

**BAĞIMSIZ DENETİM İLE İÇ KONTROL ARASINDAKİ İLİŐKI
VE DENETİM RİSK MODELİ KAPSAMINDA KONTROL RİSKİ**

FURKAN TOPÇU

**İŞIK ÜNİVERSİTESİ
2020**

BAĞIMSIZ DENETİM İLE İÇ KONTROL ARASINDAKİ İLİŞKİ VE
DENETİM RİSK MODELİ KAPSAMINDA KONTROL RİSKİ

FURKAN TOPÇU

Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans
Programı, 2020

Bu tez, Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü'ne Yüksek Lisans (MA) derecesi
için sunulmuştur.

IŞIK ÜNİVERSİTESİ
2020

İŞIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

BAĞIMSIZ DENETİM İLE İÇ KONTROL ARASINDAKİ İLİŞKİ VE DENETİM
RİSK MODELİ KAPSAMINDA KONTROL RİSKİ

FURKAN TOPÇU

ONAYLAYANLAR:

Prof. Dr. S. Saygın EYÜPGİLLER Işık Üniversitesi
(Tez Danışmanı)

Dr. Öğr. Üyesi Levent POLAT Işık Üniversitesi

Prof. Dr. Emre AKBAŞ Yıldız Teknik
Üniversitesi

ONAY TARİHİ:02/02/2021

TEŞEKKÜR

Yüksek lisans eğitimimde bana tez aşamasında ve derslerim aşamasında gerekli yardım da bulunan tezimin hazırlanmasında bana yol gösteren değerli hocam Sayın Prof. Dr. S. Saygın EYÜPGİLLER' e saygı ve teşekkürlerimi sunuyorum.

Çalışmalarım süresince yanımda oldukları her fırsatta dile getirerek motivasyonumu arttıran sevgili arkadaşlarım ve beni destekleyerek sevgisini, ilgisini esirgemeyen, her zaman yanımda olduğunu hissettirip bana güvenerek güç veren aileme çok teşekkür ediyorum.

BAĞIMSIZ DENETİM İLE İÇ KONTROL ARASINDAKİ İLİŞKİ VE DENETİM RİSK MODELİ KAPSAMINDA KONTROL RİSKİ

ÖZET

Bağımsız denetçilerin rolü, mali tabloları denetleyerek, yatırımcıların doğru iş kararları verirken ilgili, faydalı, şeffaf ve güvenilir finansal bilgiler aldıklarına dair makul güvence sağlayarak yayınlanan finansal tablolara güvenilirlik kazandırmaktır. Denetlenmiş finansal tabloların kullanıcıları genellikle bağımsız denetçilerin, finansal tabloların kalitesini ve bütünlüğünü etkileyecek tüm finansal tablo hilelerine ve yasadışı eylemlerini tespit etmesi beklenmektedir.

İç kontrol ve bağımsız denetim, bilginin uygun ve düzenli bir şekilde iletilmesini ve paylaşılmasını sağlamalıdır -bu temelde yapıcı bir ilişki kurarak hizmet verdikleri kuruluşlar için yararlı olmaktadır. Bununla birlikte, iki güvence fonksiyonunun net sınırlarını korumasının yanı sıra bağımsızlıklarını ve nesnelliklerini korumalarını sağlamak hayati önem taşımaktadır. Bağımsızlıklarını ve tarafsızlıklarını koruma ihtiyacına rağmen, iç kontrol ve bağımsız denetim yakın ve yapıcı bir ilişki sürdürmelidir. Bu, firmalarda yapılacak çalışmalarının koordine edilmesini ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamak için oldukça önemlidir.

İç kontrol ve dış denetim, güvence çerçevesi içinde tamamlayıcı işlevlerdir ve her ikisi de bir kuruluşun etkin yönetimi için gereklidir. Ancak, iç denetim bağımsız denetimden farklıdır ve her iki fonksiyonun da kendi değeri ve uzmanlığı vardır. Her ikisinin de bağımsız, nesnel, uygun kaynaklara sahip olması ve kendi uluslararası standartlarına göre çalışması gerekmektedir. Denetim ve kurumsal yönetim ile ilgili yeni politikalar geliştirirken düzenleyici ve politika yapıcıların iç kontrol ve bağımsız denetim arasındaki farkları anlamaları ve dikkate almaları önemlidir.

Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetim ile iç kontrol arasındaki ilişki ve iç kontrol eksikliklerinin incelenmesidir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, İç Kontrol, Bağımsız Denetim, Risk.

RELATIONSHIP BETWEEN INDEPENDENT AUDIT AND INTERNAL CONTROL AND CONTROL RISK WITHIN THE SCOPE OF AUDIT RISK MODEL

ABSTRACT

The role of external auditors is to provide credibility to the published financial statements by controlling the financial statements and by providing reasonable assurance that investors have received relevant, useful, transparent and reliable financial information when making the right business decisions. Users of the audited financial statements are generally expected to detect all fraudulent fraud and illegal actions that would affect the quality and integrity of the financial statements.

Internal control and independent audit should ensure that information is transmitted and shared appropriately and regularly - this is beneficial for the organizations they serve by building a constructive relationship. However, it is vital to ensure that the two assurance functions maintain their independence and objectivity as well as maintain their clear boundaries. Despite the need to maintain their independence and impartiality, internal control and independent audit should maintain a close and constructive relationship. This is very important to ensure that the work to be done in the companies is coordinated and the resources are used efficiently.

Internal control and external audit are complementary functions within the assurance framework and both are necessary for effective management of an organization. However, internal audit differs from independent audit, and both functions have their own value and expertise. Both must have independent, objective, appropriate resources and work according to their own international standards. When developing new policies on auditing and corporate governance, it is important for regulators and policy makers to understand and consider the differences between internal control and independent audit.

The aim of this study is to examine the relationship between independent audit and internal control and the deficiencies of internal control.

Keywords: Audit, Internal Control, Independent Audit, Risk.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER	v
TABLolar LİSTESİ	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ	x
KISALTMALAR LİSTESİ	xi
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1	3
1. BAĞIMSIZ DENETİM	3
1.1. Denetimin Tanımı ve Özellikleri.....	3
1.2. Bağımsız Denetimin Amaçları ve Yararları	7
1.2.1. Amacı	7
1.2.2. Yararları	9
1.3. Denetimin Başlangıç ve Gelişimi.....	10
1.4. Denetim Standartları ve Yöntemler.....	12
1.5. Denetimin İşlevi	14
1.6. Bağımsızlık Türleri.....	15
1.6.1. Düzenlemelere Göre Bağımsız Denetim Türleri.....	16
1.6.1.1 Yıllık Bağımsız Denetim.....	16
1.6.1.2 Sınırlı Bağımsız Denetim	16

1.6.1.3	Özel Amaçlı Bağımsız Denetim.....	17
BÖLÜM 2	18
2. İÇ KONTROL KAVRAMI VE BAĞIMSIZ DENETİM İLE İÇ KONTROL ARASINDAKİ İLİŞKİ	18
2.1.	İç Kontrol Kavramı ve İç Kontrolle İle İlgili Genel Bilgiler	18
2.1.1.	İç Kontrolün Gerekliliği.....	20
2.1.2.	İç Kontrolün Sınırları	21
2.1.3.	İç Kontrol Türleri	23
2.1.4.	İç Kontrolün Özellikleri	24
2.2.	İç Kontrol Standartları.....	25
2.2.1.	Genel Standartlar.....	26
2.2.2.	Çalışma Alanı Standartları	27
2.2.3.	Raporlama Standartları.....	27
2.3.	İç Denetim	28
2.4.	Bağımsız Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin Yeri.....	29
2.5.	Bağımsız Dış Denetçilerin İç Kontrol Sistemi İle İlgilenme Nedenleri.....	29
2.6.	İç Denetim Faaliyetleri İle Bağımsız Denetim Çalışmaları Arasındaki İlişki. 30	
2.7.	İç Denetçi ile Bağımsız Dış Denetçiler Arasındaki İlişkiler	30
2.8.	Bağımsız Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi.....	32
2.8.1.	İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Toplama (Anket) Yaklaşımı.....	32
2.8.2.	Akış Diyagramları Yaklaşımı	33

2.8.3.	Denetçi Notları Yaklaşımı	33
2.8.4.	Genel İç Kontrol Eksiklikleri	33
2.8.4.1	Personel Ücretlerinde İç Kontrol Eksiklikleri	36
2.9.	Bağımsız Denetim Standartlarında İç Kontrol	37
2.9.1.	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim.....	38
BÖLÜM 3.....	42	
3. DENETİM RİSK MODELİ KAPSAMINDA KONTROL RİSKİ.....	42	
3.1.	Denetçiler Denetim Risk Modelini Nasıl Kullanır?	42
3.2.	Kontrol Risk Faktörleri	43
3.2.1.	İş Riski ve Kontrol Riski Arasındaki İlişki	44
3.2.2.	Test Edilebilir Hipotezler	45
3.3.	Denetim Risk Modeli	46
3.3.1.	Doğal Risk.....	46
3.3.2.	Kontrol Riski.....	49
3.3.3.	Bulgu Riski	49
3.4.	Riske Karşılık Verme	50
3.4.1.	Denetim Prosedürleri	50
3.4.1.1	Maddi Doğrulama Prosedürleri	50
3.4.1.2	Analitik Maddi Doğrulama Prosedürleri	50
3.4.1.3	Kontrol Testleri	51
3.5.	İç Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi	51
3.5.1.	Kontrollerin Test Edilmesi Süreci.....	52

3.5.2.	İç Kontrol Sistemi Yeterliliğinin Raporlanması	53
3.6.	Kontrol Risk Değerlendirmesi ve Denetime Katkıları	54
3.6.1.	Kontrol Risk Değerlendirmesi	54
3.7.	Kontrol Riski Değerlendirmesinin İşletmeye ve Denetim Kalitesine Katkıları 59	
3.7.1.	Kontrol Riski Değerlendirmesinin İşletmeye Katkıları	59
3.8.	Bağımsız Denetçi Olarak İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi	62
3.9.	Kontrol Riskinin Denetim Maliyetine Etkisi.....	62
3.10.	Türk Denetim Kuruluşlarının Denetim Risk Modeli Kapsamında Kontrol Riskine Yaklaşımları İle İlgili Mülakat Sonuçları	64
3.10.1.	Araştırmanın Amacı ve Önemi	64
3.10.2.	Araştırmanın Kapsamı	64
3.10.3.	Araştırmanın Kısıtları.....	65
3.10.4.	Araştırmanın Ana Kütleleri	65
3.10.5.	Araştırmanın Yöntemi.....	65
3.10.6.	Araştırmanın Sonuçları	66
SONUÇ		78
KAYNAKÇA		82
EKLER		90
EK-1 Uygulama Soruları.....		90
ÖZGEÇMİŞ		92

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1. Denetçinin Risk Kontrol Değerlendirmesindeki Rolü	58
---	-----------

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Satın Alma Süreci	34
Şekil 2. Bedel Ödeme Süreci.....	35

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
AICPA	: Amerikan Yetkili Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
B.	: Baskı
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	: Bağımsız Denetim Standardı
C.	: Cilt
COSO	: Sponsor Kuruluşlar Komitesi
Ed.	: Editör
FCPA	: Yabancı Ülkelerde Yolsuzluk Uygulamaları Yasası
IAA	: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
IAS	: Amerika Akreditasyon Kurumu
IFAC	: Uluslararası Muhasebe Federasyonu
ISA	: Uluslararası Denetim Standardı
İKS	: İç Kontrol Sistemi
MPD	: Maliye Postası Dergisi
No	: Numara
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
TC	: Türkiye Cumhuriyeti
TODAİE	: Türkiye ve Ortadođu Amme İdaresi Enstitüsü

UDS : Uluslararası Denetim Standardı
USA : Amerika Birleşik Devletleri
vd. : ve diğerleri

GİRİŞ

Muhasebe mesleği içinde denetim fonksiyonu oldukça önemlidir. Sadece yayınlanan bilginin bütünlüğünü vurgulamakla kalmaz, aynı zamanda profesyonellik göstergesidir. İş kararlarında denetçinin rolü giderek artmaktadır. Bugün itibariyle en değerli para biriminin bilgi olduğuna şüphe yoktur. Kamuya yayınlanan bilgilerin güvenilir olmasını sağlamak için denetimden daha az önemli fazla bir şey yoktur.

Uluslararası Denetim Standartları, sağduyuya dayanan kaba bir kılavuz olan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına dayanmaktadır. Ancak Standartlar, mesleğe ve denetçi tarafından yapılan işe daha fazla profesyonellik ve düzen getirir. Denetçi sadece standartta yazılı olanlardan sorumlu değildir aynı zamanda neyin denetleneceğine dayanan kurallar ve standartlar kümesinden de sorumludur.

Denetimin risksiz faiz oranı veya ticari risk üzerinde bir etkisi yoktur, ancak bilgi riski üzerinde önemli bir etkisi olabilir. Bilgi riskinin azaltılması, borçlunun makul bir maliyetle sermaye elde etme kabiliyeti üzerinde önemli bir etkisi olabilir. Toplum daha karmaşık hale geldikçe, karar vericilerin güvenilir olmayan bilgiler alma olasılığı daha yüksektir. Bu gerçeğin birkaç nedeni vardır: bilginin uzaklığı, sağlayıcının önyargıları ve gerekçeleri, hacimli veriler ve karmaşık değişim işlemlerinin varlığıdır.

Enron ve WorldCom gibi şirketlerin çöküşünün ardından, kurumsal yönetim yeni bir bakış açısı kazanmış ve şiddetli ve rekabetçi pazarlarda yer almayı hedefleyen tüm firmaların odak noktası haline gelmiştir. Kurumsal yönetim, yönetimin yanlış davranışı önlemek ve paydaşların haklarını güvence altına almak için şeffaflığa ve bilgilerin açıklanmasına odaklanmasına izin vermiştir. Ekonomik çalkantı ve finansal kriz sırasında finansal raporlamadaki bazı zayıflıklar birçok kişinin dikkatini çekmiştir. Bu tür hileli davaların kabulü ve şirketlerin karşılaştığı olumsuz deneyimler, pek çok ülkeyi, başta denetim komiteleri olmak üzere belirli kurumsal yönetim önlemleri oluşturmak için yasalar çıkarmaya ve / veya mevcut yasalarda reform yapmaya yönlendirmektedir. Denetçilerin, şirketlerin tarafsız ve güvenilir finansal

bilgiler sunmalarına yardımcı olmak için finansal raporlama sürecini gözlemleyen, olası hata ve hileleri önleyerek paydaşların çıkarlarını korumaya yardımcı olmaktadır. Kısaca, denetçiler yönetim kurulu adına hareket eder ve iç denetim, dış denetim, finansal raporlama ve iç kontrol alanlarında makul güvence sağlar. Raporlanan mali skandallar ve ilgili denetim başarısızlıkları nedeniyle, kamu denetiminin bağımsız denetime olan güveni azalmıştır.

Denetçiler bir dizi standarda ve temel ilkelere uymalıdır. Temel ilkeler bağımsızlık, tarafsızlık, bütünlük, mesleki yeterlilik, gereken özen, gizlilik, mesleki davranış ve teknik ilkelerden oluşmaktadır. Bağımsızlık, tarafsızlık, bütünlük ve gizlilik, denetim etiği ve denetçi için temel ahlaki gereklilikler arasında hayati ilkelerdir.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları hem de Uluslararası Denetim Standartları, denetim çabasının önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu hesaplara ve finansal tablo beyanlarına odaklandığı riske dayalı denetimler gerektirir. Riskin değerlendirilmesi, denetçinin iç kontrol sistemlerini değerlendirmesini gerektirir; bununla birlikte, mevcut standartlar ve uygulamalar risklerin tanımlanacağı noktaya göre değişiklik göstermektedir. İç kontrol sistemlerinin başarılı bir şekilde tasarlanması ve değerlendirilmesi, kurumsal yönetim ve finansal tablo denetimlerinde giderek daha önemli bir rol oynamaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde; bir güvence hizmeti olarak denetim, denetim standartları ve yöntemler, denetimin işlevi, türleri incelenmiştir.

İkinci bölümde; iç kontrol kavramı ve iç kontrolle ilgili genel bilgiler, iç kontrol standartları, uluslararası iç denetim standartları ile sermaye piyasası düzenlemelerinin karşılaştırılması, bağımsız dış denetim ile iç denetim arasındaki ilişkiler, bağımsız dış denetçilerin iç kontrol sistemi ile ilgilenme nedenleri, iç denetim faaliyetleri ile bağımsız denetim çalışmaları arasındaki ilişki, iç denetçi ile bağımsız dış denetçiler arasındaki ilişkiler, bağımsız denetim sürecinde iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, bağımsız denetim standartlarında iç kontrol ve üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim araştırılmıştır.

Üçüncü bölümde; riske karşılık verme, iç kontrol riskinin değerlendirilmesi, risk kontrol değerlendirmesi ve denetime katkıları, risk kontrol değerlendirmesinin işletmeye ve denetim kalitesine katkıları, BDS 330 denetçinin değerlendirilmiş riskleri karşılaması, bağımsız denetçi olarak iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve kontrol riskinin denetim maliyetine etkisini incelenmiştir.

BÖLÜM 1

1. BAĞIMSIZ DENETİM

1.1. Denetimin Tanımı ve Özellikleri

Demiray'ın denetimin bir gözetim olduğu belirtilerek, kontrol ve murakabe sözcükleri ile benzer anlamı olduğu vurgulanmıştır.¹ Anlam kelimesi yukarıda belirttiğimiz formda olmasına rağmen, yönetim biliminde kontrol kavramı için daha geniş bir tanım yapılmıştır. Buna ek olarak, yönetim biliminde denetim kelimesine verilen anlam zaman içinde kapsam açısından değişmiştir.²

Yönetimin süreç özelliği, iç içe geçmiş bir planlama, örgütleme, yönlendirme, koordine etme ve kontrol etme aşaması öngörürken; bu diziye bazen planlama, uygulama ve denetim olarak devam edebilmektedir. Yani yapılacak eylem; önce tasarlanır, planlanır ve sonra uygulanır. Daha sonra, elde edilen sonuç plana uygunluk açısından gözden geçirilir ve varsa olası hataları ortadan kaldırmak için önlemler alınır. Basitçe anlaşılabilen gibi denetim, yönetimin temel bileşenlerinden bir tanesidir.³ Yönetim bilimi açısından bakıldığında denetim aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır.⁴

Kuruluş tarafından üstlenilen amaç ve görevlerin kamusal veya özel alanda eksiksiz, verimli ve zamanında yerine getirilip getirilmediğini gözlemlemek yönetim olgusunun ayrılmaz bir parçasıdır. Kontrolün olmadığı kuruluşlarda yönetim

¹ Kemal Demiray, *Temel Türkçe Sözlük*, İnkılâp Kitabevi, İstanbul, 1990, s. 202.

² Nuri Tortop, vd., *Yönetim Bilimi*, Yargı Yayınları, Ankara, 1993, s. 160.

³ Feyzi Uluğ, "Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı Işığında Kamu Denetim Sisteminde Yeniden Yapılanma", *Amme İdaresi Dergisi*, C.37, S. 2, Haziran 2004, Ankara, s. 97.

⁴ Tortop vd., s. 160.

işlevinden söz edilmesi mümkün değildir⁵.

Yine denetimi, amaçlara verimli olarak ve zamanında ulaşıp ulaşmadığımızı tayin eden bir araç olarak tanımlayabiliriz Bu tanıma göre denetimin üç ana ögesi bulunmaktadır:⁶

1. Her şeyden önce belirli hedefler bulunmalıdır. Bu hedefler örgütün temel hedefleridir.
2. Denetimin ikinci unsuru verimliliktir. Belirlenen hedeflere ekstra para, işçilik, malzeme ve zaman harcamadan verimli bir şekilde ulaşmak önemlidir.

Bu tanımlarda var olan bazı ortak temel noktalar, organizasyon (yönetim) için hedeflerin belirlenmesi ve bu hedeflerin etkililiğidir. Böylece belirlenen hedeflere gerçekleştirilen faaliyet ve etkinlikler incelenir ve varsa sapmalar denetim yoluyla açıklanmaktadır.

Denetimin ana amacı, neyin mevcut olduğunu ortaya koymak ve olması gerekeni birbiriyle karşılaştırmaktır. Farklı bir yaklaşıma göre, kontrol bir meslek olmaktan öte, kalkınma, modernleşme ve sosyal refahın vazgeçilmez bir bağlantısı, ülkeyi geliştiren itici güç ve unsurları tek bir yerde birleştirmek için gerekli faktörlerdir. Kontrolü geniş anlamda, etki, güç ve otorite gibi eşanlamlılar kullanan yönetim bilimcileri, bir kişinin ya da kuruluşun ne yapacağını ya da bir başkasının ne yapacağını kontrol etmek ya da kasten etkilemek olarak tanımlanabilir. Denetim konusundaki çağdaş yaklaşımları yansıtan geniş kapsamlı başka bir tanımlamaya göre ise, “Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin sonuçları (bazı durumlarda güncel sonuçlar), önceden belirlenmiş hedeflere, kriterlere ve standartlara göre nesnel olarak analiz ederek, ölçerek kanıtlara dayalı olarak yapılan sistematik bir süreçtir.”⁷

Yönetim yapımızda bir soruşturma açarak organizasyonları mevzuata uygunluğunu araştırırken, devam eden veya halen devam eden faaliyetler üzerinde yürütülen sistem yapısına denetim denilmektedir.⁸ Bu standartlarla elde edilen sonuçları karşılaştırmak ve uygulamaların plandan ayrıldığı noktalarda düzeltici tedbirler belirlemeyen standartlar olarak tanımlanabilir. Bu tanıma göre denetim, stratejik noktalarda denetim standartlarının oluşturulması, performansın kontrol

⁵ Hüsamettin Örnek, “Kamu Yönetiminde Denetim ve İlkeleri”, *Denetim Dergisi*, Yıl: 6, Sayı: 71-72, Kasım-Aralık, 1991, s. 14.

⁶ Köksal, Erhan, “Türkiye’de Merkezi Hükümetin Taşra Örgütünün Denetimi”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 20, Sayı: 3, Aralık 1998, Ankara, s. 43.

⁷ Arif Coşkun, *Performans ve Risk Denetim Kavramları*, Sayıştay Yayınları, Ankara, 2000, s. 15.

⁸ Tortop vd., s.159.

edilmesi, raporlanması ve düzeltici tedbirlerin alınması gibi aşamalardan oluşmaktadır. Denetim bir amaç değil, kuruluşu daha verimli bir şekilde yürütmeyi ve hedeflere doğru yönlendirmeyi amaçlayan bir araçtır. Ayrıca, denetimin sonucu ve raporun sonuçları hakkındaki raporda görülür.⁹

En kısa denetim tanımı, kuruluşun beklenen başarı kriterlerine ne ölçüde ulaştığını belirlemek için yapılan çalışmaların bu kriterlerle karşılaştırılmasıyla yapılabilir. Bu zaman zarfında yapılan işlemlerin örgütsel hedeflere, idari kurallara ve hukuka uygunluğu incelenmelidir.¹⁰ Bir kişinin, kurumun veya gücün, görünüşü, yapısı, işlerliği ve farklı yönlerden katılımının yanlışlıklara, çelişiklere, tutarsızlıklara veya akılcı yaklaşımlara sahip olup olmadığını ölçmek ve izlemek için yapılan tüm faaliyetlerdir. Belirlenmiş bir hedef etrafında toplanan idari faaliyetin ayrılmaz parçaları planlama, organizasyon, motivasyon, koordinasyon ve denetimdir. Denetim, kuruluş tarafından planlanan amaç doğrultusunda yürütülen faaliyetlerin sürekli kontrolüne dayanır. Denetimin tanımı hususunda aşağıdaki tanımlar da aktarılabilir:¹¹

- Ne olması ve ne olmaması gerektiği arasında bir karşılaştırmadan oluşur. Olması gereken kararın ardından gelen hazırlık aşaması ve bu kararın somut ifadesidir. Olan şey kararın uygulanmasının sonucudur.
- Kazmier, “İşletme Yönetimi İlkeleri” başlıklı çalışmada, denetimi yönetimin dördüncü işlevi olarak tanımlamış ve denetimi bir kuruluşta çalışmanın başarısını değerlendirme ve gerekli düzeltmeleri uygulama işi olarak tanımlamıştır.

Denetim, özellikle bir yönetim fonksiyonu olarak iş yönetimi ile ilgilenenlerin dikkatini çekmiştir. Örneğin; 20. yüzyılın başında Fayol, denetim hakkında aşağıdaki açıklamaları yapmakta: Bir işte denetim, her şeyin kabul edilen programların ilkelere uygunluğunu araştırmaktır. Kontrol her şey için yani; işlemler, eylemler, insanlar için geçerlidir. Denetim kavramı yönetim, otorite, işlev, eylem kavramlarıyla çok yakından ilişkilidir.¹²

Denetimde, bir faaliyetin ve neticelerin norm standardı veya modeli adı verilen başka bir unsurla, yani değerlendirme kriteri ile karşılaştırılması olasıdır. Faaliyetleri ve sonuçları bir norm, standart veya model ile karşılaştırarak düzeltilmesi gereken bir

⁹ Yücel Ertekin, “Çağdaş Yönetim ve Denetim”, *Türk İdare Dergisi*, S. 421, Ankara, 1998, s. 497

¹⁰ Ömer Bozkurt vd., *Kamu Yönetimi Sözlüğü*, TODAİE Yayınları, Ankara, 1998, s. 62.

¹¹ Müslüm Akıncı, *Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1999, s. 47.

¹² Cevdet Atay, *Devlet Yönetimi ve Denetimi*, Alfa Yayınları, İstanbul, 1999, s. 22.

sapma olup olmadığı araştırılır.¹³ Bir denetimin, boyut veya şekil olarak olağandışı parçaları kaldırmak veya atmak için bir işlem olarak tanınmasının nedeni, denetimin yalnızca bir karşılaştırma ve ölçüm olmasıdır.¹⁴

Avrupa Birliği Sayıştay'a göre, kamu sektöründe denetim, bir kuruluşun amaç, bütçe, kural ve standartlara uygun olarak yürütülmesini veya yürütülmesini sağlamak için organizasyonlarının ve faaliyetlerinin incelenmesidir. Bu derlemenin amacı, düzenli aralıklarla düzeltici eylem gerektirebilecek sapmaları belirlemektir. Görülebileceği gibi, her iki tanımdaki baskın faktör, denetimin tek başına bir işlev ve kendi içinde biten bir faaliyet olmamasıdır. Bu tanımların düzenli bir faaliyet olan kontrolü temelde yönetimin bir uzantısı ve vazgeçilmez bir parçası olarak algılandığını söylemek yanlış olmaz. Çünkü çağdaş denetimin temel amacı, yönetimin denetim bulgularına dayanarak düzeltici eylemleri uygulamasını sağlamaktır¹⁵.

Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Derneği Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılan bir tanımda denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylarla ilgili iddiaların önceden belirlenmiş değerlendirme kriterlerine uygunluğunu araştırmak için kanıtların objektif olarak toplanmasını ve değerlendirilmesini içeren sistematik bir süreç olarak belirlenmiştir.¹⁶

Denetime ekonomi ile ilgili bir diğer tanımda, yetkin ve bağımsız bir kişinin belirli bir ekonomik birim hakkında somut ve ölçülebilir bilgi toplaması, elde edilen ölçülebilir bilgiler ile ölçülebilir bilgiler arasındaki uygunluk derecesini belirlemesi ve raporlaması süreci olarak tanımlanmaktadır. Toplumsal bir kavram olarak kontrol şu şekilde tanımlanır: Sosyal grupların dışında bir kişi tarafından gerçekleşmesi beklenenleri karşılaştırmayı ve sonuçları raporlamayı içeren özel bir inceleme türüdür. Finansal tablolarını denetleme yetkisi bağımsız muhasebecilere ve sertifikalı finansal danışmanlara verilmiştir.¹⁷

Bağımsız denetim, mali tabloların güvenilir ve objektif olarak belirlendiği ve elde edilen sonuçların rapor edildiği bir faaliyettir. Bu nedenle sermaye piyasası kapsamındaki şirket ve kurumların hesapları, bağımsız denetim faaliyeti olan vergi

¹³ Benjamin Geist ve Nissim Mirzahi, "State Audit: Principles and Concepts", *State Audit and Accountability*, State of Israel State Comptroller's Office, Jerusalem, 1991, s. 21.

¹⁴ Figen Altuğ, *Mali Denetim*, 2. Baskı, Ezgi Kitapevi Yayını, Bursa, 2000, s. 1.

¹⁵ Sacit Yörüker, *Türkçe-İngilizce-Fransızca Denetim Kavramları*, Sayıştay Yayınları, Araştırma/ İnceleme / Çeviri Dizisi: 1, Eylül 1999, s. 5.

¹⁶ R. Douglas vd., *Auditing Concepts and Methods*, Six Edition, The McGraw-Hill Companies, USA, 1996, s. 4.

¹⁷ C. Kepekçi, *Bağımsız Denetim*, (5.Baskı), Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2004, s.8

kanunları açısından incelenmemektedir. Bağımsız denetçinin işletme yönetiminin yasadışı davranışlarını tespit etme sorumluluğu da yoktur. Bu tür olayları tanımlamak yasanın görevidir. Denetçi tarafından avukatlık yapmak, asıl görevinden vazgeçmesine neden olmaktadır. Bağımsız denetimin geçerli olması için denetim standartlarına uyulması zorunludur. Yapılan denetim faaliyeti sonucunda standartlara uyulmaksızın yapılan bağımsız denetim raporlarının geçerliliği sona erecektir.¹⁸

İşletme yöneticilerinin yetkilerinin sınırsız olmadığı ve olmaması gerektiği gerçeğine dayanarak, bağımsız denetim otoritenin olası yetkilerini, gücün kötüye kullanılmasını ve kaynakların doğru kullanılıp kullanılmadığını belirler ve bu bulguları bir raporla açıklamaktadır. Bu, şirket yöneticilerinin yetkili makamları ve hatta tüm toplumu açıklamasını mümkün kılmaktadır.¹⁹

1.2. Bağımsız Denetimin Amaçları ve Yararları

1.2.1. Amacı

Denetim yöntemleri ve şekilleri olmasına rağmen, kontrolün özü değişmeden kalır. Denetimin asıl amacı, gerçek olan iki durumu istenen hedefle karşılaştırmak ve tahmin etmektir. Denetim ile yapılması gerekeni karşılar ve hangisinin uygunluk veya sapma olmadan daha yüksek olduğunu ortaya çıkartır. Bağımsız bir denetim sırasında, denetçilere şirketin tüm mali tablolarına ücretsiz erişim izni verilir. Bu nedenle, çoğu denetçi, müşterilerinin muhasebe ve yönetim politikalarına çok aşına hale gelmektedir. Bu onlara şirketin olası mali kusurlarının daha net bir resmini vermektedir. Buna dayanarak, denetçiler, bir şirketin muhasebe yöntemlerini nasıl iyileştirebileceği konusunda önerilerde bulunabilir.²⁰

Bağımsız denetim, bir şirketin hesaplarını, ticari işlemlerini ve finans kayıtlarını oluşturmak ve değerlendirmek amacıyla üçüncü bir kişi tarafından yapılan bir değerlendirmedir.²¹ Dış denetçiler olarak da bilinen bağımsız denetçiler şirketin çalışanları değildir - hizmetleri için sözleşmeli muhasebe uzmanlarıdır. Şirketler, olası

¹⁸ M. Erdoğan, "Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği", *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 2002, (5), ss. 51-63.

