



**BAĞIMSIZ DENETİM İLE İÇ DENETİM
ARASINDAKİ İLİŞKİ VE EŞGÜDÜM:
BİST'DE İŞLEM GÖREN İŞLETMELERE
YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

Ayşe Alev BALCI

**Doktora Tezi
İşletme Anabilim Dalı
Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU
2021
Her Hakkı Saklıdır**

T.C.
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

Ayşe Alev BALCI

BAĞIMSIZ DENETİM İLE İÇ DENETİM ARASINDAKİ İLİŞKİ VE
EŞGÜDÜM:
BİST'DE İŞLEM GÖREN İŞLETMELERE YÖNELİK BİR
ARAŞTIRMA

DOKTORA TEZİ

TEZ YÖNETİCİSİ
Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU

ERZURUM-2021



TEZ BEYAN FORMU

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

BİLDİRİM

Atatürk Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Uygulama Esaslarının ilgili maddelerine göre hazırlamış olduğum "Bağımsız Denetim ile İç Denetim Arasındaki Eşgüdüm ve İlişki: BIST’de İşlem Gören İşletmelere Yönelik Bir Araştırma" adlı tezin/raporun tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin/raporumun kâğıt ve elektronik kopyalarının aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım.

Gereğini bilgilerinize arz ederim *.

☐ Tezimin/Raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.

☒ Tezimin/Raporumun makale için **altı ay**, patent için **iki yıl** süreyle erişiminin ertelenmesini istiyorum.

12.01.2021

Aslı ıslak imzalıdır

Ayşe Alev BALCI

*** LİSANSÜSTÜ TEZLERİN ELEKTRONİK ORTAMDA TOPLANMASI, DÜZENLENMESİ VE ERİŞİME AÇILMASINA İLİŞKİN YÖNERGE**

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

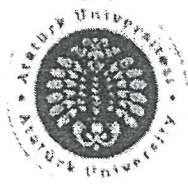
Çeşitli ve Son Hükümler

Lisansüstü tezlerin erişime açılmasının ertelenmesi MADDE 6– (1) Lisansüstü teze ilgili **patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda**, tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu **iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.**

(2) Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz **makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış** ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile **altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.**

Gizlilik dereceli tezler MADDE 7– (1) Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, tezin yapıldığı kurum tarafından verilir. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, ilgili kurum ve kuruluşun önerisi ile enstitü veya fakültenin uygun görüşü üzerine üniversite yönetim kurulu tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.

(2) Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Graduate School of Social Sciences

TEZ KABUL TUTANAĞI

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU danışmanlığında, Ayşe Alev BALCI tarafından hazırlanan bu çalışma 12/01/2021 tarihinde aşağıda isimleri yazılı jüri tarafından İşletme Anabilim Dalı'nda Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan	: Prof. Dr. Turan ÖNDEŞ	İmza: Aslı ıslak imzalıdır
Jüri Üyesi	: Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU	İmza: Aslı ıslak imzalıdır
Jüri Üyesi	: Prof. Dr. Mehmet Suphi ÖZÇOMAK	İmza: Aslı ıslak imzalıdır
Jüri Üyesi	: Doç. Dr. Fatma TEMELLİ	İmza: Aslı ıslak imzalıdır
Jüri Üyesi	: Doç. Dr. Ersin KURNAZ	İmza: Aslı ıslak imzalıdır

Prof. Dr. Sait UYLAŞ
Enstitü Müdürü

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	VI
ABSTRACT	VII
KISALTMALAR DİZİNİ	VIII
ŞEKİLLER DİZİNİ	XII
TABLolar DİZİNİ	XIII
GRAFİKLER DİZİNİ	XVII
ÖNSÖZ.....	XIX
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ, İÇ KONTROL VE İÇ KONTROL SİSTEMİ

1.1. KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ	3
1.1.1. Kurumsallaşma Kavramı ve Önemi	3
1.1.2. Kurumsal Yönetim ve Kurumsal Risk Yönetimi	6
1.1.2.1. Kurumsal Yönetişime Doğru Kurumsal Yönetim Kavramı	7
1.1.2.2. Kurumsal Yönetim İlkeleri.....	8
1.1.2.3. Uluslararası ve Ulusal Alanda Kurumsal Yönetimin Düzenleyici Kuruluşları	9
1.1.2.4. Sürdürülebilir Kurumsal Yönetim	11
1.1.2.5. Risk Kavramı	12
1.1.2.6. Risk Yönetimi.....	14
1.1.2.7. Kurumsal Risk Yönetimi	15
1.2. İÇ KONTROL.....	18
1.2.1. Kontrol ve Benzeri Kavramlar	18
1.2.2. İç Kontrol	19
1.3. İÇ KONTROL SİSTEMİ	19
1.3.1. İç Kontrol Sistem Çeşitleri	19
1.3.1.1. Yönetim Kontrolleri	20
1.3.1.2. Muhasebe Kontrolleri	20
1.3.1.3. Önleyici Kontroller.....	22
1.3.1.4. Bulma ve Düzeltme Kontrolleri	22

1.3.2. İç Kontrol Sisteminin Amaçları	23
1.3.3. İç Kontrol Sistemi Sorumlulukları	26
1.3.4. İç Kontrol Sisteminin Kısıtları	26
1.3.5. İç Kontrol Sistemi Yapılandırma Modelleri.....	28
1.3.5.1. CobiT (Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri - Control Objectives for Information And Related Technologies) Modeli.....	29
1.3.5.2. eSAC (Electronic System Assurance and Control) Modeli	30
1.3.5.3. SysTrust (System Trust) Modeli	30
1.3.5.4. COSO (The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission) Modeli	30
1.3.6. İç Kontrolün Bileşenleri (COSO MODELİ- Bütünleşik Çerçeve)	33
1.3.7. Uluslararası ve Ulusal Alanda İç Kontrole Yönelik Düzenlemeler	34
1.3.7.1. Uluslararası Alanda Düzenlemeler.....	34
1.3.7.2. Ulusal Düzenlemeler	41

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE İÇ DENETİM

2.1. DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ	43
2.2. DENETİM VE DENETİM TÜRLERİ.....	46
2.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	46
2.2.1.1. Finansal Tabloların Denetimi	47
2.2.1.2. Uygunluk Denetimi	47
2.2.1.3. Faaliyet Denetimi	47
2.2.1.4. Performans Denetimi.....	48
2.2.1.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi	49
2.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	49
2.2.2.1. İç Denetim – İç Denetçi.....	49
2.2.2.2. Bağımsız Denetim – Bağımsız Denetçi.....	51
2.2.2.3. Kamu Denetimi – Kamu Denetçisi.....	52
2.2.3. Denetim İhtiyacı Teorileri.....	52
2.2.3.1. Polis Memuru Teorisi	52
2.2.3.2. Güvenilirlik Teorisi	53

2.2.3.3. Rasyonel Beklentiler Teorisi	53
2.2.3.4. Güvence Hizmetleri Teorisi	53
2.2.3.5. Kısmi Yargıç Teorisi	54
2.2.3.6. Vekalet Teorisi	54
2.3. İÇ DENETİM	55
2.3.1. İç Denetim İle İlgili İç Denetçiler Enstitüsü Düzenlemesi.....	56
2.3.2. İç Denetimde Güncel Yaklaşımlar ve Uygulamalar	56
2.3.2.1. Proaktif Yaklaşım	57
2.3.2.2. Denetlenene Müşteri Olarak Yaklaşma	57
2.3.3. Risk Odaklı İç Denetim	57
2.3.3.4. Sürekli Denetim	58
2.2.3. Kurumsal Yönetim, Kurumsal Risk Yönetimi, İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi	59
2.2.3.1. Üçlü Hat Modeli	61
2.4. DENETİM KOMİTESİ	64

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM İLE İÇ DENETİM ARASINDAKİ İLİŞKİ VE EŞGÜDÜM

3.1. BAĞIMSIZ DENETİM TANIMI, ÖNEMİ VE GEREKLİLİĞİ.....	67
3.2. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI	70
3.2.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	70
3.2.2. Uluslararası Denetim Standartları	73
3.2.3. Türkiye Denetim Standartları.....	75
3.4. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KAVRAMI, BOYUTLARI VE ETKİLEYEN FAKTÖRLER.....	76
3.5. BAĞIMSIZ DENETİM PLANLAMASI VE SÜRECİ.....	78
3.5.1. Bağımsız Denetim Planlaması	78
3.5.2. Bağımsız Denetim Süreci	80
3.6. KİLİT DENETİM KONULARI	84
3.7. BAĞIMSIZ DENETİM İLE İÇ DENETİM İLİŞKİSİ	85
3.7.1. Bağımsız Denetim İle İç Denetimin Karşılaştırması.....	86

3.7.2. Bağımsız Denetim ile İç Denetim İlişkisi (BDS 610 Çerçevesinde)	87
3.7.3. Bağımsız Denetim ile İç Denetim Eşgüdümü (Koordinasyon) ve İtimat (UMUÇ 2050 Çerçevesinde)	88
3.7.4. Bağımsız Denetim İle İç Denetim Entegrasyonu	89
3.7.5. Bağımsız Denetçinin İç Denetçiyi Değerlendirmesi	91
3.8. BAĞIMSIZ DENETÇİ İÇ KONTROL İLİŞKİSİ.....	91
3.9. İÇ KONTROL SİSTEMİ, İÇ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM	
ARASINDAKİ İŞBİRLİĞİ	92
3.9.1. Aktif İşbirliği	92
3.9.2. Pasif İşbirliği	92

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM İLE İÇ DENETİM ARASINDAKİ İLİŞKİ VE	
EŞGÜDÜMÜN BIST'DE İŞLEM GÖREN İŞLETMELERDE ARAŞTIRILMASI	
4.1. LİTERATÜR İNCELEMESİ	94
4.2. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	97
4.3. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ.....	97
4.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ KAPSAMI VE SINIRLARI.....	98
4.5. ARAŞTIRMANIN DAYANDIĞI HİPOTEZLER.....	100
4.5.1. Tez Teorisi.....	100
4.5.2. Hipotez Örgüsü	101
4.6. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	105
4.6.1. Geçerlilik, Güvenilirlik Analizleri ve Verilerin Normallik Testleri.....	105
4.6.1.1. Faktör Analizleri.....	105
4.6.1.1.1. İç Denetim Anketi Faktör Analizleri	105
4.6.1.1.2. Bağımsız Denetim Anketi Faktör Analizleri	110
4.6.1.2. Faktörlerin Güvenilirliği Analizleri (Cronbach Alpa Değerleri).....	114
4.6.1.3. Normal Dağılıma Uygunluk Analizi	115
4.6.1.4. Doğrulayıcı Faktör Analizleri.....	116
4.6.2. İç Denetim Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi	119
4.6.2.1. İç Denetim Çalışmalarında Sorumluluğu Bulunan Yönetici ve/veya	
Çalışanların Demografik ve Genel Özelliklerine Ait Bulgular	119

4.6.2.2. İç Denetim Çalışmalarında Sorumlu Yönetici ve Çalışanların Bağımsız Denetim ve İç Denetim Algılarının Ölçümlenmesi: Hipotezlerin Test Edilmesi..	127
4.6.2.2.1. Farklılık Hipotezlerinin Testi.....	127
4.6.2.2.2. İlişki Hipotezlerinin Testi	145
4.6.3. Bağımsız Denetim (İkinci) Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi	148
4.6.3.1. Bağımsız Denetçilerin Demografik ve Genel Özellikleri ile İlgili Bulgular	148
4.6.3.2. Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim ve İç Denetim Algılarının Ölçümlenmesi: Hipotezlerin Test Edilmesi.....	152
4.6.3.2.1. Farklılık Hipotezlerinin Testi.....	152
4.6.3.2.2. İlişki Hipotezlerinin Testi	169
SONUÇ.....	174
KAYNAKÇA	182
EKLER.....	200
EK 1. Etik Kurul Onay Belgesi	200
EK 2. İç Denetim Anket Formu	202
EK 3. Bağımsız Denetim Anket Formu	205
EK 4. 01.08.2019 Tarihi İtibarı ile BIST’de İşlem Gören İşletmeler, Hizmet Aldıkları Bağımsız Denetim Şirketleri ve Bağımsız Denetçi Unvan Dağılımı Tablosu	208
EK 5. İç Denetim Ölçeği İçin Elde Edilen 3 Faktörlü Kavramsal Yapı	223
EK 6. Bağımsız Denetim Ölçeği İçin Elde Edilen 5 Faktörlü Kavramsal Yapı.....	224
EK 7. Uluslararası İç Denetim Standartları ve Uygulama Önerileri.....	225
EK 8. Bağımsız Denetim Standartları	229
ÖZGEÇMİŞ.....	231

ÖZET**DOKTORA TEZİ****BAĞIMSIZ DENETİM İLE İÇ DENETİM ARASINDAKİ İLİŞKİ VE
EŞGÜDÜM: BIST’DE İŞLEM GÖREN İŞLETMELERE YÖNELİK BİR
ARAŞTIRMA****Ayşe Alev BALCI****Tez Danışmanı: Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU****2021, 231 Sayfa****Jüri: Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU****Prof. Dr. Turan ÖNDEŞ****Prof. Dr. Mehmet Suphi ÖZÇOMAK****Doç. Dr. Fatma TEMELLİ****Doç. Dr. Ersin KURNAZ**

Günümüz globalleşen ve rekabetin arttığı ekonomik dünyasında birey, kurum ve kuruluşlar işletmelerle ilgili finansal kararlar almak durumundadır. Finansal kararlarda, karar alıcılar, kullanacakları bilginin doğruluk ve güvenilirliğine ihtiyaç duymaktadır. Hem finansal bilginin doğruluk ve şeffaflığını hem de yönetim kararlarının etkin uygulanmasında bağımsız denetim ve iç denetim farklı roller üstlenmektedir. Bu iki denetim sürecinin eşgüdüm, karşılıklı bilgi paylaşımı ve iletişim halinde olması ise bu bilginin kalitesini arttırmakta, maliyet azaltımı ve zaman tasarrufuna yol açmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, BIST’de işlem gören işletmelerin iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanları ile denetim ve danışmanlık hizmeti aldıkları bağımsız denetim firmalarında görevli bağımsız denetçilerinin karşılıklı bakış açılarını tespit etmek, işbirliği ve etkileşimlerinin Türkiye’de uygulamada hangi düzeyde olduğunu belirlemek, varsa sorunlarını saptamaktır. Bu amaçla iki gruba iki ayrı anket düzenlenmiştir. Farklılık ve ilişki durumlarına bakılmıştır. Uygulamaya ilişkin veriler faktör analizi, t-Testi, Varyans Analizi, Kruskal-Wallis Testi ve Mann-Whitney U Testleri kullanılarak analiz edilmiştir. Araştırmanın sonucunda iki grubun da iki konuya yaklaşımlarının kendi grup demografik özelliklerine göre farklılık gösterdiği, bağımsız denetim ile iç denetim arasında yüksek korelasyon (ilişki) algıladıkları tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Risk Yönetimi, İç Kontrol, İç Denetim, Bağımsız Denetim, BIST.

ABSTRACT

Ph. D. DISSERTATION

**RELATIONSHIP AND COORDINATION BETWEEN INDEPENDENT AUDIT
AND INTERNAL AUDIT: A RESEARCH ON BUSINESSES TRANSACTED IN
BIST**

Ayşe Alev BALCI

Advisor: Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU

2021, Page: 231

Jury: Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU

Prof. Dr. Turan ÖNDEŞ

Prof. Dr. Mehmet Suphi ÖZÇOMAK

Assoc. Prof. Dr. Fatma TEMELLİ

Assoc. Prof. Dr. Ersin KURNAZ

In today's globalized and competitive economic world, individuals, institutions and organizations have to make financial decisions regarding businesses. In financial decisions, decision makers need the accuracy and reliability of the information they will use. Independent audit and internal audit have different roles in both the accuracy and transparency of financial information and the effective implementation of management decisions. The coordination, mutual information sharing and communication of these two audit processes increase the quality of this information, resulting in cost reduction and time savings.

The aims of this study are to identify the reciprocal perspectives of the managers and employees responsible for internal audit of the enterprises listed on the BIST and the independent auditors working in independent audit firms which gives audit and consultancy services to these enterprises, to ensure that at what level of cooperation and interaction in practice in Turkey, to determine if there are any problems. For this purpose, two different surveys were conducted for two groups. Differences and relationships have been examined. The data related to the application were analyzed using factor analysis, t-Test, Variance Analysis, Kruskal-Wallis Test and Mann-Whitney U Tests. As a result of the study, it was determined that the approaches of both groups to the two subjects differ according to their group demographic characteristics, and they perceived a high correlation (relationship) between independent audit and internal audit.

Key Words: Enterprise Risk Managment, Internal Control, Internal Audit, Independent Audit, BIST.

KISALTMALAR DİZİNİ

AAA	: American Accounting Association (Amerikan Muhasebe Birliği)
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certificated Public Accountants (Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü)
ANE	: Audit Non-Executive (Denetim Yöneticisi Olmayan)
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	: Bağımsız Denetim Standardı
BIST	: Borsa İstanbul
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
CCSA	: Certification in Control Self Assessment (Kontrol Öz Değerlendirme Sertifikası)
CEO	: Chief Executive Officer (İcra Kurulu Başkanı)
CFE	: Certified Fraud Examiners (Sertifikalı Hile Denetçisi)
CFI	: Corporate Finance Institute (Kurumsal Finans Enstitüsü)
CFSA	: Certificated Financial Services Auditor (Sertifikalı Mali Hizmetler Denetçisi)
CGAP	: Certificated Government Auditing Professional (Sertifikalı Kamu Denetçisi)
CIA	: Certified Internal Auditor (Sertifikalı İç Denetçi)
CISA	: Certificated Information Systems Auditor (Sertifikalı Bilgi Sistemleri Denetçisi)
COSO	: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Treadway Komisyonu Sponsor Örgütler Komitesi)

CPA	: Certificated Public Accounts (Sertifikalı Kamu Muhasebecileri)
CRMA	: Certification in Risk Management Assurance (Risk Yönetimi Güvencesi Sertifikası)
DFA	: Doğrulayıcı Faktör Analizi
ECIIA	: European Confederation of Institutes of Internal Auditing (Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu)
ERM	: Enterprise Risk Management
KRY	: Kurumsal Risk Yönetimi
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
EY	: Ernst & Young Denetim, Vergi ve Danışmalık Hizmetleri Şirketi
FRC	: Financial Reporting Council (Finansal Raporlama Konseyi)
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IAASB	: International Auditing and Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
IAESB	: International Accounting Education Standards Board (Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu)
IESBA	: International Ethics Standards Board for Accountants (Uluslararası Muhasebeciler için Etik Standartları Kurulu)
ICAEW	: Institute of Chartered Accountants in England and Wales (İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü)
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)
IIA	: The Insitute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)
INE	: Independent Non-Executive (Bağımsız Yönetici Olmayan)
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Sayıştaylar Birliği)

IPSAS	: International Public Sector Accounting Standarts (Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları)
IPSASB	: International Public Sector Accounting Standarts Board (Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu)
ISA	: International Standarts on Auditing
(UDS)	: (Uluslararası Denetim Standartları)
ISACA	: Information Systems Audit and Control Association (Bilgi Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Derneği)
ISO	: International Organization of Standardization (Uluslararası Standartlar Örgütü)
IT	: Information Technology
(BT)	: (Bilgi Teknolojileri)
IM	: Information Management
(BY)	: (Bilgi Yönetimi)
İDKK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
KAP	: Kamuyu Aydınlatma Platformu
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KİDDER	: Kamu İç Denetçiler Derneği
KPMG	: Klynveld Peat Marwick Goerdeler Denetim, Vergi ve Danışmalık Hizmetleri Şirketi
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükte İşletmeler
KÜMİ FRS	: Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
MSGUT	: Muhasebe Sistemi Genel Uygulama Tebliği
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)
PCAOB	: Public Accounting Oversight Board (Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu)
PwC	: Price Waterhouse Coopers Denetim, Vergi ve Danışmalık Hizmetleri Şirketi
SAS	: Statements on Auditing Standarts (Denetim Standardı Tebliği)

SEC	: U.S. Securities and Exchange Commission (ABD Sermaye Piyasası Kurulu)
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
SOX	: Sarbanes-Oxley Act (Sarbanes-Oxley Yasası)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SPL	: Sermaye Piyasası Lisanslama
SPSS	: Statical Package for the Social Sciences (Sosyal Bilimler İçin İstatistik Programı)
TDK	: Türk Dil Kurumu
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TKYD	: Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu
TODAİE	: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMÖB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMUÇ	: Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1.1. Kurumsal Yönetim İlkeleri	9
Şekil 1.2. Risk Türleri.....	13
Şekil 1.3. Risk Analizi	14
Şekil 1.4. Risk Yönetim Süreci.....	15
Şekil 1.5. Kurumsal Risk Yönetim Döngüsü.....	16
Şekil 1.6. COSO Küpü.....	32
Şekil 1.7. COSO Piramidi.....	32
Şekil 1.8. COSO Küpü – İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve –COSO’ya Göre Bileşenler	33
Şekil 1.9. COSO 2017 Kurumsal Risk Yönetimi Sarmalı	34
Şekil 1.10. Uluslararası Alanda İç Kontrole Yönelik Düzenlemelerin Harita Gösterimi	41
Şekil 1.10. Denetimin Uluslararası Alanda Tarihsel Gelişimi.....	44
Şekil 1.11. Denetimin Uluslararası Alanda Tarihsel Gelişimi.....	45
Şekil 2.3. Sürekli Güvence Bileşenleri	59
Şekil 2.4. Bir Kurumsal Yönetim Çerçevesi Örneği.....	60
Şekil 2.6. IIA’nın Üçlü Hat Modeli	64
Şekil 2.7. Denetim Komitesinin Denetim ve Yönetim Kurulu İletişimindeki Yeri.....	65
Şekil 2.8. Kurumsal Yönetim, Denetim Komitesi ve İç Denetim Arasındaki İlişki.....	66
Şekil 3.1. Kurumsal Yönetim Sistemi ve Bağımsız Denetim.....	70
Şekil 3.2. Bağımsız Denetimin Temel Adımları.....	83
Şekil 3.3. Bağımsız Denetim Süreci	84
Şekil 3.4. İşletmenin Amaç ve Hedefleri, Risk Yönetimi, İç Kontrol İç Denetim ve Bağımsız Denetimin Etkileşim Boyutu	89
Şekil 3.5. İç Denetim ve Bağımsız Denetim Karşılaştırması	91
Şekil 4.1. Tez Teorisi	101

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 3.1. Bağımsız Denetçi ile İç Denetçinin Karşılaştırılması	86
Tablo 4.1. İç Denetim Anketi Kaiser-Meyer-Olkin ve Bartlett's Testi	106
Tablo 4.2. İç Denetim Anketi Anti-Image Matrisi	107
Tablo 4.3. İç Denetim Anketi Açıklanan Toplam Varyans Tablosu	108
Tablo 4.4. İç Denetim Anketi Döndürülmüş Bileşen Matrisi	109
Tablo 4.5. İç Denetim Anketi Faktör Soru Grupları	110
Tablo 4.6. Bağımsız Denetim Anketi Kaiser-Meyer-Olkin ve Bartlett's Testi	110
Tablo 4.7. Bağımsız Denetim Anketi Anti-Image Matrisi	111
Tablo 4.8. Bağımsız Denetim Anketi Açıklanan Toplam Varyans Tablosu	112
Tablo 4.9. Bağımsız Denetim Anketi Döndürülmüş Bileşen Matrisi	113
Tablo 4.10. Bağımsız Denetim Anketi Faktör Soru Grupları	113
Tablo 4.11. İç Denetim Anketi Güvenilirliği	114
Tablo 4.12. Bağımsız Denetim Anketi Güvenilirliği	115
Tablo 4.13. Normal Dağılıma Uygunluk Testi Sonuçları	115
Tablo 4.14. İç Denetim Anketi Model Uyum İyiliği Sonuçları	116
Tablo 4.15. İç Denetim Anketi Standardize Edilmiş Regresyon Ağırlıkları.....	117
Tablo 4.16. Bağımsız Denetim Anketi Model Uyum İyiliği Sonuçları	118
Tablo 4.17. Bağımsız Denetim Anketi Standardize Edilmiş Regresyon Ağırlıkları....	118
Tablo 4.18. Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Dağılımları	119
Tablo 4.19. Katılımcıların Yaşlarına Göre Dağılımları.....	119
Tablo 4.20. Katılımcıların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımları.....	120
Tablo 4.21. Katılımcıların İşletme İçerisindeki Unvanlarına Göre Dağılımları	121
Tablo 4.22. Katılımcıların İşletme İçindeki Çalışma Sürelerine Göre Dağılımı.....	121
Tablo 4.23. Katılımcıların Denetim Mesleğinde Geçen Deneyim Süresine Göre Dağılımı.....	122
Tablo 4.24. Katılımcıların sahip olduğu Meslekî Sertifika/Sertifikalara Göre Dağılımları	122
Tablo 4.25. Katılımcıların İşletmelerinin Faaliyette Bulunduğu Sektörlere Göre Dağılımı.....	123
Tablo 4.26. Katılımcıların İşletmelerin Faaliyette Bulunduğu Süreye Göre Dağılımı	124

Tablo 4.27. Katılımcıların İşletmelerin Yabancı Ortaklı Olup Olamamasına Göre Dağılımı.....	125
Tablo 4.28. Katılımcıların İşletmelerinde İç Denetim Birimi Varlık Durumuna Göre Dağılımı.....	125
Tablo 4.29. Katılımcıların İşletmelerinde İç Denetim Birimi Olmama Neden Dağılımı.....	125
Tablo 4.30. Katılımcıların İşletmelerinde Sertifikalı İç Denetçi Durumu.....	126
Tablo 4.31. Katılımcıların İşletmelerinin Bağımsız Denetim Hizmet Alım Süresi	126
Tablo 4.32. Katılımcıların İşletmelerinin Denetleneceği Bağımsız Denetim Firma Karar Mercı	127
Tablo 4.33. H ₁₁ Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları.....	128
Tablo 4.34. H ₁₁ Hipotezi İçin Yapılan Kruskal Wallis Testi İkili Karşılaştırma Sonuçları.....	129
Tablo 4.35. H ₁₂ Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları.....	130
Tablo 4.36. Katılımcıların Sertifika Sahibi Olma Olmama Durumlarının Dağılımı....	131
Tablo 4.37. H ₁₃ Hipotezi İçin Mann – Whitney U Testi Sonuçları.....	132
Tablo 4.38. Katılımcıların Çalıştığı İşletmelerin Sektörlere Göre Dağılımı	133
Tablo 4.39. H ₁₄ Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları.....	134
Tablo 4.40. H ₁₄ Hipotezi İçin Yapılan Kruskal Wallis Testi İkili Karşılaştırma Sonuçları.....	135
Tablo 4.41. H ₁₅ Hipotezi İçin Mann-Whitney U Testi Sonuçları.....	136
Tablo 4.42. H ₁₆ Hipotezi İçin Mann-Whitney U Testi Sonuçları.....	137
Tablo 4.43. H ₁₇ Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları.....	138
Tablo 4.44. H ₁₇ Hipotezi İçin Yapılan Kruskal Wallis Testi İkili Karşılaştırma Sonuçları.....	138
Tablo 4.45. H ₃₁ Hipotezi İçin Oluşturulan Yeni Değişkenin Normal Dağılım Testi Sonuçları.....	139
Tablo 4.46. H ₃₁ Hipotezi İçin Varyans Analizi Sonuçları.....	140
Tablo 4.47. H ₃₂ Hipotezi İçin Varyans Analizi Sonuçları.....	140
Tablo 4.48. H ₃₃ Hipotezi İçin Bağımsız Örneklem T Testi Sonuçları	141
Tablo 4.49. H ₃₄ Hipotezi İçin Varyans Analizi Sonuçları.....	142
Tablo 4.50. H ₃₅ Hipotezi İçin Bağımsız Örneklem T Testi Sonuçları	143

Tablo 4.51. H ₃₆ Hipotezi İçin Bağımsız Örneklem T Testi Sonuçları	144
Tablo 4.52. H ₃₇ Hipotezi İçin Varyans Analizi Sonuçları.....	145
Tablo 4.53. H ₅ Hipotezi İçin Spearman Sıra Korelasyon Sonuçları.....	146
Tablo 4.54. H ₆ Hipotezi İçin Spearman Sıra Korelasyon Sonuçları.....	147
Tablo 4.55. Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Dağılımları	148
Tablo 4.56. Katılımcıların Yaşlarına Göre Dağılımları.....	148
Tablo 4.57. Katılımcıların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımları.....	148
Tablo 4.58. Katılımcıların Firma İçindeki Unvanlarının Dağılımı	149
Tablo 4.59. Katılımcıların Firma İçindeki Çalışma Süreleri	149
Tablo 4.60. Katılımcıların Mesleki Deneyim Süresi.....	149
Tablo 4.61. Katılımcıların Denetim ve Danışmanlık Hizmeti Verdiği İşletmelerde Hangi Tür Sunduğu Hizmetlerin Dağılımı.....	150
Tablo 4.62. Katılımcıların Denetim Firması Ortaklık Yapısı	150
Tablo 4.63. Katılımcıların Müşteri İşletmelerinin İç Denetim Birimi Varlık Durumu	150
Tablo 4.64. Katılımcıların Müşteri İşletmelerinin İç Denetim Birimi Bulundurmama Nedeni	151
Tablo 4.65. Katılımcıların Müşteri İşletmelerinin Bağımsız Denetime Önem Verme Durumu.....	151
Tablo 4.66. Katılımcıların Müşteri İşletmelerinin Etkin Bir İç Kontrol Sistemine Sahip Olup Olmaması Ve Bunun Denetim Maliyetlerini Durumu	151
Tablo 4.67. Katılımcıların 2019 Yılında Üstlendiği Bağımsız Denetim Çalışması Adedi	152
Tablo 4.68. H ₂₁ Hipotezi İçin Oluşturulan Yeni Değişkenin Normal Dağılım Testi Sonuçları.....	153
Tablo 4.69. H ₂₁ Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları.....	153
Tablo 4.70. H ₂₂ Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları.....	154
Tablo 4.71. H ₂₃ Hipotezi İçin Mann – Whitney U Testi Sonuçları.....	156
Tablo 4.72. H ₂₄ Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları.....	157
Tablo 4.73. H ₂₅ Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları.....	158
Tablo 4.74. H ₂₆ Hipotezi İçin Mann Whitney U Testi Sonuçları.....	159
Tablo 4.75. H ₂₇ Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları.....	160

Tablo 4.76. H_{41} İçin Oluşturulan Yeni Değişkenin Normal Dağılım Testi Sonuçları..	161
Tablo 4.77. H_{41} Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları.....	161
Tablo 4.78. H_{42} Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları.....	162
Tablo 4.79. H_{43} Hipotezi İçin Mann – Whitney U Testi Sonuçları.....	163
Tablo 4.80. H_{44} Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları.....	165
Tablo 4.81 H_{45} Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları.....	166
Tablo 4.82. H_{45} Hipotezi İçin Yapılan Kruskal Wallis Testi İkili Karşılaştırma Sonuçları.....	166
Tablo 4.83. H_{46} Hipotezi İçin Mann Whitney U Testi Sonuçları.....	167
Tablo 4.84. H_{47} Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları.....	168
Tablo 4.85. H_7 Hipotezi İçin Spearman Sıra Korelasyon Sonuçları	169
Tablo 4.86. H_8 İçin Spearman Sıra Korelasyon Sonuçları	170
Tablo 4.87. H_9 İçin Spearman Sıra Korelasyon Sonuçları	171
Tablo 4.88. H_{10} Hipotezi İçin Spearman Sıra Korelasyon Sonuçları	171
Tablo 4.89. H_{11} İçin Spearman Sıra Korelasyon Sonuçları.....	172
Tablo 4.90. H_{12} İçin Spearman Sıra Korelasyon Sonuçları.....	173

GRAFİKLER DİZİNİ

Grafik 4.1. Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Dağılımları	119
Grafik 4.2. Katılımcıların Yaşlarına Göre Dağılımları	119
Grafik 4.3. Katılımcıların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımları	120
Grafik 4.4. Katılımcıların İşletme İçerisindeki Unvanlarına Göre Dağılımları.....	121
Grafik 4.5. Katılımcıların İşletme İçindeki Çalışma Sürelerine Göre Dağılımı	121
Grafik 4.6. Katılımcıların Denetim Mesleğinde Geçen Deneyim Süresine Göre Dağılımı.....	122
Grafik 4.7. Katılımcıların sahip olduğu Meslekî Sertifika/Sertifikalara Göre Dağılımları	122
Grafik 4.8. Katılımcıların İşletmelerinin Faaliyette Bulunduğu Sektörlere Göre Dağılımı.....	123
Grafik 4.9. Katılımcıların İşletmelerin Faaliyette Bulunduğu Süreye Göre Dağılımı.	124
Grafik 4.10. Katılımcıların İşletmelerin Yabancı Ortaklı Olup Olamamasına Göre Dağılımı.....	125
Grafik 4.11. Katılımcıların İşletmelerinde İç Denetim Birimi Varlık Durumuna Göre Dağılımı.....	125
Grafik 4.12. Katılımcıların İşletmelerinde İç Denetim Birimi Olmama Neden Dağılımı.....	125
Grafik 4.13. Katılımcıların İşletmelerinde Sertifikalı İç Denetçi Durumu	126
Grafik 4.14. Katılımcıların İşletmelerinin Bağımsız Denetim Hizmet Alım Süresi....	126
Grafik 4.15. Katılımcıların İşletmelerinin Denetleneceği Bağımsız Denetim Firma Karar Mercî	127
Grafik 4.16. Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Dağılımları	148
Grafik 4.17. Katılımcıların Yaşlarına Göre Dağılımları	148
Grafik 4.18. Katılımcıların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımları	148
Grafik 4.19. Katılımcıların Firma İçindeki Unvanlarının Dağılımı.....	149
Grafik 4.20. Katılımcıların Firma İçindeki Çalışma Süreleri	149
Grafik 4.21. Katılımcıların Mesleki Deneyim Süresi	149
Grafik 4.22. Katılımcıların Denetim ve Danışmanlık Hizmeti Verdiği İşletmelerde Hangi Tür Sunduğu Hizmetlerin Dağılımı.....	150
Grafik 4.23. Katılımcıların Denetim Firması Ortaklık Yapısı	150

Grafik 4.24. Katılımcıların Müşteri İşletmelerinin İç Denetim Birimi Varlık Durumu.....	150
Grafik 4.25. Katılımcıların Müşteri İşletmelerinin İç Denetim Birimi Bulundurmama Nedeni	151
Grafik 4.26. Katılımcıların Müşteri İşletmelerinin Bağımsız Denetime Önem Verme Durumu.....	151
Grafik 4.27. Katılımcıların Müşteri İşletmelerinin Etkin Bir İç Kontrol Sistemine Sahip Olup Olmaması ve Bunun Denetim Maliyetlerini Durumu.....	151
Grafik 4.28. Katılımcıların 2019 Yılında Üstlendiği Bağımsız Denetim Çalışması Adedi	152



ÖN SÖZ

Gelişen dünya ve işletmecilik faaliyetleri, karar verme sürecinde olan tüm işletme paydaşlarını, doğru ve güvenilir bilgiye ihtiyaç duyar hale getirmiştir. Bu ihtiyaç yönünde, iç denetim; işletmenin risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetimini değerlendirerek, bu süreçleri iyileştirmek ve geliştirmek amaçlı yapılan denetim sürecidir. Bağımsız denetim ise finansal raporlarının güvenilirliği, ilgili yasal düzenlemelere uygunluğunu tasdik eden bağımsız, tarafsız, güvence ve danışmanlık sağlayan bir süreç olarak tanımlanır. Bu çalışmada iç kontrol, iç denetim ve bağımsız denetim kavramları ayrıntılı olarak incelendikten sonra, iç denetim ile bağımsız denetim arasındaki eşgüdüm ve ilişki araştırılmıştır. Sonuç olarak BIST’de işlem gören işletmelerin iç denetim faaliyetleri ve iç denetimde sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanları ile bağımsız denetim faaliyetleri ve bağımsız denetçiler arasında eşgüdüm ve ilişkinin olduğu sonucuna varılmıştır.

Çalışmanın her aşamasında, ayrıca tüm doktora eğitimim boyunca, desteğini benden esirgemeyen, danışmanlığın sadece öğretim değil, aynı zamanda iletişim ve empatiyle de bütünleşik bir süreç olduğunu öğrendiğim hocam Sayın Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU’na teşekkürlerimi sunarım. Tez izleme komitesinde yer alan ve her türlü mesleki tecrübelerini benimle paylaşan hocalarım Sayın Prof. Dr. Turan ÖNDEŞ ile Sayın Prof. Dr. Mehmet Suphi ÖZÇOMAK’a ve ayrıca diğer jüri üyesi hocalarım Sayın Doç. Dr. Fatma TEMELLİ ve Sayın Doç. Dr. Ersin KURNAZ’a teşekkürü bir borç bilirim.

Ayrıca, yoğun akademik çalışmaları arasında zaman ayırarak çalışmanın çerçevesi ve anketler içerikleri konusunda bana yol gösteren hocam Sayın Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU’na, verilerin analizindeki yardımlarıyla çalışmaya katkı sunan Sayın Arş. Gör. Sami ÖZCAN’a ve destekleri için aileme teşekkür ederim.

Erzurum - 2021

Ayşe Alev BALCI

GİRİŞ

Gelişen teknoloji ve değişen fikirlerle birlikte insanlık, geleceğe doğru hızla ilerlemektedir. Dünya'nın profesyonellik gerektiren hemen her alanında olduğu gibi, işletmeler ve işletmecilik faaliyetleri de bu baş döndürücü hızdan etkilenmekte, değişen dünyaya uyum sağlama esnekliği kazanmak ve ayakta kalabilmek için yeniden yapılanmaya ve iletişim kanallarını açık tutmaya çalışmaktadır. Bu çabanın en önemli bölümlerinden biri ise işletme paydaşlarına şeffaflık, verimlilik ve hesap verilebilirlik vaad eden denetim alanında yaşanmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, BIST'de işlem gören işletmelerin iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanları ile denetim ve danışmanlık hizmeti aldıkları bağımsız denetim firmalarında görevli bağımsız denetçilerinin karşılıklı bakış açılarını tespit etmek, işbirliği ve etkileşimlerinin Türkiye'de uygulamada hangi düzeyde olduğunu belirlemek, varsa sorunlarını saptamaktır. Bu amaçla iki gruba iki ayrı anket düzenlenmiştir.

Bağımsız denetim ile iç denetim arasındaki ilişki, eşgüdüm ve iletişimin odak olarak alındığı çalışma, dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; kurumsallaşma ve riskin tanımı ile kurumsal risk yönetimi, ardından iç kontrolün tanımı ile birlikte özellikle bir kontrol yapılandırma modeli ve kurumsal risk yönetimi çerçeve belirleyicisi olarak COSO ele alınmış, ulusal ve uluslararası iç kontrol düzenlemelerine değinilmiştir.

İkinci bölümde; denetimin tanımı, tarihi ve denetim türleri, denetim ihtiyacı ile ilgili teoriler, iç denetimin tanımı, iç denetimle ilgili ulusal ve uluslararası yasal düzenlemeler ve kuruluşlar ile iç kontrol, iç denetim ve kurumsal risk yönetimi arasındaki ilişki açıklanmıştır.

Üçüncü bölümün konusu bağımsız denetimdir. Öncelikle bağımsız denetim ile ilgili düzenlemelerden bahsedilmiş, ardından dünya'da ve Türkiye'de kabul gören bağımsız denetim standartları konu edilmiştir. Bağımsız denetim çıktılarının kalitesini etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Kalite Kontrol Standartları (KKS 1) göz önünde bulundurularak bağımsız denetimde kalite konusu açıklanmıştır. Bu bölüme kadar kavramsal çerçevesi oluşturulan bağımsız denetim ve iç denetimin ilişkisi Bağımsız Denetim Standardı (BDS 610) ve Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)

kapsamında önce yasal düzenlemeler açısından, ardından eşgüdüm, koordinasyon, iletişim ve işbirliği açılarından incelenmeye çalışılmıştır.

Dördüncü bölüm, çalışmanın uygulama kısmıdır. Araştırmaya konu iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanlar ile bağımsız denetçilere yönelik iki ayrı anket formu hazırlanmış ve veriler toplanmıştır. Öncelikle, araştırmanın önemi, kapsamı, veri toplama yöntemi, hipotezleri, geçerlilik- güvenilirlik analizi ve normallik testi, frekans, yüzde, ortalama gibi tanımlayıcı istatistikleri hakkında bilgi verilmiş, ardından Ki-Kare Bağımsızlık Testi, t-TESTİ, Varyans Analizi, Kruskal-Wallis Testi ve Mann-Whitney U Testi testler yapılarak elde edilen araştırma bulgular sunulmuştur.



BİRİNCİ BÖLÜM

KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ, İÇ KONTROL VE İÇ KONTROL SİSTEMİ

İlk bölümde, çalışmanın ana konusu olan bağımsız denetim ve iç denetim konuları ile doğrudan ilişkili kurumsallaşma, risk, kurumsal risk yönetimi, iç kontrol ve iç kontrol sistemi kavramları hakkında bilgi verilecektir. Kurumsallaşmaya giden yolda sürdürülebilir bir risk yönetiminin önemi, kurumsal yönetim kavramında geçen ‘yönetim’ kelimesinin literatürde yönetim kavramına doğru evrilmesi konularına değinilecek, çalışmanın kavramsal çerçevesine giriş yapılacaktır.

1.1. KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ

Günümüzde, büyüyen ekonomiler, beraberinde büyüyen işletmeler ve büyüyen kamusal yapıları getirmiştir. Her iki yapı da büyümenin belirsizlik, kontrolsüzlük ve yönetilemezlik içerebileceğinin farkındadır (Acar, 2020: 135).

Çalışmada, konunun daha iyi anlaşılması amacı ile sırasıyla, bileşenleri olan kurumsallaşma, kurumsal yönetim ve risk yönetimi kavramları ayrı başlıklar halinde ele alınacak ardından, Kurumsal Risk Yönetimi konusuna değinilecektir.

1.1.1. Kurumsallaşma Kavramı ve Önemi

Literatürde farklı şekillerde tanımlanan kurumsallaşma, genel anlamıyla, işletmecilik faaliyetlerinin kişilere değil, kuralları ve standardı belirlenmiş bir sisteme bağlılık olarak ifade edilmekte, değişen dünya koşullarına da uyum sağlama konusunda bir çabanın gerektiği vurgulanmaktadır.

Kavramsal olarak kurumsallaşma, organizasyonel bir oturmuşluğu, yasallığı ile kararlarında öngörülebilirliği olan, düzensiz veya gevşek bir şekilde organize edilmiş, dar teknik eylem ve yapılardan kurumsal çevre ile yapılandırılmış çoklu kaynaklara ve ortamlara geçen, istikrarlı ve sosyal olarak bütünleşmiş bir yapıyı benimseyip uyum sağlamak için, bu durumu içselleştirmiş ve devamında tüm çalışanlar ve yöneticiler tarafından da farklı koşullarda ve ortamlarda aynı algı seviyesine ulaşmışlık olarak tanımlanabilir (Apaydın, 2008: 122).

Selznick, ise kurumsallaşmayı temelde, tarafsız bir fikir ve düzenli, istikrarlı, sosyal olarak ortaya çıkan olarak tanımlanmıştır. Kurumsallaşma, istikrarsız, gevşek bir şekilde organize edilmiş veya dar kapsamlı teknik faaliyetlerden arınma anlamına gelmektedir (Selznick, 1996: 271).

İşletmelerin görev ve sorumluluk paylaşımında ortaklık yapılarının ağır basması, profesyonel yöneticilere karşı bakış tarzları, işletmelerin bu sorunlarla baş edememelerini, çoğunun kapanmasına kadar olan süreci de beraberinde getirmektedir.

Günümüzde işletme kurabilmek için yasalarla belirlenmiş birçok prosedür vardır. Bu prosedürler aslında kurumsallaşmanın ilk adımıdır. Bir işletmenin kurumsallaşabilmesi için aslında kağıt üzerinde atılan bu adım dışında, atması gereken ilk adım profesyonel yöneticilere güvenmesidir (Selimoğlu, 2018: 3)

Olivia, kurumsallaşmanın önemine vurgu yaptığı çalışmada bir kurumsallaşma modeli geliştirmiş bunu özellikle tedarik zincirlerine önermiştir (Olivia, 2016: 66).

Türkiye aile işletmelerinde karşı karşıya kalınan problemlerin sebepleri, temelde kurumsallaşmanın sağlanamamasıdır. Çözüm, yeni gelen nesillere nasıl davranması gerektiği konusunda öğütler vermede aranmaktadır. Asıl sorun ise aile ilişkileri ile işletmenin iç içe olması bu iki farklı alanda yaşanan gerçekliklerin ve menfaatlerin zaman zaman çatışmasıdır. Ailenin kurumsallaşması ile işletmenin kurumsallaşması aynı şey değildir (Özler, Özler ve Gümüştekin, 2007: 439).

Apaydın, işletmelerde kurumsallaşmanın, formalleşme, profesyonelleşme, hesap verebilirlik, kültürel güç ve tutarlılık olmak üzere 5 boyutu olduğunu ileri sürmektedir (Apaydın, 2009: 11) .

Formalleşme; işletmedeki yapıların, eylemlerin ve ilişkilerin tanımlanması ve çalışanların görev, rol, yetki ve sorumluluklarının belirlenerek hazır hale getirilmesidir. Kurumsallaşmanın formal boyutu, çalışanların hangi işleri nasıl yapacaklarını bilmelerini sağlamakta ve işletmeye istikrar kazandırmaktadır.

Kurumsallaşmanın profesyonelleşme boyutu, işletmede profesyonel yöneticilerin işe alınması, işletme ortamının profesyonel çalışanların özelliklerini destekleyecek şekilde yenilenebilmesi ve işletmenin sektördeki profesyonel ve sektördeki kurumlarla ilişki içerisinde bulunması olarak açıklanabilir.

Kurumsallaşmanın başka bir boyutu olan hesap verilebilirlik, işletmelerin eylemlerinde yasallık kazanabilmek adına çeşitli yasa koyucu kurumların baskısı sonucunda yaptıkları eylemlerden dolayı topluma karşı sorumlu olması ve bu eylemlerle ilgili doğru, tam, tarafsız bilgiyi, bilgi kullanıcılarına aktarmasıdır. Topluma açık bir hale gelerek eylemlerinin sonucunda sorumluluğu üstlenmesidir.

Kültürel güç örgüt kültürünün tüm işletme personeli ve yöneticileri tarafından benimsenme düzeyini gösterir. İşletme içerisinde yaygın olarak paylaşılan örgüt kültürü ve bu kültürü oluşturan mevzuatlar, etik normlar ile ilkelerin işletme üyelerince benimsenme düzeyi arttıkça işletme güçlü bir kültür temeline sahip olmaktadır. Örgüt kültürü, çalışanların işletme içerisindeki davranışlarını yönlendiren kurallar ya da normlar sistemini sağlar. Bu da işletmenin kişilere bağlı olamayan, kurumsal bir kimlik kazanmasına yardımcı olur (Apaydın, 2009: 16).

Tutarlılık; işletmenin faaliyetleri arasında uyum; aynı sektördeki benzer işi yapan işletmelere benzeme ve benzer durumlarda benzer tepkiler verme olarak tanımlanabilir. Kurumsallaşma çabasının başarılı olması için işletmenin tüm bu boyutlarını dikkate alması ve geliştirmesi gerekmektedir.

Kurumsallaşma çalışmalarının başarılı olması, işletme sahip ve yöneticilerinin; kurumsallaşmayı bir kültür olarak algılamasına, yeni kuşaklara aktararak devamlılığını sağlamasına, çalışanların; örgütsel sistemin kurallarını ve normlarını kabul etmelerine, değer vermelerine ve rutin olarak uygulamalarına bağlıdır (Apaydın, 2009:11-19; Selimoğlu, 2018: 6-10)

Kurumsallaşmanın, işletmelere birçok konuda faydası bulunmaktadır. Kurumsallaşmanın işletmelere sağladığı faydalar şunlardır;

- İşletme faaliyetlerinin sürdürülmesi kişilere değil, sisteme bağlı bir hâle gelir.
- Mevcut çalışanları işten ayrılması durumunda, faaliyetler aksamadan devam eder.
- İşe yeni başlayanlar görevlerini örgütün kendi sistemi içinde öğrenebilir.
- İşletme çalışanlarının deneyimlerinden en üst noktada yararlanmaya olanak verir.
- Kurucu ve ortakların yetki devrini kolaylaştırır ve iş yüklerini azaltır.

- İşletmede profesyonel yöneticilerin çalıştırılması işletmenin çevreye ve değişkenlere uyum yeteneğini artırır.
 - İşlerin yetkin kişiler tarafından yapılması hata olasılığını azaltır.
 - Çalışanların işletmeye bağlılıkları ve duydukları güven artar.
 - İşletmenin verimliliği ve etkinliği artar.
 - İşletmenin pazarlama eylemlerini etkileyerek, performansını artırır.
- (Selimoğlu, 2018: 8)

Türkiye'deki işletmeler ile gelişmiş ülkelerdeki işletmeler karşılaştırıldıklarında, Türkiye'deki işletmelerin daha genç oldukları ve ömürlerinin de daha kısa olduğu görülmektedir. Bunun nedeni, çoğu aile işletmesi olan bu işletmelerin ataerkil bir yapıya sahip olmaları, yetki devri konusunda istekli olmamaları, işletme ve aile kavramlarının birbirinden ayıramamasıdır. Varlıklarını devam ettiren küçük işletmeleri diğerlerinden ayıran en önemli özellik kurumsallaşmalarını sağlama düzeyleridir (Apaydın, 2008: 122; Selimoğlu, 2018: 9).

1.1.2. Kurumsal Yönetim ve Kurumsal Risk Yönetimi

Kurumsal Yönetim (KY), Kurumsal risk yönetimini (KRY) de kapsayan bir yönetsel anlayış olarak kabul görmektedir. Bütüncül bir KY anlayışının temel noktalarından birisi de KRY' dir. KY üzerine en iyi uygulama örneklerine ait çalışmalarda KRY, yönetim kurulunun ana sorumluluklarından biri olarak açıkça ifade edilmektedir (Küçük Yılmaz, 2007: 64).

KRY süreci; risk yönetimi anlayışının ilgili kurumda oluşturulmasından, risklere karşı oluşturulacak karşı koyma kodlarının işlerlik kazanmasına kadar çok geniş bir alanı kapsamaktadır. KRY'nin bu noktada ki en büyük destekçisi, kurumun genelinde oluşturulan bütüncül kurumsal yönetim anlayışının var olmasıdır.

Sonuç olarak, her iki anlayış da birbirleri ile en üst seviyede ilgilidir. Yetersiz ve zayıf KY uygulamalarına sahip işletmelerin KRY yeterlilikleri ve becerileri de yetersiz ve zayıf olacaktır (Lam, 2000: 65 akt. Küçük Yılmaz, 2007: 64).

1.1.2.1. Kurumsal Yönetişime Doğru Kurumsal Yönetim Kavramı

Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD), KRY’ni tanımlarken Weil, Gotshal & Manges LLP hukuk bürosu kıdemli ortağı, akademisyen ve yazar Ira M. Millstein’in tanımını kullanmaktadır (TKYD, 2020). Millstein’a göre KRY *“Bir kurumun, paydaşların ve toplumun çıkarlarına zarar vermeden, mali kaynakları ve insan kaynaklarını kendine çekebilmesini, üretken olması ve bu sayede hissedarları için uzun dönemde ekonomik kazanç yaratarak istikrar sağlamasını mümkün kılan kanun, yönetmelik ve gönüllü uygulamalar toplamıdır.”*

Dar anlamda kurumsal yönetim: “kurumların yönlendirildiği ve kontrol edildiği bir sistem” olarak tanımlanabilir. Geniş anlamda ise “bir kurumun entellektüel ve finansal sermayeyi çekebilmesi, verimli çalışması ve toplumun değerlerine saygılı olarak uzun vadede paydaşlarına ekonomik değer katması olarak açıklanabilir. Bunun için kurumsal risk yönetimi ilkeleri temelinde yönetsel karar mekanizmalarının izlenmesi ve denetlenmesine olanak sağlayan kanun, yönetmelik, uygulama ve kodlamaları geliştirmek gerekmektedir (Tanç ve Cingöz, 2011: 206)

İç Denetçiler Enstitüsü (The Insitute of Internal Auditors- IIA) KRY’ni karar alıcıların, işletmeleri için KRY uygulamalarına yol gösterdiği ve iç denetçilerin genellikle bu uygulamalar ışığında ilerleyen bir süreç olarak tanımlamıştır. Bununla birlikte, işbirliği içinde çalışacak risk yöneticileri ve iç denetçiler kurumsal risk yönetimini benzer şekilde düşünmelidirler. İşletmede risk yöneticileri de iç denetçiler de ISO 31000 spesifik risk yönetim standartlarını ve IIA Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ), Committee of Sponsoring Organizations (COSO) KRY Çerçevesi gibi rehber dokümanlarını KRY’yi doğru yönetmek için kullanabilirler. Bir standart ya da rehber kullanmak etkin risk yönetimi için bir anahtardır (Risk & Insurance Management Society, 2012: 5).

Yönetişim, özel bir işletme veya kamu, tüm organizasyonlarda sistemler ve kontrol unsurları geliştirir. Latince kökenli bir kelime olan ‘Yönetişim’ (Governance), idare etmek anlamına gelir. Yasalara ve düzenlemelere uyulmasını ve organizasyonu yönetmek için kurumsal kaynakların verimli kullanılmasını kapsar. Sahipliğin ve kontrolün birbirinden ayrılması gerektiğini savunan bir çalışma alanıdır. Yönetişim; yönetim kurulları, işletme ortakları, yöneticiler, çalışanlar, müşteriler ve düzenleyici

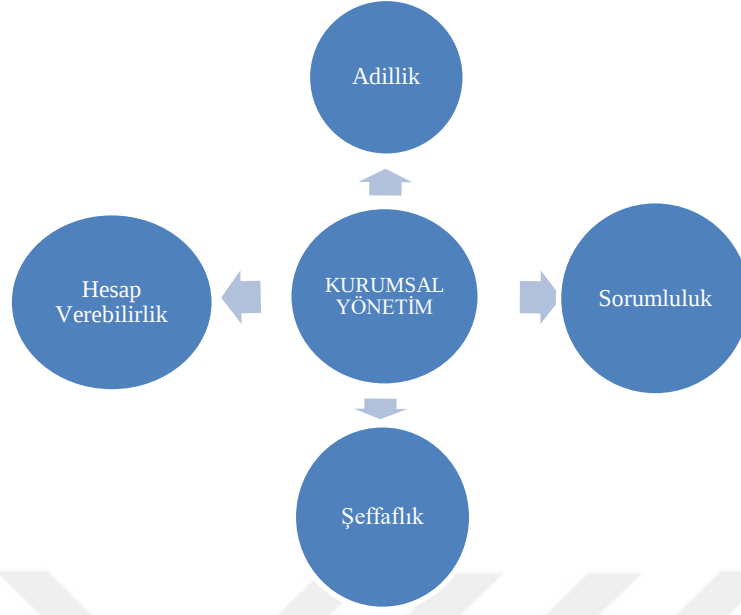
kurumlar arasındaki ilişkileri düzenler ve karşılıklı bir eylem durumu mevcuttur (Tarantino, 2008: 2).

Kurumsal yönetim çalışmalara bakıldığında, ilklerin Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) tarafından yapıldığı ve küresel olarak kabul gördüğü görülecektir (Acar, 2020: 137).

1.1.2.2. Kurumsal Yönetim İlkeleri

Küreselleşmeyle birlikte uluslararası yatırımların oranları her geçen gün artmakta ve bu artış, beraberinde sorunları da getirmektedir. Söz konusu sorunların temelinde, finansal tablolara olduğu kadar piyasalara da güven yer almaktadır. Hem bahsi geçen problemin ortadan kaldırılabilmesi hem de ülkelere ait yasal ve ekonomik koşulların belirli bir standarda bağlanabilmesi, işletmelerin kurumsal bir yapıya sahip olması ile mümkündür. Kurumsal yönetim ise dört temel ilkeye dayanmaktadır. Dört ilke Şekil 1.1’de sunulmuş olmakla birlikte bunlar (Pamukçu, 2011: 136);

- Tüm ortakların haklarını koruyarak çalışanlara eşit davranılması olarak tanımlanan *adillik*,
- İşletme faaliyetlerinin ilgili yasalara, mevzuat, tebliğ, yönetmelik ve taraflar arası kurulan sözleşmeye uygun bir biçimde gerçekleştirilmesini ifade eden *sorumluluk*,
- İşlemeye ait olan bilgilerin zamanında, doğru ve anlaşılabilir bir şekilde kamuya duyurulması gerektiğini *belirten* şeffaflık ve
- Yönetim Kurulu üyelerinin pay sahiplerine karşı zorunluluğunu ifade eden *hesap verilebilirliktir*.



Kaynak: Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ, 2011. T.C. Resmî Gazete (Seri: IV, No: 56), Sayı 28158, 30/12/2011.

Şekil 1.1. Kurumsal Yönetim İlkeleri

1.1.2.3. Uluslararası ve Ulusal Alanda Kurumsal Yönetimin Düzenleyici Kuruluşları

Cadbury Raporu: Cadbury Komitesi İngiltere’de Sir Adrian Cadbury başkanlığında, Aralık 1992’de kamuoyunun görüşlerini de dikkate alarak kurumsal yönetim kavramını ilk kez ele alan raporu yayımlamıştır. Raporda yönetim ilkelerinin genel özellikleri belirlenmiştir. Rapor, geliştirdiği öneriler ile uluslararası alanda geçerliliği olan bir model haline gelmiştir (Selimoğlu, 2018: 17; Şen, 2013: 58).

Cadbury Raporunun getirdiği düzenlemelerin uygulanması yönünde bir zorunluluk yoktur. Ancak Londra Borsasına kayıtlı işletmeler, raporda yer alan direktifleri uygulayıp uygulamadıklarını, uygulamadıysa gerekçelerini kamuya açıklamak zorundadır. Raporda yönetim kurulu üyelerinin paydaşlara ve topluma olan sorumlulukları belirlenmiş, kurumsal yönetimin iyileştirmeyi ve finansal raporlama ile denetime olan güveni artırmaya yönelik öneriler geliştirilmiştir (Atamer, 2006: 13).

Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü- OECD) Kurumsal Yönetim İlkeleri: OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, 1999 yılında Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

(OECD) Konseyi tarafından, uluslararası kuruluşlar, üye ülkelerin ulusal hükümetleri ve özel sektör temsilcileri ile görüşülerek hazırlanmıştır. İlkeler bağlayıcı olmamakla birlikte kamu kurumları ve özel sektör işletmelerinin kendi yönetim anlayışlarını gözden geçirmeleri ve belirlenen standartları uygulamaları açısından önemli bir rehberdir. Bu rehber bir dizi standart ve yol gösterici ilkeleri kapsamaktadır. Yönetim kavramındaki sürekli gelişmeler ve değişen koşullar ile yönetim ilkelerinin yenilenmesi ihtiyacı ortaya çıkmış ve OECD ilkeleri 2004 yılında güncelleyerek yeniden yayımlanmıştır (OECD, 2005: 3).

OECD İlkeleri, tüm dünyada yatırımcılar, işletmeler, yöneticiler ve diğer bilgi bekleyenler için birleştirici bir referans kaynağı haline gelmiştir. Yürürlüğe girdiği tarihten bu yana yönetim kavramını gündemde tutmuş ve hem OECD üye ülkelerindeki hem de OECD üyesi olmayan ülkelerdeki karar organları için bir yol gösterici kılavuz olmuştur. İlkeler aynı zamanda OECD üyesi olan ve olmayan ülkeler arasındaki kapsamlı işbirliği programı için ortak payda teşkil etmektedir (OECD, 2005: 4).

Sarbanes Oxley Yasası (SOX): Sarbanes Oxley Yasası, 2002 yılında kurumsal yönetim alanında atılmış en önemli adım olarak Amerika Birleşik Devletleri (ABD)’nde yürürlüğe girmiştir. Yasa, düzenleyicileri olan ABD senatörü Paul Sarbanes ve ABD Temsilciler Meclisi üyesi Michael G. Oxley’in adlarıyla anılmaktadır. Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certificated Public Accountants-AICAPA) başkanı “SOX’ın Amerikan kongresinin o zamana kadar iş dünyasına kattığı en kapsamlı değişikliklerden bazılarını içerdiğini” belirtti.(Cohen, Dey ve Lys, 2008: 758).

Sarbanes Oxley Yasası geniş kapsamlı bir yasa olmakla birlikte amaçlarından biri de, finansal raporlamanın, bağımsız denetimin ve diğer muhasebe hizmetlerinin kalitesini ve şeffaflığını artırmaktır. Bir diğer amacı muhasebe uygulamalarında standart bir çerçeve oluşturmak ve denetim şirketlerinin bağımsızlığını güçlendirmektir. Böylelikle ilgili kuruluştaki kurumsal yönetim faaliyetleri de düzenlenmiş olacaktır (Price, 2006: 17). Yasanın yatırımcılar açısından amacı, sermaye piyasalarında işletmelere ilişkin bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini artırarak onları korumaktır. Yasa denetimin kalitesini korumayı ve geliştirmeyi, yatırımcıların özellikle büyük

muhasabe skandalları sonucu sarsılan güvenlerini yeniden tesis etmeyi amaçlar (James, 2006: 4).

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Türkiye’de yasal düzenleyici kuruldur. SPK, kurumsal yönetimle ilgili Ocak 2014’de “Kurumsal Yönetim Tebliği” (www.resmigazete.gov.tr: Erişim Tarihi: 01.06.2020), Mart 2019’da “Kurumsal Yönetim Raporlama Rehberi”ni (www.spk.gov.tr: Erişim Tarihi: 01.06.2020) yayınlamıştır. Rehber, başta OECD’nin 1999 Yılında yayınlanan “OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri” olmak üzere, tavsiye edilen genel ilkeleri esas almıştır. Rehber, halka açık işletmeler için hazırlanmış olup, uygulanma tercihi isteğe bağlıdır. Rehberde, “uygula, uygulamıyorsan açıkla” prensibi geçerlidir. İlgili rehber, kurumsal yönetim ilkelerini ilgilendiren dört ana grup ve konu üzerinde durmaktadır. Bunlar, pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri ve yönetim kuruludur (www.spk.gov.tr: Erişim Tarihi: 01.06.2020). Bunun yanı sıra KRY ile ilgili SPK Borsa İstanbul (BIST) Kurumsal Yönetim Endeksinin de (XKURY) (Karcıoğlu, Kurnaz ve Güner, 2019: 107) düzenleyicisi konumundadır.

1.1.2.4. Sürdürülebilir Kurumsal Yönetim

İşletmelerin sürekliliği, kurumsal kültüre olan inançları ve bu yapıya uygun bir örgütlenme bir modelini kurmalarıyla mümkün olacaktır (Selimoğlu, 2018:3). Bu bağlamda “kurumsal yönetim, kurum yönetiminde, iş akışlarında ve işletmeyle ilgili taraflarla ilişkilerde; eşitlik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk yaklaşımlarıyla kurum faaliyetlerinin verimliliği, finansal raporlama güvenilirliği, düzenlemelere uygunluk, paydaşların haklarına ve çıkarlarının korunması için güvence sağlayan ilke ve yaklaşımları ifade eder” (Uzun ve Yurtsever, www.denetim.net).

Sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir kurumsal yönetim; kurumsal yapılarda uzun vadeli değer yaratmak amacı ile ekonomik, çevresel ve sosyal faktörlerin KY ilkeleri ile birlikte kurum faaliyetlerine ve karar mekanizmalarına uyarlanması ve bu konu nedeni ile kaynaklanabilecek risklerin yönetilmesidir. Bu nedenle, kurumsal yönetim, yaygın kullanımı olan geleneksel büyüme ve kâr maksimizasyonu modeline alternatif olmaktadır (Acar, 2020: 138).

1.1.2.5. Risk Kavramı

“İtalyancası “risco”, Almancası “risiko”, İngilizcesi “risk” olan bu kavram dilimize risk olarak yerleşmiştir. “Zarar veya kayıp durumuna yol açabilecek bir olayın ortaya çıkma olasılığı” anlamına gelmektedir” (Selimoğlu, 2018: 27). Literatürde farklı risk tanımları olmakla birlikte, ortak noktalarına bakıldığında, riskin iki kavramdan meydana geldiği görülmektedir. İlki, riskin gerçekleşme “olasılığı”, ikincisi ise söz konusu risk gerçekleştiğinde yaratacağı “şiddet”tir. Riskin gerçekleşmesi halinde amaçlanan hedef üzerinde nasıl bir etki yapacağının tespiti için bu iki kavramın işletme açısından iyi değerlendirilmesi gerekmektedir (Bahadır, 2007: 2) Riskin matematiksel ifadesi ise şöyle yapılmaktadır (Selimoğlu, 2018: 30);

$$\text{Risk} = \text{Olasılık} \times \text{Şiddet}$$

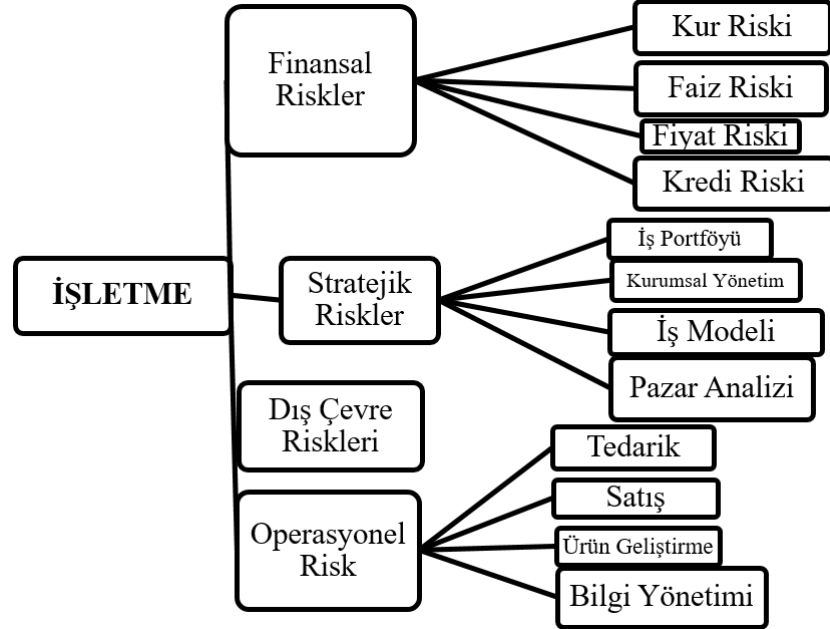
- İlgili ifadede olasılık riskin meydana gelme ihtimalini, şiddet ise riskin ağırlığını ifade etmektedir.
- Bu kavramlar 1,2,3.. gibi sayısal olarak değerlendirilebileceği gibi, az orta, çok gibi nitel olarak da değerlendirilebilir.
- Risk için bir belirsizlik halidir denilebilir ancak her belirsiz halinin bir risk olduğunu söylemek mümkün değildir.
- Buradaki ayırım, belirsizliklerin amaca giden yoldaki tehlike ile etkileşim düzeyidir.

Dabbağolu ve Can’a göre ise risk, olumsuzluk içeren bir unsurdur ve gerçekleşmesi durumunda bir zararın (hasarın) oluşması şarttır. Özetle, risk arzu edilen bir şeyin gerçekleşmesi veya gerçekleşmemesi ihtimalidir (Dabbağolu ve Can, 2018: 31).

Risk türleri çok farklı şekillerde sınıflandırılabilir. Bunun nedeni ise, kuruluşların yapısal ve sektörel kontrol risk özelliklerinin birbirinden farklı olmasıdır. Burada adı geçen yapısal risk, kontrol imkanının bulunmadığı kabulü ile, tekil ya da başka yanlışlıklarla, toplu olarak, işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgelerin ve söylenen ifadelerin önemli bir yanlışlık içermesi ihtimalidir. Örneğin bilanço aktiflerinde değer düşüklüğüne uğraması yüksek ihtimal türden emtia bulunduran bir işletme açısından stok değerlemesi yapısal olarak oldukça risklidir (Durak, 2020: 278).

Kontrol riski ise tek olarak veya başka yanlışlıklarla birlikte toplu halde işletme yöneticileri tarafından sunulan bilgi ve belgelerde oluşabilecek önemli bir yanlışlığın işletmenin iç kontrol sistemi tarafından vaktinde engellenememe veya tespit edilip müdahale edilememe. Dolayısıyla işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliği arttıkça, kontrol riski düşecektir (Durak, 2020: 278).

İşletmeler açısından riskler genel olarak literatürde dört başlık altında toplanmıştır. Bunlar; finansal riskler, operasyonel riskler, stratejik riskler ve dış çevre riskleridir. Finansal riskler, bir işletmenin mali durumu ve finansal tercihlerinin sonucunda ortaya çıkan risklerdir. Kredi, faiz, fiyat ve kur riski gibi riskler, finansal riskler arasında yer almaktadır (Griffiths, 2005: 23). Operasyonel riskler, bir kurumun esas faaliyet konusunda devam etmesini engelleyebilecek riskleri ifade etmektedir. Tedarik, satış, ürün geliştirme ve bilgi yönetimi gibi riskler operasyonel riskler arasında sayılabilir. Stratejik riskler, bir kurumun belirli bir vade için belirlediği hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek risklerdir. Kurumsal yönetim, pazar analizi ve iş modeli gibi riskler, stratejik risklere örnek olarak verilebilir. Dış çevre riskleri ise işletmenin faaliyetlerinden bağımsız olarak ortaya çıkan ancak işletmeyi de tercihlerine bağlı olarak etkileyen risklerdir. Müşteri trendleri, ekonomik ve politik değişiklikler, bu sınıftaki risklere örnek olarak verilebilir (TÜSİAD, 2008: 20). Buna göre, risklerin türlerine göre sınıflandırması Şekil 1.2’de gösterilmiştir.



Kaynak: Eskişehir Ticaret Odası, Firmalar İçin Finansal Risk Yönetimi: 80, www.etonet.org, 18/04/2016.

Şekil 1.2. Risk Türleri

Treadway Komisyonu Sponsor Örgütler Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission-COSO) tarafından yayımlanan COSO modelinde riskler; “risk tanımlaması” ve “risk analizi” olarak ikiye ayrılmıştır. Modelde, işletmenin risk ortamının sürekli bir değişim içerisinde olduğundan risk tanımlama ve risk değerlendirme süreçlerinin süreklilik arz eden bir yapıda olması gerektiği vurgulanmış, değişimin yönetilmesinin önemine değinilmiştir. İşletmenin amaçlarını gerçekleştirebilmesi ve doğru kararlar verilebilmesi için, öncelikle muhtemel risklerin tanımlaması, daha sonra bu risklerin analiz edilmesi ve son olarak da bu risklerin yönetilmesi gerekmektedir (Akçakanat, 2012: 32). Riskin tanımlamasının yapılmasının ardından Şekil 1.3’de risk analizinin aşamaları verilmiştir.



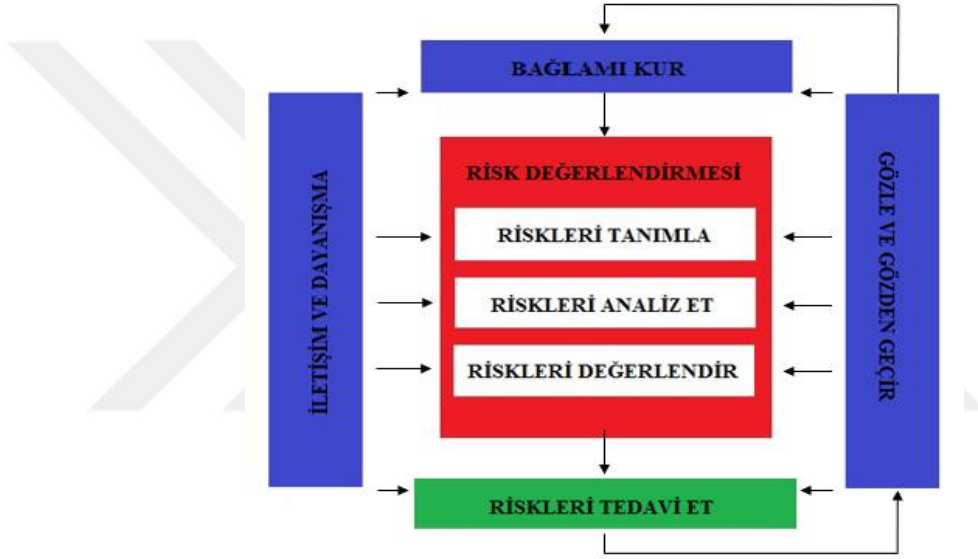
Kaynak: Eskişehir Ticaret Odası, Firmalar İçin Finansal Risk Yönetimi: 26, www.etonet.org, 18.04.2016.

