini buna göre belirlemesinden dolayı, iç kontrol ile ilgili denetim bilgilerinin paylaşılması gerekmektedir (Adiloğlu 2011: 27). İç denetim gerekli gördüğü hallerde bağımsız denetçilere destek vermesi önem arz etmektedir. Çünkü, iç denetçiler, işletmenin iç kontrol sistemini sürekli incelemesinden dolayı, yapılan uygulamaların işletmeye ait finansal tablolara nasıl yansıdığı konusunda daha fazla bilgiye sahiptir. İç denetçilerin ve bağımsız denetçilerin işbirliği yapması bir anlamda sinerjiyi de beraberinde getirmektedir.

İç denetçilerin ve bağımsız denetçilerin birbirlerini tamamlayıcı işlevleri ve özellikleri olsa da yöntem, amaç, zamanlama dilimleri ve sorumlulukları bakımından önemli farklılıklar bulunmaktadır. İç denetçiler yapacağı denetimi; içinde bulunulan zaman ve proaktif olarak gelecek zaman dilimini dikkate alarak uygulamalarda bulunurken; bağımsız denetçilerin bakış açısı ise, geçmiş zamanda ne olmuş ve denetim esnasında yapılan uygulamalara odaklanmaktadırlar. Raporlama sorumluluğu bakımından da farklılıkları vardır: İç denetçiler, işletme üst yönetimine karşı sorumluluk taşırken; bağımsız denetçiler ise işletme üst yönetimine, paydaşlara ve yasama organına da karşı sorumludurlar (Arslan 2018: 103).

2.5. İç Kontrol

Bir işletmenin belirlenen kurallara uygun davranması, uygulamaların etkinliği ve verimliliği, İşletme varlıklarının korunması, iş süreçlerinde risklerin belirlenip değerlendirilmesinde iç kontrol sisteminin önemi ve gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

İç kontrol, işletme örgütlerinde yönetim kurulunun, yöneticilerin ve çalışanların yapmış olduğu faaliyetlerin etkinliği, verimliliği; mali tabloların güvenilirliği, yasal mevzuata ve yapılan uygulamaların belirlenen kurallara uygunluğu kapsamında makul güvence sağlamayı amaçlayan iş süreçlerinin bütünüdür ve nitelendiren bir kavramdır.

Diğer bir ifadeyle iç kontrol kavramı, işletmeye ait varlıkları korumak, finansal bilgilerin teyidini ve güvenilirliğini inceleyip sorgulamak, yapılan

uygulamaların verimliliğini ve etkinliğini artırmak, yönetim tarafından belirlenmiş politika ve kuralların uygulanabilirliğine inandırmak amacıyla tüm tanımlanmış önlem ve metotların bütünü olarak ifade edilebilir (Demir vd. 2018: 84).

iç kontrol sisteminin kurgulanmasındaki temel amaç, bir işletmede var olması ve olmaması gereken tüm unsurları kapsamından oluşmaktadır. İşletmeye ait varlıkların korunmasını olumsuz etkileyebilecek hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi, verilen kararların ve yapılan organizasyon ile oluşturulan iş süreçlerinde meydana gelebilecek risk unsurlarının minimize edilmesi, tespit edilen risklerin ortadan kaldırılması, finansal raporların güvenilirliğinin sağlanması, işletmeye değer katması ve işletmenin kurumsal yapı içinde kimliğinin sürdürülmesi iç kontrol sisteminin ana hedeflerindendir.

Tablo 2.2. İç Kontrol Yapısının Unsurları

Kontrol Çevresi	Muhasebe Sistemi	Muhasebe Sisteminde Bulunması Gereken Unsurlar	Kontrol Prosedürleri
- Yönetimin düşüncesi ve yaklaşımı - İşletmenin örgüt yapısı - Yönetim kurulu ve denetim komitesinin işlevi - Yetki ve sorumlulukların dağılımı - Yönetimin kontrol yöntemleri - İç denetimin işlevi - İşletmenin insan kaynakları politikası, prosedürleri, yapısı ve durumu - Dış etkenler	- İşletmenin muhasebe sistemi ve yapısı - Kaydedilen işlemlerin gerçekten var olması - İşlemlerin verilen yetkilere dayanılarak yapılması - Gerçekleşen işlemlerin eksiksiz bir biçimde kayıtlara alınması - İşlemlerin uygun bir şekilde değerlendirilmesi ve doğru hesaplara zamanında kaydedilmesi - İşlemlerin finansal tablolara doğru şekilde yansıtılması	- İşletme faaliyetlerine uygun olarak hazırlanmış hesap planı - Hesapların işleyişini yeterli bir şekilde açıklayan muhasebe yönetmeliği - Etkin bir bütçe sistemi - Faaliyetlere uygun olarak düzenlenmiş maliyet muhasebesi sistemi - Uygun belge akış sistemi	- Görevlerin ayrımı - Kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması - Uygun belgeleme ve kayıtların varlığı - Varlıklar ve muhasebe kayıtları üzerinde fiziki kontroller - Bağımsız mutabakatlar

Kaynak: Adiloğlu 2011: 101

İç kontrolü oluşturan unsurlar, işletme yönetiminin en önemli yönetsel araçlarındandır. İşletme tepe yönetimin vermiş olduğu kararlar ve amaçladığı hedeflere ulaşmak için Tablo 2.2'de bölümleip sıralanan başlıkların, işletmenin

yapmış olduğu uygulamalar ve kurumsallığı hakkında da ciddi bir fikir verdiği söylenebilir.

2.5.1. COSO Modeli

COSO, 1985 yılında ABD'de iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığı ile finansal tablolardaki hata ve hilelerin nedenlerini tespit etmek ve önlemek; finansal tabloların kalitesini artırmak, belirlediği hedefe ulaşmak için düzenlemeler yapmak amacıyla gönüllü beş meslek kuruluşunun bir araya gelmesiyle kurulmuştur. Bu kuruluşlar: Amerikan Sertifikalı Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA), Amerika Muhasebe Derneği (AAA), Finans Yöneticileri Enstitüsü (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü'nden (IMA) oluşmaktadır.

Amaçları mali tabloların kalitesini yükseltmek olan ABD'nin finans sektörünün anılan bu beş kuruluşu 1992 yılında İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve adıyla bilinen COSO İç Kontrol Raporu, uluslararası çapta ilgi görmekte olup, "iç kontrol" tanımını aşağıda belirtildiği gibi yapmıştır:

"İç kontrol, mali tabloların güvenirliği, faaliyet ve işlemlerin etkinliği ve verimliliği, faaliyetlerin yasa ve politikalara uygunluğunu sağlama konusunda sınırlı bir güvence veren şirket üst yönetimi veya yönetim kurulları tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntemler bütünüdür". Diğer bir tanım: "İç kontrol, bir işletmenin yönetim kurulu, üst yönetim ve diğer çalışanları tarafından etkilenen ve işletmenin temel hedeflerinin yerine getirildiğine dair makul bir güvencenin elde edilmesini sağlayan geniş bir yapıdır" şeklindedir (Türedi ve Karakaya 2015: 68).

Raporun devamında tanımlamayı baz alan diğer temel kavramlar ise (Adiloğlu 2011: 103-104);

- İç kontrol sürecin içinde bir son olmadığı, sona gitmek için kullanılan bir araç olduğu,
- İç kontrolün politika ve bildirgelerden ibaret olmadığı, insanların etkisine açık olduğu,
- İç kontrolün belirli düzeye kadar güvence sağlaması mümkün olmasına rağmen, kesin bir garanti teşkil etmediği,

- İç kontrolün tanımında belirtildiği gibi ifade edilen parametrelerin farklı olmasına karşın, hedefe ulaşmada aynı amacın güdüldüğü; yönetimin işletmeyi yönetmesine yardımcı olmak için tüm kontrol faaliyetlerini kapsadığı,
- Örgütün değişik konumlarında yer alan kişilerin iç kontroller bağlamında sorumluluklarının bulunduğu,
- İç kontrolün etkin bir kurumsal yönetim çerçeve oluşturmada başlıca bir bileşen olduğu şeklindedir.

İç kontrol uygulamalarında COSO modeli, işletmeler tarafından en fazla tercih edilen modeldir. Tercih edilmesinin nedeni, yönetim bağlamında tüm süreçleri kapsamasıdır. Özellikle düzenlenen raporlar ve hazırlanan finansal tabloların işletme yönetimine, hissedarlara ve paydaşlara önemli ölçüde güvence sağlamasından kaynaklandığı değerlendirilmektedir.

COSO modelinin ilgi görmesi, iç kontrollerin oluşturulmasında amaçlanan noktaya ulaşılmasında işletme faaliyetlerinin etkinlik, verimlilik, finansal raporlama ve kuralların belgelendirilmesi konusunda birbiriyle ilintili beş temel bileşenin yapılmasıdır. Bu bileşenler; Kontrol Ortamı/Çevresi, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim ve Gözetim/İzleme'dir.

2.5.1.1. Kontrol Çevresi

UMUÇ bünyesinde bulunan üst yönetim, yönetim kurulu ve denetim kurulunun işletmeyi kontrol etmedeki tutumu, davranışı; ortaya konulan çözüm önerilerine karşı yaklaşımları ve etik değerlere karşı duruşları ve işletmeyi denetleme biçimleridir (Pamukçu 2019: 16). İşletmenin kontrol çevresi, iç kontrol sisteminin temel hedefini belirlemesinde aşağıda verilen maddi ve maddi olmayan faktörleri kapsar (Selimoğlu ve Özbek 2018: 54):

- Dürüstlük ve Etik Değerler
- Yetkinlik/Uzmanlık Sadakati
- Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesi
- Yönetim Felsefesi ve Çalışma Tarzı

- Örgüt Yapısı
- Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi ve Dağıtımı
- İnsan Kaynakları Politikası ve Uygulamaları

İşletmenin kontrol ortamı işletme üst yönetiminin ve yönetim kurulunun iç kontrol süreçlerine karşı bakış açısını ve işlemeye verdiği önemi göstermekte, ayrıca iç kontrol sisteminin de temel taşıdır.

2.5.1.2. Risk Değerlendirme

İşletmelerde risk yönetimi son yıllarda öne çıkmakta, işletme süreçleri esnasında karşılarına çıkan iş risklerini anlama ve nasıl yönetileceğinin bir gereklilik olduğu konusu önem kazanmıştır. Bunun yanında, işletme riski sadece finansal riskler olmayıp ahlaki ve çevresel etkileri de içermektedir. Risk değerlendirmesi, işletmenin her seviyesinde belirlenen amaçla ilgili risklerin tespitiyle başlar. Risk değerlendirmesi, etkin bir kontrolle işletme bütününde belirlenen hedeflere ulaşmak istencinin öncülüyle birlikte, bütçe, strateji ve iş planlarıyla uyumlu olması gerekmektedir.

Risklerin belirlenmesi ve yönetilmesi işletme üst yönetiminin sorumluluğunda bulunmakta, bu bağlamda iç denetimin önemi artmakta, dolayısıyla risklerin tespiti ve değerlendirilmesi konularında işletme yönetim kuruluna makul güvence vermesi iç denetimin varlık sebeplerindendir.

Risk değerlendirmede, sürecin başlatılması, kaydedilmesi ve mali tablolara ait verilerin rapor edilmesinde, bu raporlamanın inandırıcılığını sarsacak süreçlere dikkat edilir. İşletme yönetimi, bütün olasılıkları değerlendirerek riskleri tanımlamalı, risklerin önemini dikkate alarak kısa ve uzun vadede nasıl meydana gelebileceğini göz önünde bulundurmalı, yapılacak plana göre önlemini alarak riskleri yönetmelidir. Günümüzde işletmelerin karşılaşılabileceği riskler ise; bulunduğu iş kolundaki değişiklikler, yeni personel, üretim alanındaki ve teknolojik değişiklikler, hızlı büyüme, yeni iş yapılış şekilleri ve ürün modelleri, muhasebe vd. alanlarda kamusal düzenlemeler, yeniden yapılanmalar, uluslararası ekonomik dalgalanmalar gibi hususlar sayılabilir (Pamukçu 2019: 17-18).

2.5.1.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, işletmenin belirlediği hedeflere ulaşması ve risklerin yönetilmesini sağlayan politika ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetlerinin temel işlevi, ortaya çıkabilecek olumsuzlukları tespit etmek, önlemek ve bunlarla ilgili yapılacak düzenlemelere katkı vermektir. İç Kontrol uygulamaları genel itibariyle; politika ve prosedürler performans ölçümleri, bilgi sistemleri, varlıkların fiziksel kontrolleri, görev ayrılıkları gibi unsurları kapsamaktadır.

2.5.1.4. Bilgi ve İletişim

İşletme hedeflerine ulaşabilmesi, faaliyetlerini denetleyebilmesi, çalışanlarının üst yönetimle ilişkilerinin sağlıklı yürütülebilmesi, işletme içinde ve dışında güven sağlayabilmesi işletmenin ürettiği bilgilerin güncelliği, etkinliği ve kalitesine bağlıdır (Pamukçu 2019: 18). İşletme yönetiminin etkin bilgi ve iletişim hususunda yapması gerekenler aşağıda sıralanmaktadır (Selimoğlu ve Özbek 2018: 56):

- Çalışanlara görevleri ve sorumlulukları bildirilmelidir.
- Örgüt içindeki iletişim yukarıdan aşağıya; aşağıdan yukarıya ve yatay düzlemde serbest bir biçimde sağlanmalıdır.
- Alıcılarla, satıcılarla ve üçüncü kişilerle bilgi alışverişi açık olmalıdır.
- Bütün doğru işlemler açıklanmalı ve kaydedilmelidir.
- Mali tablolarda yer alacak veriler ayrıntılı, güncel ve doğru şekilde tanımlanmalıdır.

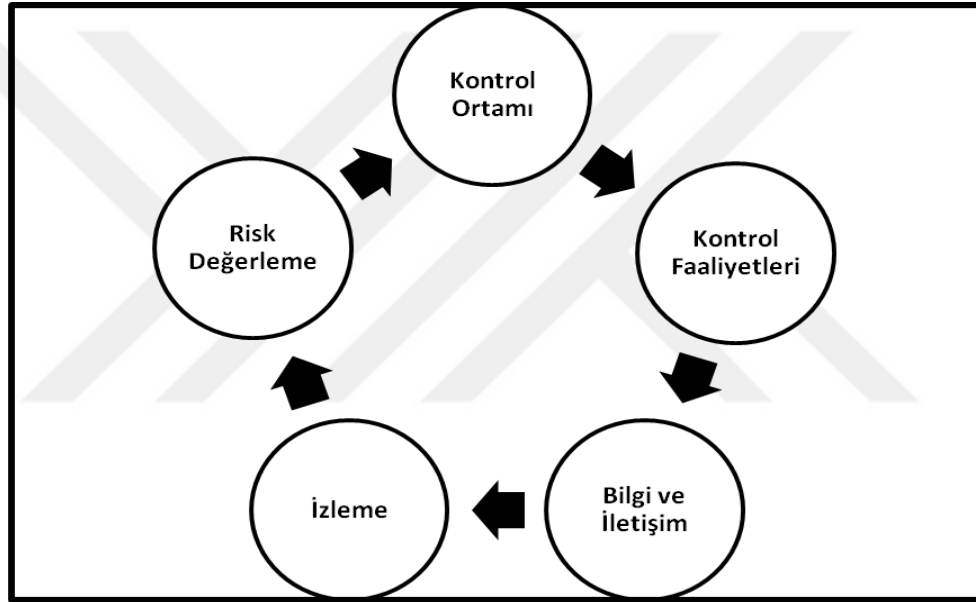
2.5.1.5. İzleme

İzlemenin amacı, işletmede var olan iç kontrolün gerektiği şekilde tasarlandığının, idare edildiğinin, etkin olup olmadığının saptanması ve aynı zamanda, işletmenin risklere ve değişikliklere karşı yeterliliğinin ölçülmesinde kullanılan bir süreçtir (Pamukçu 2019: 19). İzleme, işletme iç kontrol faaliyetlerinin performansının ölçülmesi, çalışanların sorumluluklarının yerine getirip getirmediğinin doğrulanması, yönetim tarafından alınan kararlarının isabeti hakkında

elde edilen sonuçların değerlendirilip, önerilerle birlikte üst yönetime raporlanmasıdır.

İzleme uygulamalarının içeriği ve sıklığı risklerin kapsamına göre değişmekte, işletmenin normal ve tekrarlanan faaliyetlerle ilgili olmalıdır. İzleme sonucu elde edilen bulgulara ait raporlama, tekrar takibe konu olacağından, düzeltici işlemlerin sorumluluğu bakımından yerinde ve sağlıklı bir şekilde ifade edilmelidir.

Ayrıca, izleme faaliyetlerinde elde edilen bilgilerin sağlıklı olması ve yapılan çalışmanın başarılı olabilmesi için, izlemeyi yürüten personelin izlemeye konu olan uygulamalarda yer almaması gerekmektedir.



Şekil 2.1. COSO İç Kontrol Sistem Unsurları

Kaynak: Pamukçu 2019: 20

2.5.2. CoCo Modeli

CoCo, 1995 yılında Kanadalı Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü tarafından kontrol ölçütleri modeli olarak oluşturulmuştur. CoCo modeli COSO modeline benzetmekle birlikte, yönetsel unsurlara ağırlık vermiş; amaç, bağlılık, yeterlilik ve izleme ile öğrenme olarak dört ana başlık altına toplanmıştır (Selimoğlu ve Özbek 2018: 61).

2.5.3. COBIT Modeli

Bilgi Sistemleri ve İlgili Teknolojileri için Kontrol Hedefleri (COBIT), Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği (ISACA) tarafından bilgi sistemlerini etkin bir şekilde kullanmak için oluşturulan bir modeldir. Bu model, bilgi teknolojileri ve ilgili teknolojilerde olası risklerin belirlenmesi ve bunların yönetilmesine yönelik kontrol temelli bir mimariye sahip olup yönetici özeti, yönetim ve kontrol çevresi, kontrol amaçları, denetim ilkeleri ve yönetim ilkeleri olmak üzere beş bileşenden oluşmaktadır.

2.5.4. INTOSAI Standartları Kılavuzu

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI), 2004 yılında Kamu Kuruluşları İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzu yayınlamıştır. Bu standartlar aşağıdaki Tablo 2.3'te verilen iki ana başlık ve alt başlıklardan oluşmaktadır.

Tablo 2.3. INTOSAI Standartları

Genel Standartlar	Ayrıntılı Standartlar
▪ Yeterli güvence ▪ Destekleyici tutum ▪ Dürüstlük ve yeterlilik ▪ Kontrol hedefleri ▪ Kontrollerin gözetimi	▪ Belgeleme ▪ İş ve işlemlerin anında ve uygun biçimde kaydı ▪ İş ve işlemlerin onaydan geçirilmesi ve uygulanması ▪ Gözetim ▪ Kaynaklara ve kayıtlara ulaşma ve sorumluluk

Kaynak: Selimoğlu ve Özbek 2018: 61-62

2.5.5. İç Kontrolün İç Denetim ve Bağımsız Denetim İle İlişkisi

İç kontrol sisteminin yerine getirdiği işlevden dolayı hem iç denetim hem de bağımsız denetim uygulamaları için önem taşımaktadır. İç kontrol sisteminin süreçleri ve etkinliği her iki denetim türüne de zaman, maliyet ve risklerin tespiti ve yönetimi açısından belirli ve kabul edilebilir düzeyde güvence sağlamaktadır.

2.5.5.1. İç Kontrolün İç Denetim İle İlişkisi

İç denetim uygulamaları işletmelerin gelişmişlik düzeylerine, teknolojik olaylara ve yasal düzenlemelere paralel olarak artmakta ve aynı zamanda iç kontrollerin izlenmesi hususunda denetçiler de daha fazla sorumluluk almaktadırlar. İç

kontrol süreçleri geliştikçe ve değıştikçe iç denetçiler de bu duruma göre kendilerini konumlandırmak durumunda kalmaktadırlar.

İşletmelerde etkin yönetim anlayışı, yapılan uygulamaların lokomotifi olan iç kontrol süreçlerin güvenilirliğinin sağlanması ile doğrudan ilgilidir. İç kontrol iki temel özelliğı bünyesinde barındırmakta; bunlardan birisi kontrol, diğeri ise iç denetimdir (Pamukçu 2019: 51). Aralarında bağlantı olsa da kontrol ve iç denetim işlevleri bakımından farklı kavramlardır ve bir birlerini ikame edemezler. Bununla birlikte iç denetim, faaliyetlerin süreçlerine yönelik iyileştirilmesi ve geliştirilmesi yönünde tespit ve öneri getirmesinden dolayı, iç kontrolün tamamlayıcısı durumundadır.

İç denetim, iç kontrol süreçleriyle birlikte risk yönetimi ve yönetsel süreçlerini içerecek biçimde yapılması, iç denetimin uygulamalarının gereğidir. İç denetimin işlevlerinden birisi de iç kontrol süreçlerinin bağımsız bir organ kimliğinde gözden geçirilmesinin sağlanması, sonuçlarının değerlendirerek güvence olarak üst yönetime rapor halinde sunulması şeklinde de ifade edilebilir. İKS işletmenin amaçlanan hedeflerine ulaşılıp ulaşılmadığı konusunda kabul edilebilir bir güvenceyi sağlamak için oluşturulan bir sistemdir. Bu bağlamda, kontrol süreçleri, tepe yönetiminin işletmeyi amaçlanan biçimde yönetebilmesine araçsallık sağlayan bir bütündür diye açıklanabilir.

İç kontrol, işletmenin kurumsallaşmasını sağlayan en önemli süreçlerden birisi olarak konumlanmakta, iç denetim ise iç kontrollerin etkinliğini, faaliyetlerin yerindeliğini, kalitesini irdeleyen uygulamalardan oluşmaktadır. Günümüzde iç denetim, işlem ve hata odaklı yaklaşımdan ziyade, süreç odaklı ve işin doğru yapılmasını kontrol etmekle birlikte, yapılan uygulamaların geliştirilmesi ve işletmeler için ortak akıl oluşumuna katkı bağlamında, stratejik önermeler sunan ve ön alan bir konumdur.

Tablo 2.4. İç Kontrol ve İç Denetimin Karşılaştırılması

İç Kontrol	İç Denetim
▪ Hedefe ulaşmada araçtır ▪ Yönetim sisteminin tamamıdır ▪ Kendisi hesap verebilirlik sistemidir. İnsan kaynakları yönetiminin tüm süreçlerinde bulunur ▪ Yönetimin tümünün sorumluluğundadır ▪ Üst yöneticiye bağlıdır	▪ Hedefe ulaşmada amaçtır ▪ Yönetimde ayrı bir birim ve görevdir ▪ İç kontrolün bir unsurudur ▪ İç denetim karar alma ve uygulama süreçlerinde yer almaz ▪ Üst yöneticinin sorumluluğundadır ▪ İç denetim işlevsel olarak bağımsızdır

Kaynak: Selimoğlu ve Özbek 2018: 65

2.5.5.2. İç Kontrolün Bağımsız Denetim İle İlişkisi

Paydaşlar, işletmelerin bilgi kullanıcıları olması dolayısıyla, finansal tablolarda sunulan bilgilerin güvenilirliği hakkında emin olmak isterler. Diğer yandan yasa yapıcıları da işletmelerin düzenlediği mali tabloların gerçeği yansıtması için bazı uygulamaların yerine getirilmesini zorunlu tutarlar. Belirtilen çıkar gruplarının ortak noktası, makul güvence sağlanması amacıyla işletmeler tarafından yayınlanan finansal tabloların bağımsız denetime tabi tutulmasının sağlanmasıdır.

Paydaşlar, verecekleri kararların sağlıklı olabilmesi için, işletmeler tarafından hazırlanan mali tabloların maliyet etkinlik bağlamında bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesini ve kendilerine sunulan bilgilerin güvenilirliğini önemsemektedirler.

İşletmelere ait finansal tablolar kamuyu aydınlatma ilkesi doğrultusunda uzman kişilerce denetlenerek bağımsız denetim tarafından onaylanarak güvenli hale getirilmektedir. Ekonomik yaşamda, işletmelere ait iç kontrolün olumlanması bakımından bağımsız denetim çok önemli bir kriter olup, genel kabul görmekte ve güvence sağlamaktadır (Selimoğlu ve Özbek 2018: 67). İşletmelerin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmaları, finansal tabloların güvenilirliğinin yanında, yasalara uygun bir şekilde düzenlenmesi, işletme yönetimi ve bağımsız denetimin çalışmaları açısından önem arz etmektedir. Sağlıklı bir iç kontrolün varlığı, bağımsız denetimin etkinliğini arttırmakta ve risklerin önceden doğru tespitini kolaylaştırmaktadır.

Tablo 2.5. İç Kontrolün Bağımsız Denetime Etkisi

Etkin Bir İç Kontrolün Varlığı	Etkin Olmayan İç Kontrolün Varlığı
▪ Denetim riski azalır ▪ Denetim süresi kısalır ▪ Denetim kolaylaşır ▪ Denetim alanı daralır ▪ Denetim raporunun güvenilirliği artar ▪ Maliyet ve zaman tasarrufu artar	▪ Denetim riski artar ▪ Denetim süresi artar ▪ Denetim zorlaşır ▪ Denetim alanı genişler ▪ Denetim raporunun güvenilirliği azalır ▪ Denetimin süresi uzar ve maliyeti artar

Kaynak: Selimoğlu ve Özbek 2018: 68

2.6. Risk

Risk batı kökenli bir kelime olup dilimize İngilizceden geçmiştir. Risk sözcük olarak zarar veya kayıp halini alabilecek bir olayın ortaya çıkma olasılığı olarak tanımlanmakta ve tehlike ile benzer anlam içeren, ilerde ortaya çıkması beklenen, ancak meydana gelip gelmeyeceği kesin olarak bilinemeyen durum ve olaylarla ilgili kullanılmaktadır. Risk gelecekle ilgili bir kavram olup, belirsizlik durumlarında ortaya çıkan ve tehlikenin ciddiyetine verilen addır. Tehlike ise kurum ya da kişilerin zarar görmesi söz konusu olabilecek bir durumdur.

Risk kavramı kendisinin yönetilmesi söz konusu olabileceği gibi kurumsal anlamda da yönetilmesi söz konusu olabilmektedir.

2.6.1. Kurumsal Risk Yönetimi

Kurumsal risk yönetimi (KRY) günümüz kurumsal işletmelerinde alacağı kararların ve amaçlanan hedeflere ulaşması bakımından gereklilik halini almış bulunmaktadır. KRY öneminden dolayı farklı biçimlerde tanımlanmıştır. H. Kırıl'a (2020) göre; "Riske maruz kalmanın uygun bir şekilde anlaşılmasını ve yönetilmesini sağlayarak, kuruluşa değer kattığını" ve "Bugün ortaya çıkan eğilim kurumsal risk yönetiminin, kurumun tüm riskleri ile birlikte değerlendiren ve yöneten, koordineli ve kurum genelinde yaygın bir yaklaşım olduğudur" biçimlerde tanımlamıştır.

Diğer yandan, kurumsal risk yönetiminin değişik ülke ve sektörlerde farklı şekillerde uygulanacağı çoğunluk tarafından kabul görse de, tüm koşullara

uyarlanabilecek genel bir çerçeve içinde COSO kurumsal risk yönetiminin tanımını; "Bir şirketin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer çalışanlar tarafından şekillendirilen, kurum genelinde ve stratejiler doğrultusunda uygulanan, kurumu etkileyebilecek olası olayların tespit edilmesi ve risklerin, şirketin risk alma isteği kapsamında yönetilmesi için tasarlanan, şirketin hedeflerine ulaşmasını destekleyecek bir süreçtir" şeklinde ifade etmiştir.

Kurumsal risk yönetiminin daha ayrıntılı bir biçimde görülebilmesi amacıyla dönüşüm sürecinin oluşturulması ve faydaları Tablo 2.6'de verilmektedir:

Tablo 2.6. KRY Dönüşüm Süreci ve Faydaları

Kurumsal Risk Yönetim Dönüşüm Süreci	Kurumsal Risk Yönetiminin Faydaları
▪ Riskin tanımlanması ▪ Risklerin analiz edilmesi ve ölçülmesi ✓ Mevcut kontrolleri incelenmesi ✓ Etkiler ve olasılık ✓ Analiz tipleri ✓ Duyarlılık analizi ▪ Risklerin önceliklendirilmesi ▪ Risklere uygun çözümlerin belirlenmesi ve uygulamaları ▪ Sürecin izlenmesi ve gözden geçirilmesi ▪ İletişim ve danışma	▪ Risklerin etkin takip ve yönetimi ▪ Kurumsal yönetim anlayışının gelişmesi ▪ Kanun ve mevzuata uyumu ▪ Çıkar sahiplerinin kuruma olan güveninde artış ▪ Şirket performansında ve değerinde artış ▪ Finansman imkanlarında artış maliyetlerinde azalış ▪ Kaynakların daha etkin tahsisi ve kullanımı, "reaktif" değil " proaktif" yönetim anlayışının sağlanması ▪ Rekabet gücünün artması ▪ Büyük resmin ortaya çıkması ▪ Sürdürülebilirliğe ve stratejik hedeflere ulaşılmasına katkı sağlanması

Kaynak: Selimoğlu ve Özbek 2018: 36-38

Kurumsal Risk Yönetimi başarımları, strateji ve yönetim üçlemesinin bileşimine yönelik bir yöntem şeklidir. KRY'nin amaçlanan hedefe ulaşabilmesi için üç temel ilke programının oluşumu, aşağıda belirtildiği gibi ifade edilebilir (Selimoğlu ve Özbek 2018: 38):

- Risk altında bulunan ve KRY sürecini başlatan üst yönetim ve icradan sorumlu yönetim, yetkili olup sorumluluğu birinci temel ilkedir.

- Risklerin tehdidine karşı karşıya kalan stratejilerdir. Tepe yönetimi riskleri değerlendirmeyi, risklere karşı seçenekleri tespit etmeyi, seçilen stratejinin etkinliğinin izlenmesini sağlar.
- İşletmelerin başta kar olmak üzere diğer hedeflerini gerçekleştirmek; nakit akışındaki dengesizliklerini azaltmak ve maliyetleri kontrol etmek; uygulamaların alınan politikalara uygunluğunu iyileştirmek ve geliştirmek için performanslarını artırıcı süreçlere gereksinimleri vardır. Bu noktadan hareketle KRY, işletmenin amaçlarını gerçekleştirmek için bir omurga oluşturur ve araçsallığı sağlar.

Etkin bir KRY için, işletmenin amaçları doğrultusunda, risk iştahının belirlenip, amaçlanan hedefe ulaşılmasını etkileyebilecek risk parametrelerini tespit etmek; belirlenen risklere karşı kontrolleri oluşturmak; yapılan kontrollerde ölçümler alınarak raporlamak ve karar vericilerin bilgisine sunmak; bu süreç içerisinde yer alan görev ve sorumluluklar belirlenerek işletme yapısına monte edilmesi sağlanmalıdır.

2.7. İç Denetçi Nitelikleri

İşletmelerde daimi işgören olarak denetim faaliyetlerini yürüten iç denetçi, mesleki özen, gerekli deneyime sahip, konusunda sürekli kendisini geliştiren, tarafsız ve bağımsız davranabilen, etik kurallara bağlı kişidir. UMUÇ'un Etik Kurallar bölümünde iç denetçinin nitelikleri; dürüstlük, nesnellik, gizlilik, yetkinlik olarak sıralanmış, bu başlıkların altında nitelik kurallarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. İç denetçinin mesleki standartlarda belirtilen özelliklerinin yanında, aşağıda verilen yetenek ve becerilere de sahip olması gerektiği üzerine düşünen yazarlarca belirtilmektedir (Selimoğlu ve Özbek 2018: 130-131):

Görüşme Becerileri: İç denetçi, her bölümde çalışanın yetki seviyesine bakılmaksızın, yaptığı çalışma çerçevesinde iletişim kurabilmeli, konu hakkında gerekli soruları sorup uygun yanıt alabilmeyi becerebilmelidir.

Analitik Beceriler: İç denetçi, yaptığı denetim çalışmasının düzeyini arttırabilmek için incelediği birden fazla konunun bağlantılarını, etkileşimlerini kurabilmeli ve analitik düşünce bağlamında değerlendirmeler yapabilmelidir.

Test ve Analiz Becerileri: İç denetçi, analitik becerilerin yanında, denetimin amaçlarının etkinliğini belirleyebilmeli, birden fazla işlem ve veriyi ele alıp birlikte çözümlemeleri hakkında sonuca gidebilmelidir.

Belgeleme Becerileri: İç denetçi, yapmış olduğu gözlemleri ve bulguları testlerden geçirdikten sonra, sonuca ulaşabilmek için destekleyici kanıt olarak belgeleyebilme becerisine sahip olmalıdır.

Sonuçlar Çıkartma ve Düzeltici Eylemler Öneribilme Becerisi: İç denetçi, yapmış olduğu denetim çalışmalarında elde ettiği sonuçlara ilişkin düzeltici işlemler tasarlayabilmeli ve buna yönelik üst yönetime öneriler sunabilme becerisine sahip olabilmelidir.

Müzakere Becerileri: İç denetçi, denetim faaliyetleri sonucunda ve sonuçlara ilişkin işletmenin paydaşlarıyla görüş ayrılığına düştüğünde, sonuçlara ilişkin farklı ve geçerliliği güçlü, ikna seviyesi yüksek düşünce ileri sürebilme becerisine sahip olabilmelidir.

Öğrenme İstekliliği: İç denetçi, işletmenin yapmış olduğu uygulamalar ve mesleğiyle ilgili değişiklik güncellemelerini takip, deneyimleme, öğrenme, kendini geliştirme ve sürekli eğitimi işinin bir parçası olarak kabul etmeli ve bu konularda istekli olmalıdır.

2.8. İç Denetim Türleri ve Teknikleri

İç denetim türleri, yapılan iç denetimin içeriği ve hangi amaçlara bağlı olarak yürütüldüğü denetimin türünü belirlemektedir. İç denetim; finansal denetim ve finansal olmayan denetimleri kapsamaktadır ve iç denetim uygulamalarının başında mali denetim, uygunluk denetimi ve performans (faaliyet) denetimi olarak sınıflandırılmaktadır. Daha sonra ekonomik ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan ihtiyaçlara karşılık bilgi teknolojileri (BT) denetimi ve sistem denetimi iç denetim uygulamaları arasında yer almıştır (Arslan 2018: 50). Ayrıca, çok yaygın olmasa da hile denetimi de yapılmaktadır.

2.8.1. Mali Denetim

Bu denetim türü, bazı kaynaklarda bağımsız denetim veya finansal tabloların denetimi ya da muhasebe denetimi olarak da ifade edilmektedir. Mali denetim, işletmeye ait gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin gerçek değerinin, bunlara ait kaynakları, varlıkların yönetimi, yapılan harcamaların oluşturulan bütçeye uygun olup olmadığının incelenip değerlendirilmesidir. Mali denetimde, yapılan denetim sonuçlarına ait raporlamalar farklı adresler için olsa da, iç denetim veya bağımsız denetim benzer amaca hizmet etmektedir.

Daha önce değinildiği üzere, işletmenin muhasebe sürecinde mali nitelikte yapılan işlemlerin para ile ifade edilerek tanımlanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve bu bilgilerin özetlenerek raporlanması, muhasebenin temel işlevi olarak kabul edilmektedir. Bu bağlamda, mali denetim muhasebe faaliyetleri üzerinden yürütülmektedir. Mali denetim, finansal tablolardaki verilerin güvenilirliği açısından, muhasebe sisteminde yer alan belgelerin gerçekliği, varlıkların tam ve bütünlüğünün korunması, varlık ve yükümlülüklerin kurallara uygun muhasebeleştirilmesi, işletme yönetimi tarafından belirlenen yöntem ve politikalara uygunluğunun incelenmesi ve sonuçları hakkında üst yönetime rapor sunulmasıdır.

Mali denetime temel teşkil eden mali tablolar bilanço, gelir tablosu, dağıtılmamış karlar tablosu ve fon akım tablosundan meydana gelmekle birlikte, satışların maliyeti tablosu, nakit akım tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu ile bilanço ve gelir tablolarının dipnotlarıdır (Arslan 2018: 50).

2.8.2. Uygunluk Denetimi

Her işletme hedeflerine ulaşmak için bünyesinde bir takım kurallar koymak, politikalar oluşturmak ve bunları uygulamak zorundadır. Bununla birlikte, işletmelerin uyması gereken ulusal düzeyde devletin yapmış olduğu düzenlemeler de bulunmaktadır. Denetime konu olan kurallar, işletme içinden veya dışından belirlenmiş olabilir. İşletme içi düzenlemelere; işletme üst yönetimi tarafından oluşturulan politikalar, iş tanımı ve süreçleri, talimatlar, hesap planları gibi; işletme dışı kurallar ise vergi, ticaret, çevre, vb düzenlemeler sayılabilir.

Uygunluk denetimi, işletmenin faaliyetlerine yönelik uygulamaların işletme yönetimi tarafından belirlenen yöntemler, kurallara ve yasama ve yürütme

organlarının yapmış olduğu düzenlemelere uyulup uyulmadığının belirlenmesi amacıyla yapılır. İşletmenin belirlediğı hedeflere ulaşmak için önemli bir araç olduğundan uygunluk denetimi, işletme yönetimi için ayrı bir önem taşımaktadır. Uygunluk denetimi kapsamında, belirtilen kurallara uyulup uyulmadığına yönelik elde edilen bulgular, varsa önerilerle birlikte işletme üst yönetimine rapor halinde sunulur.

Ayrıca, kamu kurum ve kuruluşların finansal işlemlerini etkileyecek uygulamaların uygun olup olmadığının Sayıştay yetkilileri tarafından kontrol edilmesi; kamu ya da özel sektör tarafından çalışanların ücret durumunu gösteren bordronun uygun şekilde düzenlenip düzenlenmediğine yönelik denetiminin Sosyal Güvenlik Kurumu İş Müfettişleri tarafından yapılması; VUK düzenlemeleri kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı müfettişlerince özel sektöre ait yapılan işlemlerin incelenmesi, uygunluk denetiminin örneklerindendir (Selimoğlu vd. 2019: 15).

2.8.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi bazı kaynaklarda işletmede yapılan uygulamaları kapsadığından "İç Denetim" veya "Performans Denetimi" olarak da adlandırılmaktadır.

Faaliyet denetimi, muhasebenin işlemleri ve uygulamalarıyla sınırlı bir denetim olmayıp, işletmenin diğer işlevlerini de içermektedir. Bundan dolayı denetimin uygulama alanı oldukça kapsamlıdır. Faaliyet denetiminin inceleme alanı işletmenin prosedürleri, teşkilat yapısı, varlıkların korunması, gelir maksimizasyonu, gider kontrolü, üretim yöntemleri, ürün kalitesi, hata ve hilelerin önlenmesi, müşteri memnuniyeti, pazarlama taktikleri, insan kaynakları politikası, kurumsal sorumluluk, çevre ve çalışma koşulları, satın alma süreç ve usulleri gibi değişik iş yapış biçimlerini bir bütün halinde kapsamaktadır (Bozkurt 2018: 34).

Faaliyet denetiminin temel işlevi, belirlenen hedefler doğrultusunda işletmenin yapmış olduğu uygulamaların ekonomikliğini, etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmektir. Etkinlik, işletmenin bölümlerinin kendi içinde belirlemiş olduğu amaca ulaşmasının ölçüsüdür. Verimlilik ise, belirlenen hedeflere ulaşmak için girdi ve çıktı olarak kullanılan kaynakların birbirlerine oranıdır. Ekonomiklik ise istenilen

kaliteye ulaşabilmek için kullanılan kaynak maliyetinin minimum düzeye indirilmesidir. (Erdoğan 2005: 5). Bunlarla birlikte, faaliyet denetiminin en güç tarafı, yapılan uygulamaların etkinliğini ve verimliliğini nesnel bir şekilde tespit etmesidir. Çünkü yapılan bu denetim türünde, denetim çalışmasına yönelik henüz standart bir ölçüt ve kabul edilen bir kural bulunmamaktadır (Arslan 2018: 52). Denetçi kriter olarak, işletmenin iş bazında yapmış olduğu bütçeyi, performansı, oranları ve sektör ortalamalarını dikkate almaktadır.

Faaliyet denetimi, işletmenin üst yönetimini desteklemek amacıyla genellikle iç denetçiler tarafından yerine getirilmektedir. Aynı zamanda, yapılan faaliyet denetimi ile birlikte işletme üst yönetimine uygulamalara ilişkin danışmalık hizmeti de sunulmaktadır.

Son yıllarda ülkemizde, yapılan faaliyet denetimleri performans denetimi olarak da gerçekleştirilmekte olup, Sayıştay denetçilerinin de ilgi alanına girmiş bulunmaktadır (Selimoğlu vd. 2019: 15).