¹⁹ İ. Çelebi, C. Gülen, vd., "Temiz Toplum için Bağımsız Denetim ve Kalite Sorunu", *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 2015, (602), ss. 77-87.

²⁰ Acar Örnek, *Kamu Yönetimi*, Meram Yayın Dağıtım, İstanbul, 1992, s. 248.

²¹ Yusuf Kirmikil, "Türkiye'de Devletin Değişik Amaçlı İşletme Denetimlerini ve İşletme İçi Denetimleri Tamamlayıcı Yönleriyle Bağımsız İşletme Dışı Denetim", *İşletmelerdeki Bağımsız Dış Denetim Semineri*, Ankara 10-11 Mayıs 1985, s. 156.

çıkar çatışması durumlarından kaçınmak için genellikle iç denetçiler yerine bağımsız denetçiler kullanır. Bağımsız bir denetim sürecinin amaç ve hedefleri farklı şirketlere göre değişmektedir. Ancak, çoğu denetim aynı amaca yöneliktir²².

Bağımsız bir denetçinin temel amaçlarından biri, mali defterlerin doğru ve mali yasa ve düzenlemelere uygun olmasını sağlamak için şirketin mali tablosunu incelemektir. Bağımsız denetçiler, bir şirketin muhasebe sistemini ve muhasebe defterlerini doğruluk açısından incelemektedir. Denetçiler ayrıca mali değerlendirmelerini bir şirketin kurumsal mali raporlarıyla karşılaştırır. Dış denetçilerin, değerlendirmelerinin sonuçlarını kamuoyuna açıklamalarına izin verilir. Bağımsız denetimin kabul nedenleri de bağımsız denetimin amacını oluşturmaktadır. Diğer bir deyişle, bağımsız denetim ile, denetime tabi şirketlerin bilgi ve belgelerinin sonuçların gerçek ve açıklamasını yansıtıp yansıtmadığını belirleyerek kamuyu aydınlatma; böylece bu bilgilerden faydalanacak kişilerin hak ve menfaatlerinin korunması ve son olarak güvenilir, açık ve kararlı pazarların oluşturulması hedeflenmektedir. Bağımsız denetimin işlevsel amacı, bağımsız denetim tanımından türetilebilir. Buna göre bağımsız denetçiye, finansal tabloların bağımsız denetime tabi olan şirketlerin finansal durumlarını ve faaliyet sonuçlarını finansal raporlama / muhasebe standartlarına göre her yönüyle gösterip göstermediği görüşü verilecektir. Bağımsız denetimin amacı mali tabloların uygunluğunu ve güvenilirliğini belirlemektir. Bu bağlamda, denetçinin görüşü mali tabloların güvenilirliğini artırır²³.

Bağımsız denetimin amacı, işletme yönetimi tarafından hazırlanan mali tabloların mali tablo düzenleme ve raporlama standartlarına uygunluğunu belirlemektir. Bağımsız denetçi, yeterli güvenilir kanıt toplayarak ve toplanan kanıtları değerlendirerek, işletmenin finansal tabloların, faaliyet sonuçlarının ve nakit akışlarının finansal tabloların tüm önemli yönlerinde adil, doğru ve dürüst olup olmadığı konusunda görüş bildirir. Bağımsız denetim, işletmenin finansal tablolara ilişkin standardını, benimsenen standartlara uygun olarak ortaya koyar ve böylece finansal tablolarda yer alan bilgilerin önemini artırmaktadır²⁴.

Finansal bilgi kullanıcılarının kişisel denetimler yapmaları hem rasyonel hem de hukuken olarak imkansızdır. Bağımsız denetim, daha şeffaf olmanın yanı sıra,

²² Salih Özel, "Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetim Sisteminin Genel Değerlendirilmesi", *MPD*, Mart 1996, s. 43.

²³ Mustafa Yavaşoğlu, *Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim-Yorum, Uygulama ve Açıklamalar*, B. 1, Ankara 2001, s. 22.

²⁴ E. Güredin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, (14.Baskı), Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2014, s.157

kurumsal yönetim ilkelerinin iş hayatında uygulanmasına da katkıda bulunur. Etkin bir bağımsız denetim sistemi ile işletmelerin güvenilirliği orta vadede artmakta ve bu işletmelerdeki kamu denetim personelinin denetimlerinin kapsamı daralmaktadır. Yabancı kredi kuruluşlarının yerli şirketlere olan güveninin artması nedeniyle ülkemize gelen yabancı sermaye miktarı artacak ve böylece ekonomik kalkınmada değerli gelişmeler gerçekleşecektir.²⁵

1.2.2. Yararları

Bağımsız denetimin yararları şu şekilde sıralanabilir:

Her şeyden önce bağımsız denetim, önemli bir ekonomik yapıya sahip halka açık şirketleri düzgün bir şekilde denetleyerek ülke ekonomisinin sağlıklı bir şekilde işlemesine yardımcı olur. Bu şekilde, halka açık anonim ortaklıkların güvenilir ortaklıklar olduğu ve halka güven duyulmasına yardımcı olduğu gösterilmiştir²⁶. Fakat, bağımsız denetimden beklenen fayda, denetimin etkin performansına bağlıdır. Çünkü etkili kontrol eksikliği gayri resmi işlemlerin, yolsuzluğun ve insanların söylediği gibi “hortumların” artmasına neden olmaktadır²⁷. Ayrıca, halka açık anonim ortaklıklara ait defter, kayıt ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının kesin olarak belirlenmesi, mevcut ve muhtemel hissedarların yatırımlarının nasıl değerlendirileceğine karar vermek açısından önemlidir. Ayrıca, kredi başvurusu yapan kuruluşlar kararlarını verirken bağımsız denetim raporları kullanırlar²⁸.

Bağımsız denetimin bir başka faydası da düzenleyici makamlardan gelir. Bilindiği gibi düzenleyici makamlara, ilişkili oldukları pazarlarda faaliyet gösteren ortaklıkları, kendi yetki yasalarıyla denetleme ve gözetme görevi ve yetkisi verilmiştir. Fakat; düzenleyici makamlarda bu görevleri yerine getirmek için yeterli personel bulunmaması, denetlenecek ortaklık sayısı, zaman sorunu yaşanır ve denetim pahalıdır, etkin bir denetim yapılamayabilir. Bu sebeple, BDDK’lar bağımsız denetimi

²⁵ Y. Karadeniz, “6102 Sayılı TTK Kapsamında Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Değerlendirilmesi: Nitel Bir Araştırma”, *Journal of Business Research Türk*, 2015, (4), s.4-5

²⁶ Ahmet Battal, “Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Özel Finans Kurumlarının Denetimi İle İlgisi”, *DÜHFD*, 1992, S. 5, s. 231.

²⁷ Mustafa A. Aysan, “Ekonomik Kalkınmada Muhasebe Denetiminin Rolü”, *I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 20-24 Nisan 2005, s. 27

²⁸ Cemal Küçüksözen, *Sermaye Piyasasında Yatırımcının Korunması: Türk Sermaye Piyasasının Bu Açıdan İncelenmesi*, Ankara 1999, 185-186

bu sorunların üstesinden gelmede etkin bir rol oynamaktadır²⁹.

Bağımsız denetim, denetlenen ortaklıklar açısından da çok fayda sağlamaktadır. Her şeyden önce hissedarlar; ortaklığa ait bilgi ve belgelerin finansal tablolara yansıtılıp yansıtılmadığını, ticari faaliyetlerin mevzuata uygunluğunu, bağımsız denetim raporları ile iç kontrol sisteminin işlevselliğini öğrenmektedir³⁰.

Bağımsız denetim çalışmaları ve sonuç olarak hazırlanan bağımsız denetim raporu, ortaklık yönetiminin dolaylı olarak başarısı hakkında bilgi sağlayabilir. Örneğin, bağımsız bir denetim sırasında, yönetimden sorumlu olanların mali tablolarda yolsuzluğu örtmek için hileli işlemler yaptıklarının belirlenmesine yardımcı olmaktadır. Aynı şekilde, yönetim kurulunun başarısız yönetiminin bir sonucu olarak ortaklığın kaybedilmesi ve bağımsız denetim raporu ile bunun finansal bilgilere doğru bir şekilde yansıtıldığının teyidi, ortaklığın etkin ve verimli bir şekilde yönetilmemesine yol açmaktadır³¹.

Her zaman olduğu gibi bağımsız denetim mesleğinin gelişimi sayesinde, ortaklıkların denetimlere olan güveni arttırarak dış pazardaki rekabet gücünü arttırmaktadırlar. Son olarak bağımsız denetim, yöneticilerin vergiden kaçınma davranışlarını engelleyeceğinden hükümetin vergi gelirlerini artırmasına yardımcı olmaktadır³².

1.3. Denetimin Başlangıç ve Gelişimi

Politik iktidarı bütünüyle kontrol etmek ve sınırlamak için ortaya çıktığı ilk günlerde kurulan parlamento, daha sonraki kalkınma sürecinde siyasal iktidar oluşumunu bütçeleme ve kontrol etme alanındaki işlevini azaltmıştır. Öte yandan, kamu gelirleri ve harcamaları alanındaki yaygınlaşma ve çeşitlendirme, bütçeleme ve denetimi uzmanlık alanı haline getirmiştir. Bu ortamda Sayıştaylar parlamentonun doğrudan yapması ve demokrasinin vazgeçilmez unsurları haline gelmesi görevini üstlenmiştir.³³

Merkantilizmin geliştiği dönemlerde uluslararası pazardaki yükseliş, pazarın

²⁹ Ahmet Battal, *Güven Kurumu Nitelendirmesi Işığında Bankaların Hukuki Sorumluluğu*, Ankara 2001, s. 79

³⁰ Erol Çelen, "Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi", *MÇD Nisan-Mayıs-Haziran 2001*, S. 55, s.10

³¹ Çelen, s.15.

³² Çelen, s.16

³³ Atilla İnan, *Bütün Yönleriyle Türk Sayıştay*, Ankara, 1992, s. 4.

sınırlarını çizen ulus devletlerin ortaya çıkışı, denetimin muhasebesini ticari amaçlarla uzak topraklara seyahat edenlerin getirilerine dayandırmasına yol açmıştır. Hesapların ve işlemlerin ilkelere bağlanması ihtiyacı da denetim kavramını getirmiştir. Sanayi Devrimi'nin ortaya çıkmasıyla birlikte, muhasebe kayıtları ve belgelendirmenin incelenmesi de dahil olmak üzere mevcut denetim ile benzer özelliklere sahip bir denetim sistemi oluşturulmaya başlamıştır. Sanayi Devrimi'nden sonra kurulan işletmeler ise hesaplarda oluşabilecek hataları, yolsuzluğu ve kötüye kullanımı önleme yöntemleri geliştirmek için denetçileri kullanmıştır. Modern anlamda kontrol kavramı, sanayi devriminden sonra gelişmiştir ve bugünkü kalitesine ulaşmıştır. Avrupalılar bu uygulamaları yavaş yavaş Kuzey Amerika'ya taşımıştır. İşletme sayısındaki artışlar ve karmaşıklıklar, denetçiden hesapların doğruluğu ve tabloların düzenliliği haricinde işletmenin finansal durumu hakkında görüş bildirmesinin istenmesine yol açmıştır. Böylece denetimin hata ve yolsuzluğu bulup ortaya koyma amacı arka plana itilmiştir.³⁴ Çeşitli ülkeler ulusal denetim standartları belirler, ayrıca Uluslararası Denetim Standartları hemen hemen her ülke tarafından kabul edilmekte ve buna paralel olarak, modern denetim teknikleri tüm dünyada yaygınlaşmaktadır. Bu durum, II. Dünya Savaşı sonrası kontrolün gelişme eğiliminin kanıtıdır.³⁵

Sosyal beklentilerin artması ve buna bağlı olarak kamu faaliyetlerindeki çeşitlilik ve harcama miktarındaki olağanüstü artış, denetimin önemini bir kez daha artırmış ve denetimde yeni model ve sistem arayışını getirmiştir. 1970'lerden sonra, yasama organının kamu harcamalarının verimliliği, verimliliği ve ekonomisi hakkında bilgilendirilme arzusu, denetimin uyum denetimi yerine performans denetimine odaklanmasını sağlamıştır. Kontrol mesleğindeki gerçek gelişme İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra gerçekleşti. Özel sektörde müşteriye sunulan her mal veya hizmetin satılamayacağını anlayarak, kamu sektöründeki vergiler gibi yükümlülüklerini yerine getiren vatandaşlar daha bilinçli hale geldi ve hükümetin beklentileri arttı, başka bir deyişle teftiş geleceğe yönelik bir unsur haline geldi, hizmet talepleri bu hedefe ulaşmak için denetimin yeniden yorumlanmasıyla sonuçlandı. Bunlar, denetim ve bu kuruluşların yayılması ile ilgili uluslararası kuruluşların kurulmasıyla sonuçlanmıştır³⁶.

³⁴ Ersin Güredin, *Denetim*, Beta Yayınları, İstanbul, 1998, s. 8.

³⁵ Derya Kubalı, "Performans Denetimi" *Amme İdaresi Dergisi*, C.32, S. 1, Mart 1999, s. 34.

³⁶ Güredin, s.10

1.4. Denetim Standartları ve Yöntemler

Bu standart, denetim kanıtını nelerin oluşturduğunu açıklar ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasıyla ilgili gereklilikleri belirlemektedir. Denetim işlevini yerine getirmekten sorumlu kurum, birim veya kişiler bu ilkeleri hangi kriterlere göre gerçekleştirmelidir? Bu konuda genel ilkeler var mı? Aksi takdirde, denetimin gerçekleştirildiği kuruma veya denetim konusunun niteliğine göre farklılık gösterir mi? Elbette, bazı denetim ilkeleri denetim konusunun özelliklerine göre belirlenebilir. Ancak, denetim ile ilgili olarak her yerde ve her zaman takip edilmesi gereken bazı genel ilke ve standartların belirlenmesi gerekmektedir. Denetim standartları, tek bir yerde yapılan işin kalitesi ile ilgili bir dizi ölçüttür ve hem denetçiyi kişisel özellikler açısından hem de baştan sona tüm denetim sürecini kapsar. Kamu denetimlerinde, özellikle de devlet idaresinde, denetim ve denetim organlarına hâkim olan bazı ilkeler; bağımsızlık ve tarafsızlık, yasallık ve bütünlük ilkeleridir.³⁷ Devlet denetim kurumlarının hizmet ettikleri insanlarla ilişkilerinde adalet, bütünlük ve eşitliği sağlamak çok değerli görevlerden biridir. Denetim firmaları bu tür işleri değerlendirmek için yüksek standartlar önerme ve bu standartlara uyma eğilimindedir. Denetçi, iddiaların denetçinin olası yanlışlık türlerini belirlemesi ve her bir önemli hesap ve açıklamadaki “önemli yanlışlık” risklerine uygun şekilde yanıt vermesi için yeterliyse, çalışmasını bu standartta belirtilenlerden farklı finansal tablo beyanlarına dayandırabilir. Finansal tabloların tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli ölçüde yanlış beyan edilmesine neden olacak yanlışlıkları içermesi olasılığının makul olmasıdır³⁸.

Denetim kanıtı, denetim prosedürlerinden veya diğer kaynaklardan elde edilmiş olsun, denetçinin görüşüne dayandırdığı sonuçlara ulaşırken kullandığı tüm bilgilerdir. Denetim kanıtı, yönetimin finansal tablolara veya finansal raporlama üzerindeki iç kontrole ilişkin iddialarını destekleyen ve doğrulayan bilgiler ile bu beyanlarla çelişen bilgilerden oluşmaktadır. Bunlar aşağıda detaylı şekilde açıklanmıştır.

³⁷ Serkan Günler, *Türk Kamu Yönetiminde Denetim Ve Yeni Bir Öneri*, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale, 2006, s.14

³⁸ Günler, s.14

1. Genel Standartlar

a. Bağımsızlık ve tarafsızlık standardı

Kullanıcıların denetçinin bağımsızlığından şüphe ettiği durumlarda, denetçinin bilgilendirilmiş görüşü onlar için bir anlam ifade etmeyecektir. Böyle bir durumda, bir kontrol fonksiyonundan söz edilemez. Bu bağlamda, denetim görevlerini yerine getirenler, adaletin dağıtılmasından sorumlu yargı kadar tarafsız ve bağımsız olmalı ve denetimin sonunda görüşlerini bildirirken sadece kendi iradeleri ile kalmalıdır.³⁹

b. Meslekî özen ve titizlik standardı

Denetim görevlilerinin denetim ilke ve kurallarına tam olarak uymaları, yeterli ve güvenilir delilleri kaliteli ve güvenilir bir şekilde toplamaları ve buna göre değerlendirmeleri vazgeçilmez bir yükümlülük olarak görülmelidir. Bu standart, kalite denetimi için genel bir açıklama sağlar. Denetçiden beklenen, uzmanlığını titizlikle ve titizlikle göstermesidir. Gerekli titizliği ve çabayı göstermeyen bir denetçi mesleğin etik kurallarına aykırıdır. Mesleki bakım ve titizlik, denetçinin tüm denetim standartlarına tam uyumu ile tek bir yerde gösterilmektedir.⁴⁰

1. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları genel standartlardan daha spesifiktir. Çalışma alanı standartları denetçiye güvenilir bir denetim görüşü elde etmek için kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme konusunda rehberlik eder.

a. Planlama ve gözetim standardı

Çalışmalar sırasında yardımcı denetçiler sık sık sorumlu denetçiyle temasa geçerler ve üzerinde durdukları konular hakkında yardım isterler ve sorunları kendi bakış açılarıyla açıklığa kavuşturmak için sorumlu denetçiyle profesyonel görüşmelerde bulunurlar. Sorumlu denetçilerin yardımcı denetçiler üzerindeki denetim sınırının ne olması gerektiği konusunda katı kurallar yoktur. Bu büyük oranda denetçi tarafından hazırlanan raporun içeriği, organizasyondaki iç kontrol sisteminin etkinliğine, zayıflığına veya güçlülüğüne bağlıdır.⁴¹

³⁹ AICPA, *Statements on Auditing Standards*, s. 50.

⁴⁰ AICPA, *Statements on Auditing Standards*, s.56.

⁴¹ Sayıştay, *Sayıştay Denetim Standartları*, Ankara, Şubat 2001, s. 9.

b. İlgili Yasa ve Düzenlemelere Uygunluk Standardı

Denetçi, denetim adımlarını ve prosedürlerini, finansal denetim neticelerini ve finansal tabloları doğrudan ve önemli ölçüde etkileyen hataların, usulsüzlüklerin ve mevzuat ihlallerinin ortaya çıkmasını mümkün kılacak şekilde düzenlemelidir. Ayrıca denetçi, finansal tablolar veya düzenlilik denetimlerinin sonuçları üzerinde dolaylı ve önemli bir etkisi olabilecek yasadışı işlemlerin bulunma olasılığını dikkatinden kaçırmamalıdır. Denetçi denetimi, denetim hedeflerini büyük oranda değiştirebilecek yasa dışı ihlalleri ortaya çıkaracak biçimde düzenlemelidir.⁴²

1.5. Denetimin İşlevi

Her topluluk ve kuruluşta alınacak kararlar doğrudan karar sürecinde mevcut olan geçerli bilgilere dayanmaktadır. En küçük toplulukta bile alınacak kararlar, karar sürecinde mevcut olan geçerli bilgilere dayanmaktadır. Toplumlar geliştikçe ve büyüdükçe, işlemlerin doğası karmaşıklaşır, sayıları artar ve karar vericilere verilen bilgilerin güvenilir ve doğru olma olasılığı daha düşüktür. Bu, yanıltıcı bilgi kullanıcılarının iyi veya kötü niyetli olmasından kaynaklanıyor olabilir. Nedeni ne olursa olsun, her iki durumda da karar vericiye verilen bilgiler doğru ve güvenilir değildir. Karar vericilerin doğru kararlar verebilmeleri için ilan edilen bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak zorunludur. Bilgilerin doğruluğunu kanıtlayacak ve kanıtlayacak bir inceleme, verilecek kararın sağlığını ve tarafsızlığını artıracaktır. Açıklanan bilgilerin, iddiaların doğruluğunu ve güvenilirliğini belirlemek için ek bir inceleme yapılması kaçınılmazdır. Karar vericilerin bu incelemeyi yapmaları genellikle mümkün değildir.⁴³

Hukuk devletinde, örgütlerin ve bireylerin faaliyetleri, hakları ve sorumlulukları anayasa, kanunlar, yönetmelikler, yönetmelikler ve benzeri düzenlemelerle tanımlanır ve düzenlenir. Organizasyonun; tarafsız ve bağımsız bir kişi / kişiler / kuruluş tarafından faaliyetlerinin yasal düzen uyarınca yürütülüp yürütülmediğini incelemek, açıkladıkları bilgi ve iddiaların doğru ve güvenilir olup olmadığını araştırmak, kuruluşun yöneticilerinin görevlerinin yerine getirmesini sağlamak kuruluşla ilgilenen insanlara/kuruluşlara, topluma ve devlete karşı sorumluluklarıdır. Denetimin fonksiyonel yönleri söz konusu olduğunda, denetimde etki kavramına da önem

⁴² Sayıştay, *Sayıştay Denetim Standartları*, s. 10.

⁴³ Günler, s.21

verilmektedir. Denetimin “yönlendirici etki” ve “düzeltici etki” olarak iki tür etkisi mevcuttur.⁴⁴

Kontrol, bir organizasyonu yönetmek için temel bir işlevdir. Yapılanın amaçlanan olduğunu garantilemek için kullanılır. Kontrol işlevi, bir organizasyonun yukarıdan aşağıya doğru önemli bir rol oynar.

Denetim, gerçek sonuçların planlanan sonuçlarla karşılaştırılmasını içerir. Bu nedenle, bir yöneticinin planlama, organize etme ve liderlik işlevleri arasında önemli bir örtüşme vardır. Kontrol sistemlerinin belirli durumlara göre uyarlanması gerekmesine rağmen, genellikle aynı temel süreci izlerler. Kontrol süreci yedi adımdan oluşur: Kontrol edilecek alanların belirlenmesi, standartların oluşturulması, performansın ölçülmesi ve standartlarla karşılaştırılması, iyi veya olumlu performansın tanınması, gerektiğinde düzeltici önlemlerin alınması ve gerektiğinde standartları ve önlemlerin ayarlanmasıdır. Kuruluşlar, kontrolü birkaç farklı yolla ve farklı düzeylerde uygular. Yöneticilerin, kontrolleri kullanmak istedikleri alanları belirlemenin yanı sıra, kullanmak istedikleri kontrol türlerini de dikkate almaları gerekir. Üretim sürecinde kullanıldıkları aşamaya ve ihtiyaç duydukları insan takdirinin derecesine bağlı olarak çeşitli kontrol türleri vardır. Etkili olması için, kontrol sistemleri organizasyonel planları, konumları ve yapıyı yansıtmalıdır; anlaşılır olmalıdır; uygun maliyetli olmalı; yalnızca önemli istisnaları tanımlamalıdır; esnek olmalı ve doğru bilgi sağlamalıdır. İşletmedeki herkesin önceden denetim olacağını bilmeleri, denetimin istenilen düzeyde bir etki yaratmamasına sebep olabilmektedir. Ancak, bunun hiçbir etkisi olmayacağı fikri yanlış olacaktır. Bu durumda işe yarayacak olan etki türü düzeltici etkidir. Düzeltici etki, mevcut kaynakların amaçlanan hedeflere ulaşmak için bütünleştirici bir şekilde kullanılması anlamına gelmektedir. Her ne kadar yol gösterici etki, denetim sürecini yürütmeden yalnızca varlığını ilan ederek elde edilir; düzeltici etki ancak denetim süreci başladığında elde edilebilir.⁴⁵

1.6. Bağımsızlık Türleri

Bağımsız denetim türleri, düzenlemeler ve öğreti tarafından, değişik kıstaslar dikkate alınarak, çeşitli ayırımlara tabi tutulmuştur.

⁴⁴ Uluğ, s. 99.

⁴⁵ Uluğ, s. 100.

1.6.1. Düzenlemelere Göre Bağımsız Denetim Türleri

Düzenlemeler uyarınca, bağımsız denetim yıllık, sınırlı ve özel amaçlı bağımsız denetim olmak üzere üçe ayrılmıştır:

1.6.1.1 Yıllık Bağımsız Denetim

Yıllık bağımsız denetim, denetlenen ortaklıkların hazırladığı mali tabloları ve diğer finansal bilgileri, tüm denetim tekniklerini kullanarak ve hesap dönemi sona erdiğinde denetim standartlarına uygun olarak bağımsız denetime tabi tutmaktır⁴⁶. Yıllık bağımsız denetimin özelliği, bağımsız denetçinin denetim alanında herhangi bir sınırlama olmaksızın yeteri kadar kanıt toplayabilmesi ve öngörülen tüm denetim tekniklerini uygulayabilmesidir. Tasarı göre, bağımsız denetçilerin denetimde kullanması gereken standartlar UDS'dir. Bu tebliğe göre, denetçilerin denetimde dikkate alması gereken denetim standartları, Tebliğ'de yer alan bağımsız denetim standartlarıdır. Bu araştırmanın sonucunda finansal tabloların doğruluğuna ilişkin denetçi görüşü çok güvenilirdir.⁴⁷

1.6.1.2 Sınırlı Bağımsız Denetim

Sınırlı bağımsız denetim, yıllık bağımsız denetime sahip şirket ve kurumlarca yayımlanan ara dönem finansal tabloların denetimidir. Sınırlı bağımsız denetim faaliyeti, denetlenmiş ortaklık hakkında bilgi sahibi oldukları için yıllık bağımsız denetime atanan BDDK'lar tarafından da yürütülmektedir. Ortaklıklar, ara dönem finansal tablolarını sınırlı denetim düzenlemelerine göre denetletmelidir⁴⁸. Küreselleşen dünyada şirketlerin denetimi önemli bir konu haline geldi. Denetim artık sadece iç hukuka tabi bir konu olarak görülmemektedir. Denetçilerin bağımsızlığı, denetçilerin denetimi ve denetçilerin denetim dışında herhangi bir hizmet vermesinin engellenmesi Avrupa Birliği'nde (AB) halen tartışılan konular arasında yer almaktadır.⁴⁹

⁴⁶ Ali İhsan Akgün, "İşletmelerde İç Denetim Uygulaması", *Vergi Dünyası*, 1999, S. 212, s. 113

⁴⁷ Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi*, B. 4, Eskişehir 1995, s.16

⁴⁸ Gürbüz, s.17

⁴⁹ Hasan Kaval, *Muhasebe Denetimi*, Ankara 2003, s.28.

1.6.1.3 Özel Amaçlı Bağımsız Denetim

Özel amaçlı bağımsız denetim, bir ortaklığın finansal tablolarını, finansal bilgilerini denetlemek ve belirli bir konuda bir kurum veya kuruluşa bilgi ve öneri sağlamak için elde edilen sonucun bir rapora bağlanmasıdır⁵⁰. Özel bağımsız denetim, belirli bir alanda bağımsız denetim yapmak ve denetime konu olan alanda bağımsız denetim raporu hazırlamaktır. Denetimin belirli bir konu ile sınırlı olması nedeniyle özel bağımsız denetimin özel amaçlı bağımsız denetim olarak da adlandırılabilceği belirtilmektedir.⁵¹

⁵⁰ Tamer Aksoy, *Tüm Yönleriyle Denetim*, C. 1, Ankara 2006, s. 67.

⁵¹ Gürbüz, s.18

BÖLÜM 2

2. İÇ KONTROL KAVRAMI VE BAĞIMSIZ DENETİM İLE İÇ KONTROL ARASINDAKİ İLİŞKİ

2.1. İç Kontrol Kavramı ve İç Kontrolle İle İlgili Genel Bilgiler

İşletmelerde etkili bir muhasebe bilgi sistemi ve sistemin her bakımdan güvenliğini ortaya koyan iç kontrol sistemi, işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşılmasında önemli bir katkıda bulunmaktadır. Burada firmalara ve muhasebe bilgi sistemine bu kadar önemli bir katkı sağlayan iç kontrol kavramını tanımlayarak gerekliliği ve sınırları vurgulanacaktır. İşletmeler fiziksel boyutta geliştikçe, faaliyet alanları daha karmaşık hale gelir ve işlemler artar, yönetim; Varlıkların korunması, hataların giderilmesi, gelirlerin belirlenmesi ve buna bağlı olarak iş politikalarının belirlenmesi ve değerlendirilmesi için hızlı ve güvenilir bir bilgi akışı oluşturulması mecburi hale gelmiştir⁵².

İç kontrol (control) kavramı, bir işletmenin hedeflerine sağlıklı bir şekilde ulaşmasını sağlayacak bir dizi politika ve prosedürdür. Bu kontrolün tamamı bir iç kontrol sistemi olarak kabul edilmektedir.⁵³ Muhasebe literatüründe kontrol; Olaylar, faaliyetler ve insanlar üzerinde bir etki olarak kullanılırken, denetim; bir kuruluşun ekonomik faaliyetleri ve olayları hakkındaki bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak için ilgili kanıtları tarafsız bir şekilde toplama, değerlendirme ve raporlama ve sonuçları bilgi kullanıcılarına raporlama

⁵² Güngör Tanç, *Muhasebe Bilgi Sistemi ve İç Kontrol: Bir Otel İşletmesinde Uygulama*, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, 2005, s.41

⁵³ Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, Alfa Basım Yayım, 2. Baskı, İstanbul, 1999, s.122

sürecidir. Başka bir tanıma göre kontrol, belirlenen amaç ve hedeflere başarılı bir şekilde ulaşmak için yönetim tarafından yürütülen faaliyetlerdir⁵⁴.

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, denetim fonksiyonu iç kontrol fonksiyonu ile iletişim kurar, ancak benzer fonksiyonları yerine getirmemektedirler. Genellikle iç kontrol, işletmelerde çalışan personelin sahtekarlığını önlemek için oluşturulmuş bir sistem olarak kabul edilmektedir. Aslında, bu işlev iç kontrolün sadece bir kısmıdır⁵⁵.

İç kontrol, bir işletmenin yönetiminin ayrılmaz bir unsurudur. Operasyonların etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamada güvenilirlik, yürürlükteki yasa ve yönetmeliklere uyum konusunda makul güvence sağlamaktadır.⁵⁶ Başka bir tanıma göre iç kontrol, bir kuruluştaki işletme ile ve mümkün olduğu ölçüde ilişkili yöntemdir; Varlıkların korunması ve muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması için gerekli organizasyonu sağlayan sistemdir.⁵⁷

İş yapılarındaki büyüme, karmaşık operasyonlar, artan iş faaliyetleri iş içinde farklı sorunlara neden olmuştur. İş yönetiminin temel işlevi girişimcilerin hedeflerine başarılı bir şekilde ulaşmasını sağlamaktır. Bu nedenle, kontrol faaliyeti işletmenin hedeflerine başarılı bir şekilde ulaşması için oldukça önem taşımaktadır. İşletme yönetimi, işletme içerisinde muhasebe bilgi sistemi, yönetim bilgi sistemi ve organizasyon sistemi gibi tüm sistemleri kontrol etmekten sorumludur. İşletmenin genel olarak kontrol faaliyeti; İç kontrol ve iç kontrol sistemi olarak farklı tanımlanabilir. İç kontrol sistemi, işletmenin iç kontrol sürecinin işlevini yerine getirir. Muhasebeciler ve muhasebe bilgi sistemi çıktılarını kullananlar, işletmelerin iç kontrol sistemi veya süreci muhasebe ile yakından ilgili olduğundan, iç kontrol sistemini kurmak ve geliştirmek için çaba göstermelidir⁵⁸.