Şekil 1.3. Risk Analizi

1.1.2.6. Risk Yönetimi

IIA’in 2013 yılında yaptığı tanımına göre risk yönetimi; “kurumun hedeflerini gerçekleştirebilmesi için makul bir güvence sağlamak üzere, olası olay veya durumların önceden belirlenmesi, değerlendirilmesi ve kontrol edilmesinden oluşan bir

süreçtir.”(www.theia.org., 3-4, Erişim Tarihi 10.03.2019). Risk yönetimi, işletmelerin süreklilik arz eden bir kurumsal yapıya sahip olmaları için, hem çalışanlar hem de yöneticiler tarafından özümsemişi gerektiği bir konudur. Özel veya kamu sektörü fark etmeksizin, gelişen ekonomik hayat ve teknoloji nedeni ile risklerin çeşitliliği ve sayısı artmıştır. Bu durumla birlikte sektörlerin karşılaşabileceği tehditler ve yakalayabileceği fırsatlar da artmıştır. Sürece yayılmış etkin bir risk yönetimi ile, söz konusu tehditlerin ve fırsatların amaçlar doğrultusunda yönetilmesi sağlanacaktır (Griffiths, 2005: 21). Risk yönetiminin ISO 31000 kapsamında uygulanan yedi adımı Şekil 1.4’de gösterilmiştir.



Kaynak: Australian/New Zealand Standard ISO 31000, AS/NZ ISO 31000 “Risk Management. Principles and Guideline.” Sidney, AS/NZ S Standards, 2009’dan akt. Alexander De Jesús Pulido-Rojano, “Methodological Design For the Prevention of Risk in Production Processes”, *Dyna*, 2015: 19

Şekil 1.4. Risk Yönetim Süreci

1.1.2.7. Kurumsal Risk Yönetimi

KRY kurumun hedefine ulaşmasına engel olabilecek risklerin tespiti ve bu belirsizliklerin yönetimi olarak tanımlanmaktadır (Kıral, 2020: 175).

COSO, 2004 yılında yayımladığı çerçevede KRY ile ilgili genel kabul gören bir tanım yapmıştır (COSO, 2004: 4). Buna göre KRY ; “Bir işletmenin amaçlarına erişmesini engelleyebilecek muhtemel olayları tanımlayan, risk alma istekliliği sınırları içinde yöneten ve işletme hedeflerinin başarılması konusunda makul derecede güvence

sağlayan, işletme genelinde yapılandırılmış ve işletme yönetim kurulundan, yönetimden ve diğer çalışanlardan etkilenen sistematik bir süreçtir.”

COSO’nun 2004 yılında yayınladığı Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi, bankacılık sektörü hariç, tüm kurumlara temel bir risk yönetim tekniği sunmaktadır (Pehlivanlı, 2012: 118).

IIA ise, İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetiminde Oynadığı Rol adlı pozisyon raporunda KRY’yi şöyle tanımlamıştır (IIA, 2004: 3):

“Kurumun amaçlarına erişmesini etkileyebilecek fırsatlar ve tehditlerin tespit edilmesi, belirlenmesi, analiz edilmesi ve bunlara verilecek karşılıklarınnetleştirilerek bunların rapor edilmesi için kurumun her alanında uygulanabilecek, özel yapılandırılmış, istikrarlı, tutarlı ve kesintisiz bir süreçtir.”

KRY’nin riski tespit edip engellemek için standart bir döngü izlemesi gerekliliği vardır. Döngü tekrarladıkça riskler tespit edilecek ve KRY çıktılarının da kalitesi artacaktır. Bu döngü Şekil 1.5’de gösterilmiştir.



Kaynak: Ramazan AKTAŞ, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi Sunumu:28, 2014, Ankara

Şekil 1.5. Kurumsal Risk Yönetim Döngüsü

Büyük Dörtlü (Big Four); küresel muhasebe piyasalarına hakim olma eğiliminde olan büyük uluslararası kuruluşlardır (Gills, 2014:39). Literatürde “Büyük Dört” muhasebe firması denilerek, Deloitte, PricewaterhouseCoopers (PwC), Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG) ve Ernst & Young (EY) Denetim, Vergi ve Danışmalık

Hizmetleri Şirketlerine atıfta bulunmaktadır. Bu firmalar, denetim, güvence, vergilendirme, danışmanlık, risk danışmanlığı ve aktüeryal hizmetler sunan dünyanın en büyük dört profesyonel hizmet firmasıdır. Büyük Dörtlü, dünya genelindeki kamu şirketlerinin ve özel şirketlerin çoğunda denetim hizmeti gerçekleştirmektedir (<https://corporatefinanceinstitute.com/>, Erişim Tarihi:20.12.2019). Bu firmalar, Türkiye’de verdikleri KRY hizmetlerini sırasıyla Deloitte’da ‘Risk Danışmanlığı’, PwC’de ‘Risk, Süreç ve Teknoloji’, KPMG’de ‘Yönetişim, Risk ve Güvence’ ve EY’da ‘Kurumsal Finansal Danışmanlık’ olarak adlandırmaktadır (<https://www2.deloitte.com/tr/tr.html>; <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz.html>; <https://home.kpmg/tr/tr/home/>; https://www.ey.com/tr_tr, Erişim Tarihi 20.12.2019).

Kurumsal risk yönetimi (KRY) ile ilgili birçok kurum ve kuruluş çeşitli çalışmalar yapmıştır. Ancak, küresel ölçekte en çok kabul görmüş olan çalışma, COSO’nun 2004 yılında yayınlamış olduğu ve daha sonra kurumsal yönetimin ve risk odaklı yaklaşımların artan önemi, teknolojinin gelişmesi, suiistimallerin ve yolsuzlukların tespitine ve önlenmesine yönelik beklentilerin artması gibi gelişmeler doğrultusunda 2017 yılında güncellediği “COSO Kurumsal Risk Yönetimi - Bütünleşik Çerçeve (Enterprise Risk Management - Integrated Framework)” adlı raporudur (Kıral, 2020: 178)

KRY ile ilgili en yaygın ve kabul gören tanım, COSO tarafından yapılmıştır. Bu tanıma göre KRY; *“Bir işletmenin amaçlarına erişmesini etkileyebilecek muhtemel olayları belirleyen, risk alma istekliliği sınırları içinde yöneten ve işletme amaçlarının gerçekleşmesi noktasında makul güvence sağlayan, işletmenin tümünde yapılandırılmış ve işletme yönetim kurulundan, yönetimden ve diğer çalışanlardan etkilenen sistematik bir süreçtir.”* (COSO, 2017:1)

KRY ile ilgili COSO’nun tanımında yer alan temel öğeleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Kurum faaliyetlerinin içerisine yayılmış sürekli ve akışkan bir süreçtir.
- Kurumun her kademesindeki çalışanları tarafından etkilenmektedir.
- Strateji belirlemede kullanılır.
- Her birimdeki riskler, kurumun risk iştahı sınırları çerçevesinde yönetir.
- Kurumun amaçlarına ulaşması noktasında makul güvence sağlar.

Makul güvence, belirsizlik ve risk konusunda önceden kesin olarak bir tahmin yürütülemeyeceği gerçeğine dayanmaktadır. Ayrıca riski yanlış tanımlama, değerlendirme ve yönetimin hatalı kararları gibi çeşitli nedenler, KRY'nin etkinliğini sınırlandırmaktadır. Kuşkusuz bu sınırlamalar da yönetimin amaçlarına ulaşmasının önüne geçecektir. Ayrıca, hedeflenen amaçlara ulaşılması için iç denetim biriminin KRY sürecinde güvence rolünü üstlenmesi, sistemin etkinliğini değerlendirmesi ve sıkıntılı noktalarda gerekli önlemleri önermesi son derece önemlidir.

KRY sisteminin sağladığı başlıca faydalar; sürdürülebilir bir büyümenin sağlanması, riskle ilgili kararların daha doğru alınması, fırsatların ve tehditlerin daha hızlı tespit edilmesi, kaynakların etkili kullanımını sağlaması, yasal mevzuata uyum ve kurum değerinin artırılması şeklinde sıralanabilir.

1.2. İÇ KONTROL

İç kontrolün tanımı yapılmadan önce birbirleri ile sıkça karıştırılan kontrol, teftiş ve revizyon kavramları açıklanarak kavram karışıklığı giderilmeye çalışılacaktır.

1.2.1. Kontrol ve Benzeri Kavramlar

“Kontrol, denetimin başlangıcı veya denetimden önce gelen faaliyettir. Hedeflere erişmek için alınan önlemler bir kontrol faaliyetidir” (Selimoğlu, 2017: 9).

Teftiş, biten denetimlerle ilgili denetim sorumlularının denetim firmasının kalite kontrol politikalarına uygun hareket ettiğine ilişkin kanıt sağlaması amacıyla tasarlanan prosedürlerdir.

- Denetimi yürüten veya denetimin kalitesini gözden geçiren kişiler teftiş yapamaz.
- Teftiş, izlemenin kapsamında yer alır.
- İzleme, tamamlanan denetimlerin kalite kontrol politika ve prosedürlerine uygun olup olmadığına ilişkin bir süreçtir (BDS 220:7).

Revizyon ise gözden geçirmek, tekrar incelemektir. Genellikle mali olayların ve vergi tahakkuklarının incelenmesidir (Selimoğlu, 2017:9).

1.2.2. İç Kontrol

“İç kontrol, işletme kaynaklarının etkili ve işletme amaçlarına uygun bir şekilde kullanılması, iş ve işlemlerin yasalara veya tebliğlere uygunluğu, faaliyetlerle ilgili zamanında, hazır ve güvenilir bilgi üretilmesi, kurumun varlıklarının korunması, hile ve yolsuzlukların önlenmesi konularında istenilen ve makul güvenceyi sağlayan bir süreçtir.”

İç kontrolün hedefleri; yapılan işlerin etkin, işletme etik kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde gerçekleştirmek; hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirmek; mevcut mevzuat ve yönetmeliklere uymak; kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı kaynakları korumak olarak sıralanmaktadır (Akyel, 2019: 25).

1.3. İÇ KONTROL SİSTEMİ

1.3.1. İç Kontrol Sistem Çeşitleri

İşletme çevresinde ve içinde birden çok paydaş bulunması nedeni ile her birinin iç kontrole bakışı farklılık arz etmektedir. Muhasebeciler, sıklıkla, iç kontrol sistemini geleneksel olarak algılamakta, örgüt yapısı ve kendilerini ilgilendiren belli hedeflere ulaşmada kullanılan yol ve ölçütler olarak açıklamaktadır. Bu ölçütler; varlıkların korunması, doğru ve makul güvencede muhasebe bilgisinin sağlanması, faaliyet etkinliğinin artırılması ve personelin işletme politikalarına uymaya teşvik etmek olarak sayılabilmektedir. Bunlardan ilk ikisi muhasebeciler için daha önemlidir ve muhasebe kontrolleri olarak anılır. Diğer ikisi ise yönetim ile ilgilidir ve yönetsel kontroller olarak adlandırılmaktadır (Doyrangöl, 2006: 2).

Böylece, genel bir perspektifte düşünüldüğünde iç kontrol sisteminin, muhasebe ve yönetim kontrollerini de kapsadığı görülmektedir. İç kontrolün, muhasebe kontrolü ve yönetsel kontrol olarak iki kısımda incelenmesinin temel amacı, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun bir denetim çalışma çerçevesi belirlemek ve bağımsız denetçinin sınırsız olan çalışma alanına, belirleyici bir sınır çizmektir (Kaya, 2009: 3).

1.3.1.1. Yönetim Kontrolleri

Yönetim kontrolleri, önceden belirlenmiş kurallar dahilinde, yönetim politikalarının devamlılığına teşvik eden ve faaliyet etkinliğini arttırmayı amaçlayan iç kontrol çeşidi olarak açıklanabilir. İşletme faaliyetlerinin sürekliliği ve kurumsal sadakatı arttırma hedefleri ile yakın ilişkili fakat finansal kayıtlar ile dolaylı ilişkisi bulunan tüm yöntem, politika ve mevzuatları ile örgüt planlarını içermektedir (Gürbüz, 1995: 46).

Başka bir tanım ile, yönetim kontrolleri, işletme yöneticilerinin üzerine düşen sorumluluklardan meydana gelmektedir. Yönetim kontrolleri, yönetim kararları için temel olan süreçleri içermektedir. Bunlarla birlikte bu kontroller, çalışanların kurumsal bağlılığını arttırmaktadır. Ayrıca faaliyetlerin politika ve mevzuata uygunluğunun sağlanması, kaynakların ekonomik ve verimli kullanımı, önceden belirlenmiş hedeflerine varılması ile ilgili çalışmalar da yönetim kontrolleri kapsamına girmektedir. Üretim raporları, satış raporları gibi istatistiksel analizler, zaman ve hareket etütleri, eğitim programları, kalite kontrol sistemleri yönetsel kontroller tarafından kapsanan örneklerdendir (Kaval, 2008: 127).

İşletme yöneticileri; etkin bir iç kontrol sistemi kurup işletmekle sorumludurlar. İyi bir iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi için yönetimin sağlamayı beklediği amaçlar dört grupta toplanmaktadır. Bunlar;

- Makul güvencede bilgi sağlama,
- İşletmenin varlıklarının ve belgelerinin korunması,
- Verimlilik artışı
- Kurumsal sadakata özendirme

şeklindedir (Güredin, 2010: 318).

1.3.1.2. Muhasebe Kontrolleri

Muhasebe kontrolleri, finansal raporların ve varlıkların korunması güvenilirliğinin sağlanmasına yönelik uygulanan iç kontrol yöntemlerini açıklamaktadır. Dolayısıyla muhasebe kontrolleri; sorumluluk, izin, varlıklar üzerindeki kontroller, iç denetim ve diğer finansal sorun sistemleri ile alakalıdır denilebilir.

Muhasebe kontrolünün güvenilirlik sağlaması için işletme tarafından aşağıdaki maddelerin benimsenmesine ihtiyaç duyulmaktadır (Yılancı, 2006: 24-25):

- İşlemler yöneticilerin özel ve genel yetkilerine uygun yapılmalıdır.
- İşlemler, kurallara uyarak veya genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun mali raporların hazırlanmasını sağlayacak ve hem dönen varlık hem de duran varlıklar için hesap verme yükümlülüğünü yerine getirecek biçimde kaydedilmelidir.
- Aktifleri kullanma hakkı yalnızca yöneticilerin yetkileriyle uygun zamanlarda izin verilmelidir.
- Aktiflerin korunması ile ilgili kayıtlar periyodik olarak mevcut aktiflerle kıyaslanmalı, gerekirse envanter sayımları yapılmalı ve herhangi bir fark bulunursa ilgili kayıt işlemleri yapılmalıdır.

Etkin bir muhasebe kontrolü için aşağıda belirtilen hususlara özen gösterilmesi gerekmektedir (Kurnaz, 2013: 9):

- İşlemlerin sürdürülebilmesi için eğer işletme yönetimince alt birimlere yetki devri yapılmışsa, devir edilen yetkilerin yerinde ve zamanında uygun bir şekilde kullanıldığına takip edilmesi gerekmektedir. Yetki devri; bireysel veya bir gruba yönelik olabilir. Satış fiyatlarının alt birimce belirlenmesi bir gruba yapılan devrine, sadece bir malın alınması kararının alt birimce verilmesi de bireysel yetki devrine girmektedir. Anlaşılacağı üzere yetki devrinin uygun bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı hususlar iç kontrol sisteminin konusudur.
- İşlemlerin uygun hesaba ve meydana geldiği dönemde kaydedilmesi sağlanmalı, yine işlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun kayıt edildiği kontrol edilmelidir.
- Aktifler üzerinde kullanım hakkı konusunda yetkili personel belirlenmeli ve kullanım hakkı bu personel veya personellerle sınırlandırılmalıdır.
- Mevcut aktiflerle sorumluluk kayıtlarının karşılaştırılması yapılmalıdır.

Bunlarla birlikte, uygulanan birçok kontrol faaliyetinin; iki kontrol türünden hangisinin kapsamında olabileceği çoğu zaman kesin olarak ayırt edilememektedir. İyi

ve etkin çalışan bir iç kontrol sistemi, bu iki kontrol fonksiyonunu işletmeye birlikte sağlayabilmelidir (Kaval, 2008: 128).

1.3.1.3. Önleyici Kontroller

Kontroller, çeşitli birimlerde uygulanmak amacıyla tasarlanabilir. Bazıları ortaya çıkmadan önce istenmeyen sonuçları önlemek için geliştirilir ki bu kontrollere önleyici kontroller denilmektedir. Bazıları ortaya çıktıklarında istenmeyen sonuçların belirlenmesi için tasarlanır, bu kontrollere de bulma kontrolleri denilmektedir. Düzeltici kontroller ise istenmeyen sonuçlara karşı düzeltici eylemlerde bulunulduğundan ya da istenmeyen sonuçların tekrarlanmamasından emin olmak için tasarlanır. Bu kontroller aşağıda sırasıyla açıklanmıştır (Sawyer, 2005: 72).

Önleyici kontroller hatayı önler ve düzeltme maliyetleriyle karşılaşılmasını sağlar. Önleyici kontroller, bulma kontrollerinden daha az maliyetlidir. Önleyici kontrol örnekleri şunlardır; kasıtlı olarak yapılan yanlışları önlemek için görevlerin uygun şekilde ayrılması, işletmenin kaynaklarının uygun olmayan şekilde kullanılmasının önüne geçmek için uygun yetkilendirmeler yapılması, hatalı işlemleri önlemek için bilgi teknolojilerinden yararlanılarak geliştirilen kontroller ve kötüye kullanımına engel olmak için varlıklar üzerindeki fiziksel kontroller. Bir işletmede satın almadan önce satın alma isteğinin bir onay sürecinden geçirilmesi veya sisteme/uygulamalara yetkisiz erişimlerin önlenmesi için şifreler kullanılması önleyici kontrollere örnektir (Onay, 2019: 55-56)

1.3.1.4. Bulma ve Düzeltme Kontrolleri

İşletmede etkin işleyen önleyici kontrollerin geliştirilmesine özen gösterilmesi, iç kontrolün etkinliği açısından bulma veya düzeltici kontrollere göre daha doğru bir yaklaşımdır. Çünkü önleyici kontroller bir hata, hile veya herhangi bir olumsuzluğun iç kontrole girmeden önce engellenmesini sağlar. Çoğu zaman hata, hile veya herhangi bir olumsuzluğun eyleme geçtikten sonra tespit edilmesi veya verdiği tahribatın ortadan kaldırılması ve tekrar etmemesinin sağlanması daha maliyetli ve karmaşık işlemleri gerektirir. Bu sebeple kontroller geliştirilirken önleyici kontrollere daha fazla ağırlık verilmelidir (Önce ve İşgüden, 2012: 40).

Bulma kontrolleri, genellikle önleyici kontrollere göre daha fazla maliyetlidir, ancak iç kontrol sisteminin etkinliği için bu kontroller de gereklidir. Çünkü bulma kontrolleri, önleyici kontrollerin etkinliğini ölçer. Ayrıca bazı hata ve hileler sistem tarafından önlenemeyebilir ve yapıldıkları zaman ortaya çıkarılmaları gereklidir. Bulma kontrolleri, performansın kaydedilmesi ve bağımsız bir şekilde kontrol edilmesi gibi incelemeleri ve karşılaştırmaları içerir. Ayrıca, banka hesaplarındaki nakit miktarının mutabakatı, alacak hesaplarının müşteriler ile iletişim kurularak doğrulanması, stokların fiziksel miktarının sayılması ve varyans analiziyle incelenmesi, borç hesaplarının tedarikçiler aracılığıyla doğrulanması ve bilgi teknolojilerinin incelenmesi bulma kontrollerinin kapsamındadır. Bir işletmede bordro raporlarının incelenmesi veya hasar kanıtı elde etmek için bilgi sisteminde otomatik olarak kaydedilen log dosyalarının incelenmesi bulma kontrollerine örnektir (Onay, 2019: 57).

Düzeltilici kontroller istenmeyen sonuçlar ortaya çıktığında veya bir hata ve hile bulunduğu ön plana çıkar. Bütün bulma kontrolleri, saptanan eksiklikler giderilmediği veya olumsuzluğun yeniden meydana gelmesine izin verildiği sürece değersizdir. Bu yüzden yönetim istenmeyen durumları ortadan kaldırmak ve yeniden tekrar etmesine engel olmak amacıyla yordamlar geliştirmelidir. Belgelendirme ve kaydetme sistemleri problemler çözülünceye veya düzeltilinceye kadar yönetimin gözetimi altında problemleri kaydetmelidir. Bu nedenle, düzeltilici kontrollerin problemleri önlemeyle başlayan ve düzeltmek için bulmayla devam eden bir döngüyle yakın ilişki içinde olduğu söylenebilir. İşletmede çalışanların sorumlulukları değiştiğinde, bilgi teknolojileri erişim listelerinin değiştirilmesi düzeltilici kontrollere örnektir (Onay, 2019: 57).

1.3.2. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

Bir işletmede iç kontrol sistemi, öncelikle mali analizlerinin ve tablolarının güvenilirliğini ve paydaşlar tarafından anlaşılmayı önceler. Bu vesile ile de işletme aktiflerinin korunmasına, ilgili yasal düzenlemelere uygunluğa ve verimliliğin artırılmasına destek olmaktadır. Ayrıca, iç kontrol sistemi ilgili işletmenin faaliyet düzenine ne kadar uygun hazırlanıp uygulanırsa uygulansın, işletmenin hedeflerine ulaşma konusunda yönetime ve yönetim kuruluna sadece belirli bir güvenceyle yönetsel

ve muhasebesel kontrol sağlamaktadır. Bu nedenle de iç kontrol sisteminin öneminin amaçlarından kaynaklandığı söylenebilir (Dabbaoğlu, 2009: 110).

İyi bir iç kontrol sisteminin hedefi, öncelikle bir işletmenin mali tablolarında sunduğu bilgilerin güvenilir olduğu konusunda, paydaşlara güven vermek olduğu söylenebilir. Çünkü iyi bir iç kontrol sistemi, kurumsal yönetimi güçlendirmekte, çalışanların hile ile ilgili algı düzeyini arttırarak hile riskini azaltmakta ve işletmenin amaçlarına ulaşması konusunda yol göstermektedir (Lehmann, 2010: 741). Bununla birlikte, iyi bir iç kontrol sistemi ile işletmenin stok yönetimi arasında da anlamlı bir ilişki vardır. Güçlü bir iç kontrol sistemi olmasını hedefleyen işletmeler stok yönetimine de önem vermek de, stok yönetiminin de güçlü olmasını sağlamaya çalışmaktadır (Öndeş ve Çiftçi, 2020: 75).

İç kontrol sistemi ya da iç kontrol, bir olay veya durumdan ziyade, işletmecilik faaliyetlerinde bulunan bir dizi eylemden oluşmaktadır. İşletme faaliyetleri ile birlikte bu eylemler süreklilik arz etmektedir (Dorman, Görgenyi ve Horvath, 2013: 201). Bu nedenle; iç kontrol sisteminin farklı fakat birbiriyle alakalı genel amaçları vardır. Bu amaçlar; çok sayıda fonksiyonlar, faaliyetler, süreçler ve özel alt hedeflerle hayata geçirilmektedir (Vanstapel, 2004: 10).

İç kontrol sistemlerinin amaçları beş başlık altında toplanabilmektedir. Bu başlıklar sırasıyla aşağıda açıklanmaktadır.

- **Karar verilen hedeflere ve amaçların elde edilmesini sağlamak;** Her işletmenin bir misyonu bulunmaktadır. İşletmeler bu misyona ulaşmak adına stratejik hedefler belirleyerek bir çok faaliyeti yerine getirmektedir. İç kontrol sistemi bu amaçlar ile faaliyetler arasındaki bağlantıyı kurmaktadır. Bu kapsamda risk olarak ifade edilen, işletmenin amaçlarının gerçekleşmesine engel olabilecek durumların tespitine ve değerlendirilmesine imkân tanımaktadır. Bu sebeple, riskleri azaltmada iç kontrol sistemi ne ölçüde başarılı olursa, işletmenin amaçlarına ulaşma ihtimali de o ölçüde artmaktadır (Erdoğan, 2009: 25).
- **Faaliyetlerin yönetim kuralları ve kanunlara uygunluğunu sağlamak;** İşletmelerde faaliyetlerin; kanuni çerçevelerinde yerine getirilebilmesi için, yönetim kuralları oluşturulmaktadır. Bu kuralların öğrenilmesi ve

uygulanmasının izlenmesi; kontrol usul ve yöntemlerinin belirlenmesi şartıyla yönetim tarafından personele verilmektedir. Personel sorumluluklarını yerine getirirken kontrol yöntemlerine bağlı kaldığı ve işletme çıkarlarını şahsi çıkarlarının üstünde tuttuğu müddetçe kurallara ve kanunlara uygunluk da sağlanmaktadır (Erdoğan, 2009: 25). Ayrıca, bir işletmenin başarısı personelinin işletmeyi benimsemeleri ve işletme amaçları doğrultusunda hareket etmesiyle orantılı olmaktadır. Bu anlamda iç kontrol sistemi de çalışanları motive edici bir etkiye sahiptir (Usul, 2013: 97). İşletmelerin çok sayıda yönetmelik ve kanunu takip etmeleri gerektiğinden işletme faaliyetlerinin yönetmeliklere ve yasalara uygunluğu önemlidir (Vanstapel, 2004: 10).

- **Mali raporların ve muhasebe kayıtlarının güvenilirliğini ve doğruluğunu sağlamak;** Muhasebe bilgilerinin güvenilirliği, kayıt dışı işlemin olmaması, belge ve kayıtların gerçek işlemleri yansıtmasını ifade etmektedir. Bu anlamda iç kontrol sistemi, finansal tablo ve raporların hazırlanma süreçlerini takip ederek, bunların güvenilirlik ve doğruluğunu temin etmelidir (Erdoğan, 2009: 25). Bununla birlikte, işletmenin hazırladığı finansal raporlarda yer alan finansal olan veya finansal olmayan bilgilerin zamanında, tarafsız, güvenilir ve adil bir açıklamayla iç ve dış paydaşlara sunulması gereklidir (Vanstapel, 2004: 10).
- **İşletme varlıklarını korumak;** Yönetim işletme varlıklarının kaybolmasını, zarar görmesini ve amacı dışında kullanımını önlemek adına gerekli tedbirleri almalıdır. Varlıkların korunması bakımından yeterli ve etkin bir iç kontrol sistemi, karar alma sistemlerini ve varlıklarla alakalı işletme süreçleriyle ilgili kontrol faaliyetlerini de kapsamalıdır (Erdoğan, 2009: 25).
- **Kaynakların verimli ve ekonomik kullanılmasını sağlamak;** Yöneticiler, işletme faaliyetlerinde her zaman verimli ve ekonomik olmayı isterler. İşletme amaçlarına ulaşılırken verimlilik ve ekonomiklik önemli göstergelerdir (Usul, 2013: 97). Amaç ve hedeflere en uygun maliyetle ulaşmak, kaynakların ekonomik kullanımı anlamına gelmektedir. Bu sebeple, gerçekleşen maliyetler, planlanan maliyetlerden az ise kaynaklar ekonomik kullanılmakta denmektedir. Tüketilen kaynakların faydayı aşmaları durumunda ise, verimli kullanımdan

söz edilmektedir. Planlanan hedefler ile gerçekleşenler arasındaki sapmalar kabul edilebilir düzeydeyse, etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulmuş demektir (Erdoğan, 2009: 25).

Sonuç olarak, iç kontrol sisteminin iyi işlemesi, bir garantiden ziyade, işletme hedeflerine ulaşılmasında makul bir güvence sağlamaktadır. Hedeflere etkin bir şekilde ulaşılması ve yasalara, prosedürlere ve politikaya uyum sağlanması da bu güvence kapsamına dâhildir. Etkili bir iç kontrol sistemi devamlı olarak çaba gerektirmekte ancak daha fazla maliyet getirmemektedir. Tam tersine, etkili bir iç kontrol sistemi iş başarısızlıkları, kayıplar gibi riskleri azaltarak iş faaliyetleri ile bu tür maliyetlerin de önüne geçmektedir (Chambers, 2009: 24).

1.3.3. İç Kontrol Sistemi Sorumlulukları

Üst yönetim, iç kontrol sisteminin sahibi ve ilk dereceden sorumlusudur. Olumlu bir kontrol çevresi ile etik ve ahlaki değerler gibi temel faktörlerin oluşturulmasında üst yönetim en önemli role sahiptir. İşletmede çalışan genel müdür, müdür yardımcıları ve bölüm müdürleri gibi yönetici kadroda yer alan kişilerin liderlik ve yönlendirmeler yapma biçimlerini yeniden gözden geçirerek bu sorumluluklarını yerine getirirler. Daha alt kademedeki yöneticiler ise bulundukları birimlerdeki personeller için iç kontrol politika ve prosedürlerini oluşturmak ve yerine getirmekle sorumludurlar.

Üst yönetim ve daha alt kademelerde yer alan yöneticiler, yönetim kuruluna karşı sorumludur. Yönetim kurulunun da sorumluluklarını yerine getirebilmesi için işletmenin eylemlerini ve çevresini tanıyarak olması gereklidir (Selimoğlu, 2018, 59).

Yönetim kademesinde çalışanlar yönetim kuruluna karşı sorumludur. İç denetçiler ise işletmenin iç kontrol sistemini incelenmesi ve geliştirilmesi konusunda doğrudan sorumludur. Bu durum UMuÇ Standartlarından 2130’da açık bir biçimde ifade edilmiştir.

1.3.4. İç Kontrol Sisteminin Kısıtları

İç kontrol sisteminin çok farklı türde ve sayıda kısıtlayıcı faktörü bulunabilmektedir. Yönetim tarafından en etkili kontrol sistemi oluşturulsa dahi, bu sistemi işleten insan faktörü olduğu için etkinliği kısıtlayan durumlar ortaya çıkabilir.

Bu durumda iç kontrol sistemlerinde en önemli kısıtlayıcı faktör insan faktörüdür. Çoğunlukla yapılan kontrollerin etkinliği; yanlış anlamalar, tecrübesizlik, iletişim eksiklikleri, ihmal, yorgunluk, gibi nedenlerle önemli ölçüde zayıflatılıyor olabilmektedir (Özen, 2009: 25).

İç kontrol sistemi, insan faktörü ve kurallardan oluştuğundan, insanların bu kuralları, sorumluluk sahibi bireyler olarak yerine getirmeleri umulmaktadır. Ancak, insanlar hata yapabilmekte ya da stres yaşayabilmektedir. Çalışanların, görevi yanlış anlayabilmeleri, hatalı karar almaları, bireysel konsantrasyon eksiklikleri ya da ihmalkârlık gibi sebepler iç kontrol sisteminin etkinliği azalabilmekte, hatta sistem çökebilmektedir. İlk sınırlamanın insan olması ve insan etkisi bu şekilde açıklanabilir (Erdoğan, 2009: 41-42).

İç kontrol sisteminin etkinliğini kısıtlayan bir diğer önemli faktör de risk faktörüdür. Risk, işletmenin planlanan amaçlarının gerçekleştirilmesini engelleyecek her türlü olay ve engel olarak tanımlanmaktadır (Keskin, 2006,16). Yönetim, iç kontrol sistemini oluşturmadan önce, finansal risk, muhasebe riski veya zarar riski gibi meydana gelebilecek tüm riskleri belirleyerek bunlara önem sırasına göre bir önlem alma çalışması içinde olmalıdır. Finansal riskler; isabetli olmayan finansal yönetim politikalarının uygulanması veya usulsüz işlemlerin gerçekleştirilmesi sonucu varlıkların kaybı olasılığı, muhasebe riskleri ise; varlıklar ile ilgili raporlarda ve kayıtlarda hata olma olasılığını, zarar riski de işletmenin istenilen amaçlarına ulaşamaması ihtimali olarak tanımlanmaktadır. İç kontrol sistemini sınırlayan bir diğer faktör olan risklerin niteliğini etkileyen faktörler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Özen, 2010: 25):

- İşletmenin büyüklüğü,
- İşletmenin faaliyet gösterdiği sektör,
- Yöneticilerin yetkinliği,
- Muhasebe uygulamalarındaki yeterlik,
- Varlıkların likiditesi,
- Faaliyetlerin karmaşıklığı,
- Kritik noktalarda görev yapan personelin değişimi,
- Hızlı büyüme,

- Teknolojik yeniliklerdir.

İç kontrolün işletmenin tüm faaliyetlerini kapsamaması da bir diğer kısıt olmaktadır. İç kontrol yapısı itibari ile bürokrasiyi arttıran ve işlemlerin yürütülmesinde daha çok belge ve insan kaynağı kullanımına ihtiyaç duyulan bir süreçtir. İç kontrol sisteminin kurulması ve yürütülmesi için katlanılan bir maliyet bulunmaktadır. Katlanılan bu maliyetin iç kontrol sistemden elde edilmesi beklenen faydayı aşmaması gerekmektedir. Bu sebeple, iç kontrol sisteminin işletmenin tüm faaliyetlerinde uygulanması ile ortaya çıkacak maliyetlerin artacağı düşünülmekte ve bazı iç kontrol uygulamaları yapılmayabilmektedir. Burada, fayda- maliyet analizi yapılarak uygulanacak kontrol faaliyetlerine karar verilmektedir (Erdoğan, 2009: 42- 43).

İşletme yönetimi de bazı durumlarda iç kontrol sisteminin bir sınırı olarak karşımıza çıkabilmektedir. Yöneticinin bulunduğu konum iç kontrol sistemi için fırsat oluşturabildiği gibi sınırlama da yaratabilmektedir. Yönetimin kişisel çıkar sağlama veya bir takım amaçlarla genel kontrolleri, istediği durumlarda geçersiz kılması iç kontrol açısından kısıt yaratabilmektedir (DiNapoli, 2010: 15).

Son olarak, işletmenin içinde bulunduğu çevrenin değişken olması iç kontrol için bir sınırlılıktır. Durağan olmayan çevre koşulları, belli şartlar altında çok iyi işleyen bir iç kontrol sisteminin yetersiz kalmasına neden olabilmektedir. Bu kısıt, ancak değişen koşullara uyum gösterebilecek, esnek bir iç kontrol sisteminin kurulması ile bertaraf edilebilmektedir. Büyük teknolojik değişimler, tahmin edilemeyen dış faktörler, bilgi sistemlerinde meydana gelen gelişmeler, işlemleri kökten etkileyen olaylar mevcut iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesine neden olabilmektedir (Erdoğan, 2009: 43).

1.3.5. İç Kontrol Sistemi Yapılandırma Modelleri

Kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç denetim ve bağımsız denetimin kesişim kümesinde yer alması nedeni ile iç kontrol kavramının neyi ifade ettiği ve etkin bir iç kontrol sisteminden neyin anlaşılması gerektiği, iç kontrolün boyutları, unsurları ve uygulama süreçleri ile birlikte günümüzde tartışılmaya devam etmektedir. 1990'lı yılların ilk yarısından günümüze, geliştirilen iç kontrol sistemi yapılandırma modellerine bakıldığında Anglo-Sakson ülkelerinin konuyla ilgili çalışma ağırlıkları görülmektedir (Türedi, Koban ve Karakaya, 2015:1).

Bununla birlikte, uluslararası iç kontrol modelleri içinde temel olarak genel kabul göreni COSO modelidir. Diğer modeller COSO modelini baz almakta, ayrıca kendilerine özgü farklılıkları da bünyelerinde barındırmaktadır. Her bir model bu çeşitlilik ile benzer iç kontrol amaçlarını hedeflemektedir (Moeller, 2004: 267). İçlerinden en çok tercih edileni COSO olmakla birlikte, bu modeller aşağıdaki başlıklar halinde açıklanmıştır.

1.3.5.1. CobiT (Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri - Control Objectives for Information And Related Technologies) Modeli

CobiT, bilgisayar teknolojileri uzmanları ve yöneticiler ve tarafından bilinen kullanılan bir kısaltmadır. “CobiT” olarak yazılışı daha doğru görülmektedir. “CobiT” kelimesinde “t” harfinin büyük yazımı daha doğru gözükmemektedir. Böylelikle teknoloji ve kontroller vurgulanmaktadır (Moeller, 2009: 90). CobiT; yöneticiler için; teknik riskler ve işletme riskleri ile kontrol ihtiyaçları arasında köprü görevi sağlayan bir kurumsal yönetim çerçevesidir (IFAC, 2006: 9). CobiT’de önemli olan; uluslararası bilinirliği olan bu çerçevenin tüm iç denetçilerde aynı anlamı ifade etmesi ve genel bir anlayış oluşturmalarını sağlamaktır (Moeller, 2009: 91).

CobiT ilk olarak 1996’da yayımlanmıştır. Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği tarafından bir denetim aracı olarak tasarlanmıştır. Bilgi işlem ve işletme yöneticiliğinde kullanılan bir sistemdir. İşletmenin iş hedefleri doğrultusunda hizmet vermesi ve bilgi işlem kaynaklarının verimli ve doğru kullanmasını hedeflenmektedir. Verilen hizmetlerin, kaliteli, güvenilir ve yasal açıdan doğru olmasının sağlanması amaçlanmaktadır. CobiT süreç değil kontrol esaslıdır. İşletmelerin kontrol amacıyla neler yapması gerektiği ile ilgilenmekte, ancak bunları nasıl yapması gerektiği ile ilgilenmemektedir (Uzunay, 2007: 4).

CobiT beş bölümden oluşan bir modeldir. Bu bölümleri aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür (Uzunay, 2007: 6)

- **Yönetici Özeti;** CobiT ’in hedeflerini ve kontrol noktalarını özetlemektedir.
- **Çerçeve;** yöneticiler, işletme ve iş sahipleri ile denetçiler için kapsamlı bir rehberlik sağlamaktadır.
- **Kontrol Amaçları;** kontrol aşamasının uygulanması için üst düzey yönetici ihtiyaçlarını tanımlamaktadır.

- **Denetim İlkeleri;** kapsamlı kontrol değerlendirmesi için gerekli bilgilerin elde edilmesi, değerlendirilmesi amacıyla oluşturulan bir modeldir.
- **Yönetim İlkeleri;** yöneticinin aşağıda yer alan sorularına yanıt bulabilmek için faaliyete yönelik ilkeleri kapsamaktadır:
 1. Fayda maliyetten fazla mı?
 2. İyi bir performansın göstergeleri nelerdir?
 3. Kritik başarı faktörleri nelerdir?
 4. Hedefleri gerçekleştirememenin riskleri nelerdir?
 5. Diğer birimler neler yapıyor?
 6. Alternatiflerle nasıl karşılaştırma yapabiliriz?

1.3.5.2. eSAC (Electronic System Assurance and Control) Modeli

İlgi alanı bilgi teknolojisi olan bu sistem, E-ticaret ile ilgili risklere yönelik geliştirilmiştir. Sistemin mekanik sorumluluğu yönetimde, etkin kullanım sorumluluğu ise iç denetçilerdedir. Bu sistem, güvenilir finansal raporlamayı, etkin faaliyetleri ve kanunlara uygunluğu hedeflemektedir (Selimoğlu, 2018: 49).

1.3.5.3. SysTrust (System Trust) Modeli

Bilgi teknolojileri ile üretilen bilginin güvenilirliğini sağlamayı hedeflemektedir. Bu sistemin de mekanik sorumluluğu yönetime ait iken bu sefer etkin kullanım sorumluluğu bağımsız denetçilere aittir. Sistemin konu alanı bilgi sistemleridir. “Bu model de güvenilir finansal raporlamayı ve yönetimin hedeflerini gerçekleştirebilmesini amaçlamaktadır” (Selimoğlu, 2018: 49).

1.3.5.4. COSO (The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission) Modeli

COSO iç kontrol modeli Amerika Birleşik Devletlerin’ de ortaya çıkmıştır. Ardından diğer ülkeler bu modeli temel alarak kendi iç kontrol çerçevelerini yapılandırmışlardır (Moeller, 2004: 267).

COSO modeli olarak bilinen “İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve” başlıklı rapor, Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi tarafından 1992’de

yayınlanmıştır (Saltık, 2007: 13). COSO modeli, Treadway komisyonunda yer alan beş ana sponsorun ortak çalışmasını oluşturmaktadır. Bu beş kuruluş (Keskin, 2006: 39):

- American Accounting Association (AAA)
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- Financial Executives International (FEI)
- Institute of Management Accountants (IMA)
- The Institute of Internal Auditors (IIA) ‘dır.

COSO iç kontrol modeli, iç kontrolü oluşturan beş bileşenden meydana gelmektedir. Bu bileşenler şu şekilde açıklanmaktadır (Hightower, 2009:7):

- **Kontrol Ortamı;** Kurumun yönetim tarzı ve örgütsel yapısı olaylara yaklaşımı, araçları ve organizasyonun kültürel ikliminden oluşur. İç kontrol için ilk çıkış noktası işlevi görür. İyi bir kontrol ortamı, iyi bir iç kontrol anlayışının filizlenmesine imkân verir.
- **Risk Değerlendirme;** beş bileşen arasında kurumun kısa vadede en fazla üzerinde duracağı bileşendir. Bu bileşen kapsamında yürütülecek işler, periyodik olarak sürekli izlenmek ve yenilenmek durumunda kalacaktır. Risklerin doğasında var olan değişme, bu bileşen kapsamında kurum genelinde disipline olma ve periyodik olarak uygulanmayı gerektirecektir.
- **Kontrol Faaliyetleri;** operasyonel ve finansal faaliyetlerin içinde yer almasıyla birlikte, iç kontrolün en fazla farkındalık geliştirilen ve uygulamaya dönük çalışan bileşenidir. Kontrol faaliyetleri, bir kurumun tüm birimleri ve iş akış süreçlerinde tesis edilen uygulama, eylem ve prosedürleridir.
- **Bilgi ve İletişim;** bu bileşen işletme de yukarıdan aşağı, aşağıdan yukarıya birimler arasında her tür bilgi akışının sağlanmasını ve iletişimin kopmamasına yönelik geliştiren bir bileşendir.
- **İzleme;** İç kontrol sisteminin kendisini güncel tutması, değişen çevresel faktörler ile uyumlu olmasını sağlayan bileşendir. İzleme bileşeni sürekli ve periyodik değerlendirmelerden oluşmaktadır (Kaya, 2020: 153-154).

COSO modeli uluslararası kabul gören model olması ve Kurumsal Risk Yönetimi ile ilgili bir çerçeve de yayınlaması nedeni ile Bütünleşik Çerçeve başlığı altında KRY açısından da incelenmiştir.



Kaynak: https://www.tkgm.gov.tr/sites/default/files/icerik/ekleri/kurumsal_risk_yonetimi-sunum.pdf (Erişim Tarihi: 28.01.2019)

Şekil 1.6. COSO Küpü

COSO küpünden iç kontrol kısımları çıkarıldığında ise COSO Piramidi elde edilir. COSO Piramidi, birbiriyle ilişkili beş unsur birbirleri ile bağlantılı halde göstermektedir (Uzay, 2017: 233). COSO Piramidi Şekil 1.7 ile gösterilmektedir. Özetle, COSO küpü bir kurumun birimlerinin ve faaliyetlerinin, iç kontrolün beş unsuru yardımıyla amaçlara ulaşmasını ifade etmekte iken COSO piramidi iç kontrolün beş unsurunun birbiriyle ilişkisini göstermektedir (Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2013: 5).



Kaynak: https://www.tkgm.gov.tr/sites/default/files/icerik/ekleri/kurumsal_risk_yonetimi-sunum.pdf (Erişim Tarihi: 28.01.2019)

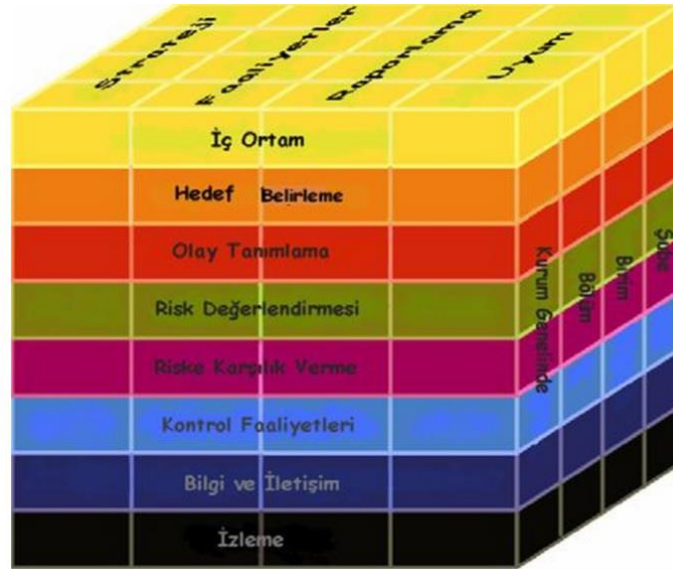
Şekil 1.7. COSO Piramidi

1.3.6. İç Kontrolün Bileşenleri (COSO MODELİ- Bütünleşik Çerçeve)

Muhasebe ve denetim konusunda daha çok ABD'ye rehberliği olan COSO, 1985 yılında kurulmuştur. Amerika'da muhasebe skandallarının sürekli yaşanması üzerine 27 Eylül 2004'de COSO Kurumsal Risk Yönetimi Bütünleşik Çerçeve (Enterprise Risk Management Integrated Framework)'sini yayınlamıştır (Topçu, 2010: 17). Bu çerçeve ile iç kontrol kavramı, işletmenin geleceği ile ilgili belirsizliklerin yönetilmesi için KRY' nin önemli bir unsuru haline gelmiş ve stratejik karar almayı güçlendiren bir araç olarak risk yönetiminin değer katan potansiyeli vurgulanmıştır (Can, 2014: 68).

COSO KRY Bütünleşik Çerçevesi, kurumda etkili bir risk yönetimine yönelik uygulama planının oluşturulmasında yol haritası olarak kullanılmaktadır (Altınbaş, 2017: 41). COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi, 6 Eylül 2017'de yenilenerek, "COSO Kurumsal Risk Yönetimi, Riskin Strateji ve Performansla Uyumlaştırılması" adıyla tekrardan yayınlanmıştır (www.nazifburca.com)

COSO Enterprise Risk Management (Kurumsal Risk Yönetimi) 2017, 2004 çerçevesine göre beş bileşen ve bileşenler altında iş döngüsüyle uyumlu yirmi ilke ve prensipten oluşmaktadır. Yeni oluşturulan COSO 2017 çerçevesinde belirlenen bileşenler ve ilkeler Şekil 1.8 ile gösterilmiştir (Kurt ve Uysal, 2018: 27).



Kaynak: https://www.tkgm.gov.tr/sites/default/files/icerik/ekleri/kurumsal_risk_yonetimi-sunum.pdf (Erişim Tarihi: 28.01.2019)

Şekil 1.8. COSO Küpü – İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve –COSO'ya Göre Bileşenler

2014 COSO KRY düzenlemesi ile güncel düzenleme arasında ki en temel farklılıklar bileşenler ve alt boyutlarında gerçekleşmiştir. Yeni düzenlemede, bileşenlerin her birinin birbirleri ile olan sıkı ilişkilerini ifade etmek adına bir sarmal gösterimi tercih edilmiştir. Dolayısıyla bu tercih bir tesadüfe değil, sistematik bir ifade maksadıyla gerçekleşmiştir. COSO'nun KRY 2017 düzenlemesinde yer verdiği ve anlatılmaya çalışılan ilişkinin gösterimi Şekil 1.9 ile sunulmuştur. Diyagramın üç şeridi (Strateji & Hedef Oluşturma, Performans, Gözden Geçirme & Düzeltme) kurumun kurumsal hayatı boyunca akan süreçleri temsil ettiği diğer iki şeridin ise (Yönetişim & Kültür ve Bilgi, İletişim & Raporlama) kurumsal risk yönetiminin destekleyici unsurlarını temsil ettiği ifade edilmiştir (Karakaya, 2018: 17-18).



Kaynak: COSO Enterprise Risk Management - Aligning Risk with Strategy and Performance, (2017: 6)'dan akt. Karakaya, 2018:17

Şekil 1.9. COSO 2017 Kurumsal Risk Yönetimi Sarmalı

1.3.7. Uluslararası ve Ulusal Alanda İç Kontrole Yönelik Düzenlemeler

Hem uluslararası hem de ulusal alanda iç kontrole yönelik düzenlemeler yapılmıştır. COSO modeline daha önceden değinildiğinden bu bölümde yer verilmeyecektir. COSO dışındaki diğer düzenlemeler, başlıkları ile aşağıda sunulmuştur.

1.3.7.1. Uluslararası Alanda Düzenlemeler

COCO Modeli: Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (The Criteria of Control Board of the Canadian Institute of Chartered Accountants): Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü, (Canadian Institute of Chartered Accountants -

CICA) Kanada’da bulunan muhasebe ve denetim kuruluşudur. COSO iç kontrol çerçevesinin yayımlanmasının ardından, bu kuruluş, Kanada’ da faaliyet gösteren kurum ve işletmelerin iç kontrol sistemlerinin yapılandırılması, değerlendirilmesi ve raporlama faaliyetlerine rehberlik etmesi için; 1995 yılında bir çalışma grubu oluşturmuştur. Netice olarak da, bu çalışma grubu COCO kontrol çerçevesi kriterlerini yayımlamıştır. COCO kontrolü; bir işletmede organizasyon yapısı, süreçler, sistemler, işletme kültürü, kaynaklar dâhil tüm unsurları içermekle birlikte; işletme hedeflerinin başarılması için de işletme yönetimine ve personeline yardımcı olmaktadır. COCO, COSO modelini baz almış olmakla birlikte, bir takım net farklılıkları bulunmaktadır. COCO’nun model olarak, COSO’dan daha fazla yönetişime dayalı olduğu ve uygulamada esneklik ve yaratıcılığı vurguladığı görülmektedir (Moeller, 2004: 267).

COCO, birçok kurum ve işletmenin iç kontrol modeline temel teşkil eden COSO modeli esas alınarak hazırlanmıştır. Kavramsal olarak daha geniş bir perspektif sergileyen COCO modeli, COSO modelinde kullanılan “iç kontrol” kavramı yerine “kontrol” kavramını kullanmıştır. COCO yaklaşımında, COSO tarafından iç kontrol kapsamına alınmayan hedef belirleme, risk yönetimi ve stratejik planlama kontrol kavramı kapsamında değerlendirilmektedir (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012: 10). Bununla birlikte, COCO modeli, kontrolü; örgütün hedeflerine erişmesi için personeli destekleyen, onların kurumsal bağlılığını arttıran kaynaklar, süreçler, sistemler, kurum kültürü, kurumsal yapı ve görevler gibi örgüt unsurlarından biri olarak tanımlamaktadır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 111).

COCO bileşenlerini, dört başlıkta gruplandırılmaktadır. Bunlar, kontrol sürecinin birbirini takip eden ve ardından başa dönen işlemler olduğunu vurgulamak adına dairesel bir süreç olarak değerlendirilmektedir (Erdoğan, 2009: 87-88):

- **Hedefler:** İşletmenin geleceğe dair yönünü ve ne gibi iş planları oluşturacağını tayin etmektedir. Bu bileşenin içeriğinde işletmenin amaçları, risk yönetimi, planlar ve performans hedefleri bulunmaktadır.
- **Bağlılık:** Çalışanların ve profesyonel yöneticilerin işletmenin kurumsal kimliğini, etik değerlerini, insan kaynakları politikalarını yetki ve sorumluluklarını ve personel ile işletme arasındaki karşılıklı güveni kapsamaktadır.

- **Yeterlilik:** Bu bileşen, çalışanların ve profesyonel yöneticilerin, bilgi sistemleri ve kontrol faaliyetleri hakkında sahip olması beklenen nitelikleri kapsamaktadır.
- **İzleme ve Öğrenme:** Performansın, bilgi sistemlerinin, işletmenin faaliyetlerini sürdürmesi için gerekli olan bilgi teknolojilerinin ne kadar öğrenildiğinin ve kontrol faaliyetlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve iş takibi süreçlerini içermektedir. Bu bileşen, kurumsal gelişmenin ve işletme çevresinde meydana gelen değişimlerin sürekli izlenmesini sağlamaktadır.

Turnbull Raporu: 1980'lerin sonunda İngiltere'de gerek kamuda gerek özel sektörde ortaya çıkan skandallar, kurumsal yönetimin finansal yönün ne kadar önemli olduğunun ve İngiltere'de kurumsal yönetime ilişkin bir takım düzenlemelerin yapılması gerektiğini ortaya koymuştur. Bu nedenle, Londra Borsası temsilcileri ve muhasebe bölümü yöneticilerinin bir araya gelmesi ile oluşan Mali Raporlama Konseyi, 1991 yılında "Kurumsal Yönetimin Finansal Boyutları Komitesi"'ni kurmuştur. Komite 1992 yılında Cadbury Raporunu yayımlamıştır. Cadbury Raporu mali uygulamalarla ilgili bir takım düzenlemeler içermektedir. Ardından, bu rapor dayanak alınarak Cadbury Kanunu çıkarılmış, işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin tespit edilip raporlanmasına ilişkin rehberlik etmesi için de bir iç kontrol çalışma grubu oluşturulmuştur. Bu grup, 1994 yılında çalışmalarını tamamlayarak iç kontrol ve mali raporlamaya ilişkin Rutteman Raporu'nu yayımlamıştır (Erdoğan, 2009: 91).

Yapılan tüm bu çalışmaları gözden geçirmek ve gerekli revizyonları yapmak adına 1996 yılında Hampel Komitesi oluşturulmuştur. Komite, 1998 yılında da kurumların faaliyetleri, profesyonel yöneticilerin ücretleri, hesap verilebilirlik ve denetimi, paydaşlarla ilişkileri ve ortakların sorumlulukları gibi konulara düzenleme getiren "Kurumsal Yönetime İlişkin Birleşik Yasa" adlı kanunu yayımlanmış, bununla birlikte kurumlar, bu kanunun uygulamalarında bir rehber ihtiyacı duymuşlardır. Bu ihtiyaç nedeni ile Turnbull Komitesi kurularak Turnbull Rehberi olarak bilinen "İç Kontrol: Yöneticiler için Birleşik Yasa Rehberi" yayımlanmıştır (Erdoğan, 2009: 91-92).

Turnbull Raporu, "Kurumsal Yönetime İlişkin Birleşik Yasa" kanununun iç kontrol ve risk yönetimi konularındaki iş uygulamalarının nasıl olacağı konusunda

rehbrlik etmektedir. Risklerin yönetiminde ve yrlmak istenilen işlerin amaçlarında iç kontrol sisteminin önemli rolü olduğu vurgulanmaktadır. Bir kurumun bu rehberi başarıyla uygulayabilmesi için, rehberde yer alan yönergeleri iyi algılaması gerekmektedir (Carey, 2001: 124).

INTOSAI (Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları rgt - International Organization of Supreme Audit Institutions): INTOSAI, Yüksek Denetleme Kurumları organizasyonu kararlarında bağımsız olan ve siyasi olmayan bir organizasyon olarak, yeleri arasında bilgi alışverişi sağlamak, deneyimlerini paylaşmak ve ortak bir payda yaratmak amacı ile 1953 yılında kurulmuştur. INTOSAI de, tüm ye ülkelerin tamamı gönüllü katılım sağlamaktadır ve üyeler arasında eşitlik vardır. Bu organizasyon, ye ülkelerin mevcut hükümetlerinden bağımsız yapılan Sayıştay alışmaları için, uluslararası kabul görmüş standartlar ve kurallar belirleyerek; ülkelerin demokratik gelişimleri, parlamentoların güçlendirilmesi, devletlerin hesap verebilirliklerinin gelişimi ve kamu fonlarının vatandaş lehine mümkün olan en iyi şekilde harcanması konularında önemli katkılar sağlamaktadır (INTOSAI, 2004: 10).

INTOSAI'nin amacı, ye ülkelerin yüksek denetleme kurumları arasındaki ilişkileri geliştirip güçlendirmek, özellikle kamu mali denetimi ile ilgili deneyimlerinin paylaşılmasını sağlamak ve ihtiyaç duydukları olaylar karşısında ye ülkelere destek vermek olarak açıklanabilir (Keskin, 2006: 38).

INTOSAI iç kontrol standartları komitesi tarafından hazırlanan güncellenmiş “Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi”ni 2004 yılında Brüksel de yapılan komite toplantısında kabul etmiştir (Erdoğan, 2009: 100).

INTOSAI i kontrolü (INTOSAI, 2004: 6);

- Kurum faaliyetlerini etkin, kayıt altına alınabilir, etik kurallara uygun, ekonomik ve düzenli bir şekilde yerine getirmek,
- Hesap verebilirlik, şeffaflık ikelerini sağlamak,
- İlgili kanun, mevzuat, tebliğ ve düzenlemelere uygun hareket etmek,
- Kamu kaynaklarını israf etmeden, kaybolmasını ya da zarara uğramasını engelleyerek, amaçlarını gerçekleştirmek, kurumun karşılaşabileceği riskleri belirleyerek ve kurumun misyonuna ulaşmasına makul güvence sağlamak

amacı ile oluşturulmuş tüm kurumu ve çalışanlarını etkileyen, sürece onları da dahil eden bütünleşik bir yapı olarak tanımlamaktadır.

Kamu sektöründe hile, rüşvet, irtikap gibi olayların önlenmesi önem arz etmektedir. Kamu görevlileri, bulunulan toplumdan büyük kısmı vergiler ile toplanan kamu kaynaklarını etkin yönetmeli ve kamu hizmetlerini eşitlik çerçevesi içerisinde sürdürmelidir. Kamu ahlakı, kamu güvenini kazanmada ön koşuldur. Kamu sektöründeki kaynakların çoğunluğunun finansörü halk olduğundan, kaynakların kamu yararına ve tutumlu kullanılması gerekmektedir. Bu nedenle, rehber, kaynakların korunması maddesini önemli bir iç kontrol hedefi olarak almaktadır (Erdoğan, 2009: 100-101).

King Report: Rapor, kurumsal yönetim alanında düzenlemeler yapmak amacı ile 2002 yılında Güney Afrika da yayımlanmıştır. Raporda, iç kontrol sisteminin sürdürülebilir olması ve benimsenmesi ile ilgili şu hususlara dikkat çekmektedir (IFAC, 2006: 11):

- Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği,
- Bilgi güvenliği dâhil, işletme mali ve maddi varlıklarının korunması,
- Yürürlükte olan yasa, mevzuat, yönetmelik, tebliğ ve uluslararası denetim standartlarına uyum gösterilmesi,
- Güvenilir mali raporlamanın sağlanması,
- Kurumun tüm paydaşlara karşı sorumlu davranılması ve şeffaflık ilkesinin yerine getirilmesi,
- Gerektiğinde hem normal hem de olumsuz koşullarda işlerin sürdürülebilmesi

King Report ayrıca; iç kontrol faaliyetleri ve risk yönetiminin kurumlardaki tüm çalışanlar ile birlikte günlük faaliyetlerle bütünleşik olarak sürdürülmesi gerektiğine dikkat çekmektedir (IFAC, 2006: 11).

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü- IIA Standartları: Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) 1941 yılında Amerika'da az sayıdaki iç denetçi tarafından kurulduğundan beri, iç denetimin kapsamı ve sorumlulukları çağın gerekleri ölçüsünde gelişim göstermiştir. 1941 yılında meslek resmiyet kazandığında sadece günlük defter kayıtlarının veya hesap işlemlerinin doğru yapılması ve işletmenin şubelerinde işlerin gerektiği şekilde yapıldığıyla ilgilenen iç denetçiler, değişen işletme çevresinde birçok

yeni sorumluluğu işlerinin kapsamına almak zorunda kaldılar. İşletme ihtiyaçları ve çevresindeki değişimle şekillenen bu yeni sorumlulukların başında teknolojik yeniliklerin ve işletmenin teknolojiyle değişime uğrayan iş süreçlerinin ve işletmenin kullandığı veya kullanması gereken araçların anlaşılması gelir.

Sarbaney Oxey Yasası: Amerika Birleşik Devletleri'nde yönetim alanında atılmış en önemli adım olan Sarbanes Oxley Yasası, 2002 yılında yürürlüğe girmiştir. Yasa düzenleyicileri olan ABD senatörü Paul Sarbanes ve ABD Temsilciler Meclisi üyesi Michael G. Oxley'in adlarıyla anılır. ABD başkanı George W. Bush'un ifadesiyle Amerikan başkanlarından Franklin D. Roosevelt döneminden bu yana işletme uygulamaları için düzenlenen en geniş kapsamlı reformdur (Cohen vd., 2008, s.758).

Sarbanes Oxley Yasasının amacı, halka açık işletmeler için yapılan finansal raporlamanın, bağımsız denetimin ve diğer muhasebe hizmetlerinin kalitesini ve şeffaflığını artırmak, muhasebe uygulamalarında standart bir çerçeve belirlenmesi sürecini hızlandırmak ve denetim şirketlerinin bağımsızlığını güçlendirmektir (Price, 2006, s.17). Yasanın temel amacı sermaye piyasalarında işletmelere ilişkin bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini artırarak yatırımcıları korumaktır. Yasa finansal raporlamanın ve denetimin kalitesini korumayı ve geliştirmeyi, yatırımcı ve çıkar sahiplerinin özellikle büyük muhasebe skandalları sonucu sarsılan güvenlerini yeniden tesis etmeyi amaçlar (Marianne, 2006: 4).

Bilgi teknolojileri altyapı kütüphanesi (Information technology infrastructure library – ITIL): ITIL, 1987 yılında Bilgi Teknolojileri Altyapı Kütüphanesi, İngiltere Ticaret Bakanlığı Bilgisayar ve Telekomünikasyon Kurumu ile birlikte, bilgi teknolojilerine olan artan ihtiyaç sonucunda ortaya çıkan bağlılık durumunun daha etkin şekilde yönetilmesi amacıyla, tavsiyeler seti olarak yayımlanmıştır. ITIL, her biri spesifik BT hizmet yönetimi hakkındaki kitapların bir araya getirilmesiyle oluşturulmuştur. ITIL'in amacı, BT hizmetlerinin işletmenin iş süreçlerine uygun olarak düzenlenmesi ve iş süreçlerine ilişkin ihtiyaçların giderilmesidir. ITIL, iş değişikliklerinin ve büyümenin kolaylaştırılabilmesi için BT'den nasıl faydalanılabileceği konusunda işletmelere rehberlik sağlar. İşletme faaliyetlerinde kullanılan yordam, görev ve kontrolleri tanımlar. İşletmenin planlayabileceği, uygulayabileceği ve ölçümleyebileceği bir temel oluşturmasına olanak sağlar. İş süreçlerinin BT ile uyumu ve gelişimi için kullanılır (Bağcı, 2014: 348).

ITIL, bütün işletmelerde ve işletme ortamlarında uygulanabilen ve adaptasyon gösteren BT hizmetlerini belirleme, planlama, sunma ve destekleme amacına yönelik güçlü bir çerçevedir. Bütün dünyada BT hizmet yönetimi amacıyla en yaygın kullanılan yaklaşımlardan biridir. BT kullanımında işletmedeki değişimin, dönüşümün ve büyümenin farkında olmaları için işletmelere ve çalışanlara destek sunar. İşletme riski ve hizmet kesintilerinin yönetilmesi, özellikle müşteri ve tedarikçiler gibi işletme paydaşlarıyla ilişkilerin geliştirilmesi, işletmede ihtiyaç duyulan maliyet etkin sistemlerin geliştirilmesi ve istikrarlı bir işletme ortamı sağlanması için iş değişiminin desteklenmesi en temel faydalarıdır (www.axelos.com).

AB (Basel) Yaklaşımı: AB’de kamu iç mali kontrol (PFIC- Public Internal Financial Control) yaklaşımı hazırlanmıştır. Kamu Mali İç Kontrol sistemi, AB üye ve aday ülkelerinin, iç kontrol sistemlerini yapılandırılmalarına, özellikle kamu maliyesi kontrol sistemlerini, uluslararası standartlar ve AB’deki en iyi uygulamalar çerçevesinde geliştirmek üzere yasal, yapısal ve faaliyetlerde uygulanabilir bir model ile oluşturmalarına imkân sağlamak amacıyla Avrupa Komisyonu tarafından uygulamaya konmuştur (Erdoğan, 2009: 106-107).

Kamu mali iç kontrol kavramının hedefleri mercek altına alındığında, kontrollerin daha çok hile ve yolsuzlukların önlenmesine yönelik hazırlanmış olan finansal kontrollere odaklandığı anlaşılmaktadır. Bu noktada, kamu mali iç kontrol sistemi üç temel unsurdan meydana gelmektedir. Bunlar (Erdoğan, 2009: 107):

- Yönetimlerin hesap verme zorunluluğu ve şeffaflık ilkesi,
- Ülkelerin kurumlarının bağımsız iç denetim sistemleri,
- İlk iki unsurun bütünleşik olarak ilerlemesine yönelik kurulmuş merkezi uyumlaştırma birimidir.

Bu üç kamu bileşeni, kamu mali iç kontrolünü oluşturma açısından aşağıdaki gibi gösterilebilir (Erdoğan, 2009: 107):

Kamu Mali İç Kontrolü = Mali Yönetim ve Kontrol + İç Denetim + Merkezi Uyumlaştırma Birimi

Uluslararası alanda iç kontrolle yönelik yapılan düzenlemeler çoğunluğu Avrupa ve Amerika’da bulunan dünyanın farklı ülkelerinde gerçekleşmiştir. İlgili ülkeler ve

hangi düzenlemelerin yapıldığı Şekil 1.11’de yer alan harita ile gösterilmiştir.



Şekil 1.10. Uluslararası Alanda İç Kontrolle Yönelik Düzenlemelerin Harita Gösterimi

1.3.7.2. Ulusal Düzenlemeler

Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri: Ulusal düzeyde iç kontrol sistemine ilişkin temel teşkil edecek Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) çalışmalar 1996 yılında hazırlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” e dayanmaktadır (Aksoy, 2007:256). ABD’ de meydana gelen muhasebe alanındaki skandallar neticesinde çıkartılmış olan Sarbanes Oxley yasalarına istinaden benzer başlıklar altında SPK içerisinde de düzenlemeler yapılmıştır. SPK ile SOX kıyaslandığında birçok benzer başlığa rastlanmaktadır, bir başka deyişle SOX’ un ulusal yapılanması olarak da adlandırılabilir SPK. İçerikte iç kontrol sistemi için çeşitli başlıklar altında düzenlemelere gidilmiştir (Aksoy, 2007:256).

İşletmenin iç kontrol yapısının işleyişi ve verimliliğinin gözlemine yapmak, finansal verilerin belirli periyotlarla kamuya açıklanması, bağımsız denetimle ilgili kurulların seçilip ve denetimleri yapılmasının sağlanmasıdır. Hisseleri borsada işlemde

olan ortaklı yapıdaki firmalar; yönetim kurulunca kendi bünyelerinde bulunan personeller arasından seçilen, direkt olarak icra işlevi olan görevlerde çalışmayan ve yönetim konularında delegelik sıfatı taşımayan en az iki üyenin dahil edildiği denetimden sorumlu komite kurmak zorundadır (Aksoy, 2007:257).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu: 5018 sayılı Kanun ile birlikte kamu sektörü, dünyada halihazırda uygulanmakta olan yeni kamu yönetimi anlayışı ile tanışmıştır. Söz konusu anlayışta, geleneksel yönetim anlayışından farklı olarak etkinlik, ekonomiklik, verimlilik, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkeleri esas alınmıştır. Bu ilkelerin kamuda yerleşmesi ile de iç kontrol sisteminin benimsenmesi hedeflenmektedir (Kükrek ve Kavak, 2020: 79).

Türk Ticaret Kanunu: (Yeni) Türk Ticaret Kanunu, 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı kanun ile kapsamadığı sermaye şirketleri için de geçerli hale gelmiştir. 6102 sayılı TTK’da iç denetim ile ilgili düzenlemeler ilgili kanunun 366. Ve 375. Maddeleri ile yapılmıştır. Buna göre TTK’nın 366. maddesinin ikinci fıkrası, yönetim kurulunun, faaliyetlerin nasıl yürüdüğünü takip etmek, kendisine ibraz edilecek konularda rapor hazırlamak, alınan kararları yürürlüğe koymak ve iç denetim amacıyla yönetim kurulu üyelerinin de katılabileceği denetim komiteleri ve komisyonlar kurabileceğini hükme bağlamıştır. Kanunun 375. maddesinin 1/c fıkrası; “*Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal plânlama için gerekli düzenin kurulması*” yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez yetkileri arasında yer almaktadır der. Bu hükmün gerekçesine baktığımızda; finans denetim ile iç denetimin işaret edildiği görülmektedir.

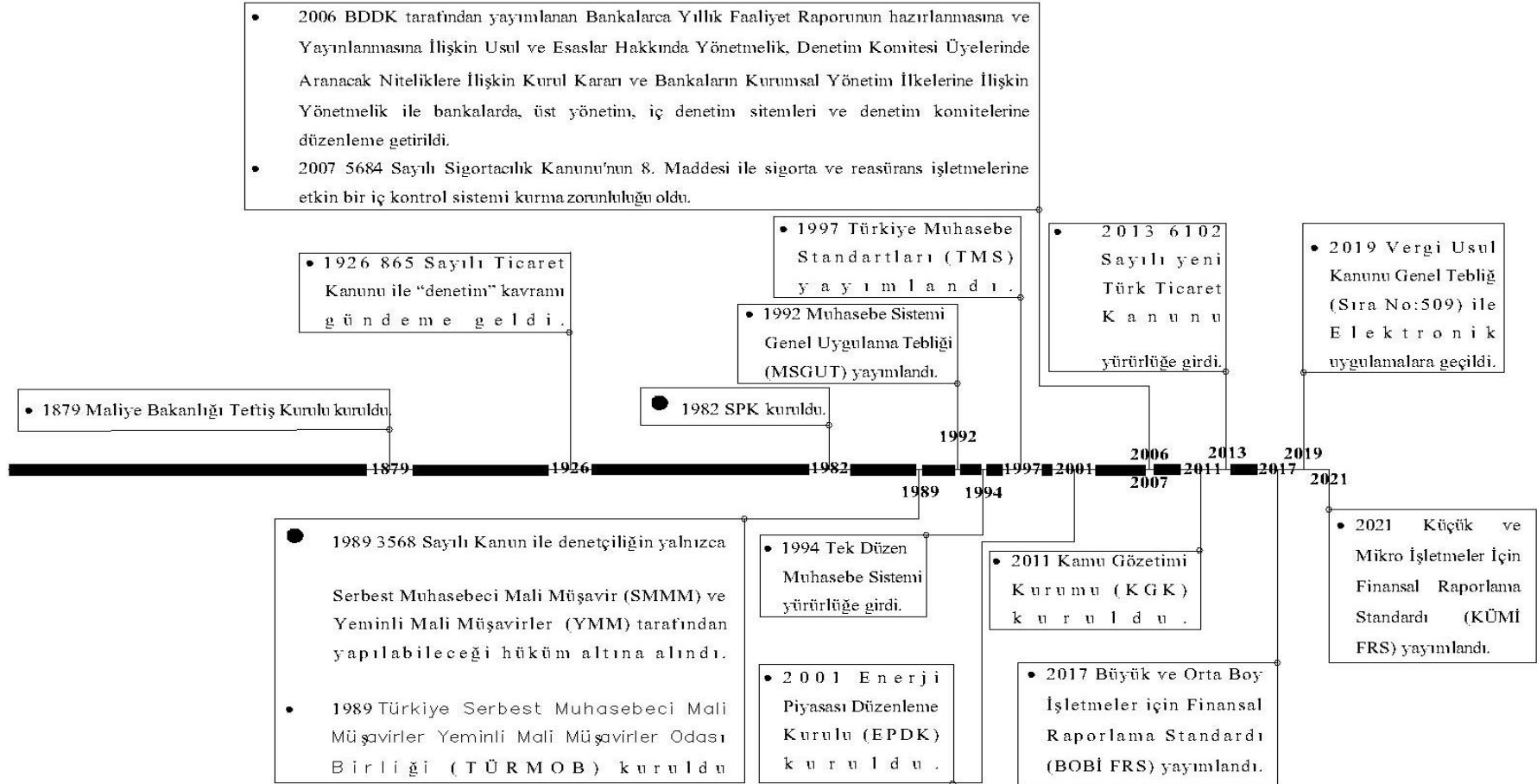
İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE İÇ DENETİM

Bu bölümde, çalışmanın ana konusu olan bağımsız denetim ile iç denetim ilişkisine doğru giderken, konunun temel kavramlarından biri olan denetim ve iç denetim konusu açıklanmaya çalışılacaktır.

2.1. DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Denetimin tarihsel sürecinde denetim yaklaşımlarında ve denetimle ilgilenen taraflarda zaman içerisinde değişiklikler olmuştur. İlk yıllarda denetimle ilgilenen taraf işletme sahipleri iken, zaman içerisinde bu işletmelere borç verenler, vergi beklentisi olan devlet, yatırımcılar gibi diğer gruplarda da ilgi duyanların sayısı artmıştır. Ulusal ve uluslararası boyutta bakıldığında yoğun bir dönüşüm yaşayan denetim ve denetim anlayışı için ulusal ve uluslararası alanda meydana gelen değişimler iki ayrı zaman çizelgesinde gösterilmiştir.