2.8.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi

Teknolojinin gelişimine koşut olarak, günümüzde pek çok işletme uygulamalarını elektronik ortamda izlemektedir. BT denetimi, işletmenin bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi başta olmak üzere, kritik bilgilere erişimin belirlenen yetki seviyesine bağlı olarak sağlanıp sağlanmadığı, depolanan veri ve bilgilerin korunmasının yeterliliğinin ve doğruluğunun tespitine yönelik yapılan denetimdir. BT denetimleri, mali denetim, iç kontrol süreçlerinin incelenmesi ve risklerin değerlendirilmesi amacıyla da yapılmaktadır.

İşletmelerde BT denetimi aşağıda verilen ihtiyaçların giderilmesinde önemli rol oynamaktadır (Arslan 2018: 53):

- Önemli verilerin bulunduğu bilgi sistemlerinin riske açık olabilecek yanlarının değerlendirilmesi,
- Karar alma süreçlerinde bilgilerin etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının saptanması,

- Uygulamalar ve süreçlerin maliyet ve etkinlik bağlamında kontrolü ve kabul edilebilir düzeyde değerlendirilmesi,
- Üretilen, işlenen ve korunan bilgilerin gizliliğinin sağlanmasının değerlendirilmesi,
- Faaliyet alanlarına yönelik bilgi yönetimi ve yasal yükümlülükler kapsamında gereken ihtiyaca yanıt verip veremediğinin tespitin yapılması,
- İşletmenin saygınlığını ve güvenilirliğinin korunmasına destek olması,
- Hile, dolandırıcılık ve usulsüzlüklere konu olabilecek hususlarda teftiş ve soruşturmalara yardımcı olması şeklindedir.

Ayrıca, BT denetimi sırasında iç denetçilerce kullanılmakta olan programın kurumsal kaynak planlaması kapsamında; kapasite yeterliliği, çözümleme yapabilme, anlaşılabilirliği gibi hususlarda sorgulaması da yapılabilmektedir.

2.8.5. Sistem Denetimi

Sistem, belirli amaca hizmet etmek üzere kurgulanan ve birbirini tamamlayan unsurların bir araya getirilmesiyle oluşan bir bütün olarak ifade edilebilir. Sistem denetimi, birim faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin, işletmenin amaç ve hedeflerine katkı sağlayacağı yönelimle çözümlemelerin yapılması, hata ve eksikliklerin saptanması, istenilen ölçütlere uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin belirlenen kriterlere göre yeterliliğinin değerlendirilmesidir (Arslan 2018: 53). İç denetim sistemi, bir başka ifadeyle, iç kontrol süreçlerinin çalışıp çalışmadığının ve etkinliğinin incelenmesidir.

Ayrıca, sistem denetimi, diğer sistemler de dikkate alınarak; denetimi yapılan birimin finansal uygulamalarına ait yordam ve yönetimlerinin eksikliklerini tespit edilmesi varsa giderilmesi veya etkinliğinin incelenip değerlendirilmesiyle birlikte, yapılan işlemlerin iktisadiliğinin ve verimliliğinin belirlenen kurallara uyumunun gözden geçirilmesidir (Selimoğlu vd. 2019: 145).

2.8.6. Hile (Yolsuzluk) Denetimi

Hile denetimi, bir çok iç denetim kaynaklarında henüz yer almamakla birlikte işlev açısından önem arz etmektedir. Hile, usulsüzlük, yolsuzluk kısaca yapılan yanlışlıkların kasıtlı halidir. IIA hileyi; sahtekarlık, güveni kötüye kullanma olarak nitelendirilebilecek hukuk dışı eylemler olarak tanımlamaktadır. Bu eylemler, yalnız şiddeti tehdidi ya da fiziki güç kullanımına bağlı olması gerekmiyor. Hile; para, emtia veya hizmet kaybı ya da ödeme yapmamak, kişisel veya işle ilgili bir avantaj sağlamak için çeşitli taraflar ve kuruluşlar tarafından gerçekleştirebilir. IIA, iç denetçilerin, hile belirtilerini saptamaya yeterli bilgiye sahip olması gerektiğini ifade etmektedir. İç denetçilerin, işletme içindeki hilenin gizil büyüklüğüne bağlı ve orantısal olarak iç kontrol sisteminin uygunluğunun değerlendirmesini yaparak işletmenin üst yönetimine yardımcı olmak ve destek vermek şeklinde sorumlulukları vardır (Adiloğlu 2011: 21).

2.9. İç Denetim Süreçleri

İşletmenin bünyesinde oluşturulan iç denetim, belirlenen kurallar çerçevesinde, hedeflerine yönelik faaliyetleriyle ilgili olarak çözümlemeler, değerlendirmeler ve öneriler yapmak için görev ve sorumluluk üstlenmektedir. İç denetimin var oluş nedeni, başta işletmenin iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği hususlarında iç denetim standartları kapsamında incelemeler yapmak ve sonuçları hakkında işletmenin üst yönetimine rapor sunmaktır. Bu işlemler yapılırken temel amaç işletmeye değer katmaktır. İç denetim, sayılan uygulamaları belirli bir süreç dahilinde ve plan çerçevesinde yerine getirmesi gerekmektedir. İç denetiminden sorumlu iç denetçiler, işletmenin iç kontrol sistemini, dolayısıyla faaliyetlerini denetlemek üzere çalışma yaparken, kritik noktaları tespit etmeli, denetim bu kapsamda yapılmalı; denetim sonuçları üst yönetime sunulurken düzenlenen rapor kısa, öz ve anlaşılır olmalıdır. İç denetim süreçleri aşağıda belirtilen başlıklar halinde ele alınmaktadır (Arslan 2018: 65):

- İç Denetim Planlaması
- Yürütülmesi
- Raporlanması

➤ Sonuçların İzlenmesi

2.9.1. İç Denetim Planlaması

İç denetim planı en geniş anlamda, denetim faaliyetlerinin yürütülebilmesi için takip edilecek yolun spesifik olarak belirlenmesidir.

İç denetim planının alt yapısı, öncelikle üst yönetim tarafından risk seviyeleri belirlenmiş risk yönetim süreçleri dikkate alınarak iç denetim bölüm başkanlığı tarafından oluşturulur; ilgili bölümlerle gerekli eşgüdüm sağlanır, yönetim kurulu plana dahil edilerek görüşü alınır, denetim komitesi veya üst yönetim tarafından onaylanır. İç denetim planı bir yıldan fazla projeksiyona sahip olmakla birlikte, güncellemelere imkan verecek şekilde yıllık olarak hazırlanır.

İç denetim planı hazırlanırken işletmenin yıllık iş planı, iç denetim yönetmeliği, denetim evreni ve İKS dikkate alınmalı; bu plan, denetlenecek konuların özelliğine bağlı olarak, denetime konu olan süreçleri uygulayan birimleri, yapılacak denetime uygun olarak takvimi ve denetimi uygulayacak denetçileri kapsamak durumundandır.

Uluslararası İç Denetim Standartları, iç denetim uygulama planının, en az yılda bir defa risk değerlendirmesine dayanması gerektiğini ifade etmektedir. Bu plan, her yıl üst yönetim tarafından tanımlanan riskler, iç denetim bölümünce geniş açılımlı risk çözümlemeleri kapsamında ele alınır; risklerin oranlaması ve derecelendirmeleri yapılır. Sıralamaya konulan risklerin, işletmenin hedeflerinin, uygulamalarının ve varlıklarının etkileneme seviyeleri belirlenerek iç denetim planı buna göre hazırlanır (Arslan 2018: 66). İç denetim yöneticisi, denetim faaliyetinin; işletmenin risk yönetimini geliştirmesi, katma değer yaratması ve yapılan uygulamaların iyileştirme potansiyelini değerlendirerek istenen danışmanlık görevini denetim planına dahil etmesi gerekir.

İki amaçla iç denetim faaliyetlerinin planlaması yapılır (Adiloğlu 2011: 59-60):

Birincisi; yapılacak denetimin başarı kriteri olarak, planlamanın önemsenmesi ve bununla birlikte, denetim araçlarının seçimi ve uygulamalarıyla başarının ölçülmesi mümkün hale gelmektedir. Diğeri ise; denetimin amaçlarına nasıl

ulaşılabacağı belirlenmesi için denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde izlenecek yollara ve kullanılacak yöntemlere planlama esnasında karar verilmesidir. Böylece yapılan denetimde etkinlik sağlanmış olacaktır.

Denetim planlamasındaki belirtilen ayrıntı ve amaçlar, denetçinin motivasyonu açısından kaliteli denetim yapması için planlamanın gerekliliği konusunda ikna edici niteliktedir.

İç denetimin planlaması aşağıda verilen başlıklardan oluşmaktadır (Arslan 2018: 67):

Denetim Stratejisi: İç denetim uygulamaları, işletmenin denetim için oluşturulan stratejisi kapsamında gerçekleştirilmektedir. Denetim stratejisi, yapılacak denetimin özelliği, yöntemi, kim tarafından gerçekleştirileceği gibi temel konularda çerçeve çizmekte ve biricik kaynak niteliği taşımaktadır.

Risk Kayıtlaması: Kayıtlama, KRY kapsamında veya standart risk yönetimi süreçleri ile belirlenir. KRY sisteminin tamamlayıcılarından risk değerlendirme uygulamalarının ardından, işletmenin hedeflerini etkileyebilecek seviyedeki riskler tanımlanır, değerlendirilmesi ve tutumu belirlenme aşamalarından sonra risk kayıtlamasına aktarılır. Bununla birlikte, yönetimin muhtemel bir olayın olasılığını ve etkisini azaltmak için aldığı önlemlerden sonra kalan risk seviyesini ifade eden kalıntı riskler de dikkate alınır. Risk kayıtlaması, etki ve olasılık açısından içsel risklere ve bu risklere ilişkin yatıştırma ve kontrollere, bu kontrollere yönelik etkinlik değerlemesi etki ve ihtimal bakımından kalıntı risklere önerilen uygulamalar ve bu uygulamaların kim tarafından ve ne zaman yerine getirileceği; ayrıca risk sorumlusuna ilişkin bilgilerden meydana gelmektedir.

Denetim Evreni: İşletmenin stratejik planı unsurlarını da kapsayacak olan denetim evreni, kurumun amaçlarını yansıtır. İşletmenin risk yönetim süreciyle tanımlanan ve seviyeleri belirlenen riskleri, risk tehdidinde bulunan süreçleri ve hedeflerini, risk sorumluluklarını, bir önceki denetime ve daha sonra yapılacak denetime ve risklerin kontrolüne ait ayrıntılar denetim evreninde yer almaktadır.

Güvence Seviyesinin Belirlenmesi: Güvence seviyesi, işletmenin veya faaliyette bulunan sektörün doğal özelliklerine göre risk alma istekleri

değişebilmektedir. Bu noktadan hareketle, güvence seviyesinin derecesine bağlı olarak yapılacak iç denetimin kapsamı ve test sayıları da değişecektir.

İç Denetim Programı: Denetim planına uygun olarak, riskli alan ve konular öncellenerek, denetim işgücü dikkate alınarak, gerekirse denetim kapsamına dahil olan yöneticilerle de görüşülerek denetim programı hazırlanır. Denetim programında, denetime konu olacak alanlar ve denetçilerin adları belirlenerek, denetimin başlama ve bitiş süreleri takvimlendirilerek program hazırlandıktan sonra iç denetim yöneticisi tarafından onaylanarak ilgili bölümlere bildirilir. İç denetim programında yer alan ana başlıklar aşağıda sıralanmaktadır.

- Yapılacak denetim çalışmasının amacı ve kapsamı,
- Denetim konusuna ilişkin uygulamalar ve temel süreçler,
- Denetimin hangi kaynak ve kurallara göre yapılacağı,
- Denetimde muhatap olunacak temel bölüm veya birimler ve ilgili kişiler,
- Denetim takvimi ve süreci şeklindedir.

2.9.2. İç Denetimin Yürütülmesi

İç denetimin yürütülmesi aşamalarında, önceden görevlendirilen iç denetçi daha çok bireysel olarak sahada yapacağı denetim çalışmalarını belirli bir disiplin içinde yapabilmek için planlama yapar. Denetim esnasında test uygulamalarını yaparak bu konularda ilgili kişilerle görüşüp bilgi toplar ve toplanan bilgileri kanıt bağlamında sonucu yönelik değerlendirmede bulunur. Denetim, ilerleyen aşamalarda belirtilen başlıklar çerçevesinde yürütülür.

2.9.2.1. Ön Çalışma

Görevlendirilen iç denetçi, takvime uygun olarak denetim hazırlık çalışmalarına başlar. İç denetçinin denetim öncesi yapacağı bu çalışma, denetim esnasında gerekli bilgilerin elde edilmesinde ve yapacağı denetim süreçlerinin izlenmesinde denetçiye kolaylık sağlayacaktır. Bu aşamada denetçi, denetim formlarını, risk ve kontrol değerlendirmelerini içeren çalışmaları, süreçlerin çizelgesi, testler ve en önemlisi denetim kontrol listesini hazırlaması gerekmektedir. Özellikle denetim kontrol listesi denetçi için bir "yol haritası" niteliğindedir. Denetim

kontrol listesi, denetçiye yapmış olduğu denetim çalışmasının hangi aşamasında olduğu ve denetim süresinin izlenmesi bakımından bir gerekliliktir. Denetim öncesi yapılan bu çalışmanın denetime katılacak denetçilerle eşgüdüm halinde yürütülmesi, denetimin kalitesini arttırmakta ve denetçiler için iş bölümü kolaylığını da beraberinde getirecektir. İç denetçi, denetim sonucu beklenen etkiyi sağlamak için, denetim kapsamında bulunan riski yüksek alanları belirlemesi ve denetimi bu yönde sürdürmesi önem taşımaktadır. Buradaki amaç, denetim kapsamına alınan süreçlerdeki risklere ilişkin uygulanan kontrollerin "yeterlilik" ve "etkinliğinin" ölçümleyip değerlemeye tabi tutmak için denetim testlerini uygulamaktır (Adiloğlu 2011: 80).

İç denetçi, işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği hakkında bir fikre varmak için, oluşturdukları kontrolün temel hedefi; yönetim tarafından yapılan iddiaların gerçekliğinin tespit edilmesidir. Bu bağlamda, yapılacak denetimle ilgili muhatap olacak bölümlere kontrol süreçleri hakkında bilgi vermek; gerekli koordinasyonu sağlamak için bölümlerin yöneticileri ve personeliyle görüşmeler yapmak denetime kolaylık sağlayacaktır.

İç denetçi, denetim öncesi yapmış olduğu hazırlık çalışmaları ile ilgili olarak iç denetim yönetimi, yapılan bu çalışmaya ait planın özellikle risk kontrol matrisi ve denetim testlerinin yapılacak denetimin amaçlarına uygunluğunu ve yeterliliğini değerlendirerek gerekli durumlarda düzeltme veya ek testler isteyebilir. Bu aşamada iç denetçi, denetim bölüm başkanı ile sürekli iletişim halinde bulunur ve onayını alır. İç denetçinin, denetimle ilgili yapmış olduğu çalışma kağıtlarını iç denetim bölüm dosyasında tutması gerekir.

2.9.2.2. Alan Çalışması

İç denetçi, denetim kurallarına uygun olarak denetim uygulamalarını yerine getirir. İç denetçi, belirlenen amaca ulaşmak için, öncelik sırasına göre risk ve kontrol değerlendirmelerinde tespit edilen konularla ilgili olarak yeterli bilgi ve belgelere erişmek, bu belgeleri incelemek ve elde edilen bulgulara göre değerlendirme yapmak ve öneri geliştirmekle sorumludur. Denetçi, alan çalışmasının sonunda elde ettiği kanıtların sonucunda, tespit ve değerlendirmeleri denetlenen bölümlerle paylaşır.

İç denetim; uygulama aşamalarıyla ilgili olarak değişik görüşler olmakla birlikte denetim açılış toplantısı ile başlar; kapanış toplantısı ile sonlanır ve bu iki sürecin arasında aşağıda belirtilen faaliyetler ve denetim testleri uygulanır (Arslan 2018: 70-73):

Açılış Toplantısı: Yapılan iç denetim uygulamalarında, denetim süreçlerinin ve aşamalarının sırası değişebilmektedir. İç denetçi denetim uygulamalarına başlarken, iç denetim süreçlerine dahil olan bölümlerin yöneticisi ve personeli ile bir açılış toplantısı yapar. Bu toplantıda, denetçi denetimin amacını, denetimde kullanılacak yöntemleri, denetimin tahmini süresi ve yönetimin ve kendi beklentileri hakkında ilgili bölümlere bilgi verir. İlgili bölümlerden de denetimde kendisine eşlik edecek personelin adlarını alır. Varsa ilgili bölümlerin beklentileri toplantıda dillendirilir; denetçi yapılan konuşmaların notunu alır ve iç denetim bölüm başkanı ile paylaşır.

Fiziki İnceleme: İşletmenin kayıtlarına esas olan belgelerin incelemesi ve fiziki olarak varlıklarının araştırılmasıdır. Denetçi, maddi varlıkların mevcut olup olmadığını görerek emin olmak ister. Bu denetim işlemi maddi varlıkları ve resmi belgeleri kapsamaktadır.

Gözlem: Denetçinin, denetim uygulamaları sırasında gözleme konu olan kişileri, yapmış oldukları işlemleri ve süreçler ifade eder. Denetim uygulamalarını yürüten denetçi, şahit olduğu faaliyet hakkında görsel bilgi ve belge toplar. Toplanan bilgi ve belgeler somut olduğu için güvenilirlik düzeyi yüksektir.

Soruşturma: Bu denetim uygulaması her hangi bir konu ile ilgili denetçi tarafından işletme personeline ve diğer kimselere sözlü ve yazılı soru sorma ve inandırıcı yanıt alma sürecidir. Denetim faaliyeti esnasında uygulanacak başka özel denetim işlemlerinin türünü ve periyotunu tespit etmek için kullanılan ön işlem niteliğindedir. Denetçi sorulan sorularla yapmış olduğu çalışmayı yönlendirmek için bilgi toplar. Sorulan sorular denetçiye bağlı olarak öznellik içerir.

Kayıt Sistemini Yeniden İzleme: Denetçi örneklem yöntemiyle kaynak belgeleri seçer ve bu belgelerden yola çıkarak muhasebe kayıtlarını ileriye doğru giderek, ilgili muhasebe kayıtlarının doğru ve uygunluğunu inceler.

Belge İncelemesi: İşletme uygulamaları ve muhasebe sistemi ile ilgili tüm belgelerin ayrıntılı şekilde incelenmesidir.

Yeniden Hesaplama: Daha önceden yapılmış bulunan aritmetik hesaplamaların doğruluğunun saptamak için denetçi tarafından tekrarlanması işlemidir.

Analitik İnceleme: Yapılan işlemlerin karşılaştırılması, oran analizleri, karşılıklı hesaplar arasında ilişki kurma gibi işlemlerden oluşur.

Yayınlanmış Rapor veya Çalışmaların Değerlendirilmesi: Aynı konu bağlamında birim ve süreç üzerine etkili olmuş çalışmalar veya raporlamaların gözden geçirilmesi işlemidir. Özellikle tekrarlanan denetimlerde, önceki denetim raporlarının ve çalışmaların incelenmesi, denetçiye önemli ölçüde fikir verir ve çalışmalarına ışık tutar.

Anket: Değişik konularda, durum ve tutum belirlemek için düzenlenmiş ayrıntılı ve kapsamlı sorulardır. Gereği gibi düzenlenmiş bir anket (hizmet değerlendirme, memnuniyet, öz değerlendirme anketi) sürecin veya sunulan hizmetin etkinliğini, başarısını artırır ve yararlı bilgiler sağlar. Denetçi, çalışmanın niteliğine uygun yöntemi belirlerken, maliyetini de göz önünde bulundurarak, yeni, etkili yöntem ve teknikleri kullanmak için çaba harcamalıdır.

Kapanış Toplantısı: Yapılan denetim faaliyetleri sonunda, denetim raporu taslak haline getirilerek, denetime konu olan bölümlerin de katılımıyla kapanış toplantısı düzenlenir. Bu toplantıda, raporun taslağı hakkında bir değerlendirme yapılarak, raporun içeriğinde bir eksiklik veya tespit edilen bulguların isabeti hususunda bir sorun olup olmadığı ele alınır; ilgili bölüm yetkililerinin varsa farklı görüşleri toplantı tutanağına eklenir.

2.9.3. İç Denetim Sonuçlarının Raporlanması

Denetim uygulamaları sonunda denetçinin tespit ettiği bulgular ile üst yönetime yapmış olduğu öneriler denetim raporunun araçsallığı ve iç denetim bölümünün ise en önemli çıktısıdır. Bir işletmedeki iç denetim bölümü denetimlerini üst yönetim adına yapmaktadır. Denetçilerin, denetim çalışmaları sonucunda hazırlamakla yükümlü oldukları denetim raporu bir anlamda denetim bölümünün de

varlık nedenidir. Etkin bir denetim raporu, işletme uygulamalarını gözden geçirme, inceleme ve değerlendirme faaliyetlerinin kalitesine bağlıdır. Performans standartlarına göre, iç denetim yöneticisi yetki, görev, sorumluluk ve denetim faaliyetleri hakkında aldıkları talimata uygun veya denetim planı kapsamında yapılan denetimlerle ilgili yönetim kuruluna ve denetim komitesine dönemsel olarak raporlar sunmak durumundadır. İşletmenin üst yönetime sunulan raporlarda, sistematik ve disiplin içinde risk yönetimi, kontrol ve yönetim sistemlerini değerlendirilmeli ve sistemlerin iyileştirilmesine katkı sağlamalıdır.

Bu bağlamda iç denetim raporlarının üç temel amacı bulunmaktadır. Bu amaçlar Tablo 2.7'de gösterilmiştir.

Tablo 2.7. İç Denetim Raporunun Amaçları

Amaçlar	Anlamları	Urusları
Bilgilendirme (Bulguların açıklanması)	Farkına varmayı yaratmak	Zorlukların veya gelişim fırsatlarının açık ve anlaşılır olarak tanımlanması
Yönetimin İkna Edilmesi	Kabul edilmeyi sağlamak	Sonuçlar için gerçek ve inandırıcı destek ve bunların öneminin kanıtlanması
Sonuçları Elde Etme	Harekete sevk etmek	İhtiyaç duyulan değişikliklerin ve iyileştirmelerin yapıcı ve pratik yaklaşımı

Kaynak: Arslan 2018: 74

Bazı kaynaklarda zorunlu olmamakla birlikte, taslak denetim raporunun hazırlanması ve ilgili bölüm ve kişilere gönderilmesi konusunda görüşler de bulunmaktadır. Bu görüşlerin uygulamada geçerliliği ve sonuç alınması bakımından bazı sıkıntılar ortaya çıkmaktadır. Taslak iç denetim raporu hazırlanması ve dolaşıma sunulması halinde, denetim sonunda yapılan denetim kapanış toplantısının işlevsizleştirilmesine ve sürecin uzamasına neden olmaktadır. Çünkü süreç tekrarlanacağı için denetim kapanış toplantısına ilgi olmayacak ve yüz yüze yapılan konuşmaların da önemi kalmayacaktır. Kısaca bu durum, gereksiz olarak sürecin esnemesine neden olacaktır.

İç denetim kapanış toplantısı sonucunda yapılan iç denetim için belirtilen karşı görüşler, iç denetim bölüm başkanının yönetiminde değerlendirilir ve iç denetim raporu son şeklini alırken bu görüşler dikkate alınır. İç denetim raporu

hazırlanırken, iç denetim raporunu iç denetim bölüm başkanı ile denetime katılan denetçilerin de imzalayacağı için bu sürecin içinde yer alırlar. İlgililere gönderilen raporlarda mutlaka söz konusu olan denetçilerin imzaları bulunmalıdır.

İç denetim raporları, kısa açık, anlaşılır olmalı ve tekrara dayanmamalıdır. Raporlar iç denetim kurumunun belirlediği raporlama standardına uygun, yeterli kanıta dayalı ve tutarlı olmasına özen gösterilir. Raporların düzenlenme formatı, iç denetim yönergesinde yer alır. Denetim raporları, yapılan denetime ait amaç, kapsam denetimde elde edilen bulgular, denetlenen bölümlerin sorumlulukları, yapılan öneriler ve denetçilerin kanaatleri yer alır (Arslan 2018: 75). Ayrıca, tespit edilen bulgular ve saptamalar daha önce belirlenen kurallar ve ilgi kaynağına (yasal mevzuat, işletmenin politikası vb. gibi) göre ilişkilendirilmesi raporun ciddiyetini ve kabul edilebilirliğini arttırmaktadır.

İç denetim raporunda en az amaç, kapsam ve sonuç bölümleri yer almakla birlikte, genellikle aşağıda verilen bölümlere yer verilir (Adiloğlu 2011: 88):

Raporun Tarihi: Raporun ilgililer tarafından imzalandığı tarih yer alır.

Dağıtım Yapılan Kişiler: Raporun gönderildiği kişiler; doğrudan raporun muhatabı olarak işlemlerden sorumlu makam veya kişiler olabileceği gibi, bilgi verilmesi gereken makam veya kişiler de olabilmektedir. Kurumsal işletmelerde denetim bölümü genel olarak denetim komitesine bağlı olduğu düşünülürse, rapor denetim bölüm başkanından doğrudan işlem denetim veya süreçten sorumlu birim yöneticilerine; bilgi olarak ise yönetim kurulu, denetim komitesi ve sorumlu birimlerin bölüm başkanlarına gönderilir.

İlgili Bölümü: Denetimde tespit edilen bulguların dayandığı karar, kural, politika, yönetmelik ve yasal mevzuat varsa, referans kaynağı olarak ilgi bölümünde gösterilir.

Giriş Paragrafı: Bu paragrafta denetim hakkında bilgi verilir. Denetimin belirli bir plan dahilinde veya özel inceleme vb. amaçlı yapıldığı ve denetimin takvimsel olarak başlama ve bitiş sürelerine yer verilir. Gerekirse ilgili bölüm veya süreçler de yer alabilir.

Amaç Paragrafı: Amaç başlığı altında, iç denetimin hedeflerine yer verilmelidir. Denetim raporunu okuyan kişi yapılan iç denetimin ne amaçla yapıldığı ve denetimden ne beklendiği hakkında bilgi edinmelidir.

Kapsam Bölümü: Bu bölümde, yapılan denetim uygulamaları, ilgili alanlar ve denetlenen faaliyetler belirtilmelidir. Yapılan denetimin sınırlarının açık olarak vurgulanması, için denetimin konusu, niteliği ve kapsamı tanımlanmalıdır.

Tespit ve Öneriler: Yapılan tespit, maddi olay ve bulgularla ilgili açıklamalardır. İç denetçinin tespit ettiği bulgu ve vardığı sonuçlar ve yaptığı önerileri desteklemek için gerekli gördüğü ve raporda yer alan sav ve önermelerdir. Tespitler, "olanlar" ile "olması gerekenlerin" karşılaştırmasından oluşur. Bu karşılaştırma iç denetim raporunun ana omurgasını oluşturur. Denetim raporlarında olumlamalardan daha çok olumsuzluklara yer verilir.

Sonuç ve Görüşler: İç denetçinin denetim faaliyetinde tespit ettiği konu ve önerilerin ne gibi sorunları beraberinde getirebileceği değerlendirmelerden oluşur ve mesleki yargısını yansıtır. Denetçi tespitlerini yaparken ve önerilerini geliştirirken işletmenin olanaklarını da göz önünde bulundurur. Denetçi denetim tamamlandığında elde ettiği sonuçlarda bir sorun yoksa, süreç ve işlem sorumlularını ve üst yönetimi olumlu raporla bilgilendirir. Buna "olumlu rapor biçimi" denilmektedir. Sonuçlar olumsuz ise özellikle muhasebe ve kontrol sistemlerinde tespit ettiği eksiklikleri ve yapmış olduğu tavsiyeleri olumsuz rapor olarak ilgilere sunar. Buna da "olumsuz rapor biçimi" denilmektedir.

2.9.4. İç Denetim Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve İzlenmesi

İç denetim tarafından gönderilen denetim raporu üst yönetim tarafından gündeme alınır ve değerlendirilir. Yapılacak işlemlerle ilgili olarak sorumlulardan bilgi ve yapılacak işlemler için takvim istenir. İşlem sorumluları yapılacak düzenleme ve uygulamalarla ilgili kendi düşüncelerini de ekleyerek üst yönetime bilgi ve bir takvim sunar. Yapılacak işlemlerin doğası gereği süreçlerin aksayan yönlerinin düzeltilmesi gibi bazı sorunlar kısa sürede çözümlenmesi mümkün iken, yeni bir sistem oluşturulması, teknolojik altyapı gibi eksiklikleri, eğitim sorunların giderilmesi veya insan kaynağına ihtiyaç duyulması vb. daha fazla zamana ihtiyaç duyulmasını gerektirir.

Üst yönetim kendi görüş ve talimatlarını da ekleyerek, denetim sonucuna istinaden sorumlu bölümlerden gelen düzeltici işlemler ve takvim bilgilerini, izlemesi amacıyla iç denetim bölüm başkanlığına gönderir. İç denetim bölüm başkanlığı, üst yönetimden gelen düzeltici işlem planını kendi takvimine alarak, belirli aralıklarla izler ve sonuçlarını üst yönetime bildirir. Ayrıca, üst yönetim de düzeltici işlemleri kendi gündeminde takip eder.

Tablo 2.8. İç Denetim Rapor Örneği

X İşletmesi Rapor Tarihi: Raporun Dağıtımının Yapılacağı Kişiler: Üst Yönetim, İlgili Bölümlerin Yöneticileri 1. Giriş: Yapılan iç denetim hakkında genel bilgilere yer verilir. 2. Amaç: İç denetimin amacı, neden yapıldığı ve denetimden ne beklendiği belirtilir. 3. Kapsam: Denetlenen uygulamalar ve alanlar belirtilir ve denetimin takvim aralığı yer alır. Denetimin kapsamı, sınırları ve yapılan işlerin niteliği de ifade edilir. 4. Tespit ve öneriler: Denetçi tarafından maddi olay ve olgularla ilgili açıklamalar yapıldıktan sonra; vardığı sonuçlar ve yaptığı önerileri desteklemek için elde ettiği bulgulara yer verilir. 5. Sonuç ve Görüşler: Yapılan denetim çalışmasına ilişkin sonuçların yer aldığı bölümdür. İç denetçi, denetim çalışmasına istinaden, denetime konu olan faaliyetlere ilişkin tespit ve önerilerin nelere yol açabileceği hakkındaki değerlendirmesini yapar. Raporu Hazırlayanlar: İç Denetim Bölüm Başkanı İç Denetçiler (İmza)
--

Kaynak: Adiloğlu 2011: 91

2.10. Bağımsız Denetim

Küresel anlamda ekonomik gelişmeler ülkelerin sınırlarını aşmış, ekonomik yaşam oldukça karmaşık hale gelmiş bulunmaktadır. Durum böyle olunca, gerek ortaklar gerekse paydaşlar işletmelerin mali yapılarını kendileri doğrudan inceleyemedikleri için, denetim işlevini makul güvence kapsamında profesyonel

olarak bağımsız denetçilerin yapması kaçınılmaz hale gelmiştir. Ayrıca, işletme yöneticileri tarafından sağlanan finansal bilgilerin doğruluğunun bilgi kullanıcıları açısından sorun oluşturmaması için, finansal bilgilerin bağımsız ve uzman kişiler tarafından onaylanması günümüzde ancak bağımsız denetimle mümkün hale gelmektedir.

Türkiye'de bağımsız denetim KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler tarafından yapılmaktadır. İhtiyari olarak yapılan bağımsız denetim dikkate alınmazsa, hangi işletmelerin bağımsız denetime tabi olacağı TTK kapsamında belirlenmektedir. Bu denetimin yapılmasında kullanılan kriter, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartlarıdır. Bağımsız denetim, hissedarlar ve paydaşlar adına yapılmakla birlikte, dışa dönük bir denetim olduğu için bu denetimden tüm kamuoyu da yararlanabilmektedir.

2.10.1. Bağımsız Denetimin Tanımı

Bağımsız denetim değişik şekillerde tanımlanmıştır. AICPA tanımı doğrultusunda, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde (BDY) bağımsız denetim; finansal raporlama standartlarına uygunluğu kapsamında makul güvence sağlayacak şekilde, denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin denetim standartlarında belirtilen bağımsız denetim teknikleri uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve kanıtların değerlendirilerek raporlanması biçiminde tanımlanmaktadır. Makul güvence; bağımsız denetim kanıtlarının toplanması sırasında bir bütün olarak finansal tablolarda nitelik ve nicelik bakımından önemli bir yanlışlık olmaması durumudur (Arslan 2018: 105).

Diğer bir tanım ise; muhasebe denetimi, finansal tablolar denetimi ve finansal denetim olarak da adlandırılan bağımsız denetim; bir işletmenin finansal tablolarının, ilgili işletmenin finansal durumu ve uygulama sonuçlarını muhasebe standartları kapsamında, doğru olarak yansıtıp yansıtmadığını tespit etmek amacıyla, finansal tabloların kaynağını oluşturan defter, kayıt ve belgelerin sistematik olarak incelenmesi ve elde edilen bulguların denetim raporunda açıklanmasıdır (Sağlam vd. 2020: 37).

2.10.2. Bağımsız Denetçiler ve Görevleri

Bağımsız denetçiler, denetim yaptıkları işletmelerde çalışan personel statüsüyle bağlı olmayan, denetim yaptıkları işletmelere denetim ve çeşitli hizmetleri sunan uzman kişilerdir. Bağımsız denetçiler, daha önce de belirtildiği gibi değişik ülkelerde değişik unvanlarla anılmaktadır. Ülkemizde ise bağımsız denetçiler yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavir belgesine sahip olan ve bağımsız denetçi yeterlilik sınavını kazananlar bağımsız denetçi unvanı alabilmektedirler. Bağımsız denetçiler işletmelerin yönetimi ile paydaşları arasında önemli bir rol oynamaktadırlar.

Bağımsız denetçilerin temel görevi belirlenen ölçütlere göre mali tabloların uygunluğunu denetlemekle birlikte, aşağıda sıralanan hizmetleri de sunmaktadırlar (Bozkurt 2018: 38):

- İşletmelere VUK vb. konularda danışmanlık hizmetleri vermek,
- Değişik konularda yönetim danışmanlığı yapmak,
- Muhasebe sistemlerini kurmak ve varsa mevcut muhasebe uygulamaları hususunda iyileştirmeler yönünde önerilerde bulunmak,
- İç kontrol sisteminin oluşturmak ve varsa aksayan yönlerini iyileştirmek,
- Son yıllarda önemli hale gelen denetim komitesinin oluşumunun ve iç denetim bölümünün kurulmasına katkıda bulunmak,
- İşletmeler adına ilgili kuruluşlarda temsilci görevini yürütmek,
- Kamu kurum ve kuruluşlarında temsil ettiği işletmelerle ilgili istenilen belge ve bilgileri sunmak,
- İşletmelerin gereksinim duyduğu çalışanın temininde yardımcı olmak.

2.10.3. Bağımsız Denetimde Mesleki Şüphencilik Anlayışı

Şüphe ve şüphencilik kavramı ilk olarak MÖ felsefede ortaya çıkmış, MS da devam etmiştir. Daha sonra eleştiriyi de içinde barındıran bilimsel şüphencilik kavramı farklı bir noktaya taşınmıştır. Denetim faaliyeti özünde şüpheyi de barındırdığından, denetimi uygulayan meslek mensuplarının işletme yönetiminin iddialarının doğruluğunun incelenmesi sırasında "şüphenin" önemli bir yer

tutmasından dolayı, "mesleki şüphecilik" kavramının da ortaya çıkmasına bir anlamda vesile olmuştur.

Son yıllarda büyük işletmelerin bağımsız denetim tarafından denetlenmesine karşın, iflas etmeleri, mevcut denetim uygulamalarının yetersiz kaldığı algısını beraberinde getirmiş ve konunun nedenlerinin irdelenmesiyle birlikte, mesleki şüphecilik kavramı daha bir önem kazanmıştır. Mesleki şüphecilik konusunda özellikle akademik çevreler ve uluslararası denetim kuruluşları konunun üzerinde daha fazla durmaya ve tartışmaya başlamışlardır.

Mesleki şüphecilikle ilgili kişi ve kurumlar tarafından çok sayıda tanım yapılmıştır. Bunların temel kesiştiği nokta; mesleki şüpheciliğin, denetim kanıtlarının uygunluğunu ve yeterliliğini bir biçimde inceleyip değerlendirilmesi ve sorgulayıcı davranışlar olarak ifade edilebileceği belirtilmiştir. Bu tanıma uygun olarak, denetçi özenli ve iyi niyetle kanıtları tarafsız olarak toplamak ve değerlendirmek için meslek mensubu olmanın gerektirdiği bilgi, nitelik, beceri ve yeteneğini kullanır. Denetçinin düşünce yapısı, işletme yönetiminin ne dürüst olmadığı ve ne de sorgusuz dürüst olduğunu varsayar. Denetçi, varlıkların kötüye kullanımı ve hilenin mümkün olabileceği düşüncesi ile denetimi yürütmelidir. Denetçinin, sorgulayıcı bir bakış açısıyla, denetim kanıtlarının yeterliliğini ve uygunluğunu incelemek için denetim kanıtlarını objektif bir biçimde toplaması ve değerlendirmesi gerekir (Erdoğan ve Azgın 2019: 31).

Mesleki şüphecilik; bağımsız denetçinin, sorgulayıcı bir yaklaşımla, kanıtların geçerliliğini incelemesi ve kanıtların, işletme yönetiminin açıklamaları ve diğer bilgi ve belgeler ile çelişki içinde olup olmadığını değerlendirmesidir. Diğer yandan, bağımsız denetçinin mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmesi; bağımsız denetim sürecinde şüpheli olayların gerekli özen gösterilmeden değerlendirilmesi, bağımsız denetim kanıtlarından sonuca ulaşırken gereğinden fazla genelleme yapılması, bağımsız denetimin mahiyet, zamanlama ve kapsamının belirlenerek bağımsız denetim yöntem ve tekniklerinin seçimi ve sonuçlarının değerlendirilmesinde yanlış varsayımların kullanılması bağımsız denetim risklerini arttırır (Yalçın 2015: 42).

Meslek şüphecilik Bağımsız Denetim Standartları (BDS) 200, 13. maddesinde ise, sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket ederek hata veya hile kaynaklı yanlışlığa işaret eden durumlara karşı dikkatli olmayı ve denetim kanıtlarını titiz bir biçimde değerlendirmeyi içeren bir tutum olarak tanımlanmıştır. Aynı standarda mesleki şüphecilik meraklılık, sorgulayıcı bir yaklaşım, kestirmeden sonuçlara ulaşmama ve son kararın tüm etkenlerin dikkate alınarak verilmesi, mükellef veya temsilcilerinin davranış ve motivasyonlarını doğru analiz etme, özgüven ve hareket özgürlüğü olarak nitelendirilmiştir (Yılmaz 2018: 840).

Mesleki şüphecilik kavramına, Uluslararası Denetim Standartlarında da değinilmiştir. Mesleki şüphecilik; sorgulayıcı bir zihni ve kanıtın eleştirel değerlendirmesini içeren davranış olarak tanımlanmaktadır. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarında ise, denetçinin işletme yönetiminin yolsuzluğa karışmak konusunda potansiyel olarak risk teşkil ettiğinin farkında olarak yönetimin soruşturmalara karşı gösterdiği tutumu incelerken mesleki şüpheyle yaklaşması gerektiği, böylece denetçinin diğer bilgilerin soruşturulmasının gerekli olup olmadığından emin olmak için profesyonel bir yaklaşım içinde bir takım sonuçlara ulaşabileceğini ve sorulara tutarsız cevaplar alındığında ortaya çıkan belirsizlikleri ortadan kaldırmak için değişik yöntemler geliştirip uygulayacağı belirtilmektedir (Dalkılıç ve Oktay 2011: 65-68).

2.11. Denetim Standartları

Denetim standartlarının var oluş nedeni, küreselleşmeye bağlı ve bağımsız denetim uygulamalarında yol gösterici olması bakımından bir takım kuralların oluşturulması ihtiyacı olarak ortaya çıkmıştır. Bu kurallar genel ve kapsayıcı olmakla birlikte, özel durumlara da yanıt verebilecek nitelikte standartlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu standartlar, bağımsız denetim ve denetçi için temel kuralları içeren set halinde denetim mesleğinin geçerlilik ve kaliteyi de beraberinde getirmiştir. (Selimoğlu vd. 2019: 69). Bu set Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) olarak tanımlanmıştır. Uluslararası çapta yayınlanan bu standartlar, denetim faaliyetlerinde bütün dünyada ortak bir dil olarak kabul edilmiştir.