İç kontrolde bir sistem veya süreç muhasebeciyi; muhasebe bilgi sisteminin anahtarı olarak yakından ilgilendirir. İç kontrol sistemi aşağıdaki politika ve prosedürlerin izlenmesini sağlamayı amaçlamaktadır⁵⁹.

1. Mevcut kaynakların verimliliğinin artırılması,
2. İşletme içinde yapılan hata ve hilenin ortaya çıkarılması ve bu hataların önlenmesi,

⁵⁴ Celal Kepekçi, *Bağımsız Denetim*, 3. Baskı, Ankara, 1998, s.1-5

⁵⁵ Donald E. Keller, James Bulloch, Robert L. Shultis, *Management Accountants' Handbook*, Fourth Edition, John Wiley And Sons Inc., 1992, s.2

⁵⁶ Baran Özeren, *Federal Hükümette İç Kontrol Standartları*, T.C. Sayıştay Bilgi Notu, Mart 2002, s.1

⁵⁷ Münevver Yılcı, *İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayii İşletmesi Üzerine Bir Araştırma*, Osmangazi Üniversitesi Yayınları No: 086, Eskişehir, 2003, s.39

⁵⁸ Joseph W. Wilkinson, Michael J. Cerullo, Vasant Raval, Bernard Wong-On-Wing, *Accounting Information Systems*, Fourth Edition, John Wiley And Sons Inc., 2000, s.233-243

⁵⁹ Bozkurt, s.122-123

3. Mevcut varlıkların korunması,
4. Muhasebe kayıtlarının güvenilirliğinin ve doğruluğunun sağlanmasıdır.

Etkili bir iç kontrol sistemi tasarlayarak muhasebeci, gerçekleştirilen faaliyetlerin verimliliğine katkıda bulunabilir ve amaç ve hedeflere ulaşılmasına yardımcı olabilir. İç kontrolün amacı, işletme içinde doğabilecek riskleri, kayıpları ve tehlikeleri önlemeye çalışmaktır. Bu tehlikeler⁶⁰;

1. Kaynakların verimsiz ve boşa kullanılması,
2. Yöneticilerin tecrübe ve yeteneklerinden tam olarak yararlanılamaması ve yanlış bölümlerde çalıştırılması,
3. Veri işleme ve kayıt sürecinde kasıtlı olmayan hataların yapılması,
4. İşletme kayıtlarının kazara kaybolması ya da yok olması,
5. Çalışanların dikkatsizliği ya da çalınma nedeniyle varlıkların yok olması,
6. Yasal düzenlemelere ve yönetim politikalarına çalışanların uymaması,
7. Çalışanların zimmetlerine para geçirerek, hırsızlığı gizlemek amacıyla yanlış kayıt yapması,
8. Çalışanlar tarafından yapılan diğer yasal olmayan işler. Örneğin rüşvet alınması gibidir.

İşletmede ortaya çıkabilecek bu tür riskler tehdit olarak belirtilmektedir. Örneğin, firma içinde belirli bir miktar para / varlık kaybolduğu anlaşılırsa, buna tehdit olarak adlandırılabilir, bu tehdit geçmişte yapılmış olsa da gelecekteki riski ortaya çıkaracak bir durumdur⁶¹.

2.1.1. İç Kontrolün Gerekliliği

Muhasebe bilgi sistemi, kurum içindeki sorumluluklarını yerine getirmek için gerekli bilgileri zamanında ve gerekli şekilde hazırlamalı ve bilgiyi kullanıcılara iletmelidir. Bunun tersi bir durumda, iç kontrol kendisinden beklenen görevleri gerçekleştiremez. Muhasebe kayıtlarının, raporlarının ve belgelerin çoğunun tutulmasının nedeni, uygun bir iç kontrole duyulan gereksinimden

⁶⁰ Bozkurt, s.122-124

⁶¹ Tanç, s.44

kaynaklanmaktadır⁶². İç kontrol bir organizasyonun yürütülmesinin önemli bir parçasıdır. İç kontrol, firmaların görevlerini, hedeflerini ve amaçlarını yerine getirmek için kullanılan planlar olarak kabul edilmektedir⁶³.

Yöneticiler, firmalardaki muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bilgilerin çoğunu çıktı olarak kullanırlar. İdare; hırsızlık, verimsiz çalışanlar, malların en düşük maliyetle satın alınmaması, uzun vadeli teminatsız kredi satışları, zimmete para geçirme gibi nedenlerden dolayı işletme varlıklarının korunmasından sorumludurlar. Bu durumda, iç kontrol sistemi bu görevi yönetimin politikalarına ve direktiflerine bağlı kalarak yerine getirir. Kontrol, işletme faaliyetlerinin çoğunu kapsamaktadır. Stokların korunması, sağlanan üretim ve satış miktarı ve indirimler için izin verilen süre gibi süreçleri kontrol etmektedir⁶⁴.

Muhasebeye konu olan tüm işlemlerin ekonomik bir nedeni vardır. Ekonomik bir nedene dayalı muhasebe bilgi sisteminden yararlanmanın yolu; iyi bir iç kontrol, bir organizasyonu etkili bir şekilde yönetmede anahtar rol oynamaktadır⁶⁵.

2.1.2. İç Kontrolün Sınırları

İşletmelerin iç kontrol sistemleri üç temel unsurdan oluşur; bunlar; iyi bir kontrol ortamı, iyi bir muhasebe sistemi ve iyi kontrol prosedürleridir. COSO (Committee of Sponsoring Organizations) raporuna göre, kontrol ortamı bir işletmenin kontrol konusundaki tutumunu gösterir, ancak onları kontrol altında olduklarının farkında kılmaktadır. Kontrol ortamı aşağıdaki temel faktörleri içermektedir. Kontrol ortamı ayrıca iyi tanımlanmış işe alım uygulamaları, şeffaf bir organizasyon ve iyi bir iç denetim departmanı içermektedir⁶⁶.

İyi bir muhasebe sistemi elbette iyi kontrolün ana unsurudur. İyi bir muhasebe sistemi tarafından sağlanan bilgiler geçerli, eksiksiz ve zamanında olmalıdır. İyi bir muhasebe sistemi de uygun şekilde değerlendirilmiş, sınıflandırılmış, onaylanmış ve özetlenmiş bilgiler sağlamalıdır. İyi kontrol prosedürleri, varlıkların fiziksel kontrolü, uygun onay, görevlerin ayrılması, bağımsız kontroller ve uygun dokümantasyon

⁶² Münevver Yılcı, "Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol ve Verimlilik Üçgeni", *Muhasebe Bilim Dünyası*, Cilt:3, Sayı:3, Eylül 2001, s.40

⁶³ Özeren, s.1

⁶⁴ Tanç, s.45

⁶⁵ Özeren, s.2

⁶⁶ W. Steve Albrecht, Chad O. Albrecht, *Fraud Examination*, Ohio: Thomson South- Western, 2003, s.90-91

politikaları ve uygulamalarını içerir. Bu tür ihtiyaçlara cevap veren bir kontrol sistemi, sahtekarlığı azaltmanın, önlemenin ve ortaya çıkarmanın yanı sıra işletmenin hedeflerine ve hedeflerine ulaşmasını sağlayacaktır⁶⁷.

Bir iç kontrol sistemi oluşturulduğunda, yöneticiler sistemin belirlenen politika ve kurallara göre çalışmama nedenini üç tür tehdide bağladılar. Bunlar hataları, hileli sözleşmeleri ve yöneticilerin kararlara uymalarını veya kararı geçersiz kılmalarını aşmamalıdır. Başka bir görüşte, herhangi bir iç kontrol sistemini sınırlayan üç unsur vardır. Bunlar; hatalar hileli sözleşmelerdir ve yöneticiler yetkilerini aşarlar. Başka bir yazara göre, iç kontrol sistemini sınırlayan faktörler; fayda-maliyet faktörü, hileli anlaşma, iş büyüklüğü ve insan faktörüdür. Açıklanan görüşler dikkate alındığında, bir iç kontrol sistemini sınırlayan unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.⁶⁸:

- Hatalar

Hatalar, firmada çalışan personelin yetersiz ve bilgisiz olmasından veya yanlış kararlardan kaynaklanabilir. Personelin başka işlerle uğraşması ve yapabileceklerinden daha fazla iş yüklemesi, kişinin yorgun olmasına ve çalışmasına gereken dikkat ve ilgiye neden olabilir. Yanlış veya eksik bir karar ise; deneyim eksikliği, bilgi eksikliğinden ve yetersiz eğitimden kaynaklanabilir.

- Hileli Anlaşma

Ticari varlıkların (nakit, mal vb.) iki veya daha fazla kişi tarafından çalınması hileli bir anlaşmadır. Satış memuru ve satış amiri, sahte mal teslimatı mutabakatı sağlayarak ticari varlıkları ele kendi bünyesine alabilir ve çalabilir. Muhasebeciler ve yöneticiler bu durumu fark edebilir, ancak aralarında gizli bir sahtekarlık anlaşması varsa, mevcut iç kontrol sistemi bunu önlemek için yeterli olmayabilir.

- İşletmenin Büyüklüğü

İşletmenin büyüklüğü iç kontrol sisteminin etkinliğini sınırlayabilir. Örneğin, küçük işletmelerdeki görevlerin ayrılması veya bağımsız iç denetim uygulamaları ilkesi daha zor olabilir. Küçük işletmelerde çalışan personelin her biri farklı görevler olmadığından, bir kişi birden fazla görevi yerine getirebilir. Bu nedenle, çalışanlar tarafından hata yapma veya hile yapma olasılığı artar ve bu da işletmeyi kontrol etmeyi zorlaştırır. Yönetici, üretici veya ofis personelinden daha fazla yetkilidir. Böyle bir durum, kuruluştaki en düşük düzeydeki otoritenin daha az ve üst düzeydeki otoritenin daha fazla olmasıdır. Yöneticinin yetkisini aşmak gizli dolandırıcılık anlaşmasına

⁶⁷ Tanç, s.45

⁶⁸ Tanç, s.46-48

benzer. İş, bundan kaçınmak için dürüst bir yönetici işe alarak iyi bir sonuç elde edebilir.

- Fayda-Maliyet Unsuru

Bir işletmede yaratılan iç kontrol sisteminin yararı, katlanmanın maliyetinden daha fazla olmalıdır. Örneğin, bir bakkaldaki ürünlerin çalınmasına karşı oluşturulan gizli kameralar ve ihraç edilen malları tespit eden cihazlar gibi ekipmanların maliyeti çok yüksektir. Burada elde edilen fayda harcanan maliyetten fazlaysa, bu kontrol türü mantıklıdır, aksi takdirde uygun kontrol yöntemi uygulanmaz ve sistemin yeniden değerlendirilmesi gerekir.

2.1.3. İç Kontrol Türleri

İşletmeler farklı alanlarda birçok faaliyet gerçekleştirdiğinden, her bir faaliyet kontrol kapsamında değerlendirilebildiğinden, birçok farklı kontrol türü hakkında konuşmak mümkündür. Örneğin, bir kuruluştaki kontrol türleri, iş faaliyetleri dikkate alınarak üç gruba ayrılabilir:⁶⁹

- İşletme fonksiyonları olarak nitelenen faaliyetlerin (üretim, pazarlama, muhasebe ve finansman, personel, vb.) kontrolü,
- İşletme yöneticisinin kontrolü,
- İşletme faaliyet birimlerinin kontrolü (şube, departman, vb.) kontrolü.

Başka bir görüşe göre, kontrolleri önleyici, dedektif ve düzeltici kontroller olarak sınıflandırmak mümkündür. İstenmeyen sonuçları ortaya çıkmadan önce önlemek için tasarlanan kontrollere önleyici kontroller denir. Bazı kontroller, meydana geldiklerinde istenmeyen sonuçları tanımlamak için tasarlanmıştır. Bu tür kontrollere dedektif kontrolleri denir. Son kontrol türü, istenmeyen sonuçları tersine çevirmek veya yeniden görünmemelerini sağlamak için düzeltici bir işlem yapılmasına izin veren kontrollerdir. Bunlara düzeltici kontroller de denmektedir.⁷⁰

Önleyici Kontroller

Hataları oluşmadan önce önlemek için kurulan bu kontroller, hata oluştuğundan sonra oluşacak düzeltme maliyetlerini ortadan kaldırdığı veya azalttığı için idealdir. Kasten yanlış beyanı önlemek, güvenilir, yetkin ve uzman kişiler işe almak, görevler

⁶⁹Nuran Cömert Doyrangöl, *Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve Denetim Fonksiyonu*, Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul 2002, s.48

⁷⁰Marshall B. Romney, Paul John Steinbart, *Accounting Information Systems*, Prentice Hall, 9. Edition, 2003, s.195

ayrılığı ilkesini benimsemek, kurum kaynaklarının yanlış kullanımını önlemek için uygun belge ve kayıt sistemi oluşturmak, yanlış işlemleri önlemek için uygun belge ve kayıt sistemi oluşturmak, eğitim vermek çalışanların hata yapmasını önlemektir.⁷¹

Tespit Edici Kontroller

Önleyici kontrollere kıyasla daha maliyetli olmalarına rağmen çok daha önemli olabilmektedirler. Ayrıca, sistem ne kadar önleyici kontrol düzenlenirse düzenlensin, bazı hataların meydana gelmesini önlemek mümkün değildir. Bazı hataların meydana geldiği anda tespit edilmesi gerekir. Tespit edici kontrolleri teknik olarak performans ve performans kayıtlarında bağımsız kontroller, incelemeler ve karşılaştırmalar yapmayı içerir. Örneğin, işletmenin hisse senedi hesabını fiili gerçek hisse senedi ile kontrol etmek, banka hesabının banka bakiyeleri ile mutabakatını sağlamak ve üretilen ürünlerin standartlara uygunluğunu kontrol etmek gibi kontroller belirleyici kontrollere örnektir⁷².

Düzeltilici Kontroller

Bu tür kontroller, uygunsuz sonuçlar elde edildiğinde ve tespit edildiğinde etkinleştirilir. Denetimleri algılayan hatalar düzeltilmeli ve tekrar oluşmasına izin verilmemelidir. Bu nedenle, yönetim tarafından istenmeyen durumları ortaya çıkaran bir sistemin yeniden oluşumunu engelleyecek süreçlerin belirlenmesi gerekmektedir. Sorunlar, dokümantasyon ve raporlama sistemlerinde hata düzeltilene kadar yönetimin gözetiminde tutulmalıdır. Düzeltilici kontroller, kontrollerin etkili olmasını sağlar, böylece önleyici ve tespit edici kontrolleri tamamlamaktadır.⁷³

2.1.4. İç Kontrolün Özellikleri

Kontrollerin amacına ulaşabilmesi için bir takım önemli özellikleri taşıması gerekir. Bu özellikler aşağıda başlıklar halinde kısaca açıklanmıştır.⁷⁴

Zamanlama

⁷¹ George H. Bodnar, William S. Hopwood, Accounting Information Systems, Prentice Hall, 8. Edition, 2003, s.152.

⁷² Sawyers, The Practice of Modern Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors, 5. Edition, 2003, s.72.

⁷³ Sawyers, s.72

⁷⁴ Burak Ergin, *Aracı Kurumlarda İç Denetimin Uluslararası Standartlara Uygunluğunun İncelenmesi Ve Bir Araştırma*, Marmara Üniversitesi Bankacılık Ve Sigortacılık Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006, s.6-7

Kontroller olası ve mevcut sapmaları erkenden ve zamanında saptamalı ve maliyetleri sınırlandırılmalıdır. Belki de bu noktada maliyet göz önünde bulundurulmalı ve yöneticiler kontrollerin yol açacağı sorunları öngörmelidir. Beklenmedik problemler meydana geldiğinde tanımlanmalı ve zamanında müdahale edilmelidir.

Ekonomiklik

Kontroller, arzu edilen neticelerin minimum maliyet ve minimum yan etkilerle elde edilmesini sağlamalıdır. Net veya tam bir kontrol mümkün olabilir, ancak bu kontrolün maliyeti elde edilecek faydadan daha yüksek olmamalıdır. Kontrollerin potansiyel kayıpları ve maliyetleri azaltarak kendi maliyetlerini azaltması gerekir. Dolayısıyla yönetim tarafından yapılacak kontrollerin maliyeti; Önleme, tespit ve düzeltme maliyetleri ile karşılaştırılmalıdır. Yönetim sadece kontrollerin etkinliği ile değil, verimlilikleri ile de ilgili olmalıdır. Kontrol sağladıkları fayda yarattıkları maliyetten daha yüksekse, arttırmak makul olacaktır.

Sorumluluk

Kontroller, bireylere kendilerine verilen görev için sorumluluklarını göstermelerine yardımcı olmalıdır. Yöneticilerin sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olacak kontrollere ihtiyaçları vardır. Bu sebeple yöneticilerin kontrollerin hedefinin ve ilerleyişinin farkında olması ve bundan faydalanması gerekir.

2.2. İç Kontrol Standartları

Denetim faaliyetinin kalitesini artırmak için oluşturulan bu standartlar, denetim faaliyetini gerçekleştiren kişilerin uymasını zorunlu kılmıştır.⁷⁵

Uluslararası iç denetim standartlarının amaçları aşağıdaki gibi sıralanmıştır;⁷⁶

- İç denetim faaliyetlerini değerlendirmek ve bir temel oluşturmak.
- Kurumsal süreçler ve faaliyetler geliştirilerek hayatta kalması sağlanmalıdır.

Denetim standartları genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olarak üçe ayrılmıştır.

⁷⁵ Murat Serçemeli, *İç Denetim Stratejisinde Sürekli Denetim Yaklaşımı BIST- 100 Şirketlerinde Bir Araştırma*, (Yayınlanmış Doktora Tezi) Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, 2015, s.11

⁷⁶ Öznur Arslan, *Muhasebe Hilelerinin Tespitinde İç Denetim Sisteminin Önemi ve Denetim Standartları Açısından Bağımsız Denetçinin Hileye Karşı Sorumluluğu: Bağımsız Denetim Şirketlerinde Bir Araştırma*, (Yayınlanmış Doktora Tezi) Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas, 2018, s.76

2.2.1. Genel Standartlar

Genel standartlar üç başlıkta incelenmektedir.

Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı

Bu standarda göre iç denetçinin yeterli mesleki eğitim, deneyim ve denetim faaliyetini yürütmek için denetim faaliyetini tek başına yürütme kabiliyeti olmalıdır.⁷⁷ İç denetçinin sadece hukuk, finans, muhasebe ve işletme hakkında bilgi sahibi olması yeterli olmayabilir. Ortaya çıkan olaylara ve durumlara rağmen bir tahminde bulunmalı ve bu durumlarda yeterli deneyime sahip olmalıdır. Başarılı olmak için sürekli değişen ve gelişen durumlara ve mevzuata karşı kendini yenilemek zorundadır.⁷⁸

İç denetçinin denetim faaliyeti yürütme konusunda yeterli bilgi ve tecrübesi yoksa, işletme dışındaki uzmanlardan yardım almalıdır. İç denetçiler, başarılı bir denetim faaliyeti yürütmek için teknoloji konusunda yeterli donanıma sahip olmalıdır.⁷⁹

Bağımsızlık Standardı

Denetim faaliyetinin tarafsız olarak uygulanması, faaliyet bittiğinde elde edilen bilgilerin değerlendirilmesi ve raporlanması bağımsızlık standardını oluşturur. İç denetçilerin faaliyetleri sırasında görevlerini dikkatli ve dikkatli bir şekilde yerine getirmeleri tarafsızdır, elde edilen sonuçlar yanıltıcı değildir ve kendi kararlarını verirken tarafsızlık kavramını ifade eder.⁸⁰

Mesleki Özen ve Titizlik Standardı

Mesleki özen, hiç hata yapılmayacağı anlamına gelmez.⁸¹ Ancak, iç denetçinin mesleğinin gerektirdiği gibi, kural ve kurallara uymada titiz olması gerekmektedir. İç denetçi, denetim faaliyetini sadece bir iş olarak görmekle kalmaz, aynı zamanda bu görevi yerine getirirken gösterdiği çaba ve gayret de mesleğe verdiği değeri göstermektedir.⁸²

⁷⁷ Serçemeli, s.12

⁷⁸ Faruk Güçlü, *Muhasebe Denetimi (İlkeleri ve Teknikleri)*, Detay Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara 2013, s.14

⁷⁹ Aslan, s.79

⁸⁰ Serçemeli, s.12

⁸¹ Arslan, s.79

⁸² Serçemeli, s.12

2.2.2. Çalışma Alanı Standartları

Bu üç bölümlü standartlar, denetçinin kişiliği yerine denetim faaliyetinden önce neler yapılabileceğini değerlendirir. İç denetçinin çalışma alanına yönelik çalışma alanı standartları üç bölümden oluşmaktadır.⁸³

İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

Denetim riskinin düşük olması, denetim faaliyeti sırasındaki işlemlerin kapsamının ve sayısının düşük olmasına neden olur. Burada denetçi, denetim faaliyetinin yürütüldüğü işletmenin iç kontrol yapısını inceler ve değerlendirir.⁸⁴

Kanıt Toplanması

İç denetçilerin muhasebe kayıtlarına ilişkin öngörü sağlamak için yeterli ve nitelikli kanıtlara ihtiyaçları vardır.⁸⁵ Kanıt sağlamak için gereken özellikler yasal olarak geçerli ve kanıta dayanıklı, objektif ve objektif, denetim faaliyetinin zamanıyla tutarlı ve süreklilik sağlamalıdır.⁸⁶

2.2.3. Raporlama Standartları

Denetçiler bu standartlara uymak zorundadır. Bu standartlar, raporların kalitesini hem yönlendirir hem de rehberlik etmektedir.⁸⁷

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum

Denetçi, finansal tablolar, ticari finansal durum, ticari faaliyet sonuçları gibi konularda dürüst, tarafsız ve doğru görüş bildirerek raporlar oluşturmaktadır. Denetçi, denetçinin görevi yerine getirdiği işletmenin finansal tablolarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırladığını araştırmaktadır.⁸⁸

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı

Bu standart, işletmenin finansal dönemleri ile faaliyet sonuçları arasındaki finansal durumun karşılaştırılabilir olmasını ifade eder. İşletmeler cari dönemde geçerli nedenlerle uyguladıkları yöntemleri değiştirebilirler. Ancak, değişikliğin

⁸³ Güçlü, s.15

⁸⁴ Güredin, 2014, s.46

⁸⁵ Bozkurt, s.40-41

⁸⁶ Güçlü, s.17

⁸⁷ Gürbüz, s.221

⁸⁸ Güredin, 2014, s.50

nedenini ve bu dipnotlarda meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan etkileri finansal tablolarında açıklamalıdır.⁸⁹

Açıklama Standardı

Denetçinin iddiasıyla elde edilen kanıtlar birbirini tamamlamalıdır. Denetçi, raporundaki önceki raporuyla çelişmemelidir. Bu durumda, gerekçelerle açıklanmalıdır.⁹⁰

Görüş Bildirme Standardı

Denetçi, denetlediği iş hakkında görüş bildirmekle yükümlüdür. Aksi takdirde, yorum eksikliği varsa, bunu açıklamalıdır⁹¹.

Olumsuz Geribildirim; Denetçi, işletmenin finansal ve finansal raporlarının durumun yönetim tarafından iddia edildiği gibi olmadığını bildirdiği görüşündedir.

Geribildirimden Kaçınmak; Denetçi, finansal tabloların denetimi sırasında yeterli somut kanıt elde etmediği için geri bildirimde bulunmak istemeyebilir. Bunu raporlarıyla ifade etmelidir.

2.3. İç Denetim

İç denetim, üst yönetimin belirlediği politika ve prosedürler çerçevesinde, iş organizasyonunun ayrılmaz bir parçası olarak işteki kontrol eksikliğini ve işlevlerini ölçmek ve değerlendirmek amacıyla gerçekleştirilen bir denetim faaliyetidir.⁹² Bu faaliyeti yürüten denetçilere ise iç denetçi denilmektedir.⁹³

Büyükliğünden bağımsız olarak, her işletmenin bir iç kontrol sistemi olmalıdır. Ancak, her işte bir iç denetim birimi veya iç denetçi bulundurmamak zorunlu değildir. İç denetimin varlığı işletmeye değer katmaktadır. Bu nedenle, güvence beyanı Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün tanımına dahil edilmiştir.⁹⁴

⁸⁹ Serçemeli, s.15

⁹⁰ Güçlü, s.19

⁹¹ Gürbüz, s.224-225

⁹² Doyrangöl, s.56-57

⁹³ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları No:3, İstanbul, 2005, s.5

⁹⁴ Özgür Çatıkkaş, Bankalarda İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonunun Etkinliği, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2005, s.10

2.4. Bağımsız Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin Yeri

Dış denetçilerin rolü, yalnızca hesapların belgelendirilmesi için değil, aynı zamanda bir şirketin iç denetim işlevine profesyonel bir destek olarak da önemlidir. Tipik olarak, dış denetçiler, bağımsız denetim görevleri için üst yönetim tarafından işe alınan sertifikalı serbest muhasebecilerdir. Dış denetçiler aynı zamanda banka denetçileri ve bağımsız denetçiler işlevine sahip diğer düzenleyici makamlar tarafından da görevlendirilir.⁹⁵

2.5. Bağımsız Dış Denetçilerin İç Kontrol Sistemi İle İlgilenme Nedenleri

Denetçilerin İKS'ye değer vermesinin ilk nedeni; denetimin planlanması ve denetim programlarında hesabın geri kalanı için denetim prosedürlerinin kapsamı, zamanı ve yapısı için bir temel oluşturmaktır. Kısaca denetim programları, mali tablolardaki taleplerin kanıtını üretmek için oluşturulan prosedürlerin bir listesidir. İkinci neden İKS'e bağımsız denetçilerin işleyişi hakkında görüş bildirmek, işletmecilere sistemi iyileştirmeleri için önerilerde bulunmak ve gerektiğinde resmi kurumlara rapor hazırlamaktır.⁹⁶ Riske dayalı denetim yaklaşımına uygun olarak, denetçinin yüksek riskli alanları tanınması ve faaliyetlerini buna göre sürdürmesi için İKS'yi tanınması gerekir⁹⁷.

Bağımsız denetçi, işletmenin belgelerini inceleyerek, yönetimi, kilit personeli sorgulayarak ve kontrol prosedürlerini gözlemleyerek İKS'yi anlamaya çalışmaktadır. Denetçi, İKS'yi anlamak için kuruluş şeması, muhasebe el kitabı, iç denetim raporları gibi belgeleri gözden geçirebilir, daha önce belirtilen kontrol prosedürlerinin uygulanıp uygulanmadığını gözlemleyip gözlemlemeyerek işletmelere özgü muhasebe politikalarının ve kullanımı hakkında yönetim ve çalışanlara sorular sorabilmektedir.⁹⁸

⁹⁵ S. Kardeş, Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 29, Mart 1996, s. 12.

⁹⁶ Güredin, s.165

⁹⁷ Kardeş, s.13

⁹⁸ Nihat Kırmızı, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Denetim Karar Sürecindeki Yeri, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007, s.73

2.6. İç Denetim Faaliyetleri İle Bağımsız Denetim Çalışmaları Arasındaki İlişki

610 sayılı iç denetim meslekî uygulama standardına göre, iç denetim yöneticisi, aynı çalışmanın gereksiz tekrarını azaltmak ve içsel kapsamı belirlemek için mevcut bilgileri bağımsız denetçilerle paylaşmalı ve bağımsız denetçilerle koordineli olarak iç denetim faaliyetleri yürütmelidir. İç denetim faaliyetlerini ve bağımsız denetim faaliyetlerini koordine etmek iç denetim komitesinin sorumluluğundadır.⁹⁹

İç denetçiler bağımsız denetim raporlarını gözden geçirmelidir. Raporla ele alınan konular ve konular, gelecekteki iç denetim faaliyetinde ele alınması gereken alan planlama konularında iç denetçilere yardımcı olmaktadır. Etkili bir iç denetim, bağımsız denetçi tarafından uygulanacak yöntem ve tekniklerin içeriğinde ve zamanlamasında değişikliklere izin verecek ve kapsamı daraltacaktır. Bağımsız denetçinin iç denetim faaliyetlerinin değerlendirilmesinde, iç denetim bölümünün iş yapısındaki yeri ve iç denetimin tarafsızlığı, iç denetim faaliyetlerinin niteliği ve kapsamı, yönetimin faaliyette bulunup bulunmadığı iç denetimin önerileri, iç denetçilerin mesleki yeterliliği, yeterli çalışma belgesi olup olmadığı oldukça önemlidir. Kısacası, iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde profesyonel dikkat ve özen gösterip göstermediği dikkate alınmalıdır. Bağımsız denetçi, iç denetim faaliyetlerinden faydalanmayı planladığında, iç denetçilerin kesin olmayan planlamasını dikkate almak için mümkün olduğunca erken iç denetim müdürü ile iletişime geçmelidir.¹⁰⁰

2.7. İç Denetçi ile Bağımsız Dış Denetçiler Arasındaki İlişkiler

Başlangıçta, iç denetçilerin destekleyici rolünün dış denetçilere dönüştürülmesinde ve daha sonra iç denetçilerin profesyonelleşmesinin ve denetim ekonomisinin geliştirilmesinde, yani denetim maliyetlerinden tasarruf etme yükümlülüğünde iki ana faktör etkili olmuştur. İlk aşamalarda dış denetim firmaları, genişleyen denetim ihtiyacını karşılamak için şirketlerin iç denetim departmanları kurmasını tavsiye etmiştir. Genellikle iç denetim personelini kendileri buldular, eğitimlerine yardımcı oldular ve çalışmalarına rehberlik etmişlerdir. Aralık 1975'te

⁹⁹ Kırmızı, s.74

¹⁰⁰ Kırmızı, s.74

yayınlanan “İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Denetçinin Çalışma Alanı Üzerindeki Etkisi” başlıklı SAS 9'un bu ilişki üzerinde önemli bir etkisi olmuştur.¹⁰¹

Yaşadığımız çağda, dış denetçilerin iç denetçilere güvenmesi ihtiyacı daha da artmıştır. Yeni ve farklı hizmetlere olan talebi artıran denetim ekonomisi, denetimin tüm formlarında ve düzeylerinde maliyet etkinliğine duyulan ihtiyacı açıkça göstermektedir. Bundan dolayı, bu ikili ilişki denetimin kalitesinde bir artış yaratacaktır. Çünkü işle ilgili birçok konuda iç denetçiler daha detaylı ve sürekli bilgiye sahiptir. Bu nedenle, iç denetçilerin çalışmalarını kullanan dış denetim daha nitelikli olacaktır. Modern iç denetimde, iç denetçilerin, yaşlıları mali denetim yerine denetime teslim etmeleri, iç ve dış denetçiler arasındaki ilişkiyi kısmen azaltmıştır.¹⁰²

İç denetçilerin dış denetçiler hakkındaki fikirleri ve dış denetime katkılarını öğrenmek için birçok araştırmalar mevcuttur. İç denetçiler üzerindeki araştırmaları, dış denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarını kullanma derecesi ile aralarındaki ilişkinin doğası arasında yakın bir ilişki olduğunu ortaya koymuştur. İlişki ortalamanın altındaysa, dış denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarından yararlanma olasılığı daha düşük olacaktır¹⁰³.