Kaynak: Yılancı, 2016, 40-44; Özbek, 2018: 77-94; Adiloğlu, 2011: 20;).

Şekil 1.11. Denetimin Uluslararası Alanda Tarihsel Gelişimi

2.2. DENETİM VE DENETİM TÜRLERİ

Denetim alanında çalışmalara bakıldığında gerek kurumsal gerekse kişisel, çeşitli tanımlara rastlamak mümkündür. Bu tanımlardan en kapsamlı olanlarından biri Güredin (2010:11) tarafından şöyle yapılmıştır:

“Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.”

Denetim bir sürecin ve/veya bu sürecin çıktısının daha önce belirlenmiş ölçütlere uygunluk tespitidir. Denetim, bu özelliği ile ilgili taraflara belirli bir kapsamda güvence sağlayan bir eylem niteliğindedir. Denetimi tanımlamaya yönelik bu yaklaşımda bazı temel özellikler ortaya çıkmaktadır. Bu özellikler, denetimin eş zamanlı yapılmaması ve önceden belirlenmiş olma zorunluluğudur. Denetimin süreç işlerken yapılması, o sürece bir kontrol mekanizmasını monte etmeyi ifade eder. Bu kontrol mekanizmasının ön görüldüğü şekilde işleyip işlemediği konusunda bir güvence sağlamak için de yine bir denetim mekanizması gereklidir. Önceden belirlenmiş ölçütler ise ulusal ve/veya uluslararası mevzuatlar olabileceği gibi, kurumsal kurallar da olabilir. Bu ölçütlerin mevcut olamaması durumunda denetim, sürecin ve/veya çıktının uygunluğunu karşılaştırabilecek bir referans kaynak bulamaz ve denetim mesnetsiz kalır (Dabbağöğlu ve Can, 2018: 1)

2.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Denetimin genel anlamda farklı tanımları yapılmakla birlikte, denetimin bir süreç olduğu hususunda genel bir mutabakat vardır. Süreç yaklaşımına uygun genel kabul görmüş tanım şöyledir; “Denetim bir ekonomik birim ve 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” (Bozkurt, 2011:5). Denetimin genel kabul görmüş türleri aşağıdaki gibidir.

2.2.1.1. Finansal Tabloların Denetimi

Finansal tablo denetimi, işletmenin mali tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (GKGMİ) şeklen, yasal ve özenli hesaplamalar ile doğrulğu ve uygunluğu konusunda makul bir güvence vermek için tarafsız olarak incelenmesi ve sonuçların bir rapor halinde iletilmesini sağlar. Muhasebe denetimi, esas itibari ile bir finansal tablo denetimidir. Muhasebe denetimi, bağımsız bir dış denetçinin işletmenin finansal tablolarının tüm önemli yönleriyle doğruluk ve güvenilirliği konusunda makul bir güvence sağlamak üzere görüş oluşturmak için sistematik olarak kanıt toplayarak incelemesi ve sonuçları bir raporla iletmesi süreci olarak tanımlanabilir.

Finansal tablo denetiminde denetimin konusunu işletmelerin düzenlediği mali tablolar ve bu tabloların analizi oluşturur. Muhasebe denetiminde de, denetimin konusu mali tablolar ve bu tablolardaki bilgilerdir (Yılancı,2016:3).

2.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Bir işletmenin finansal işlemlerinin ve faaliyetlerinin, işletme yönetimi, yönetim kurulu ya da diğer yetkili kişi ya da kuruluşlarca belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığının incelenmesi sürecidir (Dabbağoglu ve Can, 2018: 36). İç denetim kapsamında gerçekleştirilen uygunluk denetimi, örgütün tüm faaliyetlerinde mevzuata ve kurallara uygun bir şekilde hareket edilip edilmediğine yönelik bir denetimdir (Güredin, 2008:17). Örgüt, faaliyetlerini belirli otoritelerce konulmuş olan kurallara uygun bir şekilde gerçekleştirir. Yine aynı şekilde uyulması zorunluluk arz eden mevzuata göre de hareket edilmelidir. Bunlara uyulup uyulmadığının incelenmesi için de bir denetime tabi tutulması şarttır. Bu noktada iç denetim kapsamında gerçekleştirilen uygunluk denetimi bu işlevi yerine getirir. Denetim sonucunda ortaya çıkan sonuçlar raporlanır ardından yetkili ve gerekli kişi, birim ve kurumlara gönderilir (Aslan, 2010: 76).

2.2.1.3. Faaliyet Denetimi

Örgütün önceden belirlemiş olduğu amaç ve hedeflere ne ölçüde ulaşip ulaşmadığının denetlenmesidir. Faaliyet denetiminde, örgütün amaç ve hedeflerine ulaşma doğrultusunda gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerde örgüt kaynaklarının etkin ve

verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı incelenir. Oldukça kapsamlı ve sistematik yapıdaki faaliyet denetimi yakın zamanda büyük örgütlerin etkin bir şekilde denetlenmesinde tercih edilen bir denetim türü olmuştur. Bunun başlıca nedeni örgütlerin giderek büyümesi ve faaliyetlerinin giderek karmaşık duruma gelmesi sonucu örgüt yönetiminin, örgütü ne ölçüde etkin ve verimli bir şekilde yönettiğinin denetlenmesini tedricî olarak zorlaştırmış olmasıdır. Bu bakımdan faaliyet denetimi, ana gaye olarak örgüt yönetiminin başarısını araştırmakta ve incelemekte olduğu için “yönetimin denetimi” olarak da adlandırılmaktadır (Başpınar, 2005: 38).

Buradan yola çıkarak faaliyet denetiminin temel amacı ve faaliyet denetimi ile ulaşmak istenilen sonuç şu şekilde özetlenebilir: Örgüt yönetiminin gerçekleştirmiş olduğu karar ve politikalar sonucunda örgütün gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerde örgüt kaynakları etkin ve verimli bir şekilde kullanılarak bu faaliyetler ile istenilen amaç ve hedeflere ulaşıp ulaşılmadığıdır. Bu sonuç aynı zamanda yönetimin ne derecede başarılı olduğunun da yanıtıdır. Faaliyet denetimi sonucunda hedeflere ne ölçüde ulaşıldığı analiz edilerek olumsuz ve aksayan yönler ortaya konulur. Bu olumsuz ve aksayan yönler de ayrıntılı bir şekilde incelenerek, yönetsel kaynaklı ve fonksiyonel kısımları ele alınarak, iyileştirilmesi ve geliştirilmesi gereken yönleri belirlenerek gerekli çalışmalar yapılır. Aynı şekilde faaliyetlerin daha etkin ve verimli yürütülmesine ilişkin çalışmalarda gerçekleştirilir. Böylece başta yönetim olmak örgüt faaliyetlerinin iyileştirilmesi ve geliştirilmesine katkı sağlanmaya çalışılır (Kavut, Taş ve Çağlı, 2009: 40-41)

2.2.1.4. Performans Denetimi

Performans denetimi, faaliyet denetimi ve operasyonel denetim şeklinde de adlandırılmaktadır. İç denetim kapsamında gerçekleştirilen performans denetimi, örgütün faaliyetlerini gerçekleştirirken kullandığı ve faydalandığı kaynakların etkinlik ve verimlilik esaslı olarak incelenmesidir. Bu incelemenin temel amacı geleceğe yöneliktir. Geçmiş faaliyetlerin incelenerek ve değerlendirilerek geleceğe yönelik fayda sağlanması amaçlanmıştır. Örgütün faaliyetlerinin daha etkin ve verimli bir duruma getirilmesi yani geliştirilmesine yönelik bir denetimdir (Bilge ve Kiracı, : 13)

2.2.1.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi

İç denetim kapsamında örgütün mevcut bilgi sistemlerinin güvenilirliğinin denetlenmesidir. Bilgi sistemlerinin güvenilir olup olmadığı araştırılıp değerlendirilirken aynı zamanda bilgi sistemlerinin sürdürülebilirliği ve teknik altyapısı da ayrıca değerlendirmeye tabi tutulur. Toplanan bilgiler elektronik ortamda kayıt altına alınırken doğru bir şekilde aktarılıp aktarılmadığı, aktarılan bilgilerin doğruluğu, yine bu bilgilerin güvenilir olarak depolanıp depolanmadığı ve bilgilerin zarar görmesine yönelik tehditlerin, risklerin ve bunlara karşı oluşturulmuş kontrollerin yeterliliklerinin denetiminin yapılmasıdır (Adiloğlu, 2011: 21)

2.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçiler, yaptıkları denetim faaliyetinin konu alanı, yasal statüleri ve sorumluluklarına göre, üçe ayrılmaktadır. Bunlar; iç denetçi, bağımsız denetçi ve kamu denetçisidir. Bu bağlamda, denetçilerin yaptıkları denetim türü de görev isimlerine göre belirlenmektedir. Üç tür denetim vardır. Bunlar iç denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimidir.

2.2.2.1. İç Denetim – İç Denetçi

Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) iç denetimi, aşağıda yer aldığı gibi tanımlamıştır (IIA 2017, www.theiia.org, Erişim Tarihi: 20.11.2018):

“İç denetim, bir kurumun yaptığı işleri geliştirmek ve onlara değer katmayı amaçlayan, bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini analiz etmek ve iletirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına destek verir.”

“Bir kurumun kurmay personeli olarak kabul edilen iç denetçi; kurumun iç denetim faaliyetlerini mesleki özen ve dikkat ile yürüten, yeterli bilgi ve deneyime sahip, kendisini sürekli olarak geliştiren, bağımsız davranabilme ve objektif değerlendirme yeteneğine sahip, yüksek ahlaki nitelikleri olan kişidir” (Özbek, 2018: 130). Bir iç denetçinin barındırması gereken nitelikler hem etik ilkelere hem de

standartlarda belirtilmiştir. Bu niteliklerin yanı sıra iç denetçinin haiz olması gereken özellikler farklı kaynak ve yazarlar tarafından farklı başlıklar ile ele alınsa da aşağıda belirtilen özellikler üzerinde bir görüş birliği bulunmaktadır (Moeller, 2009: 294; Özbek, 2018: 130);

Görüşme becerileri: İç denetçi, görev aldığı kurumda çalışan her düzeyde kişi ile kolay iletişim kurabilme, uygun soruları sorabilme ve amaca yönelik cevapları alabilme becerisine sahip olmalıdır.

Analitik beceriler: İç denetçi birbirleri ile bağlantılı olmayan olayları, bilgileri birleştirerek anlamlı sonuçlar çıkarabilmelidir.

Test etme ve analiz becerileri: İç denetçi, denetim amaçlarının etkinliğini belirleyebilmek için, birden fazla olay veya veriyi birlikte değerlendirebilme becerisine sahip olmalıdır.

Belgeleme becerileri: İç denetçi, denetim gözlemleri ve gerçekleştirdiği test sonuçlarını tanımlayabilme, kanıtlayabilme, sözel ve grafikse olarak ifade edebilme yetisine sahip olmalıdır.

Sonuç çıkartma ve düzeltme eylemleri önerebilme becerileri: İç denetçi, önceden gerçekleştirdiği test ve analiz sonuçlarına dayanarak bir sonuca ulaşabilme ve bu sonuçlarla ilgili düzeltici eylemler önerebilme bilgi birikimine sahip olmalıdır.

İletişim becerileri: İç denetçi, denetim çalışmalarının sonuçlarını ve bu sonuçlara dayanarak tasarladığı düzeltici eylem önerilerini üst yönetime anlatabilme becerisine sahip olmalıdır.

Müzakere becerileri: İç denetçi, denetim çalışmasının sonucunu ve düzeltici eylem önerileri konularında denetimin paydaşları ile görüş ayrılığına düşmesi halinde ortak paydada buluşabilmek ve sonuç üretebilmek adına ikna becerisine sahip olmalıdır.

Öğrenme istekliliği: İç denetçi, kurum faaliyetleri ve mesleği ile ilgili her türlü değişikliği izleme, deneyimleme, kendini yenileme, öğrenme ve sürekli eğitim konularında istekli olmalıdır (Özbek, 2018: 130-131).

2.2.2.2. Bağımsız Denetim – Bağımsız Denetçi

Muhasebe sisteminde denetimden anlaşılanın, bir işletmenin mali ve muhasebe ile ilgili kayıtlarının ve bu kayıtları destekleyen bilgi ve belgelerin objektif olarak uzman bilgiye sahip yetkin denetçiler tarafından incelenmesi, kontrol edilmesi ve doğrulanması süreci olarak tanımlanabilir (Durak, 2020: 270). Bu tanımdan da anlaşılabacağı üzere denetim bir süreci ifade etmektedir. Özünde bir doğrulama işidir. İşletmelerin mali ve muhasebe bölümlerinde tuttıkları kayıtları ile elde edilen ana çıktılar mali tablolar olduğundan; denetim bu mali tabloların doğrudan alakalı oldukları muhasebe standartlarına uygun hazırlanıp sunulmasının doğrulanması süreci olarak karşımıza çıkmaktadır (Durak, 2020: 270).

Finansal tablolar işletme yönetiminin sorumluluğunda hazırlandığından, bu tabloların denetimini yapacak denetçilerin işletmeden bağımsız olarak bu faaliyeti yürütmesi bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenledir ki, finansal tabloların denetimi, ilgili işletmeden bağımsız olarak yürütüldüğünden bu sürece “bağımsız denetim”, bu denetimi yapan denetçiye de “bağımsız denetçi” denilmektedir. Denetimden geçmiş finansal tabloların içerdiği bilgilerin doğru ve geçerli bilgiler olduğu bağımsız denetçiler tarafından teyit edilmekte ve böylece kullanıcılar karar almada bu finansla tablolara güvenebilmektedir (Durak, 2020: 270).

Bununla birlikte bağımsız denetçiler, denetim sırasında finansal tablolaraa esas teşkil eden, ekonomik sonuç doğuran tüm işlemleri

6102 sayılı TTK ile sermaye şirketlerinin gündemine giren bağımsız denetim, her yıl kapsamı biraz daha genişletilerek çok daha geniş kitleleri ilgilendirir hale gelmektedir. Türkiye’de bağımsız denetim düzenleme ve uygulamalarının mevcudiyetinin çok yeni olması nedeni ile bağımsız denetçi insan kaynağı ağırlıklı olarak muhasebe uygulayıcılarından geçişlerle karşılanmıştır. Bu nedenle, muhasebe standartlarının yayımlanması ile birlikte mesleğin uygulanmasında yapısal bir değişikliklerle karşılaşan uygulayıcılar, bağımsız denetim ile birlikte kendilerini güncelleme ve geliştirme gerekliliği duymuşlardır. Uygulayıcı için artık muhasebe sadece mali tabloların hazırlanması, bağımsız denetçi için de sadece bu tabloların ve vergi denetiminden ibaret değildir (Dabbağoglu ve Can, 2018: 10).

2.2.2.3. Kamu Denetimi – Kamu Denetçisi

Kamu denetimi içerik açısından son derece geniş bir denetim türüdür. İlgili denetim; görev, yetki ve haklarını yasalardan veya yasal düzenleme niteliği taşıyan kamu erki tarafından çıkarılmış yazılı kurallardan alan organlar ve bu organların elemanları tarafından yerine getirilir. Bu denetim kapsamına tüm kamu organları ve devlet içinde yer alan gerçek ve tüzel kişiler girmektedir. Bununla birlikte, belirtmek gerekir ki, Türkiye Büyük Millet Meclisi, Cumhurbaşkanlığı, Türk Silahlı Kuvvetleri gibi kuruluşlar yasalarında özel denetimi gerektiren hükümler bulunan organlardır (Akyel, 2019: 14).

Söz konusu denetim devlet memuru niteliği taşıyan, unvanları müfettiş, uzman, kontrolör, murakıp, denetçi olan denetim elemanları tarafından yerine getirilir. Bu denetim elemanlarının kamu otoritesi adına yaptığı denetimler teftiş, inceleme, araştırma, soruşturma, isimlerini alabilmektedir (Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, 2001: 22).

2.2.3. Denetim İhtiyacı Teorileri

Hissedarlar ve işletmenin profesyonel yöneticileri arasında bir sözleşme bağlayıcılığı vardır. Hissedarlar tarafından, bu yöneticilerden işletmenin finansal durumu ve tablolarını doğru olarak sunmasını beklenir. Ancak hissedarlar ile yöneticiler arasında çıkar çatışması veya benzeri çeşitli nedenler ile itilafların doğması ve finansal tabloların doğru olamayan bir biçimde ibraz edilmesi riski mevcuttur. Bu durum ile beraber, akademik camiada denetim ihtiyacı üzerine çeşitli teoriler geliştirilmiştir (Salehi, 2011). Literatürde yaygın olarak kabul gören denetim ihtiyacı teorileri açıklanmaya çalışılmıştır (Atelya ve Kukreja, 2015)

2.2.3.1. Polis Memuru Teorisi

Polis memuru teorisi, 1930'lu yılların sonuna kadar denetim konusundaki en geniş kapsamlı teori olarak kabul edilmekte idi. Bu teori, denetçiyi, hileyi araştırma ve engellemede sorumlu tutar. Teoriye göre, bir denetçi; mali tablolardaki matematiksel doğruluğa ve dolandırıcılığın önlenmesine ve tespitine odaklanmış bir polis memuru gibi hareket eder. Bununla birlikte 1950'li yıllarla birlikte; denetimin ana amacının

dolandırıcılık tespitinden çok finansal tabloların doğruluğundaki makul güvenceyi sağlamak olduğu kabulü hakim olmuştur. Bu nedenle de, teori, günümüz denetim ihtiyaç ve beklentilerini karşılama gücünü kaybetmiştir (Hayes, Dassen, Schilder ve Wallage, 2005:72).

2.2.3.2. Güvenilirlik Teorisi

Güvenilirlik teorisine göre, denetimin iki ana işlevi vardır. Bu işlevlerden birincisi, polis memuru teorisinde olduğu gibi, mali raporlarda meydana gelebilecek hile ve sahtekarlık girişimlerinin tespiti, ikincisi ise mali raporlarda yer alan bilgilerin güvenilirliğini arttırmaktır. Adından da anlaşılacağı gibi, denetimin ‘güven’ sağlama özelliğine vurgu yapan teori denetime duyulan talebin temelinde sermaye sahiplerinin yatırım kararı alırken güven duyma ihtiyacı içinde oldukları olgusuna göre meydana gelmiştir. Bu teoriye göre, denetlenmiş finansal raporlar sayesinde yöneticiler ile hissedarlar arasındaki bilgi asimetrisi azalacak, tarafların mali tablolarda yer alan bilgilere duyduğu güven artacaktır (Hayes ve diğ.,2005: 77).

2.2.3.3. Rasyonel Beklentiler Teorisi

Bu teoriye göre denetim hizmetinin talebi, işletmeye dışardan katılım sağlayan üçüncü tarafların doğal sonucudur. Bu paydaşlar işletmeye katkı sağlayabildiği gibi hesap verebilirliği de talep ederler. Dışarıdan katılım sağlayan taraflar ile yöneticiler arasında doğabilecek farklılık, bu kişilerin, yöneticiler tarafından hazırlanan finansal tablolara şüphe ile yaklaşmasına neden olabilir. Bu yüzden bu bilginin denetlenmesi gerekir (Hayes vd., 2005: 46). Ayrıca, bu teoriye göre toplumun ihtiyaçlarındaki değişim denetimi de etkiler ve denetim sürecinin de sürekli bir değişim içinde olmasına yol açar (Blokdijsk vd., 1995:23).

2.2.3.4. Güvence Hizmetleri Teorisi

Güvence hizmetleri teorisine göre, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB)’nin de belirttiği gibi işletmenin paydaşları tarafından finansal bilginin güvenli olmasına duyulan ihtiyaç her geçen gün artmaktadır. Finansal bilgilerde bu ihtiyaç vazgeçilmezdir ve modern denetimin asli amacı güvence hizmetini

yerine getirebilmektir. Bu sayede finansal bilgilerin riskliliği azalacak ve güvenilirliği artacaktır (Ateya ve Kukreja,2015: 23).

2.2.3.5. Kısmi Yargıç Teorisi

Bu teoride denetçi, finansal tablolarla ilgili kısmi yargıç olarak kabul edilmektedir (Hayes ve diğ., 2005 . Temelinde, denetçinin, doğrulanmaya ihtiyaç duyan muhasebe bilgileri karşısında, finansal tabloların güvenilirliğine ilişkin, adil, tarafsız bir görüş ortaya koyması gerektiğine odaklanmıştır. Kısmi yargıç teorisinde denetçi denetimi pay sahipleri ve toplum yararına yapmaktır bu nedenle de mutlak bağımsız olmalıdır (Hayes ve diğ.,2005:79).

2.2.3.6. Vekalet Teorisi

Vekalet teorisi ekonomi ve yönetim alanlarında yer alan en eski teorilerden biridir. Vekalet teorisi, işletme hissedarlarının (asiller/principles) ile hissedarların amaçları doğrultusunda işletmeyi yöneten yöneticilerin (vekiller/agents), ilişkisine bakış açısı getirmektedir. Bu teoriye göre, yöneticiler, işletme hissedarlarının çıkarları doğrultusunda bir yönetim sergiler ve karşılığında hissedarlarca ödüllendirilirler (Jensen ve Meckling, 1976:315).

Bireyler kendi faydalarını maksimilize etme eğilimindedirler. Asiller kendi menfaatlerini en üst düzeyde tutmaya çalışıp vekilleri işe alırken, vekiller de şahsi menfaatlerini en üst düzeye çıkarmak amacıyla, asillerin kendilerine vermiş olduğu yetki, fon ve görevleri kendi çıkarları için kullanabilirler (Colbert ve Jahera,1988: 9). Bu teoriye göre denetim ihtiyacı tam da bu noktada doğmaktadır. Denetçinin görevi, pay sahipleri ile yöneticiler arasındaki ilişkiyi denetlemektir. Bu nedenle asiller ve vekiller arasındaki vekalet ilişkisi iç ve bağımsız denetimin varlığının sebebidir (Ng ve Tan, 2003: 807).

Vekalet (yetki devri/yetki göçerimi/yetki verme) teorisinin yaşamın farklı alanlarında yaygın olarak bulunması, bu teoriyi işletmecilik ve ekonomi literatüründe farklı bir noktada konumlandırmıştır. Adam Smith, 1776'da vekalet sorunundan bahseden ilk yazardır. Smith, Ulusların Zenginliği (The Wealth of Nations) isimli çalışmasında bir kişi ya da grubun, o kuruluşun gerçek sahibi olamdıkça, sahiplerinin

lehine çalışmama ihtimalinin olduğunu bildirmiştir (Crowther ve Martinez, 2007: 9). Muhasebede Ronen ve Balachandran (1995), ekonomide Jensen ve Meckling (1976), pazarlamada Bergen, Dutta ve Walker (1992) vekalet sorunu üzerine çalışma yapmıştır.

2.3. İÇ DENETİM

UMUÇ'da yer alan tanıma göre iç denetim açısından güvence, *“kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla delillerin objektif bir biçimde incelenmesidir.”* Güvence görevlerinin nitelik ve kapsamı iç denetçi tarafından belirlenir. Güvence hizmetlerinin, genellikle, üç tarafı vardır:

- 1) Süreç sahibi: Bir kurum, iş, faaliyet, süreç, sistem veya bir başka unsurun doğrudan içinde olan birey veya grup.
- 2) İç denetçi: Analizi yapan kişi veya grup.
- 3) Kullanıcı: Analizi kullanan kişi veya grup. (UMUÇ,2017: 2)

Uluslararası iç denetim meslekî uygulama standartları, iç denetim faaliyetlerinin temel ilkeleri ile yapılan titiz çalışma, fikir alış verişi ve müzakerelerin neticesinde oluşturulmuştur. Bütün iç denetçiler, çalışmalarını standartlara uygun olarak yapmak zorundadırlar. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü üyeleri ve Uluslararası İç Denetçiler IIA Etik Kurallarına uygun davranacaklarını taahhüt ederler; bu da standartlara mutlak bağlılığı lüzumlu kılar. Standartlar, meslekî uygulama çerçevesinin bir bölümünü oluşturur. Standartların amaçları şunlardır (Karcıoğlu ve Yanık, 2010: 231):

İç denetim faaliyetlerini, olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri belirleyip açıklamak,

2. Katma değer yaratan iç denetim uygulamalarını teşvik etmeye ve yürütmeye dönük bir çerçeve belirlemek,
3. İç denetim performansının doğru analiz edilebilmesine uygun bir çalışma ortamı yaratmak,
4. Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmaktır.

2.3.1. İç Denetim İle İlgili İç Denetçiler Enstitüsü Düzenlemesi

1941 yılında kurulan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) genel merkezi Amerika'nın Florida eyaletinin Altamonte Springs şehrinde bulunan uluslararası bir meslek örgütüdür. IIA'nın iç denetim, risk yönetimi, yönetim, iç kontrol, bilgi teknolojileri denetimi, eğitim ve güvenlik alanlarında uzmanlaşmış 116 ülkeden 180.000'den fazla üyesi bulunmaktadır. IIA, iç denetçilik mesleğinin dünya genelinde kabul edilmiş otoritesidir. İç denetim mesleğinin etkisinin giderek artmasında önemli bir rol oynamaktadır. İç denetimin mesleki rehberi olarak, etik ilkeler ve uygulama standartları oluşturur. Üyelerini mesleki anlamda destekler ve eğitim programları hazırlar. Mesleğin baş eğitimcisi olarak yeterlik sınavını geçen meslek mensuplarının sertifikasyon hizmetini sağlar.

IIA, iç denetimin dünya çapında uygulanmasına rehberlik etmek amacıyla standartlar ve uygulama rehberleri hazırlar. IIA, mesleki rehberliğini Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesini (International Professional Practices Framework) hazırlayarak yapar. Çerçeve, zorunlu rehber ve kuvvetle tavsiye edilen rehberden oluşur. Zorunlu rehber; iç denetim tanımı, iç denetimin mesleki uygulamaları için çekirdek ilkeler, etik ilkeler ve Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarından oluşur. Kuvvetle tavsiye edilen rehber ise; pozisyon raporları, uygulama önerileri ve uygulama rehberlerinden oluşur (Johnstone, 2014: 762).

2.3.2. İç Denetimde Güncel Yaklaşımlar ve Uygulamalar

İç denetim uygulamalarına ilişkin ortaya çıkan yaklaşımlar; iç denetimden sorumlu kişi ve birimlere, değişimleri sürekli takip etmelerini ve kurum performansının artmasına katkıda bulunmalarını sağlamaya yöneliktir. Bu bağlamda bu yaklaşımlar doğrultusunda; kurum çalışanları ve kurum yönetimi arasındaki ilişkilerin iyileştirilmesi, iç denetim birimlerinin operasyonel değişimlerinin niteliği, teknolojik ilerlemelere ve iş uygulamalarına yönelik değişimlere uyum sağlanması gibi hususlar ele alınmaktadır. Çalışmanın bu aşamasında; iç denetim uygulamalarına ilişkin ortaya çıkan bu yaklaşımlar hakkında bilgiler verilecektir.

2.3.2.1. Proaktif Yaklaşım

İç denetim uygulamaları kapsamında olan proaktif yaklaşım, kurumların hedeflerini geliştirmeleri doğrultusunda; firma iş sürecinin, güvenilir, kaliteye uyum sağlama yeteneğinin ekonomik faaliyetlerin iyileştirilmesini sağlamaya faydada bulunan bir yaklaşım olarak ifade edilmektedir (Pehlivanlı, 2010: 78).

Bu bağlamda Proaktif Yaklaşım doğrultusunda iç denetçiler; risk yönetimi ve uygulama örneklerinden elde ettikleri bilgileri kurum yöneticileri ile payla makta ve bu riskler göz önünde bulundurularak tasarım aşamasında bulunan sistem ve programlar kontrollere tabi tutularak konu ile ilgili güvence sağlanmaktadır. Bu çerçevede de proaktif yaklaşım temelinde iç denetim elemanları; risklerin belirlenmesi ve kontrollerin izlenmesi amacıyla ve risk yönetimi ve denetim araçları bağlamında kurum yönetimine yardımcı olmaktadır (Pehlivanlı, 2011: 49).

2.3.2.2. Denetlenene Müşteri Olarak Yaklaşma

Denetlenen Müşteri Yaklaşımı ile iç denetim birimleri; kendilerini denetleyenlerini ortağı olarak görme ve bağımsızlıklarına ve tarafsızlıklarına ilişkin mesleki standartları zarar görmeden iş ortaklığı kurma bilincine sahip olabilmektedirler. Bu ekilde de Denetlenen Müşteri Yaklaşımı ile kontrol faaliyetleri daha hızlı gerçekleştirilebilmekte ve denetim faaliyetleri daha kapsamlı yürütülebilmektedir (Toroslu, 2014: 146).

2.3.3.3. Risk Odaklı İç Denetim

Risk odaklı iç denetim ABD’de Para Birimi Kontrol Ofisi -The Office of The Comptroller of The Currency tarafından 1995 yılında benimsenmiş olup, sebebi iki gelişme şunlardır (Özsoy, 2004: 2):

- Mali teori ve pratikler ile birlikte teknoloji ve bilim dünyasındaki ilerlemeler kurumsal işlemlerin tür ve kapsamını genişletmiştir.
- Türev ürünler ve diğer karmaşık finansal hizmetlerin yaygınlaşması ile türev ürünlerde görülen varyasyon, ticari faaliyetlerdeki çeşitlilik ve aktiflere dayalı menkul kıymetler ile birlikte ikincil piyasalarda görülen hızlı değişimler finansal düzeni önemli ölçüde etkilemiştir.

Risk odaklı iç denetim, denetim kaynaklarının sınırlı olduğu, denetlenecek çeşitli birim faaliyetlerinin farklı risk türleri ile karşı karşıya olduğu ve denetlenecek faaliyetlerin farklı düzeyde önem derecelerine sahip olduğu tahminlerine dayanan bir denetimdir (Görener, 2010: 32).

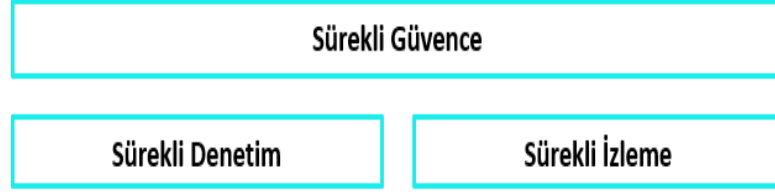
Risk odaklı iç denetimin temel amacı iç denetim ve kurumsal risk yönetim sistemlerinin planlı ve yeterli çalışıp çalışmadığı, kurumun hedeflerine uygun şekilde işleyip işlemediği ile ilgilenmek olup, yönetim kuruluna aşağıda belirtilmiş hususlar çerçevesince bağımsız güvence sağlamaktır (Türedi, Zor ve Gürbüz. 2015: 12):

- Yönetim tarafından kurumda hayata geçirilmiş risk yönetim süreçlerinin hedeflendiği gibi yürütülmekte olduğu,
- Risk yönetimi süreçlerinin eksiksiz ve tutarlı bir biçime sahip olduğu,
- Yönetim tarafından riskleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek amacıyla risklere karşı alınmış önlemlerin yeterli ve etkin olduğu,
- Yönetim tarafından yönetmek istediği mevcut risklere karşı almış olduğu önlemlerle ilgili güvenilir ve uyumlu bir kontrol çerçevesinin uygulanmakta olduğudur.

2.3.3.4. Sürekli Denetim

Sürekli denetim, denetime konu olacak bilginin oluşmasıyla birlikte veya kısa bir süre sonra denetçi tarafından çok kısa bir süre sonra bilgi verilmesini sağlayan elektronik bir denetim sürecidir (Rezaee, Sharbatoghlie, Elam ve McMickle, 2002:147). Sürekli denetim yapan iç denetçiler, daha çok işlem kapsayacak şekilde periyodik olarak ve örneklem üzerinden risk ve kontrol değerlendirmesi yapmalıdırlar. Sürekli denetim ile, işlemler gerçekleştiği sırada veyahut hemen ardından denetlenmektedir (Chartered Institute of Internal Auditors, 2017: 6).

Bununla birlikte, sürekli denetime bir dayanak oluşturabilecek sürekli güvenceyi IIA, iç denetim birimi tarafından sürekli denetim ile birinci ve ikinci savunma hatlarının sürekli izleme fonksiyonunun bileşeni olarak tanımlamaktadır (IIA,2015 akt. Ağdeniz,2020: 31). Şekil 2.3’de Sürekli güvencenin bileşenleri gösterilmektedir.



Kaynak: IIA 2013 Practice Advisory 2320-20-4 Continuous Assurance akt. Şafak Ağdeniz,2020:31)

Şekil 2.3. Sürekli Güvence Bileşenleri

Geleneksel denetime; işlemler sıklıkla, aylar sonra, örneklem metoduyla işlemlerin seçilmesi ve bunlara ilgili politika, prosedür, belge ve mutabakatların incelenmesi yoluyla gerçekleştirilirken sürekli denetim, kontrol ve risk analizlerini otomatik olarak gerçekleştirilmektedir. Bu durum, denetçiye, işletmenin dış yapısı, sektörü ve iç kontrol yapısı üzerinde yoğunlaşma imkanı verdiği için denetim raporlarının kalitesi yükselmektedir (Cankar, 2006:72-73).

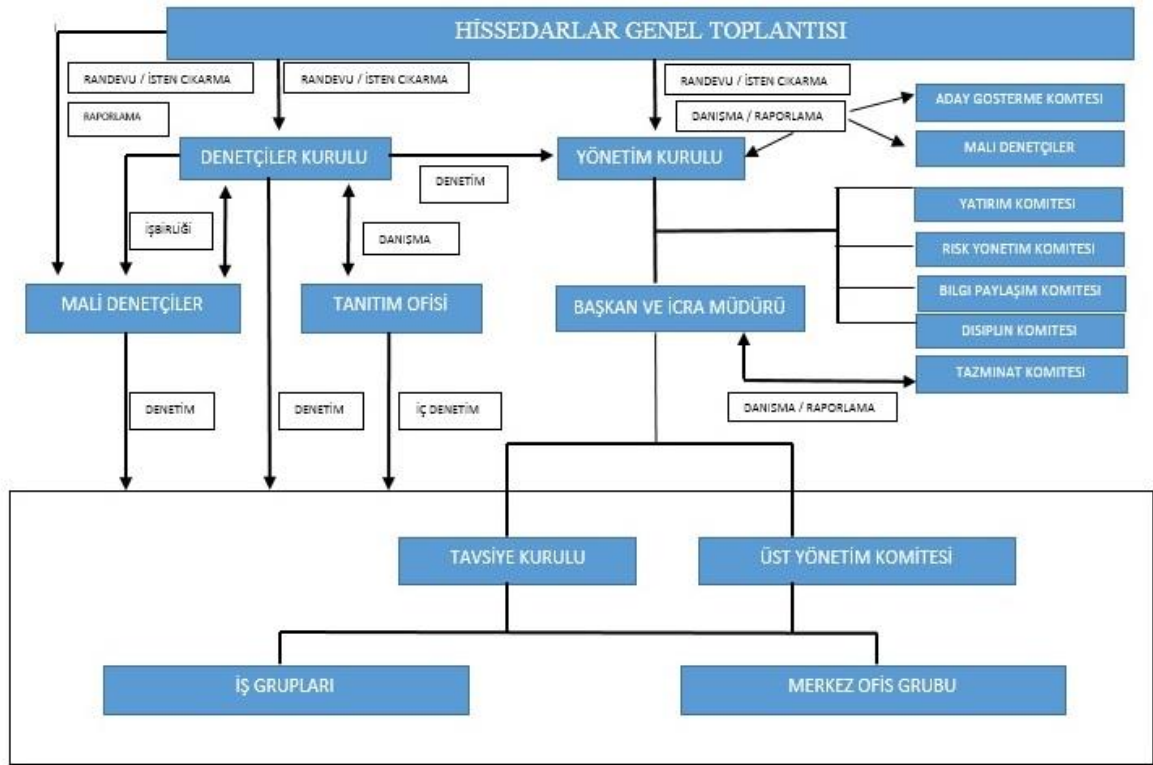
2.2.3. Kurumsal Yönetim, Kurumsal Risk Yönetimi, İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi

Kurumsal yönetim, kurumsal risk yönetimi, iç kontrol, iç denetim kavramları iç içe geçmiş ve bütünleşik bir yapıda şirketler açısından ele alınan dört önemli kavramdır (Selimoğlu, 2018: 11). Biri olmadan diğerinin uygulamada istenilen etkinliğe ulaşması zordur. Bu nedenle işletmelerin uygulamada iç kontrol sistemleri kurmak ve iç denetimden bahsedebilmeleri için kurumsal yönetim uygulamalarına ve kurumsal risk yönetimine yer vermiş olmaları gerekir. İç denetim, iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim, alanlarında yürütülen faaliyetlerde, ilgili kurumun uzun süredir bulundurduğu ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik arka plan bilgisine sahiptir (Şahin İpek, 2020: 245)

Uluslararası iç denetim standartlarına göre; iç denetim, bir işletmenin verimliliğini düşünen, yaptığı işlere değer katmayı amaçlayan, bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, şirketin risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini analiz etmek ve geliştirmek amacıyla sistemli ve disiplinli bir yaklaşım geliştirerek işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur.

Bir işletmede iç denetim işlemleri, bu işletmenin risk yönetim sisteminin etkinliğini izlemeli ve yönetim, kontrol, iş kolu ve bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri belirleyebilmelidir. Bunun yanı sıra, iç denetim, bir işletmede kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve gelişimi teşvik etmek suretiyle hataları bulabilen kontrollere sahip olmasına yardımcı olmalıdır.

Kurumsal Yönetim açısından bakıldığında, iç denetçinin sorumluluğu, işletme içinde gerekli etik ve diğer önemli değerlerin benimsetilmesi, etkili bir kurumsal yönetim ve hesap verilebilirlik ile, şeffaflık ilkesi içerisinde, risk ve kontrol bilgilerinin işletmenin üst yönetimine veya gerektiğinde başka mercilere iletilmesini, yönetim kurulu, denetim komitesi, işletme üst yönetimi, iç ve bağımsız denetçiler arasında koordinasyon sağlanması fonksiyonlarını yürütmek olarak tanımlanabilir. Şekil 2.4’de bu koordinasyonun gösterildiği kurumsal bir yönetim çerçevesi örneği sunulmaktadır.



Kaynak: <https://fujita-kanko.com/ko/investor-relations/policies/corporate-governance/> (Erişim Tarihi: 19.09.2020)

Şekil 2.4. Bir Kurumsal Yönetim Çerçevesi Örneği

İç kontrol ise işletmelerin hesap verilebilirliğini sağlar ve hedeflerine ulaşmasındaki başarısında önemli rol oynar. İç kontrol; faaliyetlerin etkin ve verimli olmasını, mali raporların güvenilir olmasını, işletmenin kanun ve prosedürlere uygun bir şekilde yönetilmesini temin eden, bir işletmenin yönetim kurulunun, üst yönetiminin ve diğer personelinin etkilediği bir süreçtir. İç kontrol süreçleri şu şekilde özetlenebilir;

- Faaliyetlerin düzenli, etkin ve etkili olması
- Kanun ve prosedürlere uyulması
- Güvenilir verilerin hazırlanıp uygun raporlar halinde sunulması.

Bununla birlikte, risk yönetimi, işletmenin tamamında uygulanan stratejilerini ve iç kontrol sistemini etkileyen bir süreçtir. Bir işletmenin yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından, işletmeyi etkileyebilecek potansiyel olayları belirlemeye yöneliktir. İşletmenin ancak, tolere edebileceği kadar riskle karşı karşıya kalması sağlanmalıdır. İşletmenin amaçlarını elde etmesi için yeterli güvence sağlanmalıdır.

Riskte, riskin büyüklüğü, elde edilecek getirinin büyüklüğü ile doğru orantılıdır. Bu aşamada, getiri elde edebilmek için riskin alınmış olması gerekli olmakla birlikte yeterli değildir. Risk ancak başarılı bir şekilde “yönetildiği” takdirde amaçlanan getiri elde edilebilecektir. İyi bir risk yönetimi, başarılı bir iç kontrol için:

- İşletmenin hedeflerinin ortaya konmasını,
- İşletmenin hedeflerini etkileyecek iç ve dış unsurların tespitini ve
- Riske verilecek tepkinin belirlenmesini gerektirir.

Kurumsallaşma ve kurumsal yönetim işletmenin karşılaştığı tehditlerin önünü almada tek başına yeterli olamamakta iç denetim gibi yönetim enstrümanlarının varlığını zaruri kılmaktadır (Acar, 2020: 135).

2.2.3.1. Üçlü Hat Modeli

IIA, ilkinin 2013 yılının Ocak ayında yayımladığı “Üçlü Savunma Hattı” modeli güncellenerek 20 Temmuz 2020 tarihinde “Üçlü Hat Modeli” ismiyle yayımlanmıştır (<https://global.theiia.org/>). IIA, modeli güncellemek amacıyla 20 Haziran-19 Eylül 2019 tarihleri arasında konuyla ilgili tüm paydaşlardan yeni modelin nasıl olabileceğiyle ilgili görüş toplamıştır.

Güncellemede, üçlü hat modelinin resmi bir iç kontrol ya da kurumsal risk yönetimi çerçevesi ya da sistemi bulunmayan kurumlarda risk ve kontrollerin anlaşılabilirliğini arttırmaya, etkinliğini geliştirmeye ve sistem oluşturmaya yardımcı olabileceği belirtilmiştir (Kaya, 2020: 163). Üçlü Hat Modelinde önemli değişiklikler yapılmıştır, bunlar kısaca şöyledir:

Modelin adından “savunma” kelimesi çıkarılmıştır. 2013’de yayınlanan ilk pozisyon raporunun adı “Etkin Risk Yönetimi ve Kontrolünde Üçlü Savunma Hattı - The Three Lines of Defence in Effective Risk Management and Control” şeklindedir. Son hali ile modelin adı “IIA’in Üçlü Hat Modeli - The IIA’s Three Lines Model” olarak değiştirilmiştir. Risk yönetiminin; sadece savunma, risk almama, riskten kaçınma olmadığı, karar vermede hem “savunma” (defence) hem de “saldırı”dan (offense) oluşan bir yaklaşımın olması gerektiği ve hedeflere ulaşmanın ancak doğru miktarda alınan riskler ile geleceği, bu nedenle modelin fırsat ve tehditlerin belirlenmesinde ve karar almada reaktifden ziyade proaktif bir yaklaşım sergilemesi gerektiği belirtilmektedir (www.nazifburca.com).

Modelin yeni halinde değer yaratmanın önemi de kapsam içine alınmıştır. Bir önceki model “değeri koruma” ya dönük iken, güncel model “değer yaratmaya” ile alanını genişletmiştir. Bu prensibin benimsenmesi ile, kurum yararına çalışan tüm rollerin paydaş menfaatleriyle uyumlu hale geldiğinde hem değerleri korumaya hem de değer yaratmaya katkı sağlar hale geleceği belirtilmektedir. Kurum faaliyetleri, iletişim (communication), eşgüdüm(cooperation) ve işbirliği (collaboration) yoluyla birbirleri ile uyumlu hale geleceklerdir.

Prensiplerden oluşan bir model kurgulanmıştır. Modelde “yönetişim”, “yönetişim organı rolleri”, “yönetim ve birinci ve ikinci hat rolleri”, “üçüncü hat rolleri”, “üçüncü hattın bağımsızlığı”, “değer yaratma ve koruma” adı altında altı prensip oluşturulmuştur. Prensiplerin oluşturulması kullanıcılara bir çerçeve oluşturma ve esneklik sağlaması açısından kolaylık yaratabilecektir.

Üst yönetim de üçlü hatta katılmıştır. Önceki modelde üst yönetim (senior management) savunma hattı içerisinde yer alırken, yeni modelde yönetimin birinci ve ikinci hat rolleri olduğu belirtilerek, hatlara dahil edilmiştir. Birinci ve ikinci savunma

hatları yönetim başlığı altında toplanmıştır. Böylelikle yönetimin rolü net bir şekilde açıklanmıştır.

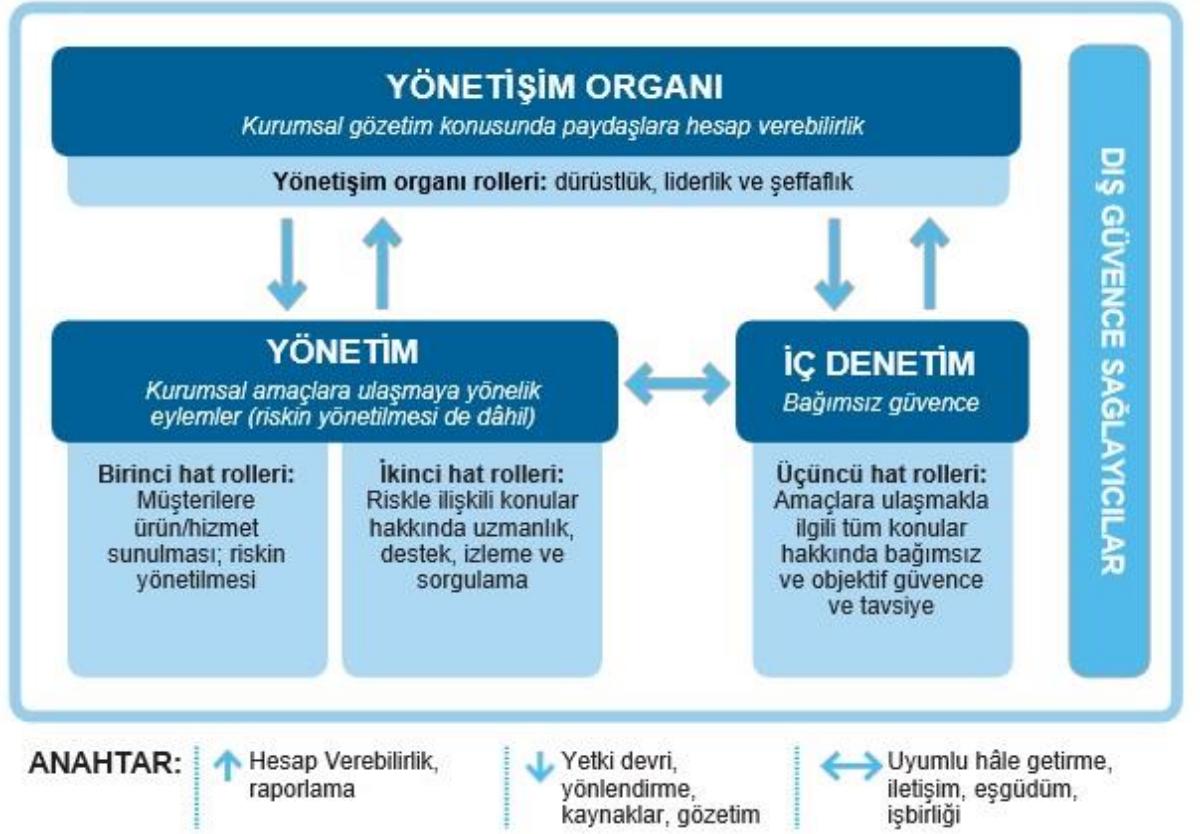
Rol ve sorumluluklar net bir şekilde yerleştirilmiştir. Modelin yeni halinde, birinci ve ikinci hatlar birim adı ve kontrol çeşitlerinin isimleri yerine birinci ve ikinci hat rolleri şeklinde gösterilmiştir. Birinci hat rolleri; müşterilere yönelik işlerin yapılması, riskin yönetilmesi olarak, ikinci hat rolleri ise; riskin konularına göre uzmanlık, gözlem, izleme ve sorgulama olarak ifade edilmiştir. Böylece, her bir birimi konumlandırarak değil, rolleri esas alınarak bir tanımla yapılmıştır. Modelde birinci hat, ikinci hat ve üçüncü hat ifadeleri korunmuştur. Ancak numaralandırmanın mutlak ard arda gelmesi gerek işlemleri ifade etmediği, tüm rollerin eş zamanlı işlediği açıklanmıştır (<https://global.theia.org/>).

Yönetişim modele dahil edilmiştir. Yönetişim organının, üst yönetim ve iç denetim ile birlikte modelin üç temel bileşeninden biri olduğu belirtilmiştir. Modelin ilk prensibinde, bir kurumun yönetiminde; tüm paydaşlara hesap verilebilmek için yönetim organı, kurumsal hedeflere yönelik harekete geçilmesi ve karar alınması için yönetim ve bağımsız bir tavsiye verilmesi ile güvence sağlanması için ise iç denetimin bulunması gerektiği vurgulanmıştır. İkinci prensipte, yönetim organının rolünün; etkili bir yönetim için kurumsal amaçlar ve faaliyetlerin paydaşların öncelik verdiği menfaatleriyle uyumlu olmasını sağlamak olduğu belirtilmiştir.

Önceden, yönetim organı ve yönetim kendilerine rapor sunulan bir paydaş duruundayken, modelin yeni halinde iki temel unsur olarak gösterilmektedir. Yeni şemada iç denetimin modelin üçüncü temel unsuru olduğu görülmektedir. Bunla birlikte ;

- İç denetimin bağımsızlığına ve işletme içerisindeki rolü vurgulanmıştır.
- Paydaşlar arası işbirliği, iletişim ve eşgüdümün önemi görülmektedir.
- Dış güvence sağlayıcılar tek başlıkta toplanmıştır (www.nazifburca.com).

Üç Hat Modelinin yeni hali Şekil 2.6'da görülmektedir.



Kaynak: IIA, www.na.theiia.org; 4, 15/07/2020.

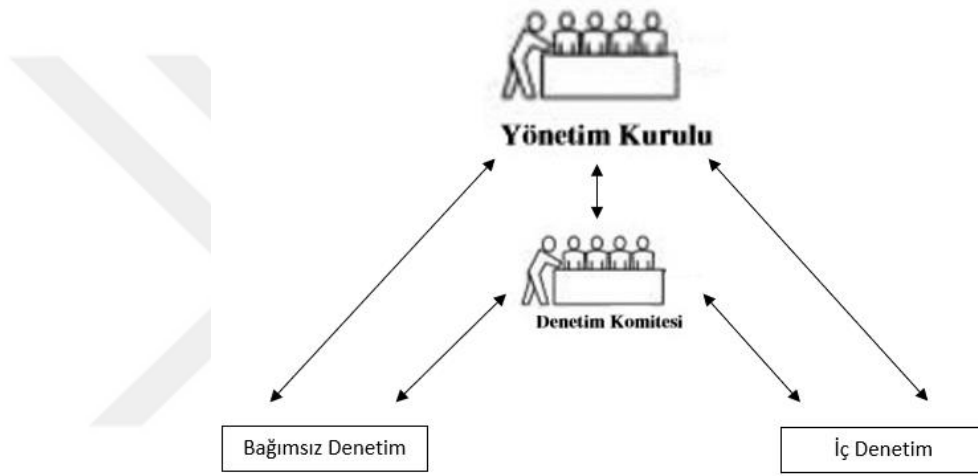
Şekil 2.6. IIA'nın Üçlü Hat Modeli

2.4. DENETİM KOMİTESİ

Denetim komitesi, mali raporlama sürecini gözlemleyerek doğru ve güvenilir mali raporların hazırlanmasına imkan sağlamakta, olası hata ve hilelere, yönetim başarısızlıklarına engelleyerek hissedarların çıkarlarını korumakta, bağımsız denetçi ve iç denetçi çalışmalarını izleyerek onlara yardımcı olmaktadır (Uyar, 2004: 110). Denetim komitesi, bağımsız denetçi ile yönetim kurulu arasında aynı bir tampon bölge gibi sınır oluşturmak amacıyla geliştirilmiş bir yapıdır (Güneş, 2014: 18). Denetim komitesi, hile ve yolsuzluk riski yönetiminden sorumlu çeşitli alanlar ve birimler arasında kritik bir iletişim noktası olarak bulunmaktadır (Ulucan Özkul ve Almalı Özdemir, 2011: 28).

Denetim komitesi, yönetim kurulu ile bağımsız denetçi arasındaki bağı kurmak için işletme tarafından kurulan bir komitedir ve doğaldır ki, o işletmede yönetici olmayan üyelerden oluşur. Yapılan başka bir tanıma göre de denetim komitesi bağımsız

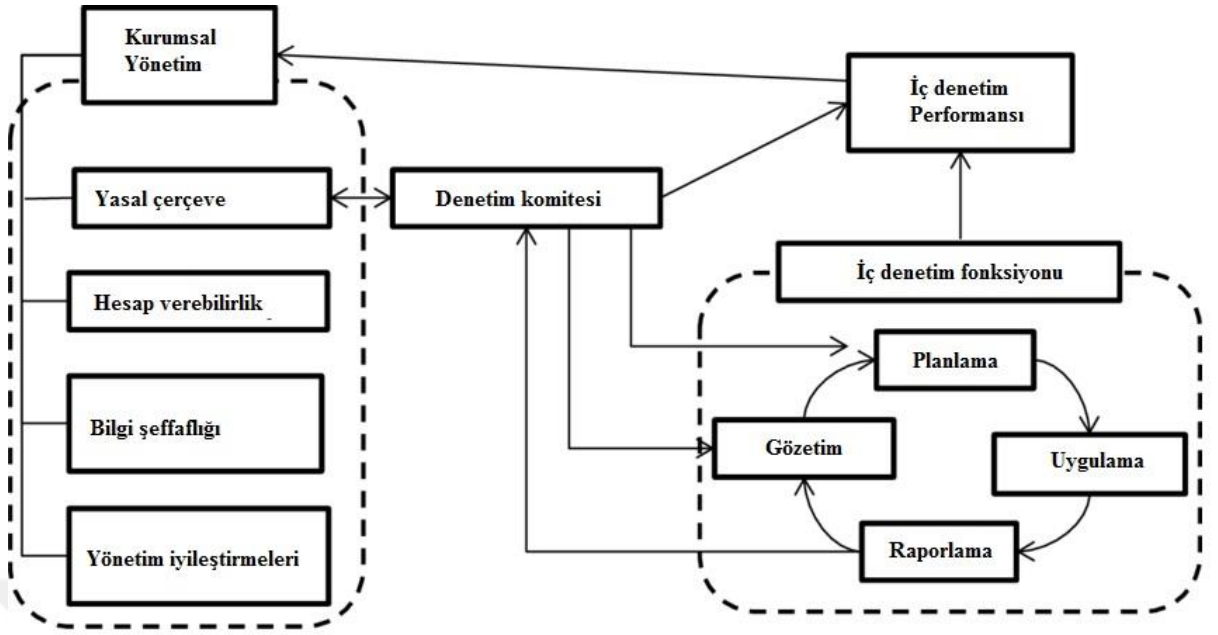
denetçilerin bağımsızlığını destekleyen ve onlara bu konuda yardımcı olan, bunun yanında işletmenin iç kontrollerini ve mali raporlama sürecinin izlenmesinden de sorumluluğu bulunan seçilmiş, yetkin, deneyimli bir idari komitedir (Külte, 2013:16). Bu kapsamda denetim komitesinin varlık amacı; hissedarların veya yöneticilerin ortaklığa ve 3. kişilere zarar vermesini önlemek, bu kapsamda ilk olarak bağımsız denetimin usulüne uygun olarak yürütülmesini ve finansal olayların kontrol ve gözetimini yerine getirmekle yükümlüdür (Tekinalp, 2013: 210). Denetim komitesinin yönetim kurulu ve iç denetim ve bağımsız denetim ekipleri ile iletişim durumu Şekil 2.7’de gösterilmiştir.



Kaynak: Izelle Lewis, The Role of Internal Auditing in Providing Combined Assurance: Assessing Internal Financial Controls, 2013:55 ‘den uyarlanmıştır.

Şekil 2.7. Denetim Komitesinin Denetim ve Yönetim Kurulu İletişimindeki Yeri

Kurumsal yönetimin ve bilgi teknolojilerinin gelişmesinin sonucu olarak hissedarların bilinç düzeyi yükselmiştir (Köksal, 2009: 21). Sermaye piyasası mevzuatı kapsamında denetim komitesinde görev yapacak üyelere ilişkin kapsamlı bir aranan nitelikler belirlenmemiş daha dar kapsamlı bir belirlenmeye gidilmiş olup doktrinde bu durum eleştirilmektedir. Bununla birlikte kurumsal yönetim anlayışında meydana gelen gelişmelerin sonucunda, denetim komitesi üyelerinden en az birinin beş senelik iktisadi ve mali alanda tecrübesinin bulunması gerekliliği düzenlenerek mali tablolar ve ortaklığın iktisadi durumuna ilişkin faaliyetlere verilen önem gösterilmiştir (Demir, 2016: 102). Denetim komitesinin kurumsal yönetime etkisi ve iç denetim birimiyle oluşturduğu köprü ise Şekil 2.8’de gösterilmiştir.



Kaynak: Razimah Abdullah, “Redefining Internal Audit Performance: Impact on Corporate Governance”, 2014: 39

Şekil 2.8. Kurumsal Yönetim, Denetim Komitesi ve İç Denetim Arasındaki İlişki

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM İLE İÇ DENETİM ARASINDAKİ İLİŞKİ VE EŞGÜDÜM

İşletmelerin gelişip büyümesi ve ticari yapılarının karmaşıklık derecelerinin artması, güvenilir bilgi elde etmenin de önemini artırmıştır. Çünkü işletme yönetiminin alacağı kararlar, karar alma aşamasında elde bulunan bilgiler ışığında alınacaktır. Nitekim hedeflere uygun ve isabetli kararlar alabilmek için faydalanan bilgilerin ilgili, zamanlı ve güvenilir olması gerekir. Bu açıdan gerek kredi kuruluşları gerekse olası yatırımcılar gibi çıkar grupları, finansal tabloların doğru ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun bir şekilde düzenlendiği konusunda bağımsız bir güvence sağlanmasını istemektedirler.

Bağımsız denetim, kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından işletmelerin finansal tablolarının güvenilir olup olmadıklarını objektif bir şekilde belirleyerek, bunu ilgi duyanlara rapor eden bir denetim faaliyetidir. Bu tür denetimlerde kamuya açıklanacak ya da Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) gönderilecek finansal tabloların, uluslararası muhasebe ilke ve standartları doğrultusunda düzenlenip düzenlenmediği incelenir. Ayrıca bağımsız denetimin geçerli olabilmesi için, denetim ilke ve kuralları da dikkate alınmalıdır.

Bağımsız denetim yapan denetçiler, işletmeye profesyonel anlamda denetim hizmeti veren ve yalnız çalışan uzman kişiler ya da bir denetim şirketinde görevli kişilerdir. Türkiye'de sermaye piyasasında bağımsız denetim görevini ifa edecek olan bağımsız denetçilerin, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı almış olmaları gerekmektedir. Bununla birlikte, SPK'nın Seri: X, No: 22 sayılı tebliği uyarınca bağımsız denetçilerin, sermaye piyasasında bağımsız denetim lisansına sahip olmaları da gerekmektedir.

3.1. BAĞIMSIZ DENETİM TANIMI, ÖNEMİ VE GEREKLİLİĞİ

KGK'nın yaptığı tanıma göre bağımsız denetim, *“Bir işletmenin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu*

ve doğruluğu hususunda, gerekli bağımsız denetim teknikleri uygulanarak denetlenmesi ve değerlendirilerek bir rapora bağlanmasıdır.”(www.kgk.gov.tr, 2019:1)

Yine KGK’nın yaptığı daha kapsamlı bir tanıma göre ise *“Bağımsız denetim, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kağıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması sürecidir.” (www.kgk.gov.tr ‘den akt. Selimoğlu, 2017: 9).*

İşletme ilgilileri işletme yararları doğrultusunda çeşitli karar almak durumundadır. Alınacak ekonomik kararlar için ise bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Alınacak kararların üst düzeyde faydalı olabilmesi için bilginin konusu ile ilgili ve güvenilir olması gerekmektedir. Güvenilir olmayan bilgilere dayanılarak sağlıklı kararlar verilemeyeceğinden bu riskin azaltılması gerekmektedir. Bu nedenle, işletmeden yansıyan bilgilerin yayımlanmadan önce güvenilir bir kişi tarafından onaylanması gereği ortaya çıkmıştır. Bu gerçek “bağımsız denetim” olgusunu ortaya çıkarmıştır. Neticede bilgiler bir denetçi tarafımdan doğru ve dürüst olup olmadıkları yönünde onaylanmaktadır (Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, 2001: 13-14).

SPK’ya tabi işletmeler açısından bağımsız denetim, işletmelerin kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin finansal raporlama standartlarına uygun ve doğruluğu hususunda makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları elde edilmesi amacıyla BDS’de öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgelerin denetlenerek ve değerlendirilerek bir rapora bağlanmasını ifade eder (Duman, 2008: 12).

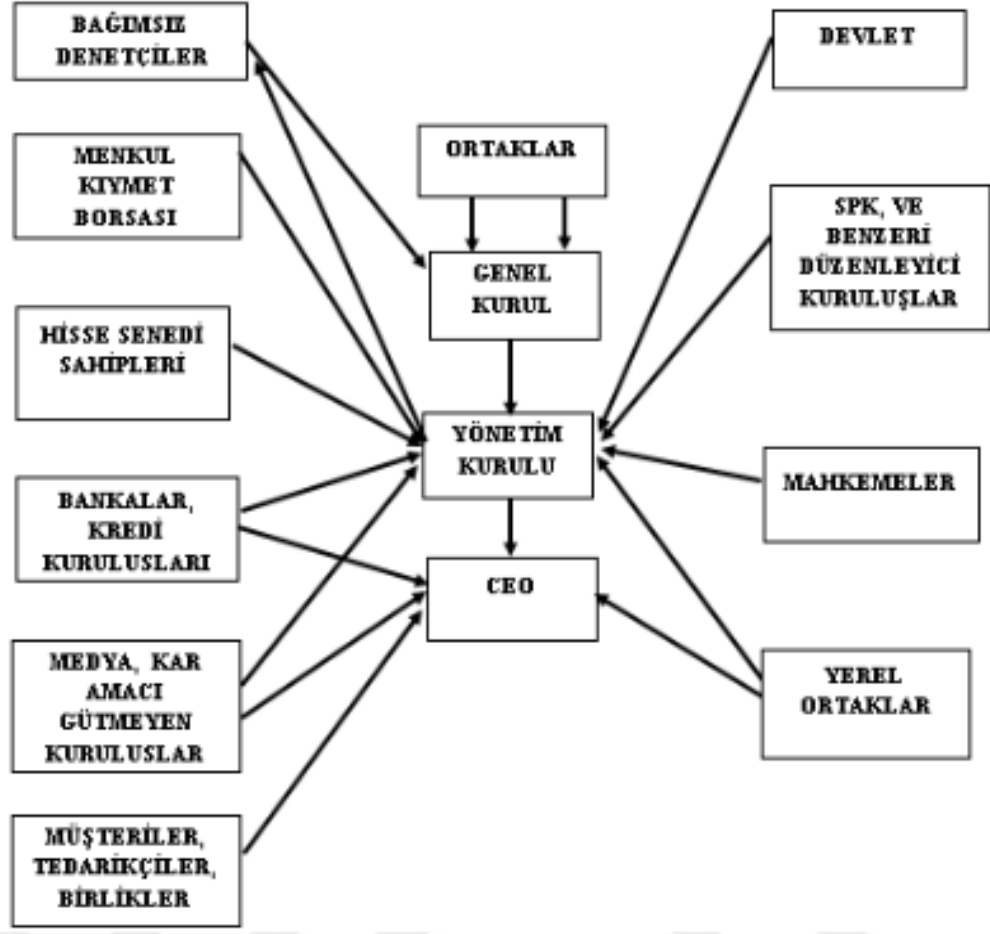
Bu tanımları detaylandırarak olursak, denetim uzman ve bağımsız bir kişi tarafından yapılmalı, denetimin yapılabilmesi için doğruluğu kanıtlanabilir bilgi olmalı ve bu bilginin denetçi tarafından değerlendirilebilmesi için UDS VE BDS’ler gibi bazı ölçütler bulunmalıdır. Kurumsal bir işletmede bağımsız denetimin nasıl konumlanacağı Şekil 3.1 ile ifade edilmiştir.

İşletmenin finansal tablolarına ihtiyaç duyan iç ve dış kullanıcıları için bu tabloların doğru bilgiyi yansıtması oldukça önemlidir. Bu nedenle, işletmeler faaliyet sonuçlarına ilkin bilgilerini bağımsız bir denetim sürecinden geçirmektedir. İşletmelerin finansal tablolarını bağımsız denetime tabi tutma gerekçeleri şu şekilde ifade edilebilir (Selimoğlu, vd, 2015: 479):

- İşletme yönetici, ortak ve yatırımcıların vergi ve kâr payı dağılımı gibi konulara yönelik işletmeyi olduğundan farklı gösterebilme düşüncesinden dolayı bağımsız bir denetim sistemiyle gerekli incelemelerin yapılmasını sağlamaktır.
- İşletmelerin kurumsallaşma yönünde yol kat etmesiyle beraber muhasebe ve denetim sistemlerine ilgi artmıştır.
- Ekonomik koşulların iyileşmesi işletmelerin faaliyet sonuçlarının yer aldığı finansla tabloların, gerçeği yansıtmasıyla mümkündür.
- İşletmenin finansla tablolarından yararlanan kullanıcılar zaman ve finansal durumdan dolayı işletmeye ait bilgilere her an kolay ulaşamamaktadır. Bu noktada, işletmeye ait finansal tabloların güvenilir bir şekilde incelenmesi, işletme kullanıcıların sağlıklı karar almaları noktasında katkı sağlamaktadır.
- İşletmelerin gerek uluslararası, gerekse ulusal piyasa da faaliyet gösterirken bir takım yasal düzenlemeleri dikkate almaları gerekmektedir.

Finansal tablo okuyucuları, finansal tablo setinde gördüğü rakamları formüle ederek değerlendirirler, farklı amaçlarla karar alırlar ve sanılanın aksine, alınan kararlar sadece yatırım amaçlı olmayabilir (Needles, Powers ve Crosson, 2011: 7).

Bağımsız Denetime Tabi İşletmeler: Türkiye’de esas itibari ile sermaye işletmeleri bağımsız denetimine tabidir. Hangi sermaye işletmesinin bağımsız denetim kapsamında olduğu konusunda ana ölçüt ise kamu yararı içermesidir. Kamu yararı içeren işletmeler (KAYİK) bağımsız denetime tabidir. KAYİK statüsünde olan işletmeler, finansal işletmeler ve hisse senetleri ve/veya borçlanma kâğıtları halka arz edilmiş işletmelerdir (Dabbağolu ve Can, 2018:16) Türkiye’de bir gereklilik olarak bu tür işletmelerin anonim şirket statüsünde kurulmuş olması şarttır (www.borsaistanbul.com).



Kaynak; Vedat Akgiray, 11th International Accounting Conference of the Accounting Academicians akt. Şaban Uzun (2018: 35)

Şekil 3.1. Kurumsal Yönetim Sistemi ve Bağımsız Denetim

3.2. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI

3.2.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Muhasebe standartları içerisinde denetim faaliyetlerine ilişkin standartlar ilk olarak 1947 yılında Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) tarafından uygulamaya konulmuştur. Bu standartlar, denetçinin mesleki sorumluluğunu yerine getirmesine kılavuzluk eden genel ilkelerdir. Yapılan denetimin uygun ve geçerli kabul edilebilmesi için denetçinin bu ilkelerden ayrılması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle denetim standartları; denetçilerin finansal tabloların denetiminde mesleki sorumluluklarını yerine getirirken yararlanacakları kılavuzlardır (Arens, Elder ve Beasley, 2012: 32).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, ismini ilk on standarttan almış, günümüze kadar çok az değişikliğe uğrayarak gelmiştir. Bu standartlar denetçiye ayrıntılı ve özellikli bilgiler sunmayan, genel nitelikli standartlardır. Gerekli olduğunda ve denetimle ilgili bir problem ortaya çıktığında, bu problemin çözümü noktasında resmi yorumlama ve aydınlatıcı alt ilkeler yayınlanmaktadır. Bu yayınlananlar da denetim standartlarını oluşturmaktadır (Güredin, 2010: 41). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denetim süreciyle alakalı tüm faaliyetleri kapsayan, kimin, nerede, hangi faaliyette bulunacağı ve sonuçlarının ne şekilde raporlanacağını belirlemektedir. Bu standartlar; muhasebe bilgilerinin teyidinin denetlenmesi, denetçilerin sahip olması gereken özellikler, denetim yapılırken takip edilecek yol ve yöntemler, nihayetinde denetçinin görüş bildirirken dikkat etmesi gereken hususlar ve sonucu nasıl açıklaması gerektiğini göstermektedir (Çömlekçi, 2004: 17).

Genel kabul görmüş denetim standartları, denetçiye denetim faaliyeti sırasında rehberlik etmek ve denetimin kalitesini artırmak amaçlıdır. Yine bu standartlarda amaç; denetimi sınırlandırmak değil, asgari hususları ortaya koymak suretiyle denetimin kalitesini belirli seviyenin altına indirmemektir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları; Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartları olmak üzere üç grupta incelenmektedir (Özbirecikli, 2008:13)

Genel Standartlar: Bağımsız denetçinin karakteri, davranışı ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içeren genel standartlar üç adet olup, “kişisel standartlar” olarak da adlandırılmaktadır. Genel Standartlar şunlardır (Güredin, 2010: 43-44)

- **Mesleki Eğitim ve Deneyim:** Denetim, bir uzman olarak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip kişi veya kişilerce yapılmalıdır. Bu standart, denetçinin denetim ve muhasebe alanında eğitim almış olmasını, yapılan iş ile ilgili mesleki tecrübeye sahip olmasını ve sürekli eğitim almasını gerekli kılar; ayrıca son zamanlarda bazı mahkeme kararları, denetçilerin teknik yetkinliğe ve tecrübeye sahip olmasını öngörmektedir (Arens vd., 2012: 33).
- **Bağımsızlık (Bağımsız Davranma):** Genel kabul görmüş denetim standartlarının ikincisi denetçi bağımsızlığıdır. Buna göre, denetim hizmetine ilişkin tüm hususlarda denetçi veya denetçilerin bağımsız düşünce mantığı içinde olması gerekir. Denetçiler, bağımsız denetim yaparken hem “gerçekte”

hem de “görünürde” bağımsız davranış içinde olmalıdırlar (Güredin, 2010: 117). Denetçi bağımsızlığı hem denetim standartlarında hem de meslek ahlâkı kuralları içinde düzenlenmiştir.

- **Mesleki Özen ve Titizlik:** Bu standartta; denetçinin yeterli sayıda kanıt toplamada, çalışma kâğıtlarının tamamının düzenlenmesinde ve denetim raporunun hazırlanmasında yeterli özeni göstermesi gerekliliğini öngörülmektedir (Bozkurt, 2010: 39).

Çalışma Alanı Standartları: Çalışma alanı standartları; denetim sürecinde, denetçinin izleyeceği temel yolu gösterir ve bu temel denetim adımları, birer standart olarak denetim sürecinin kavramsal alt yapısını oluşturur (Erdoğan, 2006: 12). Çalışma alanı standartları, denetim çalışmasında neler yapılması gerektiğini ortaya koymaktadır (Bozkurt, 2010: 39). Denetçi, denetim sırasında standardın belirlemiş olduğu bu asgari hususlara uymak zorundadır. Çalışma alanı standartları aşağıdaki gibidir (Usul, 2013: 36):

- Denetim çalışmaları iyi bir şekilde planlanmalı ve denetim faaliyetini yürüten denetçi yardımcıları varsa uygun bir şekilde gözetlenmelidir.
- Müşteri işletmenin iç kontrol sistemi ayrıntılı bir şekilde incelenmeli ve sistemin değerlemesi yapılmalıdır. Çünkü iç kontrol yapısına ilişkin değerlendirmeler, denetimin kapsamını, zamanlamasını ve yapısını etkileyebilmektedir. Örneğin, etkin bir iç kontrol yapısına sahip olmayan işletmelerde toplanacak kanıt sayısı artabilmekte, kanıtların mümkün olduğunda bilanço tarihinden sonra toplanması ve bunun için de birden fazla denetim tekniğinin kullanılması gerekebilmektedir.
- İncelenmekte olan finansal tablolar ile ilgili oluşturulacak denetçi görüşüne makul bir temel sağlamak maksadıyla teftiş, gözlem, soruşturma ve teyit yoluyla yeterli sayı ve kalitede kanıt toplanmalıdır.