2.11.1. Genel Kabul Görmüş Denetimin Standartları

GKGDS 1947 yılında AICPA tarafından geliştirilmiş, yayınlanmış ve küçük değişikliklerle günümüze kadar gelmiştir. Ayrıca, AICPA, denetçilerin çalışmalarında kolaylık sağlamak için açıklayıcı tebliğ şeklinde raporlar da yayınlamaktadır. GKGDS, bağımsız denetçinin kesinlikle uyması gereken kurallar bütünüdür. Denetim standartları ise GKGDS'nin uygulamasında denetçiye özel şartlarda yön veren ve yardımcı olan standartlar setidir. GKGDS'lerin genel özellikleri aşağıda verilmektedir (Bozkurt 2018: 34):

- Standartların temel amacı, denetim uygulamalarının kalitesini en üst seviyede tutulabilmesini sağlamaktır.
- Bu standartlar denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, yapması gereken denetim çalışmalarının neleri kapsamı gerektiğini belirleyen kurallar bütünüdür.
- Standartlar denetçilere yol ve yön göstermeyi hedefleyen rehberlerdir. Bu nitelikleriyle sınırlandırıcı özelliğe haiz değildirler. Belirtilen kurallara uyan her denetçi, yapılan denetimin kalitesini daha da yükseltmesi kendisine bağlıdır.

Denetçilere kılavuzluk eden GKGDS'ler üç ana başlık halinde, on standarttan meydana gelmekte ve aşağıda Tablo 2.10'da gösterilmektedir (Selimoğlu vd. 2019: 70):

Tablo 2.9. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Standartlar	Çalışma Alanı Standartları	Raporlama Standartları
▪ Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı ▪ Bağımsızlık Standardı ▪ Mesleki Dikkat ve Özen Standardı	▪ Planlama ve Yardımcıların Gözlemlenmesi Standardı ▪ İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı ▪ Yeterli Sayıda ve Güvenilirlikte Kanıt Toplama Standardı	▪ GKGMİ'lerine Uygunluk Standardı ▪ GKGMİ'lerinde Değişmezlik Standardı ▪ Tam Açıklama Standardı ▪ Görüş Bildirme Standardı

2.11.1.1. Genel Standartlar

Genel standartlar, çalışma alanı ve raporlama standartları ile yapılacak denetim çalışmalarına etkinlik kazandırılması amacıyla oluşturulmuştur. Bu standartlar, yapılacak denetimin planlama, yürütme ve raporlama aşamalarında denetçinin mesleki donanımını geliştirmesi ve uyması gereken kuralları içermektedir.

2.11.1.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı

Bu standart, denetim yapacak kişilerin yeterli eğitim ve deneyime sahip olmasını amaçlamaktadır. Denetçinin uzman olabilmesi için yüksek öğrenimini tamamlamış ve belirli bir süre uzman bir kişinin yanında stajını tamamlamasını öngörmektedir. Yüksek öğretimde hukuk, işletme, iktisat maliye, muhasebe gibi bölümlerin sınavlarını başarıyla vermesi gerekmektedir. Daha sonra meslekle ilgili yeterlilik sınavlarında başarı göstermesi ve uzmanlık belgesine sahip olması gerekmektedir. İlgili kişinin, sonraki meslek yaşamında ise, meslekle ilgili güncel bilgileri izlemesi beklenmektedir.

2.11.1.1.2. Bağımsızlık Standardı

Bağımsızlık standardı, denetçinin meslek sahibi olduktan sonra, yapacağı meslek uygulamalarında, tarafsız ve dürüst bir şekilde çalışmalarını sürdürmesi beklenmektedir. Bu belirtilen nitelikler ayrıca sosyal sorumluluğun da gereğidir. Denetçinin işte bu nedenle, işletmeler ve diğer bilgi kullanıcıları denetçiden, işletmelerin finansal tablolara ait bilgilerinin sağlıklı ve güvenilir bir biçimde sunmasını beklerler. Denetçi, denetim yaparken hem işletmeye hem de bilgi kullanıcılarına hizmet vermektedir. Bundan dolayı denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı önem kazanmakta; tarafların çıkar birliğine uygun bir şekilde mesleğinin gereklerini dürüst bir şekilde icra etmek zorundadır. Ayrıca denetçi, özel yaşamı ve meslek yaşamı arasındaki söz ve davranışlarının işletmeler ve finansal ilişkilerinde kamuoyunda kuşkuya yer bırakmayacak şekilde düzenlemek durumundadır.

2.11.1.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı

Bu standart, denetçinin denetim uygulamalarına dikkatini vererek gerekli özeni göstermek durumunda olduğunu istemektedir. Denetçi, çalışmalarını büyük bir azim ve kararlılıkla yaparken diğer yandan da beklenmedik bir durumla

karşılaştığında soğuk kanlılığını kaybetmemesi gerekmektedir. Denetçinin belirtilen özellikleri sağlıklı bir şekilde yerine getirebilmesi için öncelikle denetimi yapacağı işletmenin iç kontrol sistemini tanıması, planlamasını buna göre yapması, denetim çalışmalarını hatasız yaparak yazacağı raporunun da kabul edilebilir kanıtlara dayandırması zorunludur (Selimoğlu vd. 2019: 72).

2.11.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Bu başlık altında bulunan standartlar, denetim uygulanacak işletmelerde yapılacak çalışmaların yürütülmesi ile ilgili kuralları içermektedir. Bu standart grubu, denetçiye yapacağı çalışma esnasında kanıt toplanması, inceleme ve değerlendirme yapması gibi önemli görevlerin yerine getirmesini istemektedir.

2.11.1.2.1. Planlama ve Yardımcıların Gözlemlenmesi Standardı

Bu standart, denetçinin yapacağı denetim çalışmasının başta işgücü ve zaman olmak üzere işletmeyi yakından tanıyarak kesinlikle iyi bir biçimde planlama yapması ve birlikte çalıştığı yardımcılarını gözlemlemesi gerektiğini belirtir. Yapılacak iyi bir planlama, denetçinin sorumluluğunda bulunan denetim görevinin sorunsuz, hızlı ve başarılı bir şekilde sonuca ulaşmasında destek olur.

Denetimde denetçi yardımcıları görev alıyorsa, denetimin amacına ulaşabilmesi için onların yaptıkları çalışmaları takip etmesi, gerektiğinde uyarıları yapması hem denetimin sağlıklı şekilde yürütülmesine hem de yardımcılarının denetim konusunda deneyim sahibi olması ve daha iyi yetişmesini sağlayacaktır.

2.11.1.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı

Bu standart, denetimde yapılacak testleri ve büyüklüklerini belirlemek için işletmenin iç kontrol sisteminin güvenilirliği ile denetçinin işletmeyi gerektiği gibi inceleyip değerlendirmesi için en önemli koşuldur. Denetçinin, işletmenin iç kontrol sisteminin nitel ve nicel açıdan yeterliliğini, bu yöndeki kontrol usullerinin etkin çalışıp çalışmadığını incelemesi ve elde ettiği sonuçlardan güvenilir bilgi üretip raporlaması gerekir (Selimoğlu vd. 2020: 72). Böylece denetçinin, işletmenin iç kontrol sisteminin güçlü ve zayıf yönlerini belirler ve denetim işlemlerinin sayısını ve kapsamını belirleme imkanı olur.

İşletmeler, uygulamalarında istenmeyen durumla karşılaşmamak ve güvenilir bilgi elde edebilmek için "İç Kontrol Yapısını" çeşitli kurallardan oluşturur (Bozkurt 2018: 45). İşletmenin iç kontrol sisteminin yapısı ne kadar kaliteli ise güvenilirliği de o derece yüksektir.

2.11.1.2.3. Kanıt Toplama Standardı

Bu standart, denetçi tarafından denetlenen işletmeye ait finansal tablolar hakkında bir görüşe ulaşabilmek ve bu görüşünü güçlü bir şekilde ortaya koyabilmek için yeterli sayıda ve kalitede kanıt toplanması gerektiğini ifade etmektedir (Selimoğlu vd. 2020: 72-73). Yeterlilik, kanıtın sayısı ile ilgili olarak, güvenilirlik kanıt türüne bağlı olarak değişmektedir. Standart ayrıca sayım, gözlem, soruşturma, doğrulama gibi uygun kanıt tekniklerini önermektedir. Toplanan kanıtların sayısı ve güvenilirlik düzeyinin belirlenmesi denetçinin yargısına bağlıdır. Standart bu konuda güvenilir kanıt toplanması gerektiğini belirtmekle yetinmektedir.

2.11.1.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları, genel standartlar ile çalışma alanı standartlarının devamında yapılan denetime biçim veren standartlardır. Genel standartları denetçi özelliklerinin ve niteliklerinin formasyonuna katkıda bulunurken; alan standartları nitelik ve özellik kazanan denetçinin işletmeyi belirlenen kurallara göre denetlemesine rehberlik etmekte olup devamında, raporlama standartları ise denetçinin yapmış olduğu denetimde elde ettiği sonuçların ifade edilmesini sağlamaktadır. Raporlama standartları denetleme ile ilgili standartları kapsar ve denetlenen işletmenin ürettiği finansal tablolar hakkında bir yargıya varmasına yardımcı olur. Raporlama standartları, denetçinin denetim sonucunda kendi görüşüyle birlikte, denetim raporunda neleri ve nasıl yer alması gerektiğini öngörür.

2.11.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı

Bu standart, denetçiden, denetlenen işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesi hakkında denetim raporunda yer vermesini istemektedir. İşletmenin, finansal tablolarının sağlıklı olup olmadığının en önemli belirleyicisi GKGMİ'dir. Bu nedenle denetçiler, işletmenin iddiaları (muhasebe kayıt ve belgeleri gibi) ile GKGMİ'lerinin karşılaştırmasını yaparken

dikkat ve özen göstermek zorundadırlar (Bozkurt 2018: 46). Söz konusu ilkelerden sapmalar söz konusu ise önemlilik düzeyi belirlenip, düzenledikleri raporları da buna göre düzenlemeleri gerekmektedir. Denetçinin bu konuya değinmesi bilgi kullanıcıları açısından önem taşımaktadır.

2.11.1.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı

Raporlama standartlarının ikicisi olan bu standart, denetimi yapılan işletmenin önceki yılda uygulanan muhasebe ilkelerinin cari yıl ile uyumunun belirtilmesinin denetim raporunda yer almasını istemektedir. Denetçiler, denetim raporlarında, işletmelerin muhasebe politikalarında karşılaştırma yapmayı imkansız kılacak değişikliklerin yapıp yapılmadığını, tutarlılık kavramı gereği, belirtmek zorundadırlar (Bozkurt 2018: 47). Bir işletmede, muhasebe uygulamalarında GKGMİ'nin yıldan yıla değiştirilmeyip aynı kalması finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini sağlar. Ters durumda, finansal tablolardan yararlanarak değişik ekonomik kararlar almak isteyen bilgi kullanıcılarının analiz yapmalarını imkansız hale getirir (Selimoğlu vd. 2019: 73).

2.11.1.3.3. Tam Açıklama Standardı

Bu standart, yapılan denetim sonucunda, denetçiden finansal tablolarda bilgi kullanıcılarına gerekli olabilecek bilgilerin işletme tarafından belirtilip belirtilmediğini istemektedir (Bozkurt 2018: 47). Denetçiler, işletmeler tarafından hazırlanan finansal tablolarda yer alan sayısal bilgilerle birlikte, ilgililer için önemli sayılabilecek bilgilerin dipnotlarda yer alıp almadığını denetim raporunda bildirmek zorundadırlar. Bu durum, finansal tablolarda yer alan kalemlere ait bilgilerin açık ve anlaşılır olması gerekmektedir. Bu bilgilerin açık ve anlaşılır olmasının kararını denetçi verir. Denetçi finansal tablolarda yer alan bilgileri yeterli buluyorsa bu bilgiler hakkında görüş bildirmesine gerek olmayabilir ancak, yetersiz gördüğü ve sıkıntı çıkaracak durumu raporunda açıklamak zorundadır.

2.11.1.3.4. Görüş Bildirme Standardı

Denetçi denetim sonucunda, finansal tablolarla ilgili ulaştığı görüşü raporunda açıklamalıdır. Denetçi denetim raporunda açıklayacağı görüşler ise; olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı (sınırlı) olumlu görüş ve görüş bildirmekten

kaçınma şeklindedir. Denetçi kabul edilebilir sebeplerle birlikte bu görüşlerden birini raporunda bildirmek zorundadır. Denetçi, yaptığı denetim çalışmasının özelliklerini ve sorumluluk derecesini raporunda ayrıca ifade etmek durumundadır. Bu kapsamda denetçi tarafından verilecek görüşler ileriki sayfalarda bağımsız denetim raporlarında ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

Türk Ticaret Kanunu uyarınca, denetimlerde düzenlenen denetim raporlarının, denetimi yapılan finansal tabloların ait olduğu hesap dönemine ilişkin olağan genel kurul toplantısından en az 20 gün önce ve her durumda anılan kanunda olağan genel kurul toplantıları için öngörülen azami sürenin sonuna kadar denetlenen işletmenin yönetim organına teslim edilmesi zorunludur.

2.11.2. Türkiye Denetim Standartları

Türkiye Denetim Standartları (TDS), IFAC tarafından verilen yetki çerçevesinde KGK tarafından yayınlanmaktadır. IFAC, tüm dünyada olduğu gibi, Türkiye'de de muhasebe ve denetim uygulamalarında önemli ve söz sahibi olan bir kurumdur. Bu kurum kapsamında değişik amaçlarla oluşturulan komiteler, muhasebe standartları, meslek mensuplarının etik kuralları ve uluslararası denetim standartlarını (UDS/ISA) belirlemekte ve değişik ülkelere kaynaklık yapmaktadır (Selimoğlu vd. 2019: 75).

2.11.3. Uluslararası Denetim Standartları

Muhasebe, işletmelerin günlük ekonomik yaşamlarında birbirini anlamları bakımından ortak bir dil olarak karşımıza çıkmaktadır. Muhasebe, kuralları ve uygulamaları bakımından dünya ülkelerinin kendilerine özgü bazı farklılıkları ortaya koysalar da temel ilkeler ve kavramlar açısından uluslararası ortak bir anlayış bulunmaktadır (Arslan 2018: 117). Ülkelerin çoğu, GKGMİ ve uluslararası muhasebe standartlarını (UMS) benimsediklerinden, ilgili ülkelere ait işletmelerin finansal tabloları da bu bağlamda şekillenmektedir. İşletmelerin gerek GKGMİ'nin gerekse UMS'nin ortak bir referans almalarından dolayı mali tabloların kontrolü için ortak bir dilin kullanılma ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyaç, UDS'nin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

IFAC tarafından belirlenip yayınlanan UDS'nin numaralanması ve ana başlıkları aşağıda listelenmiştir (Arslan 2018: 120-123):

100-199 Giriş

200-299 Sorumluluklar

300-399 Planlama

400-499 İç Kontrol Sistemi

500-599 Denetim Kanıtları

600-699 Üçüncü Kişilerin Çalışmalarının Kullanılması

700-799 Denetimde Tespitler ve Rapor Düzenlemesi

800-899 Özel Alanlar

900-999 Denetime Yakın Hizmetler

1000-1100 Denetim Standartlarını Tamamlayıcı Görüşler

2.12. Türkiye'de Bağımsız Denetim ve Yasal Düzenlemeler

Türkiye'de bağımsız denetimle ilgili olarak 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu çok önemli yer tutmaktadır. Denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler hakkında usul ve esaslar, denetime tabi olacak işletmeler için yapılan bağımsız denetim uygulamaları genel itibariyle anılan Kanun Hükmünde Kararname ve kanunlar çerçevesinde yürütülmektedir.

2.12.1. Kamu Gözetim Kurumu

Türkiye'de bağımsız denetimle ilgili yetkili kuruluş 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 2 Kasım 2011 yılı kurulan KGK'dır. KGK, TTK tarafından öngörülen bağımsız denetim ve denetçi alanlarını düzenlemekle yetkili kılınmıştır. KGK'nin temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını, yapılan denetimler sonunda denetim raporlarını doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına yönelik kamu yararını korumak, doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgilerin sunulmasını sağlamaktır (Sağlam vd. 2020: 56). Kurul, bir başkan ve bir yardımcısı

olmak üzere toplam 9 üyeden oluşmakta; Hazine ve Maliye Bakanlığı, TÜRMOB, SPK, BDDK gibi kurumların önerdikleri üyeler arasından Bakanlar Kurulu Kararıyla atanmaktadır.

KGK'nın Görev ve Sorumlulukları aşağıda ifade edilmiştir:

- Bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirme işlemlerini, denetleme ve incelemelerini yapmak,
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak,
- Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla, Türkiye Muhasebe Standartlarını; Uluslararası Denetim Standartlarıyla da Türkiye Denetim Standartlarının uyumlaştırılmasını sağlamak ve yayınlamak,
- Muhasebe ve denetim standartlarını yayınlayan uluslararası kuruluşların yapmış olduğu çalışmalarda kurum adına temsilci bulundurmak,
- Görev ve sorumlulukları kapsamında mevzuat düzenleme çalışmalarına katılmak, izlemek ve yapılan mevzuat değişikliklerinin uygulanmasını sağlamak,
- Mevzuatın uygulamasına yönelik gerçek ve tüzel kişiler, kamu kurum ve kuruluşları ile ilgililere verilecek eğitim çalışmaları, konferans ve seminerlerde görev almak şeklindedir.

2.12.2. Türk Ticaret Kanunu

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, bağımsız denetime tabi olacak işletmeleri belirleme yetkisini bakanlar kuruluna vermiştir. Bakanlar kurulu kararına göre, işletmelerin tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte üç ölçüt belirlenebileceği, bu üç ölçütten en az ikisini sağlayan işletmeler denetime tabi olacaklardır. Bu ölçütler ise; aktif toplam, yıllık net satış hasılatı ve çalışanların sayısı olarak belirlenmiştir. Bu işletmeler Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenirler. Bu denetimde temel başlık olarak işletmenin finansal raporları ve yönetim kurulu faaliyet raporları dikkate alınır. İşletmeler denetim için belirlenen kriterler içinde yer almasına rağmen denetim yaptırmazsa, finansal tabloları ve yıllık yönetim kurulu faaliyet raporları düzenlenmemiş sayılırlar. İşletme ile denetçi

arasında sorun olursa ve çözümlenemezse, işletmenin yönetim kurulunun veya denetçilerin talebi üzerine işletmenin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından çözümlenir.

2.12.3. Sermaye Piyasası Kurulu

SPK tarafından 6102 sayılı TTK madde 397'ye kapsamında Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri X, No: 22) yayınlanmıştır. Buna göre, bakanlar kurulu kararı ile belirlenen işletmeler ve yatırım fonları ile konut ve varlık finansmanı fonları yıllık finansal raporlarını bağımsız denetime tabi tutmak zorundadırlar. SPK denetimine tabi yatırım fonları, bağımsız denetim kuruluşlarının seçimi, kurucu yönetim kurulu; konut ve varlık finansmanı fonları ise fon kurulu tarafından yapılır (Sağlam vd. 2020: 61). Diğer işletmeler için ise, "Denetimden Sorumlu Komiteler" hükmü saklı kalmak üzere, TTK hükümleri ve KGK düzenlemelerine göre bağımsız denetim kuruluşlarının seçimi yapılır şeklindedir.

2.12.4. Bankacılık Kanunu

5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında bağımsız denetim faaliyetlerini yerine getirecek bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi veya sona erdirilmesi yönetmelik ile düzenlenmiştir. Bağımsız denetim kuruluşlarının yeterlilik şartları ise; Anonim Şirket şeklinde kurulmuş ve pay senetlerinin nama yazılı olması, ana sözleşmesi 3568 sayılı kanunda belirtilen meslek mensubuna dair hükümleri içermesi, ilgili meslek odasına kayıtlı olması, denetim yapmaya yetkili kılınması, başka bir denetim firmasına ortak olmaması, yönetici ve ortaklarının bağımsız denetçi unvanı taşıması gerekmektedir (Sağlam vd. 2020: 62). Ayrıca, bağımsız denetim kuruluşlarının hazırlayacakları yıllık denetim raporlarını en geç yılsonunu izleyen dört ay içinde tamamlamak zorundadır.

2.12.5. Bağımsız Denetim Mesleği ve Bağımsız Denetim Kuruluşları

KGK, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilere yönelik yapılacak uygulamaları düzenlemek amacıyla BDY yayınlamıştır. BDY, bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi, sicil kayıtlarının tutulması, yükümlülükleri, yapılan uygulamaların denetlenmesi, idari yaptırımları vb. çalışmalarına yönelik usul ve esasları içermektedir. BDY'ye göre bağımsız denetim

yapacak kişiler, 3568 sayılı kanuna kapsamında meslek mensubu SMMM ve YMM belgesine sahip kişilerin yetkilendirilmesi KGK tarafından yapılmaktadır.

Bağımsız denetçi olabilmek için ön koşul olarak meslek mensubu niteliklerini taşımak, SMMM ve YMM ruhsatına sahip olmak gerekmektedir. Belirtilen özelliklere ilave olarak, bağımsız denetçilik sınavına girmek isteyenler, teorik ve uygulamaya ilişkin bilgilerini ölçmek için KGK tarafından yapılan sınavlarda başarılı olması gerekmektedir. Bu sınavlar yılda iki kez yapılmaktadır. Bağımsız denetçilik sınavları ise; muhasebe, muhasebe standartları, kurumsal yönetim ilkeleri ve finansal yönetim, denetim standartları, genel hukuk mevzuatı, sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik konularını içermektedir. YMM'ler daha önce kazanılmış hakları oldukları için sayılan bazı sınav konularından muaf tutulmuşlardır. Ayrıca, denetimini yapmak istemeyen bağımsız denetçi adayları sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik konularına ait derslerden sınava girmeyebilirler. Belirtilen sınavlara ek olarak, denetçi olmak isteyenlerin başta finansal tabloların denetimi olmak üzere, mesleki konularda bağımsız denetçinin yanında en az üç yıl süreyle uygulamalı mesleki eğitimi (staj) almak zorundadırlar.

İşletmelerin bağımsız denetimi sadece KGK tarafından yetkilendirilen denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yapılmaktadır. Kamu yararını ilgilendiren kuruluşların (KAYİK) faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı vb. ölçütlere göre belirlenen işletmelerin denetimini sadece denetim kuruluşları; diğerlerini ise yetkilendirilen denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yapılır. Bağımsız denetçiler kendi içinde denetçi yardımcısı, denetçi, kıdemli denetçi, başdenetçi, sorumlu denetçi olarak unvanlara ayrılmaktadır.

Bağımsız denetim kuruluşlarının taşıması gereken özellikler ise; ticaret unvanında bağımsız denetim bulunması, sermaye şirketi olması, faaliyet konusunun bağımsız denetim olmakla birlikte, oy hakkının çoğunluğunun denetçilere ait olması, pay sahiplerinin 3568 sayılı kanunda belirtilen meslek mensubuna dair hükümleri içermesi, yönetim organının meslek mensuplarından oluşması, denetçilerin tam zamanlı çalışması ve denetim raporu süresi içinde istihdam edilmiş olması ve en az iki sorumlu denetçi bulunması gibi gereklilikleri taşıması gerekmektedir.

2.13. Bağımsız Denetim Süreçleri

Bağımsız denetim süreçleri, zincirleme olarak bir birini devamını sağlayan değişik aşamalardan oluşmaktadır. Bu süreçler, müşterinin seçilmesi ve kabulü, denetim çalışmasının planlaması, denetim çalışmalarının yürütülmesi, denetim sonuçlarına ilişkin görüş oluşturulup raporlanması ile işletmenin genel kuruluna katılma ve finansal raporların yayınlanması ile sona erer. Söz konusu süreç BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlılık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi ve BDS 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması adlı standartlarda yer almıştır.

Yukarıda verilen geleneksel denetim süreçlerinin dışında bir de risk odaklı denetim yaklaşımı literatürde yer almıştır. Bu aşamalar ise; risk değerlendirme (müşteri seçimi ve işin kabul edilmesi, denetimin planlanması), riske karşılık verme (denetimin yürütülmesi) ve raporlama (denetimin tamamlanması ve raporlanması) olarak sıralanmaktadır.

Bağımsız denetçi, denetlediği işletmenin faaliyet özelliklerini, işletmenin ekonomik, politik ve teknolojik koşullarını, zaman maliyet düzlemi içinde gözlemleyip inceleyerek, denetim sürecini ve denetim yöntemini buna göre seçip uygular (Sağlam vd. 2020: 267).

2.13.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi

Bağımsız denetimin ilk aşaması, müşteriden gelen teklifi üzerine müşterinin değerlendirilmesi ve işin kabul edilmesidir. Bu süreç de üç alt aşamadan oluşmaktadır: Müşteriden gelen talep, müşterinin seçilmesi ve bağımsız denetim sözleşmesinin imzalanmasıdır.

Bağımsız denetim kuruluş veya denetçi (aynı anlamda kullanılmaktadır), müşteriden gelen teklifi kabul etmeden önce, teklife konu olan işletmenin durumu hakkında değerlendirmesini yapmalı ve ayrıca, denetim faaliyetinin üstlenilmesine ilişkin kanunda belirtilen kısıtlamalar da dikkate alınmalıdır. Bu kısıtlamalar, TTK'nın 400'üncü maddesi ve Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 26'ncı maddesinde ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Bununla birlikte, 3568 meslek mensupları

için düzenlenen kanunda meslek mensuplarının hangi tür işleri yapamayacaklarına dair sınırlamalar bulunmaktadır.

Yukarıda verilen kanunlar ve yönetmelikle bağımsız denetçi için belirtilen bazı sınırlamalar ise (Sağılam vd. 2020: 268-269);

- Denetlenecek işletmede pay sahibi,
- Denetlenecek işletmenin yöneticisi ve alışanı,
- Denetlenecek işletmede yönetim kurulu üyesinin ve yöneticisinin alt ve st soydan birisi, eşi veya üçüncü derece dahil kan ve kayın hısmıysa,
- Denetlenecek işletmede bağılantısı bulunduğı kişi veya işletmenin yüzde yirmiden fazla hisse sahibiyse,
- Denetlenecek işletmenin denetleme dışında, finansal tabloların düzenlemesini veya defterlerini tutmuşsa,
- Mevzuatta sayılan diğerk kısıtlamalardan birini yerine getirenler ilgili işletmenin bağımsız denetimini yapamazlar.

2.13.1.1. Müşterinin Teklif Mektubu

Bağımsız denetime tabi veya gönüllü denetim yaptırmak isteyen işletmeler, iddiaları olan finansal tablolarında yer alan bilgilerin gvenirliğı, doğıruluğı, yasalara uygunluğı konusunda emin olmak ve müşterilere, yatırımcılara, kredi kuruluşlarına vb. paydaşlara sunulmak üzere bağımsız denetim raporu sunmak isterler. Bununla ilgili ilk önce, bir veya birden fazla bağımsız denetim kuruluşuna ya da denetçiye işletmelerini denetlenmesi için işletme yetkilileri teklifte bulunurlar.

Denetim kuruluşu veya denetçi gelen teklife göre işletme ile sözleşme yapmadan önce işletme hakkında belirli bir görüşe ulaşmak için n incelemelerini yapmak durumundadır. İşletmenin faaliyet konusu başta olmak üzere, bu incelemeler arasında üstlenecekleri denetimin riski ve kapsamı, İKS, zaman, maliyet, işgücü n planlaması, varsa önceki denetçi ile ayrıntılı görüşme yapılması, işletmenin ortakları ve yöneticileri, müşterileri, sendikalar, vergi dairesi gibi paydaşlardan işletme hakkında bilgi edinilmesi gerekmektedir (Sağılam vd. 2020: 270-273). Belirtilen araştırma yapılmadan önce teklif veren müşteri adayının onayı alınır.

2.13.1.2. Müşterinin Kabul Edilmesi

İşletme hakkında toplanan bilgilerin incelenmesi sonunda denetim kuruluşu veya denetçi işlemenin teklifini kabul edip etmeme konusunda bir karara varır. Bu kararı vermeden önceden denetçi, teklif veren işletmeden makul güvence sağlayan hususlarla ilgili olarak bazı temel ilkeler belirler. Bu ilkeler (Sağlam vd. 2020: 276):

- Denetim kuruluşu tarafından denetimin yürütülmesi konusunda işgücü, zaman ve diğer kaynaklara, beceriye ve kapasiteye sahip olmak,
- Yapılacak denetimin yürütülmesinde etik gerekliliğe uygunluk sağlandığından emin olmak,
- Müşteri hakkında yapılan görüşmeler sonucunda müşterinin dürüstlüğü hakkında olumlu bir karara varılmış olmak şeklindedir.

Yukarıda sayılan etmenlerin olumlanmasından sonra denetçi, işletmenin üst yönetiminden işletmenin sektörel gelişmeler karşısındaki pozisyonu ve teknolojik durumu; finansal raporlamalardan sorumlu yetkililerin görüşü ve finansal raporların hazırlanma ortamı hakkında bilgi edinir.

2.13.1.3. Denetimin Ön Koşulları

Ön koşul olarak denetçi, denetimin sağlıklı yapılabilmesi için denetlenecek işletme yönetiminin aşağıda belirtilen sorumlulukların bilincinde olduğu ve üstlendiği şeklindedir (Sağlam vd. 2020: 278-279):

- İşletmenin finansal tablolarının gerçeğe uygun hazırlanması gerektiği sorumluluğu,
- Hata veya hileye karşı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasında iç kontrole ilişkin sorumluluğu,
- Denetçiye, finansal tabloların hazırlanmasına veri olarak kullanılan kayıt ve belgelere yönetimin erişim olanağı sağlama sorumluluğu,
- Denetim kapsamında ihtiyaç olabilecek ve denetçi tarafından yönetimden talep edilecek bilgi ve belgeleri sağlama sorumluluğu,

- Denetim esnasında kanıtların toplanması amacıyla, işletme içerisinde ihtiyaç duyulan kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkanı sağlama sorumluluğu.

İşletme yönetimi yukarıda sayılan sorumlulukların yerine getirilmesine yönelik yazılı bir taahhüt vermemesi halinde, denetim raporuna esas teşkil edecek geçerli kanıtların elde edilmesi ve denetçinin sağlıklı bir denetim yapabilmesi imkansız hale gelir. Belirtilen ortam ve koşulların sağlanmadığı durumda denetçinin, denetim sözleşmesini kabul etmesi düşünülemez.

2.13.1.4. Denetim Sözleşmesi

Müşterinin seçimi ve denetim işinin kabul edilmesi, denetimin planlamasına geçişi sağlamak için son aşamadır. Denetim sözleşmesinin yapılması, yapılan konuşmaları ve gözlemleri somutlaştırıp karşılıklı yanlış anlaşılmaları önleyecek veya minimize edecektir.

Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi ilgili hesap döneminin ilk üç ay sonuna kadar yapılması gerekmekle birlikte, faaliyet yılı sonuna kadar genel kurul kararıyla en fazla yedi yıl için yapılabilmektedir. Yedi yıl sonunda üç yıl ara verilmeden aynı denetim kuruluşu tekrar seçilemez. Sorumlu denetçi ise en fazla beş hesap yılı aynı işletmeyi denetleyebilir, ancak üç hesap yılı geçmeden aynı işletmenin denetiminde tekrar görev alamaz. Sözleşme, ilgili işletmenin yönetim kurulu ve denetim kuruluşu arasında yapılmaktadır. Yönetim kurulunda alınan karar sonrası 60 gün içinde sözleşmenin yapılması; sözleşme yürürlüğe girdikten sonra 6 iş gününde SPK ve 30 işgünü içinde KGK'ya bildirilmesi gerekmektedir. BDS 210 ve BDY'ye göre denetim sözleşmesinde genel itibariyle belirtilen hususlar yer almaktadır: Sözleşmenin tarihi, denetimin amacı, kapsamı, hangi mevzuata göre yapılacağı, başlangıç ve bitiş tarihi, karşılıklı sorumluluklar, görev alacak denetçilerin adları, ücret, raporun teslim tarihi ve mesleki sigorta yapılması gibi. Yapılan sözleşmede denetim hizmeti dışında başka bir hizmetin öngörülmesi ve şarta bağlanması yasaklanmıştır.

2.13.2. Denetimin Planlanması

Denetçi, denetime başlarken etkin bir denetim planlaması ve stratejisi oluşturması önem arz etmektedir. Yapılacak denetimin öngörülmesi açısından

işletme ve uygulamalarıyla ilgili denetçini bazı bilgilere sahip olması gerekmektedir. Denetimin planlanması aşamasında denetçinin dikkate alması gereken önemli hususlar ise; denetimin yapacağı işletmeyi ve bulunduğu sektörü yakından tanımak; işletmenin İKS hakkında bilgi edinmek, denetim riskini değerlendirmek, denetimin yürütülmesi esnasında yapılacak testleri belirlemek ve toplayacağı kanıtlar için zemin oluşturarak denetim programını hazırlamaktır. Buradaki amaç; yapılan denetim sonunda elde edilen kanıtlarla sağlıklı ve tutarlı denetim raporu yazılmasını sağlamaktır. Denetim planlaması, denetim stratejisi ve denetim programı üçlemesi yapılacak denetim için birlerini tamamlayan unsurlardır.

2.13.2.1. Denetlenecek İşletme Hakkında Bilgi Edinilmesi

Denetlenecek işletmeyi değişik yönlerden tanınması denetçinin yapacağı denetimin ilk basamağıdır. Devamında yapılacak denetim çalışmaları, işletme hakkında alınan bilgilerin incelenmesi ve yorumlanması üzerine yükselecektir.

Denetçinin, işletmeyi tanınması için belirtilen temel konularda bilgi sahibi olması gerekmektedir. Bu bilgiler; denetim testlerinin belirlenmesi, işletmenin özkaynak yapısının incelenmesi, sürekliliğinin değerlendirilmesi ve bulunduğu sektörle ilgili bilgi edinilmesi, finansal tablolarda olası hataların belirlenmesi, ilgili personel ile toplantı düzenlenmesi gibi...

Diğer yandan denetçinin isabetli bir denetim planı oluşturması için işletmenin politikaları, muhasebe uygulamaları, yasal yükümlülükleri, borçlanma ve kredi politikaları, genel kurul ve yönetim kurulu kararları gibi hususlarında da bilgi edinmesi gerekmektedir. (Bozkurt 2018: 101).

2.13.2.2. Denetim Stratejisi

Bağımsız denetçi yürüteceği denetimle ilgili, denetim planlamasının tamamlayıcı unsuru olarak denetim stratejisini oluşturmak zorundadır. Denetim stratejisi, denetimin kapsamını, zamanlamasını ve yönlendirmesini düzenlemekle birlikte, daha ayrıntılı olarak denetim planlamasının geliştirilmesine ve aynı zamanda denetim programına da temel teşkil etmektedir. Denetçinin denetim stratejisi hazırlarken yapılacak temel konu başlıkları ise (Sağlam vd. 2020: 315): İşletmenin genel durumu incelenmekle birlikte, işletmeye ait önceki denetim raporu, örgüt yapısı, bilgi işlem ve iç kontrol sistemleri, tahsilat, ödeme, satın alma ve pazarlama

yöntemleri incelenmeli; fiziki kontroller yapılmalı ve işletmenin ortakları, yönetim kurulu ve işletme hakkında dava olup olmadığı hakkında bilgi edinilmelidir.

2.13.2.3. İşletmenin İç Kontrol Sisteminin Analiz Edilmesi

İç kontrol sisteminin en önemli işlevleri arasında, işletme varlıklarının korunması, muhasebe verilerinin doğru ve güvenilirliğinin sağlanması, yönetim politika ve kararlarının uygulanması, işletmenin organizasyon yapısı ve işletmen faaliyetlerinin etkin bir şekilde sürdürülmesi yer almaktadır. Denetçi denetim planı yaparken, işletmenin iç kontrol yeterliliğini iyi tanıyıp analiz etmesi gerekmektedir. Denetçinin iç kontrol sistemini tanıma aşamasında şu hususları dikkate alması gerekmektedir: Yönetim ve denetim kurullarının işlevleri, başta muhasebe bölümü olmak üzere yetki ve sorumluluk dağılımı, iç denetimin varlığı ve işlevi, yönetim kontrolleri, envanterin sayılma sıklığı, varlıklara erişim yetki seviyesi, muhasebe hizmetinin sağlanma şekli ve teknolojik durumu, işletmede kullanılan tek düzen hesap planının durumu, vergi incelemesinin yapılıp yapılmadığı gibi...

Denetçi, iç kontrol sisteminin yeterli olduğu kanısına varırsa, riski azaltır ve denetim çalışmalarını da buna göre yapar. Denetçi, iç kontrol sistemini yeterli bulmazsa çalışmalarını bu yönde sürdürür daha fazla kanıt toplar. İşletmenin İKS ne kadar iyi ve sağlıklı işlerse işletmenin finansal raporları o kadar makul düzeyde güvence sağlar.

2.13.2.4. Denetim Çalışmasının Bölümlenmesi

İşletme yönetiminin iddialarının araştırılması ve denetim çalışmasının etkinliğini arttırmak için, gerekmedikçe çok fazla ayrıntıya girilmeden ve yapılan denetimin riski, süresi ve maliyeti de dikkate alınarak finansal tablolar (bilanço ve gelir tablosu) bölümlere ayrılır. Her bir bölüm bir denetim alanı kabul edilerek, yapılacak denetim için denetçiler görevlendirilir. Bölümlemelerde hasılat, harcama, üretim, yatırım ve duran varlıklara ait işlemleri birbiriyle ilintili olacak şekilde ayırım yapılır ve buna göre incelenmesi sağlanır. Denetim çalışması sonlandığında, tüm çalışmalar birleştirilir ve değerlendirmeye alınıp bir görüşe ulaşılır (Sağlam vd. 2020: 307).

Denetim çalışmaları işletmeden işletmeye değişmekle birlikte, geleneksel yaklaşım ve döngü yaklaşımı olarak iki şekilde ele almak mümkündür. Geleneksel

yaklaşım; finansal tablo sınıflamasını temel alan ve finansal tablolardaki hazır değerler, ticari alacaklar, stoklar, ticari borçlar gibi kalemler veya grup dikkate alınarak denetim yapılır. Döngü yaklaşımı ise, bilanço ve gelir tablosu hesaplarının birbiriyle ilişkili olan hasılat, harcama, üretim, finansman, yatırım ve duran varlıklar gibi işlemlerin toplandığı gruplar dikkate alınarak denetim yapılır. Bağımsız denetim literatüründe döngüler toplam altı kısım halinde ele alınır. Bu döngüler (Selimoğlu vd. 2019: 166): Kaynak sağlama ve geri ödeme (finansman ve yatırım), satın alma ve ödemeler (harcama), ücretler ve personel, stoklar ve maliyet (üretim), satışlar ve tahsilat (gelir), parasal varlıkların denetimi şeklindedir.

Ülkemizde daha çok finansal tablolar bağlamında denetim uygulamaları yapılmakta olup, ABD'de ise döngü yaklaşımı öne çıkmaktadır. Döngü yaklaşımının benimsenmesinin nedeni, her bir denetçinin ayrı bir döngüden sorumlu olması ve çift kayıt etkisinin göz önünde bulundurulmasından kaynaklanmaktadır (Selimoğlu vd. 2019: 167).

Tablo 2.10. Döngüler ve İlgili Hesaplar

İşlemler	Döngü	Hesaplar
- Sermaye - fon temini ve yatırım yapılması - Malzeme ve işgücü temini ile sonuçlanan yükümlülüklerin ödenmesi - Hammadde, işgücü ve diğer kaynakları bir araya getirip, mamul üretmek - Mal ve hizmetlerin satışı ve tahsilat yapılması	- Finansman/yatırım döngüsü - Harcama döngüsü - Üretim döngüsü - Gelir döngüsü	- Kasa (hesap kalanı), arsa, arazi, makine ve tesisler, uzun vadeli borçlar, sermaye - Satın alma ile ilgili hesaplar (hammadde, ticari mallar gibi), borçlar, kasa (ödemeler) - Stoklar, ödenecek ücretler - Satışlar, alacaklar, alınan çekler, kasa (tahsilatlar)

Kaynak: Selimoğlu vd. 2019: 167

2.13.2.5. Denetim Programı

Denetim programı, müşteri işletmenin faaliyetlerine yönelik denetim ekibi tarafından uygulanacak denetim tekniklerinin niteliğini takvime bağlanmasını içermektedir. Denetimde yapılacak işlerin neler olduğu, hangi denetçi tarafın hangi teknikle, ne zaman yapacağını; işlemler sırasında yeterli kanıt toplanacağına ilişkin

bir dizi ayrıntının yazılı hale getirilmesidir. Ayrıca, denetim programlarında, işletmelerin durumları dikkate alınarak, işletmelerle ilgili olarak denetim testleri, maddi doğruluk testleri ile analitik incelemeler; hesap bakiyelerine ilişkin ayrıntılı testler ve işlem döngüleri yer almaktadır (Selimoğlu vd. 2019: 168).

