T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İÇ KONTROL SİSTEMİ İLE BAĞIMSIZ DENETİM ARASINDAKİ İLİŞKİNİN İNCELENMESİ VE DAHA İYİ BİR BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMASI İÇİN İÇ KONTROL SİSTEMİNİN NASIL OLMASI GEREKTİĞİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Yasin ALKAYA

2501130715

TEZ DANIŞMANI

PROF. DR. Aslı TÜREL

İSTANBUL – 2019

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı	: YASİN ALKAYA	**Numarası**	:	2501130715
Anabilim Dalı / Anasanat Dalı / Programı	: MUHASEBE	**Danışmanı**	:	PROF.DR.ASLI TÜREL
Tez Savunma Tarihi	: 11.09.2019	**Saati**	:	10.00
Tez Başlığı	: İÇ KONTROL SİSTEMİ İLE BAĞIMSIZ DENETİM ARASINDAKİ İLİŞKİNİN İNCELENMESİ VE DAHA İYİ BİR BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMASI İÇİN İÇ KONTROL SİSTEMİNİN NASIL OLMASI GEREKTİĞİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA.			

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin **36. Maddesi** uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **KABULÜNE** OYBİRLİĞİ / ~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
PROF.DR.ASLI TÜREL		Kabul
PROF.DR.MERT ERER		KABUL
DR.ÖĞR.ÜYESİ TURGAY SAKİN		KABUL

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
PROF.DR.FATMA PAMUKÇU		
DOÇ.DR.TAYLAN ALTINTAŞ		

ÖZ

İÇ KONTROL SİSTEMİ İLE BAĞIMSIZ DENETİM ARASINDAKİ İLİŞKİNİN İNCELENMESİ VE DAHA İYİ BİR BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMASI İÇİN İÇ KONTROL SİSTEMİNİN NASIL OLMASI GEREKTİĞİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

YASİN ALKAYA

Bilginin küreselleşmesi ile birlikte kullanılan bilginin hacmi ve yapısı da büyük boyutlara ulaşmıştır. İşletmelerin, teknolojik gelişim ve dönüşümün etkisiyle doğru ve güvenilir bilgiye ulaşma ihtiyacı o bilginin bir kontrol sürecinden geçmesini gerektirmektedir. Doğru bilginin elde edilmesi denetim ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır.

Denetimin öneminin giderek artması ile birlikte işletmelerin denetim faaliyetinden olumlu olarak geçebilmeleri için kendi iç kontrol sistemlerini kurmaları, etkin ve verimli hale getirmeleri gerekmektedir. İç kontrol sistemi, işletmelerin yönetim kurulu, yöneticiler ve çalışanları tarafından yönlendirilen, operasyonların etkinliği ve verimliliği, mali ve finansal raporlamanın güvenilirliği, işletmenin yasal düzenleme, mevzuat ve politikalara uyum sağlamasını amaçlayan, bu konuda makul güvence sağlamak için tasarlanmış bir sistemdir.

Bu çalışmada bağımsız denetim ve iç kontrol sistemi detaylı bir şekilde incelendikten sonra, bu kavramların aralarında ne tür bir ilişki olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır. Bağımsız denetim ve iç kontrol sistemi arasındaki ilişkinin derecesi ve yönü bağımsız denetçilere yapılan anket araştırması sonucunda olumlu ve pozitif yönlü bir ilişki olarak doğrulanmıştır. İlişkinin yönü ve derecesine bağlı olarak daha bir iyi bağımsız denetim uygulaması için iç kontrol sistemin nasıl olması gerektiği üzerine bulgular ve öneriler elde edilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, İç Kontrol, İç Kontrol Sistemi

ABSTRACT

THE INVESTIGATION OF THE RELATIONSHIP BETWEEN THE INTERNAL CONTROL SYSTEM AND INDEPENDENT AUDITAND A RESEARCH ON HOW THE INTERNAL CONTROL SYSTEM MUST BE FOR A BETTER INDEPENDENT AUDITING APPLICATION

YASİN ALKAYA

With the globalization of information, the volume and structure of the information used have reached great dimensions. The need of enterprises to reach accurate and reliable information with the effect of technological development and transformation requires that information to go through a control process. Obtaining the right information will reveal the need for auditing.

With the increasing importance of auditing, enterprises should establish their own internal control systems and make them effective and efficient in order to pass this activity positively. Internal control system is a concept that is guided by the board of directors, managers and employees of the enterprises, designed to provide reasonable assurance on this issue, aiming to ensure the efficiency and efficiency of operations, reliability of financial and financial reporting, and compliance of legal regulations, legislation and policies of the enterprise.

In this study, after examining the audit and internal control system in detail, it is tried to determine the relationship between these concepts. The degree and direction of the relationship between audit and internal control system was confirmed as a positive and positive relationship as a result of the survey conducted to independent auditors. Depending on the direction and degree of the relationship, findings and recommendations on how the internal control system should be used for a better independent audit practice have been tried to be obtained.

Key Words: Audit, Internal Control, Internal Control Systems

ÖNSÖZ

20. yüzyılda yaşanan finansal skandalların taraflar üzerinde oluşturduğu ciddi maliyetler neticesinde bağımsız denetim, işletmelerin en önem verdiği faaliyetlerinden biri haline gelmiştir. Bağımsız denetim faaliyetine verilen bu önem devlet tarafından kurulan kurum ve kuruluşlar ile daha önemli bir noktaya taşınmıştır.

Çalışmamızda, bağımsız denetim kavramı detaylı bir şekilde incelenmiş ve iç kontrol sistemi ile bağımsız denetim arasında nasıl bir ilişkinin olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır. İç kontrol sistemi, işletmelerin tüm faaliyetlerini kapsayan, yönetim kurulu, yönetici ve çalışanlar tarafından yönlendirilen,işletmenin varlıklarının korunmasını sağlayan, işletme faaliyetlerinin politika ve mevzuata uygunluğunu düzenleyen, finansal raporlamanın güvenirliğini arttıran, bu konuda makul güvence sağlamak için tasarlanmış bir sistemdir. İşletmelerin bağımsız denetim faaliyetinden olumlu görüş alabilmeleri için etkin ve verimli işleyen bir iç kontrol sistemine sahip olmaları gerekmektedir. Çalışmamızda tez konusunu oluşturan bu iki temel kavram detaylı bir şekilde incelenerek işletmeler açısından önemlerine değinilmiştir. Kavramlar arasındaki ilişkinin tespiti için anket çalışması yapılarak elde edilen sonuçlar ile kavramların ilişkisi hakkında nihai bir karara varılmaya çalışılmıştır.