Söz konusu araştırmadan elde edilen diğer sonuçlar ise özetle şöyle sıralanabilir:¹⁰⁴

- İç denetim yöneticilerinin iç ve dış denetçi ilişkilerini iç denetim personelinden daha fazla görme eğiliminde oldukları belirlenmiştir. Açıklama, iç denetçilerin iç denetimini finanse etmektir.
- Dış denetçiler genellikle iç denetçilerin uzmanlığından olumlu yararlar görürler.
- İç denetim yöneticilerinin yönetim mektuplarının hazırlanmasında genellikle bir katkısı veya bilgisi vardır.

İki denetim türünün faaliyetleri, muhasebe kontrollerinin yeterliliği ve finansal denetimde kullandıkları tekniklerin araştırılması bakımından benzerdir, ancak hedefleri birbirinden farklıdır¹⁰⁵.

¹⁰¹ Sawyer, s. 1090.

¹⁰² Kırmızı, s.30

¹⁰³ S. J. Root, *Internal Auditing Manuel*, Second Edition, Cumulative Supplement, Warren, Gorham & Lamom, 1991, s.8-11.

¹⁰⁴ Kırmızı, s.31

¹⁰⁵ Sawyer, s.44

Dış denetçiler, muhasebe kayıtlarına iç denetçilerden daha bağımlıdır. Bulduğumuz çağda çağdaş iç denetçileri doğrulayıcı olmaktan ziyade tavsiyede bulunur; hataları bulmak yerine sistemi daha fazla geliştirmeyi amaçlamaktadırlar. Bununla birlikte, deneyimli bir iç denetçi için, bu küçük hataların başka sonuçları olabilir.¹⁰⁶

2.8. Bağımsız Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

Kayıtların ve belgelere göre hazırlanan tabloların anlamlı yani sağlıklı olmasını sağlayan, denetçinin hata yapma riskini azaltan ve rahatlıkla kontrol sağlayan iç kontrol sisteminin varlığı ve etkinliğidir. Denetim riskini direk olarak etkileyeceğinden, iç kontrol sisteminin etkinliği denetimin süresini, örneklem büyüklüğünü ve önem düzeyini belirlemede belirleyici bir rol oynayacaktır; denetim çalışmasının kapsamını belirleme üzerinde bir etkisi olacaktır.¹⁰⁷

İç kontrol değerlendirmesinde hangi yöntemin kullanılacağına karar verirken, denetçi, kişisel muhakemesini, denetçi tarafından cari yıl ve sonraki yıllarda kullanılan yöntemi, hazırlık kolaylığı ve maliyetini dikkate alarak belirler ve kullanır.¹⁰⁸

2.8.1. İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Toplama (Anket) Yaklaşımı

Gerçekte olması gereken durumu belirleyen denetçi, bu durumun var olup olmadığını belirlemek için işletmenin alt işlevlerine veya faaliyet türlerine göre anket oluşturmaktadır.¹⁰⁹ Birçok denetim firmasında sektörlere göre hazırlanan standart anketler el kitabı şeklinde mevcut halde bulunmaktadır. Bu anketler denetim faaliyetleri sırasında işletmenin durumuna göre yeniden düzenlenmektedir. Genellikle sorulara evet ya da hayır cevabı gerektiren bu yöntem, hem daha kolay uygulanmasını hem de ne olması gerektiğinin karşılaştırılmasını sağlayan en yoğun kullanılan yöntem olmuştur¹¹⁰.

¹⁰⁶ Kırmızı, s.32

¹⁰⁷ Yavaşoğlu, s.62.

¹⁰⁸ Şaban Uzay, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, 1.Baskı, Ankara, Sermaye Piyasası Kurulu, 1999, s.106.

¹⁰⁹ Orhan Akışık, "İç Kontrol Sistemi Ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 2005, S.14, s.94.

¹¹⁰ Hasan Kaval, *Muhasebe Denetimi*, 3.Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008, s.141.

2.8.2. Akış Diyagramları Yaklaşımı

Not alma yöntemine benzer olan bu akış diyagramı yönteminde denetçi, uzun notlar almak, bir anket formu hazırlamak, değerlendirmek ve işletme içindeki bölümler arasındaki bilgi ve belge akışını gösteren diyagramları hazırlamaktan kaçınmaktadır. Bu şemalar, özellikle karmaşık yapısal iç kontrol sistemleri değerlendirilirken ayrıntılı notlar ile birlikte desteklenmelidir¹¹¹.

2.8.3. Denetçi Notları Yaklaşımı

Bu teknikte denetçi, personel ile birlikte sahip olduğu belgeleri, kontrol amaçlarını, politikalarını ve yöntemlerini inceleyerek, firma faaliyetleri ve iş akışını gözlemleyerek edindiği bilgileri not ederek iç kontrol sisteminin yazılı bir tanımını yapabilmektedir.¹¹²

2.8.4. Genel İç Kontrol Eksiklikleri

İç kontrol, işletmeler için büyük bir risk oluşturan hile, istismar ve ihmalden kaynaklanan varlık kayıplarını önlemede en etkili faktörlerden biridir. Bu anlamda hileyi önlemek, varlık kayıplarını önlemek veya hatalı işlemleri düzeltmek amacıyla öne çıkan mekanizmalardan biri iç kontrol sistemidir.¹¹³

Genel olarak aşağıda sıralanan hususlar iç kontrol eksiklikleri olarak ifade edilmekte ve işletmeler için risk oluşturmaktadır.¹¹⁴

- Görevlerin ayrılması veya tam olarak uygulanmaması ilkesi
- Varlıkları korumak için fiziksel önlemlerin eksikliği veya eksikliği
- Yetkilendirme ve görevlendirme tam veya yeterli bir şekilde yapılmıyor, duyurulmuyor
- Sertifikasyon sistemi eksikliği veya yetersiz çalışma
- Muhasebe sistemi yeterince oluşturulamıyor veya kullanılmıyor
- Bağımsız anlaşmaların olmaması ya da eksikliğidir.

¹¹¹ Gürbüz, 1995, s.72.

¹¹² Uzay, s.106.

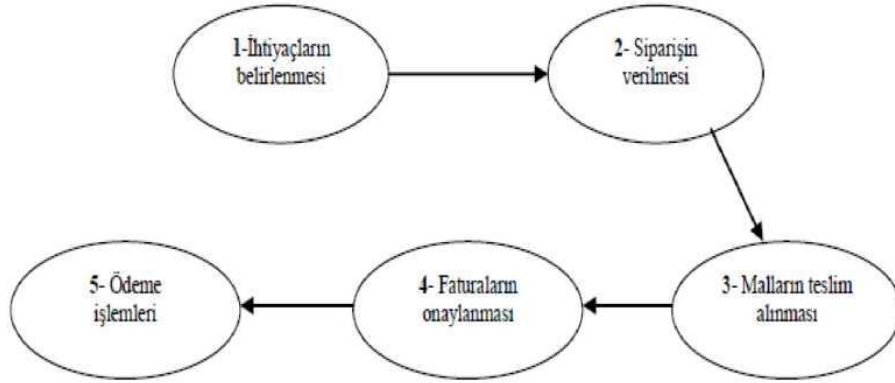
¹¹³ Ekrem Yıldız ve Tuba Derya Başkan, “Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 62, 2014, s.4

¹¹⁴ Kayahan Tüm, “Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Önemi Üzerine Bir Araştırma”, *Giresun Üniversitesi İİBF Dergisi*, Yıl 1, Sayı 1, 2015, s.111

Satın Almada İç Kontrol Eksiklikleri

Şekil 1'de gösterildiği gibi, ihtiyaçların belirlenmesinden sonra, mallar satın alma görevlisi tarafından satın alınır ve bir sonraki adımda muhtaçlara teslim edilmektedir. Faturaların uygunluğunun onaylanmasının ardından ödeme işlemi gerçekleşir. Bu bölümde, satın alma sürecindeki iç kontrol eksiklikleri giderilirken, diğer bölümlerde makbuz ve ödeme eksiklikleri incelenmektedir.¹¹⁵

Şekil 1. Satın Alma Süreci



Kaynak: Sevim ve Gül, 2012:96.

Satın alma sırasında, ihtiyacı olan kişinin veya birimin teknik kriterleri ve mümkünse yaklaşık maliyet bilgileri dahil olmak üzere isteğini satın alma birimine göndermektedir. Satın alma ihtiyacı; üretim planlamasına, iş politikasına veya iş yatırım programına göre siparişlere bağlı olarak stokların belirli bir seviyenin altına düşmesi ile ortaya çıkabilmektedir.¹¹⁶

Satınalma görevlisi veya birimi, istenen kriterleri karşılamak için talep edilen ürünleri satın almaktadır. Stok yönetimine teslim edilen malların bir kaydı oluşturulur ve sistemdeki fiş ile ilgili bilgiler muhasebe birimine rapor edilmektedir. Ödeme, yetki kapsamında onaylanan faturalara dayanarak tedarikçiye yapılmaktadır. Görevlerin ayrılması ilkesi, iç kontrol sistemindeki ilk bileşen olan kontrol ortamı standartlarından biri olarak önemli bir unsurdur.¹¹⁷

¹¹⁵ Ufuk Umur, *Bağımsız Denetim Ve İç Kontrol Etkileşimi: İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Ve Yönetime Bildirilmesi Durumu*, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2016, s.48-49

¹¹⁶ Adnan Sevim ve Mustafa Gül, “Elektronik İşletmelerde (E-İşletmelerde) Satın Alma İşlemleri ve İç Kontrol İlişkisi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. XIV, S. II, 2012, s.98

¹¹⁷ Umur, s.49-50

Muhasebe kaydı satın alma sırasında oluşturulmalıdır. Uygulamada muhasebe kaydı için ödeme sürecinin gerçekleşmesi beklenmektedir. Bununla birlikte, envantere dahil edilen mal veya hizmetler satın alınır alınmaz muhasebeleştirilmelidir. Muhasebe prosedürlerinin onaylı belgeler üzerinde temel alınmasına özen gösterilmelidir.¹¹⁸

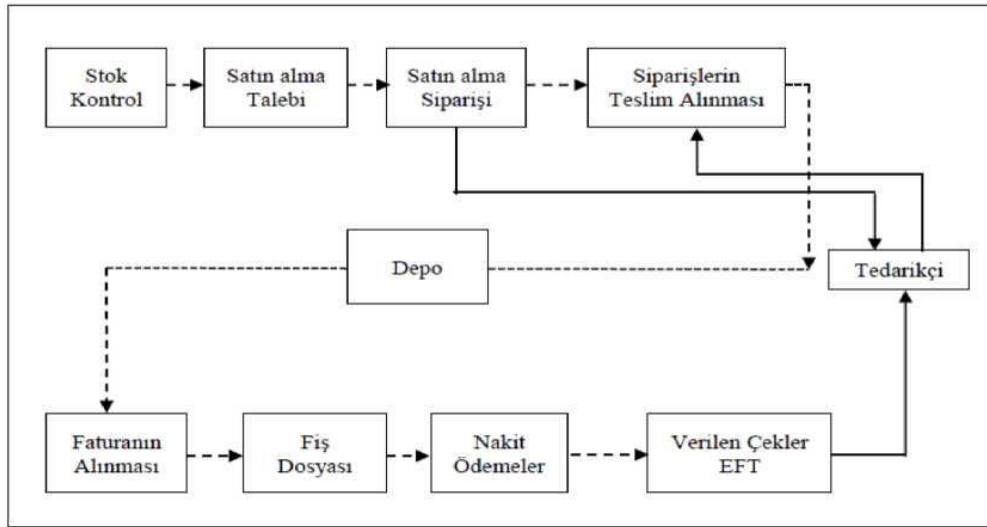
Teslim Almada İç Kontrol Eksiklikleri

Makbuz fişlerinin dosyalanması ve kaydedilmesi teslimat sırasında uygulanabilecek dahili kontrol önlemlerinden biridir. Makbuz süreçleri iş yapılır yapılmaz muhasebeleştirilmelidir. Bu bölümde, zaman uyumu ve malların yeterli zamandan önce sipariş edilmesi gibi konular iç kontrol tedbiri olarak da düşünülebilir. Özellikle, sipariş edilen malların ihtiyaçları karşılayacak şekilde ve istenilen kriterlere uygun olarak tedarik edilmesi israfı önler, parasal kayıpları önler ve ayrıca hataları önlemektedir. Bu nedenle, alıcılarda uygulanabilecek iç kontrolü geliştirirken denetim prosedürlerini gözden kaçırmamak önemlidir.¹¹⁹

Bedel Ödemede İç Kontrol Eksiklikleri

Fiyatın ödenmesine ilişkin işlemlerden oluşan süreç Şekil 2'de verilmiştir.

Şekil 2. Bedel Ödeme Süreci



Kaynak: Sevim ve Gül, 2007:97.

Muhasebe birimi tarafından kaydedilen muhasebe makbuzu ile ödeme, uygunluk durumuna göre belirlenen bir şekilde yapılır.¹²⁰

- Görevlerin ayrılması ilkesi (satın alma, teslimat ve ödeme işlemleri farklı

¹¹⁸ Yunus Ceran ve Muhammed Bezirci, Stok Hesaplarının Denetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı 22, 2011, s.518

¹¹⁹ Umur, s.51

¹²⁰ Ceran ve Bezirci, s.520

kişiler tarafından gerçekleştirilir)

- Fatura ve ödeme emirlerinin karşılaştırılması
- Periyodik konsolidasyon ve ödemelerin sayımı
- Banka hesabı işlemlerini kontrol etme
- Bütçeyi kullanma
- Finansal tabloların kullanımı

Gün içinde ödeme yapılmaması, iç kontrol eksikliği olarak karşılaşılabilecek durumlardan biridir. Başka bir eksiklik ise ödeme yapılıp yapılmaz muhasebe kaydına dönüştürülmemesidir. Aynı şekilde, bireysel işlem kayıtlarını ve defteri kebir kayıtlarını bir arada tutmak iç kontrolde dikkate alınması gereken bir konudur. Teslim edilmeyen makbuzlar ve eşleşmeyen faturalar riskli alanları oluşturmaktadır.¹²¹

Satışta İç Kontrol Eksiklikleri

Müşteri siparişi finansman bölümünde işlenmektedir. Örneğin, uzun vadeli bir alacak işlemi yapılacaksa, krediler bölümü müşteri siparişini inceler ve kredi satışlarının onayını vermektedir. Envanter veya depo yönetimi, onaylanan ürünleri alınan görev talimatına göre nakliye birimine aktarmaktadır. Sevkiyat birimi onayı inceler ve malların müşteriye gönderilmesini sağlamaktadır. Ancak konsinye biriminin, seri ve seri numaraları basılı bir belge olarak yazdırılmış bir gönderme belgesi yayınlaması gerekmektedir.¹²²

İç kontrol sistemi kapsamında yapılan işlemleri kaydetmek için muhasebe işlemlerinin kaydedilmesi beklenmemeli ve finansal olmayan işlemler kaydedilmelidir. Öte yandan, görevler ayrılığı ilkesi beklenmektedir. Malların sevkiyatı ile ilgili işlemlerin sevkiyat birimine ait olması ve bu bölümde çalışanların stoktaki mallara erişiminin fiziksel olarak engellenmesi gerekmektedir. Satış faturalarının sevkiyat sürecine uygunluğunu kontrol etmek önemlidir.¹²³

2.8.4.1 Personel Ücretlerinde İç Kontrol Eksiklikleri

Personel ücretleri gelir vergisi olarak düşülse de, iç kontrol eksikliği olarak bilançoya yansıtılmamaktadır. Kesintiler, maaş bordrosunda gösterilmelidir. Örnek

¹²¹ Umur, s.52

¹²² Umur, s.52

¹²³ Umur, s.53

olarak seçilecek olan çalışan bordrolarında vergi ve kesintilerin ayrı ayrı hesaplanması, iç kontrol eksikliklerini önleyecektir.

2.9. Bağımsız Denetim Standartlarında İç Kontrol

Yönetişim ve yönetimden sorumlu olanlara iç kontrol eksikliklerinin bildirilmesi hakkında 12 Aralık 2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. BDS tebliğinde 9 numara olarak yayınlanan Türkiye denetim standartları 1 Ocak 2013 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayacaktır. hesaba uygulanmıştır. Bağımsız denetçinin, risk belirleme ve değerlendirme aşamasında işletmedeki iç kontrol sistemini anlaması gerekmektedir.¹²⁴

İç kontrol sistemindeki eksikliklerin veya eksikliklerin bir kombinasyonunun önemli olup olmadığına karar verirken denetçinin dikkate alabileceği konularla ilgili bazı örnek durumlar ve durumlar aşağıda verilmiştir.¹²⁵

- Mali tablolarda önemli yanlışlıklara neden olabilecek eksikliklerin daha sonra hazırlanabilmesi.
- Ticari varlık veya yükümlülüklerin kaybolması, hasar görmesi veya dolandırıcılığı olasılığı.
- Finansal raporlama sürecinde kontrollerin önemi,
- Yönetim denetimi ve benzeri konular üzerinde genel izleme kontrolleri.
- Sahtekarlık ve usulsüzlüklerin tespiti ve önlenmesine ilişkin kontrollerdir.

Mesleki muhakeme sonucunda denetçi, belirlenen eksik veya kusurlu konulardan hangisinin yönetim ve yönetimden sorumlu kişilere rapor edilmesi gerektiğine karar vermektedir. Aksaklıkların iş faaliyetlerini etkileyecek kadar önemli olduğu düşünülürse, durum üst yönetim ve yönetimden sorumlu kişilere bildirilmelidir.¹²⁶

Bağımsız denetçi, denetim sırasında elde edilen bulgular ile ilgili olay ve durumları uygun yönetim düzeyiyle tartışırken dikkate alınması gereken diğer bilgilere erişebilmektedir. Aşağıdaki olay ve durumlardan bazıları bu bilgilere örnektir.¹²⁷

- Yönetimin eksikliklerin gerçek veya olası nedenlerine yaklaşımı.
- Yönetimin bilgili olduğu eksiklikler için istisnalar (örneğin, bilgi teknolojisi

¹²⁴ BDS 265, madde 2

¹²⁵ BDS 265, madde A6

¹²⁶ BDS 265, madde 5

¹²⁷ Umur, s.61

kontrolleri uygulansa bile önlenmemiş yanlışlıklar).

- Yönetimde bulgulara verilen yanıtlara ilişkin yönetimde gözlemlenen ilk belirtiler.

2.9.1. Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

Tarihsel finansal bilgi denetiminin raporlama 'çıktıları' düşünüldüğünde, dikkat genellikle denetçiler tarafından hissedarlara verilen denetim görüşünü içeren rapora odaklanır. Ancak, denetim sürecinin bir sonucu olarak üretilen bir başka önemli raporlama "çıktısı" vardır - denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişimidir. ISA 260, denetçilerin, yönetim çıkarlarına ilişkin denetim konularını üst yönetimden sorumlu olanlara iletmesini zorunlu kılmaktadır. Üst yönetimden sorumlu olanların, denetim sürecinden kaynaklanan tüm önemli konular hakkında bilgi sahibi olması önemlidir.¹²⁸

İlk adım, iletişimin kime yönlendirilmesi gerektiğini düşündürmektir. ISA 260 bunu tam olarak belirtmez, ancak "yönetişim, bir kuruluşun gözetim, kontrol ve idaresi ile görevlendirilmiş kişilerin rolünü tanımlamak için kullanılan terimdir" ifadesini kullanır. Bu, iletişimin, icracı ve icra görevi olmayan direktörler dahil en üst düzey yönetimle ve ilgili olduğu yerlerde denetim komitesiyle yapılması gerektiği anlamına gelir. İletişimin yönlendirileceği ilgili kişi / kişilerin kimliği, taahhüt mektubunda açıklanabilir. Yönetim kurulunun yapısı ile ilgili bir diğer husus, işletmenin finansal tablolarının onaylanmasından sorumlu olanların yönetim kurulu yapısına dahil edilip edilmediğine göre bir farkın olmasıdır. Karar verme yetkisi, standart 700'de belirtildiği üzere ilgili dipnotlar dahil finansal tabloları hazırlamak ve onaylamak isteyen kişi veya kişilere aittir. Üst yönetimindeki sorumluluk yaygın ise, sorumluluk denetim komitesi gibi bir alt komiteye devredilebilir.¹²⁹

İkinci adımda denetçi, iletilmesi gereken konuların türünü değerlendirmelidir. ISA 260, aşağıdakiler dahil olmak üzere, normalde iletişime dahil edilebilecek konulara ilişkin bazı rehberlik sağlar:¹³⁰

- Denetimin kapsamına ilişkin sınırlamalar da dahil olmak üzere denetimin genel yaklaşımı ve kapsamı

¹²⁸ Umur, s.61

¹²⁹ Standart 265, A2, s.10

¹³⁰ Standart 265, A2, s.11

- Finansal tabloları önemli ölçüde etkileyebilecek muhasebe politikaları ve bunlarda yapılan her türlü değişiklik
- Finansal tabloları önemli ölçüde etkileyebilecek denetim prosedürleri sonucunda ortaya çıkan düzeltmeler
- İşletmenin sürekliliğini tehlikeye atabilecek ve finansal tablolarda açıklanmasını gerektiren önemli olaylar veya belirsizlikler
- Yönetimle muhasebe uygulamaları veya açıklamalarla ilgili anlaşmazlıklar
- Denetim raporunda beklenen değişiklikler
- İç sistemlerde ve kontrollerde keşfedilen maddi zayıflıklardır.

Bu tür konuların bildirilmesinin nedeni, denetçilerin bunları işletmenin muhasebe ve finansal raporlama işlevinden sorumlu kişilerin dikkatine sunmalarını sağlamaktır. Sorumlular daha sonra konuları tartışabilir ve bunlarla ilgili yapılması gereken herhangi bir işleme karar verebilir. Örneğin, işletmenin yönetimi, kontrol zayıflıkları ile ilgili hususların tamamen farkında değilse, düzeltici faaliyet uygulama fırsatına sahiptir. Yönetimin teknik bilgidен yoksun olması da söz konusu olabilir; örneğin, belirli bir muhasebe politikasının kabul edilebilir muhasebe uygulamalarını ihlal ettiği takdir edilmeyebilir. Yine, denetçiden gelen bilgilerle donanmış olan yönetim, yeni bir muhasebe politikasına karar vererek sorunu çözebilir. Finansal tablolarda bulunan önemli hataların yönetime vurgulanması önemlidir; düzeltilmeden bırakılırlarsa, denetim görüşü değiştirilecektir. Yönetimin bundan haberdar edilmesi ve değiştirilmiş bir denetim raporundan kaçınmak için gerekirse mali tabloları düzeltme fırsatı verilmelidir.¹³¹

Örneğin, 600 numaralı standart topluluk, bağımsız denetim prosedürlerini ve finansal tabloların ilkelerini belirlemekle birlikte denetçinin raporlayacağı hususları da belirlemektedir. Denetçi, denetim sırasında üst düzey yönetimin ve işin yapısı ve süreçleri hakkında elde edilen bilgileri 315 numaralı standart numaraya uygun olarak kullanarak irtibat kurulacak kişi veya kişileri belirleyebilir.¹³²

İletişimin kurulması sırasında karşılaşılabilecek bir durum, üst yönetimin tamamının işletme yönetiminde de yer almasıdır. Standart 260, bağımsız denetçinin yönetişimden sorumlu kişilerle iletişimi için kapsamlı bir çerçeve sağlamakta ve özel koşullar için uygun standartlar kullanılmaktadır. Madalyonun diğer tarafında, iletişim

¹³¹ Standart 265, A2, s.11

¹³² Standart 265, A2, s.12

bağımsız denetçinin üst yönetimde bilgi akışını düzenli olarak sağlamasını sağlar. İletişimin bir diğer yararı da yöneticinin denetim sorumluluğunu önemli riskleri azaltma çerçevesinde yerine getirmesine yardımcı olmasıdır.¹³³

Yönetişimden sorumlu olanlar ile bağımsız denetçi arasındaki iletişim sözlü veya yazılı olabilir. İletişim sözel ise, denetçi çalışma kağıtlarında kimin iletişim kurduğunu, iletişimin konusunu ve sonucu içermelidir. İletişim yazılı olarak yapılırsa, söz konusu iletişim kağıdı çalışma kağıtları ile birlikte saklanmalıdır.¹³⁴

İletişimin en önemli taraflarından biri geribildirimden oluşmaktadır. Denetçi, yönetişimden sorumlu olanlarla iletişim kurma yolunu tartışırken, aynı zamanda yönetişimden sorumlu olanların bildirimlerinin nasıl ele alınacağını ve geri bildirim nasıl olacağını tartışmalıdır. Çünkü denetçi düzenleyici makamlara bazı durumları üst yönetime rapor etmek zorundadır. Özellikle, üst yönetim ve yönetimden sorumlu olanlar, denetçi tarafından kendilerine bildirilen önemli eksiklikler hakkında bilgilendirilmemeli ve düzenleyici kuruma rapor edilmelidir. Bazen denetçi tarafından hazırlanan raporlar yönetişimden sorumlu olanlar için kamuoyu ile paylaşılabilir.¹³⁵

Etkili bir iç kontrol sistemi ile şirket yönetimi, daha kaliteli ve daha doğru bilgiler üreterek daha güvenilir yatırımcılar kazanabilir. Ancak, iç kontrol sisteminin bazı durumlar ve durumlar nedeniyle eksikliğinden söz edilebilir.¹³⁶ Örneğin, işletme tarafından oluşturulan bir kontrol, yanlışlıkların finansal tablolara zamanında dahil edilmesini önlemek veya bunları tespit etmek ve düzeltmek için tasarlanmıştır.¹³⁷

Bildirim ne zaman yapılacağına ilişkin hükümler A13'tür. Makalede belirtilmiştir. Bu nedenle, üst yönetimden sorumlu olanlar, iç kontrol sorumluluklarının bir kısmını başka amaçlarla, özellikle mevzuata uygunluğu yerine getirmek için fırsatlar doğurabilir.¹³⁸

İç kontrolün yazılı bildirim daha sonraki bir tarihte işletmenin diğer birimlerine gönderilebilir. “Önemli yanlışlık” risklerini azaltmak için denetçi, önemli eksiklikleri önce yönetime, uygunsa üst yönetimden sorumlu kişilere rapor edebilir ve düzeltici faaliyetlerin zamanında yapılmasını sağlayabilir.¹³⁹

¹³³ Umur, s.66

¹³⁴ Umur, s.66

¹³⁵ Umur, s.68

¹³⁶ BDS 265, madde 6

¹³⁷ Doğan Kutukız ve M. Akif Öncü, “Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 41, 2009, s.137

¹³⁸ Kutukız ve Öncü, s.138

¹³⁹ BDS 265, madde A14

Yazılı veya sözlü bildirimdeki önemli eksikliklerin detayı, denetim sırasındaki şartlara ve denetçinin deneyimine ve mesleki muhakemesine bağlıdır. Denetçi, açıklamasında verilecek ayrıntılara karar verirken aşağıdaki hususları dikkate almaktadır.¹⁴⁰

- İşletmenin işlevsel ve organizasyonel yapısı farklı olacağından, tasarlanacak sistem de farklı olacaktır.
- Yönetmelikler. İç kontrol eksikliklerinin bazılarının nasıl rapor edileceği mevzuat hükümlerinde açıkça belirtilebilir.

Bildirim yapıldığı yönetim seviyesinin görev ve sorumluluk açısından hem uygun hem de uzman olması önemlidir. Çünkü, bildirilen eksiklikleri inceleyip, değerlendirdikten sonra gerekli düzeltmeler yapılmalıdır.¹⁴¹ Bu bağlamda, önemli eksiklikler için bildirilecek uygun düzey, mali işler baş yöneticisi veya üst yöneticisi (veya muadili) olacaktır. Çünkü önemli eksikliklerle ilgili konuların yönetişimden sorumlu olanlara da bildirilmesi gerekecektir.¹⁴²

Denetçi, denetim sırasında daha önce yönetime bildirilmeyen başka bir iç kontrol eksikliğini tespit ederse, denetçinin, yönetimin dikkatini gerektirecek şekilde mesleki muhakemesine uygun olarak belirlenen konuyu görmesi halinde zamanında bildirim yapılmalıdır.¹⁴³ Bununla birlikte, bazı durumlarda yönetim düzeyini bildirmemek daha uygun olabilir. İç kontrolde denetimlerde tespit edilen önemli eksikliklerin bazıları, yönetimin bütünlüğü ve yeterliliği hakkında olumsuz yargılamaya yol açabilir. Örneğin, elde edilen kanıtlar, yönetimin ilgili mevzuat tarafından kandırıldığını veya kasten uygulandığını gösterebilir.¹⁴⁴

Bu tür eksikliklerin belirlenmesi, denetçinin mesleki deneyimine ve denetim sırasındaki koşullara bağlıdır. Bu eksikliklerin yazılı olarak bildirilmesi zorunlu değildir ve bu eksiklikler sözlü olarak da raporlanabilir. Denetçinin denetim bulgularını yönetim ile görüştüğü hallerde, eksiklikleri sözlü olarak yönetime bildirebilir.¹⁴⁵

¹⁴⁰ BDS 265, madde A14

¹⁴¹ Elif Muğal, *Uluslararası Denetim Standartları ve Kurumsal Yönetim açısından Türkiye 'de Muhasebe Denetimi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2007, s.24

¹⁴² BDS 265, madde 10/a

¹⁴³ BDS 265, madde 10/b

¹⁴⁴ Umur, s.66-67

¹⁴⁵ Umur, s.67

BÖLÜM 3

3. DENETİM RİSK MODELİ KAPSAMINDA KONTROL RİSKİ

3.1. Denetçiler Denetim Risk Modelini Nasıl Kullanır?

Denetim risk modeli, bir denetim görevinin gerçekleştirilmesinden kaynaklanan çeşitli riskleri değerlendirmek ve yönetmek için denetçiler tarafından uygulanan kavramsal bir araçtır. Araç, denetçinin kanıt türlerine ve her bir ilgili iddia için ne kadar gerekli olduğuna karar vermesine yardımcı olmaktadır.¹⁴⁶ Denetçinin amacı, genel denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye düşürmektir. Bunu yapmak için, önce modelin her bir bileşen riskinin seviyelerini değerlendireceklerdir. Risk değerleri kolaylıkla ölçülebilir değildir ve denetçiler riskleri değerlendirmek için profesyonel muhakeme kullanırlar. Bu, yukarıdaki denklemin normalde diğer matematiksel denklemlerin kullanıldığı gibi riskleri hesaplamak için kullanılmadığı anlamına gelmektedir. Denetçiler yine de risk değerlerini bir şekilde, genellikle tanımlayıcı yollarla değerlendireceklerdir.¹⁴⁷

Denetçiler daha sonra bu modeli riskler arasında ilişki kurmak için kullanır ve genel denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye düşürmek için harekete geçmiştir.¹⁴⁸ “Önemli yanlışlık” riski şirket yönetiminin kontrolündedir ve denetçi, tespit riskini ancak doğrudan manipüle edebilmektedir. Dolayısıyla, önemli yanlışlık riski ve

¹⁴⁶ J.J. Schultz, J.L. Bierstaker and E. O'Donnell, “Integrating Business Risk into Auditor Judgment about the Risk of Material Misstatement: The Influence of a Strategic-Systems-Audit Approach”. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 2003, 238-251.