Denetim programı esnek bir yapıya sahip olup, bir diğer özelliği ise, süreç içerisine yapılan denetimlerin durumları dikkate alınarak değiştirilebilmesidir. Denetim programı kapsamında, yapılacak görevlendirmelerde denetim yapacak denetçilerin sorumluluk, teknik bilgi, yetenek ve deneyimleri göz önünde bulundurulur. Denetim programları içerisinde yer alan denetimler genel olarak kod numaralarıyla izlenir. Çalışma kağıtlarında da kullanılan bu kod numaralarına ilişkin açıklama dipnot olarak verilir veya liste halinde tutulur (Sağlam vd. 2020: 327).

Denetim programı, yapılacak denetimin çerçevesini ve aşamalarını belirlemesinden dolayı, yapılan denetimin koordinasyonunu sağlar ve sorumlu denetçiye de diğer denetçilerin gözetlenmesi imkanını verir. Ayrıca, denetim programları çok geniş kapsamlı olup denetçiler için birer rehber niteliğindedir.

2.13.3. Denetimin Yürütülmesi

Denetimin yürütülmesi işlemi, denetim aşamasında test yapılması anlamına da gelmektedir. Denetim uygulamaları esnasında, işletmenin iç kontrol sistemine ilişkin kontrol testleri ve hesap kalanlarına yönelik maddi doğruluk testleri de yapılmaktadır. Denetçi, işletmenin ilgili personeli ile görüşerek, denetim programında belirtilen kontrollerin uygulamalarının gözetimini yaparak, rapor ve belgeleri inceleyerek, mali tablolara ilişkin işlemleri izleyerek işletmede uygulanan iç kontrol sisteminin yapısı ve yeterliliği hakkında kanıtlar toplayarak bilgi sahibi olur. Denetçi, işletmenin iç kontrol sistemini tanıdıktan sonra, işletmenin iç kontrol sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyip işlemediğini aşağıda belirtilen şekilde test edebilir (Sağlam vd. 2020: 340):

- Faaliyetlerin verilen yetki çerçevesinde yapılıp yapılmadığı (yetki),
- Faaliyetlerle ilgili işlemlerin tamamının kaydedilip kaydedilmediği (bütünlük),
- Kaydedilmiş işlemlerin gerçekleşip gerçekleşmediği (gerçeklik),

- İşlemlerin uygun olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmadığını (sınıflandırma),
- İşlemlerin zamanında kaydedilip kaydedilmediği (zamanlılık),
- Tüm işlemlerin doğru kaydedilip kaydedilmediği (kayıtsal doğruluk),
- Hesaplar ile belgeler arasında mutabakat yapılıp yapılmadığı (mutabakat).

Denetçi yukarıda belirtilen testleri yaptıktan sonra değerlendirme yapmalıdır. Denetçi iç kontrol sisteminin doğru ve etkin şekilde çalıştığına yönelik bir kanıya vardıktan sonra, işletmede hata ve hile yapılma ihtimalinin düşük olduğu düşüncesi ile yapacağı test sayısını sınırlayabilir. İşletmenin İKS istenilen gereklilikleri tam olarak karşılamaktan uzak ise denetçinin daha fazla çalışma yapması gerekir.

2.13.3.1. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

İşletmelerde iç kontrol sistemini iki başlık altında incelemek mümkün. Bunlardan biri finansal kontroller, diğeri ise yönetsel kontrollerdir. Belirtilen sistemlerin işlevleri ve yönetsel durumu dikkate alınarak gözden geçirilerek değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu sistemlerin işlevi aşağıda belirtilen şekilde yer almaktadır (Sağlam vd. 2020: 364-365):

Muhasebe ve İç Kontrol Sistemleri: İşletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin oluşturulması işletme yönetiminin sorumluluğunda ve sürekli özen ve dikkat isteyen uygulamalardır. Belirtilen sistemlerin işlevlerinin kontrol edilmesi, geliştirilmesi ve aksayan yönlerinin belirlenip bu yönde öneriler sunulması iç denetimin görev tanımı içinde yer almaktadır. Belirtilen sistemlerin amacı, daha çok; işletme varlıklarının hata, hile, suiistimal ve hırsızlıklar gibi durumlara karşı korunması ve ayrıca, finansal tabloların belirlenen ilkeler kapsamında zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanmasını sağlar.

Yönetsel Kontrol Sistemi: Yönetsel uygulamalar muhasebe kayıtlarını doğrudan etkilememekle birlikte, muhasebe faaliyetlerini yönlendirme açısından değer taşımaktadır. İşletme yönetimi, işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi amacıyla uygulamaların görünür kılınması ve standart hale gelmesi, etkinliğinin tespit edilebilmesi için oluşturulan istatistiki çalışmalar, iş akış şemaları, eğitim programları, kalite kontrol sistemleri gibi yönetsel faaliyette bulunur. Buradaki temel

hedef, finansal bilgilerin belirlenmesi, sınıflandırılması, ölçülmesi, raporlanması ve işletmenin mevzuat karşısında sıkıntılı duruma düşmemesi için iç kontrol sistemini oluşturmak ve kontrolleri buna göre yapılmasını sağlayarak yönetsel olarak duruma hakim olmaktır. Örnek: Kayıtsal doğruluk detay testlerini içeren satın alma direktifleri, asgari ve azami stok seviyesi, üretim hedefleri gibi...

2.13.3.2. İç Kontrol Sistemini Değerlendirme

İç kontrol sisteminin unsurları hakkındaki açıklamalar, tezin iç denetim bölümünde COSO modeli çerçevesinde yapılmıştır.

Denetçinin, denetim kapsamında işletmenin zayıf noktalarını belirlemek ve değerlendirmek için buna göre denetim tekniklerini belirlemesi gerekmektedir. Örneğin, denetçi bir hesabı test edip inceledikten sonra bir sorunla karşılaşmıyorsa, ilgili hesabın yıl sonu mutabakatını incelemekle yetinebilir. Eğer bir sorunla karşılaşırsa ilgili hesabı ayrıntılı bir şekilde incelemesi gerekir. İç kontrol sisteminin sorunsuz çalışması, süreç içerisinde verilen kişisel kararların sağlıklı olması ile doğrudan ilintilidir. Örneğin, bilişim sistem personeli, ürününün niteliğini iyi tanıyamadan sisteme tanımladığında, sistemin ürettiği bilgi de hatalı olabilecektir.

Denetçinin iç kontrol sisteminin eksikliklerinin ve eksikliklere neden olan unsurları değerlendirirken aşağıda belirtilen hususlara dikkat etmesi gerekmektedir (Sağlam vd. 2020: 364):

- Eksikliklerin finansal tablolarda ne gibi yanlışlıklara neden olma ihtimali,
- İlgili varlık veya borçların zarar veya hileye açıklığı,
- Gerçeğe uygun değer muhasebesindeki tahminler gibi tahmini tutarların belirlenmesindeki öznellik ve karmaşıklık,
- Eksikliklerden etkilenmeye yatkın finansal tablo tutarları,
- Eksik veya eksikliklerden etkilenmeye müsait hesap kalanında veya işlem sınıfında gerçekleşmiş ya da gerçekleşebilecek faaliyetin hacmi,
- Kontrol eksiklikleri sonucunda tespit edilen istisnaların nedeni ve sıklığı,
- Eksikliğin diğer iç kontrol eksiklikleriyle etkileşimi.

2.13.3.3. İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetime Bildirilmesi

Denetçi yaptığı denetimi sırasında işletmenin iç kontrol sisteminde gördüğü eksiklik ve zafiyeti BDS 265 İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Bildirilmesi standardına göre işletmenin üst yönetimine bildirmek durumundadır.

Denetçi, işletme tarafından kontrol edilemeyen işletmenin risk değerlendirme süreçlerindeki zafiyetinin olduğu kanaatine varırsa durumu işletme yönetimine yazılı olarak bildirir. Denetçi işletmenin iç kontrol sisteminde gördüğü eksikliklere ilişkin hususlar aşağıda belirtilen şekildedir:

- Eksikliklerin tanımlanması ve muhtemel etkilerine ilişkin açıklama,
- Denetimin amacının finansal tablolar hakkında görüş bildirmek olduğu,
- Denetim sırasında finansal raporların hazırlanması için iç kontrol sisteminin etkinliğine yönelik bir görüş vermek amacıyla değil; içinde bulunulan koşullara uygun denetim tekniklerinin tasarlanması amacıyla bu bildirimin dikkate alındığını,
- Raporlanan hususların denetim esnasında tespit edilen ve üst yönetimden sorumlu kişilere raporlanmasını gerektirecek kadar önemli olduğu sonucuna vardığı iç kontrol eksikleriyle sınırlı olduğunu açıklar.

Denetçi, işletmeye yapmış olduğu bildirimin bir kopyasını ilgili mevzuat kapsamında düzenleyici kurumlara gönderilmesi zorunlu tutulabilir. Ayrıca, denetçi üst yönetime yazdığı bildirimde düzenleyici kurumlar belirtilebilir.

2.13.4. Bağımsız Denetimde Önemlilik

Bağımsız denetimle ilgili önemlilik konusu BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlaması ve Yürütülmesinde Önemlilik standardında verilmiştir. Denetçi önemlilik kavramını denetimin planlamasında ve yürütülmesinde dikkate alır. Finansal raporlama çerçeveleri, önemliliği farklı açılardan ele alsalar da genellikle aşağıdaki açıklamaları yaparlar:

- Genel olarak eksiklik ve yanlışlıkların finansal tablo kullanıcılarının alacağı ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyor ise söz konusu eksiklik ve yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir.
- Önemliliğe ilişkin yargılara, içinde bulunulan koşullar çerçevesinde varılır ve bu yargılar, yanlışlığın büyüklüğünden veya niteliğinden ya da her ikisinin bileşiminden etkilenir.
- Finansal tablo kullanıcıları için önemli olan hususlar hakkındaki yargılar, kullanıcıların bir grup olarak ortak finansal bilgi ihtiyaçlarının dikkate alınmasına dayanır. Yanlışlıkların, ihtiyaçları birbirinden oldukça farklı olabilecek belirli bireysel kullanıcılar üzerindeki muhtemel etkisi dikkate alınmaz.
- Denetçinin önemliliği belirlemesi mesleki muhakemesini kullanmasını gerektiren bir konudur ve bu belirleme denetçinin finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgiye olan ihtiyaçlarını algılayışından etkilenir.

Denetçi, her denetimde önemlilik yargısında bulunmak durumunda olmakla birlikte, bunun için katı kurallar bulunmamaktadır. Bu şartlar altında denetçi, işlemin veya kalemin yapısını dikkate alarak önemliliği rakamla açıklar. Yine de önemlilik, kesin değil göreceli bir kavramdır. Finansal tablolarda önemlilik tutarı işletmeden işlemeye veya aynı işletmenin dönemler arasındaki farklılıklardan oluşabilir. Denetçi, finansal tablolardaki yanlışlığın olup olmadığına karar verirken finansal tablo kaleminin niteliğine ve büyüklük tutarını dikkate almalıdır. Örneğin; cirosu 500 milyon TL olan firmadaki 5 milyon TL hata ile cirosu 50 milyon TL olan firmadaki 5 milyon TL hata farkı değerlendirilmelidir. Denetimde önemlilik tutarını belirlerken miktar yerine oranlamadan hareket etmek daha faydalıdır.

2.13.5. Bağımsız Denetimde Risk

Bağımsız denetçilerin görevi, denetimini yaptıkları işletmeye ait finansal tablolar hakkında makul ve mantıklı bir görüş oluşturarak başta işletme ilgilileri olmakla birlikte, finansal bilgi kullanıcılarına sunmasıdır. Bu görüşün içeriği işletme ilgililerini çok yakından ilgilendirdiği için denetçilerin sorumluluğu büyüktür. Denetçiler tarafından verilen yanlış görüşün etkisi yüksek olacağından, çoğu zaman risk unsuruna karşı denetim yapmak durumunda kalmaktadırlar. Genel olarak

"denetim riski" olarak anılan bu unsur şu şekilde tanımlanabilir (Bozkurt 2018: 111): *"Denetim riski, önemli hata ve düzensizliklerden etkilenmiş olan bir finansal tablonun hakkında istenmeden olumlu görüş verme olasılığıdır."* Bu noktadan hareketle, denetçiler yapmış oldukları denetim çalışmalarında dikkate değere hataları ortaya çıkaramamaları ihtimali mümkün olup dolayısıyla, bu durum denetim riskini de beraberinde getirmektedirler. Bu durumun tümüyle ortadan kaldırılmasının imkansız olduğu, yine de denetçilerin denetim riskini mesleki deneyim ve şüpheciliği ile en aza indirmelerinin mümkün olabileceği düşünülmektedir. Denetim riskini yapısal (doğal) risk, kontrol riski ve bulgu (denetim) riski olarak üç temel başlık altında toplanmaktadır:

Doğal Risk: İşletmenin yapısından kaynaklanan ve denetçinin hiç bir şekilde müdahale edemediği ve inisiyatifi dışında kalan risk. Bu riskin temel sebepleri ise; yönetimin dürüst olmaması, mali tablolarda kasıtlı düzensizlik yaratılması, önceki yapılan denetim sonuçları, denetimin ilk olması, olağanüstü işlemler, net işletme sermayesi noksanlığı ve personelde sürekli değişim gibi.

Diğer riskler; işletme varlıklarının kolayca kaybolma ve çalınabilir olması, hesaplama veya sayısallaştırma karmaşıklığı, hesap kalemlerinin büyüklüğü ve değerlendirme yöntem farklılıkları, teknolojik gelişmelerle modası geçmiş olup stokların finansal tablolarda olduğundan daha fazla gösterilmesi, işletmelerin kapanmasına yola açacak ekonomik daralmanın ortaya çıkması sayılabilir.

Kontrol Riski: Mali tablolarda ve diğer belgelerde tek tek veya toplu olarak tespit edilebilecek önemli hata, yanlışlık ve yolsuzluğun, işletmenin İKS tarafından engellenememesi veya saptanıp düzeltilememesi olasılığıdır. Kontrol riski, işletmenin oluşturduğu politika, prosedürler ve iç kontrol sistemin tasarım ve işleyişinin etkinliğine bağlı olarak değişmektedir. İşletmelerin kontrol riski iç kontrol sisteminin niteliği gereği sahip olduğu sınırlamalar sebebiyle varlığını daima korur. Çünkü, işletmelerin iç kontrol sistem yapıları gereği hataları yüzde yüz ortaya çıkarma güvenirliğine sahip değildirler.

Bulgu Riski: İşletmenin İKS aracılığı ile önemli hata ve yanlışlıkların denetçi tarafından da tespit edilememesidir. Bu risk, denetçinin incelemesinin dışında kalan hatalardır. İşlem türlerinin ve hesap kalemlerinin tamamının denetçi tarafından

inceleme imkanının olmaması ve diğer faktörler nedeniyle kontrol riski her zaman işletmede var olur.

Denetçinin işletmenin iç kontrol sistemini iyi tanınması, buna göre uygun planlama yapması; mesleki şüpheciliğinin yetkinliği ve denetim ekibinin doğru seçilmesi ile diğer risk türlerinde olduğu gibi riskleri ortadan kaldıramaz ancak en aza indirilebilir.

2.13.6. Çalışma Kağıtları

Çalışma kağıtları, denetçinin denetlediği işletme hakkında elde ettiği bilgileri, uyguladığı denetim prosedürleri, yapmış olduğu denetim testleri ve varmış olduğu sonuçları göstermek amacıyla düzenlediği veya elde ettiği her türlü yazılı belgedir (Bozkurt 2018: 81). Denetçi, çalışma esnasında elde ettiği kağıtlarının genel kabul görmüş denetim standartlarından çalışma alanı standardına uyumlu, yeterli sayı ve nitelikte olmasına özen gösterir. Çünkü elde edilen çalışma kağıtları denetçinin, aynı zamanda denetimde elde ettiği kanıtları da içerdiğinden ve varılan sonuçların dayanağı ve aynı zamanda yazacağı denetim raporunun da tipini belirler.

Çalışma kağıtlarının, mülkiyeti denetçiye ait olmakla birlikte, yapılan denetimle ilgili işletmenin en önemli bilgi ve belgeleri olduğundan, denetçinin meslek etiği bakımından mahkeme tarafından istenmedikçe ve işletme izin vermedikçe üçüncü kişilere açıklamaması ve kimseye verilmemesi gerekir (Erdoğan 2005: 69).

2.13.6.1. Çalışma Kağıtlarının Yararları

Çalışma kağıtlarının denetçi için başta denetim raporu yazmasına temel oluşturmakla birlikte, çeşitli faydalar bulunmaktadır. Belirtilen faydaları ise aşağıda sıralanmaktadır (Yalçın, 2015: 101):

- Denetim raporunun düzenlenmesine yönelik en önemli bilgi kaynağı olarak ana unsurları içermesi,
- İç kontrol yapısının tanınmasına ve kontrol risklerinin belirlenmesine aracı olması ve denetim çalışmalarının kesintisiz ve düzenli bir biçimde yürütülmesine olanak sağlaması,

- Denetim çalışmalarının değişik safhalarında denetçiler arası eşgüdüm sağlanmasına aracılık etmesi ve gelecek dönemler denetim çalışmalarına kılavuzluk yapması,
- Denetçinin kendini savunma esnasında araç olarak kullanması.

2.13.6.2. Çalışma Kağıtlarının Türleri

Çalışma kağıtlarının türleri oldukça fazla olmakla birlikte, denetimi yapılan işletmenin niteliğine göre değişmektedir. Bazı çalışma kağıtlarının önemi ilgili yıl içinde, bazı çalışma kağıtlarının ise sürekliliği söz konusudur.

2.13.6.3. Çalışma Kağıtlarının Dosyalanması

Denetçiler, işletmeye ait denetimle ilgili belgeleri işlevlerine göre belirli bir sistem içinde dosyalarlar. Elde edilen bilgilerden bazıları cari yıl içinde bazılarının ise daimi bir şekilde kullanılması ve buna göre dosyalanmaları gerekir. Belgelerin cari dosya ve sürekli dosya olarak aşağıda belirtildiği gibi dosyalanması mümkündür (Bozkurt 2018: 88-89):

Cari Dosya: Bu grup içinde yer alan belgeler, denetçinin ilgili yılı içinde kullandığı çalışma kağıtlarını içermektedir. Cari dosya belgeleri: Denetim sözleşmesi, denetim programı, iç kontrol anket formları, iç kontrol notları, iş akış çizelgeleri, yazışmalar, tutanaklar, sözleşme örnekleri, denetim mizanı, düzeltme tabloları, doğrulama mektupları ve yanıtları, mali tablo taslakları ve denetim raporudur.

Sürekli Dosya: Bu grup içinde yer alan belgeler, daha sonraki yıllarda denetçinin, işletmenin denetimi için kullanacağı ve yararlanacağı çalışma kağıtlardan meydana gelmektedir. Burada belirtilen çalışma kağıtlarının temel özelliği benzer işlemlerin yinelenmesi ve önleyici özelliklere sahip olmalarıdır. Bu belgeler: İşletmenin ana sözleşmesi, hesap planı ve açıklamaları, örgüt şeması ve yönetmeliği, sözleşmeler ve anlaşmalar, işletme ve bulunduğu sektörle ilgili tanıtıcı bilgiler, yönetim kurulu tutanakları, hesap analiz cetvelleri, vergi beyannamelerinin kopyaları, istatistiki bilgiler, önceki yıla ait mali raporlar ve denetim raporlarıdır.

2.13.7. Denetimin Tamamlanması ve Denetim Raporu Düzenlenmesi

Denetimin sürdürülmesi aşamasında, denetçiler çeşitli muhasebe döngülerin ve ilgili hesapların denetimini tamamladıktan sonra denetim kanıtlarına ulaşmış ve bunların değerlendirmesini yapmış olacaktır. Denetimin tamamlanması ve işletmenin durumuna yansıtan denetim raporunun düzenlenmesi aşaması üç ana başlık halinde sıralanabilir (Selimoğlu vd. 2019: 319): Denetim çalışmasının tamamlanması, ulaşılan sonuçlarla ilgili işletmenin durumuna uygun rapor düzenlenmesi ve bilanço tarihinden sonra yapılan işlemler.

2.13.7.1. Denetim Çalışmasının Tamamlanması

Denetçi, işletmenin muhasebe ve muhasebe dışı yapılan uygulamalarla ilgili dönem sonunda yapılan kayıt ve hesaplamalara yönelik işlemleri tamamladıktan sonra esas görüşe ulaşabilmek için sonuçları değerlendirme aşamasına gelir. Bu aşama, ek doğruluk testlerinin yapılması, çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi ve finansal tablolar hakkında görüş oluşturulmasını içerir. Bu aşamaya yönelik çalışmalar (Selimoğlu vd. 2019: 320-322):

Denetim Programının Tekrar Gözden Geçirilmesi: Denetim sürecinde yapılan uygulamaların denetim programına ne kadar uyulduğunu ve denetim programı dışında yapılan bir çalışma olup olmadığı kontrol edilir. Toplanan kanıtların yeterliliği ve güvenilirliği gözden geçirilir ve denetçi yardımcılarının görüşleri alınır.

Gelecekteki Belirsizliklerin Değerlendirilmesi: Bu belirsizlikler, işletme ile ilgili olup da denetim raporu yazılana kadar sonuçlanmayan durumlardan oluşur. Belirsizliğe verilebilecek örnekler: Kaybedilmesi durumunda işletmenin prestijini ve mali durumunu sarsacak olan davalar, devlet kurumları ile sürmekte olan anlaşmazlıklar, vergi ve kamulaştırma davaları, işletmenin boyutunu aşan ve gerçekleştiğinde işletmeye zarar verebilecek olan sözleşmeler, garanti ve kefaletler, devam eden toplu sözleşme görüşmeleri, satılan mallara ait garantiler, çevreye verilen zararlar nedeniyle gelecekte ortaya çıkması muhtemel maliyetlerdir.

Bilanço Tarihinden Sonraki Önemli Olayların Gözden Geçirilmesi: TMS 10'da bilanço tarihinden sonraki olayları, *bilanço tarihi ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olaylar*

şeklinde ifade edilmektedir. Bu olaylar: Bilanço tarihi öncesinde başlamış bir davanın sonuçlanması, yeni bir tesisin açılması, başka bir şirketin bilanço tarihinden sonra devralınması, önemli bir alacak tutarının, borçlunun bilanço tarihinden sonra iflası ile değersiz hale gelmesi, bir tesise bilanço tarihinden sonra doğal afet nedeniyle zarar gelmesi, bilanço tarihinden sonra şirketin yatırımlarında değer düşüklüğü meydana gelmesi gibi.

İlişkili Taraflarla Yapılan İşlemlerin İncelenmesi: Denetim çalışmaları sürerken denetçi, işletmenin ilişkide bulunduğu kurumlarla ilgili kanıtları da toplar. BDS 550'de belirtildiği gibi, ilişkili taraflar birbirlerinden bağımsız değillerdir. İşletmenin büyük ortakları, iştirakleri, bağlı ortaklıkları denetçi açısından önemli bir ayrıntıdır. Denetimin son aşamasında, sorun yaratma potansiyeli olan, taraflar arasında parasal hareketler ve hisse devirleri önem arz eder. Buradaki amaç hayali alacak borç ilişkisi, belge sahteciliği naylon fatura, özellikle örtülü kazanç ve örtülü sermaye olup olmadığı ve kar planlaması yapılıp yapılmadığı gibi konuların üzerinde denetçi önemle durur.

Yönetimden Beyan Mektubu Alınması: Denetim süresince işletmenin sunduğu bilgi ve belgelerin doğrulama amacıyla resmi ve yazılı olarak üst yönetim tarafından beyan mektubunun denetçi işletmeye verilmesidir. Buradaki amaç, sözlü olarak beyan edilen bilgilerin ve mali tabloların resmi bir niteliğinin sağlanması; işletmeyle anlaşmazlık halinde sorumluluğun işletme yönetimine ait olduğu konusunda kanıt olarak kullanılmasıdır.

2.13.7.2. Sonuçların Değerlendirilmesi

Denetimin son aşaması olan bu süreçte denetçi, elde ettiği kanıtların yeterliliği ve tespit ettiği hataların, finansal bilgi kullanıcılarının mali tablolar hakkında alacakları kararları ve etkilenme derecesini dikkate alarak daha fazla kanıt toplama ihtiyacı duyabilir. Bununla ilgili aşağıda belirtilen çalışmaları gerçekleştirir (Selimoğlu vd. 2019: 323-324):

Kanıtların Yeterliliğinin Değerlendirilmesi: Denetçi, topladığı mevcut kanıtların özellikle nitelik yönünden yazacağı raporun içeriğinin tam olarak yansıtmasından emin olmak ister. Denetim uygulamaları sırasında denetçinin elde

ettiği kanıtların yeterliğini gözden geçirip görüşünü doğrulayacak düzeyde olup olmadığını değerlendirir.

Önemlilik Düzeyinin ve Denetim Riskinin Son Kez Değerlendirilmesi:

Denetimin ilk çalışmaları sırasında belirlenen önemlilik düzeyi, elde edilen sonuçlara göre yeniden değerlendirilmesi ihtiyacı doğabilmektedir. Denetçi, denetimin seyrine göre elde edilen kanıtların yetersizliğini düşündüğünde ek maddi doğrulama testlerini uygulamak ve denetim riskini en aza indirmek için ek kanıtlar toplamak durumdadır.

Hataların Düzeltilmesinin İstenmesi: Denetim boyunca denetçinin saptamış olduğu yanlışlıkların ve yanlış yapılan kayıtların düzeltilmesini işletmeden ister. Hesaplar kapatılmamışsa ve işletme denetçinin taleplerinin kabul ederse gerekli düzeltmeler yapılır. İşletme, denetçinin isteğini geri çevirirse denetçi tespit ettiği eksiklikleri ve bu yöndeki düşünce ve kanaatini denetim raporuna yazmak durumundadır. Bu bağlamda denetçi herhangi bir yanlış değerlendirme yapması halinde denetimi raporu yanıltıcı olacaktır.

Çalışma Kağıtlarının Gözden Geçirilmesi: Çalışma kağıtları, yapılan denetimin ve yazılacak denetim raporuna temel teşkil etmesinden dolayı denetçinin denetimin sonlanmasına yakın bir süre içinde gözden geçirmek durumunda olduğu belgelerdir. Denetimin sonunda denetçi elde ettiği bulgular hakkında işletme yetkilileriyle bir görüşme yapar. Bu görüşmede, işletmenin başta İKS olmak üzere, teknik ve idari konularla ilgili tespit ettiği sorunlar ve çözümleri hakkında yetkililere bilgi verir.

2.13.7.3. Denetim Raporunun Düzenlenmesi

Denetçi yapmış olduğu denetim sonucunda, işletmenin finansal tablolarının bir bütün halinde geçerli olan kurallar ve belirlenen finansal tabloların çerçevesine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğine yönünde bir görüşe ulaşır. İlgili görüşe ulaşabilmek için denetçi, finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık olup olmadığı ve makul güvence elde edilip edilmediğini değerlendirir. Bu değerlendirme kapsamında, işletmenin muhasebe uygulamaları ve finansal tablolardaki tutarlar ve bunların açıklamalarına yönelik bir takım yargıda bulunur ve çoğunlukla biçimi daha önce belirlenmiş denetim raporlarından birini düzenler. Denetim sürecinde işletmenin mali durumu ve denetçinin elde etmiş olduğu

sonuçların olumlu veya olumsuz olması denetçiyi ilgilendirmez (Ülker vd. 2020: 98). Denetçi, yapılan bağımsız denetim sonucunda finansal tabloların düzenlenmesiyle ilgili aşağıdaki unsurları dikkate alır (Sağlam vd. 2020: 750-751):

- Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının finansal tablolarda yeterli şekilde açıklanıp açıklanmadığı,
- Seçilen ve uygulanan muhasebe politikalarının uygun olup olmadığı ve geçerli finansal raporlama çerçevesi ile tutarlı olup olmadığı,
- Finansal tablolarda verilen bilgilerin ilgili, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olup olmadığı,
- Finansal bilgi kullanıcıları için önemli olan işlem ve olayların finansal tablolarda aktarılan bilgiler üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamak için finansal tablolarda yeterli açıklama yapılıp yapılmadığı,
- Her finansal tablonun başlığı da dahil olmak üzere finansal tablolarda kullanılan terminolojinin uygun olup olmadığı.

Bağımsız denetim raporunda bulunması gereken unsurlar ise, bağımsız denetim kuruluşunu gösteren başlık, denetimi yapılan işletmeyi gösteren muhatap, düzenlenen denetim raporunun içeriğini yansıtan görüş, denetim konusu ve ilgili mevzuata yapılan göndermeler, yönetimin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu, sorumlu denetçinin adı ve imzası, denetçinin adresi ve son olarak düzenlenen denetim raporunun tarihi şeklindedir.

2.13.7.3.1. Olumlu Görüş İçeren Denetim Raporu

Denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli sayılabilecek herhangi bir uyumsuzluğun veya aykırılığın bulunmadığı durumlarda denetçi denetim raporunu olumlu görüş şeklinde işletme yönetimine bildirir. Olumlu olarak düzenlenen denetim raporunda özet olarak aşağıdaki başlıklar yer alır (Bozkurt 2018: 363):

- Denetim uygulamalarının genel standartlara uygun olduğu,
- Denetim çalışmalarının, çalışma standartlarına uygun olarak yürütüldüğü,

- İncelenen finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun düzenlendiği,
- Önceki yılın finansal tabloları ile incelenen yılın finansal tablolarında uygulanan muhasebe politikalarının uyum içinde olduğu,
- Finansal tablolarda yer alan bilgilerin yeterli şekilde açıklanmış olduğu,
- İşletme ile ilgili olarak finansal tabloları etkileyecek bir belirsizliğin bulunmadığı,
- Denetim çalışmaları sırasında işletme tarafından denetçilere herhangi bir kısıtlama getirilmediği hususlarını denetçi denetim raporunda belirtir.

2.13.7.3.2. Sınırlı Olumlu Görüş İçeren Denetim Raporu

Sınırlı olumlu görüş bildiren denetim raporunda, genel olarak olumlu görüş bildirilmesine karşın, bazı konularda koşul ve çekincelerini denetçi raporunda belirtir. Bu koşullar daha çok istisnalarla denetim raporunda yer alır. Denetçi şartlı görüşünü, olumlu görüşünü temelden sarsacak bir durum olursa raporunda ayrıca belirtir. Denetçi, şartlı görüşünü doğuran olayı net ve kesin olarak tespit edebiliyorsa ve bu sapma finansal tabloların bütününe sakatlamıyorsa ve finansal bilgi kullanıcılarının görüşlerini olumsuz etkileyemeyecekse bu yöntemi kullanır (Bozkurt 2018: 365).

2.13.7.3.3. Olumsuz Görüş İçeren Denetim Raporu

Olumsuz olarak düzenlenen denetim raporunda, denetlenen işletmeye ait finansal tablolarda elde edilen yeterli ve uygun kanıtlara göre, finansal tablolardaki yanlışlıklar ve yönetim beyanlarının önemli ve yaygın boyutta olduğu denetçi tarafından ifade edilir. Denetçi, finansal tabloların bir bütün ve dürüst bir şekilde hazırlanmadığı yönünde elde ettiği tespitlere istinaden bu görüşe ulaşmıştır. Saptanan aykırılıklar, önemlilik seviyesinin üstünde ve yaygın olarak rastlandığından finansal tablolarının bütünlüğünü bozmuştur. Bu durum, mali tabloların güvenilirliğini ortadan kaldırmakta ve mali tablo kullanıcılarının görüşlerini olumsuz yönde etkileyecektir. Olumsuz görüşe neden olan tespitler ise aşağıda sıralanmaktadır (Bozkurt 2018: 367:

- İşletme tarafından hazırlanan mali tabloların hazırlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulmadığı,

- Muhasebe politikalarının devamlılığında çok fazla sapmaların olduğu,
- Tam açıklama kurallarına önemli düzeyde uyulmadığı şeklindedir.

2.13.7.3.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma İçeren Denetim Raporu

Denetçi, denetimini yaptığı finansal tablolar hakkında ve işletme yönetiminin beyanlarına ilişkin yeterli kanıt elde edememesi durumunda görüş açıklaması mümkün olmaz. Denetçinin, görüş bildirmekten kaçınması hali, önemli bazı denetim alanlarının sınırlandırılmış olması ve bu sınırlandırma nedeniyle denetçinin kanıt toplayamaması, bunun sonucu olarak da önemli yanlışlıkların olabileceği kanaatinin doğması sonucunu getirir. Denetçinin mali tablolarla ilgili denetim yapamaması ve kanıt toplayamaması işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizliklerin olabileceği kanaatinin ortaya çıkmasına ve görüş bildirmekten kaçınmasını neden olur. Denetçi, denetim raporunda, denetim görüşüne temel oluşturacak yeterli ve uygun kanıt elde edemediği, bu belirsizlikten dolayı finansal tablolarla ilgili görüş oluşmadığı şeklinde ifadede bulunur.

Tablo 2.11. Olumlu Görüş Bildiren Bağımsız Denetim Rapor Örneği

Bağımsız Denetim Yapan İşletmenin Unvanı ve Adresi	
Başlık: Bağımsız Denetim Raporu	
Adres: X İşletmesi Ortaklarına	
1. Kapsam Bölümü: Kapsam bölümü raporun ilk paragrafını oluşturulur. Denetçi, denetlenen işletmenin adı, incelenen mali tabloların isimleri ve ait olduğu dönem; yapılan denetimin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yürütüldüğü; yönetimin ve denetçinin sorumluluk derecesi ile ilgili bilgi ve yapmış olduğu çalışmalar hakkında bilgi verir.	
2. Görüş Bölümü: Denetçi, bu paragrafa "Görüşümüze göre" ibaresiyle; işletmenin yapmış olduğu uygulamaların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak yürüttüğünü; incelenen dönem muhasebe politikalarının önceki yıl ile uyumlu olduğunu; aksi belirtilmedikçe, mali tablolarda yer alan açıklamaların yeterli düzeyde yansıtıldığını ifade eder.	
İsim, imza tarih: Denetim yapan işletmenin unvanı, denetçinin ismi, unvanı, imzası ve raporun düzenleme tarihi raporun bu bölümünde yer alır.	

Kaynak: Bozkurt 2018: 364



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.DENETİMİN İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: ANKARA İLİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİLER VE DENETİME TABİ İŞLETME YETKİLİLERİNE YÖNELİK NİTEL BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Mevcut mevzuat kapsamında yapılan uygulamalar dikkate alındığında, bağımsız denetim ve bağımsız denetçilerin kendi durumlarıyla birlikte, özellikle yapılan denetimlerin işletmeler üzerindeki etkisi hakkında görüş, öneri ve değerlendirmeleri; bu araştırmanın içeriğinin oluşmasında önemli yer tutmaktadır.

Bununla birlikte, bağımsız denetime tabi işletmelerin bağımsız denetimin gerekliliği; işletmelerin başta muhasebe uygulamaları olmak üzere hazırlamış oldukları finansal tabloların bağımsız denetçiler tarafından değerlendirilmesi ve bağımsız denetim işletmeleri hakkındaki görüşleri bu araştırmanın diğer yönünü oluşturmaktadır.

Bu kapsamda, bağımsız denetim uygulamaları ve işletmelerin yönetimlerine destek ve yardımcı olarak kendi iç denetimleri önemli olmakla birlikte, dışarıdan hizmet olarak alınan bağımsız denetim işletmelerine bakış açısı ve özellikle düzenlemiş oldukları finansal tabloları belirlenen kurallar çerçevesinde değerlendirmeleri bu araştırma için önemli parametrelerdir.

Bu bağlamda araştırmanın amacı; Ankara İlinde bulunan bağımsız denetçilerin yapmış oldukları uygulamalarla birlikte, bağımsız denetime tabi işletmelerin bağımsız denetim karşısındaki durumu ve tutumu ile; bağımsız denetime tabi işletme yetkililerinin kendi yönetim anlayışlarına ilişkin İKS, iç denetimi ve bağımsız denetim hakkındaki görüşleri bu araştırmanın temel amacını oluşturmaktadır. Bu amaç doğrultusunda bağımsız denetçiler ve bağımsız denetime

tabi işletme temsilcilerinin görüşleri, birbirini tamamlayan iki ana unsur olarak bu araştırmanın temel taşıyıcılarıdır.

3.2. Literatür Taraması

Bu tez konusunun ana unsuru olan denetim olgusunun nasıl ortaya çıktığını, ne anlama geldiğini, hangi ve kimlerin ihtiyaçlarını giderdiğini, süreçlerini, dünyada ve Türkiye'de nasıl bir evrim geçirdiğini anlamak için daha çok akademik kaynaklara baş vurulmuştur.

Literatür taramasında, bu tezin konusu olan muhasebe, iç kontrol, iç denetim, bağımsız denetim ve bunların işlevleri hakkındaki çalışmalar ve yapılan bu çalışmaların sonucunda ortaya çıkan değerlendirmelere yer verilmiştir.

Öztel 2016'da "Bağımsız Denetimin İç Denetimden Yararlanması" adlı çalışmada, iç denetim ve bağımsız denetimin işlevleri ve iç denetimin bağımsız denetim için önemine yönelik bir çalışma yapmıştır. Bu çalışmada, iç denetim (iç denetçi) ile bağımsız denetimin (bağımsız denetçi) benzerlikleri ve farklılıklarına dikkat çekilerek yapılan denetimlerin birbirlerini tamamladığı vurgulanmıştır. İç denetçinin, işletme üst yönetime bağlı olduğu, işletmeyi çok yönlü tanıdığı; iç kontrol sistemine hakim olduğu, iç denetimin sürekliliğin söz konusu olduğu dolayısıyla, işletmenin süreçlerini bir bütün olarak izlediği konusunda değerlendirmede bulunulmuştur. Bağımsız denetçinin, görevlendirme nedeniyle, iç denetçiden daha özerk bir statüye sahip olduğu ancak, yapmış olduğu denetimin işletmenin mali tablolarının uygunluğunun incelenmesi ile sınırlı kaldığı hususunda bir yargıya varılmıştır.

Özetle, bu çalışmada, iç denetim tarafından yaptığı çalışmaların ve elde ettiği sonuçların, bağımsız denetim standartlarında belirtilen bağımsızlık, objektiflik, yeterlilik, nesnel bir şekilde değerlendirme gibi ölçütlere yanıt veriyorsa, bağımsız denetimin, iç denetim tarafından yapılan çalışmalardan yararlanabileceği hususunda görüş ortaya konulmaktadır.

Demirkıran 2010'da "Finansal Raporlamanın Güvenirliğinin Sağlanmasında Bağımsız Denetimin Rolü: Bir Uygulama" adlı yüksek lisans tezi kapsamında, ülkemizde bulunan hacmi yüksek bankalarla ilgili bir anket çalışması yapmıştır. Bu

çalışmada, bağımsız denetim ile denetim komitesi arasındaki ilişkinin ve etkileşimin finansal tablolara yansımaları ve algılanması sorgulanmıştır. Denetim komitesinin, bağımsız denetimin (denetçi) sorumluluğunu alarak; görevlendirme, ücretlendirme, işine son vermesi gibi, yönetsel yetkisinin olması, finansal raporlamayı olumlu yönde etkilediği ve güveni attırdığı kanaatine vardığı ifade edilmiştir.

Demir 2020'de Türkiye'nin en fazla SMMM ve YMM'nin bulunduğu İstanbul ilinde, "Muhasebe Denetiminde Hata ve Hileleri Tespit ve Önleme Yöntemleri ve Mali Müşavirlerin Bu Konudaki Bilinç ve Tutumları" isimli bir araştırma yapmıştır. Yapılan bu çalışmada, denetimin hata ve hilelerin önlenmesi ve tespitine yönelik değişik tipte sorular yöneltilmiştir. Yapılan bu tezin konusuyla doğrudan ilintili olarak, sorulan sorular arasında özellikle İKS, iç denetim ve bağımsız denetimin işlevi ile ilgili SMMM ve YMM'lerin görüşleri öğrenilmeye çalışılmıştır. Araştırmaya katılanların çoğunluğunun; hata ve hilelerin önlenmesi ve tespitinde işletmelerde iç kontrol sisteminin yönetsel bağlamda gerekliliği, iç denetimin varlığının önemi ve bağımsız denetimin işletmeler açısından önemli bir araç olduğu hususunda genel bir görüş birliği içinde olduğu görülmektedir. Ayrıca, ankete katılanlar, bağımsız denetimin, işletmenin mali durum ve finansal tablolarının faaliyet sonuçlarının yansıtır yansıtmadığı konusunda makul güvence vermesiyle sınırlı olduğu; hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi hususlarında etkisinin sınırlı olduğu yönünde görüş bildirdiklerini ortaya konulmuştur.