Raporlama Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının bir diğer bölümü ise raporlama standartlarıdır. Bu standartlar, mevcut kanıtların değerlendirilmesine dayalıdır. Denetlenen işletmenin mali tabloları hakkında denetçinin bir karar vermesine yardımcı olmaktadır (Selimoğlu, 2008: 17). Denetçi, denetim raporunu hazırlarken aşağıda yer

alan hususlara uymak ve denetim raporunu da bu esaslar çerçevesinde hazırlamak zorundadır (Usul, 2013: 37):

- Mali tabloların GKGMİ uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı, denetim raporunda açıklanmalıdır.
- Muhasebe politikalarının önceki dönemle uyumlu olup olmadığı, değil ise neden olduğunun bilanço dip notlarında belirtilip belirtilmediği denetim raporunda açıklanmalıdır.
- Aksi belirtilmedikçe raporda mali tablodaki açıklamaların makul yeterlilikte olduğu kabul edilmelidir. Diğer bir ifadeyle denetim raporunda yeterli düzeyde dipnot açıklamaları yapılmalıdır.
- Denetim raporunda finansal tablolar ile ilgili denetçinin ulaştığı görüş yer almalıdır. Denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş bildirmesi halinde rapora “Açıklama Paragrafı” eklenip, aykırılıklar bu bölümde açıklanmalıdır.

3.2.2. Uluslararası Denetim Standartları

Uluslararası Denetim Standartları (UDS) (International Standarts on Auditing) ISA kodu ile IFAC bünyesindeki bağımsız standart koyucu organ Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), tarafından yayınlanan standart setini ifade etmektedir. IFAC, özel sektörde, kamu kurumlarında ve eğitim alanında çalışan muhasebeciler ile meslekle ilgili diğer özel grupları temsil eden ulusal muhasebe örgütlerinin oluşturduğu bir organizasyondur (Vergi Konseyi, 2003: 95).

1977 yılında Almanya’da kurulan IFAC, bugün itibari ile yaklaşık 3 milyon profesyonel muhasebeciyi temsil eden, 130 ülke ve yargı alanında 175'ten fazla üye ve ortak kuruluştan oluşan muhasebe mesleği için küresel bir organizasyondur (www.ifac.org).

IFAC bünyesinde standart koyucu kurul olarak görev yapan dört ayrı kurul vardır. B kurullar ve görevleri aşağıda sıralanmıştır.

IAASB (International Auditing and Assurance Standarts Board - Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu): Uluslararası denetim standartlarını oluşturmakla yetkili kuruldur.

IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board – Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu): IPSASB, IAASB tarafından yayımlanan uluslararası finansal raporlama standartlarını baz alarak gerekli uyarlamaları yapar ve kamu kesimi için uygulanabilir hale getirerek yayımlar. IPSASB’nin yayımladığı standartlar kamu sektörü muhasebe standartları (International Public Sector Accounting Standards) IPSAS’dır.

IAESB (International Accounting Education Standards Board – Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu): IAESB, üyeleri tarafından kabul edilen muhasebe eğitim standartları hazırlamakta ve yeknesak bir eğitim rehberi sunmaktadır.

IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants – Uluslararası Muhasebeciler İçin Etik Standartlar Kurulu): IESBA, muhasebe meslek mensuplarının tüm dünyada takip etmesi gereken etik kuralları belirlemekte ve bir model hazırlamaktadır. IESBA bu modeli “Code of Ethics- Etik Kodları” adıyla yayımlamaktadır (www.ifac.org).

IAASB, denetim standartlarını gözden geçirerek daha açık ve anlaşılır bir hale getirmiş ve bu bağlamda standartların yapısını ve kapsamını değiştirerek Şubat 2009’ da “Clarified Standards- Açıklanmış Standartlar” adıyla yayımlamıştır. Ardından yeniden bir düzenlemeye giderek 15 Aralık 2013’den itibaren geçerli ve halen yürürlükte olan son halini yayımlamıştır. Buna göre ve bugün itibari ile IAASB tarafından yayımlanmış 36 adet denetim standardı ve bir kalite kontrol standardı bulunmaktadır. Denetim standartlarının bu yapısı Giriş (Introduction), Amaç (Objective), Tanımlar (Definitions), Gereksinimler (Requirements), Uygulama ve Diğer Açıklayıcı Materyaller (Application and Other Explanatory Material) adlı beş ayrı bölümden oluşmaktadır. UDS genel çerçevesine bakıldığında 6 ana başlık altında toplanan 36 adet ISA’nın olduğu görülmektedir (Meuwissen, Vanstraelen, Knechel, Vanderbauwhede, Deumes, Schelleman, Hassink ve Laury 2009: 18):

- Genel İlkeler ve Sorumluluklar (ISA 200-299)
- Risk Değerlendirmesi ve Denetçinin Uygulayacağı Prosedürler (ISA 300-499)
- Denetim Kanıtları (ISA 500-599)
- Diğer Çalışmalardan Faydalanma (ISA 600-699)
- Denetim Sonuçları ve Raporlama (ISA 700-799)

- Uzmanlık Gerektiren Alanlar (ISA 800-899)

UDS ülkelerin kendi denetim standartlarını geçersiz kılan standartlardan olmayıp her ülkenin yasal mevzuatları çerçevesinde denetim konusunda düzenlemeler yapan kurumları bulunmaktadır. Bununla birlikte çok sayıda ülke kendi denetim standartlarını oluştururken UDS'na bağlı kalmaktadır (Yumuşak, 2012: 21). Örneğin Avrupa Birliği (AB), 17 Mayıs 2006 tarihli 2006/43/EU direktifiyle AB içerisinde gerçekleştirilen denetimlerde UDS'ın esas alınmasını zorunlu hale getirmiştir (Durak, 2020: 275)

Türkiye'de de denetim standartları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca (KGK) tarafından yayımlanıp yürürlüğe girmiş olan, UDS ile uyumlu Türkiye Denetim Standartlarıdır (TDS) (Durak, 2020: 276).

3.2.3. Türkiye Denetim Standartları

Türkiye'de denetim standartları ile ilgili ilk düzenlemeler SPK tarafından yapılmıştır. Daha sonra Maliye Bakanlığı, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Enerji Piyasası Denetleme Kurumu (EPDK), Hazine Müsteşarlığı, Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK), Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) gibi kurumlar da çeşitli yönetmelik ve tebliğler yayınlamışlardır (Karacan, 2012: 66).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kendisine verilen Türkiye Denetim Standartları (TDS) yayımlama yetkisi çerçevesinde, IFAC tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsemiştir. Bu tercih esasen ülkemizin Avrupa Birliği adaylık sürecinin de bir gereği olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nda da aynen kabul görmüştür. Bununla birlikte, 26/12/2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Türkiye Denetim Standartları, 660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler olarak tanımlanmıştır (<http://www.kgk.gov.tr>). KGK tarafından yayınlanan Türkiye Denetim Standartları, TTK gereğince Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing – ISA)'nın çevirisi niteliğindedir (Gör, 2016: 33). Türkiye Denetim Standartları Bağımsız denetim Standartları olarak Ek 8'de sunulmuştur.

3.4. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KAVRAMI, BOYUTLARI VE ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Kalite bağımsız denetimin kalbidir (Sevim ve Sarica, 2017:1). Denetimin kaliteli olması, denetçinin ve denetim kuruluşunun kendi içindeki iç süreçlerinin belirli bir kalite düzeyinde istenilen sonuçları sağlayacak ve bunu güvence altına alacak bir sisteme sahip olduğu anlamına gelmektedir (Acar vd.,2011:275). Başka bir ifadeyle denetimin kaliteli olması, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına (GKGDS) ve bunlara ilişkin açıklamalara, kalite kontrol standartlarına. Mesleki ahlak kurallarına ve yasalara uyulmasını sağlar (Altıntaş, 2007: 80)

Kalite Kavramı: Kullanıcının gereksinim ve beklentileriyle ilgili olması ve bu gereksinim ve beklentilerin değişkenliklerinden dolayı kalitenin standart bir tanımı bulunmamaktadır (Özyurt, 2010: 8). Kalitenin bugüne kadar pek çok tanımı yapılmıştır. Genel kabul gören başlıca kalite tanımları ise şöyledir. TDK'ya göre kalite bir mal veya hizmetin özelliğinin ve sunumunun var olan ya da ileride gerek duyulabilecek müşteri gereksinimlerini karşılayabilme yeteneğidir (sozluk.gov.tr, 2019, Erişim Tarihi 3.04.2019). ISO 9000' e göre ise kalite, müşteri ve ilgili diğer tarafların ihtiyaç ve beklentilerinin karşılanması suretiyle, değer katan; davranış, tutum, faaliyet ve prosesler ile neticelenen bir kültürü teşvik eden süreçtir (Türk Standartları Enstitüsü, 2015:1)

Bununla birlikte, 6 Temmuz 2020 tarihinde İngiltere Finansal Raporlama Konseyi (FRC), denetim kalitesini artırmak ve düzenleyicinin (FRC) 'kalıcı çapraz sübvansiyon' olarak adlandırdığı uygulamayı sona erdirmek amacıyla, denetim ve danışmanlık hizmetlerini operasyonel olarak ayırmaları için Büyük Dörtlü'ye (Deloitte, PwC, KPMG ve EY) dört yıl süre vermiştir (<https://www.accountancydaily.co/>; <https://www.theguardian.com/international>; <https://www.ft.com/>, Erişim Tarihi:05.09.2020). Operasyonel ayrıştırmanın amaçlarını denetim uygulamalarının, her şeyden önce kamu yararına yüksek kaliteli denetimlerin yapılmasına odaklanılmasını sağlamak ve firmanın geri kalan hizmetlerini kalıcı çapraz sübvansiyona dayandırmamak olarak açıklayan FRC, bu bağlamada firmalara, 23 Ekim 2020 tarihine kadar bir uygulama planı sunmaları gerektiğini, FRC daha sonra her bir firma ile bir geçiş takvimi üzerinde anlaşacağını duyurmuştur. FRC, bu 22 maddelik prensiplerle

birlikte, firmalara, uygulamaya geçiş için son tarihin 30 Haziran 2024 olduğu ilan etmiştir (www.frc.org.uk, Erişim Tarihi:05.09.2020).

FRC'nin ayırma ilkeleri uyarınca, danışmanlık hizmetleri için, Büyük Dörtlü'nün başkanlık etmesi gereken ve denetim yöneticisi olmayanların (audit non-executives-ANEs) çoğunlukta olduğu ayrı bir denetim kurulu oluşturması gerekmektedir. FRC'nin "iki kat bağımsız" dediği uygulamanın olması için, danışmanlık hizmetlerinde ANE'lerden en az biri, firmanın bağımsız olmayan yöneticilerinden (Independent non-executives-INEs) biri olmamalıdır. Denetim kurulu başkanı bir ANE olmalıdır. Bu kişi aynı zamanda başka bir firmada INE olabilir, ancak başkaca herhangi bir yönetim organına başkanlık etmemelidir (Sweet, <https://www.accountancydaily.co/>, Erişim Tarihi:05.09.2020).

FRC CEO'su Sir Jon Thompson'a göre (2020), denetim uygulamalarının operasyonel olarak ayrılması, Birleşik Krallık'ta kurumsal raporlama ve denetimin kalitesini ve etkinliğini artırmaya yönelik FRC stratejisinin bir unsurudur. Bugün FRC, denetim uygulamalarının firmanın geri kalanından operasyonel olarak ayrılması için ilkeler belirleyerek denetim sektörü reformunda önemli bir adım atmıştır. FRC, kurumsal raporlama ve denetim reformuna ilişkin geniş reform tedbirleri paketine tam olarak bağlılığını sürdürmektedir ve zaman içinde reform paketinin daha ileri yönlerini tanıttacaktır (www.frc.org.uk, Erişim Tarihi:05.09.2020).

FRC'nin yeni prensiplerine göre, firmalar denetim şirketlerinin yaptıkları denetimlerin kâr oranına göre ödeme yapacak, denetim bölümünün finansmanını koruma altına alarak denetim ücretlerinin ayrı bir kar-zarar hesabında toplayacak ve faaliyetleri gözlemleyecek bağımsız bir denetim kurulu kuracaklardır (Ergüden, <https://vergialgi.net/>, Erişim Tarihi: 05.09.2020).

Bu dört büyük denetim şirketinin hâsılatlarının %20'sini denetim faaliyetleri oluşturmaktadır. Denetimin, gelirlerindeki payda bu kadar düşük olmasının nedeni, son yıllarda danışmanlık faaliyetlerinin artarak denetimi gölgede bırakmasıdır. FRC'ye göre, yayınlanan gereklilikler denetim kalitesini ve denetim pazarının mukavemetini artırmaya yönelik tasarlanmıştır. Denetim mekanizmasına bir özerklik sağlayarak şirketin geri kalanı ve mekanizma arasında "materyal ya da yapısal bir birliktelik

olmayacak şekilde” düzenlenmiştir (Ergüden, <https://vergialgi.net/>, Erişim Tarihi: 05.09.2020).

İlk etapta, FRC'nin müdahalesi, İngiliz inşaat ve hizmet sektörünün önde gelen şirketlerinden Carillion'un iflasının ardından, politikacılar ve denetim firmaları tarafında meydana gelen tartışmalar nedeni ile durdurulmuştur. Ancak, perakende sektöründe faaliyet gösteren BHS, seyahat acentası Thomas Cook ve son olarak Alman ödeme işlemcisi Wirecard gibi diğer yüksek profilli kurumsal çöküşler, gözlerin yeniden FTSE 100'ün tamamını ve FTSE 250'nin 21'i hariç hepsini denetleyen Büyük Dörtlü'ye çevrilmesine neden olmuştur (Ergüden, <https://vergialgi.net/>, Erişim Tarihi: 05.09.2020).

Yayınladığı bu prensipler ile, FRC'nin planı, firmaların denetçilerine denetimlerinin kârları doğrultusunda ödeme yapmalarını, denetim bölümünün finansmanını ayrı bir kâr ve zarar hesabı ile donatmalarını ve uygulamayı denetlemek için bağımsız bir denetim kurulu oluşturmayı amaçlamaktadır (Ergüden, <https://vergialgi.net/>, Erişim Tarihi: 05.09.2020).

3.5. BAĞIMSIZ DENETİM PLANLAMASI VE SÜRECİ

3.5.1. Bağımsız Denetim Planlaması

Denetim işini gerçekleştirecek taraf ile denetlenecek olan taraf anlaşmaya varıp denetim sözleşmesini imzaladıktan sonra denetimin planlanmasına başlanır. Denetimde planlama yapmanın amacı; denetim konusunu denetim sahalarına ayırmak, denetçileri denetim sahaları arasında dağıtarak görevlendirmek, denetim sahalarında uygulanacak olan denetim yöntem ve işlemlerini belirlemek, denetimin zaman planını yapmaktır. Hazırlanacak olan denetim planı, denetim sırasında ortaya çıkabilecek değişikliklere uyabilecek bir esneklikte olmalıdır (Güredin, 2010).

Denetim planı ve programı hazırlanırken denetimi uygulayacak kişi tarafından takip edilmesi gereken aşamalar ve toplanması gereken bilgiler şu şekilde sıralanabilir (Durmuş ve Taş, 2008: 44):

- İşletmenin içinde bulunduğu sektör ve işletme ile ilgili her konuda ayrıntılı bilgilere ulaşılması,

- Denetim uygulamasının bölümlere ayrılması,
- İç kontrol sisteminin yeterliliğinin incelenmesi,
- Mali tablo kalemlerinin önemlilik sıralamasının belirlenmesi,
- Denetim risk modelinin oluşturulması,
- Denetim hedeflerinin belirlenmesi,
- Denetim programının oluşturulması.

Denetimi gerçekleştirecek taraf, denetim anlaşmasını yapmadan önce, işletmeyi tanımak adına genel bir incelemede bulunmaktadır. Denetim planı hazırlanırken de, işletmenin faaliyet konusu, iş hacmi, iç kontrol ve iç denetim sistemi, işletmede kullanılan belgeler, organizasyon yapısı, pazar payı ve yapısı, muhasebe sisteminin işleyişi, yasal düzenlemeler, işletme hakkında süren davalar, uzun vadeli taahhütler ve anlaşmalar incelenmektedir (Durmuş ve Taş, 2008: 45).

İç kontrol sisteminin yeterlilik düzeyi ile ilgili yapılan çalışmalar sonucu denetimin kapsamı ve işlemlerin genişliğine karar verilmektedir (Gücenme, 2004: 62).

Yapılan denetim çalışmasında risk sınırlanamadığı gibi tüm hataları tespit etmek mümkün görülmemektedir. Buna karşılık, denetimi gerçekleştiren kişi, risk unsurlarını olabildiği kadar minimize etmek ve hataları bulmak durumundadır. Bunu yaparken, mali tablolardaki kalemlerin özelliklerine göre, ilgili tarafların karar vermelerinde etkili olan hesaplar belirlenir ve ilgili hesapların önemlilik sırası tespit edilir. Tarafların kararını etkilemeyen kalemler ise önem arz etmemektedir. Denetim faaliyetlerinde bunlarla aynı yönde olacak şekilde önemlilik seviyesine ağırlık verilmektedir (Kara, 2016). Önemlilik seviyesi tespit edildikten sonra denetim riskinin belirlenmesine geçilmektedir. Denetim riskinin belirlenmesi, denetimin planlanması aşamasında yer alan en önemli unsurlardan biridir.

Denetim planında, denetim konusu işlemleri detaylandırılarak, her aşamada yapılacak çalışmalar hem işgücü hem de zaman açısından belirlenmektedir. Böylece, denetim çalışması bölümlere ayrılmakta, denetçiler bu bölümlere dağıtıp görevlendirilmekte ve denetim zamanı belirlenmektedir (Durmuş ve Taş, 2008: 26).

Denetimin planlanmasında son aşama ise, denetim faaliyetlerini yürütecek personelin belirlenmesidir. Denetim ekibi oluşturulurken, işletme, işin niteliği, deneyim ve sorumluluğa dikkat edilir. İşletme personelinin yararlanma koşulları ve iç denetçi

ile yapılacak işbirliğinin çerçevesi belirlenir (Bozkurt, 2010: 191). Oluşturulan denetim grubu genellikle, yönetici denetçi, bağımsız baş denetçi, bağımsız kıdemli denetçi ve denetçi yardımcılardan oluşmaktadır.

Müşterinin tanınması ve denetim işinin alınması ile başlayan denetim süreci, iş gücü ve zaman planı yapıldıktan sonra denetim programının uygulanması yani denetimin yürütülmesi ve kanıt toplanması ile devam etmektedir.

Denetimin planlanması aşamasında BDDT'ler ve grup yazılımları, büyük çaptaki denetim çalışmalarında görev alacak denetim ekiplerinin organizasyonu ve koordinasyonunda çok önemli avantajlar sağlamaktadır. İşletme bilgisayarlarında kullanılan işletim sistemleriyle uyumlu çalışabilen BDDT'ler, günümüzde denetim faaliyetlerinde kullanılmaktadır (Ay, 2007: 147).

3.5.2. Bağımsız Denetim Süreci

Denetim planlaması yapıldıktan sonra, her bir denetim alanına uygulanacak olan denetim prosedürleri belirlenerek, denetim kanıtlarının toplanması aşamasına geçilmektedir (Güredin, 1994).

Kanıt toplama iki aşamalı bir süreçtir. İlk aşamada denetçi tarafından, muhasebe kontrollerine ilişkin olarak yönetim tarafından hazırlanan ve iç kontrolün işlemesi için uyulması zorunlu kılınan prosedürlerin uygunluk testleri yapılmaktadır (Messier, Glover, Prawitt, 2016: 145). Kontrol testleri; sistem ve fonksiyon testleri olmak üzere ikiye ayrılarak incelenebilmektedir. Herhangi bir denetim alanında, kontrol sistemi yapısının yeterliliği sistem testleri ile araştırılırken, kurulu sistemin yeterli olup olmadığı da fonksiyon testleri ile belirlenmeye çalışılmaktadır (Kaval, 2005: 144). Denetimin yürütülmesi aşamasında, iç kontrol sistemi incelemesine ait testlerin sonuçlarına göre denetim programında gerekli düzeltmeler yapılmaktadır. Daha sonra kanıt toplamada ikinci aşama olan maddi doğruluk testlerine başvurulurken finansal tablo kalemlerinin doğruluğu araştırılmaktadır (Güredin, 2010: 198). Maddilik testleri, finansal tablolarda yer alan parasal hataları ve hileleri ortaya çıkarmak için yapılmaktadır (Erdoğan, 2006: 174). Bu testler kanıt toplama aşamasında üç şekilde kullanılmaktadır (Arens vd., 2012: 278-279):

- Muhasebe işlemlerine ilişkin maddilik testleri,
- Analitik inceleme prosedürlerinin maddi doğruluk testi olarak kullanılması,
- Hesap kalanlarına ilişkin detay testleri.

Muhasebe işlemlerine uygulanan maddilik testleri, bu işlemlerin uygun bir biçimde, kaydedilmiş, sınıflanmış ve özetlenmiş olup olmadıklarını anlamak amacıyla yapılmaktadır. Analitik inceleme prosedürleri ise, tutarların test edilmesi amacıyla kullanılmaktadır (Bozkurt, 2010: 183-184). Hesap kalanlarına ilişkin detay testleri ise, dönem sonunda finansal tablolarda yer alan hesap kalanlarının doğruluğunu araştırmak üzere yapılmaktadır. Yoğun olarak bilanço hesaplarında kullanılmakla birlikte, gelir tablosu hesaplarına da uygulanabilmektedir (Arens vd., 2012). Analitik inceleme prosedürlerinin detay testlerinden önce kullanılması bu testlerin kapsamının belirlenmesi açısından önemlidir. Kanıt toplama aşamasında analitik inceleme prosedürlerinin kullanılması sonucu denetçi hesaplara ilişkin olağandışı bir dalgalanma ile karşılaşmamışsa, hesap kalanlarına ilişkin detay testlerinin kapsamını daraltabilirken, olağandışı dalgalanmalar varsa, daha ayrıntılı bir inceleme yapmak için detay testlerinin kapsamını genişletebilmektedir. Denetim çalışmalarında zaman, maliyet ve işgücü tasarrufu sağlanması açısından, analitik inceleme prosedürleri kullanımı sonucu, detay testlerinin sayısının azaltılması ve kapsamının daraltılması yoluna gidilebilmektedir (Boynton ve Kell, 1996: 334; Bozkurt, 2010: 154).

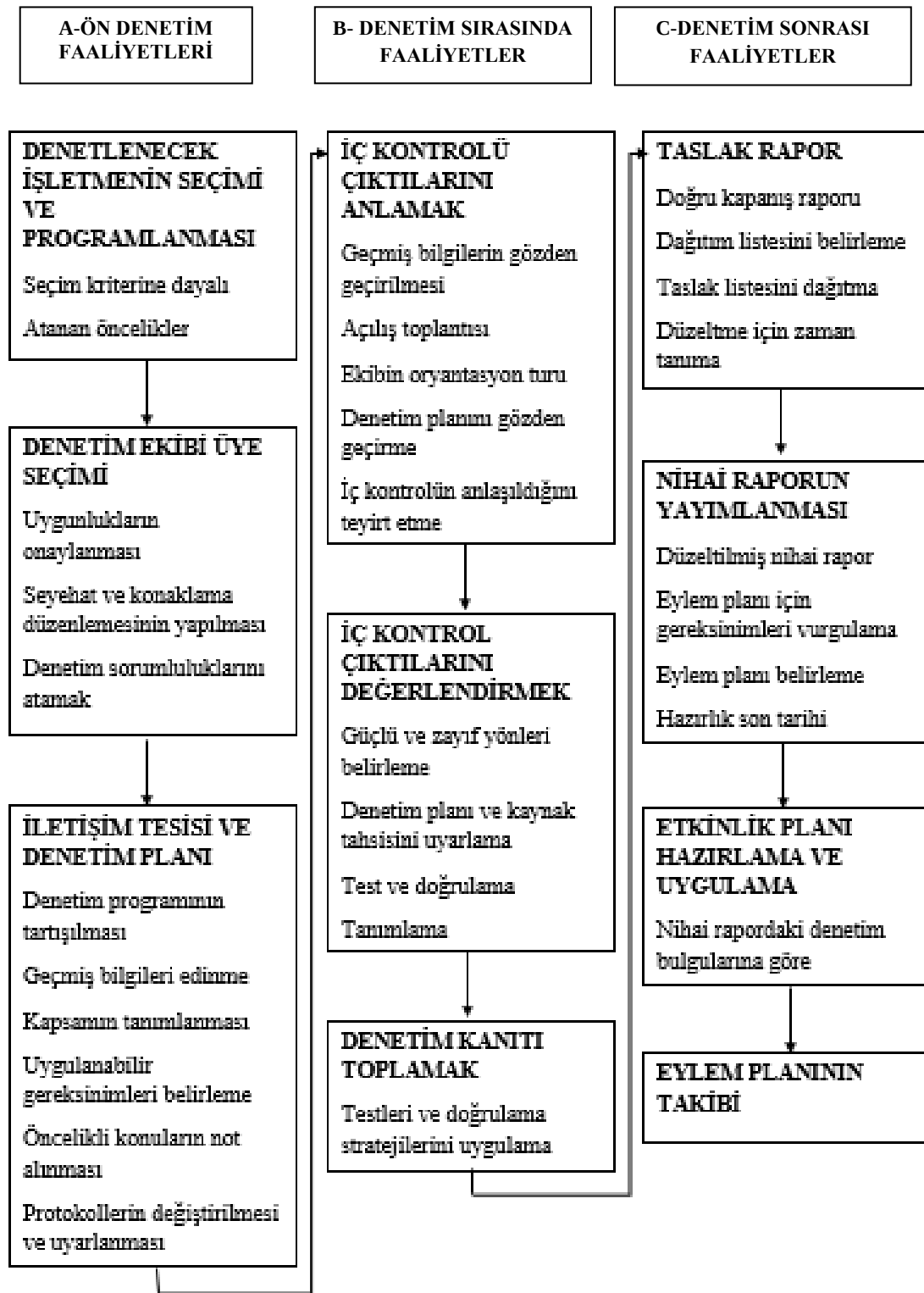
Denetim raporunun oluşturulabilmesi için yapılan çalışmaların belgesel bir vasıf taşıması gerekmektedir. Denetçi tarafından denetim sırasında elde edilen bulguların, uygulanan denetim yöntemlerinin ve neticelerinin belgelendiği materyallere çalışma kâğıdı denilmektedir (Gücenme, 2004). Çalışma kâğıtları, denetim kapsamının yeterli olduğunu denetim raporunda belgelemektedir. Finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığıyla ilgili bilgi, çalışma kâğıtlarında yer almaktadır (Erdoğan, 2006: 69). Çalışma kâğıtları; denetim çalışmalarında önemli bir yer tutmaktadır (Bozkurt, 2010: 79).

Planlama aşamasında hazırlanan denetim programı kapsamında denetçi, denetim yürütülürken uygunluk ve maddi doğruluk testlerini uygulayarak gerekli kanıtları toplamaktadır. Ardından bu kanıtlar ve yaptığı denetime ilişkin bir sonuca varabilmek

amacıyla bulguların değerlendirildiği, denetim raporunun yazıldığı ve denetimin tamamlandığı son aşamaya geçilmektedir.

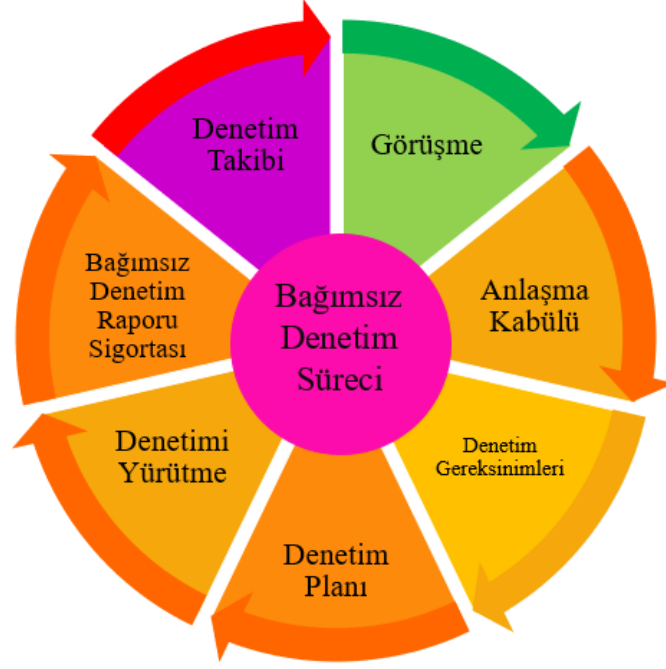
Denetim planlamasına bağlı kalarak yürütülen denetim çalışmasında, test ve prosedürlerin uygulandığı, işlemlerin zamanında, doğru personel tarafından eksiksiz bir şekilde tamamlandığı ve raporlandığının tespit edilmesinde, BDDT'ler kullanılarak etkin bir kontrol yapılabilir. Bu sayede denetim sürecinin her aşaması daha kaliteli, daha kapsamlı, güvenilir, hızlı ve maliyetin düşük olduğu bir hale getirilebilecektir (Ay, 2007: 147-148). Bir bağımsız denetim sürecinde yer alabilecek adımlar şekil 3.2 ile, sürecin ana başlıkları ise şekil 3.3 ile sınıflandırılmıştır.





Kaynak: Shahryar Jafarinejad., Environmental Impacts of the Petroleum Industry, Protection Options, and Regulations. *Petroleum Waste Treatment And Pollution Control*, 2017, 98

Şekil 3.2. Bağımsız Denetimin Temel Adımları



Kaynak: NR Doshi & Partners Account Firm, <https://nrdoshi.ae/external-audit-services-in-dubai/#1599043682900-33f0728a-ab89> (Erişim Tarihi: 17/02/2020)

Şekil 3.3. Bağımsız Denetim Süreci

3.6. KİLİT DENETİM KONULARI

Paydaşların, bağımsız denetim faaliyetleri sonucunda daha kapsamlı bilgi talep etmeleri ile “kilit denetim konuları” terimi ortaya çıkmıştır. Kilit denetim konuları, bağımsız denetçilerin, denetim sürecinde üzerinde en fazla çaba sarf ettikleri konulardır (Ertan ve Kızık, 2019: 263). Kilit denetim konuları BDS 701’de ele alınmıştır. Buna göre;

Kilit denetim konularının bildirilmesinin amacı, sürdürülen denetim faaliyetlerine ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak denetçi raporunun fayda ve bilgi bekleyenler için anlaşılabilirlik değerinin artırılmasıdır. Kilit denetim konularının bildirilmesi, denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem atfedilen konuların anlaşılmasında finansal tabloların ‘hedef kullanıcılarına’ ilave bilgiler sağlar. Kilit denetim konularının bildirilmesi ayrıca, hedef kullanıcıların işletmeyi ve denetlenen finansal tablolardaki önemli yönetim muhakemesi içeren alanları anlamalarına da yardımcı olur (Dabbaoğlu ve Can, 2018:101-102)

Akdoğan ve Bülbül'ün (2019), BIST 100'de işlem gören işletmelerin 2017 yılına ait denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularını inceledikleri çalışmalarında, en çok bildirilen kilit denetim konusunun hasılat olduğu, hasılat konusunu sırasıyla maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi ve karşılık/yükümlülük ayırma konularının takip ettiğini tespit edilmiştir.

Kilit denetim konularının belirlenmesinde bağımsız denetçi, üst yöneticilerden bildirilen konular arasından, denetimin yürütülmesi sırasında azami düzeyde dikkat edilmesi gereken konuları belirler. Denetçi bu belirlemeyi yaparken, şunları göz önünde bulundurur (BDS 701; 5):

- BDS 315 uyarınca “önemli yanlışlık” riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olduğu belirlenen konular.
- Yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri dâhil, yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargıları.
- Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri.

Bağımsız Denetçi, belirlenen konulardan hangilerinin cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz ettiğini belirler ve bunlar kilit denetim konularını oluşturur (Dabbaoğlu ve Can, 2018:104)

3.7. BAĞIMSIZ DENETİM İLE İÇ DENETİM İLİŞKİSİ

İşletmelerin vazgeçilmez unsurlarından biri olduğunu söyleyebileceğimiz faaliyetlerinin denetlenmesi durumunda karşımıza iki tür denetim çıkmaktadır. Bunlardan birincisi işletmenin kendi içinde istihdam edilen veya birden çok personel tarafından gerçekleştirilen iç denetim, diğeri işletme dışındaki kişiler ile yapılacak olan sözleşmeler doğrultusunda gerçekleştirilecek olan dış denetimdir. Dış denetçiler (yeminli mali müşavirler ve bağımsız denetim kuruluşları) denetim faaliyetlerini sürdürürken iç denetçilerin çalışmalarından ve işletmede mevcut iç kontrol sisteminin etkinliğinden yararlanacaktır. Dolayısıyla denetim çalışmalarının temeli bu üç unsurun uyumlu birlikteliği ile sağlanabilir. Çalışmanın bu bölümünde birbirinin tamamlayıcısı olan iç kontrol, iç denetim ve bağımsız denetim çalışmalarının ilişkileri ele alınacaktır.

3.7.1. Bağımsız Denetim İle İç Denetimin Karşılaştırması

İki disiplin arasında iç kontrolü değerlendirme, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetim çalışmalarında uyguladıkları yöntemler ve denetim testleri bakımından farklılık yoktur. Ancak bağımsız denetçilerin asıl ilgilendikleri, finansal tabloları etkileyen önemli olaylar, modern iç denetçiler bütün örgütü etkileyen olayları test eder ve değerlendirirler. Yönetim perspektifi açısından karşılaştırdığımız zaman, iç denetçilerin faaliyetleri daha kapsamlı ve ayrıntılıdır (Sawyer, 1993, s.45).

Bağımsız Denetçi ile İç Denetçinin Karşılaştırılması: Her iki denetçinin de denetim çalışmalarında kullandığı teknikler benzer olmasına rağmen, özünde denetim amaçları farklıdır. Bağımsız denetçilerin ilgili alanı mali tabloların denetlenmesi ve bunların onaylanması, tasdik işleri ve güvence hizmetleri iken, iç denetçiler işletmedeki faaliyet ve uygunluk denetimine ağırlık verirler. İki denetçi grubu arasındaki farklılıkları bir tablo yardımıyla sınıflandıracak olursak Tablo 3.1’de görülen sonuçlara ulaşabiliriz (Akyel, 2019: 83);

Tablo 3.1. Bağımsız Denetçi ile İç Denetçinin Karşılaştırılması

Nitelikler	Bağımsız Denetçiler	İç Denetçiler
Görevlendirilme	İşletme ile yapmış olduğu sözleşme kapsamında, işletme yöneticileri veya ortakları tarafından atanır. İşletmenin personeli değildir.	İşletme yönetimince atanır. İşletmenin çalışanıdır.
Amaçları	Güvenilir finansal bilgiye ihtiyaç duyan üçüncü kişilere bu bilgiyi sağlamayı amaç edinir.	İşletme ihtiyaçlarına hizmet eder.
Görev kapsamı	Mali tabloların denetlenmesine ağırlık verir. Bilanço, gelir tablosu gibi temel mali tabloların hesaplarını inceler. İşletme faaliyetlerini ve iç kontrol sistemini finansal verilerin güvenilirliği ve inceleme alanını belirlemek için araştırır.	İşletmedeki etkinlik, yeterlik ve ekonomiklik için her türlü faaliyet ve kontrolleri inceler. Yönetimin belirlediği konuları ayrıca denetleyebilir.
Yetki kaynağı	Yasalar ve yönetmeliklerden yetki alır.	İşletme yönetiminden yetki ve destek alır.
Lisanslama	Lisanslama zorunludur. KGK tarafından düzenlenen Bağımsız Denetçilik Sınavı’da başarılı olunması gerekmektedir.	Lisanslama mecburi değildir ancak sertifikalı iç denetçi lisansı (CIA) alınabilmektedir.
Bilgi ve görgü	Muhasebe uzmanı olup GKGMS Mesleki Bilgi ve Tecrübe Standardına uyması gerekir.	İşletmenin faaliyet koluna göre değişen bilgi ve tecrübe aranır.
Hataların bulunması ve önlenmesi	Hatanın mali tablolar üzerindeki etkisi önemli ölçüde ise doğrudan ilgilendir.	İşletme faaliyetleri sırasında her türlü hatanın bulunması ve önlenmesi ile doğrudan ilgilidir.

Tablo 3.1. (Devamı)

Sorumluluk	Kusurlu olduklarında hukuki ve cezai sorumlulukları bulunmaktadır (mal varlığı ile sorumluluk).	İşletme yönetimine karşı sorumludurlar. İşlerini kaybetme riski vardır.
Bağımsızlık derecesi	Her açıdan yönetimden ve yönetim kurulundan bağımsız olması esastır.	Fonksiyonel olarak bağımsızdırlar. Ancak yönetimin ihtiyaç ve isteklerine uymak zorundadır. Yönetimin tutumuna göre bağımsızlığı sınırlandırılabilir.
Çalışma zamanı	Dönem içi çalışmaların yanı sıra asıl ağırlık dönem sonu, mali tablolar denetimindedir.	Denetim çalışmaları yıl boyunca sürer. Her zaman göreve hazırdırlar.
Çalışma ayrıntısı	Zaman ve maliyet faktörleri nedeni ile her eylem için ayrıntılı inceleme yapma imkânına sahip değildirler.	Daha ayrıntılı çalışırlar.
Rapor verilen merci	İşletme ortakları ve üçüncü kişilere rapor sunarlar	İşletme yönetimine rapor sunarlar.

Kaynak: Nermin Akyel, “Mali Tabloların Bağımsız Denetiminde İç Kontrol Sisteminin Yeri ve Bir Uygulama”:84; Umut Korkmaz, “Kamuda İç Denetim (I)”, Bütçe Dünyası Dergisi, Cilt: 2, Sayı:25, Bahar 2007: 15.

3.7.2. Bağımsız Denetim ile İç Denetim İlişkisi (BDS 610 Çerçevesinde)

Bağımsız denetim ve iç denetim faaliyetlerinin yapılış amaçları birbirinden farklı olsa da, iki denetim fonksiyonu ile istenilen amaçlar elde edilirken oluşan bazı kesişim noktaları bulunmaktadır. Bağımsız denetçiler ile iç denetçiler, belirli durumlarda aynı veya çok benzer nitelikte iş yürütüşü icra ediyor olabilirler. Bu gibi durumlar, bağımsız denetçinin, iç denetçinin çalışmalarından faydalanabilmesini gündeme getirmekte olup, durum Türkiye’de “Bağımsız Denetim Standardı 610: İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması” Standardında detaylıca düzenlenmektedir (Durak, 2020: 285). İlgili standart, “International Standarts on Auditing (ISA) 610: Using the Work of Internal Auditors” ın uyarlamasıdır.

ISA 610, ilkin 15 Aralık 2009 sonrası başlayan denetim dönemlerini kapsayacak şekilde düzenlenmiş, ardından 2013 yılında yapılan revizyon sonrası 15 Aralık 2013’te ve sonrasında biten denetim dönemlerini kapsayacak ikinci versiyonu olan “ISA 610 Revised” IFAC tarafından yayınlanmıştır (www.ifac.org; ISA 610 Revised, 2014: 635). ISA 610, IFAC’ın 2018 yılında yayımladığı son revizyon el kitabında ise 2013 yılı halini korumuştur(www.ifac.org; ISA 610 (Revised 2013), 2018: 659).

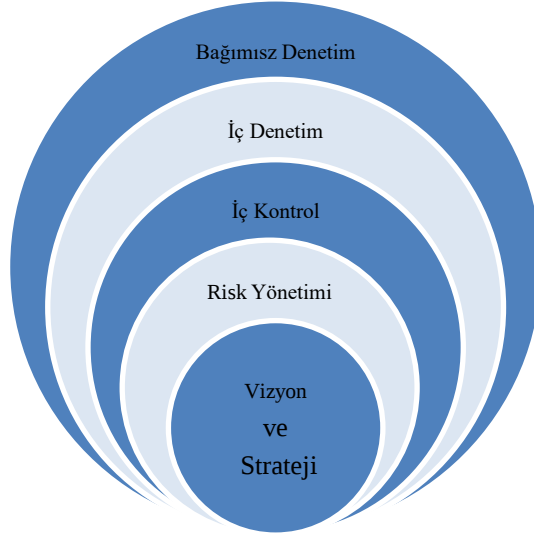
İç denetçi ve bağımsız denetçi tarafından yürütülen işin türü ve amaçları birbirinden oldukça farklıdır. Ancak düşünüldüğünde aralarında önemli bir örtüşme olduğu anlaşılır. Bağımsız denetçiler, işletmenin finansal tablolarının önemli

yanlılıklar içerip içermediği hakkında görüş oluşturmayı amaçlarlar. Bağımsız denetçiler, önemlilik kavramına bağlı olarak hareket ettikleri için, genellikle belirli bir alandaki denetimlerle yoğun bir şekilde ilgilenmezler. Finansal tabloların tamamında önemli yanılılıklar olmadığına dair makul güvence elde edinceye kadar kanıt toplarlar. Daha sonra raporlarını, denetledikleri işletmenin dışındaki taraflara sunarlar. Diğer taraftan iç denetçiler, yasalara ve düzenlemelere uygunluğu ve operasyonel verimliliği değerlendirerek, işletmenin maruz kaldığı riskleri yöneterek ve özel dikkat gerektiren alanlarda detaylı finansal denetimler yaparak işletme yönetimine ve yönetim kuruluna yardım ederler (Messier vd., 2016, s.732-733).

3.7.3. Bağımsız Denetim ile İç Denetim Eşgüdümü (Koordinasyon) ve İtimat (UMUÇ 2050 Çerçevesinde)

Günümüzde işletmeler, hızla gelişen teknolojinin, değişen ekonomik koşulların ve yoğun rekabetin bulunduğu ortamlarda faaliyetlerini sürdürmektedir. İşletmelerin varlıklarını devam ettirmeleri etkinlik ve verimliliklerini devam ettirmelerinin yanında işletme içindeki ve dışındaki dinamiklerden kaynaklanan belirsizliklerle başa çıkabilme yeteneklerine bağlıdır (Selimoğlu, 2018: 4).

Türk Dil Kurumu (TDK)'ya göre eşgüdüm “belirli amaçlar için bütünleşen bilişim dizgeleri ya da çalışma takımları arasında, uyumun sağlanması ve ilişkilerin, en yüksek toplam verimi en kolay biçimde sağlayacak bir düzen içerisinde gelişebilmesi için iş ve eylem birliği gütmek” demektir. UMUÇ 2050 çerçevesinde ise eşgüdüm ile iç denetim birim yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz tekrarını önlemek ve iş kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacı il, güvence ve danışmanlık izmetlerini yerine getiren diğer iç ve bağımsız deneticiler ile mevcut bilgileri paylaşmalı ve faaliyetleri bunlarla eşgüdüm içerisinde sürdürmelidir (UMUÇ 2050). Bu eşgüdüm çerçevesinde işletmenin hedefleri, risk yönetimi, iç kontrol, iç denetim ve bağımsız denetimin etkileşim boyutu Şekil 3.7 ile sunulmuştur.



Kaynak: Aydan Biltekin GÖKDAĞ, Bursa SMMMO Sunumu: 4, 8/12/2018, Bursa

Şekil 3.4. İşletmenin Amaç ve Hedefleri, Risk Yönetimi, İç Kontrol İç Denetim ve Bağımsız Denetimin Etkileşim Boyutu

3.7.4. Bağımsız Denetim İle İç Denetim Entegrasyonu

Bağımsız denetim ile iç denetim faaliyetleri belirli noktalarda çakışmakta, bağımsız denetçiler ile iç denetçilerin çalışmaları bir arada değerlendirilerek belirli sonuçlara ulaşılmaktadır. Buna bağlı olarak, iç denetim faaliyetleri yürütülürken sonuçlarından yararlanan iç kontrol sistemlerinin kurulmasındaki önemli amaçlardan bir de finansal raporlamanın doğruluk derecesini arttırmaktır (Durak, 2020; 276)

UDS incelendiğinde, bağımsız denetim faaliyetleri ile iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin birbirleri ile etkileşim halinde oldukları hususların aşağıdaki gibi olduğunu görmekteyiz;

- 1- Bağımsız denetçi denetimler sırasında iç kontrol sistemine yönelik tespit ettiği önemli eksiklikleri yönetimle yazılı bir biçimde sunmalı ve düzeltilmesi yönünde gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamalıdır (ISA 265).
- 2- Bağımsız denetçi, denetim riskini belirlerken, işletmenin iç kontrol ve denetim sistemleri hakkında yeterli bilgiye sahip olmalı ve kontrol testlerini uygulayarak iç kontrol sisteminin finansal raporlama üzerindeki etkinliğini ölçmeli ve denetim riskini bu şekilde değerlendirmelidir (ISA 315).

3- Bağımsız denetçiler, iç kontrol ve denetim sistemlerinin etkin olduğu işletmelerde, iç denetçilerin yaptığı çalışmalardan faydalanabilmektedir (ISA 610).

Bağımsız denetim faaliyetleri ile iç denetim faaliyetlerinin entegrasyonunu gerektiren bir diğer husus ise, bağımsız denetçilerin denetledikleri işletmelerin iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin finansal raporlama üzerindeki etkinliği hakkında görüş bildirmesi durumudur. Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD), Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu – Public Company Accounting Oversight Board (PCOAB), halka açık işletme denetçilerinin, işletme iç kontrol sistemlerinin finansal raporlama üzerindeki etkinliğine yönelik de denetleme yapıp, raporlarında görüş bildirmelerini zorunlu kılmış ve bu denetime yönelik ayrı bir standart yayımlamıştır (www.pcaobus.org). PCOAB'nin yayımladığı Denetim Standartları No.5 – Audit Standard No.5, 3. maddede belirtildiği üzere, bağımsız denetçinin iç kontrol sistemini denetimindeki amacı, işletmenin iç kontrolünün finansal raporlama üzerindeki etkinliğine ilişkin bir görüş vermektir. Bir işletmenin iç kontrolünde, bir veya daha fazla önemli zayıflık varsa, bir görüş bildirmek için temel oluşturmada etkili olarak kabul edilemeyeceğinden, bağımsız denetçi, denetimin makul güvencede olması konusunda yeterli kanıtı elde edecek şekilde planlama yapmalı ve denetimi öyle gerçekleştirmelidir. Finansal tablolar önemli ölçüde yanlış beyan edilmemiş olsa bile, yönetimin değerlendirmesinde ilgili denetim tarih itibarıyla iç kontrolün durumu ile ilgili zayıflıklar tespit edilmişse, bu durum finansal raporları etkilemiş olabilir, bağımsız denetçi bu tespit ve beyana göre tedbirli hareket etmelidir (www.pcaobus.org).

UDS ise bağımsız denetçilerin işletme iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin finansal raporlama üzerindeki etkinliğine yönelik raporlarında görüş bildirmeyi zorunlu kılmamıştır. Şekil 3.8'de İç denetim ve bağımsız denetimin hem ortak faydaları hem de ayrılan noktaları görülmektedir.



Kaynak: Ageras, Internal Audit vs External Audit, <https://www.ageras.com/blog/what-is-an-audit> (Erişim Tarihi: 01/05/2020).

Şekil 3.5. İç Denetim ve Bağımsız Denetim Karşılaştırması

3.7.5. Bağımsız Denetçinin İç Denetçiyi Değerlendirmesi

Bağımsız denetçinin iç denetçi ile işbirliği yapabilmesi için önce bazı incelemelerde bulunarak iş birliğine karar vermesi gerekmektedir. Karar verme aşamasında bağımsız denetçi, iç denetçide olması gereken üç özelliğe dikkat eder. Bunlar; iç denetçinin tarafsızlığı, iç denetçinin mesleki yeterliği ve iç denetim çalışmalarının kalitesi ve test edilmesidir (Akyel, 2019: 86).

3.8. BAĞIMSIZ DENETÇİ İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

İç kontrol sisteminden bağımsız denetim çalışmalarında yararlanacak olan denetçi, öncelikle iç kontrol sistemini tanımalıdır. İç kontrol sisteminin tanınması ve değerlemesi gerçekte aynı işlemlerdir. Tanıma amacıyla elde edilen bilgiler yukarıda belirtilen şekilde belgelendirildikten sonra kontrol riski belirlenmelidir. İç kontrol sistemi değerlendirilmesi çalışmaları 4 aşamadan oluşur. Sistemin tanınması, sistemin değerlendirilmesi, sistemi uygulamadaki etkinliğini test etme sistemin son değerlendirilmesi. İç kontrol sisteminin değerlemesine yardımcı olacak bilgi kaynakları şunlardır (Kaya, 2020: 138):

- İşletmenin organizasyon şeması
- İşletmeye ait hesap planı ve muhasebe yönetmeliği
- İşletme yöneticileri tarafından yayınlanan genelge ve yönetmelikler
- Görev tanımları
- İşletme çalışanları ile yapılan görüşmeler
- İç kontrol sistemindeki zayıflıkların belirlenmesi
- İç kontrol zayıflık tespit belgesi

3.9. İÇ KONTROL SİSTEMİ, İÇ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM ARASINDAKİ İŞBİRLİĞİ

3.9.1. Aktif İşbirliği

Bağımsız denetçi, denetim planını hazırlarken, iç denetim ekibinin nasıl bir yol izlemesi gerektiğini de planlayabilir. Bağımsız denetçi, iç denetçinin yaptığı çalışmaların kalitesi ve kapsamı düzenlenmek suretiyle çalışmaların her iki denetim ekibi tarafından tekrarlanması önerebilir. Böylece, bağımsız denetçinin, işletmede yapacağı çalışma süresi azaltılmış olur. Bu şekilde yapılan işbirliği sonucunda iç denetçiler bağımsız denetçilerin tavsiyelerinden yararlanırken bağımsız denetçi de daha az masraf ve daha etkin bir denetim çalışması yapmış olur (Akyel, 2019: 83; Gürbüz, 1995:56)

3.9.2. Pasif İşbirliği

İşletmede meydana gelen iç kontrol sistemi ile iç denetim çalışmalarının etkinliğini tespit eden bağımsız denetçi; işletmede yapılan kayıtlara ve iç denetim çalışmalarına güvenir. Dolayısıyla çalışmanın kapsamını bu güvence ile çok geniş tutmayabilir. Bu, hem zaman hem de maliyet tasarrufu sağlar. Bu nedenle, bağımsız denetçi, denetim planlaması aşamasında iç denetim çalışmalarını ve raporlarını gözden geçirir (Akyel, 2019: 82; Gürbüz, 1995:56)

Pasif işbirlikleri ile gerçekleştirilen iç denetim çalışmaları taşıdıkları hata riskinin yüksek veya düşük olmasına göre ikiye ayrılır (Akyel, 2019: 82).

Düşük Hata Riski Taşıyan İç Denetim Çalışmaları: Muhasebe otamında, bağımsız denetçi tarafından fiziki kontrolleri yapılan ve fazlaca önemi olmayan hesap denetimleri vardır. Bağımsız denetçi, bunlar için kendisi ayrıca bir çalışmada bulunmaz; iç denetçinin yapmış olduğu çalışmaların sonuçlarına güvenerek onları aynen kullanır. Daha önceden peşin olarak ödemesi yapılmış giderler bu duruma örnek gösterilebilir.

Yüksek Hata Riski Taşıyan İç Denetim Çalışmaları: Bağımsız denetim çalışmaları açısından yüksek önem taşıdığını düşündüğü konulara ait denetimlerde, denetçi, iç denetim çalışmalarından faydalanır; ancak bunun yanında kendisi de bir çalışma yapar. Bu çalışmalarda, iç denetçinin çalışmaları örneklerle yoluyla test edilir; bazı çalışmalar yenilenerek iç denetçinin raporları ile karşılaştırılır. Bağımsız denetçi, çıkan sonuçlardan tatmin olmuşsa iç denetçinin çalışmalarına güvenir; olmamışsa tamamen kendi bulgularıyla denetim faaliyetlerini sürdürebilir (Akyel, 2019: 83).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM İLE İÇ DENETİM ARASINDAKİ İLİŞKİ VE EŞGÜDÜMÜN BIST'DE İŞLEM GÖREN İŞLETMELERDE ARAŞTIRILMASI

Borsa İstanbul (BIST), Türkiye'de sermaye piyasasında faaliyet gösteren Türk ve yabancı kaynaklı bankalara, aracı kurumlara saklama ile takas hizmeti veren kuruluştur. 1985 yılında açılan İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, 5 Nisan 2013 tarihinde Vadeli İşlemler ve Opsiyon Borsası ve İstanbul Altın Borsası ile tek bir isim çatısı altında birleşerek "Borsa İstanbul" adını almıştır. 6362 sayılı SPK'ya dayanarak kurulan BIST, tüzel bir kişiliğe sahiptir, özel hukuka tâbidir. BIST yetkili olduğu konu ve alanlarda kendi iç düzenlemelerini yapabilmektedir. BIST'in başlıca amacı ve faaliyet konusu; *"Sermaye piyasası araçlarının, kıymetli madenler, kıymetli taşlar, kambiyo ve SPK'ca uygun görülen diğer sözleşmelerin, belgelerin ve kıymetlerin serbest rekabet şartları altında kolay ve güvenli bir şekilde, şeffaf, etkin rekabetçi, dürüst ve istikrarlı bir ortamda alınıp satılabilmesini sağlamak, bunlara ilişkin alım satım emirlerini sonuçlandıracak şekilde bir araya getirmek veya bu emirlerin bir araya gelmesini kolaylaştıracak pazar yerleri oluşturmak, kurmak ve geliştirmek, bunları ve başka borsaları veyahut borsaların piyasalarını yönetmek ve/veya işletmek ve ana sözleşmesinde yazılı olan diğer işlerdir."* (www.borsaistanbul.com).

Bu bölümde, BIST'de işlem gören işletmelerin iç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve/veya çalışanlar ile bu işletmelerin bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim ile iç denetim ilişkisi algı düzeyini tespit etmeye yönelik yapılan çalışmanın; literatür incelemesi, amacı, önemi, kapsamı ve yöntemi, geçerlilik, güvenilirlik analizleri ve normallik testleri ile bulguların değerlendirilmesi sunulmuştur. Son olarak, araştırmanın sonuçları değerlendirilerek, ilgililere önerilerde bulunulmuştur.

4.1. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Bağımsız denetim ile iç denetim ilişkisine yönelik çalışmaları belirlemek için, alan yazın taraması yapılmış, ulaşılan araştırmaların sonuçları değerlendirilmiştir.

Yapılan çalışmalar, önce Türkiye’de yapılan araştırmalar, ardından yurtdışında yapılan araştırmalar gelir şekilde sunulmuştur.

Uzay (1999) aslı doktora tezi olan çalışmasında, iyi bir iç denetim sistemine sahip olan işletmelerde bağımsız denetçinin faaliyet sonuçları hakkında daha rahat görüş bildirdiği sonucuna ulaşmıştır. Uzay’a göre, iç denetçinin çalışmaları ile bağımsız denetçiler finansal olmayan olayların işletmenin finansal tablolarını nasıl etkilediğini daha iyi anlayabilir. İki denetçi arasındaki ilişkinin işletmeye en büyük yararı ise denetim süresinin kısılması ve denetim maliyetinin azalmasıdır.

Sağlar ve Tuan (2009) çalışmalarında, iç denetim ve iç kontrol sistemlerine sahip olan işletmelerin bağımsız denetim maliyetlerinin de düşeceği tespitini yapmıştır.

Kandemir ve Akbulut tarafından 2013 yılında 92 bağımsız denetim şirketinin katılımıyla gerçekleştirilen araştırma sonuçlarına göre, denetim komitesi yapısı etkin çalışacak seviyede kurgulanırsa bağımsız denetimin kalitesi de olumlu şekilde etkilenmektedir. Hem iç denetim hem de bağımsız denetim fonksiyonu netice itibarıyla işletmenin paydaşları açısından güvence sağlamakta ve işletmeye katma değerli hizmetler sunmaktadır.

Akbalık (2017) ise daha özellikli bir ilişkiyi konu ederek bağımsız denetim ve iç denetim çalışmalarının hileli işlemlere etkisini araştırmıştır. Akbalık (2017), orta ve büyük ölçekli işletmelerde gerçekleştirdiği anket çalışması ve yüz yüze görüşmelerle iç kontrol sisteminin işletme içerisinde kurulu olmasının hileli işlemleri önleyici bir etkiye sahip olduğunu savunmaktadır.

Brink ve Barrett (1980)’in yaptığı araştırmanın sonuçlarına göre, özellikle faaliyetlerin yürütülmesinden sorumlu müdürlerin ve denetim komitesi başkanlarının bağımsız denetçiler ile işbirliği yapmaya en istekli grup oldukları belirlenmiştir.

Berry (1983) her iki denetçinin de denetim çalışmalarında birbirinin faaliyetinden etkilense de, iç denetçilerin denetimde önemli rolü olmasına rağmen bağımsız denetimde küçük; pasif bir rol oynadıkları sonucuna ulaşmıştır.

Peacock ve Pelfrey (1989) Berry’nin çalışma sonucuna benzer bir şekilde, yaptıkları araştırmada, bağımsız denetçilerin iç denetçilerden yararlanma dereceleri ile iki meslek grubu arasındaki ilişkinin niteliği arasında yakın bir ilişki olduğu sonucuna

ulaşmıştır. İki denetçi arasındaki ilişki ortalamanın altında bir seviyede ise bağımsız denetçilerin iç denetçilerin yapmış olduğu çalışmalardan yararlanma olasılığı daha az olacaktır.

Al-Twaijry vd. (2004) de yaptıkları çalışmada bağımsız denetçilerin iç denetçilerin yaptığı çalışmalara olan güven oranının iç denetim bölümünün kalitesine göre değişiklik göstereceği sonucunu vurgulamaktadır. Bu anlamda yazarlar bağımsız denetimin iç denetime olan güvenin azalmasında rol oynayan etkenleri iç denetim personelinin eksikliği ve bölümün küçüklüğü olabileceğini savunmaktadır.

Haron vd. (2004) araştırmasında iç denetçilerin çalışmalarına duyulan güven, denetimde harcanacak denetim saatlerini azaltma potansiyeline sahipken bu durum aynı zamanda ödenmesi gereken denetim ücretinin azaltılmasına yardımcı olacağı tespitinde bulunmuştur.

Wood (2004)'a göre iç ve bağımsız denetçilerin denetlemelerin etkinliğini artırmak için birleştirdikleri farklı güçlü yönleri vardır. Örneğin, iç denetçiler zamanlarının çoğunu veya tamamını aynı şirkette geçirirler; sonuç olarak, şirketin kültürü ve işleyişi hakkında daha iyi bir anlayışa sahip olurlar. Bu, iç denetçilerin bağımsız denetçilerin göremediği şeyleri görmelerini sağlar. Aynı zamanda, bağımsız denetçiler doğal olarak birden çok müşteri için çalışırlar ve daha geniş finansal sorunlarla karşı karşıya kalırlar. Bu durum, bağımsız denetçilerin, iç denetçilerin daha önce ele almadıkları sorunları keşfetmelerini ve çözmelerini beraberinde getirecektir.

Gil vd. (2012) tarafından yapılan çalışmada günümüzün kurumsal yönetim gereklilikleri ışığında iç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişki, yönetim tarafından kalite raporlaması arayışı çerçevesinde daha belirgin hale gelmiştir. İç denetim ve bağımsız denetim arasındaki ilişki sıklığının daha düzenli toplantıları ve yıllık denetimin hazırlanmasında daha fazla iş birliğini ve daha yüksek kalitede finansal raporlamayı beraberinde getirdiği sonucuna vurgu yapılmaktadır.

Jovanova ve Josheski (2012), İç denetim ve bağımsız denetim işletme açısından birbirlerini tamamlayan iki unsur olarak değerlendirilmelidir. Dolayısıyla iç denetim fonksiyonu işletmeler açısından bağımsız denetim ihtiyacını ortadan kaldırmayacağı gibi bağımsız denetim de iç denetim ihtiyacını ortadan kaldırmayacaktır. Aksine iki işlev birbirlerine katkıda bulunur

Pilcher vd.'nin 2013'te yaptığı çalışmada bağımsız ve iç denetçiler arasındaki iletişimi göz önüne alarak, iki taraf arasındaki koordinasyonun iyileştirilmesinin bağımsız denetimin etkinliğine ve verimliliğine katkıda bulunacağı belirtilmiştir. Ayrıca yazarlar bağımsız ve iç denetçiler arasındaki iletişim seviyesinin bağımsız denetim maliyetlerini de düşürebileceğini belirtmektedir.

4.2. ARAŞTIRMANIN AMACI

Araştırmanın çıkış noktasını, “Bağımsız denetim ile iç denetim arasında anlamlı bir ilişki var mıdır? Varsa, iç denetimden sorumlu çalışan ve yöneticiler ile bağımsız denetçilerin bu ilişkiyi algı düzeyi ne seviyededir?” sorusu oluşturmaktadır. Araştırmanın amacı; Türkiye’de faaliyet gösteren ve BIST’de işlem gören işletmeleri denetleyen bağımsız denetim kuruluşlarının yaptıkları denetimin, denetledikleri işletmelerin iç kontrol sistemi ile iç denetiminden ne ölçüde faydalandıklarını ve iç kontrol sistemi ile iç denetimin bağımsız denetim çalışmalarına ne düzeyde katkısı olduğunu ortaya koymaktır. Bunun yanı sıra, iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların da bağımsız denetim çalışmalarında ne derece faydalandığı ve özellikle hazırladıkları raporları ne derece bağımsız denetim raporlarına entegre eğiliminde oldukları araştırılmak istenmiştir. Ayrıca iki denetçi grubunun hem kendi, hem de diğer grubun mevzuatı ve çalışma şeklini bilirlik düzeyi tespit edilmek istenmiş, bağımsız denetim ve iç denetim arasında koordinasyon, işbirliği (eşgüdüm), iletişim, birbirlerinin çalışma kâğıtlarından faydalanma, karşılıklı mevzuat hâkimiyeti konularında nasıl bir ilişki içinde oldukları tespit edilmeye çalışılmıştır.

4.3. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ

Bu araştırmanın, Uluslararası alan yazında ve Türkiye’de gelişmekte olan bağımsız denetim ile iç denetim alan yazınına birkaç açıdan katkı sağlayabileceği düşünülmektedir. Bunlardan birincisi, bağımsız denetimin iç denetim ile ilişkisi araştırmalarında iki tarafın da algısını ölçme kısmı yazında eksik kalmıştır. Bu araştırma, her iki meslek grubunun da algı düzeyini ölçerek, alan yazınındaki bu açığın kapanmasına katkı sağlayacak nitelikte bir konuya sahiptir. Diğer taraftan Türkiye’deki alan yazını incelendiğinde iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların bağımsız

denetim algılarının ulusal çapta incelendiği bir çalışma mevcut değildir. Bu açıdan çalışmanın bir ayağı olan iç denetim anketi, yapılan araştırmanın örneklem büyüklüğü ve yaygınlığı ile iç denetim yazınına katkı sağlanabilir. Buna ek, olarak Türkiye’de bağımsız denetçiler ile iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların eşgüdüm, işbirliği, iletişim ile hem kendi meslek gruplarının durumunu değerlendiren hem de diğer meslek grubu hakkındaki algısını ölçen bir araştırma olmadığından, bu araştırma mesleki değerlendirmeler bakımından ilk olma özelliğini taşımaktadır.

4.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ KAPSAMI VE SINIRLARI

Araştırmada, öncelikle ikincil veri kaynaklarından yararlanılarak literatür taraması yapılmıştır. Literatürden elde edilen bilgiler ışığında oluşturulan yapılandırılmış soru formları (anket yöntemi) kullanılarak verilerin toplanması amaçlanmıştır, bu bağlamda araştırma ana kütleleri farklı, iki ayrı anket formu hazırlanmıştır. Anket Formu I (EK 2) payları BIST’de işlem gören işletmenin iç denetiminden sorumlu yönetici ve çalışanlarına; Anket Formu II (EK 3) ise BIST’de işlem gören işletmelerin hizmet aldığı bağımsız denetim firmasında görev alan bağımsız denetçilere uygulanmıştır. Bu teknik kullanılarak geniş bir örneklem grubundan veri toplama ve değerlendirme olanağı hedeflenmiştir.

Geniş literatür taramasına dayalı oluşturulan ve araştırmada kullanılan soru formları iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların görüşleri ve bağımsız denetçilerin görüşlerini almak maksadıyla birinci bölümde demografik bilgiler, ikinci bölümde bağımsız denetim ve kalitesi ile ilgili algı, son bölümde ise iç denetim çalışmaları ile ilgili ölçümleyen üçer bölümden oluşmaktadır. Her iki anket formunda da ilk bölümde katılımcıların kişisel özellikleri ve işletme bilgilerine yönelik çoktan seçmeli sorular yer alırken ikinci ve üçüncü bölümlerinde 5’li Likert (1=Kesinlikle katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3= Ne Katılıyorum Ne katılmıyorum, 4=Katılıyorum, 5=Tamamen katılıyorum) ölçeğine göre hazırlanan sorular yer almaktadır.

Soru formlarının oluşturulmasının ardından, anketlerin güvenilirlik ve geçerliliğinin sınanması için 3.07.2018-15.08.2018 tarihleri arasında ön test uygulanmıştır. Ana kütlesi BIST’de işlem gören işletmelerin iç denetimde sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların olduğu I no’lu ilk anket formu (EK 2); İzmir ve

İstanbul’da faaliyetlerini sürdüren 32 adet, payları BIST’ de işlem gören işletmenin iç denetim birimi yönetici ve çalışanlarına mail olarak gönderilmiş, İzmir’deki yönetici ve çalışanlardan yüz yüze, İstanbul’daki yönetici ve çalışanlardan ise mail yolu ile geri bildirim alınmıştır.

Bağımsız denetçilere uygulanması hedeflenen II no’lu anket formu (EK 3) için İstanbul’da faaliyet gösteren denetim firmalarının insan kaynakları birimleri ile telefonla görüşülmüş, denetim firmaları onayları dâhilinde çeşitli unvanlardaki 37 bağımsız denetçiden mail yolu ile ön test niteliğinde geri bildirim alınmıştır. Araştırmada uygulanan anket yönteminin güvenilirliğini test etmek için Cronbach Alfa Güvenilirlik Katsayısı Yöntemi kullanılmıştır. Demografik ve işletme özelliklerinin dışında kalan kapalı uçlu ifadenin güvenilirlik analizi yapılmış ön test neticesinde her iki anket için de yeterli güvenilirlik düzeyine ulaşılmıştır. Son olarak, ön test yardımı ile beraber BIST’de işlem gören işletmelerin iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanlarının, bağımsız denetçilerin ve Muhasebe-Finansman alanında çalışmalar yapan akademisyenlerin de görüşleri alınarak anketlere son hali verilmiştir.

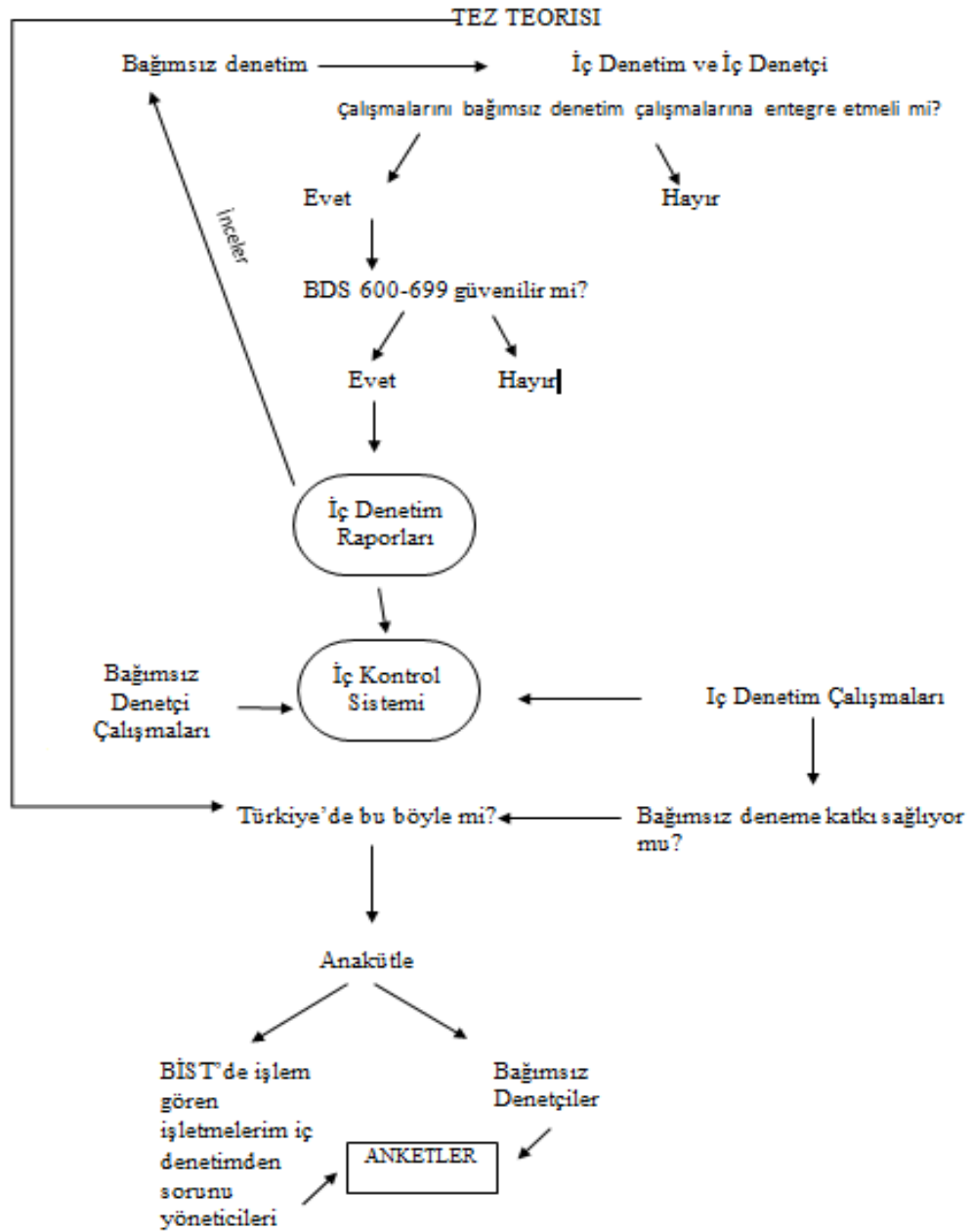
Alan araştırmasının başladığı 1.08.2019 tarihi itibari ile BIST’de 506 adet şirket işlem görmektedir ve fakat bunların 4 ünün bağımsız denetim şirketi KAP ‘da belirtilmediğinden araştırmaya dahil edilmeyerek 502 adet şirketin iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanlarına en yüksek oranda ulaşılmaya çalışılmıştır. 1.08.2019 tarihi itibari ile araştırmaya konu 502 işletmenin denetim ve danışmanlık hizmeti aldığı bağımsız denetim firmalarında 307’si Sorumlu ortak baş denetçi, 141 i Baş denetçi, 146’sı kıdemli denetçi, 296’sı denetçi ve 1742 si denetçi yardımcısı olmak üzere toplam 2652 bağımsız denetçi denetim faaliyetlerini yürütmektedir (<https://www.spk.gov.tr/SiteApps/BagimsizDenetimKurulusu/Index>) (Erişim Tarihi:01.08.2019). İlgili işletmelerin listesi, hangi denetim firmasından bağımsız denetim hizmeti aldıkları ve bu firmaların bağımsız denetçi unvan dağılımları bir tablo halinde EK 4’de sunulmuştur.

I no’lu Anket Formu için %95 Güven Düzeyi, % 6,71 hata payı ile 150 örneklem, II no’lu Anket Formu için %95 Güven Düzeyi % 5,9 Hata payı İle 250 örneklem ile görüşme sağlanmıştır. Araştırma Eylül 2019- Mayıs 2020 tarihleri arası gerçekleştirilmiştir.

4.5. ARAŞTIRMANIN DAYANDIĞI HİPOTEZLER

4.5.1. Tez Teorisi

Çalışmanın teorik aşamaları belirlenirken çıkış noktası olarak bağımsız denetim ile iç denetim arasındaki ilişkinin nasıl olduğu sorusu alınmıştır. BDS 610'a göre bağımsız denetçi iç denetçi çalışmalarını kullanmalıdır. Bu durumda, iç denetim birimi ve iç denetçinin de çalışmalarını entegre edip etmemesi sorunsalı oluşturulmuştur. Entegrasyon iç denetim faaliyetlerine de daha fazla güvenilirlik ve fayda getirecek midir. Cevabın “evet” olması koşulu ile ilerlendiğinde iç denetçilerin BDS 600- 699'ı güvenilir bulup bulmadıkları sorunsalı oluşturulmuştur. Cevabın “evet” olması koşulunda iki denetim türünün bir kesişim kümesi olacaktır ki o da iç denetim raporlarıdır. İç denetim raporları, işletmelerin iç kontrol sistemlerini detaylı biçimde inceleyen denetim türüdür. Bağımsız denetçiler de denetledikleri işletmenin iç kontrol sistemlerini inceleyecek ve çalışmalarında kullanacaktır. Böylece iki denetim türünün inceledikleri ortak, ikinci bir kesişim kümesi iç kontrol sistemi olacaktır. Son olarak, Türkiye’de bağımsız denetim faaliyetleri ile iç denetim faaliyetlerinin bu akışa uyup uymadığı sorusu oluşturulmuş ve bunu araştırmak için iki anakütle olduğu belirtilmiştir. İlki, BIST’de işlem gören işletmelerin iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanları, ikincisi de bu işletmelerin bağımsızdenetim faaliyetlerini yürüten bağımsız denetçiler. Tez teorisinin akış şeması aşağıda verilmiştir. Teori oluşturulduktan sonra alan araştırması her iki grup için de ayrı ayrı hazırlanan anket formları ile yapılmıştır.