Çalışmamın tamamlanması ve bu aşamaya gelmesinde benden görüş ve desteklerini esirgemeyen çok kıymetli hocam Prof. Dr. Aslı TÜREL'e, çalışmamın başlangıcından tamamlanma sürecine kadar hep yanımda olan, bu meşakkatli süre zarfında beni sürekli destekleyen çok değerli ailemin her bir üyesine göstermiş oldukları sabır ve anlayıştan dolayı teşekkürlerimi sunarım.

YASİN ALKAYA

İSTANBUL, 2019

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE ÖNEMİ

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİ

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ VE GEREKLİLİĞİ

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ KONTROL SİSTEMİ ARASINDAKİ İLİŞKİNİN İNCELENMESİ İLE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMASI ÜZERİNDE ETKİSİ HAKKINDA BİR ANKET ÇALIŞMASI

TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa No.

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa No.

KISALTMALAR LİSTESİ

AAA : American Accounting Association
A.e : Aynı Eser
ABD : Amerika Birleşik Devletleri
A.g.e : Adı Geçen Eser
AICPA : American Institute of Certified Public Accountants
BDDK : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS : Bağımsız Denetim Standartları
COCO : Canadian Institute of Chartered Accountants
COSO : Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway
CPA : Certified Public Accountants
ERP : Enterprise Risk Management
FEI : Financial Executives International
GKGMİ : Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IAASB : The International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC : International Federation of Accountants
IIA : Institute of Internal Auditors
IMA : Institute of Management Accountants
INTOSAI : The International Organisation of Supreme Audit Institutions
R.Gazete : Resmi Gazete
SEC : Securities And Exchange Commission
SOX : Sarbanes Oxley
SPK : Sermaye Piyasası Kurulu
s. : Sayfa
ss : Sayfa Sayısı
TDK : Türk Dil Kurumu
TTK : Türk Ticaret Kanunu
vd. : Ve Diğerleri

GİRİŞ

Son yıllarda teknolojinin gelişmesi ile birlikte birçok alanda sınırlar ortadan kalkmakta küreselleşme hemen hemen her alanda etkisini göstermektedir. Günümüzde teknolojinin kendini sürekli güncelleme ve geliştirmesi teknolojik bir dönüşüm sürecini oluşturmaktadır. Bu teknolojik değişim ve dönüşüm sayesinde insanlar eş zamanda aynı bilgiye erişebilmektedirler. Bilgiye erişimin bu kadar hızlı ve kolay olduğu bir zamanda bilginin güvenilir olması kullanıcılar için büyük önem taşımaktadır. Küreselleşme, bilgiye erişimi kolaylaştırmanın yanında çok daha büyük ve karmaşık işlemlerin yapılmasına da ortam hazırlamıştır.

Son zamanlarda meydana gelen teknolojik gelişim ve dönüşümün etkisi ile erişilen bilgilerin doğru bir kontrol sürecinden geçmesinin gerekliliği denetime olan ihtiyacı daha da arttırmıştır. Denetim faaliyetinin ülke ekonomisi üzerindeki olumlu etkisi de dikkate alınarak devlet tarafından yakın geçmişte denetim faaliyetini yerine getiren yeni kurum ve kuruluşların oluşturulmasında artan denetim ihtiyacının etkisi büyük rol oynamıştır.

Çalışmamızın birinci bölümünde denetim kavramının literatürde yer alan ve kabul görmüş çeşitli tanımlarına yer verilmiştir. Denetim ile karıştırılabilecek kavramların tanımları ve farklılıklarına da değinilerek kavramın daha iyi anlaşılması amaçlanmıştır. Bunlara ilave olarak denetimin unsurları ve özellikleri detaylı bir şekilde anlatılmış ve denetim sürecinin genel yapısı özetlenmiştir. Denetimin tarihsel gelişimi, denetim ve denetçi türleri hakkında detaylı bir anlatıma yer verilerek birinci bölüm tamamlanmıştır.

İkinci bölümde ise, iç kontrol sisteminin tanımı, kontrol kavramı, risk ve risk yönetiminin iç kontrol sistemi ile olan ilişkisi, iç kontrol sisteminin önemi üzerinde detaylı olarak açıklamalar yapılmıştır. İç kontrol sisteminin tarihi ve gelişimi, iç denetim ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişki açıklanmaya çalışılmıştır. İç kontrol sistemi ile ilgili ulusal ve uluslararası düzenmeler detaylı bir şekilde açıklanarak COSO İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve üzerinden iç kontrol sisteminin bileşen ve alt ilkelerinin detaylı anlatımına yer verilmiştir. Son olarak iç kontrol sisteminin özellikleri ve amaçları bu bölüm içerisinde detaylı bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde ise, denetim ihtiyacını ortaya çıkaran unsurlar belirtilmiş ve her unsur detaylı olarak açıklanmaya çalışılmıştır. Aynı zamanda bu bölümde bağımsız denetimin önemi ve gerekliliği üzerinde durulmuştur.

Dördüncü bölümde, denetim ve iç kontrol sistemi arasındaki ilişkinin incelenmesi ve daha iyi bir bağımsız denetim uygulaması için iç kontrol sisteminin nasıl olması gerektiği üzerine bir anket araştırması yapılmıştır. Ankette hedef kitle bağımsız denetçiler olup ankete katılanlara 25 soru yöneltilerek elde edilen sonuçlar ile her soru üzerinde tablo ve grafiksel gösterimleri üzerinden analizine yer verilmiştir.