Savlı 2019'da "Muhasebe Denetiminde İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi: Antalya İlinde Faaliyet Gösteren Sanayi İşletmelerinde Bir Uygulama" adlı çalışmada, iç kontrol ve iç denetimin gerekliliği ve işlevi hakkında işletme çalışanlarının görüşlerinin alınmasına yönelik değişik soruları içeren bir anket çalışması yapmıştır. Çalışanların, üniversiteden mezun oldukları bölüm, işletmenin iştiğal konusu ve çalışanların çalışma süresi gibi parametreler dikkate alınarak iç kontrol ve iç denetimin değerlendirilmesine yönelik görüşleri alınmıştır. Çalışanlardan, işletme bölümünden mezun olanların diğer bölümlere (muhasebe, iktisat, maliye, mühendislik vd.); işin tehlike riski yüksek madencilik, taş ve kömür ocağında çalışanların, enerji vb. iş kolunda çalışanlarına; çalışma süreleri fazla olanların, çalışma süreleri daha kısa olanlara oranla iç kontrol ve iç denetimin

gerekliliği ve etkinliği hususlarında olumlu gre sahip oldukları yapılan anket sonuçlarından anlaşılmaktadır.

nl 2013'de "Bağımsız Denetimin İç Kontrol Sisteminin Etkinliğindeki Rolü zerine Bir Araştırma" adlı çalışmasında, Marmara Bölgesinde yer alan belediyelere ait bağımsız denetime tabi işletmelerin ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin iç kontrol sistemlerinin karşılaştırılmasını yapmıştır. Yapılan bu çalışmada, iç kontrol sisteminin etkinliğinin lmlenmesi ile ilgili olarak nakit ve nakit benzeri faaliyetlerde kullanım etkinliği, muhasebe sisteminin oluşumundaki etkinlik, stokların ve sabit varlıkların yönetimi, satışlar ve ücretler başlıkları üzerinde durulmuştur. Bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin iç kontrol sistemleri etkinliğinin, bağımsız denetime tabi olan işletmelerin etkinliğine oranla daha zayıf olduğu gözlemlenmiştir. Verilen başlıklar irdelendiğinde her iki işletme türünde de iç kontrolün, muhasebe sisteminin oluşumundaki etkinlik ve stokların yönetimi başlıklarında daha güçsüz olduğu alınan cevaplardan ortaya çıkmıştır. Her iki işletme türünde de bahsi geçen başlıklar karşılaştırıldığında, bağımsız denetime tabi işletmenin iç kontrol sisteminin daha iyi çalıştığı kanaatine varılmıştır. Her iki işletme türünde de ücretlerle ilgili başlığın iç kontrol sisteminin etkin olarak çalıştığı belirlenmiştir.

Türkmen 2017'de "Muhasebe Hilelerinin Ortaya çıkarılmasında ve nlenmesinde Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu ve Bir Anket alışması" konusuyla ilgili bir çalışma yapmıştır. Anılan yüksek lisans tez çalışmasında, konu hakkında bağımsız denetim işletmelerinde çalışan 40 kişiden oluşan bağımsız denetçilerin görüşlerine başvurulmuştur. Bağımsız denetçilere, denetlenen işletmelerde hilelerin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçinin sorumluluğu sorulmuş. Bağımsız denetçilerin yüzde 55'i hilelerin ortaya çıkarılmasından denetçilerin sorumlu olduğu; yüzde 42.5'i hilelerin ortaya çıkarılmasında denetçilerin sorumlu olmadığı; yüzde 2.5'i ise fikri olmadığı yönünde bulgular elde edilmiştir.

Bu araştırmaya dışarıdan bakıldığında, bağımsız denetçilerin yapmış oldukları uygulamalarda almış oldukları sorumluluk hakkında görüş birliği içinde olmadıkları anlaşılmaktadır.

Bir önceki araştırmaya katkı bağlamında, Kandemir 20210'da bağımsız denetçi ücret ilişkisini de irdeleyen "Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu" adlı doktora tezi çalışması sırasında, konuyla ilgili bağımsız denetim işletmelerine yönelik bir araştırma yapmıştır. Bu araştırmada, bağımsız denetim ücretinin ödenmesi ile ilgili bağımsız denetçilerim görüşlerine başvurulmuştur. Ankete katılan 39 denetçiden 9'u (yüzde 23.1) bağımsız denetçilerin ücretinin müşteri tarafından ödenmesinin bağımsız denetçinin "bağımsızlığını" etkilemeyeceğini ifade etmiştir. Kalan diğer bağımsız denetçiler ise genel itibariyle ücret konusunun müşteri ile muhatap olmayacak şekilde ödeme sisteminin düzenlenmesinin uygun olacağı yönünde görüş belirtmişlerdir. Ayrıca, denetim ücretinin müşteri işletme tarafından denetleyen işletmeye ödenmesi; denetleyen işletmenin de denetim ücretini bağımsız denetçiye yapmasının "vekalet" sorununa yol açtığı; bu durumun bağımsız denetçilerin işlevlerini ve sorumluluklarını olumsuz yönde etkilediği, bağımsız ve tarafız davranmalarını engelleyebileceği yönünde değerlendirmede bulunmuşlardır.

Görk 2014'de işletmelerin kurumsallığına katkısını ölçümlemek ve bilgi sahibi olmak amacıyla, "Bağımsız Denetimin Kurumsal İşletmeler Açısından Önemi" adlı yüksek lisans tez çalışması aşamasında İstanbul'da faaliyet gösteren 10 bağımsız denetim işletmesi kapsamında konuyla ilgili bağımsız denetçilerin görüşlerinin öğrenilmesine yönelik bir araştırma yapmıştır. Yapılan bu araştırmada, bağımsız denetçilere KYİ'lerin bağımsız denetime etkileri hakkında soru yöneltilmiştir. Araştırmaya katılan denetçiler; bağımsız denetimin kamuyu aydınlatma ilkesi bağlamında, kamu kurum ve kuruluşlarına olan yararlarıyla birlikte, denetlenen işletmelerin, iş ilişkisi içinde bulundukları işletmelere güven verdiği; mal ve hizmet sağlayan işletmeler ve kredi kuruluşları tarafından kredi sağlanması hususunda önemli kolaylıklar sağlandığını belirtmişlerdir. Devamında denetçiler; denetlenen işletmelerin ortakları, paydaşları ve finansal bilgi kullanıcıları karşısında denetlenen işletmelerin, KYİ'leri olan adillik, hesap verebilirlik, sorumluluk ve şeffaflık kavramlarının gereğini yerine getirildiklerini ifade etmişlerdir.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Bu tez konusunun araştırılmasında, "nitel araştırma yöntemi" kullanılmıştır. Bu yöntemin kullanılmasının ana nedeni, tez konusunun daha yalın bir şekilde anlaşabilmesi ve yüz yüze görüşülen kişilerin deneyimi ve araştırma konusunun çalışma yaşamları içinde bizzat yer almalarından kaynaklanmaktadır. Durum böyle olunca, bu yöntemin üstünlüğü ortaya çıkmaktadır. Diğer yandan deneyimlerden doğan anlamların sistematik olarak incelenmesinde tercih edilen bir teknik olması, araştırmacının katılımcı rolünü üstlenmesi, bütüncül bir yaklaşıma ulaşılması, algı ve tutumların ortaya konması; araştırmanın esnekliğine olanak tanınmasıyla birlikte, özellikle bireylerin içinde bulunduğu olay ve olguları anlamaya yönelik yapılan çalışmayı içerdiğinden yalnızca fiziksel ya da davranışsal olayları değil, katılımcının olayları nasıl algıladığı ve değerlendirdiği boyutuyla da ilgili bir araştırmadır.

Nitel araştırmanın diğer bir özelliği de; araştırma kapsamında, görüşme yapılan kişilerin bilgisi, deneyimleri, verilen yanıtlar, sorulara derinlik ve araştırmacıya daha geniş hareket alanı sağlayarak araştırmaya farklı açılardan bakılmasına imkan vermektedir. Ayrıca, araştırma konusunun bütüncül olarak incelenmesi; konu ile ilgili görüşülen kişilerin sorulara verdiği kapsayıcı cevaplar, araştırmacının tutumunda ve sorulan sorulara yeni açılımlar kazandırmakta, esnekliği de beraberinde getirmektedir.

Araştırmacı ve cevaplayanın konu ve sorular üzerinde diyalogu dikkate alındığında, nitel araştırmanın doğal boyutu ve sosyal duyarlılığı araştırmaya farklı bir anlam ve ayrıntı katmaktadır (Çerikçioğlu 2016: 55).

Bu araştırmada konuya ilişkin verileri hipotez olarak kabul etmek veya reddetmek amacıyla toplanmamış, elde edilen veriler rakamlarla değil sözlerle ve betimlemelerle ifade edilmiş, dolayısıyla gözlemsel çözümlemeler ve dil vurgusu ön almıştır (Soyşekerci 2007: 214). Nitel araştırmaları genellikle disiplinlerarası şeklinde düşünmek gerekir. Çünkü tüm sosyal bilimlere ait ilkeler -ister istatistikler, arşivler, mülakat ve gözlemler isterse görgül çalışmalar - gerçekleştiği andan itibaren gözlem ölçekleri sorunuyla ilgili hale gelmektedir. O halde bu durum bir yöntemsel göreceliğe dayanır (Çaştut 2019: 59). Bir alan araştırmasından elde edilen sonuçlar gözlemcinin konumuna, gözlem koşullarına, gözlem ölçeğine ve verili bir aşamada

gerçekliğin bölünmesine neden olabileceği için nicel ölçekler yerine nitel değerlendirmeler anlamlılık kazanır (Soyşekerci 2007: 214).

3.4 Verilerinin Toplanması

Nitel araştırma tekniğine uygun olarak ve ciddi bir amaç için önceden belirlenen soru sorma ve yanıtlama usulüne dayalı etkileşimli bir iletişim tekniğine bağlı kalınarak yüz yüze görüşme yöntemi ile veriler toplanmıştır. Araştırmada veri toplama aracı olarak tanımlanan yarı yapılandırılmış mülakat yöntemi kullanılmış, mülakat esnasında soruların açık uçlu ve alınan cevapların yoruma dayalı olmasına özen gösterilmiştir. Böylece, bu tekniğin kullanılması yüz yüze yapılan görüşmenin derinleşmesine katkı sağlamıştır (Çaşut 2019: 59). Yüz yüze görüşme yapılan kişilerin, denetim mevzuatına hakim olmaları ve bizzat uygulamanın içinde yer almaları, nitel anket formunda yer alan soruların özüne sadık kalınması şartıyla, ilave sorular sorularak, konunun teori ve uygulamalarının çaprazlama irdelenmesini mümkün hale getirmiştir.

Tez hakkında nitel olarak sorulan sorular iki ayrı kategori (grup) halinde sorulmuştur. Soruların nesnelliğini arttırmak ve amacına ulaşılabilmesini sağlamak için kategorik ve çaprazlama içeriğine sahip olmasına ve birbirlerini tamamlamasına dikkat edilmiştir. Böylece, bağımsız denetimi gerçekleştiren bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetime tabi işletme yetkililerinin vermiş oldukları yanıtlar, konuya ait unsurların bütünlüğünü sağlamıştır. Ayrıca, sayıları fazla olmamakla birlikte, iç denetim konusunda görevli yetkin kişilerle de görüşme yapılmış, özellikle iç denetimin işlevleriyle birlikte, işletmeler üzerine etkisi ve katkısı hakkında bilgi elde edilmesine özen gösterilmiştir.

Görüşme yapılmadan önce gerek bağımsız denetçilerden gerekse bağımsız denetime tabi işletme yetkililerinden telefonla randevu alınarak ilgili kişilerin iş yerlerinde (ofislerinde) görüşme gerçekleştirilmiştir. Görüşme esnasında "Nitel Anket Formu"nda yer alan sorular sorulmuş ve her soruya verilen yanıtlar için not tutulmuştur. Konuyla ilgili kişilerin hassasiyetleri dikkate alınarak kayıt cihazı kullanılmamıştır. Her bir görüşme sırasında ilgili kişiler tez konusu hakkında bilgilendirilmiş ve "Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu Bilgilendirilmiş Gönüllü Katılımcı (Veli/Vası) Onay Formu" imzalatılmıştır. Bu görüşmelerde her bir

kişiyle 45 - 60 dakika arasında süre ile mülakat yapılmış ve bu çalışmalar takvimsel olarak aralıklı şekilde yaklaşık 5 ay sürmüştür. Dünyada ve ölkemizde seyreden "Covid 19 salgın hastalığı" nitel olarak yapılan anket görüşmelerinin belirli ölçüde uzamasına neden olmuştur.

3.5. Evren ve Örneklem

Nitel araştırma Ankara ilini kapsamaktadır. Eylül 2020 tarihi itibariyle KGK veri tabanından alınan bilgilere göre Ankara'da 59 bağımsız denetim işletmesi bulunmaktadır. Bu bağlamda; Ankara'da yerleşik olan bağımsız denetim işletmelerinde görev alan bağımsız denetçiler (Denetleyen) ve yine aynı ilde ticari yaşamını sürdüren bağımsız denetime tabi işletmelerde mali işlerden sorumlu yetkililer (Denetlenen) ile nitel anket konusuna ilişkin görüşmeler yapılmıştır. Bu araştırma kapsamında 25 kişi denetleyen ve 16 kişi denetlenen olmak üzere toplam 41 kişi ile görüşme gerçekleştirilmiştir. Bu kişilere ait bilgiler tarafımızdan özel olarak korunmaktadır. Bu kişiler hakkında döküm tabloları Tablo 3.1 ve Tablo 3.2'de verilmektedir. Denetlenen işletmeler arasında yıllık bütçesi 10-15 milyar Türk Lirası arasında bulunan işletmeler de yer almaktadır. Ayrıca, söz konusu denetlenen işletmelerin 8.000-10.000 arasında çalışanı olup, yine bu işletmeler arasında halka açık olan işletmeler de bulunmaktadır.

Tablo 3.1. Araştırma Evrenindeki Denetleyen Denetçilere Ait Bilgiler

Denetleyenin Kimlik Bilgisi	Denetim Unvanı
Denetleyen 1	Bağımsız Denetçi/İç Denetçi/SMMM/YMM
Denetleyen 2	Bağımsız Denetçi/İç Denetçi/SMMM/YMM
Denetleyen 3	Bağımsız Denetçi/İç Denetçi/SMMM/YMM
Denetleyen 4	Bağımsız Denetçi/İç Denetçi/SMMM/YMM
Denetleyen 5	Bağımsız Denetçi/İç Denetçi/SMMM/YMM
Denetleyen 6	Bağımsız Denetçi/İç Denetçi/SMMM/YMM
Denetleyen 7	Bağımsız Denetçi/İç Denetçi/SMMM/YMM
Denetleyen 8	Bağımsız Denetçi/İç Denetçi/SMMM/YMM
Denetleyen 9	Bağımsız Denetçi/İç Denetçi/SMMM/YMM
Denetleyen 10	Bağımsız Denetçi/İç Denetçi/SMMM/YMM
Denetleyen 11	Bağımsız Denetçi/İç Denetçi/SMMM/YMM
Denetleyen 12	Bağımsız Denetçi/İç Denetçi/SMMM/YMM
Denetleyen 13	Bağımsız Denetçi/İç Denetçi/SMMM/YMM
Denetleyen 14	Bağımsız Denetçi/İç Denetçi/SMMM/YMM
Denetleyen 15	Bağımsız Denetçi/İç Denetçi/SMMM/YMM
Denetleyen 16	Bağımsız Denetçi/İç Denetçi/SMMM/YMM
Denetleyen 17	Bağımsız Denetçi/İç Denetçi/SMMM/YMM
Denetleyen 18	Bağımsız Denetçi/İç Denetçi/SMMM/YMM
Denetleyen 19	Bağımsız Denetçi/İç Denetçi/SMMM/YMM
Denetleyen 20	Bağımsız Denetçi/İç Denetçi/SMMM/YMM
Denetleyen 21	Bağımsız Denetçi/İç Denetçi/SMMM/YMM
Denetleyen 22	Bağımsız Denetçi/İç Denetçi/SMMM/YMM
Denetleyen 23	Bağımsız Denetçi/İç Denetçi/SMMM/YMM
Denetleyen 24	Bağımsız Denetçi/İç Denetçi/SMMM/YMM
Denetleyen 25	Bağımsız Denetçi/İç Denetçi/SMMM/YMM

Tablo 3.1'de yer alan denetleyenlerin çok büyük bir kesimi bağımsız denetçi olup görüşme yapılan kişiler arasında iç denetçi unvanına sahip olan kişiler de bulunmaktadır. Etik kurallar uyarınca, denetleyenlerin kimlik bilgilerinin ve unvanlarının "spesifik" olarak anlaşılmaması için, araştırma sorularına muhatap unvan olan "bağımsız denetçi" ve "iç denetçi" unvanlarıyla birlikte, görüşme yapılan kişilerin uhdelerinde bulunan diğer SMMM ve YMM unvanlarının da belirtilmesi gereği ortaya çıkmıştır.

Tablo 3.2. Araştırma Evrenindeki Denetlenen Mali İşler Yetkililerine Ait Bilgiler

Denetlenenin Kimlik Bilgisi	Görev Unvanı
Denetlenen 1	Mali İşler Yetkilisi/SMMM/YMM
Denetlenen 2	Mali İşler Yetkilisi/SMMM/YMM
Denetlenen 3	Mali İşler Yetkilisi/SMMM/YMM
Denetlenen 4	Mali İşler Yetkilisi/SMMM/YMM
Denetlenen 5	Mali İşler Yetkilisi/SMMM/YMM
Denetlenen 6	Mali İşler Yetkilisi/SMMM/YMM
Denetlenen 7	Mali İşler Yetkilisi/SMMM/YMM
Denetlenen 8	Mali İşler Yetkilisi/SMMM/YMM
Denetlenen 9	Mali İşler Yetkilisi/SMMM/YMM
Denetlenen 10	Mali İşler Yetkilisi/SMMM/YMM
Denetlenen 11	Mali İşler Yetkilisi/SMMM/YMM
Denetlenen 12	Mali İşler Yetkilisi/SMMM/YMM
Denetlenen 13	Mali İşler Yetkilisi/SMMM/YMM
Denetlenen 14	Mali İşler Yetkilisi/SMMM/YMM
Denetlenen 15	Mali İşler Yetkilisi/SMMM/YMM
Denetlenen 16	Mali İşler Yetkilisi/SMMM/YMM

Tablo 3.2'de yer alan denetlenenlerin hepsi, bağımsız denetime tabi işletmelerde mali işlerden sorumlu ve yetkili olarak görev yapmaktadırlar. Bir önceki paragrafta da belirtildiği gibi, etik kurallar gereği, denetlenen işletmelerde mali işlerden sorumlu kişilerin kimlik ve unvan bilgilerinin "açıkça" anlaşılmaması için üç unvanın bir arada yazılmasının önemi ortaya çıkmıştır. Araştırmaya ait soruların muhatabı olan mali işlerden sorumlu olan kişilerden bazıları SMMM bazıları ise YMM unvanını taşımaktadırlar.

3.6. Veri Toplama Süreci

Bu araştırma çalışmasına başlarken daha çok -üyesi bulunduğum- Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ASMMMO) referansı ile önce denetleyenlere ve denetleyenler aracılığıyla ile de belli bir sayıda denetlenenlere yapılacak mülakat için telefonla ulaşılmıştır. Ancak, denetleyenlerin önemli bir kesimi kendi denetledikleri işletmeleri araştırmacıya referans verme hususunda çekingen bir tutum içine girmişlerdir. Dolayısıyla, denetlenenlerin çoğunluğu, bu tez kapsamında denetleyenlerin referansı dışında kalan bağımsız denetime tabi işletmelerdir.

Tez çalışmasının araştırma kısmında kullanılmak üzere verilerin toplanmasıyla ilgili olarak 41 kişiden 36'sı ile yüz yüze görüşme tekniği kullanılmıştır. Bu kişilerin 25'i denetleyen 16'sı ise denetlenenlerden oluşmaktadır. 25 denetleyenden 4 kişi, iş gereği Ankara dışında bulundukları veya salgın hastalık gerekçesiyle yüz yüze görüşme yapılamamıştır. Ancak, kendileriyle telefonda konuyla ilgili nitel olarak hazırlanan sorularla ilgili gerekli görüşmeler yapılmıştır. Akabinde, Soru Formunu ve Gönüllü Katılımcı Formunu doldurup elektronik ortamda araştırmacıya eksiksiz olarak göndermişlerdir. Denetlenenlerden de 1 kişi ile benzer durum yaşanmıştır.

Gerek denetleyenlerden gerekse denetlenenlerden önce telefonla randevu alınmış, belirlenen gün ve saatte ilgililerin iş yerlerine gidilerek yüz yüze nitel anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Nitel anket çalışmasıyla ilgili yaklaşık 60 kişiden randevu talep edilmiştir. Yapılan görüşmelerle ilgili olarak 19 kişi iş yoğunluğu, salgın hastalık gibi değişik gerekçelerle randevu vermemişlerdir. Bunlardan bazı kişiler randevu verebileceklerini ifade ederek, kendi istekleri doğrultusunda değişik tarihlerde telefonla defaten aranmalarına rağmen randevu alınamadığı olmuştur. Bazıları ise, ilk randevu talebini geri çevirmeden mülakat vermişlerdir. Genelde randevu almak için iki üç kez arandıktan sonra randevu alınabilmiş ve yüz yüze görüşme gerçekleştirilmiştir. Araştırma için veri toplama süreci Eylül 2020 tarihinde başlayıp Ocak 2021 tarihine kadar sürmüştür.

Görüşme yapılan denetleyenlerden bazıları kamu görevi yaparken istifa edip bağımsız denetçi/YMM mesleğini tercih etmişlerdir. Bazı denetleyenler ise SMMM belgesinin üzerine bağımsız denetçilik belgesini alıp bağımsız denetçi olarak meslek yaşamlarını sürdürmektedirler. Genel itibarıyla, YMM ve SMMM unvanları üzerine bağımsız denetim belgesini alan denetleyenlerin, bağımsız denetime bakış açılarını, mesleki bilgilerini ve yaşanmışlıklarını gözlemlemek mümkün olmuştur. Denetleyenler arasında bir başka fark ise; bağımsız denetçiler daha çok meslekleri ile ilgili yasa bağlamında mevzuatı ön planda tutarken, iç denetçiler ise akademik çalışmaları, görev yaptıkları işletmenin mevzuatını (düzenlemeleri) ve kendi konumlarına uygun olarak işletmeye yapmış oldukları katma değeri önemsemektedirler. Dolayısıyla, bağımsız denetçiler finansal denetimi, iç denetçiler ise performans denetimini öncelledikleri söylenebilir.

Araştırmaya katılan denetleyenlerin görünimleri ve sergiledikleri tavırlar ise kategorik olarak Tablo 3.3. ve Tablo 3.4'de gösterilmektedir:

Tablo 3.3. Denetleyenler Hakkında Edinilen İzlenim

Denetleyenin Kimlik Bilgisi	Mesleki Bilgi ve Tavrı
Denetleyen 1	Bilgili, özgüvenli, paylaşıma açık, içten, sorgulayıcı, eleştirel, deneyimi yüksek
Denetleyen 2	Bilgi sistemi zayıf, özensiz
Denetleyen 3	Bilgili, paylaşıma açık, içten, sorgulayıcı
Denetleyen 4	Bilgili, paylaşıma kapalı
Denetleyen 5	Özgüvenli , paylaşıma açık
Denetleyen 6	Paylaşıma açık, deneyimi yüksek
Denetleyen 7	Yardımsız, bilgi sistemi zayıf
Denetleyen 8	Bilgili, mesafeli, paylaşıma kapalı
Denetleyen 9	Bilgili, özgüvenli, sorgulayıcı, eleştirel
Denetleyen 10	Bilgili, eleştirel, paylaşıma kapalı
Denetleyen 11	Bilgisi sınırlı, özensiz
Denetleyen 12	Bilgili, sorgulayıcı
Denetleyen 13	Bilgili, deneyimi yüksek, yavaş
Denetleyen 14	Mesafeli, paylaşıma kapalı, baskın
Denetleyen 15	Yardımsız, yavaş,
Denetleyen 16	Mesafeli, özensiz
Denetleyen 17	Yardımsız, bilgili
Denetleyen 18	Mesafeli, paylaşıma kapalı
Denetleyen 19	Özensiz, baskın, paylaşıma kapalı
Denetleyen 20	Yardımsız, paylaşıma açık
Denetleyen 21	Bilgili, özgüvenli, sorgulayıcı , paylaşıma açık, deneyimi yüksek, yardımsız
Denetleyen 22	Bilgili, yardımsız, özenli
Denetleyen 23	Özensiz, mesafeli
Denetleyen 24	Bilgili, deneyimi yüksek, paylaşıma açık
Denetleyen 25	Bilgili, paylaşıma açık

Tablo 3.4. Denetlenenler Hakkında Edinilen İzlenim

Denetlenenin Kimlik Bilgisi	Mesleki Bilgi ve Tavır
Denetlenen 1	Bilgili, paylaşıma açık
Denetlenen 2	Bilgili, paylaşıma kapalı
Denetlenen 3	Bilgili, yardımsever
Denetlenen 4	Yardımsever, paylaşıma açık, heyecanı zayıf
Denetlenen 5	Bilgili, baskın
Denetlenen 6	Bilgili, heyecanı zayıf, özensiz
Denetlenen 7	Mesafeli, özensiz, paylaşıma kapalı
Denetlenen 8	Bilgili, yardımsever, istekli, paylaşıma açık
Denetlenen 9	Bilgili, yardımsever, araştırmacı, istekli
Denetlenen 10	Paylaşıma açık, yardımsever
Denetlenen 11	Bilgili, paylaşıma kapalı
Denetlenen 12	Bilgili, yardımsever, paylaşıma açık
Denetlenen 13	Yardımsever, paylaşıma açık
Denetlenen 14	Yardımsever, paylaşıma açık
Denetlenen 15	Paylaşıma açık, istekli
Denetlenen 16	Bilgili, yardımsever, paylaşıma açık, istekli

3.7. Görüşmelerle İlgili Elde Edilen Bulgular ve Çözümler

Yapılan bu araştırma çalışmasında denetime konu olan iki grupta mülakat gerçekleştirilmiştir. Bunlar; bağımsız denetim işletmesinde denetim görevini yerine getiren bağımsız denetçiler (% 92), bağımsız denetime tabi işletmelerde çalışan iç denetçiler (% 8) (Denetleyenler) ve bağımsız denetime tabi olan işletmelerin muhasebe (mali işler) uygulamalarından sorumlu olan yetkilileridir (Denetlenenler). Söz konusu gruplarla yapılan görüşmelere ilişkin bulgular "denetleyenler ve denetlenenler" başlıkları altında incelenecektir.

Bu noktadan hareketle, nitel anket kapsamında yöneltilen sorular ve verilen cevaplar incelenmiş ve özellikle ortak cevaplar belirlenmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda, sorulara verilen ortak cevaplar ve araştırmacının bunlara ilişkin çözümleme ve çıkarımları denetleyenler ve denetlenenler açısından alınan cevaplardan sonra yapılmış ve maddeler halinde ifade edilmiştir.

3.7.1. Denetleyenler

Soru 1: Denetimini yaptığınız işletmelerin iç kontrol sistemleri var mı? Varsa iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında bilgi verir misiniz?

Denetleyen 1: *"Evet. İKS etkin olan işletmeler olmakla birlikte olmayan işletmeler de var."*

Denetleyen 2, 3, 5-8, 10, 11, 13-15, 18-20: *"Hayır. Halka açık olanlar hariç diğerlerinde yazılı iç kontrol sistemi bulunmamaktadır. Hiyerarşik ve sözlü olarak yürütülmektedir. İşlevi de tartışılır. Yazılı olmayan işletmelerde İKS etkin değildir. Yazılı olması yönünde öneride bulunmaktadır. Ayrıca, süreç yeni olup, KGK bu konuda daha etkin olmalıdır."*

Denetleyen 4, 23: *"Denetlenen işletmelerin bir çoğunda İKS bulunmamaktadır. İKS olmayan işletmeler iç kontrol sisteminin eksikliğinin farkındalar. İKS oldukça önemli hale gelmiştir. İşletmelerde etkinlik ve denetimlerde de büyük bir kolaylık sağlamaktadır."*

Denetleyen 9: *"Bağımsız Denetimini yaptığımız firmaların yaklaşık %60'ında İKS bulunmaktadır. İKS bulunan işletmelerde etkin işlediğini söylemek pek mümkün değildir. Genellikle aile şirketleri olarak tabir edilebilecek şirketlerde İKS etkin olmamakta, şirketler kurumsallaştıkça ve hacimleri arttıkça ve uzmanlaşmaya önem verildikçe sistemin etkinliği de artmaktadır. Ayrıca, işletme personeli de motive olmaktadır."*

Denetleyen 12: *"Evet. İKS oluşturan işletmelerde iş akış şemasına göre işlemler yürütülmekte, raporlamalar da buna göre yapılmaktadır."*

Denetleyen 16, 24: *"Her şirketin kendine özgü oluşturduğu iç kontrol sistemi bulunmaktadır. Bunlar şirketin kurumsallık derecesine göre dizayn ediliyor. Bu da sistemin etkinliğini doğrudan etkiliyor. Ayrıca, COSO bağlamında hiç bir işletmede İKS bulunmamaktadır."*

Denetleyen 17: *"Denetimini yaptığımız işletmelerin çoğunluğunda iç kontrol sistemi mevcuttur. İç kontrol sistemi üst yöneticilerin bu sisteme verdiği önem derecesin göre etkin olmaktadır. Ayrıca, bu sistemlerin etkinliği işletmelerin ortaklık yapısından da etkilenmektedir."*

Denetleyen 21: *"Kurumsal işletmelerde İKS mevcut olup; işletmenin hedef ve amaçları doğrultusunda üst yönetim tarafından bölümlerin görev yetkileri yazılı olarak belirlenmektedir. Ayrıca, İKS ve iç denetim bağımsız denetimine büyük bir kolaylık sağlamaktadır."*

Denetleyen 22: *"Denetimini yaptığımız işletmelerin İKS genelinde bulunmamaktadır. Bu durum firma içi karışıklığı da beraberinde getirmektedir. Aynı zamanda denetim süreçlerine etkisi bakımından ele alırsak, bu durum denetim çalışmasını da zorlaştırmaktadır."*

Denetleyen 25: *"Denetimini yaptığımız işletmelerde İKS bulunmaktadır. Fakat ilgili sistemlerdeki kontrollerin çoğunlukla manuel olması sebebiyle İKS bu şekilde güven vermemektedir. Halka açık olan işletmelerde bulunan İKS'nin daha etkin olduğu söylenebilir."*

Çözümleme:

- Halka açık işletmeler hariç İKS'nin bir çok işletmede bulunmadığı,
- Ülkemizde bulunan ticari işletmelerin küçüklüğü ve aile şirketi olmasından dolayı İKS sözlü ve sıralı amir boyutunda yürütüldüğü,
- Yukarıda belirtilen nedenlere bağlı olarak işletmelerin kurumsallık düzeyinin yetersiz olduğu,
- Kurumsal ve büyük ölçekli işletmelerde İKS'nin bulunduğu, bu durumun işletmenin amaç ve hedeflerine önemli bir düzeyde katkı verdiği, personelin motivasyonunu arttırdığı ve bağımsız denetimin işini kolaylaştırdığı,
- İKS'nin öneminin işletmelere anlatılmaya çalışıldığı, bu konuda KGK'nın daha etkin rol alması gerektiği,
- İKS'nin yeterli olmaması, işletmelerin ülke içinde ve küresel bağlamda rekabetini olumsuz yönde etkilediği.

Soru 2: Bağımsız denetim, denetlenen işletmelerin iç kontrol sistemlerine ne gibi katkı sağlamaktadır?

Denetleyen 1: *"Varlıkların ve kaynakların korunması, etkin kullanılması,*

verimliliğe katkı sağlaması, çalışanların performansının olumlu yönde etkilemesi ve işletmenin altın yaka (kurumsal hafıza) denilen personele olan ihtiyacını en aza indirmesini sağlamaktadır."

Denetleyen 2: "İKS işletmelerin yönetim etkinliğini arttırmakta olup, hile ve usulsüz uygulamaların kontrolüne imkan vermektedir."

Denetleyen 3, 11: "İşletmelerde genelde İKS bulunmadığından bağımsız denetimin katkısı ölçülememektedir. Ancak işletmelere İKS'nin olması gerektiği; başta personele uygun iş tanımı yapılarak yapılan uygulamaların bu bağlamda yerine getirilmesi ve sistemin kendisini kontrol etmesine yönelik öneriler yapılmaktadır."

Denetleyen 4, 15: "Belirlenen işlevlerin yerine getirilmesi ve süreçlerin sağlıklı işlemleriyle etkin ve verimli İKS'nin oluşmasının sağlanacağı; dolayısıyla işletmelerin daha değerli hale geleceği yetkililere ifade edilmektedir."

Denetleyen 5-8, 10, 19, 20: "İşletmede riskli alanların belirlenmesi, hesapların izlenmesi, muhasebe süreçlerinin iyileştirilmesi, TFRS'ye uyum konusunda personelin bilinçlendirilmesi, mali tabloların standart hale gelmesinin sağlanması, mali bilgilerin arşivlenmesi, fatura düzenlenmesi ve yapılan ödemelerin sıralı yetkiye bağlanması gibi hususlarda katkı sağlanmaktadır."

Denetleyen 9, 13, 14: "İş yükünün yoğun olması nedeniyle pek katkı da bulunulduğu söylenemez. Ancak şirket tarafından böyle bir talepte bulunulur ise bu yönde bir çalışma yapılmakta ve şirkete hangi yönlerinin zayıf olduğu belirtilmekte ve bu yönlerde ne yapabilecekleri ifade edilmektedir. Böyle bir talebin olmaması halinde ise hiçbir bağımsız denetim firması kendiliğinden bir katkı sağlamamaktadır. Ayrıca, bağımsız denetim sistemine ait uygulamaların yeni olduğuna dikkat edilmelidir."

Denetleyen 12: "Makul güvence kapsamında katkı verilmektedir."

Denetleyen 16: "Bağımsız denetim sürecinde İKS gözden geçiriliyor. Bu gözden geçirilme sürecinde iç kontrol sürecinde İKS'in aksayan tarafları tespit edilip şirket yönetimine bildiriliyor ve bu aksayan tarafların düzeltilmesi sağlanıyor."

Denetleyen 17: " İKS'nin daha etkin kullanılmasını ve iç kontrol

süreçlerinin daha verimli hale gelmesine yönelik katkı verilmektedir. Ayrıca İKS'nin gerekliliği ortaklar ve yöneticiler tarafından görülmesi sağlamaktadır."

Denetleyen 18: "İKS, işletmelerin yönetim anlayışına göre değişmektedir. İşletme yönetimi, işletmenin daha kurumsal şekilde yönetilmesini arzu ediyorsa, İKS ve süreçlerin iyileştirilmesi yönünde katkı vermektedir. Genel olarak bağımsız denetim yasal zorunluluğun giderilmesi yönünde hizmet vermektedir."

Denetleyen 21: "Bağımsız denetim özellikle mali tablolarla ilgili raporlamalar için önemli kolaylık sağlamaktadır. İç denetimin kurumsal olan işletmeler için, bağımsız denetimin uygunluk ve faaliyet ve denetimleri ile ilgili fazla bir katkısı bulunmamaktadır."

Denetleyen 22: "İKS'ye sahip her firma bağımsız denetim öncesi mevcut olan veya ileride oluşması muhtemel her sorunu çözmeye odaklı olduğu için bağımsız denetim süreci daha hızlı ve pratik ilerlemektedir. Bağımsız Denetim, iç kontrol sisteminde gözden kaçan sorunlara da değindiği için sistemin etkinliğini artırmaktadır."

Denetleyen 23: "Bağımsız denetim, özellikle daha önce dışarıdan bir kontrol veya denetim tecrübesi olmayan işletmelerde, muhtemel hata veya hilelerin ortaya çıkmasıyla İKS'nin bir gereklilik olduğunu işletmeye göstermektedir. Böyle bir durumda, İKS'nin bir ihtiyaç olduğu veya varsa yeterli olmadığı ortaya çıkmakta ve yönetimin buna yönelik aksiyon alması sağlanmaktadır."

Denetleyen 24: "Tespit edilen önemli İKS eksiklikleri işletme yönetimine yazılı olarak bildirildiğinden bu yönüyle bir fayda sağlanmaktadır."

Denetleyen 25: "Bağımsız denetim sürecinde Şirket'in önemli süreçlerindeki iç kontrol ortamı analiz edilmekte ve önemli kontrollerin çalışıp çalışmadığı da incelenmektedir. Tespit edilen önemli aksaklıklar şirket yönetimi ile yazılı olarak paylaşılmaktadır."

Çözümleme:

- İKS'nin işletmeye ait varlık ve kaynakların korunması, etkin kullanılması,
- Çalışanlar için iş tanımının yapılması,

- Özellikle muhasebe uygulamalarına yönelik süreçlerin iyileştirilmesi ve TFRS'ye uyum konusunda personelin bilgilendirilmesi,
- Parasal konularda yapılan işlemlerin hiyerarşiye bağlanması
- Mali tablolara ait verilerin hazırlanmasında standardizasyonun sağlanması,
- İKS'si olan işletmeler için iyileştirme yapılması ve olmayan işletmelerin ise gerekliliği hususunda üst yönetiminin bilinçlendirilmesi,
- Az da olsa denetleyenlerden bazıları tarafından bağımsız denetimin işletmelere İKS konusunda katkı sağlamadığının ifade edilmesi.

Soru 3: İç denetimi olan işletmelerin, iç denetim biriminin (bölümü) etkinliği ile ilgili görüşlerinizi açıklayınız?

Denetleyen 1: İç denetim etkinliği hususunda iki tip görüş bulunmaktadır:

- *"İç denetimin içeriden olması ve yönetim kuruluna bağlı olması, yönetim kurulunun icraatlarının denetlenmesinde bazı sorunları da beraberinde getirmekte olduğu ve işletme personeli ile yakın ilişkide olmasından dolayı bağımsızlığının olumsuz etkilenebileceği yönünde. Buna karşın iç denetimin işletmeye önemli katkılar sağladığı ve değer kattığı ifade edilmektedir."*
- *"Diğer bir görüş ise, iç denetim hizmetinin dışarıdan sağlanacağı. Bu görüşe karşı ileri sürülen argüman ise, dışarıdan gelen iç deneticilerin iç kontrol sistemine hakimiyetinin zaman alacağı ve iç denetim sözleşmesinin süreli olacağı için, iç denetimin olumsuz yönde etkilenebileceğinden dolayı sözleşmenin ömrünün kısa olması ve istikrarsızlığı beraberinde getirmesinin söz konusu olabileceği yönünde görüş bulunmaktadır."*

Denetleyen 2, 3, 6-8, 10-15, 17, 20, 22, 24: *"Halka açık işletmeler hariç, denetimi yapılan işletmelerde genelde iç denetim birimi bulunmamaktadır. İç denetim, bağımsız denetim açısından yararlı ve güven verici. İç denetim oluşturulması yönünde işletmelere öneride bulunmaktadır."*

Denetleyen 4: *"İşletmelerde iç denetimin olması iç kontrol sisteminde olduğu gibi, işletmeye etkinlik ve verimlilik sağladığı; yapılmakta olan faaliyetlerin"*

uygunluğu hakkında yönetime bilgi ve danışmanlık hizmeti verdiği; süreçlerin iyileştirilmesi için tarafımızdan önerilerde bulunulduğu; ayrıca, işletmenin hedefine ulaşmasında önemli işlev üstlendiği düşünülmektedir."

Denetleyen 5, 19: "Zorunlu olmadığı için, birçok işletmede iç denetim oluşturulmamıştır. Olanlarda da etkin değildir. İç denetimin oluşturulması ve etkin bir şekilde yürütülmesi önerilmektedir."

Denetleyen 9, 18: "İç denetimin etkinliği üst yönetimin iç denetime olan bakışı ile doğru orantılıdır. Bu konuya değer veren ve önemini bilen üst yönetimin olduğu işletmelerde uzman i denetçilerin de çalıştırılması ile etkin sonuçlar alınabilmektedir. Ayrıca, geçmişinde ekonomik olarak yolsuzluklar yaşayan firmaların iç denetime daha değer verdikleri gözlemlenmektedir. Ancak genel bir kanı olarak firmalarda iç denetimin etkin olduğunu söylemek pek mümkün değildir. Diğer yandan, bir çok işletmede iç denetim biriminin olmadığını da belirtmekte yarar var"

Denetleyen 16: "Kendi organizasyonu içinde iç kontrol ve iç denetim birimi olan işletmelerde bu birim etkin olarak çalışmaktadır. Burada önemli kriter, iç denetim biriminin doğrudan üst yönetime bağlı olmasıdır. Bu yapı etkinliği doğrudan etkilemektedir."

Denetleyen 21: "İç denetim birimi, İKS'de olduğu gibi büyük ve kurumsal işletmelerde bulunmaktadır. İ denetim, verimlilik ve etkinlik sağlamakta, sorumluluğu gereği üst yönetime bilgi ve danışmanlık hizmeti sunmakta; denetim sonucuna belirlenen işlem maddeleri belirli dönemler halinde izlenmektedir. Özetle, iç denetim uygulamaları UMu kapsamında, denetim komitesi arcılığı ile yürütülmektedir.