Şekil 4.1. Tez Teorisi

4.5.2. Hipotez Örgüsü

Araştırmanın özellikle farklılık hipotezleri kurulurken, iç denetim anketinin (Anket Formu I) ve bağımsız denetim anketinin (Anket Formu II), katılımcıların demografik özelliklerini ve iş yeri bilgilerinin araştırıldığı ilk bölümünden faydalanılmıştır. Bu bağlamda, I no'lu ankette ilk bölümde 15, II no'lu ankette ise 13 soru bulunmaktadır. Hipotezler oluşturulurken, tüm bulguların farklılık etkisinin

araştırılmasının tezin temel amacına hizmet etmeyeceği kanaati getirildiğinden, bulgulardan bağımsız denetim ile iç denetim ilişkisine daha anlamlı seviyede tespitte bulunabileceği düşünülen demografik ve iş yeri bilgileri seçilerek, kurulan hipotezlere bir sınırlılık getirilmiştir. Ardından, anketlerin Likert Ölçekli bölümlerine geçilerek faktörler oluşturulmuş, farklılık analizleri için ilk bölüm ifadeleri ile oluşturulan bu faktörler; ilişki hipotezleri içinse bu faktörlerin birbirleri ile olan ilişkisi test edilerek bağımsız denetim ile iç denetim ilişkisi yorumlanmaya çalışılmıştır. Buna göre;

Bağımsız Denetim Algısı ile İlgili Farklılık Hipotezleri:

İç Denetim Anketi Farklılık Hipotezleri

H₁₁: İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve/veya çalışanların bağımsız denetim algıları, işletme içindeki unvanlarına göre farklılık göstermektedir.

H₁₂: İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve/veya çalışanların bağımsız denetim algıları, mesleki tecrübelerine göre farklılık göstermektedir.

H₁₃: İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve/veya çalışanların bağımsız denetim algıları, sahip oldukları mesleki sertifikalara göre farklılık göstermektedir.

H₁₄: İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve/veya çalışanların bağımsız denetim algıları, işletmelerinin bulunduğu sektöre göre farklılık göstermektedir.

H₁₅: İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve/veya çalışanların bağımsız denetim algıları, işletmelerinde iç denetim birimi olup olmamasına göre farklılık göstermektedir.

H₁₆: İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve/veya çalışanların bağımsız denetim algıları, işletmelerinde sertifikalı iç denetçi olup olmamasına göre farklılık göstermektedir.

H₁₇: İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve/veya çalışanların bağımsız denetim algıları, işletmelerinin bağımsız denetim hizmeti aldıkları yıla göre farklılık göstermektedir.

Bağımsız Denetim Anketi Farklılık Hipotezleri

H21: Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, unvanlarına göre farklılık göstermektedir.

H22: Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, mesleki tecrübelerine göre farklılık göstermektedir.

H23: Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, gerçekleştirdikleri bağımsız denetim türlerine göre farklılık göstermektedir.

H24: Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, denetledikleri işletmelerde iç denetim birimi olup olmamasına göre farklılık göstermektedir.

H25: Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, denetledikleri işletmelerin bağımsız denetime verdiği öneme göre farklılık göstermektedir.

H26: Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, müşteri işletmelerin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olup olmamasına ve bunun denetim maliyetleri üzerindeki etkisine göre farklılık göstermektedir.

H27: Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, 2019 yılında denetledikleri işletme sayısına göre farklılık göstermektedir.

İç Denetim Algısı ile ilgili Farklılık Hipotezleri:

İç Denetim Anketi Farklılık Hipotezleri

H31: İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve/veya çalışanların iç denetim algıları, işletme içindeki unvanlarına göre farklılık göstermektedir.

H32: İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve/veya çalışanların iç denetim algıları, mesleki tecrübelerine göre farklılık göstermektedir.

H33: İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve/veya çalışanların iç denetim algıları, sahip oldukları mesleki sertifikalara göre farklılık göstermektedir.

H34: İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve/veya çalışanların iç denetim algıları, işletmelerinin bulunduğu sektöre göre farklılık göstermektedir.

H35: İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve/veya çalışanların iç denetim algıları, işletmelerinde iç denetim birimi olup olmamasına göre farklılık göstermektedir.

H36: İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve/veya çalışanların iç denetim algıları, işletmelerinde sertifikalı iç denetçi olup olmamasına göre farklılık göstermektedir.

H37: İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve/veya çalışanların iç denetim algıları, işletmelerinin bağımsız denetim hizmeti aldıkları yıla göre farklılık göstermektedir.

Bağımsız Denetim Anketi Farklılık Hipotezleri

H41: Bağımsız denetçilerin iç denetim algıları, unvanlarına göre farklılık göstermektedir.

H42: Bağımsız denetçilerin iç denetim algıları, mesleki tecrübelerine göre farklılık göstermektedir.

H43: Bağımsız denetçilerin iç denetim algıları, gerçekleştirdikleri bağımsız denetim türlerine göre farklılık göstermektedir.

H44: Bağımsız denetçilerin iç denetim algıları, denetledikleri işletmelerde iç denetim birimi olup olmamasına göre farklılık göstermektedir.

H45: Bağımsız denetçilerin iç denetim algıları, denetledikleri işletmelerin bağımsız denetime verdiği öneme göre farklılık göstermektedir.

H46: Bağımsız denetçilerin iç denetim algıları, müşteri işletmelerin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olup olmamaları ve bunun denetim maliyetlerini etkilemesine göre farklılık göstermektedir.

H47: Bağımsız denetçilerin iç denetim algıları, 2019 yılında denetledikleri işletme sayısına göre farklılık göstermektedir.

İç Denetim Anketi İlişki Hipotezleri

H5: İç denetçilerin özellikleri ile bağımsız denetim algıları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H6: İç denetim ile bağımsız denetim arası ilişki ile bağımsız denetim arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Bağımsız Denetim İlişki Hipotezleri

H7: Bağımsız denetim firması özellikleri ile bağımsız denetim firmasının bağımsız denetçi yaklaşımı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H8: Bağımsız denetim firması özellikleri ile bağımsız denetim firmasının müşteri işletme yaklaşımı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H9: Bağımsız denetim firması özellikleri ile iç denetim ile bağımsız denetim arasındaki ilişki arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H10: Bağımsız denetim firması özellikleri ile iç denetim ile bağımsız denetim arasındaki ilişkiyi düzenleyen mevzuat özellikleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H11: İç denetim ile bağımsız denetim arası ilişki ile bağımsız denetim firması müşteri işletme yaklaşımı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H12: İç denetim ile bağımsız denetim arasındaki ilişki ile iç denetim ile bağımsız denetim arasındaki ilişkiyi düzenleyen mevzuat özellikleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

4.6. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

4.6.1. Geçerlilik, Güvenilirlik Analizleri ve Verilerin Normallik Testleri

Oluşturulan hipotezlerin test edilme aşamasına geçmeden önce parametrik ya da parametrik olmayan testlerden hangisinin kullanılacağı tespit edilmelidir. Bunun için analizlere dahil edilecek değişkenlerin normal dağılıma uygunluğu araştırılmıştır. Oluşturulan hipotezlerde faktörlerin kullanımı için ilgili faktörü oluşturan sorulara verilen cevapların aritmetik ortalaması alınmıştır.

4.6.1.1. Faktör Analizleri

4.6.1.1.1. İç Denetim Anketi Faktör Analizleri

Bu ankette Soru 24, Soru 25, Soru 26, Soru 27, Soru 30, Soru 38, Soru 39 kullanılmayacağı için analiz kapsamına alınmamıştır.

Tablo 4.1. İç Denetim Anketi Kaiser-Meyer-Olkin ve Bartlett's Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy		,870
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	1205,679
	df	153
	Sig.	,000

Değişkenlerin toplu halde faktör analizine uygunluğu için Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy değerinin 0,5'den büyük; Sig değerinin ise 0,05'den küçük olması gereklidir. Buna göre analiz sonucunda Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy değeri 0,870 ve Sig değeri 0,000 olduğundan faktör analizi yapılması uygundur (Kalaycı, 2016: 327).

Tablo 4.2. İç Denetim Anketi Anti-Image Matrisi

		S16	S17	S18	S19	S20	S21	S22	S23	S28	S29	S31	S32	S33	S34	S35	S36	S37	S40
Anti-image Correlation	S16	,862 ^a																	
	S17	-,526	,820 ^a																
	S18	,011	-,344	,893 ^a															
	S19	-,052	,082	-,184	,819 ^a														
	S20	-,059	-,176	,049	-,155	,899 ^a													
	S21	-,100	-,016	,042	-,268	-,044	,877 ^a												
	S22	,002	,069	-,252	,108	-,445	-,353	,848 ^a											
	S23	-,014	-,326	,009	-,010	-,064	-,125	-,107	,917 ^a										
	S28	-,044	-,026	-,018	,026	,112	-,094	-,160	,072	,854 ^a									
	S29	-,009	-,006	-,007	-,102	-,075	,058	-,140	,062	-,261	,874 ^a								
	S31	-,021	,086	,108	-,167	,053	,090	-,069	-,241	-,087	-,208	,861 ^a							
	S32	-,011	,045	-,045	-,009	-,019	,025	,005	-,086	-,242	,067	-,236	,902 ^a						
	S33	,143	-,226	,043	,075	,104	-,130	-,091	,100	,145	-,174	-,030	-,160	,847 ^a					
	S34	-,151	,116	-,131	,011	,022	,007	,159	-,004	,037	,112	-,139	-,048	-,239	,825 ^a				
	S35	,095	,029	,028	-,027	-,058	,130	-,056	-,045	-,330	,106	,020	,017	-,235	-,311	,845 ^a			
	S36	-,025	,083	-,071	,093	-,123	-,038	,086	-,141	-,044	,042	-,012	-,020	-,118	-,039	-,020	,898 ^a		
	S37	,001	,027	,068	-,139	-,103	,129	-,054	-,069	,038	-,096	,027	,033	-,039	-,239	-,078	-,342	,878 ^a	
	S40	,004	-,047	-,210	,145	-,072	-,158	,147	,021	-,070	-,060	-,114	-,059	-,031	-,033	-,192	-,084	-,181	,915 ^a

Her bir sorunun faktör analizine uygun olup olmadığının tespiti için Anti – Image korelasyon matrisi incelenir. Çapraz değerleri de 0,50'nin altında değere sahip olan değişkenler analizlerden çıkarılmaktadır. Yapılan analiz sonucunda tüm değişkenlerin değerleri 0,50'den büyük olduğu için bu aşamada herhangi bir soru çıkarılmamıştır.

Tablo 4.3. İç Denetim Anketi Açıklanan Toplam Varyans Tablosu

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	6,638	36,879	36,879	6,638	36,879	36,879	4,353	24,183	24,183
2	2,382	13,236	50,115	2,382	13,236	50,115	3,499	19,440	43,623
3	1,249	6,939	57,054	1,249	6,939	57,054	2,418	13,431	57,054
4	,919	5,105	62,158						
5	,849	4,715	66,874						
6	,747	4,152	71,026						
7	,684	3,801	74,827						
8	,672	3,731	78,558						
9	,565	3,139	81,697						
10	,534	2,964	84,661						
11	,497	2,761	87,422						
12	,455	2,530	89,952						
13	,420	2,334	92,286						
14	,377	2,095	94,381						
15	,341	1,893	96,274						
16	,274	1,521	97,795						
17	,221	1,227	99,022						
18	,176	,978	100,000						

Temel Bileşen Analizi sonucunda özdeğerleri 1'den büyük olan toplam 3 faktör olduğu görülmektedir. Bu 3 faktör toplam varyansın %57,054'ünü açıklamaktadır. Bu değer yeterli kabul edilmektedir.

Tablo 4.4. İç Denetim Anketi Döndürülmüş Bileşen Matrisi

	Component		
	1	2	3
Soru 16	,775		
Soru 17	,844		
Soru 18	,701		
Soru 19	,422		
Soru 20	,750		
Soru 21	,701		
Soru 22	,704		
Soru 23	,682		
Soru 28			,680
Soru 29			,673
Soru 31			,662
Soru 32			,555
Soru 33		,642	
Soru 34		,804	
Soru 35		,734	
Soru 36		,675	
Soru 37		,712	
Soru 40		,629	

Her bir sorunun faktör yüküne göre hangi faktörde yer aldığını belirleyen dönüştürülmüş faktör matrisinde faktör yüklerinin belli bir değerin üzerinde olması istenmektedir. Örneklem sayısı arttıkça anlamlı kabul edilebilecek yük değeri düşecektir. Örneğin 350 kişilik bir örneklemde 0,3 üzeri yükler anlamlı kabul edilebilirken, örneklem sayısı 200'e düştüğünde bu rakam 0,4'e, 120 civarında 0,5'e ve 85'e düştüğünde ise 0,6'ya çıkar. 50 örneklem için kabul edilebilecek değer 0,75'dir. 50'nin altı örneklemelerde ise faktör analizi zaten önerilmemektedir (Hair, Celsi, David ve Bush, 2010: 381). Bu sebeple çalışmada örneklem hacmi 150 olduğundan faktör yükünün en az 0,4 olması beklenmiştir. Tüm faktör yükleri 0,40'ın üzerinde olduğundan geçerliliğin sağlandığı söylenebilir.

Tablo 4.5. İç Denetim Anketi Faktör Soru Grupları

Faktör 1	S16-S17-S18-S19-S20-S21-S22-S23
Faktör 2	S28-S29-S31-S32
Faktör 3	S33-S34-S35-S36-S37-S40

I no'lu anketin faktör dağılımları, soruların gruplandırılması ve ilgili oldukları konu ortak paydası göz önüne alınarak isimlendirilmişlerdir.

Faktör 1 adı ve soruları; bağımsız denetim: 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23. sorular (I no'lu Anket, 1. Likert Bölümü)

Faktör 2 adı ve soruları; iç denetçi özellikleri: 28, 29, 31, 32. sorular (I no'lu Anket, 2. Likert Bölümü)

Faktör 3 İç denetim ile bağımsız denetim ilişkisi: 33, 34, 35, 36, 37, 40. sorular (I no'lu Anket, 2. Likert Bölümü)

4.6.1.1.2. Bağımsız Denetim Anketi Faktör Analizleri

Bu ankette Soru 22, Soru 23, Soru 24, Soru 27, Soru 31, Soru 32, Soru 36, Soru 37 kullanılmayacağı için analiz kapsamına alınmamıştır.

Tablo 4.6. Bağımsız Denetim Anketi Kaiser-Meyer-Olkin ve Bartlett's Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,756
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	761,798
	df	136
	Sig.	,000

Değişkenlerin toplu halde faktör analizine uygunluğu için Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy değerinin 0,5'den büyük; Sig değerinin ise 0,05'den küçük olması gereklidir. Buna göre analiz sonucunda Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy değeri 0,756 ve Sig değeri 0,000 olduğundan faktör analizi yapılması uygundur.

Tablo 4.7. Bağımsız Denetim Anketi Anti-Image Matrisi

		S14	S15	S16	S17	S18	S19	S20	S21	S25	S26	S28	S29	S30	S33	S34	S35	S38
Anti-image Correlation	S14	,824 ^a																
	S15	-,298	,821 ^a															
	S16	-,148	-,145	,824 ^a														
	S17	,002	,055	-,119	,781 ^a													
	S18	-,075	-,041	,048	-,179	,799 ^a												
	S19	-,080	-,063	-,222	-,094	-,211	,821 ^a											
	S20	-,053	-,129	-,092	-,089	-,255	-,141	,812 ^a										
	S21	-,034	-,056	-,196	-,120	-,021	,035	-,086	,809 ^a									
	S25	-,072	-,122	-,067	,054	,061	,114	-,128	-,072	,718 ^a								
	S26	,019	-,011	-,080	-,143	,000	,013	-,082	-,044	-,243	,701 ^a							
	S28	-,059	,080	-,108	,093	-,140	-,007	-,151	,068	,026	,010	,741 ^a						
	S29	,080	,057	,008	-,156	,017	-,047	-,066	,140	-,043	,037	,018	,514 ^a					
	S30	,041	-,081	-,070	-,006	,075	-,086	-,031	-,020	,032	,081	-,065	-,167	,689 ^a				
	S33	,018	-,020	,006	,080	-,072	-,040	,000	,042	,017	-,039	,003	,104	-,063	,675 ^a			
	S34	,003	-,040	,017	-,130	-,025	,081	-,024	-,059	-,182	,136	-,065	,024	,024	-,382	,698 ^a		
	S35	-,128	-,015	,094	-,087	-,045	-,074	,185	-,135	,017	-,024	-,185	-,138	,011	-,241	-,158	,679 ^a	
	S38	-,159	,048	,087	-,030	,096	-,002	,088	-,132	-,047	-,048	-,137	-,281	-,161	-,091	-,116	,082	,591 ^a

Her bir sorunun faktör analizine uygun olup olmadığının tespiti için Anti – Image korelasyon matrisi incelenir. Çapraz değerleri de 0,50'nin altında değere sahip olan değişkenler analizlerden çıkarılmaktadır. Yapılan analiz sonucunda tüm değişkenlerin değerleri 0,50'den büyük olduğu için bu aşamada herhangi bir soru çıkarılmamıştır.

Tablo 4.8. Bağımsız Denetim Anketi Açıklanan Toplam Varyans Tablosu

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	3,637	21,392	21,392	3,637	21,392	21,392	2,152	12,660	12,660
2	1,830	10,765	32,157	1,830	10,765	32,157	2,080	12,234	24,894
3	1,437	8,454	40,610	1,437	8,454	40,610	1,993	11,724	36,618
4	1,316	7,743	48,354	1,316	7,743	48,354	1,574	9,259	45,877
5	1,096	6,448	54,801	1,096	6,448	54,801	1,517	8,924	54,801
6	,938	5,519	60,320						
7	,840	4,940	65,260						
8	,808	4,754	70,014						
9	,780	4,588	74,602						
10	,705	4,147	78,749						
11	,641	3,771	82,520						
12	,608	3,576	86,097						
13	,552	3,248	89,345						
14	,492	2,897	92,242						
15	,476	2,799	95,040						
16	,440	2,588	97,629						
17	,403	2,371	100,000						

Temel Bileşen Analizi sonucunda özdeğerleri 1'den büyük olan toplam 5 faktör olduğu görülmektedir. Bu 5 faktör toplam varyansın %54,801'ini açıklamaktadır. Bu değer yeterli kabul edilmektedir.

Tablo 4.9. Bağımsız Denetim Anketi Döndürülmüş Bileşen Matrisi

	Component				
	1	2	3	4	5
S14	,679				
S15	,751				
S16	,587				
S17		,633			
S18		,722			
S19		,655			
S20		,547			
S21					,413
S25					,643
S26					,721
S28			,338		
S29				,728	
S30				,661	
S33			,773		
S34			,764		
S35			,698		
S38				,698	

Her bir sorunun faktör yüküne göre hangi faktörde yer aldığını belirleyen dönüştürülmüş faktör matrisinde faktör yüklerinin belli bir değerin üzerinde olması istenmektedir. Örneklem sayısı arttıkça anlamlı kabul edilebilecek yük değeri düşecektir. Örneğin 350 kişilik bir örneklemde 0,3 üzeri yükler anlamlı kabul edilebilirken, örneklem sayısı 200'e düştüğünde bu rakam 0,4'e, 120 civarında 0,5'e ve 85'e düştüğünde ise 0,6'ya çıkar. 50 örneklem için kabul edilebilecek değer 0,75'dir. 50'nin altı örneklemelerde ise faktör analizi zaten önerilmemektedir (Hair vd., 2010: 381). Bu sebeple çalışmada örneklem hacmi 250 olduğundan faktör yükünün en az 0,3 olması beklenmiştir. Tüm faktör yükleri 0,30'un üzerinde olduğundan geçerliliğin sağlandığı söylenebilir.

Tablo 4.10. Bağımsız Denetim Anketi Faktör Soru Grupları

Faktör 4	S14-S15-S16
Faktör 5	S17-S18-S19-S20
Faktör 6	S21-S25-S26
Faktör 7	S28-S33-S34-S35
Faktör 8	S29-S30-S38

II no'lu anketin faktör dağılımları da, soruların gruplandırılması ve ilgili oldukları konu ortak paydası göz önüne alınarak isimlendirilmişlerdir. Buna göre;

Faktör 4 adı ve soruları; Bağımsız denetim firma özellikleri: 14, 15, 16. Sorular (II no'lu Anket, 1. Likert Bölümü)

Faktör 5 adı ve soruları; Bağımsız denetim firmasının bağımsız denetçi yaklaşımı: 17, 18, 19, 20. Sorular (II no'lu Anket, 1. Likert Bölümü)

Faktör 6 adı ve soruları; Bağımsız denetim firmasının müşteri işletme yaklaşımı: 21, 25, 26. Sorular (II no'lu Anket, 1. Likert Bölümü)

Faktör 7 adı ve soruları; İç denetim ile bağımsız denetim arasındaki ilişki: 28, 33, 34, 35. Sorular (II no'lu Anket, 2. Likert Bölümü)

Faktör 8 adı ve soruları; İç denetim ile bağımsız denetim arasındaki ilişkiyi düzenleyen mevzuat özellikleri: 29, 30, 38. Sorular (II no'lu Anket, 2. Likert Bölümü)

4.6.1.2. Faktörlerin Güvenilirliği Analizleri (Cronbach Alpa Değerleri)

Tablo 4.11. İç Denetim Anketi Güvenilirliği

Faktör 1	S16-S17-S18-S19-S20-S21-S22-S23	%87,4	%88,9
Faktör 2	S28-S29-S31-S32	%70,8	
Faktör 3	S33-S34-S35-S36-S37-S40	%83,6	

Güvenilirlik analizlerinde güvenilirlik düzeyi olan Cronbach Alpa Değerleri'nin 0,40'dan düşük olması ölçeğin güvenilir olmadığını, 0,40 ile 0,60 arasında ölçeğin düşük bile olsa güvenilir olabileceğini, 0,60 ile 0,80 arasında ölçeğin oldukça güvenilir olduğunu ve son olarak 0,80'den yüksek olması ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir (Kayış, 2010: 407; Kalaycı, 2016: 405). Bu durumda, Faktör 2 oldukça güvenilir, Faktör 1 ve Faktör 3 ise yüksek derecede güvenilir olarak elde edilmiştir. İç denetim algısını ölçmek için uygulanan I no'lu anket ölçeğinin geneline ait güvenilirlik düzeyi de yüksek derecede güvenilir olarak kabul edilmiştir.

Tablo 4.12. Bağımsız Denetim Anketi Güvenilirliği

Faktör 4	S14-S15-S16	%65,6	%74,3
Faktör 5	S17-S18-S19-S20	%66	
Faktör 6	S21-S25-S26	%46,1	
Faktör 7	S28-S33-S34-S35	%63,3	
Faktör 8	S29-S30-S38	%50,9	

Bağımsız denetim anketinin güvenilirlik düzeyine bakıldığında, Faktör 6 ve Faktör 8 düşük bile olsa güvenilir kabul edilebilir. Bu iki faktörde soru sayısının düşük olması güvenilirlik düzeyini etkilemiş olabilir. Ancak kabul edilebilir düzeyde olarak kabul edilebilir. Faktör 4, Faktör 5 ve Faktör 7 ise oldukça güvenilir olarak elde edilmiştir. Ölçeğin geneline ait güvenilirlik düzeyi de oldukça güvenilir olarak kabul edilmiştir.

4.6.1.3. Normal Dağılıma Uygunluk Analizi

Gerek iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanlar için gerekse bağımsız denetçiler için oluşturulan ölçeklerin uygulandığı örneklem grupları yeterli sayıda olduğundan normallik testi için Kolmogorov – Smirnov Testi uygulanmıştır. Faktörlerin normal dağılıma uygunluk testlerine ilişkin sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.13. Normal Dağılıma Uygunluk Testi Sonuçları

Ölçek	Faktörler	Kolmogorov-Smirnov		Shapiro-Wilk	
		Test İstatistiği	Olasılık Değeri	Test İstatistiği	Olasılık Değeri
İç Denetim Ölçeği	Faktör 1	0,177	0,000	0,773	0,000
	Faktör 2	0,121	0,000	0,930	0,000
	Faktör 3	0,101	0,001	0,937	0,000
Bağımsız Denetim Ölçeği	Faktör 4	0,185	0,000	0,831	0,000
	Faktör 5	0,231	0,000	0,825	0,000
	Faktör 6	0,204	0,000	0,914	0,000
	Faktör 7	0,160	0,000	0,909	0,000
	Faktör 8	0,225	0,000	0,905	0,000

Kolmogorov–Smirnov ve Shapiro–Wilk testlerinin her ikisinin de sonuçlarına göre olasılık değeri 0,05’den küçük olan değişkenler için normal dağılıma uygunluğun sağlanmadığı yorumu yapılmaktadır. İç denetim ölçeği ve bağımsız denetim ölçeğinin her ikisini oluşturan faktörlerin her iki testin test istatistiklerine ait olasılık değerleri 0,05’den küçük olarak hesaplanmıştır. Buna göre, faktörlerin normal dağılıma uymadığı ve bu sebeple hipotezlerin test edilmesinde parametrik olmayan testlere başvurulacağı ifade edilebilir.

4.6.1.4. Doğrulayıcı Faktör Analizleri

İç Denetim Anketi Doğrulayıcı Faktör Analizi: Doğrulayıcı Faktör analizine göre ölçeğin yapısal denklem model sonucu ki-kare değeri 202,5224, serbestlik derecesi 130 ve olasılık değeri 0,000 olarak elde edilmiştir. Olasılık değerinin 0,05’den küçük olması faktörlerin ve faktörleri oluşturan soruların ölçek yapısına uygun olduğunu göstermektedir.

Tablo 4.14. İç Denetim Anketi Model Uyum İyiliği Sonuçları

Uyum İndeksi	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Analiz Sonucu	Karar
χ^2/sd	<3	$3 \leq \chi^2/sd \leq 5$	1,5579	Uygun
GFI	$\geq 0,90$	$0,85 \leq GFI \leq 0,89$	0,8729	Uygun
RMR	$\leq 0,05$	$0,06 \leq RMR \leq 0,08$	0,0490	Uygun
RMSEA	$\leq 0,05$	$0,06 \leq RMSA \leq 0,08$	0,0612	Uygun

Model uyum iyiliği için çok fazla uyum indeksi mevcuttur. Ancak literatürde en sık incelenen indeksler tabloda verilmiştir. Buna göre, incelenen tüm model uyum indekslerinin uygun olduğuna karar verilmiştir.

Tablo 4.15. İç Denetim Anketi Standardize Edilmiş Regresyon Ağırlıkları

	Estimate	Olasılık
Soru_16 <--- F1	,6181	
Soru_17 <--- F1	,7148	***
Soru_18 <--- F1	,6659	***
Soru_19 <--- F1	,4629	***
Soru_20 <--- F1	,8074	***
Soru_21 <--- F1	,7195	***
Soru_22 <--- F1	,8208	***
Soru_23 <--- F1	,7045	***
Soru_28 <--- F2	,6900	
Soru_29 <--- F2	,5745	***
Soru_31 <--- F2	,6315	***
Soru_32 <--- F2	,6057	***
Soru_33 <--- F3	,6471	
Soru_34 <--- F3	,6732	***
Soru_35 <--- F3	,7212	***
Soru_36 <--- F3	,6384	***
Soru_37 <--- F3	,7058	***
Soru_40 <--- F3	,6867	***

***:0,05'den çok küçük değerleri ifade eder; Boş olanlar ise ağırlıklı regresyon değeri 1 olduğu için hesaplanmamıştır.

Yukarıdaki tabloda gözlenen değişkenlerin, gizli değişkenleri tahmin etme gücü bir diğer ifadeyle faktör yükleri görülmektedir. Bu tabloda anlamlılık düzeyinin 0,05'den küçük olması koşulu vardır. Buna göre tüm olasılık değerlerinin anlamlı olduğu söylenebilir. Yani gözlenen değişkenler yardımı ile gözlenemeyen değişkenler iyi tahmin edilmiştir.

Elde edilen sonuçların diyagramı EK 5'de sunulmuştur.

Bağımsız Denetim Anketi Doğrulayıcı Faktör Analizi: Doğrulayıcı Faktör analizine göre ölçeğin yapısal denklem model sonucu ki-kare değeri 180,4332, serbestlik derecesi 109 ve olasılık değeri 0,000 olarak elde edilmiştir. Olasılık değerinin 0,05'den küçük olması faktörlerin ve faktörleri oluşturan soruların ölçek yapısına uygun olduğunu göstermektedir.

Tablo 4.16. Bağımsız Denetim Anketi Model Uyum İyiliği Sonuçları

Uyum İndeksi	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Analiz Sonucu	Karar
χ^2/sd	<3	$3 \leq \chi^2/sd \leq 5$	1,6554	Uygun
GFI	$\geq 0,90$	$0,85 \leq GFI \leq 0,89$	0,9232	Uygun
RMR	$\leq 0,05$	$0,06 \leq RMR \leq 0,08$	0,0358	Uygun
RMSEA	$\leq 0,05$	$0,06 \leq RMSEA \leq 0,08$	0,0513	Uygun

Model uyum iyiliği için çok fazla uyum indeksi mevcuttur. Ancak literatürde en sık incelenen indeksler tabloda verilmiştir. Buna göre, incelenen tüm model uyum indekslerinin uygun olduğuna karar verilmiştir.

Tablo 4.17. Bağımsız Denetim Anketi Standardize Edilmiş Regresyon Ağırlıkları

	Standardize Edilmiş Regresyon Ağırlıkları	Olasılık
S14 <--- F1	,6169	
S15 <--- F1	,6199	***
S16 <--- F1	,6390	***
S17 <--- F2	,4626	
S18 <--- F2	,6208	***
S19 <--- F2	,5942	***
S20 <--- F2	,6639	***
S21 <--- F3	,5412	
S25 <--- F3	,4700	***
S26 <--- F3	,3653	***
S28 <--- F4	,3264	
S33 <--- F4	,6518	***
S34 <--- F4	,6879	***
S35 <--- F4	,5404	***
S29 <--- F5	,4077	
S30 <--- F5	,3525	***
S38 <--- F5	,7416	0,0023

***:0,05'den çok küçük değerleri ifade eder; Boş olanlar ise ağırlıklı regresyon değeri 1 olduğu için hesaplanmamıştır.

Yukarıdaki tabloda gözlenen değişkenlerin, gizli değişkenleri tahmin etme gücü bir diğer ifadeyle faktör yükleri görülmektedir. Bu tabloda anlamlılık düzeyinin 0,05'den küçük olması koşulu vardır. Buna göre tüm olasılık değerlerinin anlamlı olduğu söylenebilir. Yani gözlenen değişkenler yardımı ile gözlenemeyen değişkenler iyi tahmin edilmiştir.

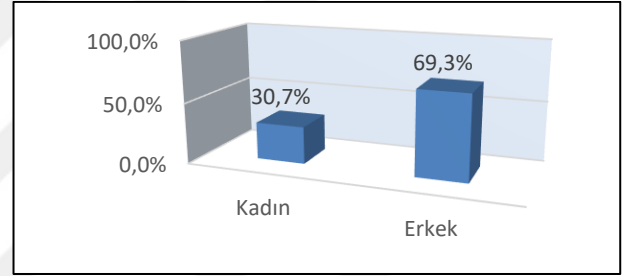
Elde edilen sonuçların diyagramı EK 6'da sunulmuştur.

4.6.2. İç Denetim Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

4.6.2.1. İç Denetim Çalışmalarında Sorumluluğu Bulunan Yönetici ve/veya Çalışanların Demografik ve Genel Özelliklerine Ait Bulgular

Tablo 4.18. Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Dağılımları

Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Kadın	46	30,7
Erkek	104	69,3
Toplam	150	100

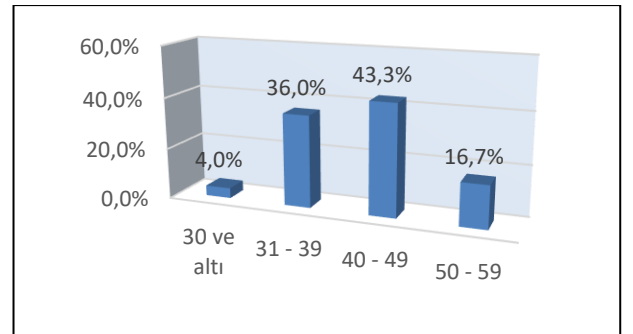


Grafik 4.1. Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Dağılımları

Araştırmanın iç denetim katılımcıları demografik bulguları incelendiğinde çalışma kapsamında 150 kişinin yer aldığı görülmektedir. 150 kişinin %30,7'sini oluşturan 46 kişinin kadın, %69,3'ünü oluşturan 104 kişinin ise erkek olduğunu ifade etmek mümkündür. Buna göre, iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların ağırlıklı olarak erkeklerden oluştuğu söylenebilir.

Tablo 4.19. Katılımcıların Yaşlarına Göre Dağılımları

Yaş	Frekans	Yüzde
30 ve altı	6	4,0
31 - 39	54	36,0
40 - 49	65	43,3
50 - 59	25	16,7
60 ve üstü	0	0
Toplam	150	100

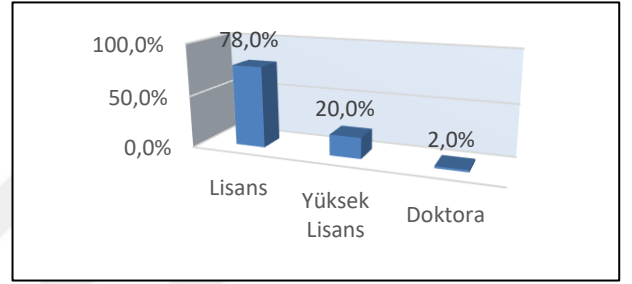


Grafik 4.2. Katılımcıların Yaşlarına Göre Dağılımları

Katılımcıların yaşları incelendiğinde 6 kişinin (%4) 30 ve daha alt, 54 kişinin (%36) 31 ile 39 yaş aralığı, 65 kişinin (%43,3) 40 ile 49 yaş aralığı ve 25 iç denetçinin (%16,7) 50 ile 59 yaş aralığı grupta yer aldığı belirlenmiştir. Bu bilgiye göre iç denetimde sorumluluk ve yöneticilik vasfı taşıyanların veya diğer bir ifade ile bu konuda hem deneyim hem de liyakat sahibi olanların orta yaş grubunda bulunduğu, genç yaşta olanların henüz ehliyetli kabul edilmediği, ileri yaşta bulunanların ise yetki ve sorumluluktan çekildiği yorumu yapılabilir.

Tablo 4.20. Katılımcıların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımları

Eğitim Durumu	Frekans	Yüzde
Lisans	117	78,0
Yüksek Lisans	30	20,0
Doktora	3	2,0
Toplam	150	100

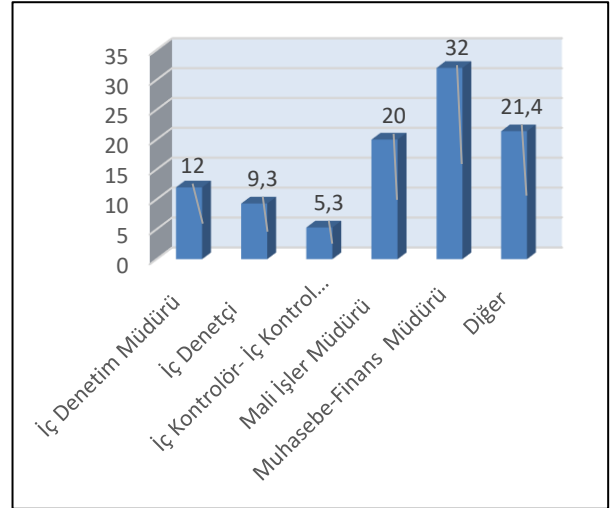


Grafik 4.3. Katılımcıların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımları

Katılımcıların eğitim durumları ise %78 ile (117 kişi) lisans, %20 ile (30 kişi) yüksek lisans ve %2 ile (3 kişi) doktora şeklinde dağılım göstermektedir. Bu bağlamda iç denetimden sorumlu çalışan ve yöneticilerin hepsinin en az üniversite mezunu olduğu, yüksek lisans eğitimi alma eğiliminin arttığı ancak doktora eğitiminin düşük bir düzeyde kaldığı söylenebilir. Bunda, yüksek lisans eğitiminin mesleki olarak ihtisaslaşmada etkin olduğu fikri, devamında doktora eğitiminin ise akademik alanda bir gereklilik olduğu ve yoğun çalışma koşullarında zorlanabileceklerinden tercih edilmediği düşünülebilir.

Tablo 4.21. Katılımcıların İşletme İçerisindeki Unvanlarına Göre Dağılımları

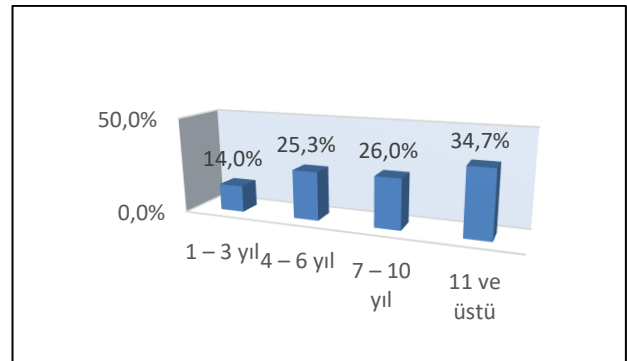
Unvan	Frekans	Yüzde
İç Denetim Müdürü	18	12,0
İç Denetçi	14	9,3
İç Kontrolör- İç Kontrol Yöneticisi	8	5,3
Mali İşler Müdürü	30	20,0
Muhasebe-Finans Müdürü	48	32,0
Diğer	32	21,4
Toplam	150	100

**Grafik 4.4.** Katılımcıların İşletme İçerisindeki Unvanlarına Göre Dağılımları

150 katılımcının işletme içerisindeki unvanları incelendiğinde en yüksek 3 frekansın, denetim tabanlı unvanlardan ziyade 48 kişi (%32) ile muhasebe-finance müdürleri, 30 kişi (%20) ile mali işler müdürleri ve 32 kişi (%21,4) ile diğer unvanlı kişilere ait olduğu görülmektedir. Diğer cevabını veren katılımcıların unvanlarını muhasebe şefi, muhasebe müdür yardımcısı, denetim uzmanı, denetim koordinatörü, kıdemli müfettiş ve ticaret müdürü olarak belirtmişlerdir. Bu durum, işletmelerde görev tanımı net bir şekilde “iç denetçi” olan bir personelin olmaması halinde, yönetimlerin, denetim beklentisinin muhasebe-finance departmanlarından olduğunu göstermektedir.

Tablo 4.22. Katılımcıların İşletme İçindeki Çalışma Sürelerine Göre Dağılımı

Yıl	Frekans	Yüzde
1 – 3 yıl	21	14,0
4 – 6 yıl	38	25,3
7 – 10 yıl	39	26,0
11 ve üstü	52	34,7
Toplam	150	100

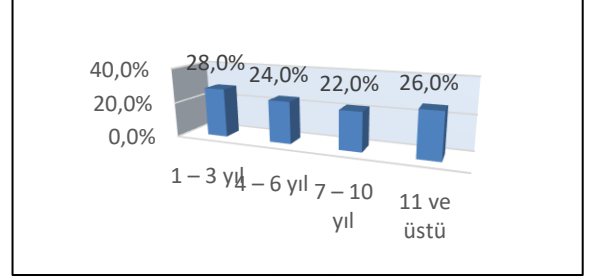
**Grafik 4.5.** Katılımcıların İşletme İçindeki Çalışma Sürelerine Göre Dağılımı

Katılımcının işletme içerisindeki çalışma sürelerine bakıldığında, uzun süreli ve devamlılık arz eden çalışma süreleri görülmektedir. Bu durumda, yönetim tarafından iç denetim görevi tevdi edilen personelin işletmenin iç yapısı, iş akış ve organizasyon

şemasını, kurallar, prosedürler ve politikalarını bilen kişilerden yana kullandığı ayrıca örgüt bağlılığı olan ve işyeri aidiyet duygusu yüksek kişilerin denetim sürecini yönettiği söylenebilir. İşletme içindeki çalışan süresinde 11 ve üstü yıl çalışanlar 52 kişi (%34,7) ile ilk sırayı almaktadır.

Tablo 4.23. Katılımcıların Denetim Mesleğinde Geçen Deneyim Süresine Göre Dağılımı

Yıl	Frekans	Yüzde
1 – 3 yıl	42	28,0
4 – 6 yıl	36	24,0
7 – 10 yıl	33	22,0
11 ve üstü	39	26,0
Toplam	150	100

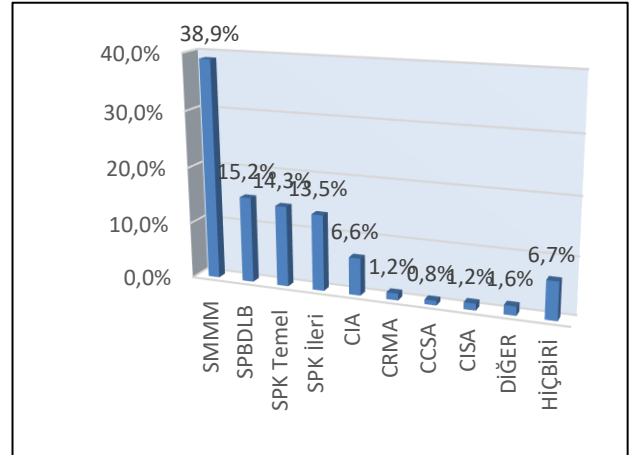


Grafik 4.6. Katılımcıların Denetim Mesleğinde Geçen Deneyim Süresine Göre Dağılımı

Denetim mesleğinde geçen süre dağılımına baktığımızda yakın frekanslı dağılımlar görmekteyiz. İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve/veya çalışanların, işletmelerinde bu görevi üstlendikleri zamana göre dağılım şekillenmiştir. Ancak iç denetim faaliyetlerinin son yıllarda önem kazanması ve iç denetim birimi kurumunun yasal bir zorunluluk olmaması nedeni ile, dağılımın, katılımcıların çalışma süreleri ile paralellik göstermemesini anlayabiliriz.

Tablo 4.24. Katılımcıların sahip olduğu Meslekî Sertifika/Sertifikalara Göre Dağılımları

	Frekans	Yüzde
SMMM	95	38,9
SPBDLB	37	15,2
SPK Temel	35	14,3
SPK İleri	33	13,5
CIA	16	6,6
CRMA	3	1,2
CCSA	2	0,8
CISA	3	1,2
Diğer	4	1,6
Hiçbiri	16	6,7
Toplam	244	100



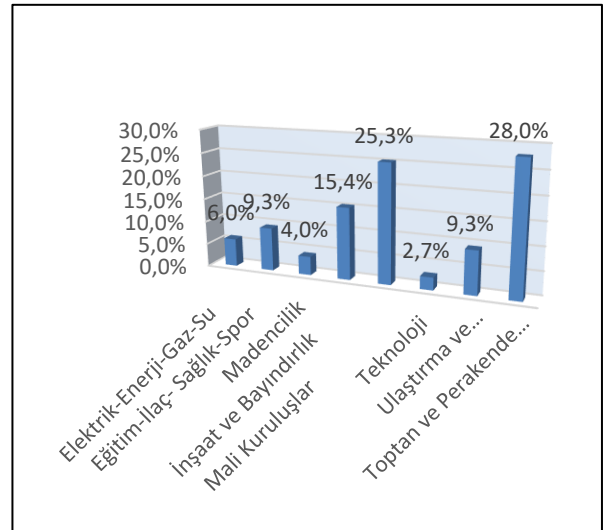
Grafik 4.7. Katılımcıların sahip olduğu Meslekî Sertifika/Sertifikalara Göre Dağılımları

Katılımcıların sahip olduğu sertifikalara baktığımızda, iç denetçilik (CIA) ve denetim mesleği ile ilgili spesifik konulardaki sertifika sahipliğinin düşük olduğunu

görmekteyiz. Türkiye’de, her ne kadar bazı kuruluşlar sertifika talebinde bulunsa da, işletmelerde iç denetim faaliyetlerini sürdürmek için sertifika zorunluluğu bulunmamaktadır. Ayrıca CIA sertifikası almak için gerekli koşullardan biri, iç denetim mesleğinde en az 24 ay deneyime veya muadiline (denk mesleki deneyim) sahip olunması gerekliliğidir. Katılımcıların bu koşulu yerine getirebilecek bir işyerinde çalışmamaları bu duruma neden olabilir. En çok sertifika ve ehliyetin muhasebe ve bankacılık alanlarındaki sertifikalarda olduğu görülmektedir. SMMM lisans belgesi 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanunu gereğince işletme defterlerini tutmak, ilgili raporları hazırlamak, vergi beyannamelerini hazırlamak ve mevzuata uygun olarak muhasebe denetimlerini uygulamak için zorunludur. Aynı şekilde SPK Lisans belgesi ve farklı düzeyleri bankacılık ve yatırım danışmanlığı şirketleri gibi mali kuruluşlarda da menkul kıymet alım satımı, türev piyasa işlemleri ve yatırım danışmanlığı yapılabilmesi için zorunludur. Bu sertifikaların sahiplilik oranının yüksekliğinin mesleki olarak zorunlu olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Diğer seçeneğinde verilen dört cevap Certified Financial Services Auditor-Sertifikalı Mali Hizmetler Denetçisi (CFSA), Certified Fraud Examiner-Sertifikalı Hile Denetçisi (CFE), Sermaye Piyasası Lisanslama (SPL) ve Sermaye Piyasası Lisanslama 3 (SPL 3) sertifikalarıdır.

Tablo 4.25. Katılımcıların İşletmelerinin Faaliyette Bulunduğu Sektörlere Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Elektrik-Enerji-Gaz-Su	9	6,0
Eğitim-İlaç- Sağlık-Spor	14	9,3
Madencilik	6	4,0
İnşaat ve Bayındırlık	23	15,4
Mali Kuruluşlar	38	25,3
Teknoloji	4	2,7
Ulaştırma ve Haberleşme	14	9,3
Toptan ve Perakende Satış	42	28,0
Toplam	150	100

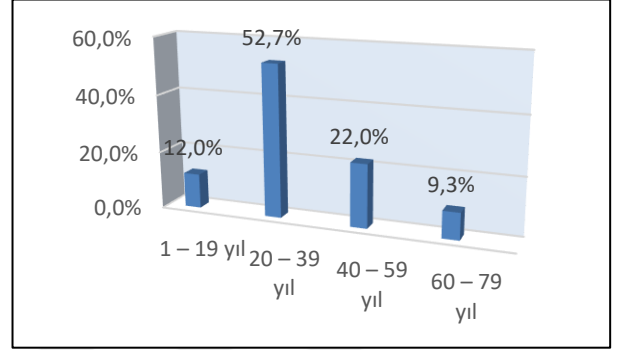


Grafik 4.8. Katılımcıların İşletmelerinin Faaliyette Bulunduğu Sektörlere Göre Dağılımı

Katılımcıların çalıştıkları işletme dağılımına baktığımızda ilk iki sırayı Toptan ve perakende satış sektörü ile mali kuruluşlar almaktadır. Bu durum BIST’de işlem gören işletmelerin sektörel dağılımı ile de doğru orantılıdır.

Tablo 4.26. Katılımcıların İşletmelerin Faaliyette Bulunduğu Süreye Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde
1 – 19 yıl	18	12
20 – 39 yıl	79	52,7
40 – 59 yıl	33	22
60 – 79 yıl	14	9,3
80 ve üstü	6	4
Toplam	150	100

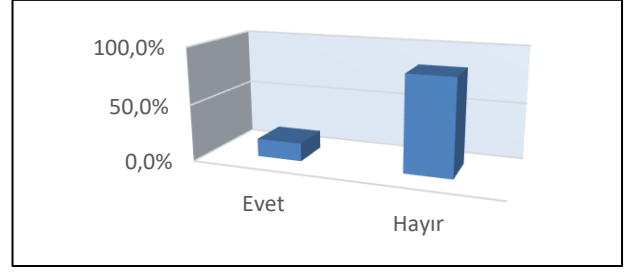


Grafik 4.9. Katılımcıların İşletmelerin Faaliyette Bulunduğu Süreye Göre Dağılımı

İşletmelerin faaliyette bulunduğu süreler, bize Türkiye’deki kurumsallaşma, işletmenin sürekliliği ve kişilik kavramlarının etkinliği konusunda ipucu vermektedir. Frekans dağılımlarından görüldüğü üzere, 80 ve üstü yıldır faaliyet gösteren işletme sayısı 150 şirket içerisinde yalnızca 6’dır. Türkiye’de işletmelerin %99,9’u KOBİ, KOBİ’lerin büyük çoğunluğu ise aile işletmesidir (www.kosgeb.gov.tr; www.aknetavrupa.com, Erişim Tarihi: 23.12.2020). Yapılan araştırmalar, aile işletmelerinin ancak %30’unun ikinci kuşağa, %12’sinin üçüncü kuşağa geçebildiğini göstermektedir. Dördüncü kuşağa geçebilenlerin oranı ise %3’ta kalmaktadır. TKYD verilerine göre aile şirketlerinin ortalama ömrü 34 yıldır. Yapı olarak Türkiye’ye en çok benzeyen ülkelerden biri olan İtalya’da ise bu rakam 104 yılı bulmaktadır (www.fokusakademi.com, Erişim Tarihi: 23.12.2020). Araştırmada elde edilen veriler de bu bilgileri doğrular nitelikte, 20-39 yıl aralığına bir yığılma göstermekte, süreklilik sağlayan işletmelerin azlığı dikkat çekmektedir.

Tablo 4.27. Katılımcıların İşletmelerin Yabancı Ortaklı Olup Olamamasına Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Evet	24	16,0
Hayır	126	84,0
Toplam	150	100

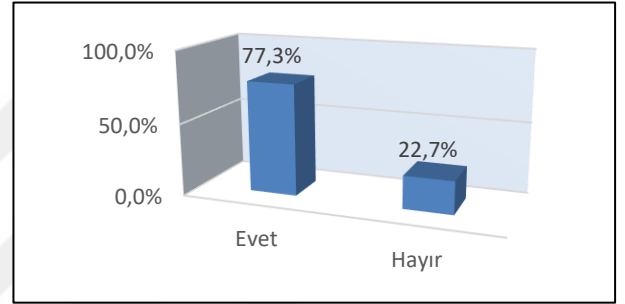


Grafik 4.10. Katılımcıların İşletmelerin Yabancı Ortaklı Olup Olamamasına Göre Dağılımı

Katılımcıların işletmelerin büyük çoğunluğu ulusal işletmelerdir.

Tablo 4.28. Katılımcıların İşletmelerinde İç Denetim Birimi Varlık Durumuna Göre Dağılımı

İç Denetim Birimi	Frekans	Yüzde
Evet	116	77,3
Hayır	34	22,7
Toplam	150	100

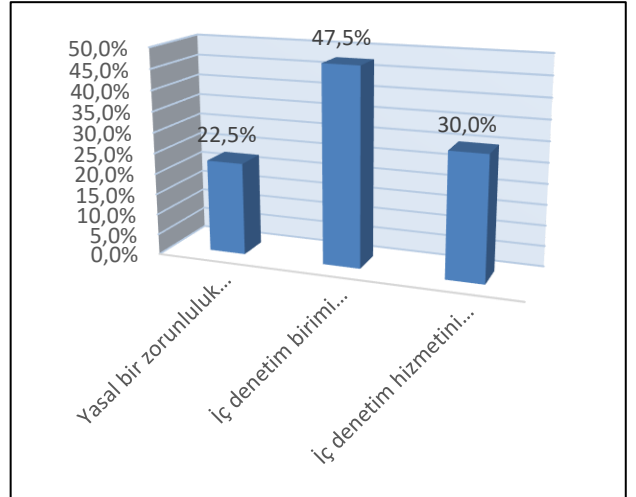


Grafik 4.11. Katılımcıların İşletmelerinde İç Denetim Birimi Varlık Durumuna Göre Dağılımı

Katılımcıların işletmelerin yine büyük çoğunluğunda iç denetim birimi bulunmaktadır.

Tablo 4.29. Katılımcıların İşletmelerinde İç Denetim Birimi Olmama Neden Dağılımı

İç Denetim Birimi	Frekans	Yüzde
Yasal bir zorunluluk olmaması	9	22,5
İç denetim birimi oluşturmanın yüksek maliyet gerektirmesi	19	47,5
İç denetim hizmetini dışarıdan almamız (Outsourcing).	12	30
Toplam	40	100

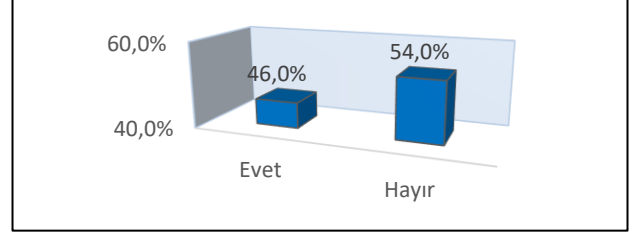


Grafik 4.12. Katılımcıların İşletmelerinde İç Denetim Birimi Olmama Neden Dağılımı

İç denetim birimi olmayan işletimlerde ise, buna neden olarak maliyet unsuru öne çıkmaktadır. Ancak yasal bir zorunluluk getirilmesi halinde işletmelerin iç denetim birimi kurmayı düşünebileceği söylenebilir.

Tablo 4.30. Katılımcıların İşletmelerinde Sertifikalı İç Denetçi Durumu

Sertifika	Frekans	Yüzde
Evet	69	46
Hayır	81	54
Toplam	150	100

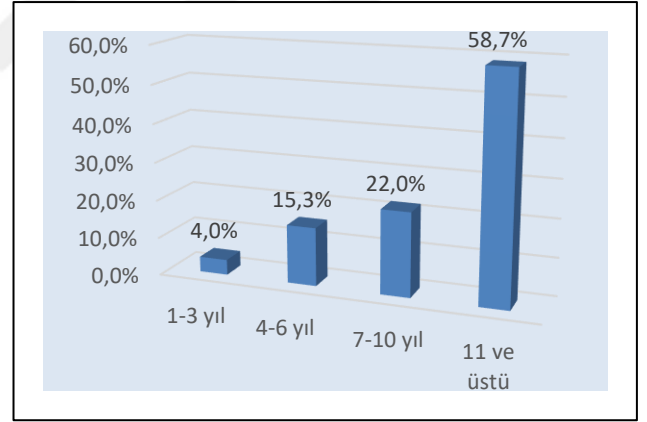


Grafik 4.13. Katılımcıların İşletmelerinde Sertifikalı İç Denetçi Durumu

Katılımcıların işletmelerinde iç denetim birimi yüksek oranda bulunmasına rağmen sertifikalı iç denetçi istihdam etme ve etmeme oranları yakındır. Bunda, iç denetim faaliyetini başka birimlerde çalışan personelin de yapabileceği düşüncesinin olmasına bağlamak yanlış olmayacaktır.

Tablo 4.31. Katılımcıların İşletmelerinin Bağımsız Denetim Hizmet Alım Süresi

Yıl	Frekans	Yüzde
1-3 yıl	6	4,0
4-6 yıl	23	15,3
7-10 yıl	33	22,0
11 ve üstü	88	58,7
Toplam	150	100

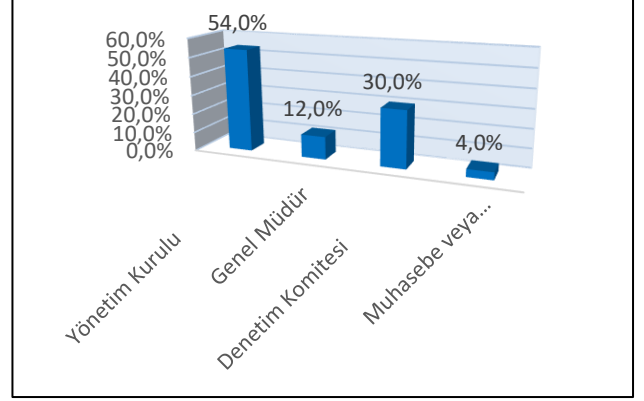


Grafik 4.14. Katılımcıların İşletmelerinin Bağımsız Denetim Hizmet Alım Süresi

6102 sayılı TTK 397. maddesi uyarınca ilgili koşulları sağlayan tüm anonim ve limited şirketler bağımsız denetime tabidir. 1-3 ve 4-6 yıl gibi kısa sürelerdir bağımsız denetim hizmeti alan işletmelerin faaliyette bulundukları yılın da az olduğu düşünülmektedir.

Tablo 4.32. Katılımcıların İşletmelerinin Denetleneceği Bağımsız Denetim Firma Karar Merci

	Frekans	Yüzde
Yönetim Kurulu	81	54
Genel Müdür	18	12
Denetim Komitesi	45	30
Muhasebe veya Finans Bölümleri	6	4
Toplam	150	100



Grafik 4.15. Katılımcıların İşletmelerinin Denetleneceği Bağımsız Denetim Firma Karar Merci

İşletmelerinin denetleneceği bağımsız denetim firmasına büyük oranda yönetim kurulları karar vermektedir.

4.6.2.2. İç Denetim Çalışmalarında Sorumlu Yönetici ve Çalışanların Bağımsız Denetim ve İç Denetim Algılarının Ölçülmesi: Hipotezlerin Test Edilmesi

Çalışma amacına yönelik olarak oluşturulan hipotezlerin test sonuçları aşağıda detaylı olarak sunulmuştur. Ölçeğe ait faktörlere ilişkin normal dağılım test sonuçları göz önünde bulundurulmuş olup bazı hipotezlerde birden fazla faktör bir araya getirilmiştir. Bu tip durumlar için oluşturulan yeni değişkenlerin ilk olarak normal dağılıma uygunluk testleri yapılmış ve elde edilen sonuca göre test seçimi gerçekleştirilmiştir.

4.6.2.2.1. Farklılık Hipotezlerinin Testi

Çalışma kapsamında iç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların iç denetim ölçeği ile bağımsız denetim algısı üzerine oluşturulan hipotezlere ait testler ve elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

H₁₁: İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların bağımsız denetim algıları, işletme içindeki unvanlarına göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında iç denetimde sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların işletme içindeki unvanları dikkate alınmaktadır. İşletme içerisindeki unvanlar toplamda 6 tane olduğundan ilgili hipotezin

testi için parametrik olmayan yöntemlerden Kruskal Wallis testi uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.33. H₁₁ Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Bağımsız Denetim Özellikleri Faktörü	Unvan	Kişi Sayısı	Sıra Ortalaması	Ki-Kare Değeri	Olasılık
	İç Denetim Müdürü	18	82,58	12,430	0,029
	İç Denetçi	14	96,11		
	İç Kontrolör- İç Kontrol Yöneticisi	8	113,00		
	Mali İşler Müdürü	30	70,88		
	Muhasebe Finans Müdürü	48	68,83		
	Diğer	32	67,45		
	Toplam	150			

H₁₁ hipotezi için Bağımsız Denetim Faktörü'nü oluşturan sorulara verilen cevapların ortalamalarında unvanlara göre farklılık olup olmadığı test edilmiştir. Tablonun en son sütununda yer alan olasılık kısmı, ki-kare değerine ait olasılık değerini göstermektedir. Bu değer (0,029) kritik değer kabul edilen 0,05'den küçük olduğundan H₁₁ hipotezi kabul edilmektedir. Buna göre, iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların bağımsız denetim algıları, işletme içindeki unvanlarına göre farklılık göstermektedir.

Bu farklılığın kaynağını ortaya koymak için Kruskal Wallis test sonucunun detay kısmındaki ikili karşılaştırma (pairwise comparisons) tablosu incelenmiştir.

Tablo 4.34. H11 Hipotezi İçin Yapılan Kruskal Wallis Testi İkili Karşılaştırma Sonuçları

Grup 1	Grup 2	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
İç Denetim Müdürü	İç Denetçi	-13,524	0,377
	İç Kontrolör- İç Kontrol Yöneticisi	-30,417	0,096
	Mali İşler Müdürü	11,700	0,361
	Muhasebe Finans Müdürü	13,750	0,247
	Diğer	15,130	0,232
İç Denetçi	İç Kontrolör- İç Kontrol Yöneticisi	-16,893	0,375
	Mali İşler Müdürü	25,244	0,070*
	Muhasebe Finans Müdürü	27,274	0,037*
	Diğer	28,654	0,037*
İç Kontrolör- İç Kontrol Yöneticisi	Mali İşler Müdürü	42,117	0,014*
	Muhasebe Finans Müdürü	44,167	0,007*
	Diğer	45,547	0,007*
Mali İşler Müdürü	Muhasebe Finans Müdürü	2,050	0,838
	Diğer	3,430	0,753
Muhasebe Finans Müdürü	Diğer	1,380	0,888

*: %5 düzeyinde anlamlı.

İç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların bağımsız denetim özellikleri açısından unvanlara göre farkları incelendiğinde anlamlılık düzeyi 0,05'den küçük olan unvanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. İç Denetçi unvanına sahip kişilerin bağımsız denetim özellikleri algısının mali işler müdürü, muhasebe finans müdürü ve diğer unvanlara sahip kişilerden farklı olduğu görülmektedir. İç Kontrolör- İç Kontrol Yöneticisi unvanına sahip kişilerin bağımsız denetim özellikleri algısının ise mali işler müdürü, muhasebe finans müdürü ve diğer unvanlara sahip kişilerden farklı olduğunu söylemek mümkündür.

Bu farklılığın kaynağı ise sıra ortalaması sütununun incelenmesiyle yorumlanabilmektedir. Bağımsız denetim özelliği algıları en yüksek olan grup İç Kontrolör- İç Kontrol Yöneticisi (113) olarak çalışan katılımcılardır. Bu durum; unvan dağılımları içerisinde İç Kontrolör- İç Kontrol Yöneticilerinin bağımsız denetim algısının en yüksek olması, Türkiye'de işletmenin denetim faaliyetleri sürdürülürken, bağımsız denetim ekipleri ile en çok iletişim ve bilgi alışverişi halinde olması gereken grubun iç kontrolörler olması ile açıklanabilir. Bağımsız denetçilerin denetim

planlaması, envanter sayımı, işletme ile ilgili bilgi alımı sırasında iç kontrolörler ile diyalog halindedir. Bu nedenle bu unvanlı kişilerin bağımsız denetim algılarının yüksek olması kabul edilebilirdir.

H₁₂: İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların bağımsız denetim algıları, mesleki tecrübelerine göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların mesleki tecrübeleri dikkate alınmaktadır. Mesleki tecrübeler içerisinde toplamda 4 adet yıl aralığı sınıflandırması olduğundan ilgili hipotezin testi için parametrik olmayan yöntemlerden Kruskal Wallis testi uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.35. H₁₂ Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Bağımsız Denetim Faktörü	Mesleki Tecrübe	Kişi Sayısı	Sıra Ortalaması	Ki-Kare Değeri	Olasılık
	1-3	42	75,51	0,523	0,914
	4-6	36	76,13		
	7-10	33	71,24		
	11 ve üstü	39	78,51		
	Toplam	150			

Tablonun en son sütununda yer alan olasılık kısmı, ki-kare değerine ait olasılık değerini göstermektedir. Bu değer (0,914) kritik değer kabul edilen 0,05'den büyük olduğundan H₁₂ hipotezi kabul edilemez. Buna göre, iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların bağımsız denetim özellikleri algıları, mesleki tecrübelerine göre farklılık göstermemektedir. Farklılıklara ait sütun incelendiğinde de sıra ortalamalarının genellikle 70 ile 80 arasında birbirine yakın oldukları, az da olsa farklılıklar olsa dahi bu farklılıkların istatistiksel olarak anlamlı olmadığını söylemek mümkündür. Bir işletmenin iç denetiminden sorumlu ve yönetici olmak liyakat, bilgi birikimi, ehliyet ve güvenilirlik gerektirmektedir. Bu unsurların sağlanması her zaman uzun yıllar almamaktadır. İç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların bağımsız denetim algısının, mesleki tecrübelerine göre farklılık göstermemesi, bu algının mesleki tecrübe açısından çabuk oluştuğu, çabuk fark edildiği, mesleğin ilk yıllarında bağımsız denetimin öneminin kavrandığı gerçeği ile açıklanabilir.

H13: İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların bağımsız denetim algıları, sahip oldukları mesleki sertifikalara göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların sahip oldukları mesleki sertifikalar dikkate alınmaktadır. İç denetçilerin sahip olabileceği toplam 8 sertifika temel alınmıştır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM), Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Lisans Belgesi, SPK Temel Düzey, SPK İleri Düzey, Sertifikalı İç Denetçi Unvanı (CIA), Risk Yönetimi Güvencesi Sertifikası (CRMA), Sertifikalı Kontrol Özdeğerleme Uzmanı (CCSA) ve Sertifikalı Bilgi Sistemleri Denetçisi (CISA) sertifikalarının her birisine sahip olup olmama durumları incelenmiştir. Bu sertifikalar dışında herhangi bir sertifikaya sahip olan iç denetçiler için “Diğer” seçeneği eklenirken, hiçbir sertifikaya sahip olmayan iç denetçiler için ise “Hiçbiri” seçeneği dahil edilmiştir. İlgili sertifikalara sahip olup olmama durumuna göre katılımcıların dağılımları aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.36. Katılımcıların Sertifika Sahibi Olma Olmama Durumlarının Dağılımı

Sertifika	Sahiplik	Kişi Sayısı	Yüzde (%)
Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM)	Sahip Olan	95	63,3
	Sahip Olmayan	55	36,7
Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Lisans Belgesi	Sahip Olan	37	24,7
	Sahip Olmayan	113	75,3
SPK Temel Düzey	Sahip Olan	35	23,3
	Sahip Olmayan	115	76,7
SPK İleri Düzey	Sahip Olan	33	22,0
	Sahip Olmayan	117	78,0
Sertifikalı İç Denetçi Unvanı (CIA)	Sahip Olan	16	10,7
	Sahip Olmayan	134	89,3
Risk Yönetimi Güvencesi Sertifikası (CRMA)	Sahip Olan	3	2,0
	Sahip Olmayan	147	98,0
Sertifikalı Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanı (CCSA)	Sahip Olan	2	1,3
	Sahip Olmayan	148	98,7
Sertifikalı Bilgi Sistemleri Denetçisi (CISA)	Sahip Olan	3	2,0
	Sahip Olmayan	147	98,0
Diğer	Sahip Olan	4	2,7
	Sahip Olmayan	146	97,3
Hiçbiri	Sahip Olan	16	10,7
	Sahip Olmayan	134	89,3

Sertifikalara sahip olma durumlarına göre dağılımlar incelendiğinde Risk Yönetimi Güvencesi Sertifikası (CRMA), Sertifikalı Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanı (CCSA), Sertifikalı Bilgi Sistemleri Denetçisi (CISA) ve Diğer sertifikalara sahip olan kişi sayısı oldukça küçük olduğundan analiz dışında bırakılmıştır. Geri kalan sertifikalara sahip olup olmama açısından İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve/veya çalışanların bağımsız denetim algısı arasında istatistiksel olarak farklılık olup olmadığı test edilmiştir. Tüm sertifikalar için sahip olma ve sahip olmama şeklinde iki grup olduğundan parametrik olmayan yöntemlerden Mann – Whitney U testi uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.37. H₁₃ Hipotezi İçin Mann – Whitney U Testi Sonuçları

Bağımsız Denetim Özellikleri Faktörü	Sertifika	Sahiplik	Sıra Ortalaması	Olasılık
	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM)	Sahip Olan	65,36	0,000*
		Sahip Olmayan	93,01	
	Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Lisans Belgesi	Sahip Olan	75,12	0,951
		Sahip Olmayan	75,62	
	SPK Temel Düzey	Sahip Olan	81,00	0,387
		Sahip Olmayan	73,83	
	SPK İleri Düzey	Sahip Olan	90,62	0,022*
		Sahip Olmayan	71,24	
	Sertifikalı İç Denetçi Unvanı (CIA)	Sahip Olan	81,78	0,536
		Sahip Olmayan	74,75	
	Hiçbiri	Sahip Olan	78,25	0,786
		Sahip Olmayan	75,17	

*: 0,05 düzeyinde anlamlı

Mann – Whitney U Testi sonuçlarına göre olasılık değeri, kritik değerden (0,05) küçük olan kısımlarda istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar vardır. Buna göre, iç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların, bağımsız denetim algıları Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ve SPK İleri Düzey sertifikasına sahip olup olmama durumlarına göre değişiklik göstermektedir. Geri kalan tüm sertifikalara sahip olup olmama durumlarına göre iç denetimden sorumlu yönetici ve

çalışanların, bağımsız denetim özellikleri algıları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar bulunmamaktadır. Anlamlı farklılık elde edilen kısımlar için bu farklılığın kaynağı sıra ortalaması sütunu ile anlaşılmaktadır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) sertifikasına sahip olmayan iç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların bağımsız denetim algılarının bu sertifikaya sahip olanlardan daha iyi olduğunu söylemek mümkündür. SPK Temel Düzey sertifikasına sahip olan iç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların bağımsız denetim algılarının bu sertifikaya sahip olmayanlardan daha iyi olduğunu söylemek mümkündür. Dolayısıyla, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) sertifikasına sahip olmayıp SPK Temel Düzey sertifikasına sahip olan iç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların bağımsız denetim algıları daha iyi olabilmektedir. Bu çalışanların özellikle bankalar gibi iç denetim faaliyetlerinin BDDK tarafından zorunlu olarak yürütüldüğü işletmelerde görev aldıkları düşünülmektedir.

H14: İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların bağımsız denetim algıları, işletmelerinin bulunduğu sektöre göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların görev yaptıkları işletmelerin bulundukları sektörler dikkate alınmaktadır. İşletmelerin yer aldığı sektörler Eğitim-İlaç-Sağlık-Spor, İnşaat ve Bayındırlık, Mali Kuruluş, Ulaştırma ve Haberleşme, Toptan ve Perakende Satış olmak üzere beş başlıkta toplanmıştır. Elektrik-Enerji-Gaz-Su, Madencilik ve Teknoloji sektörleri de “Diğer” başlığı altında toplanmıştır. İşletmelerin yer aldıkları sektörlerle göre dağılımları aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.38. Katılımcıların Çalıştığı İşletmelerin Sektörlere Göre Dağılımı

Sektör	İşletme Sayısı	Yüzde (%)
Eğitim-İlaç-Sağlık-Spor	14	9,3
İnşaat ve Bayındırlık	23	15,3
Mali Kuruluş	38	25,3
Ulaştırma ve Haberleşme	14	9,3
Toptan ve Perakende Satış	42	28
Diğer	19	12,8
Toplam	150	100

Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların görev yaptıkları işletmelerin sektörleri dikkate alınmaktadır. İşletmelerin bulundukları sektörler toplamda 6 adet olduğundan ilgili hipotezin testi için parametrik olmayan yöntemlerden Kruskal Wallis testi uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.39. H₁₄ Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Bağımsız Denetim Özellikleri Faktörü	Mesleki Tecrübe	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Ki-Kare Değeri	Olasılık
	Eğitim-İlaç-Sağlık-Spor	14	84,71	17,933	0,003
	İnşaat ve Bayındırlık	23	52,41		
	Mali Kuruluş	38	90,84		
	Ulaştırma ve Haberleşme	14	76,00		
	Toptan ve Parakende Satış	42	81,08		
	Diğer	19	53,26		
	Toplam	150			

Tablonun en son sütununda yer alan olasılık kısmı, ki-kare değerine ait olasılık değerini göstermektedir. Bu değer (0,003) kritik değer kabul edilen 0,05’den küçük olduğundan H₁₄ hipotezi kabul edilmektedir. Buna göre, iç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların bağımsız denetim algıları, işletmelerinin bulunduğu sektöre göre farklılık göstermektedir. Sıra ortalamasına ait sütun incelendiğinde Mali Kuruluş sektöründeki şirketlerde görev yapan iç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların bağımsız denetim algılarının diğer sektörlerdeki işletmelerde görev yapanların bağımsız denetim algılarından daha fazla olduğu söylenebilmektedir. İnşaat ve Bayındırlık sektöründeki işletmelerde görev yapanların ise bağımsız denetim algılarının daha az olduğu söylenebilmektedir.