Sonuç bölümünde ise, elde edilen sonuçlar üzerinden önerilerde bulunulmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE ÖNEMİ

1.1.Denetim Kavramı Ve Olgusu

İnsanlar her zaman doğru ve güvenilir bilgiyi ancak belli test ve deney uygulamalarından tecrübe ederek elde etmişlerdir. Yaşamımızın birçok alanında bize birçok bilgi aktarılmaktadır. Bu bilgilerin ve açıklamaların doğruluğu nasıl tespit edilmektedir? Doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmak için neler yapılmalıdır? Bunların bir standardı olmalı mıdır? gibi soruları sormamız çok normaldir. Bilginin doğru olarak kabul edilmesi o bilginin tüm insanlarca aynı sonuca ulaşılmasıyla mümkündür. Örneğin, suyun 100 derecede kaynaması bir tesadüf değildir. İnsanlık tarihinde bu bilginin doğru kabul edilebilmesi için test ve deneyler yapılmış ve aynı sonuçlara ulaşılmıştır.

Doğru ve güvenilir bilgiye ulaşma ihtiyacı o bilginin kontrol sürecinden geçmesini gerektirmektedir. Denetim olgusuna birçok alanda rastlamamız doğaldır. Doğruya erişebilmek için doğrunun irdelenmesi gerekliliği denetlenme ihtiyacını doğurmuştur. Hayatımızın hemen hemen her alanında denetimin varlığının mevcut olduğu somut örneklere erişmemiz muhtemeldir. Örneğin; 0-3 yaş aralığındaki çocuklara oyuncak üretimi yapan bir firmanın üreteceği oyuncakların belli denetimlere tabi olması gerekmektedir. Üretilen oyuncaklar 0-3 yaş aralığında bulunan hedef kitle için uygun olmalıdır. Bu oyuncakların hedef kitlenin sağlığını ve gelişimini olumsuz etkilememesi gerekmektedir. Oyuncakların yapımından üretimin son aşamasına kadar kullanılabilir ve pazarlanabilir olduğunu denetleyen ve onaylayan kurumlar olmalıdır. Bu kurumların yapmış oldukları denetim ürünün kullanıcılarına güvence sağlamaktadır. Kanser tedavisi için olumlu sonuçlar doğuracağına inanılan bir bitkinin ilaç olarak üretilmesine karar verilmesi ile piyasaya sürülünceye kadar geçen tüm süreçlerde test ve deneylere tabi tutulması denekler üzerinde olumlu sonuçlar vermesi ilacın piyasaya sürülmesi için Sağlık Bakanlığı'nın onayının gerekmesi tüm bu sürecin sonunda denetim kavramının önemini göstermektedir.

Denetim, tarihsel kökenleri çok eski çağlara kadar dayanan, bir yandan ticaretin yaygınlaşması ve özellikle denizaşırılaşması, öte yandan da devletin örgütsel yapısının gelişmesiyle birlikte kurumsal nitelik kazanmaya başlayan, ancak bugünkü anlamda siyasal, yönetsel ve sosyo-ekonomik boyutlara sahip niteliğini demokratik

gelişim sürecinde kazanan , dinamik ve sürekli değişime açık bir olgudur. **(Köse, 2007: 1)** Denetim kavramı kontrol, teftiş ve revizyon gibi çeşitli kavramlar ile birlikte kullanılabilmekte ve karıştırılmaktadır. Denetim kavramını daha iyi anlayabilmemiz için bu kavramları da ayrıca tanımamız gerekmektedir.

"Kontrol: Denetimin başlangıcı veya denetimden önce gelen faaliyettir. Amaçlara ulaşmak için alınan önlemler bir kontrol faaliyetidir." **(Kardeş Selimoğlu vd., 2017:9)** Faaliyetlerin istenilen sonuçlara ulaşması için önlemler alınır. Alınan önlemler, sonuçları istenilen şekilde sağlamak ve kontrol altında tutabilmek için yapılmaktadır. Faaliyetler gerçekleştirildikten sonra hedeflenen sonuçlara ne derece ulaşıldığı kontrol sürecinde gerçekleşmektedir.

Teftiş: Bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin kurallarına uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini kavrayabilmek için yapılan incelemedir. Teftiş, denetime kıyasla daha dar kapsamlı yapılan bir araştırmadır. Denetim, daha genel bir uygulama iken teftiş bu genel uygulama içerisinde yapılan daha dar kapsamlı ve özel durumlara uygulanan incelemedir.

Revizyon: Gözden geçirmek, tekrar incelemek anlamında kullanılmaktadır. Revizyon, genellikle finansal olayların ve çoğunlukla vergi hesaplarının incelenmesi ve denetlenmesi için kullanılmaktadır.

1.2. Denetimin Tanımı

Denetimin kavram ve olgusunun açıklandığı kısımda genel bir bakış açısı ile hareket edildiğinden bağımsız denetimin tanımını yaparken anlamı daha da daraltmamız gerekmektedir.

Bu anlamda denetimin sonucunda, söz konusu finansal tablo ve raporların doğruluğunun ve belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun teyit edilip edilmemesi kararına varılacaktır. Bağımsız denetimi aşağıdaki şekilde tanımlayabiliriz**. (Çevirimiçi) http://www.kgk.gov.tr/, 6Şubat 2009)**

"Bağımsız denetim, "Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim

standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması sürecidir" **(Kardeş Selimoğlu vd. , 2017: 9)**

Tanımdan da anlaşılacağı üzere denetimin konusunu işletmeler tarafından hazırlanmış olan finansal tablolar oluşturmaktadır

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun tanımını daha detaylı olarak inceleyecek olursak; bağımsız denetim sürecinde işletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların aşağıda madde halinde belirtilen durumları sağlaması gerekmektedir.

Bağımsız denetim sürecinde;

- Denetimin sağlıklı yürütülebilmesi için daha önceden saptanmış ölçüt BDS dikkate alınmalıdır.

- Makul güvenceyi sağlayacak yeterli ve uygun kanıt toplanmalı ve değerlendirilmelidir.

- Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu aranmaktadır.

- Denetim standartlarında öngörülen denetim tekniklerinin denetlenmesi işletme defter, kayıt ve belgeleri üzerinden değerlendirilmesi gerekmektedir. Değerlendirmenin rapor haline getirilmesi ile süreç tamamlanmaktadır.