Denetleyen 23: "İç denetim birimi yer alan iki tür işletme bulunmaktadır: Bunlarda birisi mevzuat gereği, diğer i se gerekliliği üzerine oluşturulan ve işlevini yerine getiren türdendir. Bu tür iç denetim birimi her türlü hata ve hilenin nlenmesine yönelik çalışmalar yapmakta ve etkin olarak çalışmalarını sürdürmektedir."

Denetleyen 25: İç denetim birimlerinin şirket yönetiminden bağımsız olarak Denetim Komitesi'ne bağlı olduğu ve bağımsızlığını gölgeye düşürecek bir husus bulunmadığında, ayrıca iç denetim birimi çalışmalarını şeffaf bir şekilde paylaşırsa

iç denetim çalışmalarının ilgili kısımları bağımsız denetimde kullanılabilir.

Çözümleme:

- İç denetimin uygulanmasında iki farklı görüşün bulunduğu; bu görüşlerin birbirlerine karşı üstünlüklerinin olduğu,
- Yapılan 25 denetleyenden 16 denetçinin denetledikleri işletmelerde iç denetim bölümünün olmadığı; iç denetim bölümü olanların da bir çoğunda etkin çalışmadığı,
- İç denetim biriminin de, bağımsız denetime tabi işlemlerde yasal bir statüye kavuşturulmasının önem arz ettiği,
- Denetleyenlerin bir çoğunun iç denetimin çok önemli bir fonksiyonunun olduğu, ancak bir çok işletmenin bunun farkında olmadığı ve işletmeye gereksiz bir maliyet kalemi olarak görüldüğü,
- İKS'de olduğu gibi iç denetimin de daha çok halka açık ve kurumsal işletmelerde dikkate değer bulunduğu.

Soru 4: İç Denetimini yaptığınız işletmelerde denetim komitesi var mı?

Denetleyen 1, 10,11, 13-15, 17, 18, 22, 24: "Hayır"

Denetleyen 2-8, 12, 16, 19, 20: "Hayır. Halka açık olmayan işletmelerde denetim komitesi bulunmamaktadır."

Denetleyen 9: "Hayır. Sadece SPK kapsamında olan firmalarda bulunmaktadır. O da mevzuat zorunluluğundandır. Bu komite hiç de etkinliği olan bir birim değildir."

Denetleyen 21, 23, 25: "Evet."

Çözümleme:

- 25 denetleyenden büyük bir kısmının denetledikleri işletmelerde denetim komitesinin olmadığı,
- Bu soruya verilen cevapların da İKS ve iç denetimle ilgili sorulara verilen cevaplara koşutluk göstermekte olduğu,

- Bu durum göstermektedir ki, işletmelerde İKS ve iç denetim oluşturulması gerektiği bilincinin henüz yaygın olarak yerleşmediği.

Soru 5: Bağımsız denetimin, denetlediği işletmelerin kurumsal yönetim ilkelerine (adillik, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirlik gibi) etkileri nelerdir?

Denetleyen 1: *"Bağımsız denetim sayısal bir değerle ifade edilirse yüzde 80 olumlu yönde etkinsinin olduğu belirtilmektedir. Bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin incelenmesinde bağımsız denetim raporlarında ilgililerine makul güvence verdiği kabul görmektedir."*

Denetleyen 2, 17, 18: *"Büyük şehirlerde bulunan işletmelerde özellikle görev dağılımında şeffaflığa dikkat ediliyor. Küçük şehirlerde bulunan işletmeler, kurumsal yönetime geçilmesi yönünde daha bir gayret içinde bulunuyorlar. En önemlisi; bağımsız denetim aracılığı ile bir çok işletmenin Kurumsal Yönetim İlkeleriyle (KYİ) tanışması sağlanmaktadır."*

Denetleyen 3: *"Yapılan ödemelerde parasal hareketlerin alınan hizmet ve malzemeyle birlikte faturalarla ilintilendirilmesi ile şeffaflık ve hesap verebilirlik kavramlarına uygun hareket edilmekte, kredi taleplerine borç verenler tarafından önemsenmekte ve müşteri nezdinde işlemenin emtia, hizmet alımlarında kurumsallık önem arz etmektedir."*

Denetleyen 4, 6, 21: *"Kurumsal yönetim, ortakları ve paydaşları olumlu yönde etkilemekte, ortaklara ve paydaşlara makul düzeyde bir güvence vermekte ve mali tablolara güven artmakta olup kişilerden ziyade sistem öne çıkmaktadır."*

Denetleyen 5, 12, 15, 19, 22, 25: *"İşletmenin kurumsal ilkelerinin oluşmasına, hesap verebilirlik (sorumluluk) adına gelir ve giderlerin şeffaf bir şekilde belgelendirilmesine katkı sağlamaktadır. Mevzuata uygun işlemlerin ve kurumsallığın teyidi finansal tablo kullanıcıları tarafından önemsenmektedir. Ayrıca, işletme bilgilerinin ortaklar arasında eşit paylaşılmasına vesile olmaktadır."*

Denetleyen 7, 8, 10, 11, 13, 14, 16, 20, 23, 24: *"SPK kapsamında faaliyet sürdüren işletmelerde bağımsız denetimin etkinliği daha yüksek, diğer işletmelerde ise etkinlik sınırlı düzeyde veya yoktur. Çünkü işletmeler daha çok aile şirketi olduğundan dolayı, SPK kapsamında olmayan işletmeler, yasal olarak zorunlu olmasa denetim hizmeti almazlar. "*

Denetleyen 9: *"KAYİK olan ve KAYİK olmayan firmaları birbirinden ayırmak çok önemlidir. Bağımsız denetim, KAYİK firmalarının KYİ'lerini yerine getirmesi için son derece etkin olabilmektedir. Çünkü bu konuda SPK ve KGK gibi kurumlar bu konuya çok önem vermektedir. Ancak KAYİK olmayan firmalar için bunları söylemek pek mümkün değildir."*

Çözümleme:

- Büyük ve kurumsal işletmelerin KYİ'lerin farkında olduğu, küçük işletmelerin ise KYİ'lerini daha çok bağımsız denetim aracılığı ile tanıdığı,
- Aile şirketi olarak faaliyet gösteren işletmelerin yasal zorunluluk olmasa bağımsız denetim hizmeti almayacağı,
- Bağımsız denetimden geçen mali tabloların KYİ kapsamında başta ortaklar olmak üzere finansal bilgi kullanıcılarına güven verdiği,
- Bağımsız denetimin SPK'ya tabi ve KAYİK olmayan işletmelerde KYİ bağlamında etkisinin sınırlı veya olmadığı,
- KYİ'leri uygulayan işletmelerin kredibilitesinin yüksek olduğu,
- SPK ve KGK'nın KYİ'lere ciddi anlamda önem verdiği,
- Bağımsız denetçilerin, bağımsız denetimin KYİ'lerin işletmeler üzerindeki etkisiyle ilgili farklı görüşlere sahip olduğu.

Soru 6: Bağımsız denetimi yapılan işletmelerde bu denetimin, ortaklar ve paydaşlar üzerindeki etkilerini açıklayabilir misiniz?

Denetleyen 1, 2, 12, 13: *"Makul güvence, mali tablo kalemlerindeki doğrulamalar, varlıkların sayımı, maliyetlerin belirlenmesi ve bilanço kalemlerinin gerçek ve tam olması ortaklar ve paydaşlar için önemli bir güven unsurudur. Bağımsız denetim uygulamaları daha yeni olduğu için biraz daha zamana ihtiyaç duyulmaktadır."*

Denetleyen 3, 5, 19, 21, 23: *"Olası risklerin tespit edilmesi, hata ve hilelerine ortaya çıkarılması; emtia alımı, kredi ve borç verenler için bağımsız denetimden geçen mali tabloların güvenilirliği ortaklar ve paydaşlar üzerinde olumlu etki"*

bırakmaktadır. Bağımsız denetime tabi olan işletmelerin bankalar tarafından daha kolay kredi sağlanması ortaklar için önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır."

Denetleyen 4, 6, 15, 24: *"İşletmeye ait mali tabloların incelenmesi güven unsuru oluşturmakta bu da ortakların ve paydaşların projeksiyon çizmelerini kolaylaşmaktadır."*

Denetleyen 7, 8: *"Ortaklar üzerinde çok fazla bir etkisi bulunmamaktadır. Halka açık olan işletmeler hariç, diğer işletmelerin ortakları yasal zorunluluk olmasa bağımsız denetimin farkında değiller. Paydaş olarak bankalar bağımsız denetimle daha fazla ilgili".*

Denetleyen 9-11, 14, 18, 20: *"KAYİK olmayan firmanın ortakları ve yöneticileri böyle bir denetimin öneminden ve gerekliliğinden haberdar olmadıklarından, bağımsız denetime ödedikleri ücret boyutuyla bakmaktadırlar. Bu bağlamda etkilenmelerini beklemek pek mümkün değildir. KAYİK işletmeleri ise hesap verilebilirlikleri ve hisselerinin bedelleri bu raporlardan son derece etkilendiğinden, bağımsız denetim ortaklarını etkilemektedir."*

Denetleyen 16, 25: *"Yapılan denetimle makul güvence verilmesi, finansal tabloların ortaklara ve paydaşlara ulaşmasıyla ortakların ve paydaşların haklarının korunduğu anlamına gelmektedir. Ayrıca, işletme yönetimi ve ortakları bağımsız denetim raporu aracılığı ile İKS'leri hakkında bilgi edinmiş olmaktadır."*

Denetleyen 17: *"Türkiye'de daha çok aile işletmeleri yaygın olduğundan, bağımsız denetim ortaklara, işletme ile kendilerinin farklı kişilikler olduğunu göstermektedir. Böylece, ortaklar, işletmelerine yönelik kurumsal yapılandırma hususuna özen göstermektedirler."*

Denetleyen 22: *"Bağımsız denetim işletme yönetimine, şirketin mevcut durumunun değerlendirilmesi hakkında geniş çerçevede bir görünüm sunmaktadır. İşletmenin mevcut riskleri veya ileride karşılaşılabilecek risklerle ilgili ortakların önceden tedbir almasını ve planlama yapmasını sağlamaktadır".*

Çözümleme:

- Bağımsız denetimin, bağımsız denetime tabi olan işletme ortakları için farklı anlamlar taşıdığı,

- KAYİK ve SPK kapsamında işlem gören kuruluşlar hariç, bağımsız denetimin farkındalığının zayıf olduğu,
- Bağımsız denetimin bazı işletme ortakları tarafından tam olarak anlaşılamadığı; bağımsız denetimin sadece gider (ücret) boyutuyla değerlendirildiği,
- Yapılan bağımsız denetiminle verilen makul güvencenin bazı işletme ortakları tarafından önemsendiği,
- Bağımsız denetim kapsamında hazırlanan raporların, bazı işletme ortakları ve paydaşları için bir projeksiyon aracı olarak görüldüğü,
- Ülkemizdeki işletmelerin büyük bir çoğunluğunun aile şirketi olması nedeniyle profesyonellik niteliği kazanamadığı, dolayısıyla bağımsız denetime yabancı kalındığı,
- Ülkemizde bağımsız denetim mevzuatının yeni olması nedeniyle zamana ihtiyaç duyulduğu.

Soru 7: Bağımsız denetim tarafından denetlenmesi, işletmelerin kredibilitesini nasıl etkilemektedir?

Denetleyen 1, 2, 6, 13, 14: *"İşletmelerin bağımsız denetim tarafından denetlenmesi işletmeleri olumlu yönde etkilemektedir. Bilançonun güvenilir ve mali tabloların tek düzen hesap planına uygun olması önem arz etmekle birlikte, döviz kredilerinde ve 100.000 TL'yi aşan işletme kredi taleplerinde bağımsız denetin raporu gerekmektedir. Bu bağlamda, BDDK Yönetmeliği gereği bankalar "Finansal Analiz ve Güvence Raporu" istemektedirler. Bu rapor bağımsız denetim işletmesi tarafından hazırlanmaktadır. Bu durumda, TTK ölçütleri içinde yer alması bile işletmeler bağımsız denetim sözleşmesi yapmak durumunda kalmaktadır. "*

Denetleyen 3-5, 11, 19, 20, 21: *"Kredi başvurularında bağımsız denetimi yapılan işletmelerin mali tabloların doğru ve düzgün düzenlenmesinden dolayı güven duyulmakta, satıcı firmalar hizmet vermede ve malzeme satışında kolaylık sağlamaktadırlar. İşletme çalışanlarının işletmelerine bağlılıkları artmakta, ortakların ise işletmeleriyle ilgili aldıkları kararlarda daha özgüvenli ve basiretli*

hareket etmektedirler. Ayrıca muhasebe uygulamalarında VUK bağlamında da etkili olmaktadır."

Denetleyen 7, 8, 15, 24, 25: *"Yurt içinde veya yurt dışında bankalar, işletmelerin kredi başvurularında bağımsız denetimi dikkate almaktadır. Bu durum işletmelerin kredibilitesini arttırmakta ve işletmeler de bağımsız denetimin önemini anlamaktadırlar. Bunun sonucunda, bağımsız denetim raporu ortaklara ve paydaşlara güven vermektedir. Özellikle Türkiye'de enerji alanında faaliyet gösteren yabancı şirketler bağımsız denetimi önemsemektedirler."*

Denetleyen 9, 18: *"2020 yılına kadar bağımsız denetim raporlarının kredibilite üzerinde çok bir etkisi olmasa da, 2020 yılından itibaren finans kuruluşları bu raporları işletmelerden talep etmekte ve buna göre risk değerlendirmesi yapmaktadırlar. Bu durum, işletme üst yönetimini bağımsız denetim raporları hakkında daha duyarlı hale getirmektedir. Finans kuruluşları da bu raporlara artık daha çok itibar etmektedirler."*

Denetleyen 10: *"Bankalardan kredi kullanımlarında ve borçlanmalarda bağımsız denetime tabi işletmenin kredibilitesini olumlu etkilemektedir. Ancak, bankalar işletmeye kredi verirken, işletmenin performansına göre değil ipotek karşılığında kredi vermektedirler."*

Denetleyen 12: *"Basel II kriterleri (sermaye yeterliliği ve risk kriterlilerinin belirlenmesi) ile birlikte mevzuatımıza giren bankaların kredi talebinde bulunan işletmelerden işletmenin gerçek durumunu göstermesi açısından bağımsız denetimin önemi ortaya çıkmaktadır."*

Denetleyen 16, 17: *"Bankalar bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar üzerinden değerlendirme yapmaktadırlar. Bu durum kredinin onayından maliyetine kadar etkili olmaktadır. Dolayısıyla, işletmeler tarafından sunulan mali tabloların bağımsız denetimden geçmesi kredibiliteyi artırmakta ve borçlanma maliyetlerini ise düşürmektedir."*

Denetleyen 22: *"Çoğu kredi kuruluşu şirketlere kaynak sağlamadan önce şirketin mevcut durumu hakkında bir rapor istemektedir. Bu rapor, şirketin mevcut risklerini, geri ödeme durumunu veya ödeyememe halinde ki tüm ihtimalleri*

değerlendirdiği için hem kredi verenler tarafından hem de denetlenen şirket açısından bu süreci kolaylaştırmaktadır."

Denetleyen 23: " Kurumsal kredi taleplerinde, bağımsız denetime tabi işletmelerin taleplerine prosedür olarak öncelik verilmekte ve kredi çalışmaları daha hızlı sonuçlanmaktadır. Ayrıca, denetimden geçen mali tablolar kredi kuruluşları için bir güvence oluşturmaktadır"

Çözümleme:

- İşletmelerin yurt içi ve yurt dışı kredi başvurusu sırasında bağımsız denetimin önemli bir referans olduğu,
- İşletmelerin mal ve hizmet temininde bağımsız denetimin kolaylık sağladığı,
- Bağımsız denetim raporunun, kullanılan kredilerin maliyetine olumlu olarak yansıdığı,
- BDDK kararı gereği bankalar işletmelerden Finansal Analiz ve Güvence Raporu istediği, bu raporun ancak bağımsız denetçilerden tarafından hazırlanabildiği,
- 2020 yılından itibaren işletmelerin risk değerlendirmesinde bağımsız denetimin önemli hale geldiği,
- Bazı işletme ortakları bağımsız denetime gider boyutuyla baksa da, yukarıdan sayılan nedenlerden dolayı denetime daha bir önem vermek durumunda kalacağı,
- Kurumsal işletme ortaklarının ve paydaşlarının bağımsız denetim hususunda bilinç düzeylerinin yüksek olduğu ve kendilerini güvende hissettikleri.

Soru 8: Denetime tabi olan işletmeler, olası vergi denetimi (inceleme) karşısında kendilerini güvende hissediyorlar mı?

Denetleyen 1, 22: "Evet. Bağımsız denetçi tarafından hazırlanan finansal tablolar bir şekilde VUK uygulamalarını dolayısıyla vergiyi incelemelerini de olumlu yönde etkilemektedir. Bu doğrultuda bakıldığında bağımsız denetime tabi olan

işletmeler ilk yıl VUK bağlamında kural uyguladıklarından bağımsız denetime pek hazır olmamaktadırlar. Daha sonraki yıllarda işletmeler, bağımsız denetime daha bir uyum sağlamaya çalışmaktadırlar."

Denetleyen 2, 4, 7, 21: *"Hayır. Bağımsız denetim vergi denetimini olumlu etkilememektedir. Çünkü vergi denetmenleri vergi inceleme ihtiyacı karşısında bağımsız denetimden geçen finansal tabloları fazla dikkate almamaktadırlar. Vergi denetimi ilgililerin kendi inisiyatifiyle yapılmakta ve kendi mecrasında yürütülmektedir. Ayrıca, vergi denetiminde bağımsız denetimin öneminin olmadığı bilincindedir."*

Denetleyen 3, 17, 20, 25: *"Evet. Mali tabloların düzgün düzenlenmesi sağlandığından dolayı, ilgili kuruluşlara verilen beyannamelere güven artmaktadır. Dolayısıyla İşletmenin vergi incelemesi ihtimali düşmektedir. Diğer yandan bağımsız denetim, işletmelerin vergi güvenliğini olumlu yönde etkilemektedir. Ayrıca, bağımsız denetimin ve vergi denetiminin ayrı ayrı kurumlar tarafından yapılması işletmelerin maliyetlerini arttırmaktadır."*

Denetleyen 5, 6, 8, 14, 19: *"Evet. Yapılan denetim doğrudan VUK ile ilgili olmasa da, mali tablolara farklı bir gözle bakılması ve denetimden geçmesi, işletmeye güven hissi vermektedir. Ancak bu hissin bilinçli olduğu söylenemez. Çünkü, bağımsız denetime tabi işletmeler genellikle VUK ile bağımsız denetimin arasındaki farkı bilmiyorlar."*

Denetleyen 9, 10, 13, 18: *"Bağımsız denetiminin amacı vergi denetimi için hazırlık değildir. Bu görevi YMM'ler yerine getirmektedir. Tam tasdiğe tabi olan firmalar ise vergi incelemesi hallerinde kendilerini daha güvende hissetmektedirler. Diğer yandan, bağımsız denetim mali tabloları TFRS gereği ilke bazlı olarak denetlemekte; VUK kapsamındaki denetim ise mali tablolara kural bazlı bakılmaktadır. KGK kavramsal çerçeve bağlamında denetim yapılmasını istemektedir. "*

Örnek: *"Bir inşaat işlerini yürüten ve bağımsız denetime tabi olan işletme, VUK göre zararda, TFRS'ye göre karda ya da tersi durumda olabilir. VUK yapılan işleri işin sonunda kesinleştiriyor, TFRS ise yapılan işleri dönem dönem ele alıp finansal tabloları ona göre oluşturulmasını istemektedir. Bu uygulamalara örnekler*

ise, reeskont, faiz, arsa ve arazi değerlemeleri ile ve kıdem tazminatı hesaplamaları sayılabilir".

Denetleyen 11: "Hayır. Ancak, bağımsız denetimin VUK'la doğrudan ilgili olmasa da hasılat, stoklar, arazi ve arsaların değerlemesi bağlamında VUK'a etkisi var."

Denetleyen 12, 15, 16: "Evet. Bağımsız denetçiler KGK usullerini uyguladıkları da muhasebe kayıtlarına bakarken VUK'u mutlaka dikkate almaktadırlar. İşletme tarafından, yapılan beyanlar bir yandan VUK bağlamında dikkate alınırken, diğer yandan da TFRS'ler göz önünde bulundurulmaktadır. Bu aşamada kısmen de olsa VUK konusunda da işletme bilgilendirilmektedir. Bu durum işletmeye güven vermektedir."

Denetleyen 23: "Hayır. Bağımsız denetim çalışmaları, vergi uygulamalarına yönelik bir çalışma olmadığından ve YMM'lere verilen sorgulama yetkisi bağımsız denetçilere verilmediğinden dolayı işletmeler için anılan denetim güvence sayılmaz."

Denetleyen 24: "Vergi denetimi ile bağımsız denetim amaçları (finansal tabloların sunumu, açıklaması, sınıflandırılması, değerlemesi, verilen güvencenin niteliği, bağımsız denetimdeki kapsam sınırlaması vb.) bir birinden farklı olduğundan böyle bir güvence söz konusu değildir."

Çözümleme:

- 25 denetleyenden çoğunluğunun yapılan bağımsız denetimin VUK kapsamındaki vergi incelemesiyle belirli ölçüde ilgili olduğu ve işletmelere güven hissi verdiği; diğerlerinin ise tersi yönde görüşü benimsediği,
- Bağımsız denetimin TFRS (ilke bazlı), vergi denetiminin ise VUK (kural bazlı) yapıldığı,
- Vergi incelemesinde, bağımsız denetimin etkisinin olmadığı, YMM'lerin yetkisi altına bulunan tam tasdik kapsamında irdelenmesi gerektiği,
- Bağımsız denetimle vergi denetiminin amaçlarının farklı olduğu, bundan dolayı bağımsız denetimin vergi incelemesi için bir referans kaynağı olamayacağı,

- Bazı işletmeler tarafından bağımsız denetim ile VUK kapsamında yapılan incelemelerin farkının tam olarak anlaşılamadığı,
- Bağımsız denetim sırasında mali tabloların uygunluğu hususunda görüş verildiğinden dolayı, olası vergi incelemelerinde işletmeye güven duyulduğu,
- Çifte denetimin işletmelere ek maliyet getirmemesi ve kaynakların etkin kullanılması için bağımsız denetim ve VUK kapsamında yapılan vergi denetimine (incelemesi) ait mevzuatların bir bütün olarak ele alınması gerektiği.

Soru 9: Denetimini yapmış olduğunuz işletmelerde riskli alanların belirlenmesinde bağımsız denetimin katkısı nedir?

Denetleyen 1, 2, 4, 13, 20: *"Sektöre göre değişmekle birlikte, denetim esnasında, bilanço kalemleri bazında riskli alanlar belirlenip eksiklikler ve uygun olmayan işlemler üst yönetime iletilmektedir. Üst yönetim gerekli önlem alıp eksiklikleri giderdiğinde sorun çözülmektedir."*

Denetleyen 3, 5, 7, 19: *"Hataların, hilelerin ve usulsüzlüklerin minimize edilmesi, kredi ve yapılan borçlanmalarda sektörel rasyoların (oranlar) çıkarılması, muhasebe kayıt, hesaplamalar ve süreçlerine katkı verilmesi, gelir ve gider dengesine yönelik çalışma yapılmaktadır. Özellikle muhasebe personeli olası hatalarını önlenme olasılığının fazla olmasından dolayı bağımsız denetime daha sıcak yaklaşmaktadır "*

Denetleyen 6, 8, 11: *"Muhasebe süreçleri, kayıtları, cari hesapların izlenmesi, kısa ve uzun vadeli borçlar, alacaklar, krediler, bankalarla yapılan mutabakatlar, stokların durumu, mal ve hizmet alımları gibi... Ayrıca, bağımsız denetim esnasında işletmelerin bilinçlendirilmesi, işletme personel üzerinde olumlu etki yaratmaktadır."*

Denetleyen 9, 14, 18: *"Etkisi çok az olup, belirli oranda işletmeye çeki düzen verilmektedir."*

Denetleyen 10: *"Riskli alanlar kontrol listesi kapsamında ele alınmakta, bağımsız denetimin olumlu etkisi bulunmakta ve açık olan işlem maddeleri izlenmektedir."*

Denetleyen 12, 15, 16, 22: *"Denetçi, denetimine başlarken sektör ve hesap bazında risk faktörünü (analizi) belirleyip zaman içinde riskler minimize edilmektedir. Bu çalışma denetime yön veren en önemli kriterlerden biridir. Bazı durumlarda da -süreçlerin iyileştirilmesiyle- riskler kendiliğinden ortadan kalkabilmektedir."*

Denetleyen 17: *"Uluslararası tecrübelerin denetim standartlarında toplanması nedeniyle denetim sırasında yapılan testler ile işletmelerin riskli alanlarının belirlenmesi kolaylaşmaktadır."*

Denetleyen 21: *"Bağımsız denetimin amaçlarından birisi de risklerin tespitidir. Mali tabloların oluşumu baz alınarak daha çok muhasebe uygulamaları ile tedarik ve ödemeleri kapsamında olası risklere dikkat edilmektedir."*

Denetleyen 23: *"İşletmeler eğer kurumsal olmanın gerekliliğini yeterince yerine getirememiş ve aynı yöntemle çalışmasından dolayı "işletme körlüğü" oluşabilmektedir. Bu durum riskleri beraberinde getirmekte olup, bağımsız denetçi de mesleki tecrübe ve teknik bilgisiyle bu riskleri minimize etmektedir."*

Denetleyen 24: *"İşletme çevresi, risk ve yanlılık hususlarını içeren BDS 240, BDS 315 ve BDS 330'un denetçilere yüklediği sorumluluklar kapsamında yapılan maddi doğrulama ve kontrol testlerinin uygulanmasıyla tespit edilen riskler, işletme yönetimleriyle paylaşılmakta, yönetimlerin bu risklere nasıl karşılık verdikleri, riskin önlenmesi, önlenemeyen risklerin yönetilmesiyle ilgili bir planlarının ve bunlara karşı kurdukları bir modelin olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu yönüyle işlemlerin daha detaylı risk değerlendirmesi yapmalarına katkı sağlanmaktadır."*

Denetleyen 25: *"Bağımsız denetim, tüm süreçlerinin analiz edildiği ve finansal tabloların detay olarak incelendiği bir çalışmadır. Bu çalışma sonucunda Şirket'in riskli alanları belirlenebilmektedir. Örnek olarak işletmenin sürekliliği riski, kredi riski, bilanço dışı yükümlülükler, yabancı para riski gibi analizler denetim raporunun önemli unsurlarını oluşturmaktadır."*

Çözümleme:

- Bağımsız denetçilerin çoğunluğunun, bağımsız denetime tabi işletmelerin riskli alanlarının belirlenmesinde etkisinin yüksek olduğu; bazılarının ise tersi yönde düşündüğü,
- Bağımsız denetçilerin en önemli görevlerden birisinin riskli alanların tespiti olması gerektiği,
- Riskli alanların belirlenmesi sektöre göre değiştiği, tespit edilen riskler için üst yönetimle eşgüdüm halinde önlemlerin alındığı,
- Borçlanmalarda ve kredi temininde işletmelerin bilgilendirildiği,
- Hataların ve hilelerin en az seviyeye indirilmesi, muhasebe süreçlerine konu olan hesaplamalarda olası yanlışlıkların önlenmesi,
- Riskli alanların belirlenmesinde ve işletmenin bilinçlendirilmesi sonucunda muhasebe personelinin motive olduğu,
- Bağımsız denetimin "işletme körlüğünün" minimize edilmesi yönünde önemli işlev üstlenildiği,
- İşletme uygulamalarına ilgili BDS'ler çerçevesinde doğrulama ve kontrol testlerinin uygulandığı.

Soru 10: Denetim hizmeti vermiş olduğunuz işletmelerde hata, hile ve usulsüzlüklerin belirlenmesinde ve önlenmesinde bağımsız denetimin katkısı nedir?

Denetleyen 1, 2, 4, 6, 7, 16, 23, 25: *"Bağımsız denetimin görevleri arasında hilelerin ve hataların belirlenmesi ve önlenmesi de var. Mesleki şüphecilik bunu gerektirmektedir. Doğrulamalar çok önemli bir faktör. Usulsüzlüklerin tespiti halinde, işletme yönetimine bildirilmekte, önlem alınması sağlanmakta ve sistemleri güncellenmektedir. Ayrıca, personel üzerinde psikolojik caydırıcı ve olumlu yönde etkisi bulunmaktadır. "*

Denetleyen 3: *"İşletmelerin genelde yazılı iç kontrol sistemleri olmadığından, iç kontrol sisteminin kurulması; varsa satın alma ve tesellüm işlemlerinin ayrılması, talepte bulunan personelin ödemelerde bulunmaması ve çıkar*

çatışmalarına meydan verilmemesi gibi önlemlerin alınması sağlanmaktadır."

Denetleyen 5, 8, 11, 14, 15, 19-21: *"Muhasebe personeline psikolojik etki yapmaktadır. Hesapların incelenmesi, mali verileri sağlayan çalışanlara "izleniyorsunuz" imajı verilmektedir. Kayıtların tekrar gözden geçirilmesi önemli. Dolayısıyla personelin daha özenli çalışması sağlanmaktadır."*

Denetleyen 9, 17, 18: *"Katkısı çok az olup, çok sık olmasa da bu yönde denetimler yapılmaktadır. Çünkü fiyat maliyet analizi böyle bir duruma izin vermemektedir."*

Denetleyen 10, 13: *"Bağımsız denetim hile ve hatadan çok, mali tablolara işletmenin iddialarının doğruluğuna bakmaktadır. İşlemlerin önemlilik düzeyine göre kasa, banka ve stoklar gibi hesaplara dikkat edilmektedir. Özellikle perakende (yedek parça gibi) ve doğrudan satışlara ait kayıtlar incelenmektedir."*

Denetleyen 12: *"Bağımsız denetçi standartlarda belirtildiği gibi, denetime şüphecilik anlayışıyla başlamak zorundadır. Ancak, elde ettiği denetim kanıtları şüpheciliği ortadan kaldırır ise makul güvence çerçevesi içinde denetimi sürdürmektedir."*

Denetleyen 22: *"Bağımsız denetim süreçlerinin kilit noktası, bu konuların varlığının tespiti ve minimize edilmesi üzerinden ilerlemektedir. Bundan dolayı yapılan tüm denetim çalışmaları bu durumların varlığının ortaya çıkarılması ve önlenmesine yöneliktir. Amaç, şirketin bağımsız denetim standartları çerçevesinde şeffaflığını artırıp kamuoyuna doğru bilgiyi sunmaktır."*

Denetleyen 24: *"BDS 240'ın denetçiye yüklediği sorumluluklar çerçevesinde, hileli finansal raporlamadan ve varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan hile ve usulsüzlüklerle ilgili risk faktörlerinin ayı ayrı belirlenerek, kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesi riskine karşı çalışmalar yapılmaktadır. Muhasebe (yevmiye) kayıtları ve hesap kalanları üzerinde özellikle durulmaktadır. Olası hile ve usulsüzlerin belirlenmesi amacıyla maddi doğruluk testleri uygulanmaktadır. Böylece, işletmeye katkı sağlanmaktadır."*

Çözümleme:

- Denetleyenlerden 22'si bağımsız denetimin hata, hile ve usulsüzlüklerin belirlenmesinde ve önlenmesinde katkısı olduğu, 3 denetleyenin ise belirtilen bağlamda katkısının pek olmadığı,
- Hata, hile ve usulsüzlüklerin belirlenmesinde ve önlenmesinde mesleki yargının önemli olduğu,
- Usulsüzlüklere karşı, BDS'lere bağlı kalınarak çalışmaların yürütüldüğü,
- Usulsüzlüklerin önlenmesi amacıyla İKS'si olmayan işletmelere iç kontrol oluşturulmasının gerektiğinin önerildiği,
- İşletme yönetimlerinin öneriler doğrultusunda gerekli önlemleri aldığı,
- Yönetime ve muhasebe personeline "izleniyorsunuz imajı" verildiği; bunun caydırıcı olduğu ve aynı zamanda motivasyon sağladığı.

Soru 11: Bağımsız denetim olarak, işletmelerin finansal tablolarının denetimi dışında, genel itibariyle uygunluk ve faaliyet (performans) denetimlerini de yapıyor musunuz?

Denetleyen 1, 2, 5-7, 10, 12, 19-21: *"Finansal tablolar bağlamında, sektöre bağlı olarak, işçilik performansı, malzeme giderleri, finansal analizleri, geçmiş yılın karı, satışlar, varlıklardaki artışlar, borçların durumu gibi konularda ayrıca, bilgi verilmektedir. Bunun için ayrı bir ücret alınmamaktadır. Daha detaylı destek istendiğinde işletmeler özel amaçlı denetime (danışmanlık) tabi olmaktadır."*

Denetleyen 3, 25: *"Evet. Genel olarak denetimi yapılan işletmelere uygunluk ve performans denetimi de yapılmaktadır. Bu uygulama daha çok denetim sözleşmesi içinde bir nevi danışmanlık hizmeti olarak sunulmaktadır."*

Denetleyen 4, 9, 13-15, 18, 23, 24: *"Hayır. Sözleşmeler mali tablolarının uygunluğu ile ilgilidir. Ayrıca, TTK izin vermemektedir. TTK sadece vergi danışmanlığına izin vermektedir."*

Denetleyen 8, 11: *"Finansal tablolar bağlamında iş süreçlerine de bakılmaktadır. Ayrıca, çok yeni ortaya çıkan "net maliyetlerin hesaplanması" yönünde raporlar düzenlenmektedir. Örnek: Devlet tarafından kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi sırasında ortaya çıkan maliyetlerin, Kızılay'ın vermiş olduğu"*

iletişim hizmetleri vb. giderlerin hesaplanması gibi."

Denetleyen 16, 17: *"Çok nadir olarak ilgili denetimler de yapılmaktadır."*

Denetleyen 22: *"Kanun kapsamında Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) Radyo ve Televizyon Üst Kurulu (RTÜK) mevzuatına göre uygunluk denetimi yapılmaktadır."*

Çözümleme:

- Denetleyenlerin çoğunluğu dolaylı veya doğrudan uygunluk ve faaliyet denetimlerini de yaptığı,
- Adı geçen denetimlerin daha çok finansal tabloların tamamlayıcısı veya danışmanlık kapsamında yerine getirildiğı,
- Finansal tabloların denetimi ile uygunluk ve faaliyet denetimlerinin yasal olarak aynı sözleşme içinde yer alamayacağı,
- Adı geçen denetimlerin ancak "özel denetim" çerçevesinde ifa edilebileceğı.
- Uygunluk denetiminin EPDK ve RTÜK'ün özelinde yapılabileceğı.

Soru 12: **Mevcut uygulamalar dikkate alındığında yapılan bağımsız denetimin dönem içinde/sonunda süresi hakkında bilgi verir misiniz?**

Denetleyen 1, 13, 22: *"Yapılan sözleşmeler usul gereğı 96 saatin altında olmuyor. Ancak işletmelerin durumuna göre bağımsız denetim süresi değişebilmektedir. Dönem içinde (yüzde 20) de denetim yapılırsa süre uzayabilmektedir. Stokların fazla olduğu ve bayilik söz konusu olduğunda yıl sonu sayımları fazla süre almaktadır. İlk sözleşmede önceki yılın mali tablolarına ait açılış ve kapanış bilgilerine de bakılması gerekmektedir."*

Denetleyen 2, 3, 5, 7, 8, 11, 12, 14-16, 18-21, 23-25: *"İlk yıl hariç, denetimler üçer aylık (ara bilanço dönemi) yapılan işlemlerin sonunda bir kaç gün içinde denetim yapılmaktadır. Yıl sonunda daha ayrıntılı denetim yapılarak bu denetimler ve rapor düzenleme işlemi işletmenin büyüklüğü ve bilgi sağlanmasına bağı olarak 15-20 gün arasında değişmektedir."*

Denetleyen 4: "Süre konusunda TTK esneklik sağlıyor. Örnek. 2019 dönemine ait sözleşme 2020 sonuna kadar yapılabilir. SPK bu esnekliğe izin vermemektedir. Denetimler de bu bağlamda yapılmakta, süre yaklaşık 15-20 gündür."

Denetleyen 6: "Dönem içinde de denetim yapılırsa süre uzayabilmektedir. İşletme ölçeğine göre değişmekle birlikte iki ay gibi bir süre gerekebilir."

Denetleyen 9: "Dönem içerisinde sadece KAYİK firmaları için denetim yapılmakta iken diğer firmaların denetimleri büyük çoğunlukla dönem sonunda yapılmaktadır."

Denetleyen 10: "Denetim bir bütün olarak ele alınırsa, dönem içinde yapılan denetimlere sürenin % 40'ı; dönem sonunda ise sürenin % 60'ı gibi bir zaman harcanmaktadır. Toplam denetim süresi 20-25 gün arasında değişmektedir."

Denetleyen 17: "Kesin Süre söylemek mümkün değil."

Denetleyen 22: "Şirketin faaliyet türüne, tabi olduğu mevzuata, iş yapısının karmaşıklığına ve iş yoğunluğuna göre değişkenlik göstermekle beraber, aralıklı olarak 1-6 ay arasında sürmektedir."

Çözümleme:

- Yıllık denetim sözleşmelerinin 96 saatten aşağı olamayacağı,
- Denetleyenlerin çoğunluğu dönem içinde ve dönem sonunda denetim süresinin 15-20 gün arasında olduğu,
- Denetim süresinin önemli ölçüde işletme ölçeği ve sağlanan bilgilerin zamanlılığı ve sağlıklı olması ile ilgili olduğu,
- Denetim süresinin kesin olarak belirlenemeyeceği yönünde görüşün de bulunduğu,
- KAYİK kapsamındaki işletmelerin dönem içinde ve sonunda; diğer işletmelere ait denetimlerin ise genellikle dönen sonunda yapıldığı.

Soru 13: Yapmış olduğunuz risk kontrol planı hangi konu başlıklarını içermektedir?

Denetleyen 1-11, 13, 18-21, 23, 25: *"Risk kontrol planı konu başlıkları, sektörel bazda değişmekle birlikte, işletme yapısı, bilanço ve gelir tablosu kalemleri önemsenmektedir. Bu kalemler: Denetim matrisi bağlamında, iç kontrol sistemi, muhasebe uygulamaları içerisinde hesaplamalar, siparişler, alışlar, satışlar, tahsilatlar, ödemeler, stoklar, maliyetler, depolama, oranlar, personel, duran varlıklar, döviz kurlarının artma olasılığı, mutabakatlar, işletmenin sürekliliği, insan kaynakları, yönetim ve temsili, bilişim sistemleri gibi..."*

Denetleyen 12, 16, 24: *"İşletmenin bağlı olduğu sektör ve sektördeki payı, iç kontrol sistemi, ülke ve dünyadaki genel konjonktür. Bunun yanında, bilanço dışı olarak işletme çevresi, yapısal ve iş risklerine de dikkat edilmektedir.*

Denetleyen 14, 15: *"Önemlilik kapsamında risk kontrol planı ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, ilgili hesaplara göre ve verilerin düzgün olduğu varsayılarak, çoğu kez denetim programı kullanılmaktadır."*

Denetleyen 17: *"İşletme çevresi, önemlilik ve yanlışlık riskinin belirlenme seviyesi, kontrol çevresi, hile değerlendirmesi, ilişkili taraflar, muhasebe tahminleri, kritik iş süreçleri, yapısal risk değerlendirmesi risk kontrol planını oluşturmaktadır."*

Denetleyen 22: *"Her şirketin risk kontrol planı değişkenlik göstermektedir. Riskin tespiti açısından şirketin faaliyette bulunduğu sektör, organizasyon yapısının karmaşıklığı, izlediği mali politikalar, muhasebe sistemi, yönetim faaliyetleri vb. birçok konu dikkate alındığı için bu konudaki planlar da konuya göre şekillenmektedir."*

Çözümleme:

- Denetleyenlerden 18'inin vermiş olduğu yanıtların örtüştüğü,
- Denetim sırasında riskli alanların temel olarak muhasebe uygulamaları olduğu,
- Denetleyenlerden bazılarının denetimde önemlilik kavramı, risk kontrol planı/sistemi ve işletme çevresi, dünyada ve Türkiye'deki gelişmeleri riskli alan olarak belirlediği,
- Diğer denetleyenlerin ise işletmenin sürekliliği, muhasebe tahminleri, kritik iş süreçleri vd. konuları riskli alan kapsamında değerlendirdiği.

Soru 14: Denetim öncesi veya denetim sırasında denetlenen işletme tarafından denetim faaliyeti ile ilgili herhangi bir sorunla karşılaşmıyorsunuz? Sorunla karşılaşıyorsanız hangi konularda?