¹⁴⁷ B.K.H. Wu, P. Roebuck and N. Fargher, “A Note on Auditors' Perceptions of Business Risk”. *International Journal of Auditing*, 6, 2002, 287-302

¹⁴⁸ W.R. Knechel, *Auditing: Assurance and Risk*. South-Western College Publishing, Canada, 2007, s.15

denetim riskine ilişkin değerlendirmeleri yüksekse, genel denetim riskini kabul edilebilir düzeyde tutmak için tespit riskini azaltmaları gerekmektedir.¹⁴⁹

Tespit riski, denetim ekibinin yapısını değiştirmek, prosedür türlerini değiştirmek ve denetim işinin süresini değiştirmek gibi çeşitli yollarla manipüle edilebilir. Örneğin, denetim riski ve dolayısıyla denetim riski, sözleşme ekibine daha fazla vasıflı personel atandığında veya daha büyük örnek boyutları seçildiğinde veya analitik prosedürler yerine ayrıntıların maddi doğrulama testi yapıldığında normalde azalmaktadır.¹⁵⁰

3.2. Kontrol Risk Faktörleri

İç kontrol sisteminin beş bileşenini anladıktan sonra denetçi, her bir önemli hesap dengesi veya işlem sınıfı için kontrol riskinin bir ön değerlendirmesini yapmalıdır. Denetçiler, kurumun iç kontrol sisteminin önemli yanlışlıkların önlenmesi ve / veya tespit edilmesindeki etkinliğine dayalı olarak kontrol riskini değerlendirir. Kuruluşun iç kontrolü daha etkili hale geldikçe, değerlendirilen kontrol riski seviyesi azaltılmalıdır. Öte yandan, iç kontrol sistemi daha az etkili hale geldiğinde kontrol riski artacaktır.¹⁵¹

Cosserat (1999), kontrol riskinin değerlendirilmesinin kontrol ortamının değerlendirilmesi ile başladığını bildirmiştir. İç kontrol sistemi, kontrol ortamının zayıflığıyla zayıflatılabilir. Güçlü bireysel kontrol prosedürleri, zayıf bir kontrol ortamını telafi edemez ve kontrol ortamının değerlendirilmesi, profesyonel bir muhakeme meselesidir. Kontrol ortamını değerlendirdikten sonra denetçi, kontrol prosedürlerinin tasarım etkinliğini ve önemli yanlışlıkları önleme veya düzeltme becerilerini değerlendirmelidir. Son olarak denetçi, denetim altındaki dönem boyunca kontrollerin etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını değerlendirebilir.¹⁵²

Kontrol ortamını değerlendirirken, iç kontrol sisteminin bir unsuru olarak denetçi, kalitesine katkıda bulunan faktörleri dikkate almalı, bu faktörlerin etkili bir şekilde işleyip işlemediğini test etmeli ve çevre hakkında genel bir sonuç oluşturmalıdır. Bu faktörler:¹⁵³

¹⁴⁹ Schultz vd., 238-251

¹⁵⁰ Knechel, s.16

¹⁵¹ Wu vd., s.285

¹⁵² G.W. Cosserat, *Modern Auditing*. John Wiley and Sons, Ltd., Chichester, 1999, s.55

¹⁵³ A.A. Arens, J.K. Loebbeck, R.J. Elder and M.S. Beasley, *Auditing: An Integrated Approach*. Prentice Hall, Inc., Upper Saddle River, 2002, s.52-54

- Yönetim bütünlüğü;
- Örgütsel yapı;
- Yönetim tarafından kullanılan kontrol yöntemleridir.

Denetçiler, iç kontrol değerlendirmesi ve ardından kontrol risk değerlendirmesi hakkında karar verebilmek için bu faktörleri doğrulamalıdır. Örneğin, denetçi, kayıtlar ve varlıklar üzerinde etkili fiziksel güvenlik önlemleri olduğunu anladığında, bu, belirli bir varlık alanı üzerindeki iç kontrol sisteminin etkili olduğuna dair bir gösterge verebilir, bu durumda kontrol riski düşük bir seviyeye ayarlanabilir. Ancak, denetçi, yüksek olandan daha düşük olan her türlü kontrol risk değerlendirmesini desteklemelidir.¹⁵⁴

3.2.1. İş Riski ve Kontrol Riski Arasındaki İlişki

Müşteriyle ilişkili risk ve denetim riski, denetçiler müşterilerle ilişkili riskleri değerlendirdiğinde birbirlerini etkileyebilir. Örneğin, yüksek riskli (yüksek iş riski) bir sektörde faaliyet gösteren ve zayıf bir iç kontrol sistemine (yüksek kontrol riski) sahip bir müşteri, makul finansal çıkarlarla finansman temin etmekte büyük zorluklarla karşılaşabilir ve bu, denetçinin müşterinin mali durumunun durumuna göre değerlendirilmesidir. Buna karşılık, mali zorluklarla karşı karşıya olan müşteri, iç kontrol sisteminin denetçisinin değerlendirmesini etkileyebilecek iç kontrol sisteminin gücü üzerindeki etkiler de dahil olmak üzere, bir dizi idari personeli azaltmak zorunda kalabilir, bu nedenle, şu sonuca varılabilir: Denetçilerin müşterilerin iş riskine ilişkin değerlendirmesi, doğrudan kontrol riskinin değerlendirmesini etkiler ve bunun tersi de geçerlidir.¹⁵⁵

Denetim riski ile müşterinin iş riski arasındaki ilişki, içsel riskin değerlendirilmesini etkileyen risk faktörleri ile müşterinin iş riskini etkileyenler arasındaki benzerliğin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda, literatür, müşteriyi ve doğal riski etkileyen bazı faktörlerin örtüşmesi veya benzerliği olduğunu göstermektedir; örneğin, bir iş riski faktörü olarak sınıflandırılan yönetim bütünlüğü ve aynı zamanda doğal bir risk faktörüdür. Mali tablolar düzeyinde, denetim standartları (SAS, 300, IAS, 400, IFAC), denetçilere, içsel riski değerlendirirken,

¹⁵⁴ T.J. Mock and A.M. Wright, "Are Audit Program Plans Risk-Adjusted?" *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 18, 1999, 55-74.

¹⁵⁵ S. Manson, *Audit Risk and Sampling*. In: Sherer, M. and Turley, S., Eds., *Current Issues in Auditing*, Paul Chapman Publishing Ltd., London, 1997, s.14

kuruluş faaliyetlerinin doğasını ve sektörü etkileyen faktörleri göz önünde bulundurmalarını tavsiye etmiştir. Bu bağlamda, Houston vd. (1999), müşterilerin iş riskinin denetim riskine yansıtılmayan ek faktörleri içerecek şekilde genişlediğini ve bu temelde müşterinin iş riskinin bir parçası olarak içsel risk olarak kabul edilebileceğini ve bunun nedeni iş riski faktörlerinin yalnızca faktörleri içermemesidir. Sistemde meydana gelen önemli yanlış beyanları etkileyen “yapısal risk” ama aynı zamanda finansal başarısızlık riskini de içermektedir.¹⁵⁶ Aynı alanda Gay ve Simnett (2000), müşterinin iş riski faktörlerinin doğal riskin bir parçası olarak görülebileceğini öne sürmektedir.¹⁵⁷

3.2.2. Test Edilebilir Hipotezler

Carmichael vd. (1996), bazı denetçilerin kontrol riskinin değerlendirilmesinin kaçınılmaz olarak içsel risk ve kontrol riskinin ortak bir değerlendirmesi olduğuna inandıklarını ileri sürmüştür. Diğer denetçiler, yönetimin kontrol bilinci gibi hem içsel riski hem de kontrol riskini etkileyebilecek konular iki kez sayılmadığı sürece ayrı bir değerlendirmenin uygulanabilir olduğunu iddia ederler.¹⁵⁸ Hayes vd. (1999), denetçinin yapısal ve kontrol riskine ilişkin ayrı veya birleşik değerlendirmeler yapabileceğini bildirmiştir.¹⁵⁹ Bununla birlikte Graham (1985), içsel ve kontrol risklerinin kavramsal olarak ayırt edilebileceğini ve içsel riskin genellikle ilk olarak denetimin planlama aşamasında ayrı ayrı ele alınacağını öne sürmektedir.¹⁶⁰

Aksine, Cosserat (1999) ve Manson (1997), içsel risk ile kontrol ortamı faktörleri arasında sıklıkla bir karşılıklı ilişki olduğunu iddia etmektedir. Örneğin, yönetimin dürüstlüğü gibi içsel riski etkileyen faktörlerden bazıları, kontrol ortamını da etkileyebilir ve dolayısıyla kontrol riskini etkileyebilir. Bu bağlamda, denetim literatürü, kontrol riski değerlendirmesini etkileyen bazı faktörlerin, yönetim bütünlüğü gibi iş riski değerlendirmesini de etkileyebileceğini vurgulamıştır. Bu temelde, denetçiler iş riskini değerlendirir ve riski ayrı ayrı kontrol ederse, iş riskiyle

¹⁵⁶ R.W. Houston, M.F. Peters and J.H. Pratt, “The Audit Risk Model, Business Risk and Audit Planning Decisions”. *The Accounting Review*, 74, 1999, 281-298

¹⁵⁷ G. Gay and R. Simnett, *Auditing and Assurance Services in Australia*. McGraw Hill, New York, 2000, s.21

¹⁵⁸ D.R. Carmichael, J.J. Willingham and C.A. Schaller, *Auditing Concepts and Methods*. The McGraw-Hill Companies, Inc., New York, 1996, s.35.

¹⁵⁹ R. Hayes, A. Schilder, R. Dassen and P. Wallage, *Principles of Auditing: An International Perspective*. McGraw Hill, London, 1999, s.52

¹⁶⁰ L.E. Graham, “Audit Risk-Part II”. *CPA Journal*, 55, 1985, 4-41

ilişkili faktörler ile kontrol riski ile ilişkili faktörler arasında ayırım yapabilmeleri gerekmektedir.

Denetim literatürü göstermektedir ki denetçiler, denetlenen kurumun mali durumunun gerçek resmini yansıtmayan raporlar sunmaları nedeniyle davaya maruz kalmaktan endişe duyduklarından, esasen yürütmeye dayanarak gerekçelendirilebilecek olandan daha fazla kanıt toplama eğiliminde olduklarını göstermektedir. Bu nedenle, ek çalışmanın (daha fazla kanıt toplanmasının) yanlış bir denetim görüşünü ifade etme olasılığında bir azalmaya yol açacağına farkında olan denetçiler, yaralanma veya kayıp olasılığını azaltmak için gerekli asgari çalışmadan daha fazlasını yapmayı seçebilirler. mesleki uygulamasıdır.¹⁶¹ Diğer bir deyişle, kendini korumak için denetçi daha fazla araştırma yapabilir. Arens vd. (2002), denetçilerin risk değerlendirmesi yaparken genel olarak muhafazakar davrandıklarını ve düşük risk faktörlerini yüksek risk faktörleri olarak dikkate alarak yüksek risk düzeyinde bu faktörlere daha fazla ağırlık verdiklerini bildirmiştir.¹⁶²

3.3. Denetim Risk Modeli

Denetçi, denetim organizasyonunu planlama safhasında denetim riski modelini, toplayacağı kanıt sayısını belirlemek için hangi denetim prosedürlerini planlamak ve ayrıca tüm önemli konuların finansal tüm önemli hususların doğru sunulup sunulmadığını değerlendirmek için denetim risk modeli göz önünde bulundurmalıdır.¹⁶³ Denetim riski modeli ile denetçi, denetim faaliyetinde üstleneceği risk düzeyini belirleyecektir. Denetim riski modeli üç bileşenden oluşmaktadır. Bunlar; doğal risk kontrol riski ve bulgu riskidir. Denetim riski modeli, denetçiye uygun denetim riskinin belirlenmesinde rehberlik etmektedir.¹⁶⁴

3.3.1. Doğal Risk

Doğal risk, kontrol altındaki işletmenin finansal tablolarında önemli hataların bulunmasıdır. Doğal risk, iç kontrol sisteminin politika ve prosedürlerinin etkisi

¹⁶¹ Carmichael vd., s.25

¹⁶² Arens vd., s.55

¹⁶³ C. Kepekçi, Bağımsız Denetim, 4.bs., Ankara: Siyasal Kitabevi, 2000, s.39

¹⁶⁴ Nihal Karapınar, Denetim Risk Modeli Ve Denetim Sürecine Etkisi, Yaşar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2018, s.38

olmaksızın, iş sorunlarında önleyici bir rol oynayan durumlarda ortaya çıkabilecek önemli hatalardan kaynaklanmaktadır.¹⁶⁵

Doğal risk belirlenirken risk düzeyini belirlenmesinde etkili olabilecek önemli değişkenler şunlardır:¹⁶⁶

Müşteri İşletmenin Yapısı: Firmanın yapısı ve faaliyet gösterdiği alandan doğan riski doğrudan etkilemektedir. Düzenlemeye tabi kuruluş ekonomik olarak durağan bir sektörde faaliyet gösteriyorsa, bu firma alacaklarını tahsil etmede sorun yaşayabilir. Bu durumda, firmanın bilanço tablolarında alacaklarını kontrol eden denetçi, yüksek düzeyde doğal riskle karşılaşacaktır. Denetçi, denetim faaliyetini üstlenen firma ile ilgili yasal prosedürleri dikkate almalıdır. Örneğin; İhracat-ithalat işlemlerinde faaliyet gösteren bir işletmenin finansal tabloları denetleniyorsa, devletler arasında özel anlaşmalar ve kotalarla ilgili yasal düzenlemeler dikkate alınmalıdır. Bu tür tüzel kişilerde hata yapmak şirkete zarar verebilir ve doğal risk seviyesini doğrudan etkileyebilir.

Finansal Raporlarda Yolsuzluklardan Kaynaklanan Hatalarla İlgili Faktörler: Denetçinin, risk değerlendirmesi açısından müşteri işletmede hile hakkında bilgi edinmesi son derece önemlidir. Denetçi, hile riskinin bir analizini yapmalı ve bu analizi yaparken firma yetkililerinden bilgi almalıdır. Hile riski seviyesini belirleme safhasında, yönetimin işletmedeki hilelerle ve yolsuzluk ile ilgili bilgi düzeyi ve yanıtı önemlidir. Hile düzeyi yüksek olan bir kuruluşta, yüksek düzeyde doğal risk olması kaçınılmaz olacaktır.

Önceki Denetimin Sonuçları: Denetçinin, denetimi işlemini yaptığı önceki yıllarda yapılan denetim çalışmasını gözden geçirmesi ve dikkate alması gereklidir. Geçmiş yıllarda yapılan hataların tekrarlanabileceği ihtimali vardır. Denetçiler, özellikle hatalı olduğu tespit edilen hesaplarla ilgili olarak önceki dönemlerde hazırlanan denetim raporlarından bilgi toplar ve bu hesaplarla ilgili yüksek doğal risk düzeyini belirlemeyi tercih eder. Yanlış bulunmayan hesaplar için doğal risk seviyesini belirlemeye çalışmaktadırlar.¹⁶⁷

Şirket Yetkililerinin Finansal Tablolarını Farklı Gösterme Eğilimi: Bazı şirketler, finansal tablolarına ilişkin kalemleri kendi çıkarları için oynayarak finansal

¹⁶⁵ Bozkurt, s.112

¹⁶⁶ Selimoğlu vd., s.201

¹⁶⁷ Bozkurt, s.113

tabloların hatalı sonuçlar vermesine neden olmaktadır.¹⁶⁸

Üst yönetimin temel değişiklikleri ve beklentileri ile üçüncü tarafların beklentileri finansal tablolardaki hatalı değişikliklerin temelini oluşturmaktadır.¹⁶⁹ Bu duruma bir örnek verecek olursak, en çok talep edilen firmaya vergi giderini önlemek için düşük bir kâr gösterilmesi isteğidir. Bu durumlarda, denetçi mesleki muhakemesini kullanarak olaya yaklaşmalı ve bu hataların doğal risk seviyesini belirlemedeki sonuçlarını dikkate almalıdır.¹⁷⁰

Denetimin İlk Olması veya Tekrarlanan Denetim Olup Olmadığı: Denetçi, işletmeyi önceki dönemlerde denetlemiş olabilir veya ilk kez denetlemiş olabilir bu durum denetim riskinin yaratılmasında etkili olan doğal risk düzeyini belirlemektedir. Bu durumda, daha önce aynı işletmenin denetimini üstlenmişse, hataların neden olduğu durumları analiz etmek için daha kolay ve daha deneyimli bir yaklaşım sağlayacaktır. Sonuç olarak, düşük bir doğal risk seviyesini tanımlayabilecektir. Fakat; denetçi denetlenmiş bir işlemle ilk kez çalışıyorsa, hata ve hile nedenlerini belirlemede zorluk çekecek ve doğal risk seviyesini yüksek belirleme eğiliminde olacaktır.¹⁷¹

İlişkili Taraf İşlemleri: Denetçiler, ilgili taraflarla yapılan işlemleri incelerken, işletmenin diğer işlemlerini incelerken gereken özeni göstermek zorundadırlar.¹⁷²

Olağan Dışı İşlemler: Firmalar tarafından gerçekleştirilen olağandışı işlemlerin, normal işlemlere göre hata bulma olasılığı daha yüksektir. Olağandışı işlemlere ilişkin kararlar, işletmenin faaliyetleri hakkında bilgi toplama aşamasında gözden geçirilmelidir. Örneğin; yangın ve deprem gibi doğal afetlerin bir sonucu olarak işletmelerde bazı kayıplar olabilir. Bu kayıplarda maddi kayıplar meydana gelmiş olabilir. Denetçi, risk seviyesini belirlerken bu işlemleri incelemeyi ihmal etmemelidir.¹⁷³ Doğal risk, her hesap kalemi için ayrı ayrı belirlenmelidir. Bağımsız denetçinin kontrolü altında olmayan ve giderilemeyen doğal risk, denetim riskinin belirlenmesinde önemlidir.¹⁷⁴

¹⁶⁸ Karapınar, s.39

¹⁶⁹ İ. Varıcı, E. Karakaş, “Kazanç Temelli Değişkenlerin Denetim Riski Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi”, *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*. 13, 2017, s.193-214.

¹⁷⁰ Karapınar, s.40

¹⁷¹ Karapınar, s.40

¹⁷² A. Sönmez, “İlişkili Taraf İşlemlerinin Uluslararası Denetim Standartları ve Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri Açısından Değerlendirilmesi”. *Mali Çözüm Dergisi*. 11, 2010, s.88

¹⁷³ Karapınar, s.41

¹⁷⁴ Bozkurt, s.114

3.3.2. Kontrol Riski

Kontrol riski, denetim riski modelinin bir diğer bileşenidir. Kontrol riski, bir işlem akışında veya hesap kaleminde ortaya çıkabilecek önemli bir hatanın, kuruluşta mevcut olan iç kontrol sistemi tarafından vaktinde önlem alınamaması veya açığa çıkarılmamasıdır.¹⁷⁵

Firmaya kurulan iç kontrol sisteminin etkinliği, kontrol riskini direk olarak etkileyen bir faktördür. Denetçinin işletmenin iç kontrol sisteminin varlığı ve etkinliği üzerine yaptığı değerlendirmelerde, etkin bir iç kontrol sisteminin varlığında da kontrol riski seviyesi düşük olacaktır. Ancak, etkisiz bir iç kontrol sistemi varsa; kontrol risk seviyesi de yüksek belirlenecektir. İç kontrol sisteminin çalışması şirket altında çalışan bir kişi tarafından gerçekleştirileceğinden, mükemmel bir etkililik düzeyini belirlemek mümkün olmamaktadır. Böyle durumlarda, kontrol riski asla sıfır olarak tespit edilmeyecektir. Denetim riskini doğrudan etkileyecek bu riskin düşük olması, denetçiye denetimin kalitesi ve denetim için ayrılan süre açısından katkı sağlayacaktır. Çünkü firmada etkili bir iç kontrol yapısına sahip olmak, bağımsız denetimin yapılmadığı durumlar dışında, firma ve firma çalışanları arasında yürütülen faaliyetlerin sürekli denetimde olduğunun bir göstergesi olacaktır.¹⁷⁶

3.3.3. Bulgu Riski

Denetim işleyişi sonuçlandıktan sonra denetçi tarafından üstlenilmiş olan bir risktir. Doğal risk ve kontrol risk kontrolü denetçinin sahip olmadığı riskler olmasına rağmen bulgu riski denetçiye bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Denetçi sadece doğal riski ve kontrol riskini inceler ve değerlendirirken, bulgu riskini hem ortaya çıkarır hem de derecelendirir. Düşük risk bulma düzeyi, denetçi veya denetim firması tarafından talep edilen durumdur. Denetçi, gerektiğinde kanıt bulma riskine neden olan önemli hataları ve püf noktalarını tanımlamak için daha fazla kanıt toplamalıdır ve gerektiğinde denetim çalışmasına ayırdığı süreyi uzatır ve çalışmalarında daha dikkatli olmaktadır. Çünkü bu riskin yüksek seviyesi, kontrol riski ve doğal risk ile aynı sonucu verecek ve yüksek denetim riskinin belirlenmesine neden olacaktır.¹⁷⁷

¹⁷⁵ Güredin, 2014, s.228

¹⁷⁶ Karapınar, s.42

¹⁷⁷ Karapınar, s.42-43

3.4. Riske Karşılık Verme

Risk odaklı denetim yaklaşımının ikinci aşaması risk yanıt aşamasıdır. Denetçi, önemli yanlışlık risklerini belirleyip değerlendirdikten sonra, bu risklere karşı ne yapılması gerektiğini planlar ve uygulamaya sokmaktadır. Bu şekilde, yeter kadar ve uygun denetim kanıtı elde etmeye çalışır.¹⁷⁸

3.4.1. Denetim Prosedürleri

Denetçi, yönetim beyanlarındaki yanlışları tespit etmek için denetim prosedürlerini kullanmaktadır. Denetim prosedürleri aşağıdaki gibi sınıflandırılır:¹⁷⁹

- Maddi doğrulama prosedürleri
- Kontrol testleri

3.4.1.1 Maddi Doğrulama Prosedürleri

Bazı dönemlerde, ara işlemler için önemli prosedürler uygulanabilir. Ara tarihte önemli prosedürler uygulanırsa denetçi, ara dönem ile dönem sonu arasındaki kontrollere ilişkin olarak, esas prosedürlerin kapsamının gerçekleştirilmesi veya esas prosedürlerin uygulanması şartıyla, güvenilir bir sonuca varmalıdır.¹⁸⁰

Ara dönemde maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanması durumunda, ara dönem ile dönem sonu arasındaki zaman aralığı ne kadar büyük olursa, herhangi bir hatayı tespit edememe riski de o kadar büyük olmaktadır.¹⁸¹

3.4.1.2 Analitik Maddi Doğrulama Prosedürleri

Analitik maddi doğrulama testleri, denetçinin finansal tablo kalemlerine ilişkin beklentilerinin belirlediği ve bu beklentileri gerçek durumla karşılaştırdığı ve analiz yaptığı tekniklerdir. Beklenen tutar ile denetçinin karşılaştırmasından sonra gerçekleşen tutar arasında önemli bir fark olması durumunda, bu farklar delil ile

¹⁷⁸ Ekinç Kızık, *Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konuları: BİST 100 İmalat Sektöründe Yer Alan İşletmelerin İncelenmesi*, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2019, s.23

¹⁷⁹ Hasan Kaval, Aydın Karapınar, Rıdvan Bayırlı, Salih Torun, *Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumları*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2015, s.201

¹⁸⁰ Kızık, s.25

¹⁸¹ Kim Mills, *The Basic of Internal Auditing*, The Institute of American Internal Auditors, 2014, s.4

incelenir ve doğrulanır.¹⁸²

3.4.1.3 Kontrol Testleri

İç kontrol sistemi zayıfsa, denetçi esaslı prosedürlere başvurmalıdır. Bu genellikle denetimin maliyetini arttırır. Ana kontrol testleri aşağıdaki gibidir:¹⁸³

- İşletme personeli ile görüşmeler,
- Başlıca politika ve prosedürlerin denetçi tarafından tekrarlanması.

Denetçinin hedefleri ve kontrollerin yapıldığı zaman aralığı, kontrol testlerinin ne zaman yapıldığına ya da yapılacağına bağlıdır. Denetimleri belirli bir süre test ederken, denetçi o zaman dilimi için kontrollerin etkili bir şekilde çalıştığına dair kanıt toplamalıdır.¹⁸⁴

3.5. İç Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi

Risk kelimesi, faaliyetleri ve finansal kayıplar, etik dışı davranışlar, güvenilirliğe zarar verme, yasal düzenlemelere ve çalışma kurallarına uymama gibi kurumu tamamen etkileyebilecek bir olayın veya eylemin kuruluşu kötü bir şekilde etkilemesidir. Başka bir deyişle, firmanın hedeflerine ulaşmasını veya belirlediği stratejileri başarıyla uygulamasını engelleyen olaylar ve davranışlar olarak da açıklanabilir.¹⁸⁵

Riskler oluşma sıklıklarına ve yaratacakları hasara göre ölçülürler ve uygun iç kontrol önlemleriyle minimize edilirler; bu önlemleri “Risk Odaklı Denetim” ve “Risk Yönetimi” olarak özetleyebiliriz:¹⁸⁶

Risk Odaklı Denetim: Denetimin riske odaklanması, geçmişte yapılan hataları aramak için sınırlı bir işlem veya kişisel odaklanma yapmak yerine, denetim faaliyetinin gelecekte daha iyi bir yönetim haline getirilmesinin en net ve kısa ifadesidir. Risk odaklı denetim sürecinde yıllık denetim programı risk odaklı bir şekilde yapılmalıdır, bu nedenle kurumun denetim önceliklerinin ne olduğunu

¹⁸² Kızılk, s.25

¹⁸³ Kızılk, s.25

¹⁸⁴ Kızılk, s.26

¹⁸⁵ Süleyman Uyar, “İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Değişen Rolü”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 63 Nisan-Mayıs-Haziran 2003, s. 3

¹⁸⁶ Onur Baydarol, *İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Muhasebe Denetimindeki Önemi Ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007, s.56-57

belirlemek, denetlenecek süreç süreçlerini belirlemek, en riskli faaliyetlerden başlayarak kurumun tüm risk haritasını ve denetim kaynaklarını denetlemektedir.

Risk Yönetimi: İşletmenin amaçlarına ulaşmasını kötü yönde etkileyebilecek her türlü riski tanımlamayı, ortaya çıkma olasılığını, olumsuz etkilerini ölçmeyi ve uygun iç kontrol yöntemleriyle azaltmayı içeren sistematik bir yönetim şeklidir. Güçlü bir iç kontrol sistemi, açık ve uygulanabilir politikalar ve prosedürler, objektif ve yeterli iç denetim fonksiyonu, bağımsız ve etkili dış denetim, bildirimlerin şeffaflığı, etkili iletişim sağlayacak sistemler sayesinde etkili bir iç risk yönetim sistemi kurulacaktır.¹⁸⁷ Denetim sürecinin planlamasından denetlenmiş finansal tablolar hakkında görüş oluşturulmasına kadar her aşamada önemlilik ve risk belirleyici bir rol oynamaktadır.¹⁸⁸

Önemlilik: Bir hesap ögesinin veya finansal olayın, finansal tablolara dayanarak verilecek değerlemeleri veya kararları etkileyebilecek bir düzeyde görece ağırlığı ve değerini ifade etmektedir. Finansal tablolarda açıklanan bilgilerin yanlış olması, söz konusu bilgilerin doğru olduğuna inanan karar vericilerin kararlarını etkilemezse, finansal tablolardaki bu bilgilerin önemsiz olduğu düşünülmektedir.¹⁸⁹

Denetim Riski: Denetim riski, ciddi hata ve usulsüzlüklerden etkilenmiş bir finansal tablo hakkında yanlışlıkla olumlu görüş bildirme olasılığıdır. Başka bir deyişle, denetçilerin işlerinde önemli hatalar ortaya koymama olasılığı olarak adlandırılabilir denetim riskine, denetim çalışmalarında her zaman rastlanmaktadır. Denetçilerin bu riski en aza indirmesi beklenir, çünkü bu tamamen ortadan kaldırılamaz. Denetim riskini azaltan faktör denetim güvenilirliğidir. Bu nedenle, bu iki unsur arasında ters işleyen bir ilişki vardır.¹⁹⁰

3.5.1. Kontrollerin Test Edilmesi Süreci

İç kontrol yapısında, politika ve prosedürlerinin etkili bir şekilde tasarlanması ve uygulanması konusunda makul güvence sağlamak için kontrol testleri

¹⁸⁷ Osman Dinçbaş, “Kurumsal Yönetim İlkeleri Doğrultusunda Risk Yönetimi ve Muhasebe Denetimi”, *7.Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 2005, s.6

¹⁸⁸ Aslan Kaya, “Denetim Sürecinde Önemlilik”, *Bakış Dergisi*, Sayı:1, Nisan 2000, s.91

¹⁸⁹ Yusuf Kaçar, “Muhasebe ve Vergi Denetiminde Önemlilik”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:214, Haziran 1999, s.144-145

¹⁹⁰ Bozkurt, s.105

uygulanmaktadır.¹⁹¹ Kontrolleri test etmek için kanıt toplamak amacıyla aşağıda listelenen çeşitli denetim prosedürleri kullanılmaktadır.¹⁹²

- Soruşturma: İşletmedeki çalışanlara çeşitli sorular sorarak iç kontrol yapısının işleyişi hakkında bilgi toplayan denetçinin prosedürüdür.
- Denetim: İşletmede düzenlenen sipariş formları ve müşteri siparişleri, satış ve kredi başvuruları hakkında bilgi verebilir. Bu amaçla, denetçinin çeşitli belge ve kayıtları incelemesine denetim denir.
- Gözlem: Baştan sona bir işlem sürecinin gözlemlenmesi, denetçiye politika ve prosedürlerin sırası ve etkinliği hakkında önemli bilgiler sağlar.
- Tekrarlama: Denetçinin işletmede yapılan bir başvuruyu tekrarlama sürecidir. Böylece elde edilen sonuç, işin sonucu ile karşılaştırılır.