Bu farklılığın kaynağını ortaya koymak için Kruskal Wallis test sonucunun detay kısmındaki ikili karşılaştırma (pairwise comparisons) tablosu incelenmiştir.

Tablo 4.40. H₁₄ Hipotezi İçin Yapılan Kruskal Wallis Testi İkili Karşılaştırma Sonuçları

Grup 1	Grup 2	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
Eğitim-İlaç-Sağlık-Spor	İnşaat ve Bayındırlık	32,301	0,027*
	Mali Kuruluş	-6,128	0,648
	Ulaştırma ve Haberleşme	8,714	0,592
	Toptan ve Parakende Satış	3,631	0,784
	Diğer	31,451	0,038*
İnşaat ve Bayındırlık	Mali Kuruluş	-38,429	0,001
	Ulaştırma ve Haberleşme	-23,587	0,105
	Toptan ve Parakende Satış	-28,670	0,010*
	Diğer	-0,850	0,949
Mali Kuruluş	Ulaştırma ve Haberleşme	14,842	0,269
	Toptan ve Parakende Satış	9,759	0,310
	Diğer	37,579	0,002*
Ulaştırma ve Haberleşme	Toptan ve Parakende Satış	-5,083	0,701
	Diğer	22,737	0,133
Toptan ve Parakende Satış	Diğer	27,820	0,019*

*: %5 düzeyinde anlamlı.

İç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların bağımsız denetim algıları açısından sektörlere göre farkları incelendiğinde anlamlılık düzeyi 0,05'den küçük olan sektörler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Eğitim-İlaç-Sağlık-Spor sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde çalışan iç denetçilerin bağımsız denetim algılarının İnşaat ve Bayındırlık ile diğer kategorisindeki sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerde çalışan kişilerden farklı olduğu görülmektedir. İnşaat ve Bayındırlık sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde çalışan iç denetçilerin bağımsız denetim algılarının Toptan ve Perakende Satış sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde çalışan kişilerden farklı olduğunu söylemek mümkündür. Mali Kuruluş sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde çalışan iç denetçilerin bağımsız denetim algılarının diğer kategorisindeki sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerde çalışan kişilerden farklı olduğu ifade edilebilir. Son olarak Toptan ve Perakende Satış sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde çalışan iç denetçilerin bağımsız denetim algılarının diğer kategorisindeki sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerde çalışan kişilerden farklı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Mali kuruluşlar bağımsız denetim faaliyetleri ve düzenlemeleri konusunda diğer sektörlerden ayrılmaktadır, zira bu sektöre hem BDDK hem de SPK düzenlemeler yapmıştır. Örneğin bankacılık sektöründe iç denetim biriminin olması zorunludur. Ayrıca, mali kuruluşlar denetim konusundaki yasal uygulamaları başlatma konusunda öncü konumundadır. Bu nedenle bu sektörde bulunan personelin bağımsız denetim algısının yüksek oluşu beklenebilir bir durumdur.

H₁₅: İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların bağımsız denetim algıları, işletmelerinde iç denetim birimi olup olmamasına göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların görev yaptıkları işletmelerde iç denetim birimi olup olmaması dikkate alınmaktadır. İki durum olduğundan Mann-Whitney U testi uygulanmış ve sonuçlar aşağıda özetlenmiştir.

Tablo 4.41. H₁₅ Hipotezi İçin Mann-Whitney U Testi Sonuçları

Bağımsız Denetim Özellikleri Faktörü	İç Denetim Birimi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Olasılık
	Var	116	81,51	0,002
	Yok	34	54,99	
	Toplam	150		

Katılımcıların dağılımı incelendiğinde toplam 150 işletmeden 116 tanesinde iç denetim biriminin bulunduğu, 34 tanesinin ise iç denetim birimi bulundurmadığı görülmektedir. Yapılan test sonucunda olasılık değerinin (0,002) kritik değer kabul edilen 0,05'den küçük olduğundan H₁₅ hipotezi kabul edilebilir. Buna göre, iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların bağımsız denetim özellikleri algıları, işletmelerinde iç denetim birimi olup olmamasına göre farklılık göstermektedir. Bu farklılığın kaynağı ise sıra ortalaması sütununun incelenmesiyle yorumlanabilmektedir. İç denetim birimi bulunan işletmelerde görev yapan iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların bağımsız denetim algıları, iç denetim birimi bulunmayan işletmelerde görev yapan iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların bağımsız denetim algılarından daha yüksektir.

H₁₆: İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların bağımsız denetim algıları, işletmelerinde sertifikalı iç denetçi olup olmamasına göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların görev yaptıkları işletmelerde sertifikalı iç denetçi olup olmaması dikkate alınmaktadır. İki durum olduğundan Mann-Whitney U testi uygulanmış ve sonuçlar aşağıda özetlenmiştir.

Tablo 4.42. H₁₆ Hipotezi İçin Mann-Whitney U Testi Sonuçları

Bağımsız Denetim Özellikleri Faktörü	İç Denetim Birimi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Olasılık
	Var	69	85,59	0,008
	Yok	81	66,91	
	Toplam	150		

Katılımcıların dağılımı incelendiğinde toplam 150 işletmeden 69 tanesinde sertifikalı iç denetçi olduğu, 81 tanesinde ise sertifikalı iç denetçi olmadığı görülmektedir. Yapılan test sonucunda olasılık değerinin (0,008) kritik değer kabul edilen 0,05'den küçük olduğundan H₁₆ hipotezi kabul edilebilir. Buna göre, iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların bağımsız denetim özellikleri algıları, işletmelerinde sertifikalı iç denetçi olup olmamasına göre farklılık göstermektedir. Bu farklılığın kaynağı ise sıra ortalaması sütununun incelenmesiyle yorumlanabilmektedir. İşletmelerinde sertifikalı iç denetçi olanların bağımsız denetim algılarının sertifikalı iç denetçi olmayanlardan daha yüksek olduğu ifade edilebilmektedir.

H₁₇: İç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanlarının bağımsız denetim algıları, işletmelerinin bağımsız denetim hizmeti aldıkları yıla göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların görev yaptıkları işletmelerin bağımsız denetim hizmeti aldıkları yıl bazında süreler dikkate alınmaktadır. Bu kısımda toplam dört grup olduğundan Kruskal Wallis testi uygulanmış ve elde edilen sonuçlar aşağıda özetlenmiştir.

Tablo 4.43. H₁₇ Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları

	Mesleki Tecrübe	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Ki-Kare Değeri	Olasılık
Bağımsız Denetim Özellikleri Faktörü	1-3 yıl	6	61,67	12,261	0,007
	4-6 yıl	23	66,13		
	7-10 yıl	33	57,65		
	11 ve üstü	88	85,59		
	Toplam	150			

Tablonun en son sütununda yer alan olasılık kısmı, ki-kare değerine ait olasılık değerini göstermektedir. Bu değer (0,007) kritik değer kabul edilen 0,05’den küçük olduğundan H₁₇ hipotezi kabul edilebilmektedir. Buna göre, iç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların bağımsız denetim algıları işletmelerinin bağımsız denetim hizmeti aldıkları yıla göre farklılık göstermektedir. Sıra ortalamasına ait sütun incelendiğinde 11 yıl ve daha fazla süredir bağımsız denetim hizmeti alan işletmelerde görev yapan iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların bağımsız denetim algılarının 10 yıl ve altında süredir bağımsız denetim hizmeti alan işletmelerde görev yapan iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların bağımsız denetim algılarından daha yüksek olduğu görülmektedir.

Bu farklılığın kaynağını ortaya koymak için Kruskal Wallis test sonucunun detay kısmındaki ikili karşılaştırma (pairwise comparisons) tablosu incelenmiştir.

Tablo 4.44. H₁₇ Hipotezi İçin Yapılan Kruskal Wallis Testi İkili Karşılaştırma Sonuçları

Grup 1	Grup 2	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
1-3 yıl	4-6 yıl	-4,464	0,821
	7-10 yıl	4,015	0,833
	11 ve üstü	-23,919	0,187
4-6 yıl	7-10 yıl	8,479	0,467
	11 ve üstü	-19,455	0,053
7-10 yıl	11 ve üstü	-27,934	0,001*

*: %5 düzeyinde anlamlı.

İç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların bağımsız denetim algıları işletmelerinin bağımsız denetim hizmeti aldıkları yıllara göre farkları incelendiğinde anlamlılık düzeyi 0,05’den küçük olan hizmet yılları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Hizmet alma süresi 7-10 yıl arası olan işletmelerde çalışan iç denetçilerin bağımsız denetim algılarının hizmet alma süresi 11 ve üstü yıl arası olan işletmelerde çalışan kişilerden farklı olduğu görülmektedir.

H₃₁: İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların iç denetim algıları, işletme içindeki unvanlarına göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezle ilgili olarak hem İç Denetçi Özellikleri Faktörü (Faktör 2) hem de İç Denetim ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki Faktörü (Faktör 3) birlikte ele alınacağı için bu iki faktörü oluşturan sorulara verilen cevapların aritmetik ortalaması alınmıştır. Daha sonra elde edilen yeni değişkenin (iç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların iç denetim algıları değişkeni) normal dağılıma uygun olup olmadığı Kolmogorov–Smirnov ve Shapiro – Wilk testleri ile sınanmıştır.

Tablo 4.45. H₃₁ Hipotezi İçin Oluşturulan Yeni Değişkenin Normal Dağılım Testi Sonuçları

	Kolmogorov-Smirnov		Shapiro-Wilk	
	Test Değeri	Anlamlılık	Test Değeri	Anlamlılık
Faktör 2 ve 3	0,071	0,062	0,964	0,001

Yapılan test sonucunda Faktör 2 ve Faktör 3’ün birlikte ele alındığı yeni değişken için Kolmogorov–Smirnov olasılık değeri 0,062 ve Shapiro–Wilk olasılık değeri 0,001 olarak hesaplanmıştır. Örneklem hacminin 50’den büyük olması sebebiyle Kolmogorov–Smirnov Testi sonucuna göre, Faktör 2 ve Faktör 3’ün birlikte ele alındığı yeni değişkenin normal dağılıma uyduğu ifade edilebilmektedir. Dolayısıyla ilgili hipotezin test edilmesinde parametrik testler içerisinde tercih yapılmıştır.

Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların işletme içindeki unvanları dikkate alınmaktadır. İşletme içerisindeki unvanlar toplamda 6 tane olduğundan ilgili hipotezin testi için parametrik yöntemlerden Varyans analizi uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.46. H₃₁ Hipotezi İçin Varyans Analizi Sonuçları

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F İstatistiği	Olasılık
Grup İçi	2,935	5	0,587	1,502	0,193
Gruplar Arası	56,259	144	0,391		
Toplam	59,194	149			

Varyans analizi sonuçlarına göre elde edilen olasılık değeri 0,193 olarak hesaplanmıştır. Olasılık değerinin (0,193) kritik değerden (0,05) büyük olması sebebiyle oluşturulan H₃₁ hipotezi kabul edilememektedir. Buna göre, iç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların iç denetim algıları, işletme içindeki unvanlarına göre farklılık göstermemektedir. Buna göre, tüm unvan sahiplerinin iç denetime aynı önem seviyesinde yaklaştığını söylemek mümkündür.

H₃₂: İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların iç denetim algıları, mesleki tecrübelerine göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezle ilgili olarak hem İç Denetçi Özellikleri Faktörü (Faktör 2) hem de İç Denetim ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki Faktörü (Faktör 3) birlikte ele alınacağı için bu iki faktörü oluşturan sorulara verilen cevapların aritmetik ortalaması alınmıştır. Daha önce H₃₁ hipotezinin test edilmesinden önce normal dağılıma uygunluk testi uygulanmış ve yeni değişkenin (iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların iç denetim algıları değişkeni) normal dağılıma uygun olduğuna karar verilmiştir. Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların mesleki tecrübeleri dikkate alınmaktadır. Mesleki tecrübeler içerisinde toplamda 4 adet yıl aralığı sınıflandırması olduğundan ilgili hipotezin testi için parametrik yöntemlerden Varyans analizi uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.47. H₃₂ Hipotezi İçin Varyans Analizi Sonuçları

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F İstatistiği	Olasılık
Grup İçi	1,492	3	,497	1,258	0,291
Gruplar Arası	57,702	146	,395		
Toplam	59,194	149			

Varyans analizi sonuçlarına elde edilen olasılık değeri 0,291 olarak hesaplanmıştır. Olasılık değerinin (0,291) kritik değerden (0,05) büyük olması sebebiyle oluşturulan H_{32} hipotezi kabul edilememektedir. Buna göre, iç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların iç denetim algıları, mesleki tecrübelerine göre farklılık göstermemektedir. Yine bu hipotez testi sonucunda da, tüm unvan sahiplerinin iç denetime aynı önem seviyesinde yaklaştığını söylemek mümkündür.

H₃₃: İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların iç denetim algıları, sahip oldukları mesleki sertifikalara göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezle ilgili Faktör 2 hem de Faktör 3 birlikte ele alınacağı için bu iki faktörü oluşturan sorulara verilen cevapların aritmetik ortalaması alınmıştır. Daha önce H_{31} hipotezinin test edilmesinden önce normal dağılıma uygunluk testi uygulanmış ve yeni değişkenin normal dağılıma uygun olduğuna karar verilmiştir.

Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların sahip oldukları mesleki sertifikalar dikkate alınmaktadır. İç denetçilerin sahip olabileceği toplam 8 sertifika temel alınmıştır. Bu sertifikalar dışında herhangi bir sertifikaya sahip olan iç denetçiler için “Diğer” seçeneği eklenirken, hiçbir sertifikaya sahip olmayan iç denetçiler için ise “Hiçbiri” seçeneği dâhil edilmiştir. Tüm sertifikalar için sahip olma ve sahip olmama şeklinde iki grup olduğundan parametrik yöntemlerden bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.48. H_{33} Hipotezi İçin Bağımsız Örneklem T Testi Sonuçları

Sertifika	Sahiplik	Kişi Sayısı	Test Değeri (t)	Olasılık	Ortalama Farkı
Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM)	Sahip Olan	95	1,258	0,260	0,134
	Sahip Olmayan	55			
Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Lisans Belgesi	Sahip Olan	37	0,962	0,338	0,115
	Sahip Olmayan	113			
SPK Temel Düzey	Sahip Olan	35	0,131	0,896	0,016
	Sahip Olmayan	115			
SPK İleri Düzey	Sahip Olan	33	-1,775	0,078	-0,219
	Sahip Olmayan	117			
Sertifikalı İç Denetçi Unvanı (CIA)	Sahip Olan	16	-0,009	0,993	-0,002
	Sahip Olmayan	134			
Hiçbiri	Sahip Olan	16	-1,466	0,145	0,166
	Sahip Olmayan	134			

Sertifikalara sahip olma durumlarına göre dağılımlar incelendiğinde Risk Yönetimi Güvencesi Sertifikası (CRMA), Sertifikalı Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanı (CCSA), Sertifikalı Bilgi Sistemleri Denetçisi (CISA) ve Diğer sertifikalara sahip olan kişi sayısı oldukça küçük olduğundan analiz dışında bırakılmıştır. Geri kalan sertifikalara sahip olup olmama açısından iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların iç denetim algıları arasında istatistiksel olarak farklılık olup olmadığı test edilmiştir. Bağımsız örneklem t Testi sonuçlarına göre olasılık değeri, kritik değerden (0,05) büyük olan kısımlarda istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar yoktur. Buna göre, iç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların, iç denetim algılarında herhangi bir sertifikaya sahip olup olmamalarına veya sahip oldukları sertifikalara göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H₃₄: İç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların iç denetim algıları, işletmelerinin bulunduğu sektöre göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezle ilgili hem Faktör 2 hem Faktör 3 birlikte ele alınacağı için bu iki faktörü oluşturan sorulara verilen cevapların aritmetik ortalaması alınmıştır. Daha önce H₃₁ hipotezinin test edilmesinden önce normal dağılıma uygunluk testi uygulanmış ve yeni değişkenin normal dağılıma uygun olduğuna karar verilmiştir.

Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların görev yaptıkları işletmelerin bulundukları sektörler dikkate alınmaktadır. İşletmelerin yer aldığı sektörler Eğitim-İlaç-Sağlık-Spor, İnşaat ve Bayındırlık, Mali Kuruluş, Ulaştırma ve Haberleşme, Toptan ve Parakende Satış olmak üzere beş başlıkta toplanmıştır. Elektrik-Enerji-Gaz-Su, Madencilik ve Teknoloji sektörleri de “Diğer” başlığı altında toplanmıştır. İşletmelerin bulundukları sektörler toplamda 6 adet olduğundan ilgili hipotezin testi için parametrik yöntemlerden Varyans analizi uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.49. H₃₄ Hipotezi İçin Varyans Analizi Sonuçları

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F İstatistiği	Olasılık
Grup İçi	3,886	5	0,777	2,023	0,079
Gruplar Arası	55,308	144	0,384		
Toplam	59,194	149			

Varyans Analizi sonuçlarına elde edilen olasılık değeri 0,079 olarak hesaplanmıştır. Olasılık değerinin (0,079) kritik değerden (0,05) büyük olması sebebiyle oluşturulan H_{34} hipotezi kabul edilememektedir. Buna göre, iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların iç denetim algıları, işletmelerinin bulunduğu sektöre göre farklılık göstermemektedir.

H₃₅: İç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların iç denetim algıları, işletmelerinde iç denetim birimi olup olmamasına göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezle ilgili yine Faktör 2 ve Faktör 3 birlikte ele alınacağı için bu iki faktörü oluşturan sorulara verilen cevapların aritmetik ortalaması alınmıştır. Daha önce normal dağılıma uygunluk testi uygulanmış ve yeni değişkenin normal dağılıma uygun olduğuna karar verilmiştir.

Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların görev yaptıkları işletmelerde iç denetim birimi olup olmaması dikkate alınmaktadır. İki durum söz konusu olduğundan parametrik yöntemlerden bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.50. H_{35} Hipotezi İçin Bağımsız Örneklem T Testi Sonuçları

		Kişi Sayısı	Test Değeri (t)	Olasılık	Ortalama Farkı
İç Denetim Birimi	Var	116	-2,047	0,046	-0,283
	Yok	34			

Yapılan bağımsız örneklem t testine göre olasılık değerinin (0,046) kritik değerden (0,05) küçük olması sebebiyle oluşturulan H_{35} hipotezi kabul edilebilmektedir. İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların iç denetim algılarında, görev yaptıkları işletmelerde iç denetim birimi olup olmama durumuna göre farklılıkların olduğu belirlenmiştir. Bu farklılığın kaynağı ise ortalama farkı sütununda yer almaktadır. Buna göre, iç denetim birimi bulunan işletmelerde görev yapan çalışanların iç denetim algıları, iç denetim birimi bulunmayan işletmelerde görev yapan iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların iç denetim algılarından daha düşüktür. Bunu, iç denetim biriminin denetim görevini yerine getirmesi sebebiyle, diğer yönetici

ve çalışanların konuya ilgisini kaybetmesi ve kendi yetki ve görev alanından çıktığını düşünmesi ile açıklayabiliriz.

H₃₆: İç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların iç denetim algıları, işletmelerinde sertifikalı iç denetçi olup olmamasına göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezle ilgili olarak Faktör 2 ve Faktör 3 birlikte ele alınacağı için bu iki faktörü oluşturan sorulara verilen cevapların aritmetik ortalaması alınmıştır. Daha önce normal dağılıma uygunluk testi uygulanmış ve yeni değişkenin normal dağılıma uygun olduğuna karar verilmiştir.

Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların görev yaptıkları işletmelerde sertifikalı iç denetçi olup olmaması dikkate alınmaktadır. İki durum söz konusu olduğundan parametrik yöntemlerden bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.51. H₃₆ Hipotezi İçin Bağımsız Örneklem T Testi Sonuçları

		Kişi Sayısı	Test Değeri (t)	Olasılık	Ortalama Farkı
İç Denetim Birimi	Var	69	-2,038	0,043	-0,208
	Yok	81			

Yapılan bağımsız örneklem t testine göre olasılık değerinin (0,043) kritik değerden (0,05) küçük olması sebebiyle oluşturulan H₃₆ hipotezi kabul edilebilmektedir. İç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların iç denetim algılarında, görev yaptıkları işletmelerde sertifikalı iç denetçi olup olmama durumuna göre farklılıkların olduğu belirlenmiştir. Bu farklılığın kaynağı ise ortalama farkı sütununda yer almaktadır. Buna göre, sertifikalı iç denetçi bulunan işletmelerde görev yapan iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların iç denetim algıları, sertifikalı iç denetçi bulunmayan işletmelerde görev yapan iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların iç denetim algılarından daha düşüktür. Bu sonuç H₃₆ hipotezinin sonucuyla benzerlik göstermektedir. Yönetici ve çalışanların sertifikalı denetçiye güvenmeleri sebebiyle ilgileri azalmış olabilir.

H₃₇: İç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanlarının iç denetim algıları, işletmelerinin bağımsız denetim hizmeti aldıkları yıla göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezle ilgili Faktör 2 ve Faktör 3 birlikte ele alınacağı için bu iki faktörü oluşturan sorulara verilen cevapların aritmetik ortalaması alınmıştır. Normal dağılıma uygunluk testi uygulanmış ve yeni değişkenin normal dağılıma uygun olduğuna karar verilmiştir.

Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında iç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların görev yaptıkları işletmelerin bağımsız denetim hizmeti aldıkları süre (yıl olarak) dikkate alınmaktadır. Alınan bağımsız denetim hizmeti süreleri içerisinde toplamda 4 adet yıl aralığı sınıflandırması olduğundan ilgili hipotezin testi için parametrik yöntemlerden Varyans analizi uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.52. H₃₇ Hipotezi İçin Varyans Analizi Sonuçları

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F İstatistiği	Olasılık
Grup İçi	1,359	3	0,453	1,144	0,334
Gruplar Arası	57,835	146	0,396		
Toplam	59,194	149			

Varyans Analizi sonuçlarına göre elde edilen olasılık değeri 0,334 olarak hesaplanmıştır. Olasılık değerinin (0,334) kritik değerden (0,05) büyük olması sebebiyle oluşturulan H₃₇ hipotezi kabul edilememektedir. Buna göre, iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların iç denetim algıları, işletmelerinin bağımsız denetim hizmeti aldıkları yıla göre farklılık göstermemektedir.

4.6.2.2.2. İlişki Hipotezlerinin Testi

Bu bölümde her iki ölçeğe göre ayrı ayrı oluşturulan ilişki hipotezlerinden iç denetim anketi ile oluşturulan hipotezler test edilmiştir. İlişki hipotezleri faktörler üzerine oluşturulduğu için daha önce yapılan normal dağılıma uygunluk testi sonuçlarına göre analiz yöntemi belirlenmiştir. Hipotezlerin testi için Korelasyon Analizi kullanılmıştır. Analize dahil edilen değişkenlerin normal dağılıma uyması ya da

oldukça yakın olması durumunda Pearson korelasyon katsayısı kullanılırken, normal dağılıma uygunluk sağlanamadığında Spearman sıra korelasyonu kullanılmaktadır (Sungur, 2010: 116). Çalışma kapsamında ilişki hipotezlerinde analizlere dahil edilecek faktörlerin hiçbirisi normal dağılıma uygun olmadığından Spearman sıra korelasyon sonuçlarına göre hipotezler test edilmiştir.

Çalışma kapsamında iç denetçi ölçeğine faktörler arasındaki ilişkiler üzerine oluşturulan hipotezlere ait testler ve elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

H₅: İç denetçi özellikleri ile bağımsız denetim arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Oluşturulan hipotezin testi için İç Denetçi Özellikleri Faktörü (Faktör 2) ile Bağımsız Denetim Özellikleri Faktörü (Faktör 1) arasındaki ilişki test edilmiştir. Buna göre elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.53. H₅ Hipotezi İçin Spearman Sıra Korelasyon Sonuçları

			Bağımsız Denetim Özellikleri Faktörü	İç Denetçi Özellikleri Faktörü
Spearman's rho	İç Denetçi Özellikleri Faktörü	Korelasyon Katsayısı	0,449**	1,000
		Olasılık	0,000	---

Elde edilen sonuçlara göre, olasılık değerinin (0,000) kritik değerden (0,05) küçük olması sebebiyle H₅ hipotezinin kabul edilebildiğini ifade etmek mümkündür. Bu durumda, iç denetçi özellikleri ile bağımsız denetim arasında anlamlı bir ilişki vardır. Bu ilişkinin yönü ve gücü ise pozitif yönde ve yaklaşık %45 (%44,9) düzeyindedir. Yani, iç denetçilerin özellikleri ile bağımsız denetim birbirini aynı yönde etkileyen ve orta şiddetli bir ilişki içerisinde bulunan iki faktördür. İşletmelerin istihdam ettiği iç denetçilerin eğitim düzeyi ve mesleki deneyimleri, mesleki ehliyetlerinin sürekli kontrol edilmesi, sürekli eğitim programlarına alınmaları, denetim faaliyetlerini bağımsız ve tarafsız bir şekilde yapmaları, ilgili işletmenin bağımsız denetim çıktılarının kalitesini de etkilemektedir. BDS 610 bağımsız denetim çalışmalarında iç denetim çalışmalarından faydalanması gerektiği ile ilgili bir standarttır. Bu sonuca göre BIST’de yer alan işletmelerin iç denetim faaliyetlerinde sorumluluğu bulunan yönetici ve

çalışanları ile bağımsız denetim faaliyetleri arasında bir iletişim, eşgüdüm bulunduğu, bu bağlamda BDS 610'un bu işletmelerde uygulandığı söylenebilir.

H₆: İç denetim ile bağımsız denetim arası ilişki ile Bağımsız denetim arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Oluşturulan hipotezin testi için İç denetim ile bağımsız denetim arası ilişki faktörü (Faktör 3) bağımsız denetim Faktörü (Faktör 1) ile arasındaki ilişki test edilmiştir. Buna göre elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.54. H₆ Hipotezi İçin Spearman Sıra Korelasyon Sonuçları

			Bağımsız Denetim Özellikleri Faktörü	İç Denetim İle Bağımsız Denetim Arası İlişki Faktörü
Spearman's rho	İç Denetim İle Bağımsız Denetim Arası İlişki Faktörü	Korelasyon Katsayısı	0,426**	1,000
		Olasılık	0,000	---

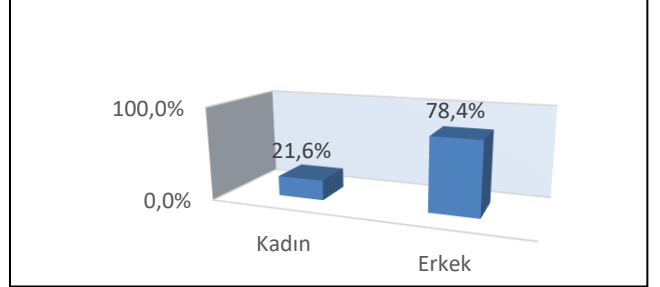
Elde edilen sonuçlara göre, olasılık değerinin (0,000) kritik değerden (0,05) küçük olması sebebiyle H₆ hipotezinin kabul edilebildiğini ifade etmek mümkündür. Bu durumda, iç denetim ile bağımsız denetim arası ilişki ile bağımsız denetim özellikleri arasında anlamlı bir ilişki vardır. Bu ilişkinin yönü ve gücü ise pozitif yönde ve yaklaşık %43 (%42,6) düzeyindedir. Yani, iç denetim ile bağımsız denetim arası ilişki ile bağımsız denetim özellikleri birbirini aynı yönde etkileyen ve orta şiddetli bir ilişki içerisinde bulunan iki faktördür. Buna göre; iç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanlar ile bağımsız denetçilerin periyodik olarak belirli dönemlerde toplantılar düzenlemesi, iç denetim ekibi ile bağımsız denetçilerin birbirlerinin çalışma kâğıtlarına ulaşabilmesi, iç denetim ekibinin yaptığı çalışmalarda bağımsız denetçilerle işbirliği sağlayabiliyor olması, ilgili işletmenin bağımsız denetim faaliyetlerinin doğruluğu, güvenilirliği, yeterliği ve standartlara uygunluğunu olumlu yönde etkilemektedir. Araştırmanın sonucunda çıkan pozitif korelasyon ile bu durum, BIST'de işlem gören işletmeler ile bağımsız denetçiler arasında mevcuttur.

4.6.3. Bağımsız Denetim (İkinci) Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

4.6.3.1. Bağımsız Denetçilerin Demografik ve Genel Özellikleri ile İlgili Bulgular

Tablo 4.55. Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Dağılımları

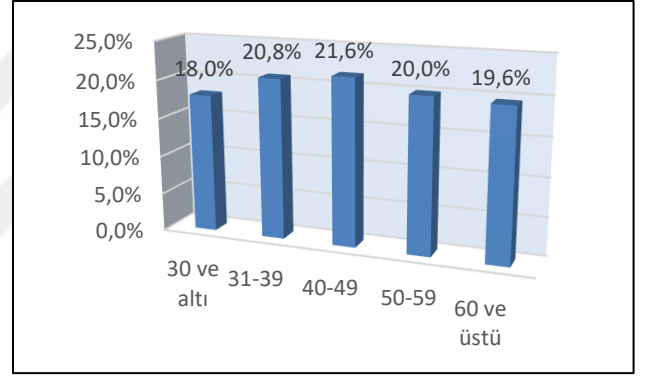
Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Kadın	54	21,6
Erkek	196	78,4
Toplam	250	100



Grafik 4.16. Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Dağılımları

Tablo 4.56. Katılımcıların Yaşlarına Göre Dağılımları

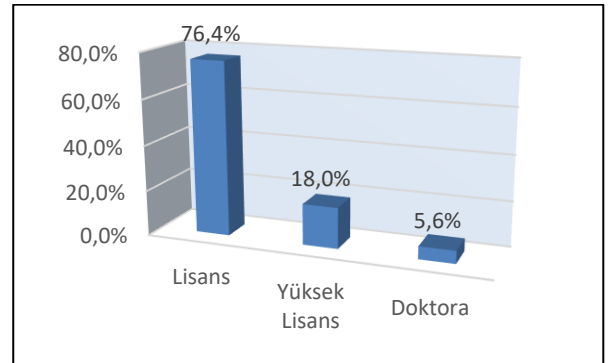
	Frekans	Yüzde
30 ve altı	45	18,0
31-39	52	20,8
40-49	54	21,6
50-59	50	20,0
60 ve üstü	49	19,6
Toplam	250	100



Grafik 4.17. Katılımcıların Yaşlarına Göre Dağılımları

Tablo 4.57. Katılımcıların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımları

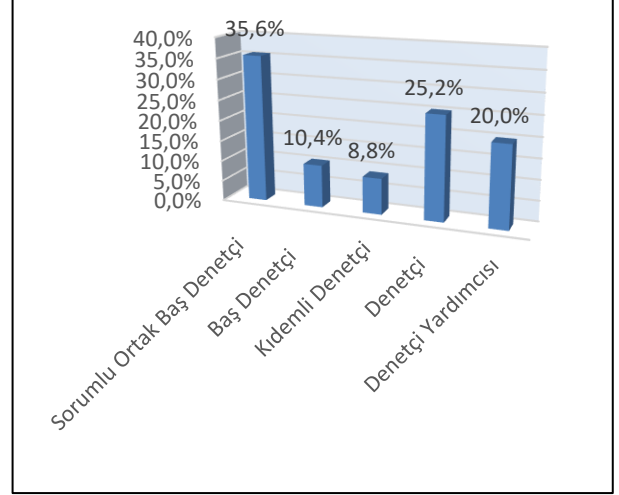
Eğitim Durumu	Frekans	Yüzde
Lisans	191	76,4
Yüksek Lisans	45	18,0
Doktora	14	5,6
Toplam	250	100



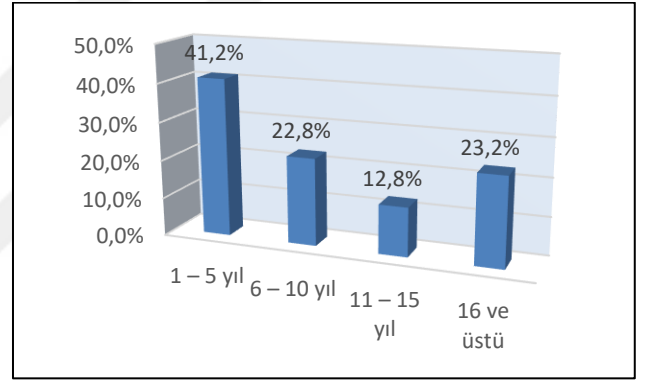
Grafik 4.18. Katılımcıların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımları

Tablo 4.58. Katılımcıların Firma İçindeki Unvanlarının Dağılımı

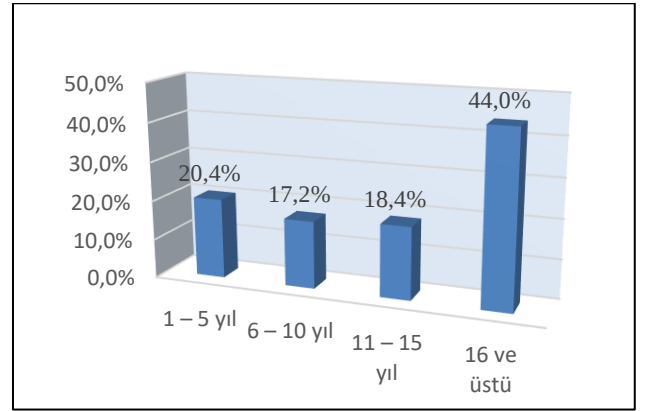
	Frekans	Yüzde
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	89	35,6
Baş Denetçi	26	10,4
Kıdemli Denetçi	22	8,8
Denetçi	63	25,2
Denetçi Yardımcısı	50	20,0
Toplam	250	100

**Grafik 4.19.** Katılımcıların Firma İçindeki Unvanlarının Dağılımı**Tablo 4.59.** Katılımcıların Firma İçindeki Çalışma Süreleri

Yaş	Frekans	Yüzde
1 – 5 yıl	103	41,2
6 – 10 yıl	57	22,8
11 – 15 yıl	32	12,8
16 ve üstü	58	23,2
Toplam	250	100

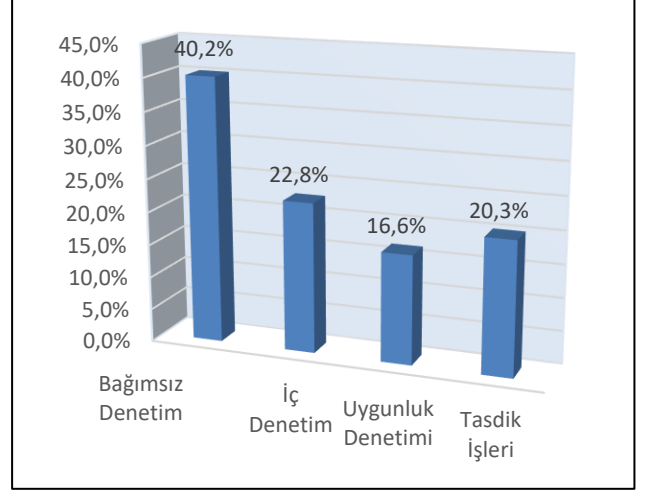
**Grafik 4.20.** Katılımcıların Firma İçindeki Çalışma Süreleri**Tablo 4.60.** Katılımcıların Mesleki Deneyim Süresi

	Frekans	Yüzde
1 – 5 yıl	51	20,4
6 – 10 yıl	43	17,2
11 – 15 yıl	46	18,4
16 ve üstü	110	44,0
Toplam	250	100

**Grafik 4.21.** Katılımcıların Mesleki Deneyim Süresi

Tablo 4.61. Katılımcıların Denetim ve Danışmanlık Hizmeti Verdiği İşletmelerde Hangi Tür Sunduğu Hizmetlerin Dağılımı

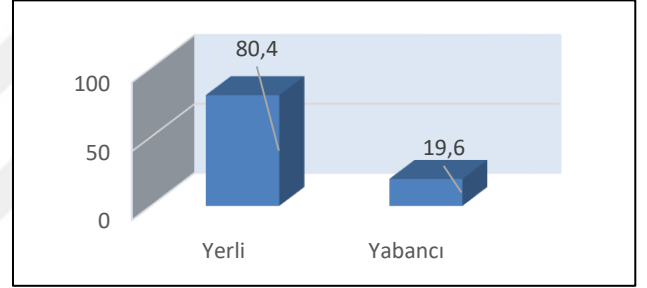
	Frekans	Yüzde
Bağımsız Denetim	247	40,2
İç Denetim	140	22,8
Uygunluk Denetimi	102	16,6
Tasdik İşleri	125	20,3
Toplam	614	100



Grafik 4.22. Katılımcıların Denetim ve Danışmanlık Hizmeti Verdiği İşletmelerde Hangi Tür Sunduğu Hizmetlerin Dağılımı

Tablo 4.62. Katılımcıların Denetim Firması Ortaklık Yapısı

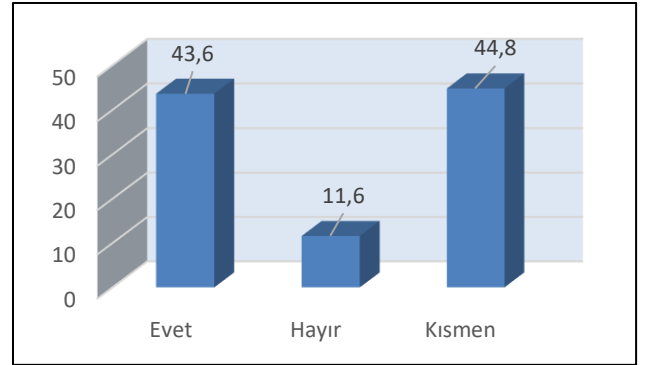
	Frekans	Yüzde
Yerli	201	80,4
Yabancı	49	19,6
Toplam	250	100



Grafik 4.23. Katılımcıların Denetim Firması Ortaklık Yapısı

Tablo 4.63. Katılımcıların Müşteri İşletmelerinin İç Denetim Birimi Varlık Durumu

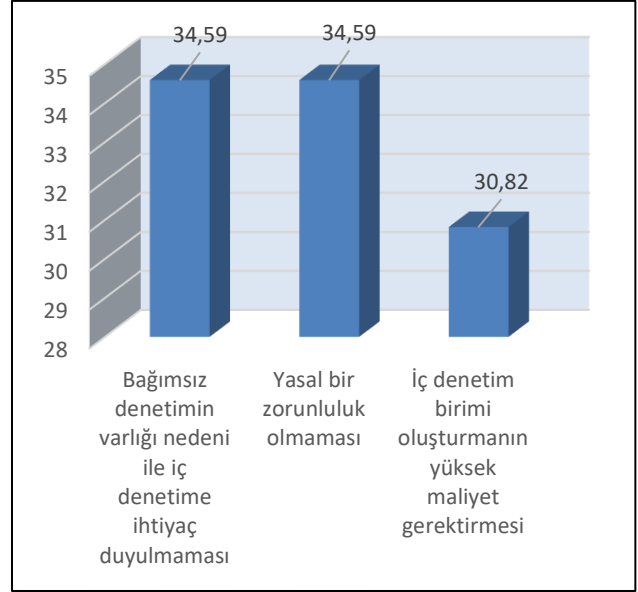
	Frekans	Yüzde
Evet	109	43,6
Hayır	29	11,6
Kısmen	112	44,8
Toplam	250	100



Grafik 4.24. Katılımcıların Müşteri İşletmelerinin İç Denetim Birimi Varlık Durumu

Tablo 4.64. Katılımcıların Müşteri İşletmelerinin İç Denetim Birimi Bulundurmama Nedeni

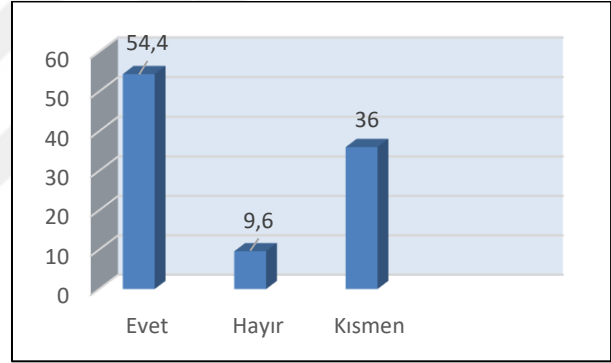
	Frekans	Yüzde
Bağımsız denetimin varlığı nedeni ile iç denetime ihtiyaç duyulmaması	55	34,59
Yasal bir zorunluluk olmaması	55	34,59
İç denetim birimi oluşturmaının yüksek maliyet gerektirmesi	49	30,82
Toplam	159	100



Grafik 4.25. Katılımcıların Müşteri İşletmelerinin İç Denetim Birimi Bulundurmama Nedeni

Tablo 4.65. Katılımcıların Müşteri İşletmelerinin Bağımsız Denetime Önem Verme Durumu

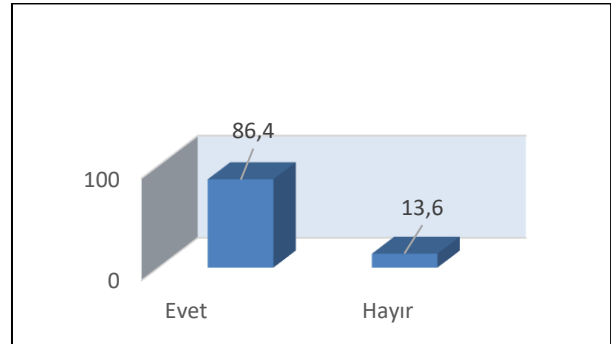
	Frekans	Yüzde
Evet	136	54,4
Hayır	24	9,6
Kısmen	90	36,0
Toplam	250	100



Grafik 4.26. Katılımcıların Müşteri İşletmelerinin Bağımsız Denetime Önem Verme Durumu

Tablo 4.66. Katılımcıların Müşteri İşletmelerinin Etkin Bir İç Kontrol Sistemine Sahip Olup Olmaması Ve Bunun Denetim Maliyetlerini Durumu

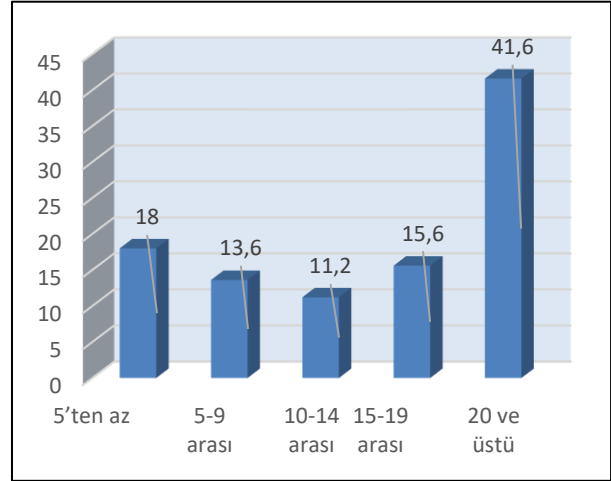
	Frekans	Yüzde
Evet	216	86,4
Hayır	34	13,6
Toplam	250	100



Grafik 4.27. Katılımcıların Müşteri İşletmelerinin Etkin Bir İç Kontrol Sistemine Sahip Olup Olmaması ve Bunun Denetim Maliyetlerini Durumu

Tablo 4.67. Katılımcıların 2019 Yılında Üstlendiği Bağımsız Denetim Çalışması Adedi

	Frekans	Yüzde
5'ten az	45	18,0
5-9 arası	34	13,6
10-14 arası	28	11,2
15-19 arası	39	15,6
20 ve üstü	104	41,6
Toplam	250	100



Grafik 4.28. Katılımcıların 2019 Yılında Üstlendiği Bağımsız Denetim Çalışması Adedi

Bağımsız denetçiler kısmı incelendiğinde çalışma kapsamında 250 kişinin yer aldığı görülmektedir. 250 kişinin %21,2'sini oluşturan 53 kişinin kadın, %78,8'ini oluşturan 197 kişinin ise erkek olduğunu ifade etmek mümkündür. Bağımsız denetçilerin yaşları incelendiğinde 45 bağımsız denetçinin (%18) 30 ve daha alt, 52 bağımsız denetçinin (%20,8) 31 ile 39 yaş aralığı, 54 bağımsız denetçinin (%21,6) 40 ile 49 yaş aralığı, 50 bağımsız denetçinin (%20) 50 ile 59 yaş aralığı ve 49 bağımsız denetçinin (%19,6) ise 60 ve daha üst grupta yer aldığı belirlenmiştir. Bağımsız denetçilerin eğitim durumları ise %76,4 ile (191 kişi) lisans, %18 ile (45 kişi) yüksek lisans ve %5,6 ile (14 kişi) doktora şeklinde dağılım göstermektedir.

4.6.3.2. Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim ve İç Denetim Algılarının Ölçülmesi: Hipotezlerin Test Edilmesi

4.6.3.2.1. Farklılık Hipotezlerinin Testi

H₂₁: Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, işletme içindeki unvanlarına göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezle ilgili olarak hem Bağımsız Denetim Firması Özellikleri Faktörü (Faktör 4) hem Bağımsız Denetim Firması'nın Bağımsız Denetçi Yaklaşımı Faktörü (Faktör 5) hem de Bağımsız Denetim Firması Müşteri İşletme Yaklaşımı Faktörü (Faktör 6) birlikte ele alınacağı için bu üç faktörü oluşturan sorulara verilen

cevapların aritmetik ortalaması alınmıştır. Daha sonra elde edilen yeni değişkenin (bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları değişkeni) normal dağılıma uygun olup olmadığı Kolmogorov–Smirnov ve Shapiro–Wilk testleri ile sınanmıştır.

Tablo 4.68. H₂₁ Hipotezi İçin Oluşturulan Yeni Değişkenin Normal Dağılım Testi Sonuçları

	Kolmogorov-Smirnov		Shapiro-Wilk	
	Test Değeri	Anlamlılık	Test Değeri	Anlamlılık
Faktör 4, 5 ve 6	0,120	0,000	0,874	0,000

Yapılan test sonucunda Faktör 4, Faktör 5 ve Faktör 6’ün birlikte ele alındığı yeni değişken için hem Kolmogorov–Smirnov hem de Shapiro–Wilk testlerine ait olasılık değerleri 0,000 olarak hesaplanmıştır. Her iki testin sonucuna göre, Faktör 4, Faktör 5 ve Faktör 6’ün birlikte ele alındığı yeni değişkenin normal dağılıma uymadığı ifade edilebilmektedir. Dolayısıyla ilgili hipotezin test edilmesinde parametrik olmayan testler içerisinde tercih yapılmıştır.

Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların işletme içindeki unvanları dikkate alınmaktadır. İşletme içerisindeki unvanlar toplamda 5 tane olduğundan ilgili hipotezin testi için parametrik olmayan yöntemlerden Kruskal Wallis testi uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.69. H₂₁ Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Algıları Değişkeni (Faktör 4, 5, 6)	Unvan	Kişi Sayısı	Sıra Ortalaması	Ki-Kare Değeri	Olasılık
	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	89	127,82	0,388	0,983
	Baş Denetçi	26	120,85		
	Kıdemli Denetçi	22	128,43		
	Denetçi	63	122,13		
	Denetçi Yardımcısı	50	126,75		
	Toplam	250			

Katılımcıların dağılımı incelendiğinde toplam 250 kişiden 89 tanesinin Sorumlu Ortak Baş Denetçi, 26 tanesinin Baş Denetçi, 22 tanesinin Kıdemli Denetçi, 63 tanesinin Denetçi ve 50 tanesinin Denetçi Yardımcısı unvanlarına sahip olduğu görülmüştür. Tablonun en son sütununda yer alan olasılık kısmı, ki-kare değerine ait olasılık değerini göstermektedir. Bu değer (0,983) kritik değer kabul edilen 0,05'den büyük olduğundan H_{21} hipotezi kabul edilememektedir. Buna göre, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, işletme içindeki unvanlarına göre farklılık göstermemektedir. Farklılıklara ait sütun incelendiğinde de sıra ortalamalarının genellikle 120 ile 129 arasında birbirine yakın oldukları, az da olsa farklılıklar olsa dahi bu farklılıkların istatistiksel olarak anlamlı olmadığını söylemek mümkündür.

H₂₂: Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, mesleki tecrübelerine göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezle ilgili olarak hem Bağımsız Denetim Firması Özellikleri Faktörü (Faktör 4) hem Bağımsız Denetim Firması'nın Bağımsız Denetçi Yaklaşımı Faktörü (Faktör 5) hem de Bağımsız Denetim Firması Müşteri İşletme Yaklaşımı Faktörü (Faktör 6) birlikte ele alınacağı için bu üç faktörü oluşturan sorulara verilen cevapların aritmetik ortalaması alınmıştır. Daha önce H_{21} hipotezinin test edilmesinden önce normal dağılıma uygunluk testi uygulanmış ve yeni değişkenin (bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları değişkeni) normal dağılıma uygun olmadığına karar verilmiştir. Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında bağımsız denetçilerin mesleki tecrübeleri dikkate alınmaktadır. Mesleki tecrübeler içerisinde toplamda 4 adet yıl aralığı sınıflandırması olduğundan ilgili hipotezin testi için parametrik olmayan yöntemlerden Kruskal Wallis testi uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.70. H₂₂ Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Algıları Değişkeni (Faktör 4, 5, 6)	Mesleki Tecrübe	Kişi Sayısı	Sıra Ortalaması	Ki-Kare Değeri	Olasılık
	1-5 yıl	51	130,00	3,070	0,381
	6-10 yıl	43	122,63		
	11-15 yıl	46	109,88		
	16 ve üstü	110	131,07		
	Toplam	250			

Katılımcıların dağılımı incelendiğinde toplam 250 kişiden 51 tanesinin 1 – 5 yıl arasında mesleki tecrübeye, 45 tanesinin 6 – 10 yıl arasında mesleki tecrübeye, 46 tanesinin 11 – 15 yıl arasında mesleki tecrübeye ve 110 tanesinin 16 ve üzeri yıl arasında mesleki tecrübeye sahip olduğu görülmüştür. Tablonun en son sütununda yer alan olasılık kısmı, ki-kare değerine ait olasılık değerini göstermektedir. Bu değer (0,381) kritik değer kabul edilen 0,05’den büyük olduğundan H_{22} hipotezi kabul edilememektedir. Buna göre, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, mesleki tecrübelerine göre farklılık göstermemektedir. Farklılıklara ait sütun incelendiğinde de sıra ortalamalarının genellikle 109 ile 131 arasında birbirine yakın oldukları, az da olsa farklılıklar olsa dahi bu farklılıkların istatistiksel olarak anlamlı olmadığını söylemek mümkündür.

H₂₃: Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, gerçekleştirdikleri bağımsız denetim türlerine göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezle ilgili olarak hem Bağımsız Denetim Firması Özellikleri Faktörü (Faktör 4) hem Bağımsız Denetim Firması’nın Bağımsız Denetçi Yaklaşımı Faktörü (Faktör 5) hem de Bağımsız Denetim Firması Müşteri İşletme Yaklaşımı Faktörü (Faktör 6) birlikte ele alınacağı için bu üç faktörü oluşturan sorulara verilen cevapların aritmetik ortalaması alınmıştır. Daha önce H_{21} hipotezinin test edilmesinden önce normal dağılıma uygunluk testi uygulanmış ve yeni değişkenin (bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları değişkeni) normal dağılıma uygun olmadığına karar verilmiştir. Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında bağımsız denetçilerin gerçekleştirdikleri bağımsız denetim türleri dikkate alınmaktadır. Bağımsız denetçilerin vermiş olduğu hizmetler genel olarak bağımsız denetim, iç denetim, uygunluk denetimi ve tasdik işleri olmak üzere dört gruba ayrılmıştır. Tüm hizmetler için sunulup sunulmama şeklinde iki grup olduğundan parametrik olmayan yöntemlerden Mann – Whitney U testi uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.71. H₂₃ Hipotezi İçin Mann – Whitney U Testi Sonuçları

	Hizmet Türü	Hizmet Durumu	Kişi Sayısı	Sıra Ortalaması	Olasılık
Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Algıları Değişkeni (Faktör 4, 5, 6)	Bağımsız Denetim	Var	247	---	---
		Yok	3	---	
	İç Denetim	Var	140	136,28	0,037*
		Yok	110	117,03	
	Uygunluk Denetimi	Var	102	105,64	0,000*
		Yok	148	139,19	
	Tasdik İşleri	Var	129	120,11	0,223
		Yok	121	131,24	

*: 0,05 düzeyinde anlamlı

Bağımsız denetim türünde hizmet veren 247 kişi, hizmet vermeyen ise 3 kişi yer almaktadır. Dağılımın çok orantısız olması sebebiyle bağımsız denetim türünde hizmet verme durumuna göre bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları arasında fark olup olmadığına ilişkin test gerçekleştirilmemiştir. Diğer hizmet türleri incelendiğinde, çalışmaya dahil olan bağımsız denetçilerden 140 tanesinin iç denetim hizmeti sunduğu, kalan 110 tanesinin ise bu hizmeti sunmadığı anlaşılmıştır. Uygunluk denetimi hizmeti veren 102 bağımsız denetçi varken tasdik işleri hizmeti veren 129 bağımsız denetçi bulunmaktadır. Mann – Whitney U Testi sonuçlarına göre olasılık değeri, kritik değerden (0,05) küçük olan kısımlarda istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar vardır. Buna göre, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları iç denetim ve uygunluk denetimi hizmetleri açısından ilgili hizmetleri verip vermeme durumuna göre farklılık göstermektedir. İç denetim hizmeti veren bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, bu hizmeti vermeyen bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algılarından daha fazla iken uygunluk denetim hizmeti veren bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, bu hizmeti vermeyen bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algılarından daha azdır. Tasdik işleri hizmeti açısından ise bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları bu hizmeti verenler ile hizmeti vermeyenler arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

H₂₄: Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, denetledikleri işletmelerde iç denetim birimi olup olmamasına göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezle ilgili olarak hem Bağımsız Denetim Firması Özellikleri Faktörü (Faktör 4) hem Bağımsız Denetim Firması'nın Bağımsız Denetçi Yaklaşımı Faktörü (Faktör 5) hem de Bağımsız Denetim Firması Müşteri İşletme Yaklaşımı Faktörü (Faktör 6) birlikte ele alınacağı için bu üç faktörü oluşturan sorulara verilen cevapların aritmetik ortalaması alınmıştır. Daha önce H_{21} hipotezinin test edilmesinden önce normal dağılıma uygunluk testi uygulanmış ve yeni değişkenin (bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları değişkeni) normal dağılıma uygun olmadığına karar verilmiştir.

Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında bağımsız denetçilerin denetim yaptıkları işletmelerde iç denetim birimi olup olmaması dikkate alınmaktadır. Üç durum olduğundan Kruskal Wallis testi uygulanmış ve sonuçlar aşağıda özetlenmiştir.

Tablo 4.72. H_{24} Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Algıları Değişkeni (Faktör 4, 5, 6)	İç Denetim Birimi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Olasılık
	Var	109	127,92	0,743
	Yok	29	130,97	
	Kısmen	112	121,73	
	Toplam	250		

Katılımcıların dağılımı incelendiğinde toplam 250 işletmeden 109 tanesinde iç denetim birimi olduğu, 29 tanesinde iç denetim birimi olmadığı ve 112 tanesinde ise iç denetim birimi kısmen olduğu görülmektedir. Yapılan test sonucunda olasılık değerinin (0,743) kritik değer kabul edilen 0,05'den büyük olduğundan H_{24} hipotezi kabul edilememektedir. Buna göre, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, denetledikleri işletmelerde iç denetim birimi olup olmamasına göre farklılık göstermemektedir.

H₂₅: Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, denetledikleri işletmelerin bağımsız denetime verdiği öneme göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezle ilgili olarak hem Bağımsız Denetim Firması Özellikleri Faktörü (Faktör 4) hem Bağımsız Denetim Firması'nın Bağımsız Denetçi Yaklaşımı Faktörü (Faktör 5) hem de Bağımsız Denetim Firması Müşteri İşletme Yaklaşımı Faktörü (Faktör 6) birlikte ele alınacağı için bu üç faktörü oluşturan sorulara verilen cevapların aritmetik ortalaması alınmıştır. Daha önce H_{21} hipotezinin test edilmesinden önce normal dağılıma uygunluk testi uygulanmış ve yeni değişkenin (bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları değişkeni) normal dağılıma uygun olmadığına karar verilmiştir.

Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında bağımsız denetçilerin denetim yaptıkları işletmelerin bağımsız denetime verdiği önem düzeyi dikkate alınmaktadır. Üç durum olduğundan Kruskal Wallis testi uygulanmış ve sonuçlar aşağıda özetlenmiştir;

Tablo 4.73. H_{25} Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Algıları Değişkeni (Faktör 4, 5, 6)	İç Denetim Birimi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Olasılık
	Var	136	122,71	0,086
	Yok	24	101,15	
	Kısmen	90	136,21	
	Toplam	250		

Katılımcıların dağılımı incelendiğinde toplam 250 işletmeden 136 tanesinin bağımsız denetime önem verdiği, 24 tanesinin bağımsız denetime önem vermediği ve 90 tanesinin bağımsız denetime kısmen önem verdiği görülmektedir. Yapılan test sonucunda olasılık değerinin (0,086) kritik değer kabul edilen 0,05'den büyük olduğundan H_{25} hipotezi kabul edilememektedir. Buna göre, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, denetledikleri işletmelerin bağımsız denetime verdiği öneme göre farklılık göstermemektedir.

H_{26} : Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, müşteri işletmelerin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olup olmamasına ve bunun denetim maliyetleri üzerindeki etkisine göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezle ilgili olarak hem Bağımsız Denetim Firması Özellikleri Faktörü (Faktör 4) hem Bağımsız Denetim Firması'nın Bağımsız Denetçi Yaklaşımı Faktörü (Faktör 5) hem de Bağımsız Denetim Firması Müşteri İşletme Yaklaşımı Faktörü (Faktör 6) birlikte ele alınacağı için bu üç faktörü oluşturan sorulara verilen cevapların aritmetik ortalaması alınmıştır. Daha önce H_{21} hipotezinin test edilmesinden önce normal dağılıma uygunluk testi uygulanmış ve yeni değişkenin (bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları değişkeni) normal dağılıma uygun olmadığına karar verilmiştir.

Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında müşteri işletmelerin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olup olmaması ve bunun denetim maliyetleri üzerindeki etkisi dikkate alınmaktadır. İki durum olduğundan Mann-Whitney U testi uygulanmış ve sonuçlar aşağıda özetlenmiştir.

Tablo 4.74. H_{26} Hipotezi İçin Mann Whitney U Testi Sonuçları

Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Algıları Değişkeni (Faktör 4, 5, 6)	İç Denetim Birimi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Olasılık
	Var	216	125,63	0,942
	Yok	34	124,66	
	Toplam	250		

Katılımcıların dağılımı incelendiğinde toplam 250 işletmeden 216 tanesinin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olduğu, 34 tanesinin ise etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmadığı görülmektedir. Yapılan test sonucunda olasılık değerinin (0,942) kritik değer kabul edilen 0,05'den büyük olduğundan H_{26} hipotezi kabul edilememektedir. Buna göre, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, müşteri işletmelerin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olup olmamasına ve bunun denetim maliyetleri üzerindeki etkisine göre farklılık göstermemektedir.

H_{27} : Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, 2019 yılında denetledikleri işletme sayısına göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezle ilgili olarak hem Bağımsız Denetim Firması Özellikleri Faktörü (Faktör 4) hem Bağımsız Denetim Firması'nın Bağımsız Denetçi Yaklaşımı Faktörü (Faktör 5) hem de Bağımsız Denetim Firması Müşteri İşletme Yaklaşımı Faktörü (Faktör 6) birlikte ele alınacağı için bu üç faktörü oluşturan sorulara verilen cevapların aritmetik ortalaması alınmıştır. Daha önce H_{21} hipotezinin test edilmesinden önce normal dağılıma uygunluk testi uygulanmış ve yeni değişkenin (bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları değişkeni) normal dağılıma uygun olmadığına karar verilmiştir.

Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında bağımsız denetçilerin 2019 yılında denetledikleri işletme sayıları dikkate alınmaktadır. Toplam beş durum olduğundan Kruskal Wallis testi uygulanmış ve sonuçlar aşağıda özetlenmiştir.

Tablo 4.75. H_{27} Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Bağımsız Denetçilerin Bağımsız Denetim Algıları Değişkeni (Faktör 4, 5, 6)	Denetlenen İşletme Sayısı Aralığı	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Ki-Kare Değeri	Olasılık
	5'ten az	45	124,53	0,782	0,941
	5-9 arası	34	125,21		
	10-14 arası	28	115,13		
	15-19 arası	39	129,81		
	20 ve üstü	104	127,19		
	Toplam	250			

Dağılım incelendiğinde 2019 yılında 45 bağımsız denetçinin 5'den az işletmeyi denetlediği, 34 bağımsız denetçinin 5 ile 9 arasında işletmeyi denetlediği, 28 bağımsız denetçinin 10 ile 14 arasında işletmeyi denetlediği, 39 bağımsız denetçinin 15 ile 19 arasında işletmeyi denetlediği ve 104 bağımsız denetçinin 20'den fazla işletmeyi denetlediği görülmektedir. Tablonun en son sütununda yer alan olasılık kısmı, ki-kare değerine ait olasılık değerini göstermektedir. Bu değer (0,941) kritik değer kabul edilen 0,05'den büyük olduğundan H_{27} hipotezi kabul edilememektedir. Buna göre, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, 2019 yılında denetledikleri işletme sayısına göre farklılık göstermemektedir.

H_{41} : Bağımsız denetçilerin iç denetim algıları, işletme içindeki unvanlarına göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezle ilgili olarak hem İç Denetim ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki Faktörü (Faktör 7) hem de İç Denetim ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkiyi Düzenleyen Mevzuat Özellikleri Faktörü (Faktör 8) birlikte ele alınacağı için bu iki faktörü oluşturan sorulara verilen cevapların aritmetik ortalaması alınmıştır. Daha sonra elde edilen yeni değişkenin (bağımsız denetçilerin iç denetim algıları değişkeni) normal dağılıma uygun olup olmadığı Kolmogorov–Smirnov ve Shapiro–Wilk testleri ile sınanmıştır.

Tablo 4.76. H₄₁ İçin Oluşturulan Yeni Değişkenin Normal Dağılım Testi Sonuçları

	Kolmogorov-Smirnov		Shapiro-Wilk	
	Test Değeri	Anlamlılık	Test Değeri	Anlamlılık
Faktör 7 ve 8	0,108	0,000	0,955	0,000

Yapılan test sonucunda Faktör 7 ve Faktör 8'in birlikte ele alındığı yeni değişken için hem Kolmogorov – Smirnov hem de Shapiro – Wilk testlerine ait olasılık değerleri 0,000 olarak hesaplanmıştır. Her iki testin sonucuna göre, Faktör 7 ve Faktör 8'in birlikte ele alındığı yeni değişkenin (bağımsız denetçilerin iç denetim algıları değişkeni) normal dağılıma uymadığı ifade edilebilmektedir. Dolayısıyla ilgili hipotezin test edilmesinde parametrik olmayan testler içerisinde tercih yapılmıştır.

Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında bağımsız denetçilerin işletme içindeki unvanları dikkate alınmaktadır. İşletme içerisindeki unvanlar toplamda 5 tane olduğundan ilgili hipotezin testi için parametrik olmayan yöntemlerden Kruskal Wallis testi uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.77. H₄₁ Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Bağımsız Denetçilerin İç Denetim Algıları Değişkeni (Faktör 7, 8)	Unvan	Kişi Sayısı	Sıra Ortalaması	Ki-Kare Değeri	Olasılık
	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	89	128,81	1,173	0,882
	Baş Denetçi	26	112,63		
	Kıdemli Denetçi	22	121,61		
	Denetçi	63	124,99		
	Denetçi Yardımcısı	50	128,64		
	Toplam	250			

Tablonun en son sütununda yer alan olasılık kısmı, ki-kare değerine ait olasılık değerini göstermektedir. Bu değer (0,882) kritik değer kabul edilen 0,05'den büyük olduğundan H_{41} hipotezi kabul edilememektedir. Buna göre, bağımsız denetçilerin iç denetim algıları, işletme içindeki unvanlarına göre farklılık göstermemektedir. Farklılıklara ait sütun incelendiğinde de sıra ortalamalarının genellikle 121 ile 129 arasında birbirine yakın oldukları, az da olsa farklılıklar olsa dahi bu farklılıkların istatistiksel olarak anlamlı olmadığını söylemek mümkündür.

H_{42} : Bağımsız denetçilerin iç denetim algıları, mesleki tecrübelerine göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezle ilgili olarak hem İç Denetim ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki Faktörü (Faktör 7) hem de İç Denetim ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkiyi Düzenleyen Mevzuat Özellikleri Faktörü (Faktör 8) birlikte ele alınacağı için bu iki faktörü oluşturan sorulara verilen cevapların aritmetik ortalaması alınmıştır. Daha önce H_{41} hipotezinin test edilmesinden önce normal dağılıma uygunluk testi uygulanmış ve yeni değişkenin (bağımsız denetçilerin iç denetim algıları değişkeni) normal dağılıma uygun olmadığına karar verilmiştir. Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında bağımsız denetçilerin mesleki tecrübeleri dikkate alınmaktadır. Mesleki tecrübeler içerisinde toplamda 4 adet yıl aralığı sınıflandırması olduğundan ilgili hipotezin testi için parametrik olmayan yöntemlerden Kruskal Wallis testi uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.78. H_{42} Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Bağımsız Denetçilerin İç Denetim Algıları Değişkeni (Faktör 7, 8)	Mesleki Tecrübe	Kişi Sayısı	Sıra Ortalaması	Ki-Kare Değeri	Olasılık
	1-5 yıl	51	134,74	1,229	0,746
	6-10 yıl	43	119,29		
	11-15 yıl	46	122,73		
	16 ve üstü	110	124,80		
	Toplam	250			

Tablonun en son sütununda yer alan olasılık kısmı, ki-kare değerine ait olasılık değerini göstermektedir. Bu değer (0,746) kritik değer kabul edilen 0,05'den büyük

olduğundan H_{42} hipotezi kabul edilememektedir. Buna göre, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, mesleki tecrübelerine göre farklılık göstermemektedir. Farklılıklara ait sütun incelendiğinde de sıra ortalamalarının genellikle 119 ile 135 arasında birbirine yakın oldukları, az da olsa farklılıklar olsa dahi bu farklılıkların istatistiksel olarak anlamlı olmadığını söylemek mümkündür.

H_{43} : Bağımsız denetçilerin iç denetim algıları, gerçekleştirdikleri bağımsız denetim türlerine göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezle ilgili olarak hem İç Denetim ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki Faktörü (Faktör 7) hem de İç Denetim ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkiyi Düzenleyen Mevzuat Özellikleri Faktörü (Faktör 8) birlikte ele alınacağı için bu iki faktörü oluşturan sorulara verilen cevapların aritmetik ortalaması alınmıştır. Daha önce H_{41} hipotezinin test edilmesinden önce normal dağılıma uygunluk testi uygulanmış ve yeni değişkenin (bağımsız denetçilerin iç denetim algıları değişkeni) normal dağılıma uygun olmadığına karar verilmiştir.

Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında bağımsız denetçilerin gerçekleştirdikleri bağımsız denetim türleri dikkate alınmaktadır. Bağımsız denetçilerin vermiş olduğu hizmetler genel olarak bağımsız denetim, iç denetim, uygunluk denetimi ve tasdik işleri olmak üzere dört gruba ayrılmıştır. Tüm hizmetler için sunulup sunulmama şeklinde iki grup olduğundan parametrik olmayan yöntemlerden Mann – Whitney U testi uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.79. H_{43} Hipotezi İçin Mann – Whitney U Testi Sonuçları

	Hizmet Türü	Hizmet Durumu	Kişi Sayısı	Sıra Ortalaması	Olasılık
Bağımsız Denetçilerin İç Denetim Algıları Değişkeni (Faktör 7, 8)	Bağımsız Denetim	Var	247	---	---
		Yok	3	---	
	İç Denetim	Var	140	120,03	0,289
		Yok	110	129,8	
	Uygunluk Denetimi	Var	102	118,74	0,219
		Yok	148	130,16	
	Tasdik İşleri	Var	129	124,18	0,766
		Yok	121	126,9	

*: 0,05 düzeyinde anlamlı

Bağımsız denetim türünde hizmet veren 247 kişi, hizmet vermeyen ise 3 kişi yer almaktadır. Dağılımın çok orantısız olması sebebiyle bağımsız denetim türünde hizmet verme durumuna göre bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları arasında fark olup olmadığına ilişkin test gerçekleştirilmemiştir. Diğer hizmet türleri incelendiğinde, çalışmaya dahil olan bağımsız denetçilerden 140 tanesinin iç denetim hizmeti sunduğu, kalan 110 tanesinin ise bu hizmeti sunmadığı anlaşılmıştır. Uygunluk denetimi hizmeti veren 102 bağımsız denetçi varken tasdik işleri hizmeti veren 129 bağımsız denetçi bulunmaktadır. Mann – Whitney U Testi sonuçlarına göre olasılık değeri, kritik değerden (0,05) büyük olan kısımlarda istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar yoktur. Buna göre, bağımsız denetçilerin iç denetim algıları, bağımsız denetim türlerine göre farklılık göstermemektedir. Dolayısıyla hizmet türü ne olursa olsun hiçbir grupta bağımsız denetçilerin iç denetim algıları, gerçekleştirdikleri bağımsız denetim türlerine göre farklılık göstermemektedir.

H44: Bağımsız denetçilerin iç denetim algıları, denetledikleri işletmelerde iç denetim birimi olup olmamasına göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezle ilgili olarak hem İç Denetim ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki Faktörü (Faktör 7) hem de İç Denetim ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkiyi Düzenleyen Mevzuat Özellikleri Faktörü (Faktör 8) birlikte ele alınacağı için bu iki faktörü oluşturan sorulara verilen cevapların aritmetik ortalaması alınmıştır. Daha önce H_{41} hipotezinin test edilmesinden önce normal dağılıma uygunluk testi uygulanmış ve yeni değişkenin (bağımsız denetçilerin iç denetim algıları değişkeni) normal dağılıma uygun olmadığına karar verilmiştir.

Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında bağımsız denetçilerin denetim yaptıkları işletmelerde iç denetim birimi olup olmaması dikkate alınmaktadır. Üç durum olduğundan Kruskal Wallis testi uygulanmış ve sonuçlar aşağıda özetlenmiştir.

Tablo 4.80. H₄₄ Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Bağımsız Denetçilerin İç Denetim Algıları Değişkeni (Faktör 7, 8)	İç Denetim Birimi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Olasılık
	Var	109	124,77	0,338
	Yok	29	143,60	
	Kısmen	112	121,53	
	Toplam	250		

Katılımcıların dağılımı incelendiğinde toplam 250 işletmeden 109 tanesinde iç denetim birimi olduğu, 29 tanesinde iç denetim birimi olmadığı ve 112 tanesinde ise iç denetim birimi kısmen olduğu görülmektedir. Yapılan test sonucunda olasılık değerinin (0,338) kritik değer kabul edilen 0,05’den büyük olduğundan H₄₄ hipotezi kabul edilememektedir. Buna göre, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, denetledikleri işletmelerde iç denetim birimi olup olmamasına göre farklılık göstermemektedir.

H₄₅: Bağımsız denetçilerin iç denetim algıları, denetledikleri işletmelerin bağımsız denetime verdiği öneme göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezle ilgili olarak hem İç Denetim ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki Faktörü (Faktör 7) hem de İç Denetim ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkiyi Düzenleyen Mevzuat Özellikleri Faktörü (Faktör 8) birlikte ele alınacağı için bu iki faktörü oluşturan sorulara verilen cevapların aritmetik ortalaması alınmıştır. Daha önce H₄₁ hipotezinin test edilmesinden önce normal dağılıma uygunluk testi uygulanmış ve yeni değişkenin (bağımsız denetçilerin iç denetim algıları değişkeni) normal dağılıma uygun olmadığına karar verilmiştir.

Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında bağımsız denetçilerin denetim yaptıkları işletmelerin bağımsız denetime verdiği önem düzeyi dikkate alınmaktadır. Üç durum olduğundan Kruskal Wallis testi uygulanmış ve sonuçlar aşağıda özetlenmiştir.