Denetleyen 1, 2, 4-8, 10-13, 15, 18-20, 22, 25: *"Sorunlar olumsuz rapor yazımına neden olmamakla birlikte, raporun geç yazılmasına neden olabilmektedir. Sorunlar: Kanıt toplama sırasında bilgi ve belge akışı, yönetim kurulu kararlarına ait bilgiler, stokların sayımı, geç gelen teyitler, bankalardan temin edilen kredi bilgileri, fiziki yapı, çalışma alanı temini gibi..."*

Denetleyen 3, 17, 21: *"Hayır. Bir sorunla karşılaşmıyor."*

Denetleyen 9: *"Genelde en büyük sorun belgelendirmede ve denetim kanıtı toplanmasında yaşanmaktadır. Çünkü bağımsız denetim için çok fazla belge talep edilmektedir. Firma çalışanları rutin iş yoğunluklarının üzerine bu işi ayrıca bir angarya olarak görmektedirler. Ayrıca kayıt dışılığın yüksek olduğu ülkemizde çok karlı olan bir firma mali tablolarında çok zararda gözükebilmektedir. Böyle bir durum ise firma yöneticilerinin denetçilere baskı yapmasına neden olmaktadır."*

Denetleyen 14: *"Evet. İşletmeler bağımsız denetimin bilincinde olmadıkları için ve VUK bağlamında denetim yapılmadığından dolayı işletmeler duyarlı davranmamaktadırlar."*

Denetleyen 16: *"Farklı sorunlarla karşılaşmaktadır. Fakat en çok karşılaşılan sorun, veri akışı ve verinin doğruluğu. Bunun yanında standartların getirdiği bazı maliyetlere şirket yönetiminin sıcak bakmaması. Mesela gerçeğe uygun değerlemelerde değerlendirme raporu istenmesi gibi."*

Denetleyen 23: *"Denetim sırasında bilgi ve belge akışında yavaşlama veya hiç sağlanmaması. Bu durumda tarafımızdan bilgilere ulaşılmaktadır."*

Denetleyen 24: *"Yönetim ve çalışanların sorgulanması, teyit mektubu alınması, BDS 501 kapsamında stok sayımına katılım, işletme tahminlerinin değerlendirilmesi, devam eden davalar hakkında bilgi temini gibi konularda sorun yaşanmaktadır. "*

Çözümleme:

- Denetleyenlerin çoğunluğunu ortak sorunu, denetim sırasında rapor yazımına temel oluşturan belgelerin zamanından edinilemediği,

- Bağımsız denetimin, VUK kapsamında yapılan denetimler kadar ciddiye alınmadığı ve angarya olarak görüldüğü
- Mali tabloların gerçeğe uygun değerlendirilmesinde, işletme yöneticilerinin bu konuya istekli davranmadığı,
- Kayıt dışılığın fazla olduğu ülkemizde, belge istenmesi sırasında, firma yöneticilerinin zaman zaman sorun çıkardığı,
- Yönetim kurulu kararlarına ulaşılması ve teyit mektubu alınması özelinde sorunların yaşandığı,
- Yukarıda yaşanan sorunlara karşın, "olumsuz görüş" veya "görüş bildirmekten kaçınma" içeren denetim raporlarının yazılmadığı.

Soru 15: 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname; meslek mensupları, Türkiye Denetim Standartları (TDS) ve Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) olarak güncel uygulamalara yanıt veriyor mu?

Denetleyen 1, 11, 13, 16, 25: *"Evet. Ancak, mevzuat yeni olduğu için meslek mensupları en az 3 yılda bir meslek içi eğitim alırsa, sistemin yerleşmesinin daha kolay olacağı değerlendirilmektedir. Çünkü, TDS eğitimi pek yapılmamaktadır. "*

Denetleyen 2, 15, 18, 21, 22: *"Sistem çok yeni olup, zamana ihtiyaç duyulmakta, sistemin zamanla daha iyi olacağı yönünde iyimserlik hakim bulunmaktadır. Ayrıca, güncellemeler devam etmektedir."*

Denetleyen 3, 10: *"TMS/IFRS'nin içeriğinin iyi anlaşılması ve uygulamalara yansıtılması bakımından işletmelerin ilk denetiminden önce ilgili işletmeleri yönlendirme eğitimleri verilmelidir. Veya bağımsız denetimi yapılan işletmelerin bağımsız denetçi istihdam etmesi hükme bağlanmalıdır. Bağımsız denetimin daha sağlıklı yapılabilmesi için bu bağlamda iç denetim ve iç kontrol sisteminin kurulması sağlanmalıdır."*

VUK ile KGK mevzuatları bir birinden farklı olup; VUK'da amortisman ayrılması, reeskont işlemi, yeniden değerlendirme isteğe bağlı bırakılmış, TMS/IFRS'de ise anılan işlemlerin yerine getirilmesi zorunlu tutulmuştur. Diğer yandan, 660 sayılı

KHK kapsamında yapılan uygulamada muhasebenin/finansal tabloların bilgi VUK ise vergi amaçlı tutulması istenmektedir. Belirtilen mevzuatlar uyumlu hale getirilmelidir."

Denetleyen 4, 17, 24: *"Konu ile ilgili olan standartlar uluslararası standartların çevirisidir. Bunlar, uluslararası düzeyde deneyimler sonucu oluşturulmaktadır. Konuyla ilgili KGK'nin IFAC'ı takip etmesinden dolayı, mevzuatın güncel uygulamalara cevap verdiği düşünülmektedir."*

Denetleyen 5-8, 19, 20: *"Bağımsız denetim konusu çok yeni olmasından dolayı ve çeviri olan standartların daha iyi anlaşılabilmesi için zamana ihtiyaç duyulmaktadır. Uygulamanın daha rahat yapılabilmesi için standartların da VUK kapsamında çıkarılan tebliğlerdeki gibi detaylandırılıp örneklendirmesi gerekmektedir. Ayrıca, Ayrıca, VUK, EPDK ve KGK için istenen uygulamaların/yazılan standartların daha anlaşılır hale getirilmesi ve aralarındaki farkların giderilmesinde yarar görülmektedir."*

Denetleyen 9, 12, 14, 23: *"Hayır. Gerçeklikten kesinlikle uzak bulunmaktadır. TMS ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler (BOBİ) Finansal Raporlama Standartları (FRS) ülkemiz mevzuatları ile uyumlu olmadığından güncel uygulamalara yanıt vermemektedir. Diğer yandan, Mevzuatın ve uygulayıcısı KGK yetersizdir. KGK'nin işlevi güncellenmeli ve daha etkin hale getirilmelidir. Ayrıca, bağımsız denetçilerin, TÜRMOB çatısı altından alınıp ayrı bir oda olarak örgütlenmesi sağlanmalıdır.""*

Çözümleme:

- Denetleyenlerin çoğunluğunun görüşü; bağımsız denetim mevzuatının çok yeni olduğu ve daha etkin olabilmesi için zamana gereksinim duyulduğu,
- Bağımsız denetimin etkin olabilmesi için, bağımsız denetime tabi işletmelerin bağımsız denetçi istihdam etmesi ve konu ile ilgili personeline yönlendirme eğitiminin verilmesinin gerektiği,
- Denetimin amacına ulaşabilmesi açısından bağımsız denetime tabi işletmelerin İKS ve iç denetim bölümünün oluşturulmasının istendiği,

- Uygulamada standartın sağlanabilmesi için VUK ile KGK mevzuatları arasında bulunan (reeskont, amortisman, yeniden değerlendirme işlemleri gibi) uyumsuzluğun giderilmesine ihtiyaç duyulduğu,
- KGK tarafından yayınlanan standartların daha kolay anlaşılabilmesi için VUK'ta olduğu gibi ayrıntılı örneklere yer verilmesinin yerinde olacağı,
- KGK'nin bağımsız denetim uygulamalarında daha etkin yer alması için işlevinin güncellenmesinin önem arz ettiği,
- VUK'un ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin (KHK) muhasebe uygulamalarında ikilem yarattığı,
- KGK mevzuatının gerçeklikten uzak olduğu görüşüyle birlikte, tersi yönde görüşlerin de bulunduğu,
- Bağımsız denetçilerin TÜRMOB'un yetki alanı dışında örgütlenmesinin istendiği.

Soru 16: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında, denetlenmesi gereken işletmeler için belirlenen ölçütler yeterli midir? Yetersiz ise, ortaya konulacak ölçütleri açıklayabilir misiniz?

Denetleyen 1: *"Hayır. Ülkenin ekonomik yapısı önemli. İşletmelerimiz henüz gelişmiş ülkeler ölçeğinde değil. Ortaklar, kredi kuruluşları, borç verenler, tedarikçiler Sendikalar da (paydaşlar) sürece dahil edilmeli. Ayrıca, 213 (VUK), 6102 (TTK), 3568 (SMMM/YMM) vb. sayılı kanunlarda uzmanlık (turizm, inşaat, adli gibi) muhasebesi geliştirilmelidir."*

Denetleyen 2, 11-16, 18, 20, 22-25: *"Yeterli. Günün koşullarına göre ölçütler normal. Zamanla sistem daha yerli yerine oturacak ve bağımsız denetim tabana yayılacaktır."*

Denetleyen 3, 4, 8, 9, 21: *"Ölçütler yeterli olmakla birlikte, kurumsallığın ana ilkelerinin yasada yer alması, yasanın bir bütün halinde, daha anlaşılır ve sade bir dile sahip olması gereklidir. Zamanla yeni ölçütler geliştirilebilir."*

Denetleyen 5-7, 19: *"Yetersiz. Kanunun ilk hali denetime tabi olacak işletmeler çok daha fazla idi. Daha başka ölçütler getirilebilir. Örnek: Maddi duran"*

varlıklar, öz sermaye, faaliyet karı gibi özellikler ölçütlere dahil edilebilir. Çünkü, yıldan yıla ciro ve aktif toplam artmaktadır."

Denetleyen 10: *"Bu haliyle yetersiz. Mali tablo affı getirilmeli. Bundan sonra ölçütler biraz daha esnetilip ölçütler yeniden belirlenebilir. Sistem daha etkin bir şekilde denetlenmelidir."*

Denetleyen 17: *"Ölçütler yeterli olmakla birlikte, denetim maliyetlerinin düşürülmesi gerekmektedir. Bir işletmenin hem bağımsız denetimden hem de tasdik denetiminden geçmesi işletmelerde maliyeti arttırmaktadır".*

Çözümleme:

- Denetleyenlerin büyük bir çoğunluğunun ortak görüşü; mevcut ölçütlerin yeterli olduğu,
- Bazı denetleyenler ölçütleri yeterli görmekle birlikte, denetimlerin işlevselliğini tamamlayan bağımsız denetime tabi işletmelerin denetim konusunda yeterliliği, kurumsallığı, denetimin esprisi vb. hakkında çekinceleri olduğu, belirtilen eksikliklerin giderilmesi amacıyla ilgili mevzuatta düzenleme yapılması gerektiği,
- Denetleyenlerden bazılarının ölçütlerin çeşitlendirilmesi adına, maddi duran varlıklar, faaliyet karı, öz sermaye gibi unsurların da ölçütlere ilave edilmesi yönünde görüşlerinin bulunduğu,
- Denetim sürecine ortaklar, sendikalar, kredi kuruluşları, tedarikçiler gibi paydaşların da dahil olmasının bağımsız denetimin etkinliğini arttıracığı,
- 6102 ve 3568 sayılı kanunlarda uzmanlık gerektirecek düzeyde adli, turizm, inşaat muhasebesinin geliştirilmesinin önem arz ettiği,
- İşletmelerin denetim maliyetinin minimize edilmesi ve denetimlerin etkinliği açısından muhasebe uygulamalarının ve finansal tabloların YMM'ler (VUK vd.) ve bağımsız denetçiler (KGK) tarafından ayrı ayrı yapılan denetimlerin birleştirilmesine yönelik mevzuatın gözden geçirilmesinin gereklilik halini aldığı.

Soru 17: Denetimde bilişim sistemlerini ne ölçüde ve hangi alanlarda kullanıyorsunuz?

Denetleyen 1, 2, 4-21, 24, 25: *"Planlar, programlar, yazışmalar, bilgilerin temini, örnekleme, önemlilik, yevmiye kayıtlarının test edilmesi, verilerin toplanması, analiz edilmesi, tabloların oluşumu, hesaplanması, denetim doğrulamaları, denetim programı, çalışma kağıtları, raporlama, yedekleme, arşivleme gibi konular için bilişim sistemlerinden yararlanılmaktadır."*

Denetleyen 3, 23: *"Denetime konu olan ve mali tablolarda yer alan bilgilerin oluşmasını sağlayan bu bilgileri yorumlayan işletmelerin tümünde bilişim sistemlerinden yoğun olarak yararlanılmaktadır. Kullanılan programlar arasında ofis programları, bulut sistemleri, bilgisayarlı denetim programı, web tabanlı programlar gibi."*

Denetleyen 22: *"Denetimde bilişim faktörü ciddi rol oynamaktadır. Denetimin kalitesini artırdığı için her alanda bilişim sistemlerini kullanmaktayız."*

Çözümleme:

- Bilişim sistemlerinin, planlar, programlar, verilerinin temini, önemlilik düzeyi belirlemeleri, yevmiye kayıtlarının analizi, denetim doğrulamaları, çalışma kağıtları ve bunların arşivlenmesi gibi denetimin bütün aşamalarında kullanıldığı,
- Mali tabloların oluşumu ve denetim kalitesinin ölçümünün belirlenmesi,
- Denetim çalışmalarında elde edilen verilerin yorumlamasını sağlayan denetim programları, ofis programları, bulut sistemleri ve web tabanlı yazılımların denetimin ayrılmaz parçası olduğu.

Soru 18: Bu görüşmede (sorularda) yer almayan, iç ve bağımsız denetimin işletmeniz üzerindeki etkileri hakkındaki başka düşünceleriniz var mıdır?

Denetleyen 1: *"Konu bağlamında bağımsız denetim, SMMM, YMM, İç kontrol sistemi, ortakların şirketten para çekmesi gibi hususların TTK'da yer alması yönünde düzenleme yapılmalıdır."*

Denetleyen 5, 19: *"Bağımsız denetimin bağımsızlığı için, yapı denetim işletmelerinde olduğu gibi (ücretleri belediyeler tahsil etmektedir), denetim ücretlerinin KGK tarafından tahsil edilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektir. Diğer yandan, yapılan bağımsız denetimlerin kalitesinin artırılması ve dağılımın dengeli olabilmesi için, bazı ölçütler geliştirilerek, bağımsız denetime tabi işletmelerin KGK tarafından dağıtımının yapılması önem arz etmektedir."*

Denetleyen 6-8, 11: *"Yönetim erki çıkardığı mevzuatta bağımsız denetim hususunda SMMM ve YMM arasında fark yaratmakta olup, SMMM'ler kendi tuttuğu defterleri denetleyememekte; YMM'ler ise kendi tasdik ettikleri defterleri denetleyebilmektedir. Bu ikilemin ortadan kaldırılması gerekmektedir."*

İlgili dönemin bağımsız denetim sözleşmesi dönemimin son ayında dahi yapılmasına bir engel bulunmamaktadır. Denetim sözleşmeleri en geç yılın (dönemin) ilk iki ayı içinde yapılmalı ve SPK kapsamındaki işletmelerde olduğu gibi ilgili dönemin raporlamaları üçer aylık dönemler halinde yayınlanmalı ve ilgili mevzuatın da bu yönde yeniden ele alınması sağlanmalıdır."

Ayrıca, KGK, SPK ve BDDK üzerinden bir uygulamaya gitmemeli, uygulamalar standart hale getirilmelidir."

Denetleyen 9: *"Ülkemizde uygulanan bağımsız denetimin fazla ciddiye alındığı söylenemez. Şöyle ki; denetime tabi işletmenlerin yüzde 99'u finansal tablolarını kendileri hazırlamamaktadırlar. Oysa ki, bu tabloların işletme tarafından hazırlanması gerekmektedir. Ancak, işletmelerin bu tabloları hazırlayacak uzman işgörenleri bulunmamaktadır. Belirtilen tablolar ise bağımsız denetim işletmesi tarafından hazırlanmaktadır. Yani, bağımsız denetim işletmesi kendi hazırladığı tabloları yine kendisi denetlemektedir."*

Çözümleme:

- Denetleyenlerden 18'i belirtilen ilgili nitel anket sorusuna "Hayır" yanıtı verdikleri,
- Bağımsız denetim, SMMM, YMM, İKS ve ortakların şirketten para çekmelerine yönelik hususların TTK'da yer alması,

- Bağımsız denetim ücretlerinin tahsil edilmesi ve ilgili denetim kuruluşlarına ödeme işleminin KGK tarafından yapılması,
- Bağımsız denetime tabi işletmelerin, belirlenecek ölçütler çerçevesinde bağımsız denetime tabi işletmelerin dağıtımının KGK tarafından yapılması,
- Bağımsız denetim bağlamında YMM'lere tasdik ettikleri defterlerin kendileri tarafından denetim yetkisinin verildiği, SMMM'lere ise kendi tuttıkları defterlerin denetim yetkisinin verilmediğinden, var olan bu ikilem ve çelişkinin giderilmesi,
- Bağımsız denetime tabi tüm işletmelerin denetim sözleşmelerinin en geç yılın ilk iki ayı içinde yapılması ve denetim raporlamalarının da her üç ayda bir yayınlanması,
- Bağımsız denetimin ana konusu olan finansal tabloların ilgili işletmeler tarafından değil, daha çok bağımsız denetçilerin düzenlediği, bağımsız denetimin farkındalığının artırılması ve mali tabloların hazırlanmasına yönelik yetişmiş insan faktörü gibi alt yapı eksikliklerinin giderilmesi.

3.7.2. Denetlenenler

Soru 1: İşletmenizde iç kontrol sistemi var mı? Varsa iç kontrol sistemine ilişkin kurallar yazılı hale getirilmiş midir?

Denetlenen 1, 4, 6, 7, 14-16: *"Hayır. İKS daha çok sözlü talimatla yürütülmektedir."*

Denetlenen 2, 5, 8, 9, 11, 12: *"Evet. İşletmemizde İKS'ye ilişkin kurallar prosedür, politika, yönetmelik, vb. dokümanlarla yazılı hale getirilmiştir. Ayrıca, VUK raporlamalarına yönelik de yazılı kurallar bulunmaktadır."*

Denetlenen 3, 10, 13 : *"Evet. Muhasebe uygulamalarına yönelik yazılı prosedürler bulunmaktadır."*

Çözümleme:

- Denetlenen işletmelerin çoğunluğunda İKS'nin yazılı olarak kurala bağlandığı,

- Bazı işletmelerde yazılı olan İKS'nin muhasebe uygulamalarıyla sınırlı kaldığı,
- Görüşme yapılan önemli sayıdaki işletmenin ise İKS'yi sözlü olarak yürüttüğü,
- İKS hakkında denetleyenler ve denetlenenlerden alınan bilgiler arasında tutarlılık hususunda az da olsa bir farkın olduğu.

Soru 2: İşletmenizde iç denetim birimi var mı? Varsa;

- a. İç denetçilerin ataması nasıl yapılmaktadır?
- b. İç denetçiler teşkilat şemasında hangi unvana bağlı olarak görev yapmaktadır?
- c. İç denetim bölümünün çalışmalarına yönelik yazılı bir prosedürünüz var mıdır?
- d. İç denetçi olarak çalışanlarınızın içinde serbest muhasebeci mali müşavir veya bağımsız denetçi belgesine sahip personel bulunuyor mu?

Denetlenen 1, 3, 4, 6, 7, 10, 13-15: *"Hayır. İşletmemizde iç denetim birimi bulunmamaktadır."*

Denetlenen 2, 5, 8, 9, 11, 12, 16: *"Evet. İç denetim birimi bulunmaktadır. İç denetçiler, yönetim kurulu tarafından atanmaktadır. Yönetim kuruluna/denetim komitesine bağlı olarak görev yapmaktadır. İç denetim biriminin çalışmalarına yönelik prosedür (yönerge/izleç) bulunmaktadır. SMMM/bağımsız denetçi unvanlı iç denetçi bulunmaktadır."*

Not: Denetlenen 5: İç denetçiler arasında SMMM/bağımsız denetçi unvanına sahip personel bulunmamaktadır. Denetlenen 11: İç denetçiler COE'ye (İcra Kurulu Başkanı) bağlı olarak görev yapmaktadır.

Çözümleme:

- Denetlenen işletmelerin çoğunluğunda iç denetim biriminin olmadığı,

- Diğer denetlenenlerde ise iç denetim birimini olduğu ve genel itibarıyla literatüre uygun olarak uygulamaların yapıldığı.
- İşletmeler büyüdükçe ve hacimleri arttıkça iç denetime daha fazla önem verildiği.
- Denetleyen ve denetlenenlerin iç denetimin konumu ve işlevi hususundaki gözlemlerinin önemli ölçüde örtüştüğü.

Soru 3: İşletmenizden denetim komitesi var mı? Varsa hangi unvana sahip kişiler bu görevi yürütmektedir?

Denetlenen 1, 3, 4, 6, 7, 10, 13-16: "Hayır."

Denetlenen 2, 5, 8, 9, 11, 12: "Evet. Denetim komitesi, yönetim kurulu üyeleri arasından seçilmekle ve bağımsız denetçi unvanına sahip yönetim kurulu üyesi olan kişiler de bu görevi yürütmektedirler." "

Çözümleme:

- Denetlenen işletmelerin çoğunluğunda denetim komitesinin olmadığı,
- Denetim komitesi olan denetime tabi işletmelerin denetim komitesi üyeleri, yönetim kurulu üyeleri arasından atandığı,
- Özellikle halka açık işletmelerin denetim komitesi üyelerinin bağımsız denetçi olmasına özen gösterildiği.

Soru 4: İşletmenizden iç denetim biriminin olması, kurumsal yönetiminizi (adillik, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirlik gibi) güçlendirdiğini düşünüyor musunuz? Örneklerle açıklayınız?

Denetlenen 1, 3, 4, 6, 7, 10, 13, 15: "İşletmemizde iç denetimin biriminin oluşturulmasına ihtiyaç duyulmadı."

Denetlenen 2, 8: "Evet. İşletme uygulamalarının başka bir organ olarak iç denetim birimi tarafından denetlenmesi kurumsal olmanın bir sonucudur. Yapılan bu denetim, KYİ olan adillik, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirliğe yanıt vermektedir. Böylece, işletmenin tüm ortaklarına adil bir şekilde bilgi aktarılmasını

da sağlamaktadır. Ayrıca bu durum, işletmemizin yönetimine öz güven ve farklı bir duruş getirmektedir."

Denetlenen 5: "Evet. Kurumsallık şeffaf yönetim demektir. İç denetim faaliyetleri hesap verebilir yönetim anlayışını da beraberinde getirmektedir. Denetleneceğini bilen personel usulsüz işlemleri yapmaktan kaçınmaktadır."

Denetlenen 9: "Evet. KYİ'nin işletmemizi güçlendirdiğini düşünmekteyiz. KYİ önceliğimizdir.

İç denetim birimi Denetim Komitesi'ne bağlı olarak firmaların yönetim kurullarından bağımsız çalışmaktadır. İç denetim, grup işletmelerinin uygulamalarını denetleyerek bağımsız bir görüş olarak raporunu sunmaktadır. Raporlarda yer alan tespitler, Şirket ve Holding yönetim kuruluna firma hakkında toplu bir bilgi vermektedir. Günümüzde KYİ'leri uygulayan işletmelerin ortakları ve paydaşları işletmeye daha fazla güven duymaktadırlar."

Denetlenen 11: "Halka açık bir şirket olduğumuz için adillik, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerine uygun hareket etmek zorundayız. İç denetim biriminin çalışmaları, Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda (KAP) açıklanan verileri dahi işletmeyi etkileyebilmektedir. Dolayısıyla kamuyu doğru bilgilendirebilmek için şirket çalışmalarının iç denetim ve iç kontrol süzgecinden geçmesi son derece önemli bulunmaktadır."

Denetlenen 12, 16: "Evet, İşletme faaliyetlerinin ve raporlamaların iç denetim tarafından kontrolünün sağlanmasıyla, elde edilen bilgilerin doğru ve güvenilir olduğu kabul edilmektedir. Bundan dolayı, özellikle hesap verebilirlik adına iç denetimden geçen bölümler öz güven içinde çalışmaktadırlar."

Denetlenen 14: "İşletmemizde iç denetim birimi olmamakla birlikte, iç denetimin işletmeye KYİ bağlamında olumlu katkı sağladığı düşünülmektedir."

Çözümleme:

- Nitel anket kapsamındaki işletmelerin yüzde ellisinin iç denetimin öneminin anlaşılamamasından dolayı, ilgili bölümün oluşturulmasına gereksinim duymadığı,

- Denetlenen bir işletmede iç denetim oluşturulmаса da, iç denetimin KYİ'nin işletmeye katkı sağladığının düşünöldüğü,
- Diğеr denetlenen işletmelerin, iç denetimin KYİ kapsamında işletmeyi güçlendirdiğı,
- İç denetim sayesinde ve KYİ'lerine katkısı nedeniyle işletme ortaklarına adil bir şekilde bilgi sağlandığı,
- İç denetimi yapılan işletmelerde elde edilen bilgilerin önemli ölçüde güven verdiği,
- İç denetimin yönetim kurulu için ayrı bir önem taşıdığı,
- Halka açık işletmelerde, iç denetim çalışmalarının KAP'a giden verileri etkileyebildiğı.

Soru 5: İç denetim birimi, işletmenize etkinlik ve verimlilik bağlamında ne gibi katkı sağlamaktadır?

Denetlenen 1, 3, 4, 6, 7, 10, 13-15: *"İşletmemizde iç denetim birimi bulunmamaktadır."*

Denetlenen 2: *"İç denetim bölümü, şirket içindeki yapılan çalışmalarının belirlenen usul ve kurallara göre uygunluğunu kontrol etmektedir. Diğеr yandan iç denetim bölümü, sözleşmelere göre yapılan işlemlerin performansını denetleyip elde edilen bulgular ve buna uygun yapılan önerilerle işletmeye katkı sağlamaktadır."*

Denetlenen 5: *"İKS'nin tamamlayıcısı ve temel unsuru olan iç denetim, aynı zamanda işletmede yer alan birimlerin verimliliğini artırmak için farklı ve dikkate değеr üretim tekniklerini diğеr benzer uygulamayı yapan birimlere de önermektedir."*

Denetlenen 8: *"İç denetim birimi, üretim, araştırma ve geliştirme (AR-GE) ağırlıklı çalışan işletmemizde, etkinliğin ve verimliliğin izlenmesi ve artırılması ile ilgili çalışmalarda bulunmaktadır. Süreç ve işlem uygunluğunun gözlemlenmesi ve proje bazlı yapılan çalışmaların analizlerini yaparak, sonuçlarına ilişkin üst yönetime bilgi sunmakta ve işletmeye ciddi katkı sağlamaktadır."*

Denetlenen 9: *"Geçmişteki işlemlerin uygunluğunu denetlemekte, yapılan hataları ortaya çıkarmakta bu sebeple aynı hataların tekrarını önlemektedir. Ayrıca"*

iç denetim, denetim dışında üst yönetime danışmanlık fonksiyonunu da üstlenmektedir. Böylece, işletme süreçlerinde kişiye bağımlı olmayı kaldırarak, verimli işleyen sistemlerin kurulması için sürekli olarak iç kontrol ortamını denetlemektedir."

Denetlenen 11, 12: *"İç denetim, süreçlerin verimliliğinin arttırılması anlamında katkı sağlamaktadır. Birimler sadece kendi işlerini yönetebilmektedir. Fakat, iç denetim birimi işletmenin tüm fonksiyonlarına hakim olduğundan dolayı, birimler arasında doğru bağlantılar kurabilmekte; işletmeye tepeden baktığı için, daha sağlıklı çözümler ve iyileştirmeler önerebilmektedir. Böylece, işletme kaynaklarının etkin ve verim kullanılmasına katkı sağlamaktadır."*

Denetlenen 16: *"İç denetim biriminin etkin ve verimli olduğunu düşünmekteyiz. İşletmemizin gelişimi de bunun göstergesidir. Çünkü, işletmemiz, vergi ödemesi bakımından Ankara'da ilk 50 şirketin içinde bulunmaktadır."*

Çözümleme:

- Daha önceki benzer sorularda olduğu gibi, bu araştırma kapsamında bağımsız denetime tabi işletmelerin çoğunluğunda iç denetim birimi olmadığından, bu soruya yanıt verilemediği,
- Büyük hacimli işletmelerde iç denetim kapsamında sağlanan etkinlik ve verimlilik hakkında bilincin geliştiği,
- İç denetimin İKS'nin en önemli tamamlayıcı unsurlarından birisi olduğu,
- İç denetimin, gözlemlediği örnek çalışmaları işletmelerin diğer birimlerine referans kaynağı olarak sunduğu,
- Süreçlerin iyileştirilmesi ve geliştirilmesi hususunda işletmelere katkı sağladığı,
- Etkinliğin ve verimliliğin sonucu olarak işletmenin daha fazla vergi vermesine iç denetimin vesile olduğu,
- İç denetimin yapmış olduğu denetimlerde elde edilen bulguların ve bunlara ait önerilerin üst yönetime yol gösterdiği.

Soru 6: İç denetim biriminin işletmenizde finansal/mali tablolar, uygunluk ve faaliyet (performans) denetimlerinden daha çok hangisine odaklanmaktadır?

Denetlenen 1, 3, 4, 6, 7, 10, 13-15: *"İşletmemizde iç denetim birimi bulunmamaktadır."*

Denetlenen 2, 16: *"İşletmemizde iç denetim birimi, mali denetimleri ihmal etmeden, daha çok uygunluk ve faaliyet denetimlerine yoğunlaşmaktadır."*

Denetlenen 5, 9, 11, 12: *"İşletmemizde bulunan iç denetim birimi, duruma göre ve projeler için yapılan planlar kapsamında her üç denetim türüne de odaklanmaktadır."*

Denetlenen 8: *"İç denetim birimimiz, işletmemizde daha ziyade uygunluk ve performans denetimlerine odaklanmaktadır. Proje bazlı çalışan işletmemiz süreçlerinin yönetilmesi açısından iç denetim faaliyetleri önem arz etmektedir."*

Çözümleme:

- Bu araştırma kapsamında bağımsız denetime tabi işletmelerde anılan denetim türlerinin odaklanma seviyesini işletmenin iş kapsamının belirlediği,
- Proje bazlı iş yapan işletmelerde daha çok uygunluk ve faaliyet denetimlerinin öncelik aldığı,
- Mali denetimin diğer denetim türlerine göre öncelik seviyesi düşük olsa da mutlaka iç denetim uygulamaları içinde yer aldığı,
- Sonuçta, yapılan denetim türlerinin odaklanma yoğunluğunu koşulların belirlediği.

Soru 7: Yıl sonu hariç, yıl içinde işletmenin finansal tabloları (bilanço ve gelir tablosu) yayınlanıyor mu?

Denetlenen 1, 3, 12, 16: *"Evet. Bankalardan finansal destek alındığı için, işletmelerin bağımsız denetim yaptırması, mali tabloları düzenleyerek raporlanması ve yıl içinde de bankalara sunulması gerekmektedir."*

Denetlenen 2, 5-7, 9: *"Evet. Aylık olarak bilanço ve gelir tablosu düzenlenmekte ve işletme içinde yayınlanmaktadır."*

Denetlenen 4, 10, 13-15: *"Hayır. Sadece yıl sonunda mali tablolar düzenlenmektedir."*

Denetlenen 8, 11: *"Evet. Şirketimizin borsaya "kote" olması nedeniyle SPK kapsamında yasal yükümlülükleri doğrultusunda yıl içinde de "KAP" ve internet sitesi üzerinden mali tablolar düzenlenip yayınlanmaktadır."*

Çözümleme:

- Bu araştırma kapsamında, denetlenen işletmelerin özellikle bankalardan alınan krediler nedeniyle yıl içinde de mali tabloların yayınladığı,
- Halka açık işletmelerin, SPK mevzuatı doğrultusunda, mali tablolarını hazırlanıp dönemler halinde KAP'ta ve internet üzerinden yayımlandığı.
- Bağımsız denetime tabi olup da yılın içinde sadece işletme bünyesinde mali tabloların düzenlendiği,
- Az da olsa yıl içinde mali tablolarını yayınlamayan işletmelerin bulunduğu.

Soru 8: Muhasebe ile ilgili mali müşavirlik hizmetlerini işletme içinde mi yürütüyorsunuz yoksa dışarıdan mı bu hizmeti almaktasınız?

Denetlenen 1: *"Tüm muhasebe işlemleri ve mali müşavirlik hizmetleri dışarıdan sağlanmaktadır."*

Denetlenen 2, 3, 6, 7, 9-13, 15: *"Muhasebe uygulamaları ve mali müşavirlik hizmetleri işletme içinden yürütülmektedir."*

Denetlenen 4, 5, 14, 16: *"Muhasebe işlemleri işletme içinden yürütülmekte, beyan bağlamında resmi olarak ise mali müşavirlik hizmetleri ise dışarıdan sağlanmaktadır."*

Denetlenen 8: *"Muhasebe ve mali işler 100 kişiden fazla bir ekip ile Şirketimiz içinden yönetilmektedir. Bunun yanında, ihtiyaç halinde, dışarıdan danışmanlık hizmeti münferit olarak temin edilebilmektedir."*

Çözümleme:

- Araştırma kapsamında denetlenen işletmelerin büyük bir çoğunluğunun tüm muhasebe uygulamalarını işletme içerisinden yürüttüğü,
- Sadece bir işletmenin muhasebe uygulamalarına yönelik hizmetlerin hepsini dışarıdan sağladığı,
- Ankara'da iş hacmi çok yüksek olan bir işletmelerin, çok ender dışarıdan alınan danışmanlık hizmetleri hariç, tüm mali konulardaki hizmetleri işletme içinden yürüttüğü, muhasebe ve mali işlerle ilgili ciddi sayıda personel istihdam ettiği,
- Görüşme yapılan işletmelerden dördünün muhasebe uygulamalarını işletme içinden, teknik bilgi gerektiren ve resmi olarak mali müşavirlik hizmetlerini ise işletme dışından sağladığı.

Soru 9: Üst yönetim tarafından kullanılmak üzere maliyet/yönetim muhasebesi tutuluyor mu?

Denetlenen 1, 3-7, 12, 14, 16 : *"Evet. Maliyet muhasebesi tutulmaktadır."*

Denetlenen 2, 8, 10, 13: *"Yönetim ve maliyet muhasebesi tutulmaktadır."*

Denetlenen 9, 11, 15: *"Hayır tutulmamaktadır. Sadece yasal muhasebe tabloları tutulmaktadır."*

Çözümleme:

- Görüşme kapsamındaki işletmelerin çoğunluğunun maliyet muhasebesi tuttuğu,
- Dört işletmenin hem maliyet hem de yönetim muhasebesini tuttuğu,
- Üç işletmenin genel (yasal) muhasebe dışında muhasebe tutmadığı,
- Bazı işletmeler için yönetim ve maliyet muhasebesinin öneminin henüz anlaşılamadığının ifadede edilebileceği.

Soru 10: Risk yönetim planı yapıyor musunuz? Yapıyorsanız daha çok hangi alanları kapsamaktadır?

Denetlenen 1, 4, 14: *"Hayır. İşletmemizde risk yönetim planı yapılmamaktadır."*

Denetlenen 2: *"İşletmemize risk yönetim planı yapılmakta olup; özellikle kur farkının minimize edilmesi için ithalat işlemlerindeki risk hesaplamaları, sözleşmelerin maliyet bedelleri, teslim ve ödeme işlemlerinin eşgüdüm halinde yürütülmesine dikkat edilmektedir."*

Denetlenen 3, 7, 12, 16: *"Proje bazına yapılan sözleşmelere ait tutarların ve alım kalemlerinin belirlenen fiyatların üzerine çıkması ve döviz kurunun yükselmesi söz konusu olduğunda, risk yönetim planı yapılmaktadır."*

Denetlenen 5, 6, 15: *"Üretim, satın alma, iş güvenliği ve sağlığı konu başlıklarına yönelik risklerin planlaması yapılmaktadır."*

Denetlenen 8: *"Risk yönetimi işletmemizde, ayrı bir birim olarak yürütülmektedir. Faaliyet alanımız doğrultusunda özellikle sigorta risk yönetimi kritik bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır."*

Denetlenen 9: *"Şirketin operasyonel, finansal, stratejik ve diğer tüm alanlarda riskler belirlenmekte ve buna göre risk yönetim planı oluşturulmaktadır."*

Denetlenen 10, 13: *"Finansal, vergisel ve üretim açısından oluşabilecek riskler belirlenmektedir."*

Denetlenen 11: *"Risklerin erken tespiti komitesi tarafından şirkete, sektöre, ülkeye, piyasalara ilişkin tüm riskler değerlendirilmekte ve ilgili eylem planları oluşturulmaktadır."*

Çözümleme:

- Üç işletme hariç diğer işletmelerin risk planı yaptığı,
- İşletmeler, faaliyet alanlarına uygun olarak risk başlıklarını belirlediği,
- İşletmelere ait risk planları yapılırken döviz kurunun belirsizliği önemli etken olduğu,
- Ülkemizdeki enflasyon riskinin üretim faaliyetlerini olumsuz etkilediği,
- Proje bazlı iş yapan işletmeler için sözleşme sürelerinin uzama riski ciddi bir maliyet kalemi oluşturduğu,

- Faaliyet konusu olmamakla birlikte "sigorta risk yönetimi" üzerine özellikle çalışan işletmenin bulunduğu,
- Az da olsa bazı işletmelerde "risk yönetimi" adı altına ayrı bir birim oluşturulduğu.

Soru 11: İç denetim ve bağımsız denetimin işletmenizde hata, hile ve usulsüzlüklerin belirlenmesi ve önlenmesi hususlarında katkı sunduğunu düşünüyor musunuz? (Yanıtınız evet ise ne gibi katkı sunmaktadır?)

Denetlenen 1, 4, 6: *"Denetim, bilanço kalemlerinin (Kasa, satış, pazarlama, satın alma, stoklar, ödemeler, ortaklara borçlar, kredilerin takibi, maddi duran varlıklar, finansman giderleri, kıdem tazminatı gibi...) izlenmesi hususunda katkı sunmaktadır."*

Denetlenen 2: *"İşletmemizde yapılan uygulamaların belirlenen kurallara (mevzuat ve standartlar gibi) uygunluğu hususunda denetim katkı sağlamaktadır."*

Denetlenen 3, 7, 14, 15: *"Dışarıdan başka bir gözle muhasebe kayıtlarına ve mali tablolara bakılması, olası hataların önlenmesinde yararlı olmaktadır. Dolayısıyla, denetim, işletme körlüğü hususunda farkındalık yaratmakta ve farklı bir açılardan perspektif sağlamaktadır."*

Denetlenen 5: *"Bağımsız denetim oto kontrol sağlamakta, denetleneceğini bilen kişiler hata, hile ve usulsüzlük yapmamaya gayret etmektedir."*

Denetlenen 8: *"Denetim fonksiyonları ve prosedürler, hata, hile ve usulsüzlükler özelinde geniş bir uygulama alanı bulmaktadır. Süreçlerin tutarlılık ve hesap verilebilirliğinin sağlanması açısından ciddi katkı sağlamaktadır."*

Denetlenen 9: *"Bağımsız bir taraf olarak Şirket'in tüm finansal verileri üzerinde testler yapılmakta; iç kontrol ortamının eksikliklerine ilişkin rapor hazırlanmakta; ayrıca, önemli kontrollerin efektif çalışıp çalışılmadığına bakılmaktadır."*

Denetlenen 10, 13: *"Bağımsız denetimin katkı sağladığı düşünülmemektedir."*

Denetlenen 11: *"Bağımsız denetim, hata, hile ve usulsüzlüklerin"*

önlenmesinde muhakkak katkı sağlamaktadır. İşletme içinden görüleyemeyecek bazı durumların dışarıdan bakan ve sorgulayan tarafsız birisi, yanlışları daha rahat görebilmektedir. İşletme bu kapsamda ne kadar sorgulanırsa yapılan uygulamalar hata ve hileye daha fazla kapalı olmaktadır."

Denetlenen 12, 16: *"İş yapma kapsamımızda olan şantiyelerdeki uygulamalar başta olmak üzere, satın alma süreçleri, bütçe oluşumu ve yapılan harcamalar konusunda bağımsız denetim önemli katkı vermektedir."*

Çözümleme:

- Bağımsız denetime tabi işletmelerin çok önemli bir kısmının bağımsız denetimin katkı sağladığı hususunda hem fikir olduğu,
- Az da olsa bazı işletmeler tarafından bağımsız denetim hizmetinin alınmasının işletmeye yarar sağlamadığının düşünüldüğü,
- Hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesinde bilanço kalemlerinin denetim bağlamında ön sırada yer aldığı,
- Bazı işletmelerin muhasebe uygulamalarının teknik olarak mevzuata uygunluğu konusunda bağımsız denetim hizmetini aldığı,
- Bazı işletmeler açısından yerindelik denetiminin (bütçe oluşumu ve/veya yapılan harcamalar gibi) önemsendiği,
- Bağımsız denetim hizmetinin, yapılan uygulamaların izlenmesi bağlamında, işletme personeli üzerinde olumlu etki bıraktığı,
- Uzman kişilerin işletmeye dışarıdan bakması, işletme körlüğünün giderilmesi açısından bağımsız denetimin önemli bir araç varsayıldığı.