Genel olarak denetimi aşağıdaki gibi de tanımlayabiliriz.

"Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir." **(Güredin, 2007: 11)**

Yukarıda yer alan denetim tanımının unsurları ve özelliklerini beş madde altında sıralayabiliriz.

- **Denetim bir süreçtir**: Denetim faaliyeti çeşitli evreler halinde gerçekleştirilir. Birbirini izleyen bu evrelerin başlangıç ve sonucu arasındaki faaliyetler belirli bir plan dahilinde sürdürülür. **(Başpınar, 2005: 35)**

- **İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar:** İşletmelerin, iktisadi faaliyetleri ile ilgili hazırlamış olduğu finansal rapor ve beyanlar işletmelerin bir nevi iddiaları niteliğindedir.

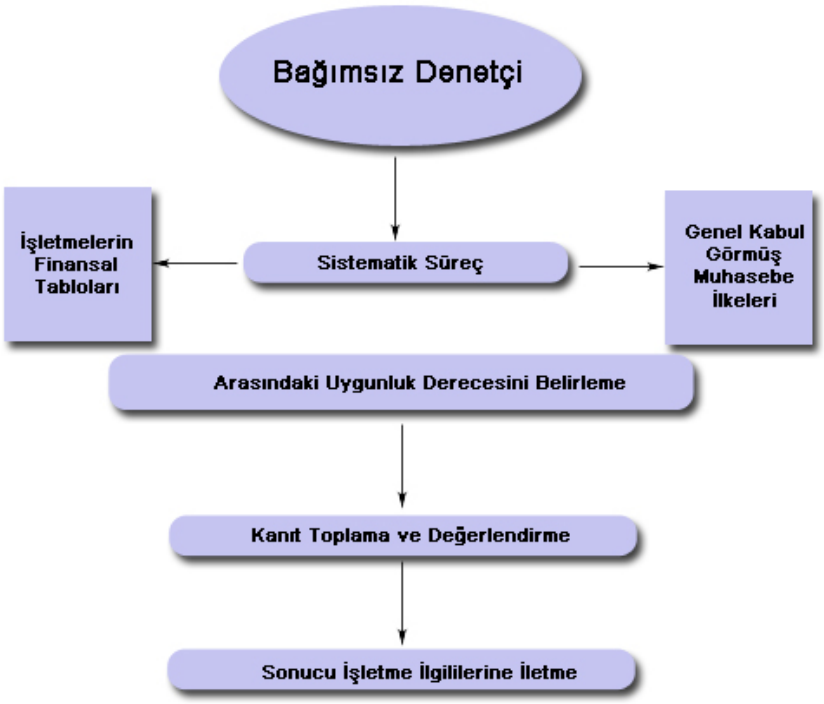
- **Önceden saptanmış ölçütler:** İşletmelerin hazırlamış olduğu finansal tablo ve diğer finansal bilgileri önceden saptanmış ölçütler ile karşılaştıran denetçiler bu ölçütlere göre iddiaların doğruluk ve güvenilirliğine karar verirler. Önceden saptanmış ölçütler; kanunlar, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları olabilir.

- **Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme:** İşletmenin iddialarının doğruluğunu araştırmak zorunda olan denetçi, tarafsız ve bağımsız bir uzman kişi olarak işletme ile ilgili kişi ve kuruluşlardan yeterli ve uygun nitelikte kanıt toplamak ve değerlendirmek zorundadır.

- **İlgi duyanlara sonuç bildirme:** İşletmenin sonuçları ile ilgilenen kişiler, kurumlar , işletmenin çıkar grupları ve kamu kesimi bulunmaktadır.

- İşletmenin ileri sürmüş olduğu iddialar hakkında denetçi görüşünü yazılı bir rapor ile açıklar. Bu görüş olumlu, olumsuz, şartlı görüş ve görüş bildirmekten kaçınma olarak taraflara beyan edilir. Bu aşama denetim sürecinin son aşamasını oluşturur.

Denetçi, raporunda hiçbir zaman finansal raporların %100'nün doğru olduğunu onaylamaz ve %100'lük bir güvence veremez. Denetçi vermiş olduğu görüşünde Uluslarası Denetim Standartları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ışığında makul güvence ortamı oluşturabilir. Bağımsız denetim tek bir işlem veya faaliyet olmayıp birbirini izleyen evrelerden oluşan bir süreçtir. Bu süreç aşağıda gösterilen şekilde birbirini takip eden evrelerden oluşmaktadır.



Şekil 1-1 Bağımsız Denetim Sürecinin Genel Yapısı

(Kardeş Selimoğlu vd., 2017: 12)

1.3. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Ekonominin temel yapı taşları olan işletmelerin finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin değerlendirilerek bu değerlendirmeyi olumlu ya da olumsuz görüş ile işletmenin tarafları olan kişi ya da kurumların bilgisine rapor olarak sunan denetimin ekonomi gelişimi üzerinde önemli bir rolü bulunmaktadır.

Denetime duyulan ihtiyaç yıllara göre değişiklik göstermektedir. Tarafsızlık, şeffaflık, hesap verilebilirlik gibi önemli kavramları içinde barındıran denetim yıllar itibarı ile daha çok ihtiyaç duyulan bir işlev haline gelmiştir. Denetimin tarihini genel olarak iki açıdan ele alabiliriz . Tarihe ulusal ve uluslararası boyutta bakıldığında dünyada denetimin ilk uygulandığı tarih ile ülkemiz uygulamalarını dünyada karşılaştırabilme fırsatımız olacaktır.

Denetimin tarihsel gelişimini uluslararası boyuttan incelediğimizde 1289 yılına kadar gidebileceğimizi görmüş olacağız.

- Denetçi (auditor) kavramı ilk olarak 1289 yılında kullanılmaya başlanılmıştır.

- Muhasebe denetçilerinin ilk örgütü ise 1581 yılında Venedik'te kurulmuştur.

- Muhasebe denetçiliği İngiltere'de 19.yüzyılın başlarından itibaren büyük bir önem kazanmıştır. İngiltere'de 1900 yılında çıkartılan bir yasa ile sınırlı sorumlu şirketlere denetim zorunluluğu getirilmiştir.