Doğrudan kontrollerin faaliyet etkinliğine bağlı kontrol testleri, denetim döneminde denetimin nasıl (manuel veya otomatik olarak) uygulandığını, uygulamanın yoğunluğunu ve kimin yaptığını araştırmaktadır. Bu testler genellikle uygun şirket personelini sorgulamak, kontrollerin performansını içeren belgeleri, raporları veya elektronik dosyaları kontrol etmek, kontrollerin uygulanmasını incelemek ve kontrol uygulamasını denetçi tarafından yeniden yapmak için prosedürleri içermektedir. Bazı durumlarda, bazı prosedürler kontrolün planlama ve uygulama verimliliğini gösterebilir. Kontrolün planlanması veya uygulanmasının etkinliğini değerlendirmek için prosedürlerin birleştirilmesi gerekebilir.¹⁹³

3.5.2. İç Kontrol Sistemi Yeterliliğinin Raporlanması

Denetçi, şirketin muhasebe ve iç kontrol yapılarından ve kontrol testlerinden elde edilen bilgiler neticesinde sistemdeki zayıflıkları fark edebilecektir. Denetçi, muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin tasarlanması ve uygulanmasındaki önemli zayıflıklar konusunda iş yönetimini derhal uyarmalıdır. Önemli zayıflıklarla ilgili olarak yönetim ile iletişim genellikle yazılı olacaktır, ancak denetçi sözlü iletişimi uygun görürse, bu iletişim denetçinin çalışma sayfalarında belgelenecektir. Bu iletişim sürecinde, denetçinin dikkatini yalnızca denetim çalışması sırasında çeken iç kontrolün

¹⁹¹ Hüseyin Akay, “Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Riskinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı:170 Ekim 1995, s.109

¹⁹² Akay, s.110

¹⁹³ Cevdet Kuyucu, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Denetlenmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2003, s. 67

zayıf yönlerini vurgulamak önemlidir ve iç kontrol sisteminin bu testinin, denetim amaçları için yeterli iç kontrolü belirlemesini tasarlamaktadır.¹⁹⁴

SAS 60, denetçilerin denetimlerinde belirledikleri iç kontrol sistemindeki eksiklikleri ve düzeltilmeleri için önerilerini firmanın denetim komitesine veya eşdeğer bir sorumluluk kişi veya grubuna bildirmesini ister. Yönetime bildirilecek hususlar standartta "rapor edilebilir durumlar" terimi ile belirtilir. Standartta rapor edilebilir durum; "İç kontrol sisteminin tasarım ve uygulamasında, kuruluşun finansal bilgilerin yönetimin finansal tablolarına uygun olarak kaydedilmesi, işlenmesi ve raporlanması ile ilgili faaliyetlerini olumsuz yönde etkileyebilecek önemli bir eksiklik" olarak tanımlanmaktadır.¹⁹⁵

Gruplandırılmış olarak raporlanan başlıca durumlar;¹⁹⁶

- Bir Kontrol Yapısı Tasarlamadaki Eksiklikler: Kontrol yapısının ayrıntılı planlamasındaki yetersizlik, kontrol hedefleriyle uyumlu görevlerin ayrılmaması, varlıkları korumak için yeterli koşul değildir.
- Kontrol Yapısının Faaliyetindeki Hatalar: Bunlar, muhasebe bilgilerinin yanlış sunumunu bulmak veya önlemek için belirlenen kontrollerin başarısızlığına dair kanıtları, muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanmasına ilişkin kanıtları, otoriteye ilişkin belirlenmiş kontrollerin bulunmadığına dair kanıtları içerir.
- Diğerleri: Kuruluş içinde yeterli düzeyde kontrol farkındalığı yoktur..

3.6. Kontrol Risk Değerlendirmesi ve Denetime Katkıları

3.6.1. Kontrol Risk Değerlendirmesi

Kontrol risk değerlendirme, firmaların ve bankaların amaçlarına ulaşma kabiliyetini yükselten bir uygulamadır. Uygulamanın hedefi; bankanın veya firmanın amaçlarına ulaşma ihtimalinin, bu hedeflere ulaşmaktan sorumlu kişilerin bilgi ve tecrübelerinden yararlanarak değerlendirilmelidir. Risk kontrolü değerlendirmelerinin en önemli özelliği, süreçlerin sahipleri tarafından risklerin ve kontrollerin değerlendirilmesidir. Bir riski veya kontrolü önlemek için değerlendirirken, süreçten

¹⁹⁴ Baydarol, s.79

¹⁹⁵ Uzay, s.129

¹⁹⁶ Uzay, s. 130-131

sorumlu herkesin görüşlerini almak, riskleri büyük ölçekte görmeyi ve daha etkili ve daha hızlı harekete geçmeyi sağlamaktadır.¹⁹⁷

Eylül 1992'de, Treadway Komisyonu'nu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi, İş Kontrol-Entegre Çerçeve adlı bir rapor yayınladı ve iç kontrol sistemlerini geniş bir çerçevede ele alarak, kurumlarda iç kontrolün entegre çerçevesini çizmeye çalıştı. Bu rapor, geniş bir iç kontrol tanımı sağlamıştır ve Amerikan şirketlerinin iç kontrol sistemlerinin nasıl değerlendirilebileceği ve geliştirilebileceğine dair bir çerçeve sunmaktadır. Daha sonra bu rapor, Yabancı Ülkelerde Yolsuzluk Uygulamaları Yasası'na (Foreign Corrupt Practices Act- FCPA)'a uyum konusunda Amerikan şirketlerinin kullanabileceği bir standart haline dönüşmüştür.¹⁹⁸

Yaklaşık olarak aynı zaman diliminde, İngiltere'de İngiliz şirketlerinin iç kontrol ve risk yönetim sistemlerinin etkinliğini değerlendirmek, uygunluklarını kanıtlamak ve finansal tablolarının anlamlı ve doğru bir şekilde sunulmasını sağlamak için bir rehber geliştirilmiştir. Bu iki çalışma Risk Kontrol Değerlendirmesine öncülük etmiş ve şirketleri risk yönetimi ve kontrol çerçevelerinin ayrılmaz bir parçası haline getirmiştir. 1995 yılında IAA (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü) tarafından yapılan tanımda; risk kontrol değerlendirmesi, iç kontrol sisteminin etkinliğinin gözden geçirildiği ve değerlendirildiği bir uygulama olarak ifade edilmektedir. Amaç; tüm iş hedeflerine ulaşılabileceğine dair geçerli güvence sağlamaktır.¹⁹⁹

Bu tanıma dayanarak, risk kontrol değerlendirmesinin kâr maksimizasyonundan müşteri hizmetlerine, varlıkların korunmasına kadar geniş bir perspektifte “tüm iş hedefleri” ifadesi ve işletmenin hedefleri ile çok geniş bir çerçeve çizilmektedir. Finansal raporlamanın üretime, etik ve uyumluluk konularına olan güvenilirliği ve bu hedefleri önleyebilecek risk ve riskler en aza indirilmelidir. Risk yönetimi çerçevesinin amacı; yapısal ve kontrol risklerinin belirlenmesi, değerlendirme, derecelendirme, kontrol zayıflıklarının giderilmesi, tekrarlanan kontrollerin ortadan kaldırılması, iç kontrol ortamının etkinliğinin sağlanması ve şirketin karşılaşılabileceği mevcut ve potansiyel risklerin raporlanmasıdır. Risk Kontrol Değerlendirmesi, risk yönetimi çerçevesinde ayrılmaz bir rol oynamaktadır; Bankalara ve işletmelere kendi risk

¹⁹⁷ Seda Karaman, *Yapısal Risk Ve Kontrol Riski Değerlendirmelerinin Denetim Sürecine Katkılarının Bankacılık Ve Reel Sektör Açısından Değerlendirilmesi*, Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2019, s.86

¹⁹⁸ Karaman, s.86

¹⁹⁹ Hubbard Larry, *Control Self Assessment: A Practical Guide*, The Institute of Internal Auditors, 2000, s.2

değerlendirme ve yönetim çalışmalarını entegre ve koordineli bir şekilde gerçekleştirmeleri için olağanüstü fırsatlar sağlarken, bankanın ve işletmenin risklerini anlama, kontrol etme ve izleme açısından katma değer sağlayarak gelişimlerini sağlamaktadır. Risk Kontrol Değerlendirmesi, şirketin belirlenen hedeflere ve stratejilere ulaşmasını engelleyebilecek kontrol zayıflıklarının belirlenmesi açısından sistematik bir yöntem sağlar ve bu kontrol zayıflıklarını ortadan kaldırmak için yönetim tarafından alınan önlemleri takip eder. Bu şekilde risk yönetiminin en önemli bileşenlerinden biri haline gelmektedir.²⁰⁰

Risk kontrol değerlendirmesinin en önemli özelliği hem yapısal risk hem de kontrol riskinin birlikte değerlendirilmesidir. Risksiz kontrolün risksiz bir anlamı olmayacağı ve iş hedeflerine ulaşma fikriyle birleştirildiğinde, risk kontrolü değerlendirmesinin en önemli 3 unsuru ortaya çıkmaktadır; hedefler, riskler ve kontrollerdir. Etkili bir risk kontrolü değerlendirme sürecinden bahsetmek için, bu 3 unsur paralel olarak yapılmalıdır. Risk kontrolü değerlendirmesi sonucunda tespit edilen bulgular, maliyet-fayda analizi dikkate alınarak belirlenen kontrol zayıflıklarını önlemek için eylem planları oluşturmak için kullanılabilir. Yine, bu eylem planlarındaki gelişmeler risk yönetimi yaklaşımının bir parçası olarak takip edilebilir. Bu açıdan risk kontrol değerlendirmesinin, risk iştah seviyesini etkileyen faktörlerin analizini ve takibini sağladığını söylemek mümkündür. Risk Kontrol Değerlendirmesinin önemini ve gelişiminin arkasındaki itici güç, kurumsal yönetimi genel kabul görmüş biçiminde yerine getirmenin ve yasal gereklilikleri karşılamanın ötesinde, bütünleşik bir denetim ve yönetim aracı olarak kullanılabilmesidir. Risk kontrolü değerlendirme, risk yönetimi ve iç denetim ekipleri tarafından kullanılan bir uygulama olmaktan öte, tüm departmanların yararlanabileceği bir süreçtir. Risk kontrolü değerlendirme sonuçlarını İnsan Kaynakları veya İş Geliştirme gibi bölümlerde kendi süreçlerine uygulayabilir ve iş süreçlerinin iyileştirilmesine ve geliştirilmesine önemli katkıda bulunabilir.²⁰¹

Kontrol riski incelenmesi, firmanın amaçlarına ulaşmasına katkıda bulunur ve işletmenin uzun vadeli kurumsal sürdürülebilirliğini sağlamada etkili olur. Denetimin ana ve önemli işlevinin, şirketlere amaçlarına ulaşmalarında güvence hizmetleri sunmak olduğu göz önüne alındığında, risk kontrol değerlendirmesinin anlaşılabilirliğini artırmak için diğer klasik denetim faaliyetlerinin farkını vurgulamak

²⁰⁰ Karaman, s.87-88

²⁰¹ Karaman, s.88

çok daha uygun olacaktır. Risk kontrol değerlendirmesi sürecini diğer denetim faaliyetlerinden ayıran özellikleri;²⁰²

- İşletmeler denetçilerin kendileri dışındaki riskleri ve kontrolleri değerlendirebilir.
- Risk kontrol değerlendirmesi, bir denetçinin işletmeler tarafından organize edilen bir kuruluşa katılımı olmadan yapılabilir.
- Atölye yönetimi, oylama, anket ve sunum yetenekleri gibi risk kontrol değerlendirmesinde kullanılan bazı beceriler de bazı denetçiler için yeni olabilir.
- Uygulama, iş kollarının gerçekleştirdiği bazı kontrollerin, özellikle de denetimin işbirliği ve katılımı yoluyla, değerlendirilmesinin daha kolay olduğu düşünülen gayri resmi ve yumuşak kontrollerin değerlendirilmesi için en uygun süreçtir.
- Risk kontrolü değerlendirme sonucunda elde edilen çıktılar iş kolları tarafından yazılır, raporun denetim tarafından yayınlanması gerekmez.
- Çalıştaylar, risk değerlendirmesi ve iç kontrollerin tasarımı hakkında işletmeleri bilgilendirmek ve iç kontrol süreçleri hakkında farkındalığı arttırmak için kullanılabilir.
- Denetçilerin bu süreçteki rolü, iş kollarını atölye yöneticisi olarak bilgilendirmek ve yönlendirmektir. İş kolları, tartışılan riskler ve kontroller konusunda uzmandır. Denetçiler iş kollarını etkilememeli, tamamen bağımsız olmalı ve sadece sürece rehberlik etmelidir.
- Bu yöntem gibi, onları sürece dahil eden işletmeler geleneksel denetim yöntemlerinden daha fazladır.
- Yönetim, sürece geleneksel denetim yöntemlerinden daha fazla dahil olur. Katılım, sürece dahil olan en düşük seviyeden en yüksek seviyeye kadar sağlanır. Bu sinerjiyi ve motivasyonu artırır.
- Risk kontrol değerlendirmesinin sonuçları, uygulamanın katılımcı ve işbirlikçi yaklaşımı nedeniyle daha hızlı sonuç verir ve eylemler daha yakından takip edilir.

Risk Kontrol değerlendirmesi denetçiler, risk yöneticileri veya iş kolları tarafından gerçekleştirilebilen bir süreçtir. Bu süreci klasik denetim tekniklerinden

²⁰² Hubbard Larry, s.3

ayırان en önemli özellik, denetimin herhangi bir koşulda sürecin sonuçlarından faydalanabilse de, bir denetçinin süreci gerçekleştirmesinin gerekli olmamasıdır. Risk kontrolü değerlendirme sürecinde denetçinin rolü de geleneksel yöntemlerden farklıdır. Denetçi, süreç boyunca iş kollarına bilgi ve rehberlik eden kişi olarak konumlandırılır.²⁰³ Denetçinin risk kontrol değerlendirmesi sürecindeki rolünü geleneksel denetim rolleri ile kıyasladığımızda ortaya Tablo 1'deki gibi bir durum çıkmaktadır.

Tablo 1. Denetçinin Risk Kontrol Değerlendirmesindeki Rolü

Sorumluluk Alanları	Geleneksel Yaklaşım	Risk Kontrol Değerlendirmesi
İş kolu hedefleri oluşturulması	Yönetim	Yönetim
Risklerin değerlendirilmesi	Yönetim	Yönetim
Kontrollerin doğruluğu	Yönetim	Yönetim
Risk ve kontrollerin değerlendirilmesi	Denetçi	İş kolu ekipleri
Raporlama	Denetçi	İş kolu ekipleri
Risk ve kontrol değerlendirmelerinin doğrulaması	Denetçi	Denetçi
Kullanılan hedefler	Denetçi	Yönetim

Kaynak: Karaman, 2019, 90

Tablo 1'de denetçinin risk kontrol değerlendirme yaklaşımındaki ve klasik denetim yaklaşımındaki rolünü incelersek; yönetim, iş kolu hedeflerinin oluşturulmasında, risklerin değerlendirilmesinde ve kontrollerin doğruluğunda her iki yaklaşımdan da sorumlu olmakla birlikte, işgücü ekipleri, risk ve kontrol değerlendirme süreci ve raporlaması sırasında geleneksel yöntemdeki denetçi risk kontrolü değerlendirme yaklaşımından sorumludur. Denetçi, risk kontrolü değerlendirme esnasında her iki yaklaşımdan da sorumluyken denetçi, kullanılan hedefleri isimlendirebildiğimiz, denetimde kullanılan hedeflere göre klasik yöntemde denetçi iken, risk kontrolü değerlendirmesinden yönetim sorumludur yaklaşımı oluşmaktadır. Kullanılan amaçlara ilişkin sorumluluk dikkate alındığında, denetçinin çoğunlukla kontrole yönelik denetim amaçları belirlediği risk kontrol değerlendirmesinin firmanın amaçları doğrultusunda belirlediği görülebilmektedir. Risk kontrol değerlendirme faaliyetinin, firmanın amaçlarına varmasını engelleyecek

²⁰³ Karaman, s.90

riskleri ve kontrolleri ortadan tamamen kaldırmak veya en aza indirmek için bankaya veya firmaya önemli bir katkıda bulunan bir süreç olduğu unutulmamalıdır. Şirketin amaçları, kontroller ve riskler hakkında bilgilendirildiği ve sürecin üç faktörden biri olmadan tamamlanmayacağı bilinmelidir.²⁰⁴

Genellikle bu özellikleri taşımasına rağmen risk kontrol değerlendirmeleri firmadan firmaya değişmektedir. Özellikle yaklaşım, kapsam, uygulama, yönetim ve raporlama açısından firmadan firmaya değişiklik göstermektedir. Risk kontrolü değerlendirme süreçleri işletmenin yapısına, çalışma alanına, kurum kültürüne, hedeflerine ve stratejilerine bağlı olarak değişebilmektedir. Buna göre, denetçinin risk kontrol değerlendirmesindeki rolleri ve sorumlulukları işletmeden işletmeye değişmektedir. Ancak amaçları risk kontrol ortamını güçlendirmek ve işletmenin hedeflerine ulaşmak için katma değer sağladığı görülmektedir.²⁰⁵

3.7. Kontrol Riski Değerlendirmesinin İşletmeye ve Denetim Kalitesine Katkıları

3.7.1. Kontrol Riski Değerlendirmesinin İşletmeye Katkıları

Kontrol riski değerlendirmesi sürecinin denetime yaptığı katkılara değinmeye başlamadan önce kısaca sürecin banka ve işletmelere yaptığı katkılara değinmek uygun olacaktır;²⁰⁶

- İşletmenin amaçları ve bu amaçlara ulaşmada risk yönetiminin önemi hakkında farkındalık yaratır.
- Risk kontrol değerlendirmesi, risk yönetimi ve işletme içindeki iç kontrol ortamının güçlendirilmesi konusunda farkındalığı artırır, bu da iş riski ve kontrol süreçlerine daha fazla vurgu yapılmasına katkıda bulunur.
- Kontrol süreçlerinin daha iyi tasarımı ve sürekli iyileştirilmesi konusunda personelin farkındalığını artırır.
- Risklerin ve kontrollerin önemini farkında olan iş kollarının, risk kontrolü değerlendirme sonucunda tespit edilen faaliyetlerden daha fazlasına sahip oldukları ve eylemlere ilişkin sorumluluk duyularının arttığı görülmektedir.

²⁰⁴ Özbek, s.85

²⁰⁵ Karaman, s.91

²⁰⁶ Karaman, s.130

- Risk kontrol değerlendirme çalıştaylarının ardından, iş kolunda çalışan personel ile bağlı buldukları yönetim ile sinerjinin önem verildiğini hisseden personel arasında sinerji ve işbirliğinin geliştiği görülmüştür.
- Risk kontrol değerlendirme süreci, iş kolunun tüm risk ve kontrol süreçlerinde yer alan kişileri bir araya getirdiğinden ve uzmanlar sürece dahil edildiğinden, süreç önemli konulara daha hızlı odaklanır ve sonuçlar daha hızlı elde edilir.
- Risk kontrol değerlendirme çıktıları sonucunda, denetimin yüksek riskli alanlara ve kilit kontrollere odaklanmasına yardımcı olur.

Risk kontrol değerlendirmesinin bankaya veya işletmenin risk yönetimi faaliyetlerine ve iç kontrol sistemine olumlu katkıları olduğu ve işletmenin kurumsal sürdürülebilirliği için son derece önemli olduğu düşünülse de, sadece bazı durumlarda risk kontrol değerlendirmesinin kullanılması gerekmektedir.

Risk kontrol değerlendirmesi sürecine dair bu kaygıları şu şekilde özetlemek mümkündür,²⁰⁷

- İnsanların değişime dirençli olduğu kuruluşlarda, hem denetçiler hem de iş kollarına kesinlikle direnilir, risk kontrol değerlendirme uygulamaları bir kerede uygulamaya konmamalıdır. Bu tür organizasyonlarda yapılacak ilk şey, ilgili kişilerin farkındalığını artırmak ve farkındalığını arttırmaktır.
- Bazı durumlarda, bireyler tarafından açıkça ifşa edilen konular yasal konular olabilir ve gayri meşru sonuçlar doğurabilir. Bu gibi durumlarda, atölye yöneticisi oturumu sonlandırabilir ve riski daha sonra değerlendirebilir. Örneğin, bir sahtekarlık vakası tespit edilmiş ve çalıştay oturumunda tüm detayları kişisel isimleriyle söylenmiş olabilir. Bu durumda, oturumu sonlandırmak ve ilgili araştırmanın denetim ekipleri tarafından yapılmasını sağlamak daha iyi olacaktır.
- Risk kontrolü değerlendirmesine katılan kişiler yeterli bilgi ve deneyime sahip olmayabilir ve riskler veya kontroller doğru şekilde tanımlanamayabilir. Atölye yöneticisi yeterince yetkin olmayabilir ve risklerin etkilerini doğru bir şekilde tanımlamak için kullanılacak temel neden analizleri düzgün gerçekleştirilemeyebilir.
- Bazı kuruluşlarda, işletmenin bulunduğu ülke veya kuruluşun iç yapısı nedeniyle kapalı bir kültürel ortam bulunabilir ve riskler açık bir çalıştay

²⁰⁷ Karaman, s.131-132

oturumunda ele alınmayabilir. Bu gibi durumlarda, diğer risk kontrol değerlendirmeleri olan anket veya yönetim analiz yöntemleri kullanılabilir.

- Risk kontrol değerlendirme toplantıları, iş ve eğitim ve toplantılar da dahil olmak üzere verimliliği değerlendirebilecek tüm katılımcılar için bir zaman sorunu yaratır. Bu nedenle, anket yöntemiyle ara toplantıların yapıldığı bankalar veya işletmeler vardır.
- Çalıştay oturumlarını yöneten denetçiler deneyimli ve bilgili olmayabilir. Oturum düzgün yönetilmediği için verimli olmayabilir.

Risk Kontrol Değerlendirme faaliyeti, iş risklerinin düzenli bir şekilde değerlendirilmesini, işletmenin riskleri ve iç kontrol ortamı ile ilgili sürekli iyileştirme ve iyileştirme yapılmasını hedeflemektedir. Bu şekilde, firmanın potansiyel ve mevcut risklerinin doğru ve hızlı bir biçimde tespit edildiği, iç kontrol sisteminin iyi planlandığı, verimli ve etkili bir biçimde çalıştığı, riske verilen yanıtlarının güvenilir olarak tespit edildiği ve çabuk aksiyon alındığı güçlü bir risk yönetim ortamı sağlanmaktadır.²⁰⁸

Risk kontrolü değerlendirmesi sadece iç denetime katkıda bulunmaz, aynı zamanda denetimin kapsamını, yapılacak denetim prosedürlerinin türünü, kanıt miktarını ve bağımsız denetim için denetim planlaması sırasındaki denetim süresini belirlemeye yardımcı olmaktadır. Güçlü bir iç kontrol ortamına sahip bir kuruluştaki, bağımsız denetçiler risk kontrol değerlendirme sonuçlarını güvenle kullanabilir ve buna göre kendi denetimlerini yapabilmektedir. Etkin bir iç kontrole ve risk yönetimine sahip bir bankanın veya firmanın risk kontrolü değerlendirmesinin sonuçları, bağımsız denetçiye de çok fayda sağlar ve bağımsız denetçiye şirketi tanıma ve bu alanlara kısa sürede konsantre olma şansı vermektedir. Bu şekilde, işletmenin yüksek riskli alanlarına dikkat etmek denetimin niteliğini ve etkinliğini arttırmaktadır.²⁰⁹

Denetçi, finansal tabloların tasarladığı tüm işlemleri, "önemli yanlışlık" riskini derecelendirebileceği risklere orantılı olarak uygulamaktadır. Denetçi; yönetimin beyanı doğrultusunda "önemli yanlışlık" riski olabileceğini değerlendirirken, risklere cevap verebilecek ve risklere dayalı denetim analizini belirler ve uygular.²¹⁰

²⁰⁸ Karaman, s.132

²⁰⁹ Özbek, s.92

²¹⁰ Murat Yılmaz, *Yapısal Riskin Bağımsız Denetim Riskinin Denetçi Açısından Kabul Edilebilirliği Üzerindeki Rolünün Değerlendirilmesi*, Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019, s.47

3.8. Bağımsız Denetçi Olarak İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

Denetlenmiş finansal tablolarda önemli hataların ve hilelerin bulunmaması, etkin bir iç kontrol sistemi ve iyi bir muhasebe yapısı gerektirmektedir.²¹¹ Diğer hedeflere ulaşmak için yapılan kontroller de finansal raporlamayı önemli ölçüde etkilemektedir. Bu nedenle denetçi, işletmenin tüm kontrollerinin etkinliğini değerlendirir ve etkisizlik veya kontrol eksikliğinden kaynaklanabilecek önemli yanlışlık riskini belirlemeye çalışmaktadır.²¹²

Firma sahipleri ve üçüncü taraflar, işletmeyi önemli hata ve hilelerden korumak için kurulan iç kontrol sisteminin etkinliğini denetlemek için doğal olarak yönetimden daha fazla açıklama ve bağımsız dış denetçilerden daha fazla doğrulama gerektirir.²¹³ Çünkü etkili bir iç kontrol sistemi, işte meydana gelebilecek hataları ve hileleri önlemek için kullanılabilir en etkili araçtır. Bağımsız denetçiler, iç kontrol sisteminin tanınması ve değerlemesi sürecinde aşağıdaki hususlara önem vermektedirler.²¹⁴

1. Denetçi, iç kontrol sistemini anlamak için işletmenin yapacağı testlerin kapsamını, süresini ve yapısını belirlemelidir.
2. İç kontrol sistemini anlamak bütün bir denetim süreci değil, sadece önemli bir parçasıdır.

İşletmeninde uygulanacak iç kontrol sistemi, bağımsız denetim çalışmalarının planlanması yapılırken dikkate alınan gereken en önemli konulardan biridir.²¹⁵

3.9. Kontrol Riskinin Denetim Maliyetine Etkisi

Firmaların klasik kontrol riski bakış açısında, karşılaşılan riskleri tanımlamak ve bu risklerden kaçınmak için gerekli önlemleri almak benimsenmiştir. Bu sebeple, risklerden kaynaklı ortaya çıkarabilecek faaliyetler için sınırlar koyarak işletmelerin olası zarar büyüklüklerini azaltmayı hedeflemektedirler.²¹⁶ Risklere herhangi bir

²¹¹ E. Güredin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Türkmen Kitapevi, 11. Basım, 2007, s.315

²¹² Selimoğlu vd., s.230-231

²¹³ C. Kepekçi, *Bağımsız Denetim*, Avcıol Basım Yayın, 5.Basım, 2004, s.10

²¹⁴ Yasin Alkaya, *İç Kontrol Sistemi İle Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkinin İncelenmesi ve Daha İyi Bir Bağımsız Denetim Uygulaması İçin İç Kontrol Sisteminin Nasıl Olması Gerektiği Üzerine Bir Araştırma*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019, s.79-80

²¹⁵ Akışık, s.90-94

²¹⁶ D. A. Keskin, *İç kontrol sistemi kontrol öz değerlendirme*. Beta Basım Yayın, İstanbul, 2006, s.16

müdahale edilmediği zaman bir maliyet oluşacaktır ve denetimlerin bu riskleri yönetmesi için ayrıca ekstra bir maliyet daha olacaktır. Buradaki önemli nokta, riskleri kontrol etme maliyetinin, bu riskler ortaya çıktığında ortaya çıkacak zararın altında kalmasıdır. Aksi takdirde, kontrol riski adına yapılan müdahalelerin zararları faydalarını aşar ve istenmeyen bir durum ortaya çıkmaktadır.²¹⁷ Kontrol riski ile, istenen hizmet seviyesine veya kazanca ulaşmak için hangi risklerin, ne ölçüde üstlenileceğinin ve bu sürecin planlandığı gibi gerçekleştirilmesinin sağlanması amaçlanmaktadır. Bu manada risk yönetimi, istenen risk-kazanç dengesini elde etmek için kullanılan bir araçtır.²¹⁸

Kontrol risk yönetimi, kurumların ve firmaların faaliyetlerini kârlı bir şekilde sürdürmeleri, kurumun varlıklarını ve kaynaklarını koruyarak kuruluşun kazanç gücünü korumalarını, beklenmedik kayıpların üstesinden gelmelerini sağlamak için gerekli düzenlemeleri planlamayı, yönetmeyi ve kontrol etmeyi içermektedir.²¹⁹

İşletmenin risk kabul seviyesine göre, risklere verilen cevaplar belirlenmeli, oluşabilecek tehditler azaltılmalı ve fırsatlar değerlendirilmelidir. Bu esnada, risklerin seviyesini azaltırken, maliyetin büyüklüğü, risklerin nasıl yönetileceği açısından önemli olmaktadır. Maliyet-fayda analizi kullanılarak alınacak tedbirler, risklerin sonuçlarından daha yüksek olmamalı ve riskle orantılı olmalıdır. Denetim faaliyetini gerçekleştirirken ve raporunu hazırlarken denetçinin dikkat etmesi gereken en önemli konulardan biri denetim riskidir. Denetim riski, denetlenen iş hakkında yanlışlıkla farklı görüşler verme olasılığıdır. Denetçi tarafından en düşük seviyede tutulmaya çalışılan bu risk asla sıfıra indirilemez. Risk seviyesini düşük tutmak isteyen denetçi, daha fazla kanıt toplamak ve değerlendirmek zorundadır.²²⁰ Ve bu riskin büyüklüğüne göre toplanacağına dair kanıtları belirleyebilir. Bu risk, yapısal risk arttıkça işletme tarafından en aza indirilmediği zaman toplayacağı kanıtların maliyetini arttıracaktır.²²¹

²¹⁷ S. Güleç ve H. Gökmen, "Bir işletme olarak hastanelerde risk yönetimi ve hasta güvenliği (Ed. H. Kırılmaz)". *Uluslararası Sağlıkta Performans ve Kalite Kongresi Bildiriler Kitabı* içinde, C2, 2009, s.170

²¹⁸ TÜSİAD, Kurumsal risk yönetimi. Türk Sanayici ve İşadamları Derneği, Yayın No: Tüsiad-T/2008-2/452, İstanbul: Graphis Matbaası, 2008, s.17

²¹⁹ A. Emhan, "Risk yönetim süreci ve risk yönetmekte kullanılan teknikler". *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23(3), 2009, 209-220.

²²⁰ Güler Ferhan Ünal, *Risk Altında Denetim Maliyetini Minimize Edecek Stratejilerin Oyun Teorisi Yaklaşımı İle Belirlenmesi*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Isparta, 2011, s.17

²²¹ Ünal, s.18

3.10. Türk Denetim Kuruluşlarının Denetim Risk Modeli Kapsamında Kontrol Riskine Yaklaşımları İle İlgili Mülakat Sonuçları

3.10.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Günümüzde, değişim ve dönüşümlerin dramatik bir şekilde arttığı koşullarda varlıklarını sürdürmek için, yönetim işlevlerini doğru kullanmak, kuruluşlar için hayati rol oynamaktadır. Kuruluşların faaliyetlerini planlaması ve kendi kuruluşlarının süreçlerini düzenlemesi gerekirken, bunların izlenmesi tüm faaliyetler de kuruluşların yönetimine aittir.

Hem ekonomik hem de idari alandaki sektörel değişikliklere uyum sağlamak için kuruluşların yeni yenilikler hakkında bilgi vermesi gerekmektedir. En önemli yeniliklerden biri, denetimin önemi, denetim sisteminin işlevselliği ve dış denetimin aksine bağımsız ve iç denetim sisteminin oluşturulmasıdır.

Araştırmanın amacı, Türk denetim kuruluşlarının denetim risk modeli kapsamında kontrol riskine yaklaşımlarını incelemektir. Bu konu hakkında çok fazla çalışma olmadığı için bu çalışma literatüre vereceği katkıdan dolayı önem taşımaktadır.