Tablo 4.81 H₄₅ Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Bağımsız Denetçilerin İç Denetim Algıları Değişkeni (Faktör 7, 8)	İç Denetim Birimi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Olasılık
	Var	136	137,42	0,002
	Yok	24	83,67	
	Kısmen	90	118,64	
	Toplam	250		

Katılımcıların dağılımı incelendiğinde toplam 250 işletmeden 136 tanesinin bağımsız denetime önem verdiği, 24 tanesinin bağımsız denetime önem vermediği ve 90 tanesinin bağımsız denetime kısmen önem verdiği görülmektedir. Yapılan test sonucunda olasılık değerinin (0,002) kritik değer kabul edilen 0,05'den küçük olduğundan H₄₅ hipotezi kabul edilebilmektedir. Buna göre, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, denetledikleri işletmelerin bağımsız denetime verdiği öneme göre farklılık göstermektedir. Sıra ortalaması sütunu incelendiğinde iç denetim birimi bulunan işletmelerde görev yapan bağımsız denetçilerin iç denetim algılarının, iç denetim birimi kısmen bulunan ya da bulunmayan işletmelerde görev yapan bağımsız denetçilerden daha yüksek olduğu ifade edilebilmektedir.

Bu farklılığın kaynağını ortaya koymak için Kruskal Wallis test sonucunun detay kısmındaki ikili karşılaştırma (pairwise comparisons) tablosu incelenmiştir.

Tablo 4.82. H₄₅ Hipotezi İçin Yapılan Kruskal Wallis Testi İkili Karşılaştırma Sonuçları

Grup 1	Grup 2	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
Var	Yok	53,752	0,001*
	Kısmen	18,775	0,056
Kısmen	Yok	-34,978	0,035*

*: %5 düzeyinde anlamlı.

Bağımsız denetçilerin iç denetim algıları açısından denetledikleri işletmelerin bağımsız denetime verdiği öneme göre farkları incelendiğinde anlamlılık düzeyi 0,05'den küçük olan denetlenen işletmelerin bağımsız denetime verdiği önem arasında

istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Bağımsız denetime önem veren işletmelerde görev yapan bağımsız denetçilerin iç denetim algılarının bağımsız denetime önem vermeyen işletmelerde görev yapan bağımsız denetçilerden farklı olduğu görülmektedir. Bağımsız denetime kısmen önem veren işletmelerde görev yapan bağımsız denetçilerin iç denetim algılarının bağımsız denetime önem vermeyen işletmelerde görev yapan bağımsız denetçilerden farklı olduğu görülmektedir.

H₄₆: Bağımsız denetçilerin iç denetim algıları, müşteri işletmelerin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olup olmamaları ve bunun denetim maliyetlerini etkilemesine göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezle ilgili olarak hem İç Denetim ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki Faktörü (Faktör 7) hem de İç Denetim ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkiyi Düzenleyen Mevzuat Özellikleri Faktörü (Faktör 8) birlikte ele alınacağı için bu iki faktörü oluşturan sorulara verilen cevapların aritmetik ortalaması alınmıştır. Daha önce H₄₁ hipotezinin test edilmesinden önce normal dağılıma uygunluk testi uygulanmış ve yeni değişkenin (bağımsız denetçilerin iç denetim algıları değişkeni) normal dağılıma uygun olmadığına karar verilmiştir.

Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında müşteri işletmelerin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olup olmaması ve bunun denetim maliyetleri üzerindeki etkisi dikkate alınmaktadır. İki durum olduğundan Mann-Whitney U testi uygulanmış ve sonuçlar aşağıda özetlenmiştir.

Tablo 4.83. H₄₆ Hipotezi İçin Mann Whitney U Testi Sonuçları

Bağımsız Denetçilerin İç Denetim Algıları Değişkeni (Faktör 7, 8)	İç Denetim Birimi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Olasılık
	Var	216	127,29	0,324
	Yok	34	114,15	
	Toplam	250		

Katılımcıların dağılımı incelendiğinde toplam 250 işletmeden 216 tanesinin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olduğu, 34 tanesinin ise etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmadığı görülmektedir. Yapılan test sonucunda olasılık değerinin (0,324) kritik

değer kabul edilen 0,05'den büyük olduğundan H_{46} hipotezi kabul edilememektedir. Buna göre, bağımsız denetçilerin iç denetim algıları, müşteri işletmelerin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olup olmamasına ve bunun denetim maliyetleri üzerindeki etkisine göre farklılık göstermemektedir.

H₄₇: Bağımsız denetçilerin iç denetim algıları, 2019 yılında denetledikleri işletme sayısına göre farklılık göstermektedir.

Oluşturulan hipotezle ilgili olarak hem İç Denetim ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki Faktörü (Faktör 7) hem de İç Denetim ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkiyi Düzenleyen Mevzuat Özellikleri Faktörü (Faktör 8) birlikte ele alınacağı için bu iki faktörü oluşturan sorulara verilen cevapların aritmetik ortalaması alınmıştır. Daha önce H_{41} hipotezinin test edilmesinden önce normal dağılıma uygunluk testi uygulanmış ve yeni değişkenin (bağımsız denetçilerin iç denetim algıları değişkeni) normal dağılıma uygun olmadığına karar verilmiştir.

Oluşturulan hipotezde gruplara ilişkin farklılıklar kısmında bağımsız denetçilerin 2019 yılında denetledikleri işletme sayıları dikkate alınmaktadır. Toplam beş durum olduğundan Kruskal Wallis testi uygulanmış ve sonuçlar aşağıda özetlenmiştir.

Tablo 4.84. H_{47} Hipotezi İçin Kruskal Wallis Testi Sonuçları

	Denetlenen İşletme Sayısı Aralığı	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Ki-Kare Değeri	Olasılık
Bağımsız Denetçilerin İç Denetim Algıları Değişkeni (Faktör 7, 8)	5'ten az	45	133,12	7,239	0,124
	5-9 arası	34	98,57		
	10-14 arası	28	118,73		
	15-19 arası	39	121,01		
	20 ve üstü	104	134,51		
	Toplam	250			

Dağılım incelendiğinde 2019 yılında 45 bağımsız denetçinin 5'den az işletmeyi denetlediği, 34 bağımsız denetçinin 5 ile 9 arasında işletmeyi denetlediği, 28 bağımsız denetçinin 10 ile 14 arasında işletmeyi denetlediği, 39 bağımsız denetçinin 15 ile 19 arasında işletmeyi denetlediği ve 104 bağımsız denetçinin 20'den fazla işletmeyi denetlediği görülmektedir. Tablonun en son sütununda yer alan olasılık kısmı, ki-kare

değerine ait olasılık değerini göstermektedir. Bu değer (0,124) kritik değer kabul edilen 0,05'den büyük olduğundan H_{47} hipotezi kabul edilememektedir. Buna göre, bağımsız denetçilerin iç denetim algıları, 2019 yılında denetledikleri işletme sayısına göre farklılık göstermemektedir.

4.6.3.2.2. İlişki Hipotezlerinin Testi

Çalışma kapsamında bağımsız denetçi ölçeğine faktörler arasındaki ilişkiler üzerine oluşturulan hipotezlere ait testler ve elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

H₇: Bağımsız denetim firması özellikleri ile bağımsız denetim firmasının bağımsız denetçi yaklaşımı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Oluşturulan hipotezin testi için Bağımsız Denetim Firması Özellikleri Faktörü (Faktör 4) ile Bağımsız Denetim Firmasının Bağımsız Denetçi Yaklaşımı Faktörü (Faktör 5) arasındaki ilişki test edilmiştir. Buna göre elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.85. H₇ Hipotezi İçin Spearman Sıra Korelasyon Sonuçları

			Bağımsız Denetim Firması Özellikleri	Bağımsız Denetim Firmasının Bağımsız Denetçi Yaklaşımı
Spearman's rho	Bağımsız Denetim Firması Özellikleri	Korelasyon Katsayısı	1,000	0,355**
		Olasılık	---	0,000

Elde edilen sonuçlara göre, olasılık değerinin (0,000) kritik değerden (0,05) küçük olması sebebiyle H_7 hipotezinin kabul edilebildiğini ifade etmek mümkündür. Bu durumda, bağımsız denetim firması özellikleri ile bağımsız denetim firmasının bağımsız denetçi yaklaşımı arasında anlamlı bir ilişki vardır. Bu ilişkinin yönü ve gücü ise pozitif yönde ve yaklaşık %36 (%35,5) düzeyindedir. Yani, bağımsız denetim firması özellikleri ile bağımsız denetim firmasının bağımsız denetçi yaklaşımı birbirini aynı yönde etkileyen ve orta şiddetli bir ilişki içerisinde bulunan iki faktördür.

Bağımsız denetim firmasının örgütsel bir yapıya sahip olması, denetim faaliyetleri sırasında bağımsız denetim standartlarında belirtilen mesleki standartları desteklemesi,

firmanın mesleki kuruluşları ve düzenleyici otoriteleri tarafından denetlenmesi, firmanın çalışanı durumundaki bağımsız denetçilerle olan ilişkisini de pozitif yönde etkilemektedir. Firmanın özelliklerinde yer alan bu nitelikler ne kadar güçlüyse bağımsız denetçileri rotasyon konusunda takip etmesi, eğitimlere katılma konusundaki teşviki de o kadar çok artmaktadır. Araştırmanın neticesine göre, bu durum, BIST’de işlem gören işletmelerin bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten bağımsız denetim firmaları ile çalışanları olan bağımsız denetçiler arasında da mevcuttur.

H₈: Bağımsız denetim firması özellikleri ile Bağımsız denetim Firmasının müşteri işletme yaklaşımı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Oluşturulan hipotezin testi için Bağımsız Denetim Firması Özellikleri Faktörü (Faktör 4) ile Bağımsız Denetim Firmasının Müşteri İşletme Yaklaşımı Faktörü (Faktör 6) arasındaki ilişki test edilmiştir. Buna göre elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir;

Tablo 4.86. H₈ İçin Spearman Sıra Korelasyon Sonuçları

			Bağımsız Denetim Firması Özellikleri	Bağımsız Denetim Firmasının Müşteri İşletme Yaklaşımı
Spearman's rho	Bağımsız Denetim Firması Özellikleri	Korelasyon Katsayısı	1,000	0,353**
		Olasılık	---	0,000

Elde edilen sonuçlara göre, olasılık değerinin (0,000) kritik değerden (0,05) küçük olması sebebiyle H₈ hipotezinin kabul edilebildiğini ifade etmek mümkündür. Bu durumda, bağımsız denetim firması özellikleri ile bağımsız denetim firmasının müşteri işletme yaklaşımı arasında anlamlı bir ilişki vardır. Bu ilişkinin yönü ve gücü ise pozitif yönde ve yaklaşık %35 (%35,3) düzeyindedir. Yani, bağımsız denetim firması özellikleri ile bağımsız denetim firmasının müşteri işletme yaklaşımı birbirini aynı yönde etkileyen ve orta şiddetli bir ilişki içerisinde bulunan iki faktördür. Araştırmada sonucun bu yönde çıkması araştırmaya katılım sağlayan bağımsız denetim firmalarının BDS 210, BDS 315 ve BDS 550’ye özen gösterdiği sonucunu verebilir.

H₉: Bağımsız denetim firması özellikleri ile İç denetim ile bağımsız denetim arasındaki ilişki arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Oluşturulan hipotezin testi için Bağımsız Denetim Firması Özellikleri Faktörü (Faktör 4) ile İç Denetim İle Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki Faktörü (Faktör 7) arasındaki ilişki test edilmiştir. Buna göre elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.87. H₉ İçin Spearman Sıra Korelasyon Sonuçları

			Bağımsız Denetim Firması Özellikleri	İç Denetim İle Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki
Spearman's rho	Bağımsız Denetim Firması Özellikleri	Korelasyon Katsayısı	1,000	0,186**
		Olasılık	---	0,003

Elde edilen sonuçlara göre, olasılık değerinin (0,003) kritik değerden (0,05) küçük olması sebebiyle H₉ hipotezinin kabul edilebildiğini ifade etmek mümkündür. Bu durumda, bağımsız denetim firması özellikleri ile iç denetim ile bağımsız denetim arasındaki ilişki arasında anlamlı bir ilişki vardır. Bu ilişkinin yönü ve gücü ise pozitif yönde ve yaklaşık %19 (%18,6) düzeyindedir. Yani, bağımsız denetim firması özellikleri ile iç denetim ile bağımsız denetim arasındaki ilişki birbirini aynı yönde etkileyen ve zayıf şiddetli bir ilişki içerisinde bulunan iki faktördür.

H₁₀: Bağımsız denetim firması özellikleri ile İç denetim ile bağımsız arasındaki ilişkiyi düzenleyen mevzuat özellikleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Oluşturulan hipotezin testi için Bağımsız Denetim Firması Özellikleri Faktörü (Faktör 4) ile İç Denetim İle Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkiyi Düzenleyen Mevzuat Özellikleri Faktörü (Faktör 8) arasındaki ilişki test edilmiştir. Buna göre elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.88. H₁₀ Hipotezi İçin Spearman Sıra Korelasyon Sonuçları

			Bağımsız Denetim Firması Özellikleri	İç Denetim İle Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkiyi Düzenleyen Mevzuat Özellikleri
Spearman's rho	Bağımsız Denetim Firması Özellikleri	Korelasyon Katsayısı	1,000	0,112
		Olasılık	---	0,078

Elde edilen sonuçlara göre, olasılık değerinin (0,078) kritik değerden (0,05) büyük olması sebebiyle H_{10} hipotezinin kabul edilemediğini ifade etmek mümkündür. Bu durumda, bağımsız denetim firması özellikleri iç denetim ile bağımsız denetim arasındaki ilişkiyi düzenleyen mevzuat özellikleri arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H_{11} : Bağımsız Denetim Firması Müşteri İşletme Yaklaşımı ile iç denetim ile bağımsız denetim arası ilişki arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Oluşturulan hipotezin testi için Bağımsız Denetim Firması Müşteri İşletme Yaklaşımı Faktörü (Faktör 6) ile İç Denetim İle Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki Faktörü (Faktör 7) arasındaki ilişki test edilmiştir. Buna göre elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.89. H_{11} İçin Spearman Sıra Korelasyon Sonuçları

			Bağımsız Denetim Firması Müşteri İşletme Yaklaşımı	İç Denetim İle Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki
Spearman's rho	Bağımsız Denetim Firması Müşteri İşletme Yaklaşımı	Korelasyon Katsayısı	1,000	0,161**
		Olasılık	---	0,011

Elde edilen sonuçlara göre, olasılık değerinin (0,011) kritik değerden (0,05) küçük olması sebebiyle H_{11} hipotezinin kabul edilebildiğini ifade etmek mümkündür. Bu durumda, Bağımsız denetim firması müşteri işletme yaklaşımı ile iç denetim ile bağımsız denetim arası ilişki arasındaki ilişki arasında anlamlı bir ilişki vardır. Bu ilişkinin yönü ve gücü ise pozitif yönde ve yaklaşık %16 (%16,1) düzeyindedir. Yani, bağımsız denetim firması müşteri işletme yaklaşımı ile iç denetim ile bağımsız denetim arası ilişki arasındaki ilişki birbirini aynı yönde etkileyen ve zayıf şiddetli bir ilişki içerisinde bulunan iki faktördür.

H_{12} : İç denetim ile bağımsız denetim arasındaki ilişki ile iç denetim ile bağımsız denetim arasındaki ilişkiyi düzenleyen mevzuat özellikleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Oluşturulan hipotezin testi için İç Denetim İle Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki Faktörü (Faktör 7) ile İç Denetim İle Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkiyi Düzenleyen Mevzuat

Özellikleri Faktörü (Faktör 8) arasındaki ilişki test edilmiştir. Buna göre elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.90. H₁₂ İçin Spearman Sıra Korelasyon Sonuçları

			İç Denetim İle Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki	İç Denetim İle Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkiyi Düzenleyen Mevzuat Özellikleri
Spearman's rho	İç Denetim İle Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki	Korelasyon Katsayısı	1,000	0,193**
		Olasılık	---	0,002

Elde edilen sonuçlara göre, olasılık değerinin (0,002) kritik değerden (0,05) küçük olması sebebiyle H₁₂ hipotezinin kabul edilebildiğini ifade etmek mümkündür. Bu durumda, iç denetim ile bağımsız denetim arasındaki ilişki ile iç denetim ile bağımsız denetim arasındaki ilişkiyi düzenleyen mevzuat özellikleri arasında anlamlı bir ilişki vardır. Bu ilişkinin yönü ve gücü ise pozitif yönde ve yaklaşık %19 (%19,3) düzeyindedir. Yani, iç denetim ile bağımsız denetim arasındaki ilişki ile iç denetim ile bağımsız denetim arasındaki ilişkiyi düzenleyen mevzuat özellikleri arasındaki ilişki birbirini aynı yönde etkileyen ve zayıf şiddetli bir ilişki içerisinde bulunan iki faktördür.

SONUÇ

2000’li yıllardan itibaren meydana gelen ve global olarak etki yaratan bazı kurumsal ve mali skandallar sonucu organizasyonlarda iç denetim fonksiyonunun rolü ve önemi artmıştır. Ayrıca küreselleşme, teknolojinin hızla gelişmesi, iletişim ağlarının genişlemesi ve ekonomik gelişmeler gibi faktörler de örgütlerde, iç denetim biriminin zorunlu olması gerektiğini göstermiştir.

Bunun yanı sıra, işletmenin paydaşları işletmeden gelecek güvenilir bilgi ışığında karar alacaklardır. Bu noktada, özellikle finansal tabloların güvenilirliği konusunda işletmenin dışından, bağımsız bir tasdik mekanizmasına ihtiyaç vardır ki, bu ihtiyacı da bağımsız denetim süreci karşılamaktadır.

Birbirinden farklı yürüten bu iki denetim sürecinde iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisi, işletmelerin gerek hissedar gerekse daha geniş paydaş kesiminin haklarını koruyabilmesi ve sürdürülebilir biçimde faaliyet göstermesi açısından kritik öneme sahiptir. Hem iç denetim standartlarında hem de bağımsız denetim standartlarında bu ilişkiye yönelik düzenlemeler bulunmaktadır. Diğer taraftan, iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisine etki eden ve bu ilişkiden etkilenen birçok farklı işletme operasyonu ve kararı da bulunmaktadır.

Yukarıda da ifade edilen iki taraflı bu ilişkinin koordinasyon, işbirliği (eşgüdüm), iletişim, birbirlerinin çalışma kâğıtlarından faydalanma, karşılıklı mevzuat hâkimiyeti gibi parçaları vardır.

Yukarıda anlatılanlar ışığında bu çalışmanın amacı, bağımsız denetim ile iç denetim ilişkisine bu konuda baş rolü alan bağımsız denetçilerin ve iç denetimden sorumlu çalışan ve yöneticilerin perspektifinden bakmaktır. Aralarındaki eşgüdüm, iş birliği, karşılıklı bilgi birikimlerini tespit etmek, varsa eksiklikleri belirtmek ve daha verimli ve güvenilir denetim bilgilerinin ortaya çıkması için iki meslek grubunun durumuna yönelik önerilerde bulunmaktadır.

Anket çalışması sonucunda elde edilen verilerin analizinde SPSS 22,00 programı kullanılmış ve program yardımıyla frekans, yüzde, ortalama gibi tanımlayıcı istatistiklerin yanı sıra Ki-Kare Bağımsızlık Testi, t-Testi, Varyans Analizi, Kruskal-Wallis Testi ve Mann-Whitney U Testi testler yapılmıştır.

Araştırmaya katılan iç denetçiler hakkında genel bilgileri içeren demografik sorulara ilişkin bulgular aşağıda özetlenmiştir.

Ankete katılan iç denetçilerin;

- Büyük bir kısmının erkek oldukları,
- Yoğunlukla 31-39 ile 40 - 49 yaş aralığında bulundukları,
- Hepsi lisans mezunu olmakla birlikte, önemli bir kısmının yüksek lisans mezunu olduğu,
- Büyük bir çoğunluğunun en az bir sertifikaya sahip olduğu, ancak CIA'ya çok az kısmının sahip oldukları, iç denetimle ilgili uluslararası geçerliliği bulunan sertifikalara sahiplik oranının orta düzeyde olduğu görülmektedir. Ancak bu durum, iç denetim sisteminin bilinirliğinin çok fazla bir geçmişinin olmamasından ve iç denetçi olarak atananların daha önceki işlerinde bu tür sertifikalara ihtiyaç duymamalarından kaynaklandığı söylenebilir.
- Çalışmaya katılımın en çok mali kuruluşlarda görevli iç denetimden sorumlu çalışan ve yöneticiler tarafından oldukları,
- Katılımcıların çalıştıkları işletmelerin çoğunun yerli olduğu tespitleri yapılabilir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçiler hakkında genel bilgileri içeren demografik sorulara ilişkin bulgular aşağıda verilmiştir.

- Bağımsız denetim çalışanlarının da büyük çoğunluğunun erkek olduğu,
- Yaş dağılımı konusunda, bağımsız denetim firmalarının üniversiteden yeni mezun kişileri denetçi yardımcısı olarak istihdam etmesi sebebi ile eşit oranlı bir dağılım sergilediği,
- Büyük çoğunluğunun lisans mezunu olduğu ve bu grupta yüksek lisans ve doktora yapma oranının iç denetime nazaran daha yüksek olduğu,
- Bağımsız firmaların sorumlu ortak baş denetçi, yani kurucu ortak oranının yüksek olduğu, kendi firmalarında çalıştıkları,
- 1-5 yıl arası deneyimin yüksek olması ile, gençler tarafından tercih edildiği söylenebilir.

Bağımsız denetimin, iç denetimden sorumlu çalışan ve yöneticiler tarafından değerlendirilmesi istenmiş ve şu sonuçlara ulaşılmıştır:

- İç denetim birimi bulunan işletmelerde görev yapan iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların bağımsız denetim algıları, iç denetim birimi bulunmayan işletmelerde görev yapan iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların bağımsız denetim algılarından daha yüksektir.
- SPK Temel Düzey sertifikasına sahip olan iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların bağımsız denetim algıları daha yüksek olabilmektedir.
- İç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların bağımsız denetim algıları, işletmelerinin bulunduğu sektöre göre farklılık göstermektedir. Özellikle, mali kuruluşlarda çalışanların bu alandaki farkındalığının daha yüksek olduğu ve mevzuat değişikliğini ilk ve öncü olarak mali kuruluşların uyguladığı tespit edilmiştir.

Bağımsız denetimin, bağımsız denetçiler tarafından değerlendirilmesi istenmiş ve şu sonuçlara ulaşılmıştır:

- Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, işletme içindeki unvanlarına göre farklılık göstermemektedir. Firma içindeki unvanları ve mesleki deneyim seviyeleri değişse de bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algılarının yüksek olduğu tespit edilmiştir.
- Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim algıları, müşteri işletmelerin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olup olmamasına ve bunun denetim maliyetleri üzerindeki etkisine göre farklılık göstermemektedir. Müşteri işletmelerin durumu, bağımsız denetçilerin kendi faaliyet konularına bakışlarını değiştirmedeği tespit edilmiştir.

İç denetimin, iç denetimden sorumlu çalışan ve yöneticiler tarafından değerlendirilmesi istenmiş ve şu sonuçlara ulaşılmıştır:

- İç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların iç denetim algıları, işletme içindeki unvanlarına ve mesleki tecrübelerine göre farklılık göstermemektedir. Sorumlu çalışanlar ve yöneticilerde iç denetim farkındalığının düşük bir seviyede kaldığı söylenebilir.

- Buna göre, iç denetim birimi bulunan işletmelerde görev yapan iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların iç denetim algıları, iç denetim birimi bulunmayan işletmelerde görev yapan iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların iç denetim algılarından daha düşüktür. Ayrıca sertifikalı iç denetçi bulunan işletmelerde görev yapan iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların iç denetim algıları, sertifikalı iç denetçi bulunmayan işletmelerde görev yapan iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların iç denetim algılarından daha düşüktür. Bu durum, iç denetimin işletme içerisinde ayrı bir birim olarak algılanıp uzman kişilerce yapıldıkça, diğer yönetici ve çalışanların konuya ilgisinin azaldığı ve sorumluluğun başka bir birim veya kişide olması halinde farkındalığının düştüğü söylenebilir.

İç denetimin, bağımsız denetçiler tarafından değerlendirilmesi istenmiş ve şu sonuçlara ulaşılmıştır:

- Bağımsız denetçilerin iç denetim algıları, işletme içindeki unvanlarına göre farklılık göstermemektedir. Unvan fark etmeksizin algı düzeyleri yüksektir. Ayrıca bu durum denetim yaptıkları işletmelerde iç denetim birimi olup olmamasına göre de değişmemektedir.
- Netice itibarı ile, her iki konu ve iki meslek grubunu algı düzeyleri ile de ilgili karşılaştırmalı bir genel değerlendirme yapılmak istenirse; bağımsız denetçilerin hem iç denetim hem de bağımsız denetim konularında iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanlardan farkındalık düzeyinin daha yüksek olduğu, yaş, mesleki deneyim süresi, müşteri işletme-çalışılan işletmede iç denetim birimi olması fark etmeksizin iki konuya da duyarlılığın daha yüksek olduğu söylenebilir.

İlişki testleri neticesinde şu sonuçlara ulaşılmıştır;

- İç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların özellikleri ile bağımsız denetim birbirini aynı yönde etkileyen ve orta şiddetli bir ilişki içerisinde bulunan iki faktördür. Bu bağlamda, yönetici ve çalışanların dikkat, özen ve titizliğinin, bağımsız denetim çıktılarını kontrol ve takip etmesinin işletmenin bağımsız denetim sürecini etkilediğini söyleyebiliriz.
- Yine iç denetim ile bağımsız denetim arası ilişki ile bağımsız denetim özellikleri birbirini aynı yönde etkileyen ve orta şiddetli bir ilişki içerisinde

bulunan iki faktör olduğu ortaya çıkmıştır. İşletmenin iç denetim faaliyetlerini yöneten birimi ile bağımsız denetçiler arasındaki iletişim, çalışma kâğıtlarından faydalanma gibi hususlar bağımsız denetimin kalitesini de aynı yönde (pozitif veya negatif) etkilemektedir.

- Tespit edilen bir başka husus ise, bağımsız denetim firması özellikleri ile bağımsız denetim firmasının bağımsız denetçi yaklaşımı birbirini aynı yönde etkileyen ve orta şiddetli bir ilişki içerisinde bulunan iki faktör olduğudur. Bağımsız denetim firmasının çalışanların eğitimine, yasal mevzuatlara uygun denetim faaliyetleri yürütmeye önem vermesi aynı ölçüde çalışanı olan bağımsız denetçiye olan bakışını da etkilemektedir. Bu doğrultuda, kaliteli denetim çıktıları alma vizyonu olan bağımsız denetim firmalarının bağımsız denetçilerinin seçiminden mesleki gelişimine gerekli özeni göstermesi gerektiği söylenebilir. Aradaki pozitif korelasyonun (ilişkinin), denetim çıktılarının da kaliteli olmasını sağlayacağı söylenebilir.
- Bağımsız denetim firması özellikleri ile bağımsız denetim firmasının müşteri işletme yaklaşımının birbirini aynı yönde etkileyen ve orta şiddetli bir ilişki içerisinde bulunduğu tespit edilmiştir. Denetim firmasının mesleki özen ve titizlik seviyesinin müşteri işletme yaklaşımını da etkilediği söylenebilir.
- Araştırmanın verilerinden elde edilen sonuçlara göre, SPK Kurumsal Yönetim Raporlama rehberinin ilkelerine de uyulduğunu göstermektedir.
- Türkiye’de yasal bir zorunluluk getirilmediği takdirde iç denetim faaliyetlerinde sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların iç denetim ile ilgili mesleki sertifika alma konusunda isteksiz oldukları veyahut koşulların alımı zorlaştırdığı tespitine varılmıştır. İç denetim ile ilgili en temel mesleki sertifikalardan biri olan CIA’nın alım koşulları arsında 24 ay iç denetçi veya iç denetçi yardımcısı olarak görev yapma şartı bulunmaktadır. Bu da, adayların hâlihazırda çalıştıkları iş tanımları ile uyuşmuyorsa başvurularını engellemektedir. Mevcut işini bırakmak istemeyen aday, başvurudan vazgeçebilmektedir. Ancak, örneğin bağımsız denetçilik yetkisi veren KGK sınav yapmakta ve adaylardan bağımsız denetçilik tecrübe şartı aramamaktadır. Bu durum, özellikle işletmelerin muhasebe-finance bölümlerinde çalışan ve görev tanımları “iç denetçi” olmayan adayların

bağımsız denetçilik yeterliği alma konusunda daha istekli olmasına neden olmakta ve deneyimli çalışanlar bağımsız denetime doğru yönelmektedir.

- Yine yasal bir zorunluluk getirilmediği takdirde işletmelerin de kurumlarında iç denetim birimi kurma konusunda maliyetler nedeni ile geri durmaya devam edeceği tespit edilmiştir.
- Bağımsız denetçilerin hem iç denetim hem de bağımsız denetim konularında iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanlarından daha hassas ve farkındalıklarının daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.
- İç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanların ilişki geliştirme yönünden açık oldukları, ancak bu noktada temelde amaçlanın, ilgili işi tamamen üstlenerek bağımsız denetçilerin iş yüklerini hafifletmek değil, bağımsız denetçilere yardım etmek olduğu tespit edilmiştir.
- Türkiye’de bağımsız denetçiler ile iç denetçiler arasında bir iletişim ve işbirliği vardır.
- Sonuç olarak, bağımsız denetçilerin hem iç denetim hem de bağımsız denetim konularında iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanlardan farkındalık düzeyinin daha yüksek olduğu söylenebilir.

Çalışma sonucunda elde edilen bulgulara dayanarak ve katılımcılarla yapılan görüşmelerde dikkate alınarak, iç denetim ve bağımsız denetim alanı ile ilgili tüm paydaşlara ve akademik camiaya yönelik başlıca öneriler şu şekilde sıralanabilir:

- Bağımsız denetim ile iç denetim arasındaki eşgüdüm ve ilişkinin KRY’ne etkisi araştırılabilir.
- 2019 yılı sonundan itibaren devam eder bir halde dünya genelinde yaygın bir pandemi oluşturan COVID-19 salgını, yaşamı ciddi anlamda tehdit etmeye devam etmektedir. Çin’in Wuhan kentinden başlayan hastalığın hızlı bulaşma şekli, hasta ve ölüm sayılarının sürekli artması, tüm dünyada çalışma koşullarını da derinden etkilemiş, temazsız, dijital bir çalışma ortamı yaygınlaşmaya başlamıştır. Bu durumdan denetim faaliyetlerini yürüten denetçilerin de etkilenmemesi mümkün gözükmemektedir. Dolayısıyla bağımsız denetim ile iç denetim arasındaki eşgüdüm ve ilişkinin COVID-19 pandemisinden nasıl etkilendiğinin araştırılması önerilebilir.

- İç denetim faaliyetlerinde kadın çalışan sayısının nispeten az olduğu tespit edilmiştir, TÜRMOB ve MMMB tarafından kadın öğrencilere lisans eğitimleri sırasında ve devamında SMMM Ruhsatı alındıktan sonra ücretsiz kurs, kolay staj imkanı, elektronik ve yazılı basımlarda erişim önceliği gibi teşvik edici destekler verilerek pozitif ayrımcılık yapılabilir, bu vasıtalar ile kadın-erkek oranının dengelenmesi hedeflenebilir.
- İç denetimle ilgili uluslararası geçerliliği bulunan sertifika sahiplerinin sayısının az olduğu belirlenmiştir. Bu alanda çalışan kişilerin sertifikalı iç denetçi olması çalıştıkları işletmelerce teşvik edici ek ödemeler yapılarak desteklenebilir.
- TİDE'nin, iç denetim sertifika başvuru şartları bağımsız denetçilik şartlarına göre daha zorlayıcı ve adayların mesleki ve yaşam koşullarına daha az uygun kalmaktadır. TİDE'nin bu konudaki politikaları adaylarla görüşülerek, fikir alışverişi içinde daha uygun hale getirilebilir.
- Özellikle iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi sisteminin kurumlara adapte edilmesi için birim veya başkanlık şeklinde yeni bir oluşuma gidilebilir.
- Üst yöneticilere iç denetim ile bağımsız denetim iletişim ve işbirliğinin yüksek olmasının işletmenin denetim kalitesini arttıracığı benimsenilerek, yöneticilerin bu konuda bir tutum sergilemeleri istenebilir.
- İç denetim ve bağımsız denetim arasındaki işbirliği yasal düzenlemelerle artırılabilir.
- İşletmelerdeki iç denetimden sorumlu yönetici ve çalışanları için; iç denetim birimlerinin genel ve fonksiyonel anlamda bağımsızlıkları, statüleri, görev, yetki ve sorumlulukları, teftiş sistemiyle arasındaki fark özlük hakları gibi eksikliklerin giderilmesini sağlayacak adımlar atılabilir.
- İşletmelere tahsis edilen iç denetçi kadrolarına atamalar yapılarak iç denetim faaliyetlerine bir ivme kazandırılabilir. Aynı zamanda bu kişilerden uluslararası alanda iç denetimle ilgili kabul gören sertifikalara sahip olunmaları KGK tarafından istenebilir.
- İç denetim ile bağımsız denetim faaliyetleri arasındaki iletişim ve işbirliği iyi olursa bu durum Türkiye'deki işletmelerin kurumsallığına hizmet edecek ve uzun ömürlü işletmeler mevcut olacaktır.

- UDS ve Türkiye’de ondan uyarlanmış olan BDS, bağımsız denetçilerin işletme iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin finansal raporlama üzerindeki etkinliğine yönelik raporlarında görüş bildirmeyi bir standardı ile zorunlu kılmamıştır. Uluslararası ve ulusal bu standartlar da PCAOB’ın standartlarında yer aldığı gibi bir görüş bildirme zorunluluğu getirilmesi halinde bağımsız denetçilerin iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri hakkında yazılı bir değerlendirme yapması gerekecektir. Bu da bağımsız denetçilerin iç denetçileri ve iç denetim faaliyetlerini daha detaylı, özenli gözlemlemesi gerekliliğini doğuracak, iki meslek grubunun daha sık iletişim kurmasına ve eşgüdümlü çalışmaya yol açacaktır.
- Bu alanda uygulamaya dönük akademik çalışmaların yönetim-organizasyon bakış açısı ile yetersiz olduğu görülmektedir. Bu boşluğu giderici çalışmalar yapılabilir. Bu sayede Türkiye’nin bu alandaki eksikliklerinin tespit edilerek giderilmesi sağlanabilir.

KAYNAKÇA

- Abdullah, R. (2014). *Redefining Internal Audit Performance: Impact on Corporate Governance*. (Yayımlanmış Doktora Tezi). Joondalup, Kuzey Avustralya: Edith Cowan Üniversitesi.
- Acar, İ. A. (2020). “Kurumsal Yönetişim ve İç Denetim Fonksiyonu”, (Ed.) Halis Kırıl, *İç Denetim Kuruma Değer Katmak, (2.Baskı)*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Adiloğlu, B. (2011). *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*, İstanbul: Türkmen Kitabevi
- Ageras, Internal Audit vs External Audit, <https://www.ageras.com/blog/what-is-an-audit> (Erişim Tarihi: 01.05.2020).
- Ağdeniz, Ş. (2020). “İç Denetçiler Neden Makine Öğrenmesi Kullanmak Zorunda?”, (Ed.) Halis Kırıl, *İç Denetim Kuruma Değer Katmak, (2.Baskı)*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- AICPA, www.aicpa.org (Erişim Tarihi: 13 Mart 2018)
- Akbıyık, S. (2005). *Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama*, Bursa: Ekin Kitabevi
- Akbulut, E., Can, M. E. (2020). “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı Hakkında.” *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 63, 85-93.
- Akçakanat, Ö. (2012). “Kurumsal Risk Yönetimi ve Kurumsal Risk Yönetim Süreci”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 4(7), 30-44
- Akdoğan, N., Bülbül, S. (2019). "Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinde BIST 100 şirketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma" *Muhasebe ve Denetim Bakış Accounting & Auditing Review* 18 (56), 1-24
- Aknet Avrupa, <https://www.aknetavrupa.com.tr/blog-yazilari-ve-makaleler/kobilerde-kurumsallasma-ve-kobi-danismanligi-neden-onemli> (Erişim Tarihi: 23.12.2020)

- Aktaş R. (2014). “Kurumsal Risk Yönetimi”, *Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi Sunumu*, Ankara, <https://slideplayer.biz.tr/slide/1978190/> (Erişim Tarihi: 20.11.2020).
- Akyel, N. (2019). *Mali Tabloların Bağımsız Denetiminde İç Kontrol Sisteminin Yeri ve Bir Uygulama*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Albu, C. N., Albu, N., Pali-Pista, S. F., Gîrbină, M. M., Selimoglu, S. K., Kovacs, D. M., ... & Strouhal, J. (2013). “Implementation of IFRS for SME s in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey”. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 24(2), 140-175.
- Altaş, S. (2012). *Temmuz 2012 İtibariyle Yeni Türk Ticaret Kanunu ’nda Neler Değişti?*, (2.Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Apaydın, F. (2008). “Kurumsallaşmanın Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Performansına etkileri”, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(7), 121-145.
- Apaydın, F. (2009). “Kurumsal Teori ve İşletmelerin Kurumsallaşması”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 10(1), 1-22.
- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R., Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, (1. Baskı), İstanbul: Alfa Yayınları.
- Atamer, M. (2006). *Halka Açık Anonim Şirketlerde Kurumsal Yönetim ve Doğrudan Yabancı Yatırımlar Açısından Değerlendirilmesi* (Uzmanlık Tezi). Ankara: Hazine Müsteşarlığı.
- Ateya, G. M., Kukreja, G. (2015). “Evaluating the Perceptions of Investment Banks on the Effectiveness of Financial Audit Report: Evidence from Kingdom of Bahrain”. *International Journal of Managerial Studies and Research*, 3(7), 20-30.
- Bahadır E. (2007). *Risk Yönetimi ve Değerlemesi*, İç Denetçi Eğitim Programı, Ankara: Maliye Bakanlığı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

- Bakkal, H., ve Kasımoğlu, A. (2012). “İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış “Coso ve Coco Modeli” ”, *Mevzuat Dergisi*, 15 (178), 1-14.
- Barrett, M. J., Brink, V. Z. (1980). *Evaluating internal/external audit services and relationships*. Institute of Internal Auditors.
- Başpınar, A. (2005). “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 148, 35-62.
- Bayram, N. (2017). *Sosyal Bilimlerde SPSS ile Veri Analizi*, (6. Baskı), Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Berry, L. E. (1983). *Coordinating Total Audit Coverage: Trends and Practices*. Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Bilge, S., Kiracı, M. (2010). *Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler (Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma)*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Blokdijk, J. H., Drieënhauizen, F. & Wallage, P. (1995). *Reflections on Auditing Theory, A Contribution from the Netherlands*. Amsterdam: Kluwer/Limperg Instituut-Reeks.
- Borsa İstanbul (2020). Halka Arz ve Borsa’da İşlem Görme https://www.borsaistanbul.com/data/kilavuzlar/Halka_arz_ve_borsada_islem_gorme.pdf (Erişim Tarihi: 10.04.2020)
- Bozdoğan, T. (2014). *Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Bağımsız Denetçilerin Algıları ve Hazır Oluşları Üzerine Bir Araştırma*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Bozkurt, N. (2011). *Bağımsız Denetim Ders Notları*, TÜRMÖB.
- Bozkurt, N. 1998). *Muhasebe Denetimi*, Bursa: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Burca Nazif (2020). <https://nazifburca.com/2020/08/08/uclu-savunma-hatti-modelinde-yapilan-degisiklikler/> (Erişim Tarihi: 20.08.2020)
- Can, N.E. (2014). *Hastane İşletmeciliğinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği*, (Yayımlanmış Doktora Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Cankar, İ. (2006). "Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim" *Sayıştay Dergisi*, (61), 69-81
- Carey, A. (2001). "Effective Risk Management In Financial Institutions: The Turnbull Approach", *Balance Sheet*, 9(3) , 24 – 27.
- Chambers, A. (2015). "Implementing Effective Internal Control System". *Best-Practice Approaches to Internal Auditing*, Bloomsbury Collections, Kitap DOI: 10.5040/9781472920409
- Chartered Institute of Internal Auditors (2017). *Data Analytics-Is It Time to Take the First Step?* <https://chapters.theiia.org/montreal/ChapterDocuments/Data%20Analytics%20Is%20it%20time%20to%20take%20the%20first%20step.pdf> (Erişim Tarihi 08.2.2019)
- Cohen, D. A., Dey, A., & Lys, T. Z. (2008). Real and Accrual-Based Earnings Management in the Pre-And Post-Sarbanes-Oxley periods. *The Accounting Review*, 83(3), 757-787.
- Colbert, Janet L., & Jahera Jr, Jhon S. (1988). "The Role of The Audit and Agency Theory", *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 4(2), 7-12.
- Corporate Finance Institute, (2019). <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/careers/companies/big-four-accounting-firms-services-overview/> (Erişim Tarihi: 20.12.2019)
- Crowther, D., Martinez, E. O. (2007). "No principals, no principles and nothing in reserve: Shell and the failure of Agency Theory", *Social Responsibility Journal*, 4-14.
- Çaldağ, Y., Ayanoğlu, Y. (2017). *Genel Muhasebe*, (11. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Dabbağolu, K. ve Gökberk, C. (2018). *Bağımsız Denetim*, (1 Baskı), Konya: Eğitim Yayınevi.
- Dabbağolu, K. (2009). "İç Kontrol Sistemi", *Journal of Qafkas University*, 26, 109-115
- Deloitte Denetim, Vergi ve Danışmalık Hizmetleri Şirketi <https://www2.deloitte.com/tr/tr.html>, (Erişim Tarihi: 20.12.2019)

- Demir, E. E.(2016), *Anonim Şirket Yönetim Kurulu Bünyesinde Oluşturulan Komiteler*, Ankara: Adalet Yayınevi.
- Dennis, A. (2001). “Build a Bridge to the Internal Audit Department”, <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2001/may/buildabridgetotheinternalauditdepartment.html> (Erişim Tarihi: 17.2.2020)
- DiNapoli, T. P. (2010). “Management’s Responsibility For Internal Controls”, *Comptroller Division Of Local Government And School Accountability*, Local Government Management Guide: 1-29.
- Dorman, Z. I., Görgényi, G. and Horváth, M., (2013). “Evaluation of The Internal Control System At Central Budgetary Institutions”, *Public Finance Quarterly; Budapest*, 58 (2), 199-218
- Doyrangöl, N. C. (2006). “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelismeler Karsısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”, *Mali Çözüm Dergisi*, (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum>, ErişimTarihi: 13.02.2019.
- Duman, Ö. (2008). *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*, TESMER Yayın No: 78, Ankara: Siyasal Kitabevi
- Durak, G. (2020). “Bağımsız Denetim-İç Denetim”, (Ed.) Halis KIRAL, *İç Denetim Kuruma Değer Katmak*, (2.Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Erdoğan, S. (2009). *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*. (Uzmanlık Tezleri). Ankara: T.C. Başbakanlık, Devlet Planlama Teşkilatı.
- Ergüden, E. (2020). <https://vergialgi.net/ingilterede-denetim-firmalarinda-denetim-ve-danismanlik-hizmetleri-ayriliyor>, (Erişim Tarihi: 20.12.2019).
- Ernst & Young Denetim, Vergi ve Danışmalık Hizmetleri Şirketi, https://www.ey.com/tr_tr/what-we-do (Erişim Tarihi: 20.12.2019)
- Ertan, Y., Kızık, E. (2019). "Kilit Denetim Konuları: BIST İmalat Sektöründe Faaliyette Bulunan İşletmelerin 2017 Yılı Denetim Raporlarının İncelenmesi." *Journal of Accounting & Finance*.

- Eskişehir Ticaret Odası (2016). Firmalar İçin Finansal Risk Yönetimi, <http://www.etonet.org.tr/uploads/20160418FirmalarIcinFinansalRiskY%C3%B6netimi.pdf>: 26 (Erişim Tarihi: 25.02.2020)
- Fenwick, ., Joseph A. McCahery, ve Erik PM Vermeulen (2019) "The End of 'Corporate' governance: Hello 'platform' governance", *European Business Organization Law Review* 20(1), 171-199.
- Financial Reporting Council, <https://www.frc.org.uk/getattachment/281a7d7e-74fe-43f7-854a-e52158bc6ae2/Operational-separation-principles-published-July-2020.pdf> (Erişim Tarihi: 05.09.2020)
- Financial Times, <https://www.ft.com/content/4464e0a3-9ba2-47d2-9f85-3f2912a22f25> (Erişim Tarihi: 05.09.2020)
- Fokus Akademi, <https://www.fokusakademi.com.tr/turkiyede-aile-sirketlerinin-omru-ortalama-34-yil.html> (Erişim Tarihi: 23.12.2020)
- Fujita Kanko Inc., <https://fujita-kanko.com/ko/investor-relations/policies/corporate-governance/> (Erişim Tarihi: 13.09.2020)
- Gillis, L. P. (2014), *The Big Four and the development of the accounting profession in China*. Bingley; UK: Emerald Group Publishing
- Gökdağ, A. B. (2018). "Kurumsal Risk Yönetimi" *Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Sunumu*, Bursa, 63, <https://akademiksunum.com/index.jsp?modul=document&folder=08175491baf5c84c6d8ca07e2cadfc2103f400eb> (Erişim Tarihi: 15.09.2020).
- Görener, Ö. (2010). *Risk Odaklı İç Denetim: Olasılık-Etki Analizi Çerçevesinde Bir Uygulama* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Griffiths, P. (2005). *Risk Based Auditing*, USA: Ashgate Gower Publishing
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*, (4. Baskı) Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin E. (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*, (13. Baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi,
- Haftacı, V. (2014). *Muhasebe Denetimi*, (3.Basım) Kocaeli: Umuttepe Yayınları

- Hair, Joseph F., Celsi, M., Ortinau, David J., Bush, Robert P. (2010). *Essentials of Marketing Research* (Vol. 2). New York, NY: McGraw-Hill/Irwin.
- Hayes R., Dassen, R., Schilder, A., Wallage, P. (2005). Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing. *Person Education Limited*: UK.
- Hightower, R. (2009). *Internal Controls Policies and Procedures*, John Wiley & Sons, Inc
- Institute of Internal Auditors (IIA) (2004). *The Role of Internal Auditing in Enterprisewide Risk Management*. London, UK and Ireland: The Institute of Internal Auditors.
- Institute of Internal Auditors (IIA) (2013). <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/PP-The-Three-Lines-of-Defense-in-Effective-Risk-Management-and-Control-Turkish.pdf> (Erişim Tarihi: 10.03.2019)
- Institute of Internal Auditors (IIA) (2017). *Küresel Bakış Açıları ve Anlayışlar-Yapay Zekâ ve İç Denetim Mesleğine İlişkin Dikkate Alınması Gerekenler*, <https://global.theiia.org/translation/PublicDocuments/GPI-Artificial-Intelligence-Part-I-Turkish.pdf> (Erişim Tarihi: 20.11.2018).
- Institute of Internal Auditors (IIA) (2020). *IIA'nın Üç Hat Modeli* <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/Three-Lines-Model-Updated-Turkish.pdf> (Erişim Tarihi: 25.07.2020).
- International Federation of Accountants (IFAC) (2014). https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2014-IAASB-HANDBOOK-VOLUME-1_0.pdf (Erişim Tarihi: 19.09.2020)
- INTOSAI (2004) "Experientia Mutua Omnibus Prodest INTOSAI: 50 Years 1953-2003" <https://www.nku.gov.sk/documents/10272/1273416/INTOSAI+First+50+years.pdf/d0e04db9-9707-44c3-b8f9-1e6b425a6583> (Erişim Tarihi: 12.03.2019).
- ISA 200 (2018), Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing, *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related*

Services Pronouncements-Volume I, International Auditing And Assurance Standards Board, (NY) ABD.

ISA 265 (2018). Communicating Defencies in Internal Control to Those Changed with Governance and Management, *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements-Volume I*, International Auditing And Assurance Standarts Board, (NY) ABD

ISA 315 (2019), Identifying and Assesing the Risks of Material Misstatement through Understanding, *Final Pronouncement*, International Auditing And Assurance Standarts Board, (NY) ABD

ISA 610 (2018), Using the Work of Internal Auditors, *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements Volume I*, International Auditing And Assurance Standarts Board, (NY) ABD

İbiş, C., Çatıkkaş, Ö. (2012). “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, *Sayıştay Dergisi*, 85 (Nisan-Haziran), 95-121.

Jafarinejad, S. (2017). “Environmental Impacts of the Petroleum Industry, Protection Options, and Regulations” *Petroleum Waste Treatment and Pollution Control*, 85-116.

James, M. L. (2006). “Accounting Students' Knowledge and Perceptions of the Sarbanes-Oxley Act of 2002”, *Academy of Educational Leadership Journal*, 10(2), 1-24.

Janvrin, D. J., Payne, E. A., Byrnes, P., Schneider, G. P., & Curtis, M. B. (2012). “The Updated COSO Internal Control—Integrated Framework: Recommendations and Opportunities for Future Research”. *Journal of Information Systems*, 26(2), 189-213.

Jensen, M. C., Meckling, W. H. (1976). “Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure”, *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360.

Kalaycı, Ş. (2016). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, (7. Baskı), Ankara: Asil Yayın Dağıtım.

- Kamu Gözetim Kurumu (2019). *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*, <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/BDY/Guncel%20BDY%202020.pdf> (Erişim Tarihi: 7.09.2019)
- Kamu Gözetim Kurumu, (2019). *Bağımsız Denetim Standardı 610*. https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_610.pdf, (Erişim Tarihi: 7.09.2019)
- Kamu Gözetim Kurumu, (2019). *Bağımsız Denetim Standardı 701*, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDS/BDS701\(20160908\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDS/BDS701(20160908).pdf) (Erişim Tarihi: 1.11.2020)
- Kamu Gözetim Kurumu, (2019). *Kalite Kontrol Standardı 1*, <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/KAL%C4%B0TE%20KONTROL%20STANDARTLAR/kks1.pdf>, (Erişim Tarihi: 7.09.2019)
- Kamu Gözetimi Kurumu (2019). *Tanıtım Belgesi* https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public_Oversight_Authority_TR.pdf (Erişim Tarihi: 3.3.2019)
- Kamuoyunu Aydınlatma Platformu <https://www.kap.org.tr/tr/bist-sirketler> (Erişim Tarihi: 1.8.2019).
- Kanada Hükümeti (2019). <https://www.nrcan.gc.ca/nrcan/transparency/reporting-accountability/plans-performance-reports/audit-evaluation/annual-plans/joint-audit-and-evaluation-summary-plan-2018-2021/21136> (Erişim Tarihi: 18.11.2020).
- Karakaya, Gencay (2018). “COSO Kurumsal Risk Yönetimi-Riskin Strateji ve Performansla Uyumlaştırılmasına İlişkin Düzenleme Çerçevesinde Getirilen Güncellemeler”, *Denetışim*, 8(18), 15-22.
- Karcioğlu, R., Kurnaz, E., Güner, M. (2019). “BIST Kurumsal Yönetim Endeksi Kapsamındaki Şirketlerin Kurumsal Risk Yönetimi Farkındalığı Üzerine Bir Araştırma”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Accounting & Auditing Review*, 19(58), 103-118.

- Karcioğlu, R., Yanık, R. (2010). “Uluslararası İç Denetim Standartları ve Türkiye’nin İlk 500 Büyük Sanayi Kuruluşunda Bir Uygulama”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24(4), 229-241.
- Kaval, H. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kavut, L., Taş, O., Şavlı, T. (2009). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- Kaya, B. (2009). “Yöneticiler ve İç Denetçiler İçin Temel İç Kontrol Bilgileri”, *Denetim Makaleleri*, Nisan, <http://www.bertankaya.net/index>, (Erişim Tarihi: 13.02.2019).
- Kaya, B. (2020). “İç Denetçilerin İç Kontrole İlişkin Rol ve Sorumlulukları”, (Ed.) Halis Kırıl, *İç Denetim Kuruma Değer Katmak*, (2.Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kayış, A. (2010). *Güvenilirlik Analizi (Reliability Analysis), SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Uygulamaları*, (5. Baskı), Ankara: Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti, 403-419.
- Keskin, D. A. (2006). *İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Kırıl, H. (2020). İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetimindeki Rolü, (Ed.) Halis Kırıl, *İç Denetim Kuruma Değer Katmak*, (2.Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kırıl, Halis (2020). “İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetimindeki Rolü”, (Ed.) Halis Kırıl, *İç Denetim Kuruma Değer Katmak*, (2.Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Klynveld Peat Marwick Goerdeler Denetim, Vergi ve Danışmanlık Hizmetleri Şirketi <https://home.kpmg/tr/tr/home/hizmetlerimiz/danismanlik/yonetisim-risk-guvence.html> (Erişim Tarihi: 20.12.2019).
- Köksal, A. (2009). *Bağımsız Denetim Sözleşmesi*, İstanbul: Beta Yayınları: İstanbul.
- Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı, [https://www.kosgeb.gov.tr/Content/Upload/Dosya/Mali%20Tablolar/KSEP/Kobi_Stratejisi_ve_Eylem_Plani_\(2015-2018\).pdf](https://www.kosgeb.gov.tr/Content/Upload/Dosya/Mali%20Tablolar/KSEP/Kobi_Stratejisi_ve_Eylem_Plani_(2015-2018).pdf) (Erişim Tarihi: 23.12.2020)

- Küçük Yılmaz, A. (2007). *Havaalanlarında Kurumsal Risk Yönetimi: Atatürk Havalimanı Terminalleri İşletmesi İçin Kurumsal Risk Yönetimi Model Önerisi*, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kükrek, E., Kavak, S. (2020). “Kamu Sektöründe İç Denetimin Etkinliğini Olumsuz Etkileyen Faktörler”, (Ed.) Halis Kıral, *İç Denetim Kuruma Değer Katmak*, (2.Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık
- Külte, M. (2013). *İşletmelerde Denetim Komitesinin Bağımsız Denetim ve İç Denetimi Gözetimi*, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü.
- Lehmann, C. M. (2010). “Internal Controls: A Compendium of Short Cases”, *American Accounting Association*, 25(4), 741–754.
- Lewis, I. (2013). *The Role of Internal Auditing in Providing Combined Assurance: Assessing Internal Financial Controls*. Pretoria: University of Pretoria, Faculty of Economic and Management Sciences, Department of Auditing.
- Maliye Müfettişleri Derneği İnternet Sitesi, <https://www.mmd.org.tr/ustmenu/maliye-teftis-kurulu/tarihce#:~:text=Kurulu%C5%9F,Isilah%C4%B1%E2%80%9D%20%C3%A7al%C4%B1%C5%9Fmalar%C4%B1na%20giri%C5%9Fildi%C4%9Fi%20s%C4%B1rada%20duyulmu%C5%9Ftur.> (Erişim Tarihi: 05.11.2019)
- Meuwissen, R., Vanstraelen, A., Knechel, W. R., Vanderbauwhede, H., Deumes, R. S. C., Hassink, H., Laury B. (2009). “Evaluation of the differences between International Standards on Auditing (ISA) and the Standards of the US Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)”, *Maastricht Accounting, Auditing and Information Management Research Center (MARC)*
- Moeller, R. R. (2004). *Sarbanes-Oxley And The New Internal Auditing Rules*, John Wiley & Sons, Inc., NY, ABD
- Moeller, R. R. (2009). *Brink's Modern Internal Auditing A Common Body of Knowledge*. John Wiley & Sons, Inc., NY, ABD

- Needles, B. E., Powers M. ve Crosson, S. V. (2011). *Principles of Accounting*. 11th Edition. Mason, Ohio, ABD: Cengage Learning.
- Ng, T. B. P., & Tan, H. T. (2003). "Effects of Authoritative Guidance Availability and Audit Committee Effectiveness on Auditors' Judgments in an Auditor-Client Negotiation Context." *The Accounting Review* 78 (3), 801-818.
- NR Doshi & Partners Account Firm, <https://nrdoshi.ae/external-audit-services-in-dubai/#1599043682900-33f0728a-ab89> (Erişim Tarihi: 17.02.2020).
- OECD (2005). *Kurumsal Yönetim Derneği Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü Kurumsal Yönetim İlkeleri*. Yayın No: KYD-Y/2005-01-01, İstanbul: TKYD.
- Oliva, F. L. (2016). "A Maturity Model for Enterprise Risk Management." *International Journal of Production Economics*, Sayı:173, 66-79.
- Onay, Ahmet (2019). *Yönetişim-Risk Uygunluk Yaklaşımı ve İç Denetim Fonksiyonu İlişkisi*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Önce, S., İşgüden, B. (2012). İç Denetim Faaliyetinin Gelişen ve Değişen Bilgi Teknolojileri Ortamı Açısından Değerlendirilmesi: İmkb-100 Örneği. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 17, 38-70.
- Öndeş, T., Çiftçi, Ş. (2020). "İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve Stok Yönetimi: TRA1 Düzey 2 Bölge Uygulaması" *Ataturk University Journal of Economics & Administrative Sciences*, 34(1), 61-76.
- Özbek, C. Y. (2018). "İç Denetim (Uluslararası İç Denetim Standartları ile Uyumlu)", (Ed.) Seval Kardeş Selimoğlu ve Cevdet Yiğit Özbek, *İç Denetim Uluslararası İç Denetim Standartları ile Uyumlu*, (1. Baskı), Ankara: Nobel Yayınevi.
- Özler, H., Özler, D. E., Gümüştekin, G. E. (2007). "Aile İşletmelerinde Nepotizmin Gelişim Evreleri ve Kurumsallaşma." *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 1(17), 437-450.
- Özsoy, M. T. (2012). "Risk Odaklı Denetim ABD Uygulaması ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi." *Activelive Dergisi*, Sayı: 5, 1-10

- Pamukçu, F. (2011). "Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi." *Journal of Accounting & Finance*, 50.
- PCAOBUS, www.pcaobus.org (Erişim Tarihi: 23.4.2018).
- Peacock, E., and Pelfrey, S. (1989). "How Internal Auditors View The External Audit." *Internal Auditor* 46 (3), 48-54.
- Pehlivanlı, D. (2012). "Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlarda Kurumsal Risk Yönetimi ve Risk Çalıştayı Vaka Çalışması." *Journal of Accounting & Finance*, Sayı: 53, 117-128.
- Pickett, K. H. Spencer (2011). *The Essential Guide to Internal Auditing*. West Sussex: John Wiley & Sons.
- Price Waterhouse Coopers Denetim, Vergi ve Danışmalık Hizmetleri Şirketi <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz.html> (Erişim Tarihi: 20.12.2019)
- Price, J. C. (2006). "ABD’de CPA’lerin Karşılaştığı Sorunlar Meydan Okuyuşlar ve Fırsatlar." *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 29, 15-19.
- Pulido-Rojano, Alexander De Jesús (2015). "Methodological Design For the Prevention of Risk in Production Processes." *Dyna*, 82 (193), 16-22.
- Resmi Gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120630-5.htm> (Erişim Tarihi: 7.07.2018)
- Resmi Gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/01/20140103-3.htm> (Erişim Tarihi: 1.06.2020)
- Rezaee, Z., Sharbatoghlie, A., Elam, R., & McMickle, P. L. (2002). Continuous auditing: Building automated auditing capability. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 147-163.
- Risk & Insurance Management Society (RIMS). (2012). *Risk Management and Internal Audit: Forging a Collaborative Alliance. Executive Report: The Risk Perspective*. Newyork: RIMS Press
- Sağlar, J. (2015). *Türkiye’de Mevzuatlar Açısından Bağımsız Denetime Bakış*, Adana: Karahan Kitabevi.

- Sağlar, J., Tuan, K. (2009). “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri”, *Çukurova Üniveristesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 343–358.
- Saltık, N. (2007). *İç Kontrol Standartları*. Ankara: Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi.
- Sawyer, L. B. (1993). Why Internal Auditing. *Internal Auditor*, 50 (6), 43-50.
- Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A. & Scheiner, J. H. (2005). *Sawyer's Internal Auditing. (5th Edition)*. Florida: The Institute of Internal Auditors.
- Selimoğlu, S. K. (2017). “Bağımsız Denetim Genel Çerçevesi”, (Ed.) Seval Kardeş Selimoğlu, Mehmet Özbirecikli ve Şaban Uzay (2017). *Bağımsız Denetim Türkiye Denetim Standartlarıyla Uyumlaştırılmış*, (2. Baskı), Ankara: Nobel Yayınevi.
- Selimoğlu, S. K. (2018). “Kurumsal Yönetim, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Kontrol (COSO ile Bütünleşik)”, (Ed.) Seval Kardeş Selimoğlu ve Cevdet Yiğit Özbek, *İç Denetim Uluslararası İç Denetim Standartları ile Uyumlu*, (1. Baskı), Ankara: Nobel Yayınevi.
- Selimoğlu, S. K., Özbirecikli, M., Uzay, Ş., Uyar, S. (2015). *Bağımsız Denetim Türkiye Denetim Standartlarıyla Uyumlaştırılmış*, Ankara: TÜRMOB Yayınevi.
- Selznick, Philip (1996). "Institutionalism" old" and" new"." *Administrative Science Quarterly* (1996), 270-277.
- Sevim, Ş., Sarica, E. (2017). *Şeffaflık Raporlaması ve Bağımsız Denetim Kalitesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sipahi, B., Yurtkoru, E. S., Çinko, M. (2008). *Sosyal Bilimlerde SPSS'le Veri Analizi*, (2. Baskı), İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Solak, B. (2016). *Bağımsız Denetçilerin İş Yükü İş Performansı ve Denetim Kalitesi*, Ankara: Gazi Kitabevi
- SPK, <https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/1297> (Erişim Tarihi: 1.06.2020)
- SPK, <https://www.spk.gov.tr/SiteApps/BagimsizDenetimKurulusu/Index> (Erişim Tarihi: 1.08.2019)

- Sweet, Pat, <https://www.accountancydaily.co/frc-gives-four-year-deadline-big-four-audit-separation> (Erişim Tarihi: 05.09.2020)
- Şahin, İ., Elif, A. (2020). “Performans Denetimi Çerçevesinde Kamuda İç Denetim- Dış Denetim İlişkisi: Seçilmiş Ülke Örnekleri”, (Ed.) Halis KIRAL, *İç Denetim Kuruma Değer Katmak*, (2.Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık
- Şen, Erdal (2013). *Kurumsallaşma İle Firma Performansı İlişkisinde Kurumsal Yönetişimin Rolü*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Kocaeli: Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- T.C. Resmî Gazete (30.12.2011) (Seri: IV, No: 56), 28158 Sayılı, Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ
- Tanç, Ş. G. ve Ayşe, C. (2011). "Kurumsal Yönetim ve Çevresel Performans: İMKB'de İşlem Gören Şirketler Üzerine Bir Araştırma." *World of Accounting Science*, 13 (4), 203-219.
- Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Kurumsal Risk Yönetimi Eğitim Sunumu (2018), https://www.tkgm.gov.tr/sites/default/files/icerik/ekleri/kurumsal_risk_yonetimi-sunum.pdf (Erişim Tarihi:28.01.2020)
- Tarantino, A. (2008). *Governance, Risk, and Compliance Handbook Technology, Finance, Environmental, and International Guidance and Best Practices*. New Jersey: John Wiley & Sons
- Tekinalp, Ü. (2013). *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku*, İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2004). *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*, ABD.
- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2013). *Internal Control - Integrated Framework Executive Summary*, ABD.
- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2017). *Enterprise Risk Management - Integrated Framework Executive Summary*, ABD.
- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) <https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx> (Erişim Tarihi: 3.10.2018).

- The Guardian, <https://www.theguardian.com/business/2020/jul/06/uk-big-four-accountancy-audit-frc-kpmg-pwc-deloitte-ey> (Erişim Tarihi: 05.09.2020).
- TİDE, <https://www.tide.org.tr/page/122/Sertifikalar> (Erişim Tarihi: 13.7.2019).
- Topçu, B. (2010). *Finans Dışı Sektörlerde Kurumsal Risk Yönetimi*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul: Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tuan, A. K., Sağlar, J. (2015). *Denetimde Kalite & Kalite Kontrolü*, Adana: Karahan Kitabevi
- Tuan, K. (2015). “İç Denetçi ve Bağımsız Denetçi Arasındaki Koordinasyon ve İşbirliğinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi”. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3 (18), 319-329.
- Türedi, H. Z., Ümmügölsüm, G. F. (2015). “Risk Odaklı İç Denetim,” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (66), 1-20.
- Türedi, H., Karakaya, G., İldem, M. (2015), “Kurumsal Yönetim Ve İç Denetim İlişkisi. Journal Of Turkish Court Of Accounts.”, *Sayıştay Dergisi*, (96), 55-74.
- Türedi, H., Koban, A. O. ve Karakaya G. (2015). “COSO İç Kontrol (ABD) Modeli ile İngiliz (Turnbull) ve Kanada (COCO) Modellerinin Karşılaştırılması, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:99, 95-119.
- Türk Standartları Enstitüsü (2015). [http://www.kalite.yildiz.edu.tr/login/sys/admin/subPages/img/D%C5%9E-253-TSE%20ISO%209000%20\(TR\).pdf](http://www.kalite.yildiz.edu.tr/login/sys/admin/subPages/img/D%C5%9E-253-TSE%20ISO%209000%20(TR).pdf) (Erişim Tarihi: 03.04.2019)
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2017), *Uluslararası İç Denetim Standartları Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)*, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf> (Erişim Tarihi: 05.01.2019).
- Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD) (2020), <http://tkyd.org.tr/sss-kurumsal-yonetim-nedir.html> (Erişim Tarihi: 15.08.2020).
- TÜSİAD (2008). *Kurumsal Risk Yönetimi*. Türk Sanayici ve İşadamları Derneği, Yayın No: Tüsiad-T/2008- 2/452, İstanbul: Graphis Matbaası.

- Ulucan Özkul, F., Almalı Özdemir, Z.(2011), *İşletmelerde Hile Riski Yönetimi, Yöneticiler İçin Temel Uygulama Adımları*, İstanbul: Beta Yayıncılık
- Usul, H. (2013). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Uyar, S. (2004). “Kurumsal Şeffaflığın Sağlanmasında Kurumsal Yönetim Anlayışının Önemi”, *Mali Çözüm Dergisi*, 14(66), 155–163.
- Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No:132, Ankara: Pelin Ofset.
- Uzun, A. K., Gürdoğan, Y. “Kriz Yönetiminde İç Denetim’in Rolü”, http://www.denetimnet.net/Pages/kriz_ic_denetim.aspx (Erişim Tarihi: 01.06.2020).
- Uzunay, V. (2007). *COBIT (Control Objectives For Information And Related Technology)*. Ankara: İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi.
- Üstün, T. (2019). “Denetçilerin İletişim Biçimleri ve İç Denetçiler Üzerine Nitel Bir Araştırma”, *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(1), 46-57.
- Vanstapel, Fr. (2004). *Guidelines For Internal Control Standards For The Public Sector*, INTOSAI GOV 9100, The International Standards Of Supreme Audit Institutions.
- Vergi Konseyi Alt Komisyon Raporu (2003). *Denetim Standartları ve Vergi İncelemesine Yönelik Muhasebe Denetim Kılavuzu*, Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi, Ankara
- VUK Genel Tebliğ (Sıra No: 509), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/10/20191019.htm> (Erişim Tarihi: 25.02.2020)
- Yaşar, A. (2017). *Bağımsız Denetim Kuruluşu Değişikliklerini Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi Üzerine Bir Araştırma*, Ankara: Akademisyen Kitabevi.
- Yılcı, M. (2015). *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi*, (3. Baskı), Ankara: Detay Yayıncılık.

Yumuşak, İ. (2012). “Halka Açık Şirketlerde Bağımsız Denetim”, *Vergi Dünyası*, 375(11), 18-25.



EKLER

EK 1. Etik Kurul Onay Belgesi



T.C.
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
Sosyal ve Beşeri Bilimler Etik Kurul Başkanlığı

Sayı : 88656144-000-E.1900003783
Konu : Etik Kurul Onay Belgesi
(Prof.Dr.Reşat KARCIOĞLU)

04.01.2019

HUKUK MÜŞAVİRLİĞİNE

İlgi : 19.12.2018 tarihli ve 77040475-000-E.1800368153 sayılı belge.

İlgi'de kayıtlı yazınız gereği; Üniversitemiz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı öğretim üyesi **Prof.Dr. Reşat KARCIOĞLU** danışmanlığında 13011802009 numaralı doktora öğrencisi **Ayşe Alev BALCT**'nin "**Bağımsız Denetim ile İç Denetim İlişkisi: BİST'de İşlem Gören İşletmelere Yönelik Bir Araştırma**" konulu anket çalışması için, Etik Kurul uygunluk-onay belgesi talebine ilişkin kurulumuzun 27.12.2018 tarih ve 16 sayılı oturumunda alınan 43 sayılı kararı aşağıya çıkarılmıştır.

Bilgilerinizi ve gereğini arz ederim.

Prof.Dr. Sait UYLAŞ
Kurul Başkanı

Karar-43) Hukuk Müşavirliğinin; İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı öğretim üyesi **Prof.Dr. Reşat KARCIOĞLU** danışmanlığında 13011802009 numaralı doktora öğrencisi **Ayşe Alev BALCT**'nin "**Bağımsız Denetim ile İç Denetim İlişkisi: BİST'de İşlem Gören İşletmelere Yönelik Bir Araştırma**" konulu anket çalışması için Etik kurul uygunluk-onay belgesi talebine ilişkin 19.12.2018 tarih ve E.1800368153 sayılı yazısı okundu.

Yapılan görüşmelerden sonra; 13011802009 numaralı doktora öğrencisi **Ayşe Alev BALCT**'nin "**Bağımsız Denetim ile İç Denetim İlişkisi: BİST'de İşlem Gören İşletmelere Yönelik Bir Araştırma**" konulu anket çalışmasının araştırmaların gerekçe, amaç, yaklaşım ve yöntemleri dikkate alınarak konuyla ilgili çalışmaların gerçekleştirilmesinde etik ve bilimsel yönden sakınca bulunmadığına mevcut oy birliği ile **karar verildi.**

Ek : Karar Formu (1 Sayfa)





T.C.
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL VE BEŞERİ BİLİMLER ETİK KURULU

KARAR FORMU

KARAR BİLGİLERİ	Oturum Sayısı : 16 Karar No : 43	Toplantı Tarihi: 27.12.2018
	Aşağıda bilgileri verilen proje ile ilgili çalışmanın, etik ilkeler açısından değerlendirilmesi isteği ile ilgili husus görüşüldü. Yapılan görüşmelerden sonra; söz konusu projeye alakalı yapılacak çalışma için, araştırmanın gerekçe, amaç, yaklaşım ve yöntemleri dikkate alınarak konuyla ilgili çalışmanın gerçekleştirilmesinde etik ve bilimsel yönden sakınca bulunmadığına, Etik Kurulu oy birliği ile karar vermiştir.	
PROJE - TEZ BİLGİLERİ	Proje - Tez Danışmanı : Prof.Dr. Reşat KARCIOĞLU Proje - Tez Doktora öğrencisi : Ayşe Alev BALCI Proje - Tez Konusu : "Bağımsız Denetim ile İç Denetim İlişkisi: BİST'de İşlem Gören İşletmelere Yönelik Bir Araştırma"	

SOSYAL BİLİMLER ETİK KURULU		
Unvanı/Adı Soyadı	Görevi	İmza
Prof.Dr. Sait UYLAŞ	Etik Kurul Başkanı	
Prof.Dr. Mehmet TAKKAÇ	Etik Kurul Başkan Yardımcısı	
Prof.Dr. Naci İSPİR	Etik Kurul Raportörü	
Prof.Dr. Erol KÜRKÇÜOĞLU	Etik Kurul Üyesi	
Prof.Dr. Reşat KARCIOĞLU	Etik Kurul Üyesi	
Prof.Dr. Sinan ÖGE	Etik Kurul Üyesi	
Prof.Dr. Veyis DEĞİRMENÇAY	Etik Kurul Üyesi	

EK 2. İç Denetim Anket Formu

ANKET FORMU I

Sayın Katılımcı,

Bu anket formu Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe-Finansman Doktora Programında **“Bağımsız Denetim İle İç Denetim İlişkisi: BIST’de İşlem Gören İşletmelere Yönelik Bir Araştırma”** adlı doktora tezi ile ilgili hazırlanmıştır. Anketin amacı, bağımsız denetimi gerçekleştiren bağımsız denetçilerin, denetime sağladıkları yardım ve katkıları ile iç denetim çalışanlarının görev ve nitelikleri hakkında düşüncelerini ortaya koymaktır. Anketin amacına ulaşabilmesi için siz katılımcıların cevaplarına ihtiyaç duyulmaktadır.

Araştırma sonucunda elde edilen bulgular kesinlikle gizli tutulacak, ulaşılan sonuçlar işletme ve şahıs adı belirtmeksizin istatistiki analizler şeklinde araştırmada kullanılacaktır. Değerli zamanınızı ayırdığınız için teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar dileriz.

Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU
Atatürk Üniversitesi İİBF
İşletme Bölümü

Öğr. Gör. Ayşe Alev BALCI
Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi
Gönen Meslek Yüksekokulu
Cep: (0535) 645 93 65
Tel: (0266) 762 68 67
Fax: (0266) 762 40 42

1. BÖLÜM: Katılımcıların demografik özellikleri, işletme bilgileri, iç denetim ve bağımsız denetim firmaları ile ilgili sorulardan oluşmaktadır.