- William Deloitte, 1845 yılında günümüzde de faaliyetini sürdüren DeloitteTouch firmasını Londra'da kurmuştur.

- ABD'de ise mesleğin yasal dayanağa kavuşması 1896 yılında New York eyaletinde olmuş ve bunu bütün eyaletler takip etmiştir.

- ABD'de sertifikalı kamu muhasebecileri (Certified Public Accountants – CPA'ler) tarafından denetlenmiş ilk finansal tablo 1901 yılında yayınlanmıştır.

- ABD'de bugünkü anlamda bağımsız denetim anlayışı 1930'lu yıllarda başlamıştır.

(Kardeş Selimoğlu vd., 2017: 2)

Denetimin tarihini ulusal boyutta incelediğimizde;

- Osmanlı Devletinde muhasebe düzeni, devletin finansal yönetiminin sağlanmasında önemli bir kaynak olmuştur. Devletin finansal anlamda yönetiminin ne derece doğru yapıldığının anlaşılması ise o dönemde kamu denetimi şeklinde yapıldığından devletin gelir ve giderlerinin takip edilmesi amacıyla denetim uygulamaları gerçekleşmiştir.

- Maliye Bakanlığı 1879 yılında kurulmuştur. Osmanlı döneminde varlığını sürdüren Düyun'u Umumiye İdaresinin ise, dönemin muhasebeci ihtiyacının

karşılanması ile muhasebe alanında uzman kişilerin yetiştirilmesinde katkısı büyüktür.

- Ülkemizde muhasebe denetiminin gelişimi ekonomik gelişmelerden beslendiğinden ekonomik gelişim ile birlikte paralel anlamda gelişim göstermiştir.

- Ülkemizde finansal piyasaların gelişimi ile birlikte bağımsız denetim olgusu 1987 yılından itibaren hayatımıza girmiştir.

Denetim tarihi açıdan değerlendirildiğinde dünyada çok uygulama alanı bulamamış olsa da denetçi kelimesi ilk olarak 1289 yılında kullanılmış olduğundan denetimin eski bir tarihe sahip olduğunu söyleyebiliriz. Denetimin tarihi ve gelişimi daha somut ve anlaşılır olabilmesi için dört zaman dilimi içerisinde inceleyebiliriz.

Denetimin tarihini zaman dilimlerine bölmeden önce denetim uygulamalarında kullanılan yaklaşımları zamanlara göre aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

- Sanayi devrimi öncesi ve 1900'lü yıllarda " Belge Denetim Yaklaşımı",

- 1900-1930'lu yıllar arasında "Finansal Tablo Denetimi Yaklaşımı",

- 1930'lu yıllardan günümüze kadar gelen ve işletmelerin iç kontrol yapılarını değerlendirerek dikkate alan "Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı",

- Günümüzde bilgi teknolojisinin gelişimine bağlı olarak ve denetim alanındaki gelişmelerin dikkate alınması ile birlikte "Yönetim Denetim Yaklaşımı",

- Son olarak 2000'li yıllardan sonra yaşanan büyük şirket skandallar sonucu ortaya çıkan "Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı" ilgili dönemlerde hakim olunan yaklaşımlardır.

(Kardeş Selimoğlu vd., 2017: 3)

Denetimin tarihi gelişimini aşağıda yer alan tabloda gösterebiliriz.

Tablo 1-1 Denetimin Tarihsel Gelişimi

ZAMAN DİLİMİ	DENETİM YAKLAŞIMI	DENETİMİN AMACI	İLGİLİ TARAFLAR (Bilgiyi Kullananlar)
SANAYİ DEVRİMİ ÖNCESİ	%100'lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
SANAYİ DEVRİMİ - 1900'LÜ YILLARI ARASI	%100'lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortaklar ve İşletmeye Borç Verenler
1900 - 1930	%100'lük Bir İnceleme ve Örneklemeye Başvurmak	Bilançonun ve Gelir Tablosunun Doğruluğunu Onaylama	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler ve Devlet
1930'DAN GÜNÜMÜZE	Finansal Verilerin Örnekleme Yoluyla İncelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluk ve Dürüstlüğü Hakkında Bir Görüş Oluşturma	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler ve Devlet, Sendikalar, Parlamento, Tüketiciler ve Diğer Gruplar

(Güredin, 2007: 14)

1.4. Denetim Türleri

Denetimi çeşitli ölçütlere göre sınıflandırmamız mümkündür. Bu ölçütler içerisinden amaçlarına ve yapılış nedenlerine göre denetim türleri aşağıdaki gibi sınıflandırılıp açıklanmıştır.

1.4.1. Yapılış Nedenlerine Göre Denetim Türleri

Bu ölçüte göre denetim türleri ikiye ayrılmaktadır.

- Zorunlu (yasal) denetim
- İsteğe bağlı (ihtiyari) denetim

a) Zorunlu (Yasal) Denetim

Yasal hükümler gereğince yapılması zorunlu olan denetim çalışmalarına ”Zorunlu (Yasal) Denetim” adı verilir. **(Dalak, 2011: 69)** Bu tür denetime örnek verecek olursak, bankalar, sigorta şirketleri, Borsa İstanbul'da halka açılmış şirketler, aracı kurumlar, SPK'ya tabi şirketler, enerji sektöründe faaliyet gösteren şirketler bağımsız denetim yaptırmak zorundadır. 2012 yılında Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan değişiklik ile beraber daha geniş kitlelere ulaşılarak bağımsız denetimden geçmesi hedeflenmiştir. Zorunlu (yasal) denetimin büyük bir çoğunluğunu büyük ölçekli firmalar oluşturmaktadır.

b) İsteğe Bağlı (İhtiyari) Denetim

Herhangi bir yasal zorunluluk olmaksızın işletmelerin kendi talepleri doğrultusunda yapılan denetimdir. Bu tür denetim genellikle işletmenin çıkarları doğrultusunda yapıldığından işletmenin yöneticileri, yatırımcılar, kredi veren kuruluşlar, devlet denetim yaptıran taraflar arasında yer alabilir.