Küreselleşen dünyada rekabet artmakta ve kuruluşların faaliyetlerini ulusal kapsamın ötesine genişletmeleri gerekmektedir ve bu nedenle bazı kuruluşlar ve faaliyetleri bu ortamda sürdürülebilirliklerini sürdürememektedir. Hem ekonomik hem de idari alandaki sektörel değişikliklere uyum sağlamak için kuruluşların yeni yenilikler hakkında bilgi vermesi gerekmektedir. En önemli yeniliklerden biri, denetimin önemi, denetim sisteminin işlevselliği ve dış denetimin aksine bağımsız ve iç denetim sisteminin oluşturulmasıdır. Dış denetime ek olarak, cazip iç denetim, olası risk esaslı denetim ilkesinden ve bu ilkenin sonuçlarından doğmuştur.

3.10.2. Araştırmanın Kapsamı

Cevapları yüz yüze görüşülerek alınması planlanmaktaydı. Lakin yaşanan olaylardan dolayı (pandemi) soruların cevapları mail üzerinden alınmıştır. Yaşanan süreçten dolayı çalışma 14 kişilik bir grup üzerinden yapılmıştır. Bu 14 kişilik grup buldukları şirket büyüklüklerine göre kategorize edilmiştir. Bu kategorize şöyledir; K1 (Big Four), K2 (Big Four), K3 (Big Four), K4 (Big Four), K5 (Orta Ölçekli Firma),

K6 (Orta Ölçekli Firma), K7 (Orta Ölçekli Firma), K8 (Orta Ölçekli Firma), K9 (Orta Ölçekli Firma), K10 (Küçük Ölçekli Firma), K11(Küçük Ölçekli Firma), K12(Küçük Ölçekli Firma), K13(Küçük Ölçekli Firma), K14(Küçük Ölçekli Firma).

K: Katılımcı.

3.10.3. Araştırmanın Kısıtları

Bu çalışma sadece araştırmaya dahil olan orta ölçekli firma, küçük ölçekli firma ve big four şirketlerinden oluşmaktadır.

3.10.4. Araştırmanın Ana Kütlesi

Bu 14 kişilik grup buldukları şirket büyüklüklerine göre kategorize edilmiştir. Türk denetim kuruluşlarının denetim risk modeli kapsamında kontrol riskine yaklaşımları araştırılmıştır.

3.10.5. Araştırmanın Yöntemi

20. yüzyılın başlarında denetim ve kontrol sisteminin işlevselliği konusundaki tartışmalar artmış ve bu yüzyılın ikinci yarısında kontrol sistemi konusundaki mevcut anlayışın temeli atılmıştır. Kontrol sisteminin kontrol sisteminden ayrılması ve kontrol sistemi dahilinde kontrol sistemini kapsaması kabul edilmiş, geriye dönük, statik kontrol fonksiyonlarından bağımsız kontrol sistemi fonksiyonunun kavranması ve yeni dinamik ve risk bazlı fonksiyonelliğe eklenmesi ve dolayısıyla anlaşılması yönetim organının entegre bir parçası olarak 20. yüzyılda yapılan tartışmanın sonuçlarıydı.

Bu araştırmada nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Nitel araştırma, disiplinler arası bütünsel bir görüşü esas alan, araştırma problemini yorumlayıcı bir yaklaşımla inceleyen bir yöntemdir. Üzerinde araştırma yapılan olgu ve olaylar kendi bağlamında ele alınarak, insanların onlara kattıkları anlamlar yönünden yorumlanır.²²² Nitel araştırma yöntemi, insani tecrübeler ve gerçekliklere dair geniş kapsamlı sorular aracılığıyla insanların yaşamlarını anlamaya yardımcı olabilecek zengin ve betimleyici

²²² Zeki Karataş, "Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri", Manevi Temelli Sosyal Hizmet Araştırmaları Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, Ocak 2015 s.63

verilerin ortaya çıkarılmasını sağlamaktadır.²²³ Nitel araştırmalarda ağırlıklı olarak üç tür veri toplama yöntemi mevcuttur. Bunlar; görüşme, gözlem ve yazılı doküman inceleme yöntemidir. Bu araştırmada da nitel araştırma yöntemlerinden biri olan görüşme (mülakat) yöntemi kullanılmıştır.

Araştırma verileri, iç kontrol sistemine yönelik oluşturulan sorular üzerinden, görüşme (mülakat) yöntemiyle toplanmıştır. Bu yöntem araştırılan konuyu tüm yönleriyle ele alan genellikle açık uçlu sorular sorularak kapsamlı cevaplar alınmaya çalışılmıştır. Test sekiz sorudan oluşmaktadır. Bu soruları EK-1’de bulmaktadır.

3.10.6. Araştırmanın Sonuçları

1) Sizin deneyimlerinize göre, kontrol testleri denetim maliyetlerini ne ölçüde etkilemektedir?

K1 (Big Four): Büyük ölçüde etkiliyor. Kontrol testleri ne kadar etkiliyse de denetim riskini azaltıp birçok denetim prosedürünü ortadan kaldırması ile zamanı dolayısıyla maliyeti düşürüyor.

K2 (Big Four): Kontrol testleri, denetimlerimizin önemli ancak denetimlerin süresini uzatan bir faktör olduğu için özellikle kontrol çevresi ve iç denetim sistemi zayıf işletmelerin denetim sürecini uzatmakta ve maliyetleri yükseltmektedir.

K3 (Big Four): Kontrol testleri, denetim riskini düşürüyor, önemlilik seviyesini yükseltiyorsa denetim maliyetini çok fazla etkilemez. Fakat Türkiye’deki firmaların çoğunda kontrol sistemi oluşmadığından dolayı kontrol testleri denetim riskini düşürmediğinden dolayı maliyeti çok fazla etkilemektedir.

K4 (Big Four): Denetim sektörü, entelektüel sermaye ağırlıklı bir sektördür. Bu sebepten ötürü istihdam sağlamak ve bu istihdamı optimum değerlendirmek temelleri sektörün temel gider kaynağıdır. Kontrol testlerinin etkili bir biçimde uygulanması denetim sürecini uzatan ve etkinliğini artıran bir süreç olduğu için harcanan zaman maliyeti en büyük maliyeti teşkil etmektedir.

K5 (Orta Ölçekli Firma 1): Büyük ölçüde etkiliyor. Kontrol testleri ne kadar etkiliyse de denetim riskini azaltıp birçok denetim prosedürünü ortadan kaldırması ile zamanı dolayısıyla maliyeti düşürüyor.

²²³ Gökhan Arastaman, İnci Öztürk Fidan ve Tuncer Fidan “Nitel Araştırmada Geçerlik ve Güvenirlik: Kuramsal Bir İnceleme” YYÜ Eğitim Fakültesi Dergisi 2018, 15(1) s.42.

K6 (Orta Ölçekli Firma 2): Etkili olarak uygulanan Kontrol testleri, denetim riskini azaltması ve denetim prosedürlerinin bir kısmını gereksiz kılması nedeniyle, planlanan süreyi kısaltmakta ve maliyetleri düşürmektedir. Ancak, Ülkemizde etkili sonuç vermeyen bu testler, gerekli belgelerin tamamlanması (dökümantasyon) amacıyla yapıldığından, denetim maliyetlerini çok az etkilemektedir.

K7 (Orta Ölçekli Firma 3): Kontrol Testleri denetçinin yıl içinde uyguladığı testler olup, denetim maliyetlerini yükseltmektedir.

K8 (Orta Ölçekli Firma 4): Çok fazla etki etmekte. İç kontrol sistemi etkili olan işletmelerde kontrol testleri daha az uygulanıyor ve buna bağlı maliyetler düşüyor.

K9 (Orta Ölçekli Firma 5): Denetimin temel yapıtaşlarından birisi kontrol testleridir. Kontrol testlerinin bu yüzden maliyete etkisi yüksektir.

K10 (Küçük Ölçekli Firma 1): Türkiye bazında konuşursak eğer kontrol testleri denetim maliyetlerini etkilemektedir.

K11 (Küçük Ölçekli Firma 2): Kontrol testlerinin denetim maliyetlerine etkisi büyüktür çünkü kontrol testleri ne kadar güçlü yapılırsa ileride daha büyük denetim maliyetlerinin oluşmasının önüne geçebilmektedir.

K12 (Küçük Ölçekli Firma 3): Kontrol testleri risk bazlı denetimin temel yapı taşlarından olması sebebi ile denetim çalışmalarında mutlaka ayrıntılı bir şekilde bulunmalıdır. Türkiye’de Bu testler denetim çalışmalarında dokümantasyon olarak yapıldığı için ekibin zaman bütçelemesi dışında denetim maliyetlerine çok büyük etkisi bulunmamaktadır.

K13 (Küçük Ölçekli Firma 4): Bir kontrol testi, önemli yanlışlıkları önlemek veya tespit etmek için bir tüzel kişi tarafından kullanılan bir kontrolün etkinliğini test etmek için bir denetim prosedürüdür. Bu testlerin denetim maliyetlerine yükü fazla olmamaktadır.

K14 (Küçük Ölçekli Firma 5): Denetim yaklaşımı kullanılırsa, yıl boyunca gerçekleşen işlemlerle ilgili bir belge örneği için bir kontrol testi yapılır. Yani ülkemizde sadece dokümantasyon olarak yapıldığından dolayı, ülkemiz için kontrol testleri çok fazla maliyet getirmemektedir.

2) Sizin deneyimlerinize göre, denetim maliyetleri bütçelerine uygun olarak sınırlandırılabilir mi?

K1 (Big Four): Sınırlandırılabilir ama pazar çok rekabetçi olduğu için bütçelere çok uyulduğunu düşünmüyorum.

K2 (Big Four): Müşteri firma ile maliyetler hakkında işin başında yapılan görüşmeler neticesinde maliyetteki olası sapmalar tespit edilip baştan gerekli sınırlamalar hakkında anlaşma sağlanmaktadır. Ancak Denetim sürecinde, bilgi ve belge temin edilmesinde gecikmeler olması, denetim maliyetlerinin yükselmesine ve bütçelerin aşılmasına neden olmaktadır.

K3 (Big Four): Sınırlandırılabilir ama pazar çok rekabetçi olduğu için bütçelere çok uyulduğunu düşünmüyorum. Genellikle bütçeler müşterilere teklif verilirken rekabetçi olması amacıyla hazırlanmakta, ancak denetim sürecinde yaşanan (Genellikle müşteri kaynaklı) gecikmeler genellikle bütçenin aşılmasına neden olmaktadır.

K4 (Big Four): Denetim sürecinde, bilgi ve belge temin edilmesinde gecikmeler olması, denetim maliyetlerinin yükselmesine ve bütçelerin aşılmasına neden olmaktadır.

K5 (Orta Ölçekli Firma 1): Genellikle bütçeler müşterilere teklif verilirken rekabetçi olması amacıyla hazırlanmakta, ancak denetim sürecinde yaşanan (Genellikle müşteri kaynaklı) gecikmeler genellikle bütçenin aşılmasına neden olmaktadır.

K6 (Orta Ölçekli Firma 2): Denetim sürecinde, müşteri bazlı gecikmeler, denetim maliyetlerinin yükselmesine ve bütçelerin aşılmasına neden olmaktadır.

K7 (Orta Ölçekli Firma 3): Denetçinin denetime başlarken denetim prosedürleri uygular. Uygulamış olduğu prosedürlerde risk düzeyi belirlenir ve belirlenmiş risk düzeyine göre kanıt miktarı ve uygulayacağı denetim testleri belirlenmiş olur. Bu durumda bütçe öngörülebilir ancak, ekstrem durumlarda bütçe dışına çıkabilir.

K8 (Orta Ölçekli Firma 4): Bütçelere uygun olarak sınırlandırmanın zor olduğunu düşünüyorum. Genellikle bütçelerin aşıldığını düşünüyorum.

K9 (Orta Ölçekli Firma 5): Rekabetçi pazardan dolayı sınırlandırılmamaktadır.

K10 (Küçük Ölçekli Firma 1): Evet denetim maliyetleri bütçeler ile sınırlandırılabilir bazı durumlarda. Denetim firması ve müşteri arasındaki ilişkiye bağlı olarak bu durum değişebilir.

K11 (Küçük Ölçekli Firma 2): Sınırlandırılabilir hali hazırda denetim maliyetlerinin yeterince sınırlı olduğunu düşünüyorum, rekabet gereği olduğunu düşünüyorum. Ancak müşteri bazlı sınırlar aşılabilmektedir.

K12 (Küçük Ölçekli Firma 3): Zaman maliyetlemesi açısından doğru bir şekilde sınırlandırılmamaktadır. Planlanan zaman bütçesine çok fazla uyulmamaktadır. Müşteri bazlı gecikmelerin de buna etkisi oldukça fazladır.

K13 (Küçük Ölçekli Firma 4): Rekabetçi pazardan dolayı sınırlandırılmamaktadır.

K14 (Küçük Ölçekli Firma 5): Bugüne kadar yapılan harcamalar, taahhüt edilen fonlar ve tahmin çıktıları ve düzenli olarak sınırlandırıldığını söylemek mümkün değil.

3) Sizin deneyimlerinize göre kontrol testleri iç kontrol istenilen sonuçlara ulaşip ulaşılmadığının belirlenmesine olanak sağlayacak derecede etkin uygulanabilmekte midir?

K1 (Big Four): Türkiye için ise bu soru maalesef uygulanamaz. İlk 100 soruda belki 20 firma etkin bir şekilde kullanıp istediği sonuca ulaşıyordu.

K2 (Big Four): Özellikle yıllardır halka açık olan veya kurumsallaşmış firmalarda etkin uygulanabiliyor. Ancak TTK kapsamındaki denetimlerde veya kurumsallaşma düzeyi düşük firmalarda istenen neticeyi vermiyor.

K3 (Big Four): Şirketin Kontrol riski düşükse, etkin uygulanabilmektedir. Fakat kontrol riski yüksek olduğunda firmada zaten etkin iç kontrolün olmadığı durumlardır.

K4 (Big Four): Bağımsız denetim için belirlenmiş olan kilit denetim konuları ve bağımsız denetime konu olan şirketin iç kontrol politikası paralellik gösteriyorsa maksimum fayda elde edilmekle beraber paralellik olmadığı durumda etkinliğin artırılması gerekmektedir.

K5 (Orta Ölçekli Firma 1): Genellikle dokümantasyon amaçlı hazırlandığından etkin olarak uygulanmamaktadır.

K6 (Orta Ölçekli Firma 2): Kontrol testleri, belgeleme amaçlı yapıldığı için, etkin bir şekilde uygulanmamaktadır.

K7 (Orta Ölçekli Firma 3): Kontrol testleri iç kontrolün etkin olup olmamasına göre belirlenir. Evet uygulanabilmektedir.

K8 (Orta Ölçekli Firma 4): İşletmenin iç kontrol sistemine bakış açısına da bağlı. İşletme denetimde önemli konularla iç kontrol sistemini entegre olarak oluşturursa etkin uygulanabilir.

K9 (Orta Ölçekli Firma 5): Kontrol testlerinin etkin uygulanabilmesi denetçi ve müşteri işbirliğine bağlıdır. Günümüzde maalesef sadece tamamlamak için yapılan testler olmuştur.

K10 (Küçük Ölçekli Firma 1): Tabii kontrol testleri mutlak süreçte yapılarak iç kontrol süreçlerini sağlayacak şekilde belirli bir noktaya getirilip uygulanmaktadır. Denetimin başlıca ana konularındandır.

K11 (Küçük Ölçekli Firma 2): Kontrol testleri önemli ancak bazı denetim testlerinin sonuçlara ulaşmada etkisinin az olduğunu düşünüyorum. Daha yenilikçi ve çağın

gereksinimleri ölçüsünde testler düşünülmeli ve kontrolün verimli ve daha güçlü olması için çalışılmalı.

K12 (Küçük Ölçekli Firma 3): Türkiye'deki firmaların genelinde iç kontrol sistemi çok fazla bulunmamakta ya da istenilen etkinlikte ve verimlilikte çalışmamaktadır. Bu sebeple yapılan kontrol testleri iç kontrolden verimliliğini sağlamaktan ziyade daha çok dokümantasyon amacıyla sınırlı kalmaktadır.

K13 (Küçük Ölçekli Firma 4): İç kontrol testi, finansal tabloların önemli yanlışlık riskini ele almak için yapılabilecek bir denetim prosedürüdür. Bu durumdan dolayı istenilen sonuçlar alınmamaktadır.

K14 (Küçük Ölçekli Firma 5): İç kontrol, bir kuruluşun operasyonel etkinlik ve verimlilik, güvenilir finansal raporlama ve yasalara, yönetmeliklere ve politikalara uygunluk hedeflerine ulaşmasını sağlayan bir süreçtir. Türkiye için bu sürecin sonuçlandırılması oldukça güçtür.

4) Sizin deneyimlerinize göre, kontrol riski yüksek olup denetim işi devam ettirilemeyecek seviyede ise hangi yol izlenmektedir?

a)Denetim sözleşmesini sona erdirmek.

b)Maliyete katlanma.

c)Müşteriden ilave bedel talep etmek.

K1 (Big Four): Türkiye'de genelde maliyete katlanma ile ilerleniyor. Zaten SPK ve KGK bu konularda son zamanlarda denetimlerini çok arttırdı.

b)Maliyete katlanma.

K2 (Big Four): b)Maliyete katlanma.

K3 (Big Four): b)Maliyete katlanma.

K4 (Big Four): Bağımsız denetim sözleşmesi oluşturulmadan önce yapılan ön çalışmalarda ve sektör/firma/iç kontrol risk değerlendirilmelerinde gözden kaçan hususlar olması durumunda öngörülemeyen kontrol riski bağımsız denetçi hatasıdır. Maliyete katlanmanın ve denetimi doğru şekilde sonlandırmanın iş etiği açısından doğru yöntem olduğunu düşünüyorum.

b)Maliyete katlanma.

K5 (Orta Ölçekli Firma 1): b)Maliyete katlanma.

K6 (Orta Ölçekli Firma 2): b)Maliyete katlanma.

K7 (Orta Ölçekli Firma 3): b)Maliyete katlanma.

K8 (Orta Ölçekli Firma 4): Müşteriler genel olarak ilave bedele sıcak bakmıyorlar. Bu yüzden denetim firmaları müşteriye de kaybetmemek nedeniyle maliyete katlanmayı tercih etmektedir.

b)Maliyete katlanma.

K9 (Orta Ölçekli Firma 5): b)Maliyete katlanma.

K10 (Küçük Ölçekli Firma 1): b)Maliyete katlanma.

K11 (Küçük Ölçekli Firma 2): b)Maliyete katlanma.

K12 (Küçük Ölçekli Firma 3): Yapılması gereken “denetim sözleşmesini sona erdirmek” seçeneği; ancak Türkiye’deki denetim şirketleri daha çok “maliyete katlanma” seçeneğini tercih etmektedir. Bunun nedeni ise müşteriye kayıp etme korkusudur.

b)Maliyete katlanma.

K13 (Küçük Ölçekli Firma 4): b)Maliyete katlanma.

K14 (Küçük Ölçekli Firma 5): b)Maliyete katlanma.

5) Sizin deneyimlerinize göre, kontrol sisteminin ciddi zayıflıkları söz konusu ise, kontrol testlerini uygulamaktan vazgeçilmeli midir?

K1 (Big Four): Evet, kontrol sistemi zayıf ise yani testler efektif çıkmıyorsa zaman kaybı olacağından süreç uzar ve maliyet artar. Ayrıca yerine yapılacak denetim prosedürlerine bir an önce geçilmelidir.

K2 (Big Four): Evet, kontrol sisteminin ciddi zayıf olduğu durumlarda kontrol testlerini uygulamanın zaman kaybı olacağını düşünüyorum. Risk seviyesini maksimum olarak belirleyip tüm hesapları incelemenin daha doğru olacağını düşünüyorum.

K3 (Big Four): Kontrol sistemi zayıf ise zaman kaybı olacağından maliyet artar. Bundan dolayı denetim prosedürlerine başlamak daha efektif olur.

K4 (Big Four) : Evet, zayıflıkların boyutunu görmek, hata varsa kronik olup olmadığını görmek bağımsız denetime konu olan firmanın hata ve hile riskini anlayabilmek açısından değerli bir unsurdur.

K5 (Orta Ölçekli Firma 1): Evet, kontrol sistemi zayıf ise ve yapılan kontrol testleri olumlu sonuçlanmıyor ise testler zaman planlaması açısından olumsuz bir etki yaratacaktır ve bununla beraber hem zaman bütçesi açısından hem de denetim maliyetlerini de arttıracaktır. Alınması gereken aksiyon, risk düzeyini high noktaya

getirerek incelenmesi gereken hesap sayısını arttırarak yeni test uygulamalarına geçmektir.

K6 (Orta Ölçekli Firma 2): Evet, eğer kontrol testleri sonucunda, denetçi, kontrol sisteminin zayıf olduğuna ve etkin çalışmadığına kanaat getirirse, risk düzeyini yüksek olarak belirleyip tüm hesapları incelemeye karar verebilir.

K7 (Orta Ölçekli Firma 3): Evet, eğer kontrol testleri sonucunda, denetçi, kontrol sisteminin zayıf olduğuna ve etkin çalışmadığına kanaat getirirse, risk düzeyini yüksek olarak belirleyip tüm hesapları incelemeye karar verebilir.

K8 (Orta Ölçekli Firma 4): Evet, kontrol sisteminin ciddi zayıf olduğu durumlarda kontrol testlerini uygulamanın zaman kaybı olacağını düşünüyorum. Risk seviyesini maksimum olarak belirleyip tüm hesapları incelemenin daha doğru olacağını düşünüyorum.

K9 (Orta Ölçekli Firma 5): Evet, Bence vazgeçilmelidir. Çünkü analizlerin doğruluğunu bu şekilde ölçülemez. Yerine alternatif testlere denetçi karar verebilir.

K10 (Küçük Ölçekli Firma 1): Evet, tabiki öyle bir durum olabilir, fakat burada riskleri daha yüksek tutarak, şirkete ilave denetim prosedürleri getirilebilir, kesinlikle uygulamaktan vazgeçmek yerine, devam ettirilip, denetim kısmında prosedürler attırabilir.

K11 (Küçük Ölçekli Firma 2): Evet, Uygulamaktan vazgeçilerek, yeni ve daha akılcı kontrol testleri tasarlanmalıdır.

K12 (Küçük Ölçekli Firma 3): Evet, kontrol sistemi zayıf ise ve yapılan kontrol testleri olumlu sonuçlanmıyor ise testler zaman planlaması açısından olumsuz bir etki yaratacaktır. Bana göre zaman kaybı olmadan maddi doğrulama testlerine geçmek en doğrusudur.

K13 (Küçük Ölçekli Firma 4): Evet, Denetçi, en azından finansal tablolar üzerinde önemli etkisi olabilecek süreçlerde belirlenen iç kontrollerin tasarımını ve uygulamasını değerlendirmelidir.

K14 (Küçük Ölçekli Firma 5): Evet, bu, bu iç kontrollerin tanımlanması ve ele almak üzere tasarlandıkları riski etkili bir şekilde azaltmak için uygun bir şekilde tasarlanmış olup olmadıklarının değerlendirilmelidir.

6) Sizin deneyimlerinize göre, kontrol sistemi zayıflığının denetim firmalarına olan maliyetleri denetim ücretine yansıtılabiliyor ya da yansıtılmıyor ise hangi yol izlenmelidir?

a) Yeni yılda sözleşmeden çekilerek.

b) Fiyat arttırarak.

c) Fiyat düşürmeyerek.

K1 (Big Four): Kontrol sistemi zayıflıkları riski arttırdığı için kesinlikle fiyata yansıyor.

Özellikle son dönemlerde gelen cezalar riskli denetim işlerinde fiyatları çok yukarı çekti. Genelde denetim firmaları artık riskli müşterileri bırakmak için gerçekten yüksek fiyatlar teklif ediyor kabul ederse baya yüksek kar marjıyla çalışmak istiyorlar.

b)Fiyat arttırarak.

K2 (Big Four): b)Fiyat arttırarak.

K3 (Big Four): b)Fiyat arttırarak.

K4 (Big Four): b)Fiyat arttırarak.

Maliyetlerin kazanımları karşılamadığı bir durumda kazanımları arttırmak doğru bir tercih olacaktır. Bağımsız denetime konu olan şirket için yapılan ön değerlendirme sonucunda belirlenen riske uygun fiyat verilmesi gerekmektedir.

K5 (Orta Ölçekli Firma 1): b)Fiyat arttırarak.

Kontrol sistemi zayıflıkları riski arttırdığı için kesinlikle fiyata yansıyor.

Özellikle son dönemlerde gelen cezalar riskli denetim işlerinde fiyatları çok yukarı çekti. Genelde denetim firmaları artık riskli müşterileri bırakmak için gerçekten yüksek fiyatlar teklif ediyor kabul ederse baya yüksek kar marjıyla çalışmak istiyorlar.

K6 (Orta Ölçekli Firma 2): b)Fiyat arttırarak.

K7 (Orta Ölçekli Firma 3): b)Fiyat arttırarak.

K8 (Orta Ölçekli Firma 4): b)Fiyat arttırarak.

Kontrol sisteminin zayıflığı genel olarak denetim ücretine yansıtılamıyor. Bu nedenle fiyat arttırarak telafi edebilir.

K9 (Orta Ölçekli Firma 5): b)Fiyat arttırarak.

Denetim firmaları, riskli işlerde maliyetleri denetim sistemine yansıtarak ücretleri yukarı çekebilmektedir.

K10 (Küçük Ölçekli Firma 1): b)Fiyat arttırarak.

K11 (Küçük Ölçekli Firma 2): b)Fiyat arttırarak.

Kontrol sisteminin zayıflığı en önemli değer olarak zamanın oldukça kullanılmasına bu nedenle denetim maliyetlerine yansımaktadır.

K12 (Küçük Ölçekli Firma 3): b)Fiyat arttırarak.

Kontrol sistemi zayıflıkları riski arttırdığı için kesinlikle fiyata yansıyor.

Son zamanlarda KGK ve SPK gibi regülatörler tarafından arttırılan yaptırımlar neticesinde riskli görülen müşteriler için fiyatlar baya artmaktadır. Çoğunlukla bu uygulama denetim firmaları açısından müşteriyi caydırmak teklifi kabul etmemeleri için yapılmakla birlikte kabul etmeleri durumunda da alınan risk doğrultusunda en karlı fiyatla çalışmak için yapılmaktadır.

K13 (Küçük Ölçekli Firma 4): b)Fiyat arttırarak.

K14 (Küçük Ölçekli Firma 5): b)Fiyat arttırarak.

7) Sizin deneyimlerinize göre, kontrol testlerine başvurmaksızın maddi doğrulama prosedürlerine geçilmesi tercih edilmeli midir?

K1 (Big Four): Tercih edilmemelidir.

K2 (Big Four): Tercih edilmemelidir. Deneyimlerime göre, kontrol testleri yapılmazsa denetim sürecinin bir ayağı daima eksik kalacaktır. Bir denetim süresince işin başında ipler sıkı tutulmazsa bir daha olması gereken kaliteye yaklaşılması mümkün değildir.

K3 (Big Four): Tercih edilmemelidir. Denetim şirketleri uygulaması zorunlu olan prosedürleri dokümanite ederek denetimi gerçekleştiriyor. Gerçek denetimin hem denetçi hem de müşteri tarafından ortak hedefi olmalı, ki gerçek sonuçlara ulaşılabilsin.

K4 (Big Four): Tercih edilmemelidir.

K5 (Orta Ölçekli Firma 1): Tercih edilmemelidir.

K6 (Orta Ölçekli Firma 2): Tercih edilmemelidir. Denetim prosedürleri uyarınca, öncelikle, kontrol sisteminin test edilmesi ve test sonuçlarına göre, denetçinin, belirleyeceği denetim riskine karar vermesi gerekmektedir.

K7 (Orta Ölçekli Firma 3): Tercih edilmemelidir.

K8 (Orta Ölçekli Firma 4): Tercih edilmemelidir.

K9 (Orta Ölçekli Firma 5): Tercih edilmemelidir.

K10 (Küçük Ölçekli Firma 1): Tercih edilmemelidir.

K11: (Küçük Ölçekli Firma 2) : Tercih edilmemelidir.

K12 (Küçük Ölçekli Firma 3): Tercih edilmemelidir.

K13 (Küçük Ölçekli Firma 4): Tercih edilmemelidir.

K14 (Küçük Ölçekli Firma 5): Tercih edilmemelidir.

8) Sizin deneyimlerinize göre, kontrol testlerine başvurmaksızın maddi doğrulama prosedürlerine geçilmesinin tercih edilmesi konusunda denetim

standartlarının getirdiği zorunluluklar Türkiye uygulamasında denetim şirketlerini bir açmazla karşı karşıya bırakıyor mu?

K1 (Big Four):Evet, Ülkemizde mümkün olduğunca en kısa zamanda kontrol sistemi etkin bir hale getirilmeli. Çoğu firmada hala çok zayıf ve bunları test etmek zaman kaybı. Firmaya gittiğinizde genelde bir ön araştırma ile sonuçları öğreniyor ve buna göre kontrol testlerinden vazgeçiyorsunuz. Bu nedenle bir açmazla karşı karşıya kalınıyor çoğu denetim firması “big four” bile bazı formları, prosedürleri sadece yapmak için yapıyor.

K2 (Big Four): Evet, Türkiye de ki şirketler henüz denetim metodolojisine alışkın olmadığından denetim esnasında denetçiler pek çok eksiklik ve zorlukla karşılaşabilmektedir. Bunun sonucunda bütçe kısıtını da dikkate alarak denetimlerinde olabildiğinde hızlı ve bazen sonuca hizmet etmeyecek şekilde dökümantasyon mantığında işlemlerini yapıp denetim işini tamamlayabilmekteler.

K3 (Big Four): Evet, Türkiye de ki şirketler henüz denetim modeline alışkın olmadığından denetim esnasında denetçiler pek çok eksiklik ve zorlukla karşılaşabilmektedir. Bundan dolayı denetim süreci uzamakta ve denetim firmasına maliyeti artmaktadır.

K4 (Big Four): Kontrol testleri olmaksızın maddi doğrulama testlerine geçilmesi en azından benim denetimini yaptığım şirketler bazında böyle bir şey gerçekleşmemiştir. Fakat olması durumunda gözetim kurumları tarafından yaptırıcı etkisinin olduğunu düşünüyorum. Burada zarar mutlak surette denetim firmasına kesilecektir.

K5 (Orta Ölçekli Firma 1): Türkiye’de denetim kavramı 2012 yılında Türk Ticaret Kanunu ile daha fazla önem kazandı. SMMM ve YMM’lerin ve şirketlerinde denetim metodolojisine yabancı olmalarından, vergi bakış açısı olduğundan dolayı zorlamıştır. Big4 gibi büyük denetim şirketleri de bazı zaman tam anlamıyla kontrol testlerini uygulayabilmektedir. Çoğunlukla prosedür olarak geçiştirmektedir.

K6 (Orta Ölçekli Firma 2): Bağımsız denetim standartları normatif belirlenmiştir, ancak reel sektörde her zaman istenilen karşılığı bulmamaktadır. Firmaların kontrol testlerine konu olan verileri işe yarar bir biçimde sunmaması veya hiç sunmaması durumunda maddi kontrol en net sonucu elde etmek adına geçerli yöntemdir. Teamülen uygulanan bu yöntemin standardın lafzıyla çeliştiği doğru olup ruhiyle uyum içerisinde olduğu görüşündeyim.