Soru 12: Bağımsız denetim işletmesinden, işletmenizdeki riskli alanların belirlenmesi ile ilgili destek alıyor musunuz? (Alıyorsanız hangi konularla ilgili?).

Denetlenen 1, 5, 8, 10, 11, 13, 15: *"Hayır. Belirtilen kapsamında destek almıyoruz."*

Denetlenen 2, 9, 12, 16: *"Mali risk analiz çalışmaları, bankalardan kredi alınması için TFRS kapsamında mali tabloların düzenlenmesi ile birlikte,*

operasyonel süreçlerin mali tabloyu etkileyen kısımlarında önemli eksiklikler var ise bilgi sistemleri altyapısına ilişkin görüş ve öneriler alınmaktadır."

Denetlenen 3, 4, 6, 14: *"Başta usulsüz uygulamalar olmak üzere kasa, bankalar, maddi duran varlıklar, finansman giderleri, kıdem tazminatları, ticari alacaklar, karşılık ayırma, kredilerin ve stokların takibi, bakiyelerin kontrolü gibi hususlarda destek alınmaktadır."*

Denetlenen 7: *"İşletmenin finansal boyutu ilgili olarak bağımsız denetçiler piyasa koşullarını bildikleri için işletmemize yararlı öneriler sunmaktadırlar. Dolayısıyla, olası riskler de minimize edilmiş olmaktadır."*

Çözümleme:

- Nitel anket içerisinde yer alan bağımsız denetime tabi işletmelerin yüzde 40'ı, 12. soru bağlamında destek almadıkları,
- Bağımsız denetim kapsamında alınan bazı hizmetlerin bankalardan kredi kullanımı için TFRS'ye uygun mali tabloların düzenlenmesi hususu olduğu,
- Riskli alanların belirlenmesi sürecinde mali tablolarının işletmeler için çok önemli olduğu,
- Finansal bağlamda, risklerin belirlenmesinde işletmeler tarafından bağımsız denetçilerin öneri ve görüşlerine özel bir önem verildiği.

Soru 13: İç denetimin görev kapsamına giren (finansal tablolar, uygunluk ve faaliyet) konularda dışarıdan danışmanlık hizmeti alıyor musunuz, alıyorsanız hangi konularda?

Denetlenen 1-3, 5, 8, 14, 15: *"VUK, SGK, AR-GE, iş güvenliği, vergi uygulamaları, TMS ve TFRS kapsamında mali tabloların hazırlanması, işletmenin faaliyet alanı ile ilgili yazılım süreçleri ve üretim teknikleri hakkında YMM ve ilgili uzmanlardan danışmanlık hizmeti alınmaktadır."*

Denetlenen 4, 6, 7, 10-13, 16: *"Hayır. Belirtilen kapsamda hizmet alınmamaktadır."*

Denetlenen 9: *"İşletmede süreçlerin belirlenmesi ve iç kontrol ortamının kurulmasına yönelik danışmanlık hizmeti alınmıştır."*

Çözümleme:

- İlgili soruda yer alan bağımsız denetime tabi işletmelerin önemli bir kısmının, iç denetim faaliyetleri arasında bulunan konularda danışmanlık hizmetleri almadığı,
- Bünyesinde iç denetim uygulamalarını barındıran işletmelerin soruda yer alan konularda danışmanlık hizmetlerine ihtiyaç duymadığı,
- Görüşme yapılan işletmelerin, ağırlıklı olarak vergi ve faaliyet alanı ile ilgili konularda danışmanlık hizmeti aldığı,
- Verilen yanıtlardan iç denetim uygulamalarına tasdik denetimi kadar önem verilmediğinin anlaşıldığı.

Soru 14: Bağımsız denetimin, işletme ortaklarınızın ve paydaşlarınızın üzerindeki etkilerini açıklayabilir misiniz?

Denetlenen 1-4, 16: *"Mali tabloların düzgün olarak yayınlanmasından ve işletmenin durumu hakkında haberdar olunması ve kar dağıtımı konusunda ortakların; kredi taleplerinde ise özellikle bankalar nezdinden bağımsız denetim etkili olmaktadır."*

Denetlenen 5, 7: *"Bağımsız denetim işletmelere öz denetim getirmekte ve bu durum ortakların ve paydaşların güven duymasını sağlamaktadır."*

Denetlenen 6, 15: *"Bağımsız denetim kapsamında uzman kişilerin mali tabloları nesnel bir şekilde değerlendirmeleri ve işletmeleri olumlamaları, ortakların bilgi sahibi olmalarını ve güven duymalarını beraberinde getirmektedir. Diğer yandan, işletme paydaşlarından (çözüm ortakları) bankalar ve satıcılar bağımsız denetimden geçen finansal tabloları önemsemektedirler."*

Denetlenen 8, 11, 14: *"Bağımsız denetimin, işletmenin imajı ve görünürlüğü açısından ciddi bir faydası olduğu değerlendirilmektedir. Yatırımcıların ihtiyaçları dikkate alındığında, özellikle halka açık işletmelere ait mali tablolarının şeffaflığı ve güvenilirliği ayrı bir önem taşımaktadır."*

Denetlenen 9, 10, 13: *"Bağımsız denetim, finansal tabloların bir bütün olarak ve önemli hataları içermeyecek şekilde hazırlanması konusunda işletme üst yönetimine ve ortaklarına ciddi bir güvence vermektedir. Aynı durum paydaşlar için de geçerlidir. Bunun yanında bağımsız denetim, iç kontrol ortamında olabilecek önemli eksiklikleri de belirlemektedir."*

Denetlenen 12: *"Bağımsız denetimin aile şirketlerinde ortaklar ve paydaşlar açısından pek fazla bir etkisi bulunmamaktadır."*

Çözümleme:

- Finansal tabloların bağımsız denetimden geçmesi işletme ortakları ve paydaşlar için önemli bir güvence olarak kabul edildiği,
- Bağımsız denetimden geçen mali tablolar özellikle halka açık işletmeler açısından şeffaflığın göstergesi sayıldığı,
- Bağımsız denetimin, işletmelerin öz denetimlerinin sağlanmasında önemli bir araç olduğu,
- Bağımsız denetimin, çözüm ortaları bankalar ve satıcı işletmeler bağlamında, kredi sağlanmasında ve kredili emtia alımlarında ciddi referans olarak dikkate alındığı,
- Bağımsız denetimden geçen mali tabloların finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyacını gidermede önemli bir rol oynadığı,
- Bağımsız denetimin, aile şirketi ortakları açısından öneminin henüz anlaşılamadığı.

Soru 15: Bağımsız denetime tabi işletme olarak, olası vergi denetimi (inceleme) karşısında kendinizi güvende hissediyor musunuz? (Yanıtınız evet ise açıklar mısınız?).

Denetlenen 1, 2: *"Bağımsız denetim dönem sonu işlemlerinde önemli bir işlev üstlenmektedir. Böylece, muhasebe kayıtları ile gerçek durumun uyumu açısından risklerin en aza indirilmesi amaçlanmaktadır."*

Denetlenen 3-7, 14-16: *"Dışarıdan uzman kişilerin farklı bakış açısıyla, muhasebe kayıtları ile mali tablolar karşılaştırılıp incelenmesi işletme içi*

uygulamalar bakımından önem arz etmektedir. Bunun sonucundan bağımsız denetim aracılığıyla, varsa yanlış ve eksik işlemlerin usulüne uygun yapılması sağlamaktadır. Ayrıca, amortisman ayrılması, faiz hesaplamaları, karşılık ayrılması gibi konularda denetçilerin görüş ve önerileri dikkate alınmaktadır."

Denetlenen 8: "Bağımsız denetimin olası bir vergi denetimine karşı önlem olarak karmaşık ve detaylı denetim gerçekleştirdiği düşünülmektedir."

Denetlenen 9, 10, 13: "Finansal tabloların makul düzeyde bağımsız denetim firmasından güvence almış olması sebebiyle vergi incelemesine karşı işletme kendini güvende hissetmektedir."

Denetlenen 11, 12: "Bağımsız denetimin odaklandığı uluslararası finansal raporlama standartları, önemli düzeyde vergi konularıyla çoğu kez farklı olduğu için tam bir güvence sağlamadığı düşünülmekle birlikte, mali tabloların bağımsız denetimin onayını almış olması kısmı olarak bir güven sağlamaktadır ."

Çözümleme:

- Bağımsız denetim tarafından yapılan dönem sonu incelemelerinin mali tablolar bağlamında dikkate değer bulunduğu,
- Çoğu işletmenin, bağımsız denetim tarafından denetlenmesinin vergi incelemesi karşısında bir güvence oluşturduğu kanısında olduğu,
- Bağımsız denetim kapsamında, işletmeye ait muhasebe kayıtlarının ve finansal tabloların uygunluğunun sağlanmasının önemsendiği,
- Bağımsız denetimin TFRS kapsamında yapıldığından VUK'la doğrudan ilişkili olmadığı düşünülse de vergi incelemesine karşı kısmi bir önlem olarak varsayıldığı,
- Bağımsız denetim tarafından finansal tablolara makul güvence verilmesi, vergi incelemesine karşılık, bu güvencenin kaldıraç işlevi gördüğü şeklinde algılandığı.

Soru 16: Yasal zorunluluk olmasa da bağımsız denetim işletmesinden hizmet alır mısınız?

Denetlenen 1: "Hayır. Bağımsız denetim hizmeti almayız."

Denetlenen 2, 6, 8-11, 13-16: *"Evet. Bağımsız denetim Hizmeti alırız."*

Denetlenen 3, 4, 7, 12: *"Özellikle başta bankalar olmak üzere kredi kuruluşları bağımsız denetim raporu istemese, bağımsız denetim hizmeti almayız."*

Denetlenen 5: *"Hayır. Belki iç denetim işlevinin ikamesi olarak düşünülebilir."*

Çözümleme:

- Nitel araştırma kapsamında bulunan işletmelerin çoğunluğunun bağımsız denetim zorunlu olmasa da bu hizmeti alacağı,
- Önemli sayıdaki bağımsız denetime tabi işletmenin kredi taleplerinde zorunlu tutulmasa bağımsız denetim hizmetini almayacağı,
- Bağımsız denetimi, iç denetimin bir alternatifi olarak düşünen işletmenin varlığı.

Soru 17: Yeminli mali müşavirlik hizmeti alıyor musunuz?

Denetlenen 1-4, 6-9, 11, 12, 14, 16: *"Evet.YYM hizmeti almaktayız."*

Denetlenen 5, 10, 13, 15: *"Hayır. YMM hizmeti almamaktayız."*

Çözümleme:

- Bağımsız denetim tabi işletmelerin büyük bir çoğunluğunun YMM'lik hizmeti aldığı,
- Bağımsız denetime tabi olup da YMM hizmeti almayan işletmelerin oranının yüzde 25 olduğu,
- YMM hizmeti almanın en büyük nedenin özellikle VUK bağlamında muhasebe uygulamalarında mesleki ve teknik bilgi eksikliklerinin giderilmesi yönünde olduğunun söylenebileceği.

Soru 18: İşletmenizde iç denetim birimi varsa, bilişim sistemlerini ne ölçüde ve hangi alanlarda kullanmaktadır?

Denetlenen 1, 3, 4, 6, 7, 10, 13-16: *"İşletmemizde iç denetim bulunmamaktadır."*

Denetlenen 2, 5, 8, 9, 11: *"İşletmemizde arşivleme başta olmak üzere süreçler, mühendislik, yazılım, üretim, test modülleri, satın alma, tesellüm, stoklar, muhasebe, insan kaynakları, finansal tablo analizleri gibi bir çok bilgi ve uygulamalar kurumsal kaynak planlama üzerinden yürütülmekte olup, bu durum iç denetim birimine büyük bir kolaylık sağlamaktadır."*

Denetlenen 12: *"İşletmemizdeki iç denetim birimi yazışmaları, raporlama, arşivleme gibi uygulamaları bilişim sistemi üzerinden gerçekleştirmektedir."*

Çözümleme:

- Bağımsız denetime tabi işletmelerin çoğunluğunda iç denetim birimi olmadığından, iç denetimin bilişimle ilgisi hakkında yeterli bilgi alınamadığı,
- Bilişime önem veren işletmelerde, iç denetim biriminin bilişimden etkin bir şekilde yararlandığı,
- Kurumsal kaynak planlaması kullanan işletmelerde, iç denetimin doğal olarak bilişim teknolojileri denetimi yapmasına uygun olduğu,
- Bazı işletmelerde iç denetim biriminin, bilişim sistemlerini yazışma, raporlama arşivleme gibi sınırlı olarak kullanabildiği.

Soru 19: Bu görüşmede (sorularda) yer almayan, iç ve bağımsız denetimin işletmeniz üzerindeki etkileri hakkındaki başka düşünceleriniz var mıdır?

Denetlenen 2, 3, 11: *"Ekonomik faaliyetlerin olduğu her yerde denetimin varlığı kaçınılmazdır. Teftiş, işlem bittikten sonra, iç denetimin ise işlem devam ederken yapılması daha anlamlı bulunmaktadır. Diğer yandan, bağımsız denetimin ülke içerisinde daha da yaygınlaşması, şirketlerin bu denetime bir zorunluluk olarak değil de aslında kendilerine katkı sağlayacak bir süreç ve araç olarak bakması gerektiği düşünülmektedir."*

Denetlenen 4: *"Bağımsız denetimin etkinliği bakımından, halka açık işletmelerde olduğu gibi, bağımsız tüm denetime tabi işletmelerde üçer aylık dönemler halinde bağımsız denetim yapılması ve raporlanması sağlanmalıdır."*

Böylece, dönem sonunda yapılacak işlemler için büyük bir kolaylığı beraberinde getirecektir. TTK ve KGK kapsamında bu yönde mevzuat oluşturmalıdır. Çünkü, mevcut haliyle, dönemin son ayında bile bağımsız denetim sözleşmesi yapılabilmektedir."

Denetlenen 5, 8: *"İç denetim işletmenin adil, şeffaf, hesap verebilir ve etkin olmasına katkı sağladığı için çok değerli bir yönetim aracıdır. İç denetimin, işletme içi süreçlerin verimliliği ve kalitesi üzerine ciddi etkileri bulunmaktadır."*

Çözümleme/:

- Kurumsal ve iş hacmi yüksek işletmeler, katkısı dikkate alındığında bağımsız denetimin ülke çapında yaygınlaştırılmasını ifade ettiği,
- Teftiştten ziyade iç denetimin işletmeler için katkısının daha yüksek olduğu,
- Bağımsız denetimin etkinliği açısından denetim sözleşmesinin dönem başında yapılması için mevzuat oluşturulmasının zorunluluğu,
- Bağımsız denetimin halka açık işletmelerde olduğu gibi diğer işletmeler için de üçer aylık dönemler halinde denetlenip raporlanmasının önemli olduğu.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Denetimin işletmeler üzerine etkisine yönelik yapılan bu nitel çalışmayla, denetleyenler ve denetlenenlerin konuya ilişkin görüş ve önerilerinin saptanmasına çalışılmıştır. Bu çalışmanın temel amacı, yapılan denetimlerin denetçiler ve muhasebe uygulayıcıları açısından neler ifade ettiği bilgisinin birinci elden elde edilmesi üzerinde özenle durulmuştur. Farklı bakış ve değerlendirmeler eşliğine, denetim kapsamında düzenlenen mevzuatın ve yapılan uygulamaların "çıkar çatışmaları" da dikkate alınarak konunun irdelenmesi öncelikli olarak yapılan araştırmanın merkezine konulmuştur.

Konuyla ilgili olarak bizzat uygulamanın her iki tarafında da bulunan farklı kesimlerin görüş ve önerileri aşağıda belirtilen şekilde sıralanabilir.

Denetleyenlerin açısından öneriler aşağıda sıralanmıştır;

- Halka açık işletmeler hariç, bağımsız denetime tabi işletmelerde genel olarak İKS'nin öneminin anlaşılamaması, işletmelerin yönetilebilirliği ve denetlenebilirliği açısından önemli sıkıntıları beraberinde getirmektedir. Anılan işletmelerde İKS'nin olmaması sonucunda, iç denetim de işletmelerde yer almamaktadır. Bu iki önemli unsurun olmaması, bağımsız denetimin de işlevini azaltmaktadır.
- Denetim uygulamalarında ve mali tabloların hazırlanması hususunda en önemli rehber olan ve KGK tarafından yayımlanan TFRS vb. dokümanlar hakkında ilgili muhasebe personelinin bilinçlendirilmesi önem taşımaktadır.
- İşletme ortakları açısından, bağımsız denetimin yapılmasının, kredi veren paydaşların talebi doğrultusunda zorunlu tutulmasının ötesinde, işletme yönetimleri için çok önemli bir yönetim aracı olduğu anlayışının geliştirilmesi gerekmektedir.
- Bağımsız denetime tabi işletmelerin, rekabet gücü ve sağlıklı bir şekilde yönetilebilirliği bağlamında, KYİ ve risk yönetimi konularında daha

duyarlı hareket etmesi günümüzde işletme yönetimleri açısından zorunluluk halini almış bulunmaktadır.

- Denetimde anlayış ve uygulama bütünlüğünün sağlanabilmesi için KGK, Hazine ve Maliye Bakanlığı (VUK) vd. yetkisi altında bulunan düzenlemelerin içerik, standart, sistematik, yetki vb. konu başlıkları, meslek mensuplarının görüşleri de dikkate alınarak bir bütün halinde mevzuatın ele alınmasında yarar bulunmaktadır.

Denetlenenlerin açısından öneriler aşağıda sıralanmıştır;

- Genel itibariyle bağımsız denetime tabi işletmelerde İKS ve iç denetimin olmaması, işletme ortakları ve yönetimleri açısından önemli bir eksiklik olarak görülmemektedir.
- Halka açık ve KAYİK kapsamında değerlendirilen veya iş hacmi yüksek olan işletmelerin, iç denetim ve bağımsız denetimin işlevlerine önem verdikleri ve denetimi de gerekli bir yönetim aracı olarak kabul etmektedirler. Ayrıca, işletmenin kurumsallığı, rekabet gücü ve saygınlığı açısından KYİ ayrı bir önem taşımaktadır.
- Halka açık olmayan ve daha çok geleneksel yönetim anlayışında bulunan işletmeler, gerek bağımsız denetimin gerekse iç denetimin katma değerinin ötesinde denetimi hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesiyle yükümlü görmektedirler.
- Bağımsız denetime tabi ancak daha çok aile şirketi şeklinde yönetilen işletmeler, bağımsız denetimi kredi kuruluşları için bir referans veya "yasak savma" olarak algıladıkları gözlemlenmiştir.
- Konu bağlamında görüşme yapılan işletmelerin çoğunda, bağımsız denetimle tasdik denetiminin arasındaki ayrım konusunda yeterli bilincin henüz tam oluşmadığı değerlendirilmektedir.
- İşletmelerde riskli alanların belirlenmesinde döviz kurunun ve enflasyonist baskının önemli bir rol oynadığı genel kabul görmektedir.
- Bağımsız denetimin yıl boyunca etkin bir şekilde hizmet verebilmesi için, denetim sözleşmesinin dönem başında yapılması ve bağımsız denetim

raporlarının da ilgili dönem içinde her üç ayda bir yayınlanmasının yararlı olacağı dillendirilmektedir.

Genel değerlendirme;

Denetleyenler açısından, halka açık işletmeler hariç, bağımsız denetime tabi işletmeler tarafından denetim kavramının ve işlevlerinin tam olarak anlaşılamadığı hususlarında genel bir görüş birliği bulunmaktadır. Denetim esnasında işletmelerin bağımsız denetim kapsamında finansal tabloların düzenlenmesi için gerekli donanım ve gereken hassasiyetin gösterilmesi konularında sorunların bulunduğu ifade edilmektedir. Ayrıca, SPK kapsamı dışında bulunan işletmelerin, bağımsız denetim sözleşmelerinin dönem sonuna kadar yapılabildiği esnekliği dikkate alındığında, doğal olarak denetimler "bir bütün halinde" dönem sonunda yapılabilmektedir. Bu durum yapılan denetimin, dönem içindeki işletmenin finansal seyrinin gözlemlenmesine yönelik etkinliğini doğrudan etkilemektedir.

Diğer yandan, işletmelerde genel olarak İKS'nin istenilen şekilde oluşturulmaması, süreçlerin belirgin hale getirilmemesi finansal tablolarda yer alan bilgilerin temini, kontrolü ve incelenmesinde ortaya çıkan değişik sorunları da beraberinde getirmektedir. Söz konusu verilerin elde edilmesi ve finansal tabloların düzenlenmesini sağlayan personelin niteliği ve yeterliliği ayrı bir olumsuzluk olarak bağımsız denetçilerin karşısında durmaktadır.

Denetlenenler açısından, bağımsız denetimle ilgili ağırlıklı olarak iki farklı görüş çerçevesinde ele alınması mümkündür. İlki, bağımsız denetime tabi, halka açık ve iş hacmi yüksek olan işletmeler İKS'nin oluşturulması, süreçlerin belirlenmesi, iç denetim, KYİ gibi yönetim araçlarının gerekliliği ve katma değeri konularında mevzuat ve akademik anlamda yapılması gereken düzenlemelerin yerine getirilmesi hususlarını çok önemli bir gereklilik olarak sürekli gündemlerinde tutmaktadırlar. İkincisi ise, bağımsız denetime tabi ve aile şirketi olarak yönetilen işletmeler, bağımsız denetim, İKS, iç denetim, KYİ gibi yönetim araçlarının kavramsallığı ve işlevselliği hakkında henüz yeterince bilinçlendiği söylenemez.

Sonuç olarak, işletme yönetiminin tamamlayıcısı olan denetimlerin daha iyi anlaşılması ve işletmelere etkisi bakımından tüm uygulayıcıların görüşleri, küresel dinamikler de dikkate alınarak, sistematik bir süreç içinde, konu ile mevzuatın

yeniden düzenlenmesi mevcut sorunların aşılmasında önemli bir kilometre taşı olacağı düşünülmektedir.

Bu çalışmanın, konu kapsamında çözüm ortaklarına kaynak olması ve mevcut durumun dillendirilmesi bakımından benzer konularda farklı çalışmalara katkı sağlaması temenni edilmektedir.



KAYNAKÇA

- Adiloğlu, Burcu (2011). *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Avder, Edoğan (2007). *Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği*, MuhasebeTR. E-Bülten. <http://www.muhasbetr.com/yazarlarimiz/erdogan/003/> (05 Ekim 2020).
- Aydemir Oğuzhan ve Erkan Mehmet (2017). <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/319989> (10 Ekim 2020)
- Arslan, Öznur (2018). *Muhasebe Hilelerinin Tespitinde İç 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, Muhsin (2015). *Tarihsel Süreç İçerisinde Türkiye'de Kullanılan Muhasebe Sistemleri ve İktisadi Devlet Teşekkülleri Üzerinden Örnekler*, Doktora Tezi. Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı. Çanakkale
- Balkaya, Vahap (2007). Basel II ve Ekonomiye Etkileri. http://www.muhasbetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=1745 (06 Şubat 2021)
- Bayrak, Tuğçe (2018). “İç Denetim Felsefesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. Özel Sayı 2018; 20 ös977-ös990. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/635218>. (01 Şubat 2021)
- Bozkurt, Nejat (2018). *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Can Ahmet Vecdi, Demirci Şuayip Doğuş ve Kıvraklar Kıymaz Merve (2015). *Muhasebe Temel Kavramlarının Küresel İktisadi Olaylar Açısından İrdelenmesi*. 1. Uluslararası Ekonomi ve İşletme Kongresi. Bildiriler Kitabı. Gostivar / Makedonya <https://www.researchgate.net/publication/328119081> (12 Aralık 2020)

- Çaştut, Hasan (2019). *Muhasebe Derslerinde Öğretme ve Öğrenme Sorunu: Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Muhasebe Öğretim Elemanları Üzerinde Nitel Bir Araştırma*, Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi. Sivas
- Çerikçioğlu, Görkem (2016). *Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişim Süreci: Sivas İlinde Muhasebe Meslek Elemanları Üzerine Nitel Bir Araştırma*. Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı. Yüksek Lisans Tezi. Sivas
- Dalkılıç, Fatih ve Oktay Sadiye (2011). “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarında Mesleki Şüphecilik”, *Mali Çözüm Dergisi* İSMMMO (Ocak-Şubat 2011)
- Demir, Elanur Türker (2020). *Muhasebe Denetiminde Hata ve Hileleri Tespit ve Önleme Yöntemleri ve Mali Müşavirlerin Bu Konudaki Bilinç ve Tutumları*. T.C. İstanbul Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul
- Demir, Mehmet (2018). *Finansal Muhasebe I-II Ders Notları*. CÜ, İİBF. Sivas
- Demir Mehmet ve Arslan Öznur (2018). “Finansal Raporlama Hilelerinin Saptanmasında Kullanılan Araçların Önem Derecelerinin Bağımsız Denetçilerin Bakış Açısıyla Değerlendirilmesi”, *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. ISSN: 1318-9196. Yıl. 10. Sayı: 30
- Demir Mehmet, Ülker Yakup ve Arslan Öznur (2018). “İç Kontrol, İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi”, *YYÜ İİBB Dergisi*, 3(5).
- Demirkıran, Haydar (2010). *Finansal Raporlamanın Güvenirliğinin Sağlanmasında Bağımsız Denetimin Rolü: Bir uygulama*. T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Programı, Yüksek Lisans Tezi. İzmir
- Erdoğan, Melih (2005). *Denetim*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Erdoğan Nurten ve Azgın Nurcan (2019). “Denetçinin Mesleki Şüpheciliğinin Denetim Kalitesine Etkisi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* (Mart 2019; 21(1); 27-54)

- Gökgöz, Ahmet (2011). “Tarihsel Perspektifte Muhasebenin Doğuşunu ve Gelişimini Etkileyen Faktörler”. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi* Sayı 1/Ekim 2010-Mart 2011 <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/800150>. (28 Aralık 2020)
- Görk, Ahmet Hamdi (2014). *Bağımsız Denetimin Kurumsal İşlemeler Açısından Önemi*, İstanbul Gelişim Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul
- Gücenme Ümit ve Arsoy Poray Arsoy (2006). Türkiye Cumhuriyeti Döneminde Muhasebe Eğitimi http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/malicozum_kongreozel/17%20umitgucenme_aylinporoyarsoy.pdf (3 Ekim 2020)
- Gürbüz, Hasan (1995). *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, Ersin (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Güzel, Murat (2010). *Muhasebenin Tarihçesi ve Gelişimi*. <http://www.muratguzel.net> (01.03.2019)
- Güvemli Oktay, Aytulun Arif ve Şişman Bülent (2012). Muhasebe ve Finans Tarihi *Araştırmaları Dergisi*. Arşiv Sayı 4. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muftad/issue/30125/325042> (10 Eylül 2020)
- Güvemli Oktay ve Güvemli Burak (2015) <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/319881>- (5 Ekim 2020)
- Kandemir, Canol (2010). *Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*, T.C. Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı. Doktora Tezi. Adana
- Kıral, Halis vd. (2020). *İç Denetim Kuruma Değer Katmak*, Ankara: Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar.
- Kızıl Cevdet ve Kocur Dudu Kübra (2017). “Antik Çağlarda Muhasebe ve Dinlerin Muhasebeye Bakış Açısı”. *Kesit Akademi Dergisi*. Sayı 10 (15 Ekim 2020)

- Kurtcebe, Emin (2008). 21. Yüzyılda Muhasebe Mesleği'nin Vizyonu, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi. İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı. Denizli.
- Öztel, Zinnet Özge (2016). *Bağımsız Denetimin İç Denetimden Yararlanması*. T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Anabilim Dalı. Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul
- Öztürk, Veli (2015). *Finansal Muhasebe (SMMM Yeterlilik) Ders Notları*. ASMMO Ankara.
- Pamukçu, Ayşe (2019). *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Sağlam Necdet, Uyar Süleyman ve Yolcu Mehmet (2020). *Bağımsız Denetim Uygulama Rehberi*. Bursa: Muhasebe Kitapları İnternet Yayıncılık
- Savlı, Pınar (2019). *Muhasebe Denetiminde İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi: Antalya İlinde Faaliyet Gösteren Sanayi İşletmelerinde Bir Uygulama*, T.C. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Finansal Yönetim Anabilim Dalı. Yüksek Lisans Tezi, Burdur
- Selimoğlu Kardeş Seval ve Özbek Cevdet Yiğit (2018). *İç Denetim. Uluslararası İç Denetim Standartlarına Uyumlu*, Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Selimoğlu Kardeş Seval, Özbirecikli Mehmet ve Uzay Şaban (2019). *Bağımsız Denetim*, Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Soyşekerci, Serhat (2007). *Örgütlerde Profesyonellerin Yönetimi Sorunu ve Türkiye'de Akademisyenlere Yönelik Bir Nitel Araştırma*. Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Doktora Tezi. Kocaeli
- Sultankhanova Gülnur, Ayanoğlu Yıldız ve Yanık Serap (2019). “Rusya’da muhasebenin Tarihsel Gelişimi”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(2) 508-529. (20 Ekim 2020)

- T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı (1977). Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Yönetimi Geliştirme ve İşletmeleri İyileştirme Özel İhtisas Komisyonu Raporu
- Tetik Nevzat ve Karaca Halime (2020) “Tek Düzene Geçişte Kurum Olarak Umumi Murakabe Heyeti'nin (Yüksek Denetleme Kurulu) Rolü”. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmalar Dergisi* 2020/ Temmuz (19); (81-96. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1200988> (15 Ekim 2020)
- Toyran, Fedai (1990) *Bankaların İç Denetimde Banka Teftiş Kurulları ve Denetim Düzeninin Değerlendirilmesi*, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Para-Banka Bölümü, Yüksek Lisans Tezi. Ankara
- Türedi Hasan ve Karakaya Gencay (2015). “COSO İç Kontrol ve Kontrol Ortamı”. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar* 2015 Cilt: 52 Sayı: 602
- Türkmen, Fatima Eygi (2017). *Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu ve Bir Anket Çalışması*. T.C. İstanbul Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- Uçma, Tuğba (2007). *Türkiye'deki Muhasebe Sisteminin Gelişiminin Kurumsal Teori Çerçevesinde Açıklanması*. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/319970> (1 Kasım 2020)
- Uzay Şaban ve Bayat Saliha Büşra (2016). “6012 sayılı Türk Ticaret Kanununun Bağımsız Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler ve Tartışmalı Konular”, Süleyman Demirel Üniversitesi, *İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Özel Sayısı Y. 2016 Sayı 21 No. 5 s. 1503-1513*. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1013574>
- Uzun, Ali Kamil (1998). “İç Denetimin Toplam Kalite Yönetimindeki Yeri”, *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 43. http://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/MALI_COZUM/MALICOZUM43.pdf
- Uzun, Ali Kamil (2012) *Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İç Denetim Üzerine Düzenlemeler*. <https://www.verginet.net/dtt/1/yeni-ttk-ic-denetim.aspx> (02 Kasım 2020)

- Ülker Yakup ve Erdoğan Avder (2011). *Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri*. Trabzon: Murathan Yayınevi.
- Ülker Yakup, Şeker Kudbeddin ve Çemberlitaş, İbrahim (2020). *İktisat ve İşletme Üzerine-1* Ankara: İksad Yayınevi.
- Ünlü, Buğra (2013). *Bağımsız Denetimin İç Kontrol Sisteminin Etkinliğindeki Rolü Üzerine Bir Araştırma*. T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı. Isparta
- Üstün, Rıfat (1988). “Standart Maliyetlerin Tekdüzen Hesap Planı Açısından Uygulanması”, *Dergipark Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Arşiv Cilt 6, Sayı 1. <http://www.dergipark.org.tr/en/pub/anadoluibfd/issue/49552/634549> (1 Ekim 2020)
- Yalçın, Mustafa (2015). *Denetim (SMMM Yeterlilik) Ders Notları*. ASMMMO. Ankara
- Yazgılı, Ferhat (2010). Sarbanes-Oxley Yasası (Sox Compliance) <http://www.yazgili.com/index.php/ic-denetim-ic-kontrol-risk-teftis/sarbanes-oxley-yasasisox-compliance/> (29 Ekim 2020)
- Yılmaz, Erdal (2018). “Bağımsız Denetimde Mesleki Şüphencilik, Mesleki Şüphencilğin Ölçülmesi ve Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Özel Sayı 2018; 20*, ös838-ös858
- Yükçü Süleyman ve Yükçü Canan (2019). *Bilim, Felsefe, Muhasebeye Estetik Bakış*. İzmir: Kitapana Yayınevi.
- <https://www.kidder.org.tr/hakkimizda/> (16 Kasım 2020)
- <https://www.memurlar.net/haber/72561/kamudaki-ic-denetciler-dernek-kurdu.html> (16 Kasım 2020)
- <http://www.muhasebesitesi.com/kapsam-yonunden-denetim-turleri.html> (12 Eylül 2020)
- <https://www.tide.org.tr/page/4/Kilometre-Taslari> (16 Kasım 2020)
- <https://www.turmob.org.tr/kurumsal-yapi>. (24 Kasım 2020)

EKLER

EK-1. Denetleyen İşletme İle Yapılacak Görüşmeye İlişkin Sorular

Tarih :

Denetim İşletmesinin Unvanı:

Denetçinin Adı Soyadı :

Denetçinin Unvanı :

Tez Konu Başlığı : İşletmelerde İç ve Bağımsız Denetim Süreçleri
ve Denetimin İşletmeler Üzerindeki Etkilerine
Yönelik Ankara İlinde Nitel Bir Araştırma

Tez Konusu İle İlgili Sorular (Cevapların yorumlanarak verilmesi önemle rica olunur)

1. Denetimini yaptığınız işletmelerin iç kontrol sistemleri var mı? Varsa iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında bilgi verir misiniz?
2. Bağımsız denetim, denetlenen işletmelerin iç kontrol sistemlerine ne gibi katkı sağlamaktadır?
3. İç denetimi olan işletmelerin, iç denetim biriminin (bölümü) etkinliği ile ilgili görüşlerinizi açıklar mısınız?
4. Denetimini yaptığınız işletmelerde denetim komitesi var mı?
5. Bağımsız denetimin, denetlediği işletmelerin kurumsal yönetim ilkelerine (adillik, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirlik gibi) etkileri nelerdir?
6. Bağımsız denetimi yapılan işletmelerde bu denetimin, ortaklar ve paydaşlar üzerindeki etkilerini açıklayabilir misiniz?
7. Bağımsız denetim tarafından denetlenmesi, işletmelerin kredibilitesini nasıl etkilemektedir?
8. Denetime tabi olan işletmeler, olası vergi denetimi (inceleme) karşısında kendilerini güvende hissediyorlar mı?

9. Denetimini yapmış olduğunuz işletmelerde riskli alanların belirlenmesinde bağımsız denetimin katkısı nedir?
10. Denetim hizmeti vermiş olduğunuz işletmelerde hata, hile ve usulsüzlüklerin belirlenmesinde ve önlenmesinde bağımsız denetimin katkısı nedir?
11. Bağımsız denetim olarak, işletmelerin finansal tablolarının denetimi dışında, genel itibariyle uygunluk ve faaliyet (performans) denetimlerini de yapıyor musunuz?
12. Mevcut uygulamalar dikkate alındığında yapılan bağımsız denetimin dönem içindeki/ sonunda süresi hakkında bilgi veriri misiniz?
13. Yapmış olduğunuz risk kontrol planı hangi konu başlıklarını içermektedir?
14. Denetim öncesi veya denetim sırasında denetlenen işletme tarafından denetim faaliyeti ile ilgili herhangi bir sorunla karşılaşılıyor musunuz? Sorunla karşılaşıyorsanız hangi konularda?
15. 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname; meslek mensupları, Türkiye Denetim Standartları (TDS) ve Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) olarak güncel uygulamalara yanıt veriyor mu?
16. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında, denetlenmesi gereken işletmeler için belirlenen ölçütler yeterli midir? Yetersiz ise, ortaya konulacak ölçütleri açıklayabilir misiniz?
17. Denetimde bilişim sistemlerini ne ölçüde ve hangi alanlarda kullanıyorsunuz?
18. Bu görüşmede (sorularda) yer almayan, iç ve bağımsız denetimin işletmeniz üzerindeki etkileri hakkındaki başka düşünceleriniz var mıdır?

Vermiş olduğunuz bilgiler için teşekkür ederim. Ozan KOC

EK-2. Denetlenen İşletme İle Yapılacak Görüşmeye İlişkin Sorular

Tarih :

Denetlenen İşletmenin Unvanı :

Yetkili Kişinin Adı Soyadı :

Yetkili Kişinin Unvanı :

Tez Konu Başlığı : İşletmelerde İç ve Bağımsız Denetim Süreçleri ve Denetimin İşletmeler Üzerindeki Etkilerine Yönelik Ankara İlinde Nitel Bir Araştırma

Tez Konusu İle İlgili Sorular (Cevapların yorumlanarak verilmesi önemle rica olunur)

1. İşletmenizde iç kontrol sistemi var mı? Varsa iç kontrol sistemine ilişkin kurallar yazılı hale getirilmiş midir?
2. İşletmenizde iç denetim birimi var mı? Varsa;
 - a. İç denetçilerin ataması nasıl yapılmaktadır?
 - b. İç denetçiler teşkilat şemasında hangi unvana bağlı olarak görev yapmaktadır?
 - c. İç denetim bölümünün çalışmalarına yönelik yazılı bir prosedürünüz var mıdır?
 - d. İç denetçi olarak çalışanlarınızın içinde serbest muhasebeci mali müşavir veya bağımsız denetçi belgesine sahip personel bulunuyor mu?
3. İşletmenizde denetim komitesi var mı? Varsa hangi unvana sahip kişiler bu görevi yürütmektedir?
4. İşletmenizde iç denetim biriminin olması, kurumsal yönetiminizi (adillik, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirlik gibi) güçlendirdiğini düşünüyor musunuz? Örneklerle açıklayınız?
5. İç denetim birimi, işletmenize etkinlik ve verimlilik bağlamında ne gibi katkı sağlamaktadır?

6. İç denetim biriminin işletmenizde finansal/mali tablolar, uygunluk ve faaliyet (performans) denetimlerinden daha çok hangisine odaklanmaktadır?
7. Yıl sonu hariç, yıl içinde işletmenin finansal tabloları (bilanço ve gelir tablosu) yayınlanıyor mu?
8. Muhasebe ile ilgili mali müşavirlik hizmetlerini işletme içinde mi yürütüyorsunuz yoksa dışarıdan mı bu hizmeti almaktasınız?
9. Üst yönetim tarafından kullanılmak üzere maliyet/yönetim muhasebesi tutuluyor mu?
10. Risk yönetim planı yapıyor musunuz? Yapıyorsanız daha çok hangi alanları kapsamaktadır?
11. İç denetim ve bağımsız denetimin işletmenizde hata, hile ve usulsüzlüklerin belirlenmesi ve önlenmesi hususlarında katkı sunduğunu düşünüyor musunuz? (Yanıtınız evet ise ne gibi katkı sunmaktadır?)
12. Bağımsız denetim işletmesinden, işletmenizdeki riskli alanların belirlenmesi ile ilgili destek alıyor musunuz? (Alıyorsanız hangi konularla ilgili?).
13. İç denetimin görev kapsamına giren (finansal tablolar, uygunluk ve faaliyet) konularda dışarıdan danışmanlık hizmeti alıyor musunuz, alıyorsanız hangi konularda?
14. Bağımsız denetimin, işletme ortaklarınızın ve paydaşlarınızın üzerindeki etkilerini açıklayabilir misiniz?
15. Bağımsız denetime tabi olan işletme olarak, olası vergi denetimi (inceleme) karşısında kendinizi güvende hissediyor musunuz? (Yanıtınız evet ise açıkla mısınız?).
16. Yasal zorunluluk olmasa da bağımsız denetim işletmesinden hizmet alır mısınız?
17. Yeminli mali müşavirlik hizmeti alıyor musunuz?
18. İşletmenizde iç denetim birimi varsa, bilişim sistemlerini ne ölçüde ve hangi alanlarda kullanmaktadır?
19. Bu görüşmede (sorularda) yer almayan, iç ve bağımsız denetimin işletmeniz üzerindeki etkileri hakkındaki başka düşünceleriniz var mıdır?

Vermiş olduğunuz bilgiler için teşekkür ederim. Ozan KOC

2/2

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Ozan KOÇ

Uyruğu : T.C.

YABANCI DİL BİLGİLERİ

Yabancı Dil Türü

İlgili Puanlar

İngilizce KPDS () YDS () TOEFL () IELTS ()