1.4.2. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Bu ölçüte göre denetim türleri üçe ayrılmaktadır.

- Bağımsız Denetim (Finansal Tablo Denetimi, Muhasebe Denetimi)
- Uygunluk Denetimi
- Faaliyet Denetimi

a) Bağımsız Denetim (Finansal Tablo Denetimi, Muhasebe Denetimi)

Örgütsel bir yapının, kendisinin dışında yer alan ve kendisinden bağımsız denetim elemanlarınca yapılan denetimi ifade eder. Genellikle özel sektörde söz konusu olan bu tür denetimlerde, örgütün iç kontrol ve iç kontrol sistemleri, mali yapıları ve buna ilişkin dönem sonu finansal tabloları, yönetimin verimliliği ve etkinliği değerlendirilir ve sonuçları raporlanarak tüm ilgili taraflara sunulur. **(Köse, 2007: 16)** Daha dar

kapsamda; bir işletmeye ait finansal tabloların belirli ölçütlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bağımsız denetçinin bir görüşe ulaşmasını ifade eder. Burada belirtilen ölçüt muhasebe standartları ya da Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri olabilir. İşletmenin finansal tablolarını bilanço, kâr/zarar tablosu, nakit akım tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve dipnotlar oluşturmaktadır.

b) Uygunluk Denetimi

İşletmelerin faaliyetlerinin ya da işlemlerinin belirli yöntem ve kurallara, işletme prosedürlerine, mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek için yapılan denetimdir. Uygunluk denetiminde bir otoritenin belirlemiş olduğu kurallara ne derece uyulduğu denetlenmektedir. Burada otorite kamu kurumları ya da işletme yönetimi olabilir. Örneğin; bir banka müfettişinin bankanın herhangi bir şubesinde yapılan işlemleri bankanın prosedür, mevzuat, yönetmeliklerine uygun olup olmadığını incelemesi uygunluk denetiminin kapsamına girmektedir.

Uygunluk denetimi genellikle işletmenin kendi denetçileri tarafından yapılmaktadır. Denetimi gerçekleştiren birim direkt işletme yönetimine bağlı olarak çalışabilir. Uygunluk denetimi ile ilgili elde edilen sonuçlar işletme içindeki yetkili kişilere, genellikle üst yönetime aktarılmaktadır.

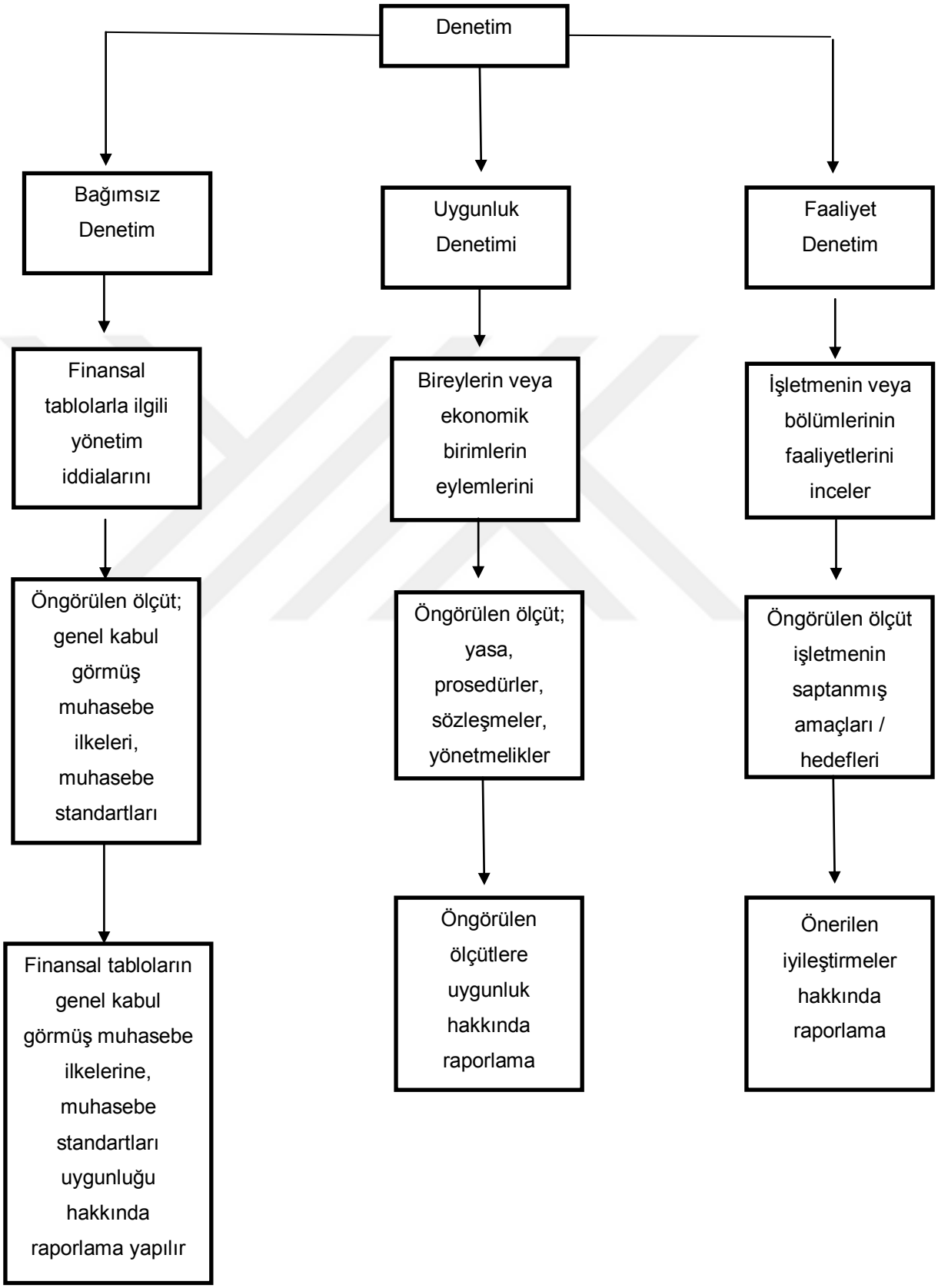
c) Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetiminin temel amacı, işletmenin faaliyetlerinin verimlilik ve etkinliğinin değerlendirilmesidir. Bu denetim türünde işletmenin faaliyetleri objektif olarak değerlendirilmeye çalışılır. İşletmenin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerin sonuçlarının yeterli olup olmadığı, daha iyi sonuçlara nasıl erişebileceği hususunda önerilerde bulunulur.