1	Cinsiyetiniz	() Kadın () Erkek
2	Yaşınız	() 30 ve altı () 31-39 () 40-49 () 50-59 () 60 ve üstü
3	Eğitim durumunuz	() Lisans () Yüksek Lisans () Doktora
4	İşletme içindeki Unvanınız	() İç Denetim Müdürü () İç Denetçi () İç Kontrolör- İç Kontrol Yöneticisi () Mali İşler Müdürü () Muhasebe-Finans Müdürü () Diğer (Lütfen Belirtiniz)
5	İşletmenizdeki çalışma süreniz	() 1-3 yıl () 4-6 yıl () 7-10 yıl () 11 ve üstü
6	Denetim Mesleğinde geçen deneyim süreniz	() 1-3 yıl () 4-6 yıl () 7-10 yıl () 11 ve üstü
7	Meslekî Sertifika/Sertifikalarınız (Birden çok seçeneği işaretleyebilirsiniz.)	() Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) () Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Lisans Belgesi () SPK Temel Düzey () SPK İleri Düzey () Sertifikalı İç Denetçi Unvanı (CIA) (Certified Internal Auditor) () Risk Yönetimi Güvencesi Sertifikası (CRMA) (Certification in Risk Management Assurance) () Sertifikalı Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanı (CCSA) (Certification in Control Self Assessment) () Sertifikalı Bilgi Sistemleri Denetçisi (CISA) (Certified Information Systems Auditor) () Diğer (Lütfen Belirtiniz) () Hiçbiri
8	İşletmenizin faaliyette bulunduğu sektör	() Elektrik-Enerji-Gaz-Su () Eğitim-İlaç- Sağlık-Spor () Madencilik () İnşaat ve Bayındırlık () Mali Kuruluşlar () Teknoloji () Ulaştırma ve Haberleşme () Toptan ve Perakende Satış
9	İşletmenizin faaliyette bulunduğu süre	() 1-19 yıl () 20 – 39 yıl arası () 40 – 59 yıl arası () 60 – 79 yıl arası () 80 ve üstü

10	İşletmeniz yabancı ortaklı bir şirket midir ?	() Evet () Hayır
11	İşletmenizde iç denetim birimi var mı?	() Evet () Hayır
12	İç denetim birimi yoksa, nedeni nedir? (Birden çok seçeneği işaretleyebilirsiniz)	() Yasal bir zorunluluk olmaması () İç denetim birimi oluşturma yüksek maliyet gerektirmesi () İç denetim hizmetini dışarıdan almamız (Outsourcing). () Diğer (Lütfen Belirtiniz)
13	İşletmenizde Sertifikalı İç Denetçiniz var mı?	() Evet () Hayır
14	İşletmeniz kaç yıldır bağımsız denetim hizmeti almaktadır?	() 1-3 yıl () 4-6 yıl () 7-10 yıl () 11 ve üstü
15	İşletmenizin hangi bağımsız denetim firması tarafından denetleneyeceğine hangisi karar vermektedir?	() Yönetim Kurulu () Genel Müdür () Denetim Komitesi () Muhasebe veya Finans Bölümleri

2. BÖLÜM: İşletmelerin bağımsız denetçilere ve çalışmalarına yönelik algılarının ölçülmesi

		KESİNLİKLE KATILMIYORUM	KATILMIYORUM	NE KATILMIYORUM NE KATILMIYORUM	KATILMIYORUM	KESİNLİKLE KATILMIYORUM
16	Bağımsız denetim firmalarının örgütsel bir yapıya sahip olması (görev sorumlulukların tanımlanmış olması) mutlak bir gerekliliktir.					
17	Bağımsız denetim firmaları tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinde mesleki standartlara (GKGMİ, UFRS, SPK) uygun davranılması gerçekleştirilen denetimin niteliği üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.					
18	Bağımsız denetim firmalarının meslek kuruluşları ve düzenleyici otoriteler (BDDK, SPK) tarafından denetlenmesi, bu firmaların gerçekleştirdiği bağımsız denetim faaliyetlerinin doğruluğu üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.					
19	Rotasyon uygulaması (bir işletmeyi sürekli olarak aynı bağımsız denetim firmasının denetlememesi, belli periyotlarla denetim firmasının değişmesi) doğru bir uygulamadır. İşletmeler yasal süre bitiminde denetim firmalarını değiştirmelidirler.					
20	Bağımsız denetim firmalarının denetçilerin eğitimine verdikleri önem derecesi ve bu eğitimlerin etkinliği, bağımsız denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.					
21	Bağımsız denetim firmasında çalışan denetçilerin gerçekleştirdikleri denetim faaliyetlerinde bağımsız, tarafsız ve dürüst olmaları gerekmektedir.					
22	Bağımsız denetim çalışmasını gerçekleştiren denetçilerin belirli bir düzeyde mesleki yeterliliğe (mesleki ve teknik bilgi, deneyim, koşullara uyum sağlama yeteneği, teknolojik uzmanlık) sahip olması yapılan denetimin güvenilirliği, yeterliliği, standartlara uygunluğunu artırır.					
23	Bağımsız denetçilerin, denetim çalışmasını gerçekleştirirken, ilişkili olduğu gruplarla (iç denetim, denetim komitesi vs) kurdukları iletişim (yapılan çalışmalardan yararlanma) yapılan denetim faaliyetinin üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.					
24	Denetim sektöründe tecrübe edinmiş kıdemli denetçilerin, başka sektörlere geçiş oranlarının yüksek olması bağımsız denetimin çıktılarının niteliğine etki etmemektedir.					
25	Tamamlanmış denetim çalışmalarının bağımsız kişilerce (firma dışından kişiler ve uluslararası firmaların yurtdışı temsilcileri) incelenmesi denetim kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.					
26	Denetim çalışması sonunda bağımsız denetçilerden mutlaka geri bildirim (feedback) alınmalıdır.					

3. BÖLÜM: İç denetim çalışmalarında sorumluluğu bulunan yönetici ve/veya çalışanların, işletmelerin iç kontrol sistemi ve iç denetim çalışmalarına yönelik algılarının ölçülmesi

		KESİNLİKLE KATILMIYORUM	KATILMIYORUM	NE KATILYORUM NE KATILMIYORUM	KATILYORUM	KESİNLİKLE KATILYORUM
27	İşletmemizde “etkin” bir iç kontrol sistemi mevcuttur.					
28	İç denetçilerin eğitim düzeyi ve mesleki deneyimlerini yeterli buluyorum.					
29	İç denetçilerin mesleki ehliyetleri kontrol edilmeli ve sürekli eğitim programları düzenlenmelidir.					
30	Türkiye’de işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması yasal düzenlemelerle zorunlu hale getirilmelidir.					
31	İç denetçilerin yaptığı denetimlerin, işletme yönetiminden bağımsız ve tarafsız bir şekilde yapılabileceğine inanıyorum					
32	İç denetçilerin atanması ile ilgili uygulamaları uygun buluyorum					
33	İç denetçi ile bağımsız denetçinin periyodik olarak belirli dönemlerde toplantılar düzenleyerek olası muhasebe ve denetim sorunlarını tartışması gerekir .					
34	İç denetçi ile bağımsız denetçi birbirlerinin denetim programlarına ve çalışma kağıtlarına ulaşabilmelidir.					
35	İç denetim departmanı mevcut olan işletmemizde, yaptığımız denetimler esnasında bağımsız denetçiler ile işbirliği sağlayabiliyoruz.					
36	Yaptığımız denetim çalışmalarında, bağımsız denetçilerin çalışmalarından yararlanıyoruz.					
37	Bağımsız denetçilerin yapmış olduğu çalışmalar, yaptığımız denetim çalışmalarında zaman ve maliyet tasarrufu sağlamaktadır.					
38	İşletmelerde etkin bir şekilde işleyen iç kontrol sisteminin ve güvenilir bir iç denetim departmanının bulunmasının, hata ve hile olma olasılığını azaltacak ve dolayısıyla bağımsız denetim raporunda da işletme hakkında yanlış görüş bildirim ihtimalini düşürecektir.					
39	Denetimin tamamlanma aşamasında; denetçi görüşünün (raporu), denetim ekibinde görevli olmayan başka bir sorumlu ortak baş denetçi tarafından gözden geçirilmesi doğru bir uygulamadır.					
40	Sermaye Piyasası Kurulu’nun bağımsız denetimle ilgili yasal düzenlemelerinde yer alan “Bağımsız Denetimde İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması” ile ilgili açıklamaları yeterlidir.					

EK 3. Bağımsız Denetim Anket Formu

ANKET FORMU II

Sayın Katılımcı,

Bu anket formu Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe-Finansman Bölümü Doktora Programında “**Bağımsız Denetim İle İç Denetim İlişkisi: BIST’de İşlem Gören İşletmelere Yönelik Bir Araştırma**” adlı doktora tezi ile ilgili hazırlanmıştır. Anketin amacı, iç denetim alanında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların, denetime sağladıkları yardım ve katkıları ile bağımsız denetçilerin görev ve nitelikleri hakkında düşüncelerini ortaya koymaktır. Anketin amacına ulaşabilmesi için siz katılımcıların cevaplarına ihtiyaç duyulmaktadır.

Araştırma sonucunda elde edilen bulgular kesinlikle gizli tutulacak ve ulaşılan sonuçlar işletme adı belirtmeksizin istatistikî analizler şeklinde araştırmada kullanılacaktır.

Değerli zamanınızı ayırdığınız için teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar dileriz.

Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU

Atatürk Üniversitesi İİBF

İşletme Bölümü

Öğr. Gör. Ayşe Alev BALCI
Bandırma Onyed Eylül Üniversitesi
Gönen Meslek Yüksekokulu
Cep: (0535) 645 93 65
Tel: (0266) 762 68 67
Fax: (0266) 762 40 42

1. BÖLÜM: Katılımcıların demografik özellikleri, firma bilgileri ve bağımsız denetim ile ilgili sorulardan oluşmaktadır.

1	Cinsiyetiniz	() Kadın () Erkek
2	Yaşınız	() 30 ve altı () 31-39 () 40-49 () 50-59 () 60 ve üstü
3	Eğitim durumunuz	() Lisans () Yüksek Lisans () Doktora
4	Firma içindeki Unvanınız	() Sorumlu Ortak Baş Denetçi () Baş Denetçi () Kıdemli Denetçi () Denetçi () Denetçi Yardımcısı
5	Firmanızdaki çalışma süreniz	() 1-5 yıl () 6-10 yıl () 11-15 yıl () 16 ve üstü
6	Mesleğinizdeki deneyiminiz	() 1-5 yıl () 6-10 yıl () 11-15 yıl () 16 ve üstü
7	Denetim ve danışmanlık hizmeti verdiğiniz işletmelerde hangi tür hizmetleri sunuyorsunuz?	() Bağımsız Denetim () İç Denetim () Uygunluk Denetimi () Tasdik İşleri
8	Denetim Firmanızın ortaklık yapısı	() Yerli () Yabancı
9	Müşteri işletmelerinizde iç denetim birimi var mı?	() Evet () Hayır () Kısmen
10	İç denetim birimi yoksa, nedeni nedir? (Birden çok seçeneği işaretleyebilirsiniz)	() Bağımsız denetimin varlığı nedeni ile iç denetime ihtiyaç duyulmaması () Yasal bir zorunluluk olmaması () İç denetim birimi oluşturma yüksek maliyet gerektirmesi () Diğer (Lütfen Belirtiniz)
11	Müşteri işletmeler bağımsız denetime önem veriyor mu?	() Evet () Hayır () Kısmen
12	Müşteri işletmelerin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olup olmaması denetim maliyetini etkiliyor mu?	() Evet () Hayır
13	2019 yılında üstlendiğiniz bağımsız denetim çalışması kaç adettir?	() 5’ten az () 5-9 arası () 10-14 arası () 15-19 arası () 20 ve üstü

2. BÖLÜM: Bağımsız denetim firmalarının KKS-1 çerçevesinde denetçilere ve denetim çalışmalarının kalitesine ilişkin algılarının ölçülmesi

		KESİNLİKLE KATILMIYORUM	KATILMIYORUM	NE KATILYORUM NE KATILMIYORUM	KATILYORUM	KESİNLİKLE KATILYORUM
14	Bağımsız denetim firmalarının örgütsel bir yapıya sahip olması (görev sorumlulukların tanımlanmış olması) mutlak bir gerekliliktir.					
15	Bağımsız denetim firmaları tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinde mesleki standartlara (GKGDS, UFRS, SPK) uygun davranılması gerçekleştirilen denetimin niteliği üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.					
16	Bağımsız denetim firmalarının meslek kuruluşları ve düzenleyici otoriteler (BDDK, SPK) tarafından denetlenmesi, bu firmaların gerçekleştirdiği bağımsız denetim faaliyetlerinin doğruluğu üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.					
17	Rotasyon uygulaması (bir işletmeyi sürekli olarak aynı bağımsız denetim firmasının denetlememesi, belli periyotlarla denetim firmasının değişmesi) doğru bir uygulamadır. İşletmeler yasal süre bitiminde denetim firmalarını değiştirmelidirler.					
18	Bağımsız denetim firmalarının denetçilerin eğitimine verdikleri önem derecesi ve bu eğitimlerin etkinliği, bağımsız denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.					
19	Bağımsız denetim firmasında çalışan denetçilerin gerçekleştirdikleri denetim faaliyetlerinde bağımsız, tarafsız ve dürüst olmaları gerekmektedir.					
20	Bağımsız denetim çalışmasını gerçekleştiren denetçilerin belirli bir düzeyde mesleki yeterliliğe (mesleki ve teknik bilgi, deneyim, koşullara uyum sağlama yeteneği, teknolojik uzmanlık) sahip olması yapılan denetimin güvenilirliği, yeterliliği, standartlara uygunluğunu artırır.					
21	Bağımsız denetçilerin, denetim çalışmasını gerçekleştirirken, ilişkili olduğu gruplarla (iç denetim, denetim komitesi vs) kurdukları iletişim (yapılan çalışmalardan yararlanma) yapılan denetim faaliyetinin üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.					
22	Denetim sektöründe tecrübe edinmiş kıdemli denetçilerin, başka sektörlere geçiş oranlarının yüksek olması bağımsız denetimin çıktılarının niteliğine etki etmemektedir.					
23	Tamamlanmış denetim çalışmalarının bağımsız kişilerce (firma dışından kişiler ve uluslararası firmaların yurtdışı temsilcileri) incelenmesi denetim kalitesi üzerinde kesinlikle önemli bir etkiye sahiptir.					
24	Denetim çalışması sonunda müşterilerden mutlaka geri bildirim (feedback) alınmalıdır.					
25	Yeni bir müşteri seçimi veya mevcut müşteri ile işin devamına karar verilirken, müşteri işletmenin piyasadaki itibarlarının dikkate alınması bağımsız denetim firmasının doğal bir hakkıdır.					
26	Denetim firmasının, bağımsız denetim faaliyeti için meslek odası tarafından belirlenmiş ücret tarifesine uymada titizlik göstermesi gerekmektedir.					

3. BÖLÜM: Bağımsız denetçilerin, müşteri işletmelerin iç denetçilerinin çalışmalarına yönelik algılarının ölçülmesi

		KESİNLİKLE KATILMIYORUM	KATILMIYORUM	NE KATILYORUM NE KATILMIYORUM	KATILYORUM	KESİNLİKLE KATILYORUM
27	Denetlediğimiz işletmelerde iç kontrol sisteminin etkin olup olmaması çalışmalarımızı etkiler.					
28	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'ndan Çalışma Alanı Standartları içerisinde yer alan "İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi" Standardı'nın eksiksiz uygulanması gereğine inanıyorum.					
29	KGK'nın bağımsız denetimle ilgili yasal düzenlemelerinde yer alan iç kontrol ile ilgili açıklamaları yeterli buluyorum.					
30	Türkiye'de işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin yasal düzenlemelerle zorunlu hale getirilmesini yararlı buluyorum.					
31	İç denetçilerin denetimleri, işletme yönetiminden bağımsız ve tarafsız bir şekilde yapması gerektiğine inanıyorum.					
32	Müşteri işletme yönetiminin bağımsız denetçilere her türlü desteği vermesi gerekmektedir.					
33	İç denetim departmanı mevcut olan işletmelerde, yaptığımız denetimler esnasında iç denetçiler ile işbirliği sağlayabiliyoruz.					
34	Yaptığımız denetim çalışmalarında, iç denetçilerin çalışmalarından yararlanıyoruz.					
35	İç denetçilerin yapmış olduğu çalışmalar yaptığımız denetim çalışmalarında zaman ve maliyet tasarrufu sağlamaktadır.					
36	İşletmelerde etkin bir şekilde işleyen iç kontrol sisteminin ve güvenilir bir iç denetim departmanının bulunmasının, hata ve hile olma olasılığını azaltacak ve dolayısıyla bağımsız denetim raporunda da işletme hakkında yanlış görüş bildirim ihtimalini düşürecektir.					
37	Denetimin tamamlanma aşamasında; denetçi görüşünün (raporu), denetim ekibinde görevli olmayan başka bir sorumlu ortak baş denetçi tarafından gözden geçirilmesi doğru bir uygulamadır.					
38	KGK'nın 600-699 no'lu Bağımsız Denetim Standartları yeterince açık ve anlaşılabilir.					

EK 4. 01.08.2019 Tarihi İtibarı ile BIST’de İşlem Gören İşletmeler, Hizmet Aldıkları Bağımsız Denetim Şirketleri ve Bağımsız Denetçi Unvan Dağılımı Tablosu

	ŞİRKET	DENETİM ŞİRKETİ	SORUMLU ORTAK BAŞDENETÇİ	BAŞDENETÇİ	KIDEMLİ DENETÇİ	DENETÇİ	DENETÇİ YARDIMCISI
1	A.V.O.D. KURUTULMUŞ GIDA VE TARIM ÜRÜNLERİ A.Ş.	EREN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	7	1	4	9	51
2	AKDENİZ GÜVENLİK HİZMETLERİ A.Ş.						
3	BİRLİK MENSUCAT TİCARET VE SANAYİ İŞLETMESİ A.Ş.						
4	KORTEKS MENSUCAT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
5	LİMAK ÇİMENTO SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
6	LÜKS KADİFE TİCARET VE SANAYİ A.Ş.						
7	NETLOG LOJİSTİK HİZMETLERİ A.Ş.						
8	NOBEL İLAÇ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
9	ACISELSAN ACIPAYAM SELÜLOZ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK	19	14	16	12	321
10	ADANA ÇİMENTO SANAYİ T.A.Ş.						
11	ADEL KALEMCİLİK TİCARET VE SANAYİ A.Ş.						
12	AKTİF YATIRIM BANKASI A.Ş.						
13	ALARKO GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
14	ANADOLU EFES BİRACILIK VE MALT SANAYİ A.Ş.						
15	ANADOLU ISUZU OTOMOTİV SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
16	ARENA BİLGİSAYAR SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
17	ASİL ÇELİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
18	ASLAN ÇİMENTO A.Ş.						
19	ATA GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
20	BAŞER FAKTORİNG A.Ş.						
21	BOLU ÇİMENTO SANAYİ A.Ş.						
22	ÇELİK MOTOR TİCARET A.Ş.						
23	DERİNDERE TURİZM OTOMOTİV SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
24	DURAN DOĞAN BASIM VE AMBALAJ SANAYİ A.Ş.						
25	EMLAK KONUT GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
26	EREĞLİ DEMİR VE ÇELİK FABRİKALARI T.A.Ş.						
27	FİBA FAKTORİNG A.Ş.						
28	GLOBAL YATIRIM HOLDİNG A.Ş.						
29	GÜVEN VARLIK YÖNETİM A.Ş.						

30	HALK FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.					
31	HALK GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.					
32	HALK SİGORTA A.Ş.					
33	HALK YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.					
34	HEKTAŞ TİCARET T.A.Ş.					
35	İC İÇTAŞ ENERJİ YATIRIM HOLDİNG A.Ş.					
36	İSKENDERUN DEMİR VE ÇELİK A.Ş.					
37	KARSAN OTOMOTİV SANAYİİ VE TİCARET A.Ş.					
38	KEREVİTAŞ GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
39	KLİMASAN KLİMA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
40	KOÇTAŞ YAPI MARKETLERİ TİCARET A.Ş.					
41	KÖRFEZ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.					
42	KT KİRA SERTİFİKALARI VARLIK KİRALAMA A.Ş.					
43	KT SUKUK VARLIK KİRALAMA A.Ş.					
44	MAKİNA TAKİM ENDÜSTRİSİ A.Ş.					
45	MARDİN ÇİMENTO SANAYİİ VE TİCARET A.Ş.					
46	MİSTRAL GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.					
47	MLP SAĞLIK HİZMETLERİ A.Ş.					
48	NETAŞ TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.					
49	NUH ÇİMENTO SANAYİ A.Ş.					
50	OLMUKSAN INTERNATIONAL PAPER AMBALAJ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
51	PANORA GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.					
52	PEGASUS HAVA TAŞIMACILIĞI A.Ş.					
53	PERA GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.					
54	RÖNESANS GAYRİMENKUL YATIRIM A.Ş.					
55	RÖNESANS HOLDİNG A.Ş.					
56	SASA POLYESTER SANAYİ A.Ş.					
57	ŞEKER FAKTORİNG A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/					
58	ŞEKER FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.					
59	ŞEKERBANK T.A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/					
60	TESCO KİPA KİTLE PAZARLAMA TİCARET LOJİSTİK VE GIDA SANAYİ A.Ş.					
61	TORUNLAR GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.					
62	TÜRKİYE HALK BANKASI A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/					
63	ULUSOY ELEKTRİK İMALAT TAAHHÜT VE TİCARET A.Ş.					
64	ÜNYE ÇİMENTO SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
65	VARYAP VARLIBAŞLAR YAPI SANAYİ TURİZM YATIRIMLARI TİCARET VE ELEKTRİK ÜRETİM A.Ş.					
66	VERUSA HOLDİNG A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/					
67	VERUSATURK GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.					

68	YAZICILAR HOLDİNG A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/						
69	YEDİTEPE FAKTORİNG A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/						
70	ADESE ALIŞVERİŞ MERKEZLERİ TİCARET A.Ş.	ARILAR BAĞIMSIZ DENETİM VE					
71	İTTİFAK HOLDİNG A.Ş.	YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	3	-	2	3	7
72	AE ARMA ELEKTROPANÇ ELEKTROMEKANİK SANAYİ MÜHENDİSLİK TAAHHÜT VE TİCARET A.Ş.	HLB SAYGIN BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	2	2	1	1	-
73	AFYON ÇİMENTO SANAYİ T.A.Ş.	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MŞAVİRLİK A.Ş.	16	2	8	3	334
74	AKÇANSA ÇİMENTO SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
75	AKENERJİ ELEKTRİK ÜRETİM A.Ş.						
76	AKFEN GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
77	AKFEN HOLDİNG A.Ş.						
78	AKİŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
79	AKMERKEZ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
80	AKSA AKRİLİK KİMYA SANAYİİ A.Ş.						
81	ALARKO HOLDİNG A.Ş.						
82	ALJ FİNANSMAN A.Ş.						
83	ANADOLU ANONİM TÜRK SİGORTA ŞİRKETİ						
84	ANADOLU CAM SANAYİİ A.Ş.						
85	ANADOLU HAYAT EMEKLİLİK A.Ş.						
86	AYEN ENERJİ A.Ş.						
87	BAK AMBALAJ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
88	BAŞKENT ELEKTRİK DAĞITIM A.Ş.						
89	BAŞTAŞ BAŞKENT ÇİMENTO SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
90	BATIÇİM BATI ANADOLU ÇİMENTO SANAYİİ A.Ş.						
91	BATISÖKE SÖKE ÇİMENTO SANAYİİ T.A.Ş.						
92	BEŞİKTAŞ FUTBOL YATIRIMLARI SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
93	BOSSA TİCARET VE SANAYİ İŞLETMELERİ T.A.Ş.						
94	ÇELEBİ HAVA SERVİSİ A.Ş.						
95	ÇİMSA ÇİMENTO SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
96	DENİZ FAKTORİNG A.Ş.						
97	DENİZ FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.						
98	DENİZ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
99	DENİZBANK A.Ş.						
100	DENİZLİ CAM SANAYİİ VE TİCARET A.Ş.						
101	DEVA HOLDİNG A.Ş.						
102	DOĞUŞ OTOMOTİV SERVİS VE TİCARET A.Ş.						
103	EGE ENDÜSTRİ VE TİCARET A.Ş.						
104	EGE PROFİL TİCARET VE SANAYİ A.Ş.						
105	ENERJİSA ENERJİ A.Ş.						
106	FENERBAHÇE FUTBOL A.Ş.						

107	FİBABANKA A.Ş.						
108	FİNANS FAKTORİNG A.Ş.						
109	FİNANS FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.						
110	FİNANSBANK A.Ş.						
111	GÜBRE FABRİKALARI T.A.Ş.						
112	İŞ FAKTORİNG A.Ş.						
113	İŞ FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.						
114	İŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
115	İŞ GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
116	İŞ YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.						
117	İŞ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
118	İŞBİR HOLDİNG A.Ş.						
119	KALESERAMİK ÇANAKKALE KALEBODUR SERAMİK SANAYİ A.Ş.						
120	KAPİTAL FAKTORİNG A.Ş.						
121	KARDEMİR KARABÜK DEMİR ÇELİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
122	KENT FAKTORİNG A.Ş.						
123	KOÇ FIAT KREDİ FİNANSMAN A.Ş.						
124	KONYA ÇİMENTO SANAYİİ A.Ş.						
125	NUROL YATIRIM BANKASI A.Ş.						
126	ORFİN FİNANSMAN A.Ş.						
127	ÖZERDEN PLASTİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
128	PİMAŞ PLASTİK İNŞAAT MALZEMELERİ A.Ş.						
129	POLİSAN HOLDİNG A.Ş.						
130	SARDES FAKTORİNG A.Ş.						
131	SODA SANAYİİ A.Ş.						
132	TAV HAVALİMANLARI HOLDİNG A.Ş.						
133	TF VARLIK KİRALAMA A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/						
134	TOFAŞ TÜRK OTOMOBİL FABRİKASI A.Ş.						
135	TRABZONSPOR SPORİF YATIRIM VE FUTBOL İŞLETMECİLİĞİ TİCARET A.Ş.						
136	TRAKYA CAM SANAYİİ A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/						
137	TSKB GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
138	TURCAS PETROL A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/						
139	TÜRK PRYSMIAN KABLO VE SİSTEMLERİ A.Ş.						
140	TÜRKİYE İŞ BANKASI A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/						
141	TÜRKİYE SİNAİ KALKINMA BANKASI						
142	TÜRKİYE ŞİŞE VE CAM FABRİKALARI A.Ş.						
143	ULUSAL FAKTORİNG A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/						
144	VAKIF VARLIK KİRALAMA A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/						
145	AK FAKTORİNG A.Ş.	HSY DANIŞMANLIK VE BAĞIMSIZ	4	-	2	3	2
146	CREDITWEST FAKTORİNG A.Ş.	DENETİM A.Ş.					

147	ESCORT TEKNOLOJİ YATIRIM A.Ş.					
148	FİNAL VARLIK YÖNETİM A.Ş.					
149	MENBA HOLDİNG A.Ş.					
150	RHEA GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.					
151	SÜMER FAKTORİNG A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/					
152	TGS DIŞ TİCARET A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/					
153	AK FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.					
154	AK YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.					
155	AKBANK T.A.Ş.					
156	AKSİGORTA A.Ş.					
157	AKYÜREK TÜKETİM ÜRÜNLERİ PAZARLAMA DAĞITIM VE TİCARET A.Ş.					
158	ALCATEL LUCENT TELETAS TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.					
159	ALKİM ALKALİ KİMYA A.Ş.					
160	ALKİM KAĞIT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
161	ALTIN YUNUS ÇEŞME TURİSTİK TESİSLER A.Ş.					
162	ARÇELİK A.Ş.					
163	ARMADA BİLGİSAYAR SİSTEMLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
164	ATAKULE GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.					
165	AVİVASA EMEKLİLİK VE HAYAT A.Ş.					
166	AYGAZ A.Ş.					
167	BEYAZ FİLO OTO KİRALAMA A.Ş.					
168	BİM BİRLEŞİK MAĞAZALAR A.Ş.					
169	BİZİM TOPTAN SATIŞ MAĞAZALARI A.Ş.					
170	BORUSAN MANNESMANN BORU SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
171	BORUSAN YATIRIM VE PAZARLAMA A.Ş.					
172	BOSCH FREN SİSTEMLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
173	BOYNER PERAKENDE VE TEKSTİL YATIRIMLARI A.Ş.					
174	COCA-COLA İÇECEK A.Ş.					
175	ÇELİK HALAT VE TEL SANAYİİ A.Ş.					
176	ÇİMBETON HAZIRBETON VE PREFABRİK YAPI ELEMANLARI SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
177	İZMİR ÇİMENTO FABRİKASI T.A.Ş.					
178	DERİMOD KONFEKSİYON AYAKKABI DERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
179	DESTEK FAKTORİNG A.Ş.					
180	DİTAŞ DOĞAN YEDEK PARÇA İMALAT VE TEKNİK A.Ş.					
181	DO & CO AKTIENGESELLSCHAFT					

PwC BAĞIMSIZ DENETİM VE
SERBEST MUHASEBECİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

24

10

8

32

295

182	DOĞAN BURDA DERGİ YAYINCILIK VE PAZARLAMA A.Ş.					
183	DOĞAN GAZETECİLİK A.Ş.					
184	DOĞAN ŞİRKETLER GRUBU HOLDİNG A.Ş.					
185	DOĞTAŞ KELEBEK MOBİLYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
186	DOĞUŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.					
187	DYO BOYA FABRİKALARI SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
188	ECZACIBAŞI YATIRIM HOLDİNG ORTAKLIĞI A.Ş.					
189	ECZACIBAŞI YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.					
190	EİS ECZACIBAŞI İLAÇ, SİNAİ VE FİNANSAL YATIRIMLAR SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
191	FEDERAL-MOGUL İZMİT PİSTON VE PİM ÜRETİM TESİSLERİ A.Ş.					
192	FLAP KONGRE TOPLANTI HİZMETLERİ OTOMOTİV VE TURİZM A.Ş.					
193	FORD OTOMOTİV SANAYİ A.Ş.					
194	GOODYEAR LASTİKLERİ T.A.Ş.					
195	GÖZDE GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.					
196	GÜNEŞ SİGORTA A.Ş.					
197	HACI ÖMER SABANCI HOLDİNG A.Ş.					
198	HUZUR FAKTORİNG A.Ş.					
199	HÜRRİYET GAZETECİLİK VE MATBAACILIK A.Ş.					
200	İNTEMA İNŞAAT VE TESİSAT MALZEMELERİ YATIRIM VE PAZARLAMA A.Ş.					
201	KOÇ FİNANSMAN A.Ş.					
202	KOÇ HOLDİNG A.Ş.					
203	LİDER FAKTORİNG A.Ş.					
204	LOGO YAZILIM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
205	MARMARİS ALTINYUNUS TURİSTİK TESİSLER A.Ş.					
206	MARSHALL BOYA VE VERNİK SANAYİİ A.Ş.					
207	MCT DANIŞMANLIK A.Ş.					
208	MEGA VARLIK YÖNETİM A.Ş.					
209	MİGROS TİCARET A.Ş.					
210	MİLPA TİCARİ VE SİNAİ ÜRÜNLER PAZARLAMA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
211	MONDİ TİRE KUTSAN KAĞIT VE AMBALAJ SANAYİ A.Ş.					
212	NUROL GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.					
213	OPTİMA FAKTORİNG A.Ş.					
214	OSMANLI YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.					
215	OTOKAR OTOMOTİV VE SAVUNMA SANAYİ A.Ş.					
216	OTOKOÇ OTOMOTİV SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					

217	ÖZAK GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
218	PARK ELEKTRİK ÜRETİM MADENCİLİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
219	PETKİM PETROKİMYA HOLDİNG A.Ş.						
220	PINAR ENTEGRE ET VE UN SANAYİİ A.Ş.						
221	PINAR SU SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
222	PINAR SÜT MAMULLERİ SANAYİİ A.Ş.						
223	SARTEN AMBALAJ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
224	SERVET GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
225	SİNPAŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
226	SODAŞ SODYUM SANAYİİ A.Ş.						
227	TURKCELL FİNANSMAN A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/						
228	TURKCELL İLETİŞİM HİZMETLERİ A.Ş.						
229	TÜPRAŞ-TÜRKİYE PETROL RAFİNERİLERİ A.Ş.						
230	TÜRK EKONOMİ BANKASI A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/						
231	TÜRK TRAKTÖR VE ZİRAAT MAKİNELERİ A.Ş.						
232	TÜRK TUBORG BİRA VE MALT SANAYİİ A.Ş.						
233	TÜRKİYE VAKIFLAR BANKASI T.A.O.						
234	UFUK YATIRIM YÖNETİM VE GAYRİMENKUL A.Ş.						
235	ÜLKER BİSKÜVİ SANAYİ A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/						
236	VAKIF FAKTORİNG A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/						
237	VAKIF FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.						
238	VAKIF GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
239	VAKIF MENKUL KIYMET YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
240	VAKKO TEKSTİL VE HAZIR GİYİM SANAYİ İŞLETMELERİ A.Ş.						
241	VESTEL BEYAZ EŞYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
242	VESTEL ELEKTRONİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
243	VİKİNG KAĞIT VE SELÜLOZ A.Ş.						
244	VOLKSWAGEN DOĞUŞ FİNANSMAN A.Ş.						
245	YAPI KREDİ FAKTORİNG A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/						
246	YAPI KREDİ FİNANSAL KİRALAMA A.O.						
247	YAPI KREDİ KORAY GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
248	YAPI KREDİ YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.						
249	YAPI VE KREDİ BANKASI A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/						
250	YİBİTAŞ YOZGAT İŞÇİ BİRLİĞİ İNŞAAT MALZEMELERİ TİCARET VE SANAYİ A.Ş.						
251	ZİRAAT FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.						
252	ZORLU ENERJİ ELEKTRİK ÜRETİM A.Ş.						
253	AKDENİZ FAKTORİNG A.Ş.						
254	BİS ENERJİ ELEKTRİK ÜRETİM A.Ş.						
255	DATAGATE BİLGİSAYAR MALZEMELERİ TİCARET A.Ş.	GÜRELİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	9	22	10	17	60

256	ESEM SPOR GİYİM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
257	İNDEKS BİLGİSAYAR SİSTEMLERİ MÜHENDİSLİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
258	İNFÖ YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.					
259	KARTONSAN KARTON SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
260	KİLER GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.					
261	KÜTAHYA PORSELEN SANAYİ A.Ş.					
262	MARTI GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.					
263	MARTI OTEL İŞLETMELERİ A.Ş.					
264	METAL GAYRİMENKUL A.Ş.					
265	METEMTUR OTELCİLİK VE TURİZM İŞLETMELERİ A.Ş.					
266	SALIX YATIRIM HOLDİNG A.Ş.					
267	SARKUYSAN ELEKTROLİTİK BAKIR SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
268	SÖKTAŞ TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
269	SÖNMEZ FİLAMENT SENTETİK İPLİK VE ELYAF SANAYİ A.Ş.					
270	SÖNMEZ PAMUKLU SANAYİ A.Ş.					
271	TEK-ART İNŞAAT TİCARET TURİZM SANAYİ VE YATIRIMLAR A.Ş.					
272	YEŞİL GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.					
273	YEŞİL YAPI ENDÜSTRİSİ A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/					
274	YEŞİL YATIRIM HOLDİNG A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/					
275	AKSA ENERJİ ÜRETİM A.Ş.					
276	AKTİF BANK SUKUK VARLIK KİRALAMA A.Ş.					
277	ALBARAKA TÜRK KATILIM BANKASI A.Ş.					
278	ALTERNATİF FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.					
279	ANEL ELEKTRİK PROJE TAAHHÜT VE TİCARET A.Ş.					
280	ANEL TELEKOMÜNİKASYON ELEKTRONİK SİSTEMLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
281	ARZUM ELEKTRİK EV ALETLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
282	ASELSAN ELEKTRONİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
283	BANK POZİTİF KREDİ VE KALKINMA BANKASI A.Ş.					
284	BEREKET VARLIK KİRALAMA A.Ş.					
285	BRİSA BRIDGESTONE SABANCI LASTİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
286	CARREFOURSA CARREFOUR SABANCI TİCARET MERKEZİ A.Ş.					
287	COMPONENTA DÖKÜMCÜLÜK TİCARET VE SANAYİ A.Ş.					
288	ÇAĞDAŞ FAKTORİNG A.Ş.					
289	ÇALIK ENERJİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					

AKİS BAĞIMSIZ DENETİM VE
SERBEST MUHASEBECİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

18

5

6

24

284

290	DOĞUŞ HOLDİNG A.Ş.					
291	DÜNYA GÖZ HASTANESİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
292	EKO FAKTORİNG A.Ş.					
293	EMİNİŞ AMBALAJ SANAYİ VE TİCARET					
294	ENKA İNŞAAT VE SANAYİ A.Ş.					
295	GALATASARAY SPORİF SİNİ VE TİCARİ YATIRIMLAR A.Ş.					
296	GARANTİ FAKTORİNG A.Ş.					
297	GARANTİ FİLO YÖNETİM HİZMETLERİ A.Ş.					
298	GARANTİ FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.					
299	GARANTİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.					
300	GSD DENİZCİLİK GAYRİMENKUL İNŞAAT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
301	GSD HOLDİNG A.Ş.					
302	HAYAT VARLIK YÖNETİM A.Ş.					
303	ICBC TURKEY BANK A.Ş.					
304	ING BANK A.Ş.					
305	İZMİR DEMİR ÇELİK SANAYİ A.Ş.					
306	İZOCAM TİCARET VE SANAYİ A.Ş.					
307	KAPLAMIN AMBALAJ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
308	KENT GIDA MADDELERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
309	KORDSA TEKNİK TEKSTİL A.Ş.					
310	KOTON MAĞAZACILIK TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
311	MAVİ GİYİM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
312	OYAK YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.					
313	OYAK YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.					
314	PARSAN MAKİNA PARÇALARI SANAYİ A.Ş.					
315	PLASTİKKART AKILLI KART İLETİŞİM SİSTEMLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					
316	RAY SİGORTA A.Ş.					
317	SANKO PAZARLAMA İTHALAT İHRACAT A.Ş.					
318	T.C. ZİRAAT BANKASI A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/					
319	TAT GIDA SANAYİ A.Ş.					
320	TEKNOSA İÇ VE DIŞ TİCARET A.Ş.					
321	TİMUR GAYRİMENKUL GELİŞTİRME YAPI VE YATIRIM A.Ş.					
322	TURKISH BANK A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/					
323	TÜRK HAVA YOLLARI A.O. (/tr/sirketbilgileri/					
324	TÜRK TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.					
325	TÜRKİYE GARANTİ BANKASI A.Ş.					
326	TÜRKİYE KALKINMA BANKASI A.Ş.					
327	VERA VARLIK YÖNETİM A.Ş. (/tr/sirket- -					
328	YÜNSA YÜNLÜ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.					

329	ZİRAAT KATILIM VARLIK KİRALAMA A.Ş.						
330	AKSEL YATIRIM HOLDİNG A.Ş.	MGI BAĞIMSIZ DENETİM S.M.M.M. A.Ş.	3	-	4	1	3
331	ATLANTİS YATIRIM HOLDİNG A.Ş.						
332	DEMİSAŞ DÖKÜM EMAYE MAMÜLLERİ SANAYİİ A.Ş.						
333	DENGE YATIRIM HOLDİNG A.Ş.						
334	DESPEC BİLGİSAYAR PAZARLAMA VE TİCARET A.Ş.						
335	EDİP GAYRİMENKUL YATIRIM SANAYİ ORTAKLIĞI A.Ş.						
336	LİNK BİLGİSAYAR SİSTEMLERİ YAZILIMI VE DONANIMI SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
337	TÜRKER PROJE GAYRİMENKUL VE YATIRIM GELİŞTİRME A.Ş.						
338	AKSU ENERJİ VE TİCARET A.Ş.	FİNANSAL EKSEN BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	2	-	2	6	13
339	ALARKO CARRIER SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	BDO DENET BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	7	2	1	4	21
340	BANVİT BANDIRMA VİTAMİNLİ YEM SANAYİİ A.Ş.						
341	FRİGO-PAK GIDA MADDELERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
342	KAREL ELEKTRONİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	ARKAN ERGİN ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	3	-	3	5	20
343	ALTINYAĞ KOMBİNALARI A.Ş.						
344	ARTI YATIRIM HOLDİNG A.Ş.						
345	BAGFAŞ BANDIRMA GÜBRE FABRİKALARI A.Ş.						
346	ÇEMAŞ DÖKÜM SANAYİ A.Ş.						
347	ETİLER GIDA VE TİCARİ YATIRIMLAR SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
348	KARSUSAN KARADENİZ SU ÜRÜNLERİ SANAYİİ A.Ş.						
349	NİĞBAŞ NİÇDE BETON SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
350	SELÇUK ECZA DEPOSU TİCARET VE SANAYİ A.Ş.						
351	USAŞ YATIRIMLAR HOLDİNG A.Ş.	ELİT BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	5	-	3	2	10
352	ANALİZ FAKTORİNG A.Ş.						
353	MARKA YATIRIM HOLDİNG A.Ş.						
354	PRİZMA PRES MATBAACILIK YAYINCILIK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	ULUSAL BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	7	2	3	3	12
355	ARENA FAKTORİNG A.Ş.						
356	DOĞUSAN BORU SANAYİİ VE TİCARET A.Ş.						
357	KUYUMCUKENT GAYRİMENKUL YATIRIMLARI A.Ş.						
358	RODRİGO TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	MBK BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	3	1	1	1	18
359	ARSAN TEKSTİL TİCARET VE SANAYİ A.Ş.						
360	EGE SERAMİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	CONSULTA BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	3	7	2	7	-
361	ATILIM FAKTORİNG A.Ş.						
362	ATLANTİK PETROL ÜRÜNLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	4	-	2	3	32

363	ATLAS MENKUL KIYMETLER YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
364	AVRASYA GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
365	AVRASYA PETROL VE TURİSTİK TESİSLER YATIRIMLAR A.Ş.						
366	COSMOS YATIRIM HOLDİNG A.Ş.						
367	EMAY İNŞAAT TAAHHÜT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
368	GÜLER YATIRIM HOLDİNG A.Ş.						
369	KERVANSARAY YATIRIM HOLDİNG A.Ş.						
370	KREDİ FİNANS FAKTORİNG HİZMETLERİ A.Ş.						
371	MENDERES TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
372	MEPET METRO PETROL VE TESİSLERİ SANAYİ TİCARET A.Ş.						
373	METRO TİCARİ VE MALİ YATIRIMLAR HOLDİNG A.Ş.						
374	NET HOLDİNG A.Ş.						
375	NET TURİZM TİCARET VE SANAYİ A.Ş.						
376	PAKPEN PLASTİK BORU VE YAPI ELEMANLARI SAN. VE TİC. A.Ş.						
377	POLİTEKNİK METAL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
378	ROYAL HALI İPLİK TEKSTİL MOBİLYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
379	RTA LABORATUVARLARI BİYOLOJİK ÜRÜNLER İLAÇ VE MAKİNA SANAYİ TİCARET A.Ş.						
380	SELÇUK GIDA ENDÜSTRİ İHRACAT İTHALAT A.Ş.						
381	VANET GIDA SANAYİ İÇ VE DIŞ TİCARET A.Ş.						
382	YATAŞ YATAK VE YORGAN SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
383	AVRUPA YATIRIM HOLDİNG A.Ş.	TÜRKMEN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	2	-	3	3	-
384	AYES ÇELİK HASIR VE ÇİT SANAYİ A.Ş.						
385	ORGE ENERJİ ELEKTRİK TAAHHÜT A.Ş.						
386	REYSAŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
387	REYSAŞ TAŞIMACILIK VE LOJİSTİK TİCARET A.Ş.	BİLGİLİ BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	3	2	4	-	4
388	SAN-EL MÜHENDİSLİK ELEKTRİK TAAHHÜT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
389	BALATACILAR BALATACILIK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
390	BURÇELİK BURSA ÇELİK DÖKÜM SANAYİİ A.Ş.						
391	BURÇELİK VANA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
392	DAGI GİYİM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
393	DAGI YATIRIM HOLDİNG A.Ş.						
394	KUŞTUR KUŞADASI TURİZM ENDÜSTRİ A.Ş.						
395	TUĞÇELİK ALÜMİNYUM VE METAL MAMÜLLERİ	KAVRAM BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	5	-	5	-	11

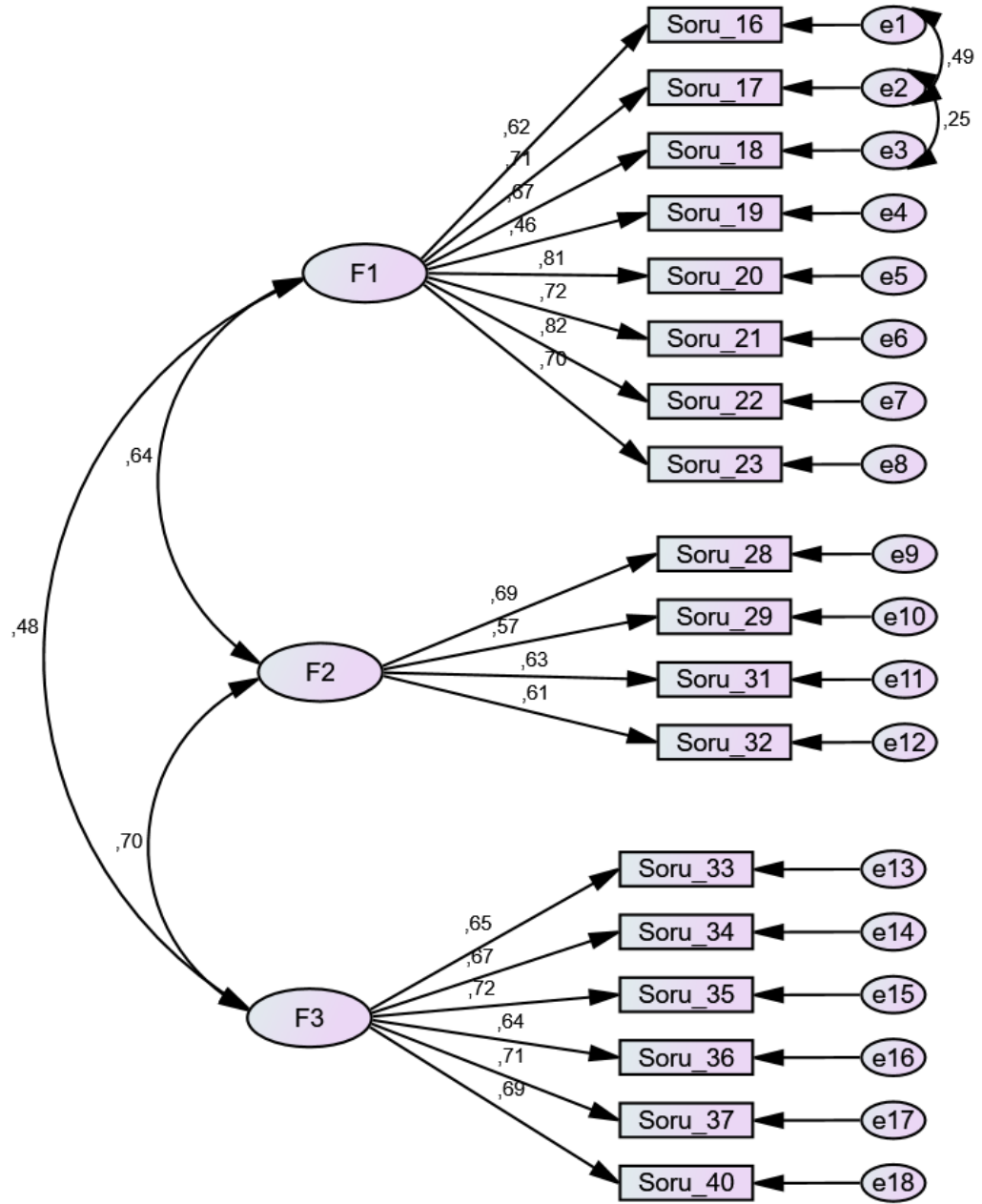
	SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
396	BANTAŞ BANDIRMA AMBALAJ SANAYİ TİCARET A.Ş.	ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	2	-	-	4	3
397	BERA HOLDİNG A.Ş.	ENGİN BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİLİK MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	3	-	4	2	19
398	BOMONTİ ELEKTRİK MÜHENDİSLİK MÜŞAVİRLİK İNŞAAT TURİZM VE TİCARET A.Ş.						
399	GEDİK GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
400	GEDİK YATIRIM HOLDİNG A.Ş.						
401	GEDİK YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.						
402	PENGÜEN GIDA SANAYİ A.Ş.						
403	SAY REKLAMCILIK YAPI DEKORASYON PROJE TAAHHÜT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
404	UZERTAŞ BOYA SANAYİ TİCARET VE YATIRIM A.Ş.						
405	ZORLU FAKTORİNG A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/						
406	BERKOSAN YALITIM VE TECRİT MADDELERİ ÜRETİM VE TİCARET A.Ş.	AKTAN BAĞISIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	5	1	-	9	7
407	MERKO GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
408	YENİ GİMAT GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
409	BİLİCİ YATIRIM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	LİSANS BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	3	3	-	2	-
410	BİMEKS BİLGİ İŞLEM VE DIŞ TİCARET A.Ş.	AK BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	2	-	-	5	-
411	EGELİ & CO GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
412	EGELİ & CO TARIM GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
413	EGELİ & CO YATIRIM HOLDİNG A.Ş.						
414	İPEK DOĞAL ENERJİ KAYNAKLARI ARAŞTIRMA VE ÜRETİM A.Ş.						
415	KOZA ALTIN İŞLETMELERİ A.Ş.						
416	KOZA ANADOLU METAL MADENCİLİK İŞLETMELERİ A.Ş.						
417	KRİSTAL KOLA VE MEŞRUBAT SANAYİ TİCARET A.Ş.						
418	BİRKO BİRLEŞİK KOYUNLULULAR MENSUCAT TİCARET VE SANAYİ A.Ş.	BD BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	8	1	-	1	3
419	BİSAŞ TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	BİRLEŞİM BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	4	2	2	3	2
420	ERSU MEYVE VE GIDA SANAYİ A.Ş.						
421	EURO KAPİTAL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
422	EURO MENKUL KIYMET YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
423	EURO TREND YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.						
424	EURO YATIRIM HOLDİNG A.Ş.						

425	İZ HAYVANCILIK TARIM VE GIDA SANAYİ TİCARET A.Ş.						
426	MERİT TURİZM YATIRIM VE İŞLETME A.Ş.						
427	BURSA ÇİMENTO FABRİKASI A.Ş.	RASYONEL BAĞIMSIZ DENETİM					
428	ÇEMTAŞ ÇELİK MAKİNA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	VE YEMİNLİ	3	2	-	5	3
429	KONFRUT GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	MALİ MŞAVİRLİK A.Ş.					
430	ÇUHADAROĞLU METAL SANAYİ VE PAZARLAMA A.Ş.						
431	DİRİTEKS DİRİLİŞ TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	AC İSTANBUL ULUSLARARASI					
432	GERSAN ELEKTRİK TİCARET VE SANAYİ A.Ş.	BAĞIMSIZ	3	1	2	-	11
433	HATEKS HATAY TEKSTİL İŞLETMELERİ A.Ş.	DENETİM VE SMMM A.Ş.					
434	SEKURO PLASTİK AMBALAJ SANAYİ A.Ş.						
435	SENKRON GÜVENLİK VE İLETİŞİM SİSTEMLERİ A.Ş.						
436	SİLVERLINE ENDÜSTRİ VE TİCARET A.Ş.						
437	TRANSTÜRK HOLDİNG A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/						
438	DARDANEL ÖNENTAŞ GIDA SANAYİ A.Ş.	SER-BERKER BAĞIMSIZ DENETİM	4	-	3	4	8
439	EMEK ELEKTRİK ENDÜSTRİSİ A.Ş.	A.Ş.					
440	EGE GÜBRE SANAYİİ A.Ş.	AREN BAĞIMSIZ DENETİM VE	2	-	-	4	-
441	PERGAMON STATUS DIŞ TİCARET A.Ş.	SMMM A.Ş.					
442	EGEPLAST EGE PLASTİK TİCARET VE SANAYİ A.Ş.	LİDYA BAĞIMSIZ DENETİM VE	2	3	-	1	10
443	MAZHAR ZORLU HOLDİNG A.Ş.	SERBEST					
444	EKİM TURİZM TİCARET VE SANAYİ A.Ş.	MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK					
445	GÖLTAŞ GÖLLER BÖLGESİ ÇİMENTO SANAYİ VE	A.Ş.					
446	KRON TELEKOMÜNİKASYON HİZMETLERİ A.Ş.	DENGE BAĞIMSIZ DENETİM	7	-	2	3	52
447	LDR TURİZM A.Ş.	SERBEST					
448	ORMA ORMAN MAHSULLERİ İNTEGRE SANAYİ VE	MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK					
449	TEB FİNANSMAN A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/	A.Ş.					
450	EKİZ KİMYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	A-1 YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK	7	2	2	5	-
451	ERBOSAN ERCİYAS BORU SANAYİİ VE TİCARET A.Ş.	VE					
452	UŞAK SERAMİK SANAYİİ A.Ş. (/tr/sirket- A UŞAK	BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.					
453	KARAR BAĞIMSIZ DENETİM	KARAR BAĞIMSIZ DENETİM	5	-	-	6	5
454	YAYLA ENERJİ ÜRETİM TURİZM VE İNŞAAT	DANIŞMANLIK SMMM A.Ş.					
455	TİCARET A.Ş.						
456	EREĞLİ TEKSTİL TURİZM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
457	GLOBAL MENKUL DEĞERLER A.Ş.	AKSİS ULUSLARARASI BAĞIMSIZ	5	-	1	10	17
458	KATMERCİLER ARAÇ ÜSTÜ EKİPMAN SANAYİ VE	DENETİM A.Ş.					
459	TİCARET A.Ş.						
460	TÜMOSAN MOTOR VE TRAKTÖR SANAYİ A.Ş.						

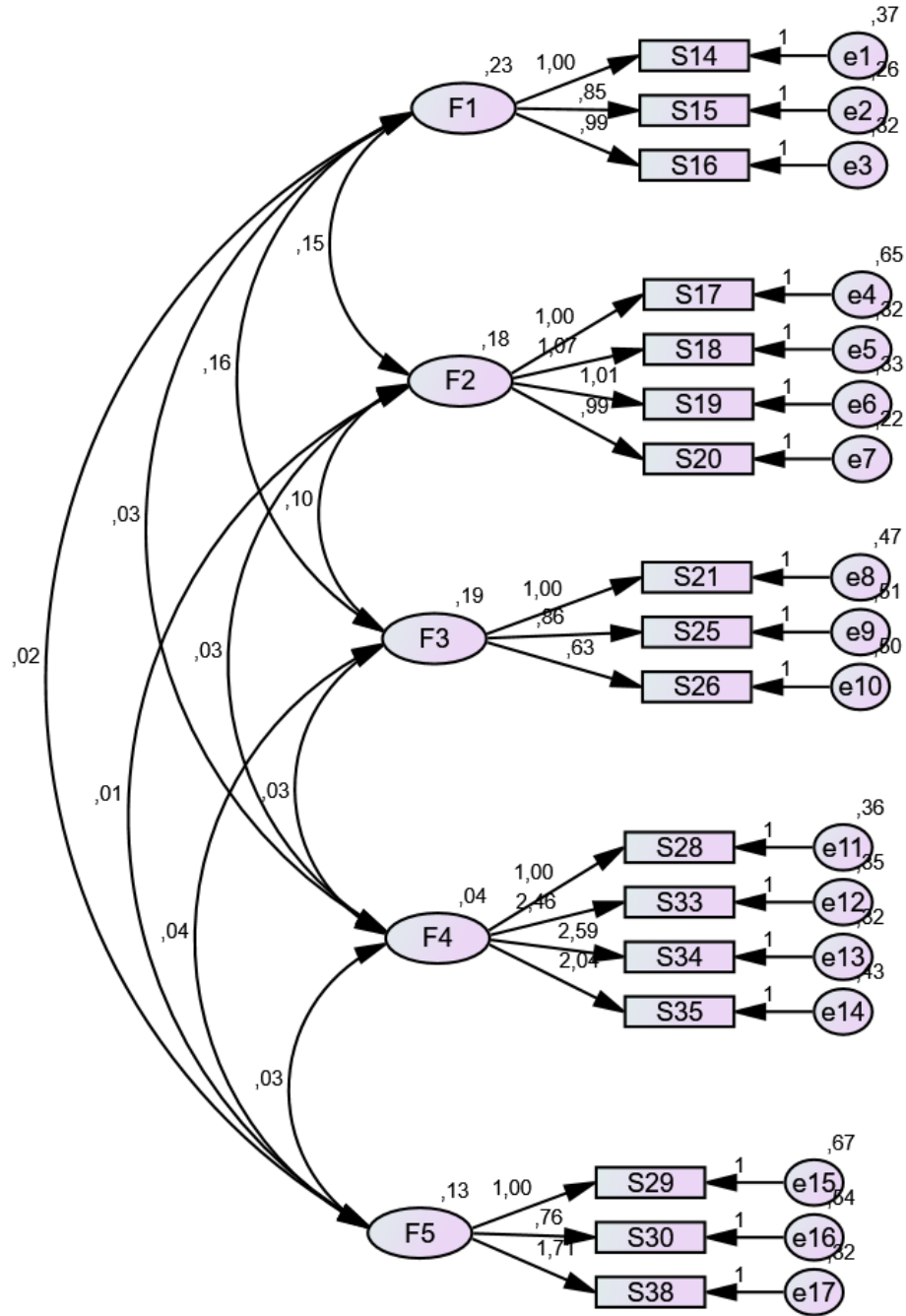
458	FONET BİLGİ TEKNOLOJİLERİ A.Ş.	MERCEK BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	14	5	-	9	4
459	MMC SANAYİ VE TİCARİ YATIRIMLAR A.Ş.						
460	YAPRAK SÜT VE BESİ ÇİFTLİKLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
461	GEDİZ AMBALAJ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	REHBER BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	3	2	1	3	1
462	KARSU TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
463	GENTAŞ GENEL METAL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
464	İDEALİST GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	YEDİTEPE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	3	6	1	1	10
465	KAPİTAL YATIRIM HOLDİNG A.Ş.						
466	ÖZBAL ÇELİK BORU SANAYİ TİCARET VE TAAHHÜT A.Ş.						
467	HEDEF GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	ADAY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	3	-	2	3	9
468	İŞIKLAR ENERJİ VE YAPI HOLDİNG A.Ş.	BİRLEŞİK EKOL BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	2	-	-	6	-
469	İHLAS EV ALETLERİ İMALAT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	İRFAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	3	2	-	4	4
470	İHLAS GAYRİMENKUL PROJE GELİŞTİRME VE TİCARET A.Ş.						
471	İHLAS GAZETECİLİK A.Ş.						
472	İHLAS HOLDİNG A.Ş.						
473	İHLAS YAYIN HOLDİNG A.Ş.						
474	PALEN ENERJİ DOĞALGAZ DAĞITIM ENDÜSTRİ VE TİCARET A.Ş.						
475	PALGAZ DOĞALGAZ DAĞITIM TİCARET VE SANAYİ A.Ş.						
476	PALMET ENERJİ A.Ş.						
477	SANİFOAM SÜNGER SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
478	İZMİR FIRÇA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
479	SEYİTLER KİMYA SANAYİ A.Ş.	CROWE HORVATH OLGU BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	5	4	4	7	-
480	TUKAŞ GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
481	JANTSA JANT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
482	LOKMAN HEKİM ENGÜRÜSAĞ SAĞLIK, TURİZM, EĞİTİM HİZMETLERİ VE İNŞAAT TAAHHÜT A.Ş.	VEZİN BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	5	-	-	3	2
483	OSTİM ENDÜSTRİYEL YATIRIMLAR VE İŞLETME A.Ş.						
484	YDA İNŞAAT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
485	MEGA POLİETİLEN KÖPÜK SANAYİ A.Ş.	ALTERNATİF BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	4	-	1	4	-
486	MİŞH DEKORASYON SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						

487	MENSA SİNAİ TİCARİ VE MALİ YATIRIMLAR A.Ş.	ECOVIS DEĞER BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	9	5	2	5	6
488	ODAŞ ELEKTRİK ÜRETİM SANAYİ TİCARET A.Ş.	AS BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	6	2	6	4	29
489	OYLUM SİNAİ YATIRIMLAR A.Ş.	AYK BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	2	1	2	7	-
490	ÖZDERİCİ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	IŞIK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	6	3	5	1	11
491	PETROKENT TURİZM A.Ş.	YKY BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	4	2	1	4	1
492	SARAY MATBAACILIK KAĞITÇILIK KIRTASIYECİLİK TİCARET VE SANAYİ A.Ş.	BDD BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	9	5	3	3	-
493	TEKFEN HOLDİNG A.Ş. (/tr/sirketbilgileri/						
494	TAÇ TARIM ÜRÜNLERİ HAYVANCILIK GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	BM BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	7	5	-	-	1
495	TAZE KURU GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	C&Ç BAĞIMSIZ DENETİM VE YÖNETİM DANIŞMANLIĞI A.Ş.	2	-	-	4	1
496	TEMAPOL POLİMER PLASTİK VE İNŞAAT SANAYİ TİCARET A.Ş.	AKT BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	2	2	-	2	1
497	TERA YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.	REPORT BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	3	4	3	-	-
498	YONGA MOBİLYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.						
499	ULAŞLAR TURİZM YATIRIMLARI VE DAYANIKLI TÜKETİM MALLARI TİCARET PAZARLAMA A.Ş.	AKADEMİK BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YMM A.Ş.	7	-	-	7	2
500	ULUSOY UN SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	DMR BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	4	3	1	2	2
501	UMPAŞ HOLDİNG A.Ş.	BAKIŞ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	2	1	5	3	2
502	UTOPYA TURİZM İNŞAAT İŞLETMECİLİK TİCARET A.Ş.	KÖKER YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	3	1	2	3	9
		TOPLAM	327	141	146	296	1742
		GENEL TOPLAM	2652				

EK 5. İç Denetim Ölçeği İçin Elde Edilen 3 Faktörlü Kavramsal Yapı



EK 6. Bağımsız Denetim Ölçeği İçin Elde Edilen 5 Faktörlü Kavramsal Yapı



EK 7. Uluslararası İç Denetim Standartları ve Uygulama Önerileri

Uluslararası İç Denetim Standartları

Nitelik Standartları

- 1000 Amaç, Yetki ve Sorumluluk
- 1100 Bağımsızlık ve Objektiflik
- 1110 Kurum İçi Bağımsızlık
- 1120 Bireysel Objektiflik
- 1130 Bağımsızlığın veya Objektifliğin Bozulması
- 1200 Yeterlilik ve Azami Mesleki Özen ve Dikkat
- 1210 Yeterlilik
- 1220 Azami Mesleki Özen ve Dikkat
- 1230 Sürekli Mesleki Gelişim
- 1300 Kalite Güvence ve Geliştirme Programı
- 1310 Kalite Programı Değerlendirmeleri
- 1320 Kalite Programı Hakkında Raporlama
- 1330 "Standartlara Uygun Yapılmıştır" ibaresinin Kullanılması
- 1340 Aykırılıkların Açıklanması

Performans Standartları

- 2000 İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi
- 2010 Planlama
- 2020 Bildirim ve Onay
- 2030 Kaynak Yönetimi
- 2040 Politikalar ve Prosedürler
- 2050 Koordinasyon (Eşgüdüm)
- 2060 Yönetim Kuruluna ve Üst Yönetime Raporlama
- 2100 İşin Niteliği
- 2110 Risk Yönetimi
- 2120 Kontrol
- 2130 Yönetişim
- 2200 Görev Planlaması
- 2201 Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler
- 2210 Görev Amaçları
- 2220 Görev Kapsamı
- 2230 Görev Kaynaklarının Tahsisi
- 2240 Görev İş Programı
- 2300 Görevin Yapılması
- 2310 Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması
- 2320 Analiz ve Değerlendirme

- 2330 Bilgilerin Kaydedilmesi
- 2340 Görevin Gözetim ve Kontrolü
- 2400 Sonuçların Raporlanması
- 2410 Raporlama Kısıtları
- 2420 Raporlamanın Kalitesi
- 2421 Hata ve Eksiklikler
- 2430 Görevlendirmelerde Standartlara Aykırılıkların Açıklanması
- 2440 Sonuçların Dağıtımı
- 2500 İlerlemenin Gözlenmesi
- 2600 Yönetimin Artık (Bakiye) Riskleri Üstlenmesi

Uygulama Önerileri

Nitelik Standartları

- 1000 - 1: İç Denetim Yönetmeliği
- 1000.C1-1: İç Denetçilerin Danışmanlık Faaliyetlerinin Yürütülmesine İlişkin İlkeler
- 1000.C1-2: Resmî Danışmanlık Görevlerine İlişkin Ek Hususlar
- 1100-1: Bağımsızlık ve Objektiflik
- 1110-1: Kurum İçi Bağımsızlık
- 1110-2: İç Denetim Yöneticisi-Hiyerarşik İlişkiler
- 1110.A1-1: Bilgi Talebinin Sebebinin Açıklanması
- 1120-1: Bireysel Objektiflik
- 1130-1: Bağımsızlık veya Objektifliği Bozan Etkenler
- 1130.A1-1: İç Denetçilerin Daha Önceden Sorumlu Olduğu Faaliyetlere İlişkin Değerlendirmeleri
- 1130.A1-2: Diğer (Denetim Dışı) İşlevler Karşısında İç Denetçinin Sorumluluğu
- 1200-1: Yeterlilik ve Azamî Özen ve Dikkat
- 1210-1: Yeterlilik
- 1210.A1-1: İç Denetim Faaliyetini Tamamlamak veya Desteklemek Amacıyla Hizmetlerin Dışarıdan Temini
- 1210.A2-1: Suiistimalin Tespiti
- 1210.A2-2: Suiistimali Tespit Sorumluluğu
- 1220-1: Azamî Meslekî Özen ve Dikkat
- 1230-1: Devamlı Meslekî Gelişim
- 1300-1: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı
- 1310-1: Kalite Programı Değerlendirmeleri
- 1311-1: İç Değerlendirmeler
- 1312-1: Dış Değerlendirmeler
- 1312-2: Dış Değerlendirmeler-Bağımsız Onaylı Öz Değerlendirme
- 1320-1: Kalite Programı Hakkında Raporlama
- 1330-1: “Standartlara Uygun Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması

Performans Standartları

- 2000-1: İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi
- 2010-1: Planlama
- 2010-2: Denetim Planıyla Risk ve Risk Maruziyeti Arasında Bağlantı Kurulması
- 2020-1: Bildirim ve Onay
- 2030-1: Kaynak Yönetimi
- 2040-1: Politika ve Prosedürler
- 2050-1: Eşgüdüm
- 2050-2: Dış Denetim Hizmetlerinin Satın Alınması
- 2060-1: Denetim Komitesi, Yönetim Kurulu ve Üst Yönetime Raporlama
- 2060-2: Denetim Komitesiyle İlişkiler
- 2100-1: İşin Niteliği
- 2100-2: Bilgi Güvenliği
- 2100-3: İç Denetimin Risk Yönetim Sürecindeki Rolü
- 2100-4: Risk Yönetim Süreci Bulunmayan Kurumlarda İç Denetimin Rolü
- 2100-5: Mevzuata Uyum Programlarının Değerlendirilmesinde Hukukî Mülâhazalar
- 2100-6: E-Ticaret Faaliyetlerinin Kontrol ve Denetimi
- 2100-7: Çevresel Risklerin Tanımlanması ve Rapor Edilmesinde İç Denetçinin Rolü
- 2100-8: Bir Kurumun Gizlilik Politikasının Değerlendirilmesinde İç Denetçinin Rolü
- 2110-1: Risk Yönetim Sürecinin Yeterliliğinin Değerlendirilmesi
- 2110-2: İş Devamlılığı Sürecinde İç Denetçinin Rolü
- 2120.A1-1: Kontrol Süreçlerinin Değerlendirilmesi ve Rapor Edilmesi
- 2120.A1-2: Kontrol Süreçlerinin Yeterliliğini Değerlendirmede Kontrol Öz Değerlendirme Yönteminin Kullanılması
- 2120.A1-3: Üç Aylık Finansal Raporlama, Özel Durum Açıklamaları ve Yönetim Onayları Konusunda İç Denetçinin Rolü
- 2120.A1-4: Finansal Raporlama Sürecinin Denetlenmesi
- 2120.A4-1: Kontrol Kıstasları
- 2130-1: İç Denetim Faaliyeti ve İç Denetçinin Bir Kurumun Etik Kültüründe Oynadığı Rol
- 2200-1: Görev Planlaması
- 2210-1: Görev Amaçları
- 2210.A1-1: Görev Planlamasında Risk Değerlendirmesi
- 2230-1: Görev Kaynaklarının Tahsisi
- 2240-1: Görev Programı
- 2240.A1-1 İş Programlarının Onaylanması
- 2300-1: İç Denetçinin Denetiminde Kişisel Bilgiler Kullanması
- 2310-1: Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması
- 2320-1: Analiz ve Değerlendirme
- 2330-1: Bilgilerin Kaydedilmesi

- 2330.A1-1: Görev Kayıtlarının Kontrolü
- 2330.A1-2: Görev Kayıtlarına Erişim Hakkı Verilmesine Dair Hukukî Mülâhazalar
- 2330.A2-1: Kayıtların Saklanması
- 2340-1: Görevin Gözetim ve Kontrolü
- 2400-1: Sonuçların Raporlanmasına Dair Hukukî Mülâhazalar
- 2410-1: Raporlama Kıstasları
- 2420-1: Raporlamaların Kalitesi
- 2440-1: Görev Sonuçlarının Raporlanacağı Taraflar
- 2440-2: Kurum Dışına Raporlamalar
- 2440-3: Hassas Bilgilerin Hiyerarşi İçinde ve Dışında Raporlanması
- 2500-1: İlerlemenin Gözlenmesi
- 2500 A1-1: Takip Süreci
- 2600-1: Yönetimin Artık Riskleri Üstlenmesi

EK 8. Bağımsız Denetim Standartları

Genel İlke ve Sorumluluklar

- 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
- 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerine Anlaşmaya Varılması
- 220 Finansal Tabloların Denetiminde Kalite Kontrol
- 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
- 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
- 250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması
- 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
- 265 İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi

Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar

- 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması
- 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
- 320 Bağımsız Denetim Planlamasında ve Yürütülmesinde Önemlilik
- 330 Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler
- 402 Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar
- 450 Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi

Bağımsız Denetim Kanıtları

- 500 Bağımsız Denetim Kanıtları
- 501 Bağımsız Denetim Kanıtları- Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar
- 505 Dış Teyitler
- 510 İlk Bağımsız Denetimler - Açılış Bakiyeleri
- 520 Analitik Prosedürler
- 530 Bağımsız Denetimde Örneklem
- 540 Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi
- 550 İlişkili Taraflar
- 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
- 570 İşletme Sürekliliği
- 580 Yazılı Beyanlar

Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması

- 600 Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)
- 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması

620 Uzman Çalışmalarının Kullanılması

Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlama

- 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
- 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi
- 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
- 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Ve Diğer Hususlar Paragrafları
- 710 Karşılaştırmalı Bilgiler - Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgilerin ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar
- 720 Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları

Özel Alanlar

- 800 Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi
- 805 Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi
- 810 Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler

Güvence Denetim Standartları

- 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi
- 3420 Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri
- 3402 Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları
- 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri

Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları

- 2410 Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi
- 2400 Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi

İlgili Hizmet Standartları

- 4400 Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler
- 4410 Finansal Bilgileri Derleme İşleri

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler	
Adı Soyadı	Ayşe Alev BALCI
Doğum Yeri ve Tarihi	Ankara – 21.08.1982
Eğitim Durumu	
Lise Öğrenimi	Bornova Anadolu Lisesi, İZMİR, 2000
Lisans Öğrenimi	Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, 2004
Y. Lisans Öğrenimi	Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, 2008
Bildiği Yabancı Diller	İngilizce
İş Deneyimi	
Çalıştığı Kurumlar	Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O. - (2007-2013) Ardahan Üniversitesi - Sosyal Bilimler M.Y.O. (2013-2016) Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi – Gönen M.Y.O. (2016- ...)
İletişim	
E-Posta Adresi	abalci@bandirma.edu.tr
Tarih	15.12.2020