K7 (Orta Ölçekli Firma 3): Evet. Maliyetleri artırması nedeniyle, denetim için harcanan zaman ve ücretlendirme konularında müşteri ile görüş farklılıkları oluşmaktadır.

K8 (Orta Ölçekli Firma 4): Evet bırakıyor. Standart olarak hazırlanmış maddi doğrulama prosedürlerinin ve denetim standartlarının getirdiği zorunluluklar yerine daha kısa zamanda tamamlanabilecek güçlü kontrol testlerinin olması daha anlamlı olacaktır. Aksi halde şablon halinde olan çalışmalar tamamlanmak üzere varlığını devam ettirir. Denetime gidilen şirketin yapısına uygun olmayan şablonlar ekstra iş yükü oluşturabilmektedir.

K9 (Orta Ölçekli Firma 5): Evet. Çünkü; Türkiye'deki firmaların iç kontrol sisteminin çok etkin ve verimli çalışmamasından kaynaklanan ve denetçinin istediği belgelere kolaylıkla ulaşamamasından dolayı kontrol testleri çok efektif bir biçimde uygulanamamaktadır. Genellikle kontrol testlerinin yapılamaması denetçi tarafından bir tercih değil müşteri kaynaklı olarak mecburiyet haline gelmektedir.

K10 (Küçük Ölçekli Firma 1) : Bir açmazla karşı karşıya bırakmaktadır. Çoğu firmada hala çok zayıf ve bunları test etmek zaman kaybı ve maliyetleri arttırmaktadır. Maliyetleri artırması nedeniyle, denetim için harcanan zaman ve ücretlendirme konularında müşteri ile görüş farklılıkları oluşmaktadır.

K11 (Küçük Ölçekli Firma 2) : Evet, Türkiye de ki şirketler henüz denetim modeline alışkın olmadığından denetim esnasında denetçiler pek çok eksiklik ve zorlukla karşılaşabilmektedir. Bu zorluklarla karşılaşılması için ülkemizde mümkün olduğunca en kısa zamanda kontrol sistemi etkin bir hale getirilmelidir. Ülkemizdeki çoğu firma iç kontrol yapısına sahip olmadığı için iç kontrolünü test etmek zaman kaybı doğuracaktır. Genellikle kontrol testleri prosedür olarak yapılmaktadır.

K12 (Küçük Ölçekli Firma 3) : Kesinlikle. Türkiye denetim konusunda hala çok eksik. Çoğu şirket maddi külfeti yüzünden kontrol testlerini kısımaya çalışıyor. Bunun nedenini pazar rekabeti olarak görüyorum. Ancak denetim yapan firmalar buna müsaade ettikçe de denetim sağlığı açısından tercih etmediğimiz bir durumla karşılaşıyoruz.

K13 (Küçük Ölçekli Firma 4) : Denetçi kararının şekillenmesinde denetimin şeklinde kontrol testlerinin önemini üst seviyede görüyorum. Bütçe sıkıntısı yüzünden bazen atlanmak ve öyle sonuca gitmek gerekiyor. Gözden kaçan detaylara ve denetçi görüşüne olumsuz yansıyan görüş vermeyi zorlaştıran durumlara yol açabilmekte.

K14 (Küçük Ölçekli Firma 5) : Firmadan firmaya etkili olduğunu düşünüyorum. Kontrol testine tabii tutmadan sonuca ulaşılan birçok denetim gördüm ekibinde bulundum. Denetlenecek firmayı az çok tanırsınız denetim öncesi ölçeğine gücüne göre zaman ve maddi kayıp engellemek için es geçilebilir ama çok kollu ve büyük ölçekli firmalar için maliyetten ve zamandan tasarruf edilmeden kontrol testleri yapılmalı.

SONUÇ

Denetim sürecindeki iç kontrol, son birkaç on yıl içinde büyük ilgi görmektedir. Denetim sürecini anlamak için temel ihtiyaçlardan biri, iş organizasyonlarının iç kontrolünü anlamaktır. İç kontrol mekanizmasını ve sistemini anlamadıkça denetçiler gerçek görüşlerini ifade edemez ve sunamazlar. İç kontrol sistemini anlama ihtiyacı, denetlenmiş mali tablolar paydaşlar için karar vermede daha çok kullanıldığında gelişir. Denetim sürecinde iç kontrol analizi, denetçilerin görüşlerini bildirmeleri ve güvence hizmetleri sunmaları için önemli bir husustur. Hedeflerin ve amaçların gerçekleştirilmesini sağlamak için iyi ve güçlü iç kontroller şarttır. Yönetim kararları için güvenilir finansal raporlama sağlarlar. Kamusal skandal riskini önlemek için geçerli yasalara ve düzenlemelere uyulmasını sağlarlar. Kötü veya aşırı iç kontroller üretkenliği azaltır, işlemin karmaşıklığını artırır ve son olarak belirli faaliyetlere değer katmaz. İyi iç kontroller verimli operasyonlar yapılmasına ve organizasyon imajının korunmasına yardımcı olur. İç kontrollerin proaktif ve katma değer olması tavsiye edilir. İç kontrol mekanizmasının anlaşılmasına dayanan denetim sürecinde ve dış denetçilerin raporunda önemli bir rol oynar. Bağımsız denetçilerin raporu ayrıca karar alma süreçlerinde paydaşlara rehberlik eder.

İç kontrol sistemi üzerinde denetim yapılması, denetim sürecinde önemli bir bileşendir. Denetçilerin paydaşlara yönelik finansal tabloların hazırlanması ve raporlanması ile ilgili maksimum güvence hizmetleri sağlamasına yardımcı olur. Finansal raporlama üzerindeki iç kontrol denetimi, finansal tabloların denetimi ile entegre edilmiştir. Bağımsız denetçinin işletme üzerinde denetim süreci yürütmek için geçtiği farklı adımlar vardır. İç kontrol bu adımlara daha yakından ve doğrudan bağlıdır. Denetçiler, iç kontrol de dahil olmak üzere müşteri ve çevresini anlarlar ve farklı denetim prosedürleri uygularlar. Denetçiler risk değerlendirme prosedürlerini kullanırlar ve önemli yanlışlık riskini değerlendirmelerine olanak tanıyan başka kanıtlar elde ederler. İşletmenin çevresini ve yönetim yapısını anlamak, yönetimin

kontrol ortamına ilişkin tutum, eylem ve davranışları hakkında yeterli bilgi edinmek denetçinin sorumluluğundadır. Denetçiler, müşterinin iş risklerini belirleme ve bunlara yanıt verme sürecini anlamalıdır. Bu, denetçilerin maddi yanlışlık riskini belirlemelerini sağlar. Denetçilerin organizasyon yapısında bilginin manipüle edilmesine yol açabilecek farklı değişiklikleri belirlemek için çevreyi aktif olarak taramaları gerekir. İç kontrol, kurumsal yönetimin de temel bir aracıdır. Kurumsal yönetim, şirketlerin kontrol ve yönlendirildiği sistemdir. İşletme ve muhasebe ortamındaki son değişiklikler, iç yönetim sisteminin etkin bir şekilde yönetilmesinde kurumsal yönetişimin kritik rolünü vurgulamıştır. Yönetim kurulu, iç kontrol sistemi ve üstün iç kontrol sistemine dayalı kurumsal yönetimin başarısı ile yakından izlenir ve ilgilenir. İdeal iç kontrol sistemi, hiç kimsenin başından sonuna kadar tek bir işlem yapamayacağı veya işleyemeyeceği kapsamlı görev ve sorumluluk ayrımı ile geliştirilebilir. İki veya ikiden fazla çalışanın olduğu ve her çalışanın tüm işlemden sorumlu olduğu küçük organizasyonda, yanlışlığın tespit edilmesi zor olabilir. Küçük organizasyonda iç kontrol, personel eksikliğinden dolayı zayıf olma eğilimindedir..

İç kontroller, finansal ve muhasebe bilgilerinin bütünlüğünü sağlamak, hesap verebilirliği teşvik etmek ve hileleri önlemek için bir şirket tarafından uygulanan mekanizmalar, kurallar ve prosedürlerdir. Bir denetimin bir parçası olarak, bağımsız denetçiler bir şirketin muhasebe süreçlerini ve iç kontrollerini test edecek ve etkinlikleri hakkında görüş bildirecektir.

İç denetimler, bir şirketin kurumsal yönetim ve muhasebe süreçleri de dahil olmak üzere iç kontrollerini değerlendirir. Yasa ve yönetmeliklere uygunluğu ve doğru ve zamanında finansal raporlama ve veri toplamayı sağlamanın yanı sıra, sorunları tespit ederek, gecikmeleri bağımsız denetimde bulunmadan düzelterek operasyonel verimliliğin korunmasına yardımcı olurlar.

Üç bölümde konunun çeşitli yönlerini analiz edip analiz ettikten sonra aşağıdaki sonuçlara ulaştık:

- İç kontrol testi önemli bir uygulamadır, çünkü bir şirketin en üst düzey yöneticilerinin hata veya sistem arızalarından kaynaklanan operasyonel kayıpları önlemesine yardımcı olur. Testler ayrıca bir departman yöneticisinin, çalışanlarının görevlerini yerine getirirken iç kurallara, yasalara ve düzenlemelere uymalarını sağlar. Bir denetçi, iç kontrol testleri uygularken genellikle genel kabul görmüş denetim standartlarını uygular ve beklentilerine göre "yüksek", "orta" ve "düşük" olarak derecelendirmelidir.

- Denetçiler seçtikleri tüm örnekleri gözden geçirdikten sonra denetçilerin testlerinin sonucuna göre iç kontrole ilişkin bir fikre sahip olmaları ve iç kontrole güvenip güvenemeyecekleri sonucuna varmaları gerekir.
- Güvenilir, iç kontrolün finansal tabloları önemli ölçüde etkileyebilecek büyük riskleri tespit edebileceği anlamına gelir. Ve değerlendirmek için denetçinin bu önemli kontrol üzerinde iç kontrol testi tasarlaması ve bir sonuç çıkarması gerekir.
- Denetçiler bir kontrol testinde bir hatayla karşılaşırlarsa, örnek boyutunu genişletmeli ve daha fazla test yapmalıdırlar. Ek hatalar bulunursa, kontrolleri etkisiz hale getiren sistematik bir kontrol problemi olup olmadığını veya hataların söz konusu kontrolün genel etkililiğini yansıtmayan yalıtılmış örnekler olarak görünüp görünmediğini dikkate almalıdırlar.
- Risk değerlendirmesi, denetçilerin doğru denetim prosedürlerini tasarlamalarına önemli ölçüde katkıda bulunur.
- Doğru denetim prosedürleri, denetçinin işlerini daha etkin bir şekilde yerine getirmesine yardımcı olmakla kalmaz, aynı zamanda denetçiye denetim risklerini en aza indirmede (tespit riski) katkıda bulunur.
- Kurumun finansal tablolarının ve finansal tablolarının geçerliliğini ve geçerliliğini doğrulamak için bağımsız denetimin bir kontrol aracı olarak benimsenmesi gerekmektedir.
- Denetim sürecinin etkin bir şekilde uygulanmasına yol açan, denetçinin bilimsel ve pratik niteliklerine duyulan ihtiyaç.
- Denetim hedeflerine ulaşmak için denetçinin etkili bir iç kontrol sistemi olduğundan emin olması gerekir.
- İç kontrol, riski yönetimi içinde temel bir unsurdur ve kontrollerin doğru bir şekilde yürütülmesi riskleri azaltmanın anahtarıdır. Kontrol gereklilikleri, yeni düzenlemeler, politikalar ve standartlar nedeniyle sürekli olarak değişmektedir, ancak kontrol testleri genellikle raporlama sürelerinin bildirilmesiyle yönlendirilen manuel bir süreçtir.
- Dış denetimin temel amacı, hesapların ve finansal tabloların güvenilirliği hakkında görüş bildirmektir.
- Denetim mesleği, dış denetçinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, genel kabul görmüş denetim standartlarına ve mesleki davranış kurallarına uygun olarak uygun mesleki performans göstermesini gerektirir.

- Dış denetim sürecinin uygun şekilde planlanması ve denetlenmesi, kullanıcılara sertifikalarıyla ilgili bilgiler konusunda yeterli güvence sağlar.
- Dış denetim, belirlenen politika ve düzenlemelere ve yasalara uygunluğu test eder ve yeterliliklerini ve düzenliliğini doğrulamak için çeşitli faaliyetleri ve tüm prosedürleri ve süreçleri gözden geçirir.
- İç kontrolün temel amacı, karar vermek için gerekli olan finansal ve muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve doğruluğunu sağlamak ve kurumun mülkünü koruma yeteneğini sağlamaktır.
- İç kontrol sistemi ve bu sistemi sürdürmek ve kurumun tüm çalışanları tarafından gözlemlenmek görevidir. Güçlü ve zayıf yönlerin yönetimini bilgilendirir.
- Kurumun dış denetçisi tarafından iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi sürecinin ihmal edilmesi, görevlerinin yerine getirilmesinde başarısızlıktır çünkü amaçlanan test ve prosedürlerin denetim programının tasarımında önemli bir etkiye sahiptir.

KAYNAKÇA

- Akay, H. “Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Riskinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı:170 Ekim 1995, s.109-125
- Akgün, Ali İ. “İşletmelerde İç Denetim Uygulaması”, *Vergi Dünyası*, 1999, S. 212.
- Akıncı, M. Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1999.
- Akışık, O. “İç Kontrol Sistemi Ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, *Muhasebe ve denetime Bakış Dergisi*, Yıl:4, Sayı:14, 2005, s.90-94
- Akışık, O. “İç Kontrol Sistemi Ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 2005, S.14.
- Aksoy, T. Tüm Yönleriyle Denetim, C. 1, Ankara 2006.
- Albrecht, W. Steve ve Albrecht, Chad O., *Fraud Examination*, Ohio: Thomson South-Western, 2003.
- Alkaya, Y. İç Kontrol Sistemi İle Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkinin İncelenmesi ve Daha İyi Bir Bağımsız Denetim Uygulaması İçin İç Kontrol Sisteminin Nasıl Olması Gerektiği Üzerine Bir Araştırma, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019.
- Altuğ, F. Malî Denetim, 2. Baskı, Ezgi Kitapevi Yayını, Bursa, 2000.
- Arastaman, G. İnci Öztürk Fidan ve Tuncer Fidan “Nitel Araştırmada Geçerlik ve Güvenirlilik: Kuramsal Bir İnceleme” *YYÜ Eğitim Fakültesi Dergisi* 2018, 15(1)
- Arens, A.A., Loebbeck, J.K., Elder, R.J. and Beasley, M.S. (2002) *Auditing: An Integrated Approach*. Prentice Hall, Inc., Upper Saddle River.
- Arslan, Ö. Muhasebe Hilelerinin Tespitinde İç Denetim Sisteminin Önemi ve Denetim Standartları Açısından Bağımsız Denetçinin Hileye Karşı Sorumluluğu: Bağımsız Denetim Şirketlerinde Bir Araştırma, (Yayınlanmış Doktora Tezi) Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas, 2018.
- Atay, C. Devlet Yönetimi ve Denetimi, Alfa Yayınları, İstanbul, 1999.

- Aysan, Mustafa A. “Ekonomik Kalkınmada Muhasebe Denetiminin Rolü”, I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 20-24 Nisan 2005.
- Battal, A. “Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Özel Finans Kurumlarının Denetimi İle İlgisi”, DÜHFD, 1992, S. 5.
- Battal, A. Güven Kurumu Niteliğindeki İşletmelerin Bankaların Hukuki Sorumluluğu, Ankara 2001.
- Baydarol, O. İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Muhasebe Denetimindeki Önemi Ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007.
- Bozkurt, N. “Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi”, M.Ü.S.B.E. Dergisi, Cilt 1, Sayı 2, Ocak 1995, s.31-52
- Bozkurt, N. Muhasebe Denetimi, Alfa Basım Yayım, 2. Baskı, İstanbul, 1999.
- Bozkurt, Ö. vd., Kamu Yönetimi Sözlüğü, TODAİE Yayınları, Ankara, 1998.
- Carmichael, D.R., Willingham, J.J. and Schaller, C.A. (1996) Auditing Concepts and Methods. The McGraw-Hill Companies, Inc., New York.
- Ceran, Y. ve Bezirci, M. “Stok Hesaplarının Denetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi”, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı 22, 2011.
- Cosserat, G.W. (1999) Modern Auditing. John Wiley and Sons, Ltd., Chichester.
- Coşkun, A. Performans ve Risk Denetim Kavramları, Sayıştay Yayınları, Ankara, 2000.
- Çatıktaş, Ö. Bankalarda İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonunun Etkinliği, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi BSE, 2005.
- Çelebi, İ., Gülen, C. vd., “Temiz Toplum için Bağımsız Denetim ve Kalite Sorunu”, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, 2015, (602), ss. 77-87.
- Çelen, E. “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, MÇD Nisan-Mayıs-Haziran 2001, S. 55.
- Demiray, K. Temel Türkçe Sözlük, İnkılâp Kitabevi, İstanbul, 1990.
- Deniz, A. Bağımsız Denetimde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Denetçi Açısından Önemi, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013.
- Dinçbaş, O. “Kurumsal Yönetim İlkeleri Doğrultusunda Risk Yönetimi ve Muhasebe Denetimi”, 7. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 2005.

- Douglas, R. vd., Auditing Concepts and Methods, Six Edition, The McGraw-Hill Companies, USA, 1996.
- Doyrangöl, Nuran C. Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve Denetim Fonksiyonu, Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul 2002.
- Elitaş, C. ve Kiracı, M. “Satın Alma Sürecinde Kontrol Testi ve Bir Nitelik Örnekleme Uygulaması”, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayını, Temmuz-Ağustos, 2010, s. 45-77.
- Emhan, A. “Risk yönetim süreci ve risk yönetmekte kullanılan teknikler”. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 23(3), 2009, 209-220.
- Epstein, M.J. “The Expanding Role Of Accountants In Society”, Management Accounting, 1993.
- Erdoğan, M. “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, Doğu Üniversitesi Dergisi, 2002, (5), ss. 51-63.
- Ergin, B. Aracı Kurumlarda İç Denetimin Uluslararası Standartlara Uygunluğunun İncelenmesi Ve Bir Araştırma, Marmara Üniversitesi Bankacılık Ve Sigortacılık Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006.
- Erhan, K. “Türkiye’de Merkezi Hükümetin Taşra Örgütünün Denetimi”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt: 20, Sayı; 3, Aralık 1998, Ankara.
- Ertekin, Y. “Çağdaş Yönetim ve Denetim”, Türk İdare Dergisi, S. 421, Ankara, 1998.
- Gay, G. and Simnett, R. (2000) Auditing and Assurance Services in Australia. McGraw Hill, New York.
- Geist, B. ve Mirzahi, N. “State Audit: Principles and Concepts”, State Audit and Accountability, State of Israel State Comptroller’s Office, Jerusalem, 1991.
- George H. Bodnar, William S. Hopwood, Accounting Information Systems, Prentice Hall, 8. Edition, 2003.
- Graham, L.E. (1985) Audit Risk-Part II. CPA Journal, 55, 4-41
- Güçlü, F. Muhasebe Denetimi (İlkeleri ve Teknikleri), Detay Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara 2013.
- Güleç, S. ve Gökmen, H. “Bir işletme olarak hastanelerde risk yönetimi ve hasta güvenliği (Ed. H. Kırılmaz)”. Uluslararası Sağlıkta Performans ve Kalite Kongresi Bildiriler Kitabı içinde, C2, 2009.
- Günler, S. Türk Kamu Yönetiminde Denetim Ve Yeni Bir Öneri, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale, 2006.
- Gürbüz, H. Muhasebe Denetimi, B. 4, Eskişehir 1995.

- Güredin, E. Denetim ve Güvence Hizmetleri, (14.Baskı), Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2014.
- Güredin, E. Denetim ve Güvence Hizmetleri, 2.bs., İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2014.
- Güredin, E. Denetim ve Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitabevi, 11. Basım, 2007.
- Güredin, E. Denetim, Beta Yayınları, İstanbul, 1998.
- Güredin, E. Muhasebe Denetim ve Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitabevi Bursa, 2014.
- Hayes, R., Schilder, A., Dassen, R. and Wallage, P. (1999) Principles of Auditing: An International Perspective. McGraw Hill, London.
- Houston, R.W., Peters, M.F. and Pratt, J.H. (1999) The Audit Risk Model, Business Risk and Audit Planning Decisions. The Accounting Review, 74, 281-298
- <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20330-Site.pdf>, 17.02.2020
- İbiş, C. “Muhasebe Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürlerinin Yeri ve Önemi”, VS, 1997, S. 111, Yıl. 16.
- İnan, A. Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı, Ankara, 1992.
- Kaçar, Y. “Muhasebe ve Vergi Denetiminde Önemlilik”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:214, Haziran 1999, s.144-145
- Karadeniz, Y. “6102 Sayılı TTK Kapsamında Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Değerlendirilmesi: Nitel Bir Araştırma”, Journal of Business Research Türk, 2015, (4).
- Karaman, S. Yapısal Risk Ve Kontrol Riski Değerlendirmelerinin Denetim Sürecine Katkılarının Bankacılık Ve Reel Sektör Açısından Değerlendirilmesi, Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2019.
- Karapınar, N. Denetim Risk Modeli Ve Denetim Sürecine Etkisi, Yaşar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2018.
- Karataş, Z. “Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri”, Manevi Temelli Sosyal Hizmet Araştırmaları Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, Ocak 2015
- Kardeş, S. Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma S.P. Kurulu Y. No: 29, Mart 1996.
- Kaval, H. Muhasebe Denetimi, 3.Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008.
- Kaval, H. Muhasebe Denetimi, Ankara 2003.
- Kaval, Karapınar ve Bayırlı, T., Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumları, Ankara: Yetkin Yayınları, 2015.

- Kaya, A. "Denetim Sürecinde Önemlilik", Bakış Dergisi, Sayı:1, Nisan 2000.
- Keller, Donald E., Bulloch, J., Shultis, Robert L. Management Accountants' Handbook, Fourth Edition, John Wiley And Sons Inc., 1992.
- Kepekçi, C. Bağımsız Denetim, (5.Baskı), Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2004.
- Kepekçi, C. Bağımsız Denetim, 3. Baskı, Ankara, 1998.
- Kepekçi, C. Bağımsız Denetim, 4.bs., Ankara: Siyasal Kitabevi, 2000.
- Kepekçi, C. Bağımsız Denetim, Avcıol Basım Yayın, 5.Basım, 2004.
- Keskin, D. A. İç kontrol sistemi kontrol öz değerlendirme. İstanbul: Beta Basım Yayım, 2006.
- Kırmızı, N. İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Denetim Karar Sürecindeki Yeri, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007.
- Kızık, E. Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konuları: BİST 100 İmalat Sektöründe Yer Alan İşletmelerin İncelenmesi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2019.
- Kirmikil, Y. "Türkiye'de Devletin Değişik Amaçlı İşletme Denetimlerini ve İşletme İç Denetimleri Tamamlayıcı Yönleriyle Bağımsız İşletme Dışı Denetim", İşletmelerdeki Bağımsız Dış Denetim Semineri, Ankara 10-11 Mayıs 1985.
- Knechel, W.R. (2007) Auditing: Assurance and Risk. South-Western College Publishing, Canada
- Kubalı, D. "Performans Denetimi" Amme İdaresi Dergisi, C.32, S. 1, Mart 1999, s. 34.
- Kutukız, D. ve Öncü, M. Akif "Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi". Muhasebe ve Finansman Dergisi, 41, 2009.
- Kuyucu, C. İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Denetlenmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2003.
- Küçüksözen, C. Sermaye Piyasasında Yatırımcının Korunması: Türk Sermaye Piyasasının Bu Açıdan İncelenmesi, Ankara 1999
- Larry, H. Control Self Assessment: A Practical Guide, 2000, The Institute of Internal Auditors.
- Manson, S. (1997) Audit Risk and Sampling. In: Sherer, M. and Turley, S., Eds., Current Issues in Auditing, Paul Chapman Publishing Ltd., London.
- Mills, K. The Basic of Internal Auditing, The Institute of American Internal Auditors, 2014.

- Mock, T.J. and Wright, A.M. (1999) Are Audit Program Plans Risk-Adjusted? Auditing: A Journal of Practice and Theory, 18, 55-74.
- Muğal, E. Uluslararası Denetim Standartları ve Kurumsal Yönetim açısından Türkiye 'de Muhasebe Denetimi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2007.
- Örnek, A. Kamu Yönetimi, Meram Yayın Dağıtım, İstanbul, 1992.
- Örnek, H. "Kamu Yönetiminde Denetim ve İlkeleri", Denetim Dergisi, Yıl: 6, Sayı: 71-72, Kasım-Aralık, 1991.
- Özel, S. "Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetim Sisteminin Genel Değerlendirilmesi", MPD, Mart 1996.
- Özeren, B. Federal Hükümette İç Kontrol Standartları, T.C. Sayıştay Bilgi Notu, Mart 2002.
- Romney, Marshall B. and Steinbart, Paul John Accounting Information Systems, Prentice Hall, 9. Edition, 2003.
- Root, S. J. Internal Auditing Manuel, Second Edition, Cumulative Supplement, Warren, Gorham & Lamom, 1991.
- Sawyers, The Practice of Modern Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors, 5. Edition, 2003.
- Sayıştay, Sayıştay Denetim Standartları, Ankara, Şubat 2001, s. 9.
- Schultz Jr., J.J., Bierstaker, J.L. and O'Donnell, E. (2003) Integrating Business Risk into Auditor Judgment about the Risk of Material Misstatement: The Influence of a Strategic-Systems-Audit Approach. Accounting, Organizations and Society, 35, 238-251.
- Serçemeli, M. İç Denetim Stratejisinde Sürekli Denetim Yaklaşımı BIST- 100 Şirketlerinde Bir Araştırma, (Yayınlanmış Doktora Tezi) Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, 2015.
- Sevim, A. ve Gül, M. "Elektronik İşletmelerde (E-İşletmelerde) Satın Alma İşlemleri ve İç Kontrol İlişkisi", Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, C. XIV, S. II, 2012.
- Sönmez, A. "İlişkili Taraf İşlemlerinin Uluslararası Denetim Standartları ve Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri Açısından Değerlendirilmesi". Mali Çözüm Dergisi. 11, 2010, s.88-99
- Tanç, G. Muhasebe Bilgi Sistemi ve İç Kontrol: Bir Otel İşletmesinde Uygulama, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, 2005.
- Tortop, N. vd., Yönetim Bilimi, Yargı Yayınları, Ankara, 1993.

- Tosun, K. İşletme Yönetimi, Mars Yayınları, İstanbul, 1984.
- Tüm, K. “Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Önemi Üzerine Bir Araştırma”, Giresun Üniversitesi İİBF Dergisi, Yıl 1, Sayı 1, 2015, s.111-120
- Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlük, Ankara, 1974.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları No:3, İstanbul, 2005.
- TÜSİAD, Kurumsal risk yönetimi. Türk Sanayici ve İşadamları Derneği, Yayın No: Tüsiad-T/2008- 2/452, İstanbul: Graphis Matbaası, 2008.
- Uluğ, F. “Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı Işığında Kamu Denetim Sisteminde Yeniden Yapılanma”, Amme İdaresi Dergisi, C.37, S. 2, Haziran 2004, Ankara.
- Umur, U. Bağımsız Denetim Ve İç Kontrol Etkileşimi: İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Ve Yönetime Bildirilmesi Durumu, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2016.
- Uyar, S. “İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Değişen Rolü”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 63 Nisan-Mayıs-Haziran 2003.
- Uzay, Ş. İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, I.Baskı, Ankara, Sermaye Piyasası Kurulu, 1999.
- Ünal, Güler F. Risk Altında Denetim Maliyetini Minimize Edecek Stratejilerin Oyun Teorisi Yaklaşımı İle Belirlenmesi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Isparta, 2011.
- Varıcı, İ. ve Karakaş, E. “Kazanç Temelli Değişkenlerin Denetim Riski Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi”, KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi. 13, 2017, s.193-214.
- Wilkinson, Joseph W., Cerullo, Michael J., Vasant Raval, Bernard Wong-On-Wing, Accounting Information Systems, Fourth Edition, John Wiley And Sons Inc., 2000.
- Wu, B.K.H., Roebuck, P. and Fargher, N. (2002) A Note on Auditors’ Perceptions of Business Risk. International Journal of Auditing, 6, 287-302
- Yavaşoğlu, M. Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim-Yorum, Uygulama ve Açıklamalar, B. 1, Ankara 2001.
- Yılcı, M. “Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol ve Verimlilik Üçgeni”, Muhasebe Bilim Dünyası, Cilt:3, Sayı:3, Eylül 2001.
- Yılcı, M. İç Denetim Türkiye’nin 500 Büyük Sanayii İşletmesi Üzerine Bir Araştırma, Osmangazi Üniversitesi Yayınları No: 086, Eskişehir, 2003.

Yıldız, E. ve Başkan, Tuba D. “Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 62, 2014.

Yılmaz, M. Yapısal Riskin Bağımsız Denetim Riskinin Denetçi Açısından Kabul Edilebilirliği Üzerindeki Rolünün Değerlendirilmesi, Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019.

Yörüker, S. Türkçe-İngilizce-Fransızca Denetim Kavramları, Sayıştay Yayınları, Araştırma/ İnceleme / Çeviri Dizisi: 1, Eylül 1999.

EKLER

EK-1 Uygulama Soruları

Türkiye Bağımsız Denetim uygulamasında, Türkiye Bağımsız Denetim standartlarını da göz önüne alarak, sizin deneyimlerinize göre yanıtalamanızı rica ederim.

1)Sizin deneyimlerinize göre, kontrol testleri denetim maliyetlerini ne ölçüde etkilemektedir?

2)Sizin deneyimlerinize göre, denetim maliyetleri bütçelerine uygun olarak sınırlandırılabilen midir?

3)Sizin deneyimlerinize göre kontrol testleri iç kontrol istenilen sonuçlara ulaşım ulaşılmadığının belirlenmesine olanak sağlayacak derecede etkin uygulanabilmekte midir?

4)Sizin deneyimlerinize göre, kontrol riski yüksek olup denetim işi devam ettirilemeyecek seviyede ise hangi yol izlenmektedir?

a)Denetim sözleşmesini sona erdirmek.

b)Maliyete katlanma.

c)Müşteriden ilave bedel talep etmek.

5)Sizin deneyimlerinize göre, kontrol sisteminin ciddi zayıflıkları söz konusu ise, kontrol testlerini uygulamaktan vazgeçilmeli midir?

6)Sizin deneyimlerinize göre, kontrol sistemi zayıflığının denetim firmalarına olan maliyetleri denetim ücretine yansıtılabiliyor ya da yansıtılmıyor ise hangi yol izlenmelidir?

a)Yeni yılda sözleşmeden çekilerek.

b)Fiyat arttırarak.

c)Fiyat düşürmeyerek.

7)Sizin deneyimlerinize göre, kontrol testlerine başvurmaksızın maddi doğrulama prosedürlerine geçilmesi tercih edilmeli midir?

8) Sizin deneyimlerinize göre, kontrol testlerine başvurmaksızın maddi doğrulama prosedürlerine geçilmesinin tercih edilmesi bu konuda denetim standartlarının getirdiği zorunluluklar Türkiye uygulamasında denetim şirketlerini bir açmazla karşı karşıya bırakıyor mu?

ÖZGEÇMİŞ