Faaliyet denetimi, işletmenin organizasyonel yapısını, iç kontrol sistemini, iş akışlarını ve yönetim başarısını belirlemeye yönelik yapılan kapsamlı bir denetimdir. İşletme yönetimi, faaliyet denetimi sayesinde işletme bölümlerinin hedef ve amaçlarına ulaşıp ulaşamadığını ölçer. Örneğin; bir bankanın aylık olarak hazırlanan operasyon faaliyet raporlarında aylar arasındaki yüzdesel değişimlerin incelenmesi

ile planlanan hedefler ile fiili sonuçların karşılaştırılması yapılabilmektedir. Mali nitelikli ve mali nitelikli olmayan durumlarda faaliyet denetimi yapılabildiğinden işletmeden işletmeye hatta bölümden bölüme değerlendirilmesi değişebildiğinden finansal tablo denetimi ve uygunluk denetiminden daha zor bir denetim türüdür.

Denetim türleri arasındaki ilişkiyi aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz;



Şekil 1-2 Denetim Türleri Arasındaki İlişkiler

Kaynak: (Güredin, 2007: 18)

Denetim türlerini yukarıda yer alan şekle ilave olarak aşağıdaki tablo ile de özetleyebilriz.

Tablo 1-2 Bağımsız Denetim, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi Karşılaştırması

	Bağımsız Denetim	**Uygunluk Denetimi**	**Faaliyet Denetimi**
Denetimin konusu	Finansal tablolar	Bireylerin yaptığı işlem ve faaliyetler	Örgütün veya bir birimin faaliyet sonuçları
Ölçüt	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve ilkeleri veya muhasebe standartları	Yetkili otoritelerin koyduğu yasa, kural veya politikalar	Etkinliği veya verimliliği ölçmek için önceden belirlenmiş performans göstergeleri
Sonuç ile ilgili taraf	Finansal tabloları kullanan tarafların tümü	Üst yönetim	Bir üst yönetim veya değerleme yapan birimin kendi yöneticileri

(Yılancı vd., 2012: 6)

1.5. Denetçi Türleri

Denetim faaliyetini yerine getiren kişilere denetçi denir. " Denetçi, denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan kariyer sahibi uzman bir kişidir." **(Kardeş Selimoğlu vd., 2017:16)**

Denetçi olmak isteyen ya da olacak bir kişinin aşağıda yer alan beş temel özelliğe sahip olması gerekmektedir.

- Denetim faaliyetini yerine getiren,
- Yeterli seviyede mesleki bilgi birikimi ve deneyime sahip,
- Mesleğin gerektirdiği ahlaki niteliklere sahip,
- Çalışmalarına yeterli özeni gösteren,
- Bağımsız ve tarafsız davranabilen

Yukarıda belirtilen beş temel özellik denetçi olmanın ön koşuludur. Denetçiler bağımsız denetçi, iç denetçi ve kamu denetçisi olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

1.5.1. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre; "Bağımsız denetçi; bağımsız denetim yapmak üzere, 1/611989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından kurum tarafından yetkilendirilen kişilerdir" şeklinde tanımlanmaktadır. **(Bağımsız Denetim Yönetmeliği, (22/12/2015 Tarihli Değişiklikler İzlenmiştir), Resmi Gazete Tarihi: 26.12.2012, Resmi Gazete Sayısı 28509.)** Bağımsız Denetim Yönetmeliği 26.12.2012 tarihinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından hazırlanmış ve yayınlanmıştır.

Bağımsız denetçi, tek başına çalışabilen veya bağımsız denetim faaliyetini yürüten bir işletmede müşterilere profesyonel denetim hizmeti sunan uzman kişilerdir. Bağımsız denetçiler, üç denetim türünü (faaliyet, uygunluk ve bağımsız) de yerine getirebilmektedirler. Bağımsız bir şekilde kendi ofisinde veya bağımsız denetim faaliyetini yerine getiren bir kuruluşa bağlı olarak çalışan bağımsız denetçiler kâr amacı gütmeyen (dernek, vakıf, sendika vb.) kurumları, resmi kurumları ve ticari kuruluşları denetleyebilmektedir.

1.5.2. İç Denetçiler

Bir işletmenin çalışanı olan ve genellikle işletmenin üst yönetimine bağlı olarak denetim faaliyetini gerçekleştiren kişilerdir. İç denetçiler genellikle işletmelerin verimlilik ve etkinliklerinin daha iyi olmasını sağlamada önemli bir role sahip olduğundan daha çok faaliyet denetimini yerine getirmektedirler. Faaliyet denetiminin daha yaygın olma sebebi işletmelerin günümüz koşullarında daha verimli ve etkin çalışmaya zorlanmasından kaynaklanmaktadır. Çünkü günümüz koşullarında işletmeler arasında daha yoğun bir rekabet ortamı mevcuttur.

İç denetçiler işletme içi yapmış oldukları faaliyet denetiminin sonuçlarını işletmenin üst yönetimi olan yönetim kurulu ya da genel müdüre sunmaktadırlar. Sunmuş oldukları rapor bakımından yalnızca üst yönetime karşı sorumludurlar.

Bir işletmede iç denetçiler ;

- İşletmenin varlıklarının her türlü zarara karşı korunmasını araştıran,
- İşletme içi faaliyet ve işlemlerin şirket içi prosedür, yönetmelik ve politika ve kurallara uygunluğunu sorgulayan,
- Finansal ve finansal olmayan nitelikteki faaliyeti ve işlemlerin verimlilik, etkinlik ve yeterliliğini kontrol eden ve işletme içi faaliyet ve işlemlerin daha verimli ve etkin olmasında önemli rol oynayan,
- Faaliyet ve işlemler ile ilgili geliştirmelerde önerilerde bulunan uzman kişilerden oluşmaktadır.

1.5.3. Kamu Denetçileri

Kamu denetçileri, kamu kurumlarının denetim birimlerinde devleti temsilen denetim yapan ve denetim raporlarını bağlı bulunduğu kamu kurumuna sunan denetçilerdir. Kamu denetçileri, kamu ve özel sektör işletmelerinin yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomi politikalarına ve kamu yararına bağlılık derecelerini gözlemler ve denetlerler.

Aynı zamanda 2012 yılında TBMM'de oluşturulan özel bir yasa ile Kamu Denetçiliği Kurumu oluşturulmuştur. Bu kurum ile kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikayet mekanizmasının oluşturulması amaçlanmıştır. **(*Kanun Numarası: 6328, Kabul Tarihi : 14/6/2012,Yayımlandığı R.Gazete: Tarih: 29/6/2012 Sayı : 28338, Yayımlandığı Düstur : Tertip : 5 Cilt : 52)**

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİ

İç kontrol sistemi, işletme organizasyonunda yönetim kurulu, yöneticileri ve çalışanları tarafından yönlendirilen, işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlama sisteminin güvenirliği, mevzuat ve yasal düzenlemelere uygunluk sağlamayı amaçlayan ve bu konuda makul bir güvence sağlamak için tasarlanmış ve iş süreçleri içinde yer almasından ötürü bir sistem olarak nitelendirilen kavramdır**.** **(Çevirimiçi) http://www.cerebra.com.tr, 4 Haziran 2019)**

İç kontrol sisteminin iyi bir şekilde anlaşılabilmesi için bu kavramı etkileyen faktörlerin öğrenilmesi gerekmektedir. Bu faktörlerden en önemlisi yönetimin temel ilkesi olan kontroldür. Kontrol kavramının açıklanmasını takiben iç kontrol kavramı detaylı olarak anlatılarak daha kalıcı bir öğrenme sağlanacaktır.

2.1. Kontrol Kavramı

Kontrol, Türk Dil Kurumu'na göre; "Bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma", "Yoklama,arama" ve "Denetleme" olarak tanımlanmıştır. Kontrol, Türk Dil Kurumu'nun sözlük anlamına göre " Denetleme" olarak tanımlansa bile aslında denetim ve kontrol kelimelerinin anlamları birbirinden farklıdır. Denetim, bağımsız ve uzman kişilerce yerine getirilen bir faaliyettir. Kontrol ise; yapılan işin başarısının tespiti ve bu başarının belirlenen hedefleri gerçekleştirme olasılığını belirlemektedir. Genel anlamda kontrol bir karşılaştırma işlemidir. Geçmiş dönem ile mevcut dönemi karşılaştırarak gelecek dönem ile ilgili tahminlerde bulunmamıza yardımcı olabilir.

2.2. İç Kontrol Kavramı ve Tanımı

İç kontrol kavramında "Kontrol" kelimesinin bulunması nedeniyle iç kontrol, kontrol işlevinin altında düşünülebilir. Kontrol, gerçekleşen sonuçların öngörülen sonuçlarla, standartlarla karşılaştırılması, gerekli düzenleyici önlemlerin alınması ve hedeflere ulaşılmasının sağlanması ile ilgilidir. İç kontrol ise, elde edilen sonuçların önceden belirlenmiş hedeflere veya standartlara yakın çıkması için gerekli ortamın

oluşturulması ile ilgilidir. İki kavramın hedefi aynı olsa da aralarındaki fark; kontrol, hata ve hileleri ortaya çıkardıktan sonra düzeltici bir yaklaşım ifade ederken, iç kontrolde hata ve hileler daha ortaya çıkmadan önleyici bir ortam hazırlanarak işletmenin amaçlarına ulaşması hedeflenmektedir. **(Azaltun, 1999: 38-39)**

Kontrol kavramı, muhasebe denetiminden farklı olup, olaylara, faaliyetlere ve kişilere etki edebilme gücüne sahip olma anlamında kullanılmaktadır. Kontroller muhasebe ile ilgili olabileceği gibi muhasebe dışında da olabilir. İşletme içinde var olan kontrolleri, işletme dışındaki denetimden ayırmak için iç kontrol kavramı kullanılmaktadır. **(Hatunoğlu vd., 2012: 169-189)** İç kontrol kavramı, örgüt planı ile işletme varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemler bütünü olarak tanımlanmıştır. **(Alagöz, 2008: 4)**

İç kontrol ve kontrol kavramlarının arasındaki farkı detaylı olarak açıkladıktan sonra iç kontrolü kurumun işlevlerine göre yönetsel kontrol ve muhasebe kontrolü olarak iki sınıfa ayırabiliriz.

2.2.1.Yönetsel Kontrol

Yönetsel kontrol işletme yönetiminin planları, faaliyetlerin verimliliği ve yönetim politikalarına bağlılıkla ilgili tüm yöntem ve yordamları kapsar. Yönetsel kontroller işletme politikalarına uyum sağlayabilmek için kullanılan önemli bir araçtır. İşletmenin ekonomik faaliyetlerini en az kayıpla atlatarak, hedeflerine ulaşmasını destekleyerek, işletme çalışanların yaptıkları hareketlerin ne şekilde sonuçlanacağının bilinmesini sağlar. **(Güney, 2009:14)**

2.2.2. Muhasebe Kontrolleri

Muhasebe kontrolü, işletme varlıklarının korunması ve finansal kayıtların güvenirliği ile doğrudan ilgisi olan tüm usul ve yöntemleri kapsar. Bu tür kontroller genel olarak yetkilendirme, gerçeklik, bütünlük, kayıtlarda doğruluk, işlemlerin sınıflandırılması şeklindeki kontrollerdir. İç kontrol bir işletmenin gitmek istediği yöne giderek

süprizlerden kaçınmasına yardımcı olurken, amaçlarına ulaşmasına büyük katkıda bulunur ve sürekliliğine yardımcı olur. **(Yılancı, 2006: 24)**

2.3. Risk ve Risk Yönetiminin İç Kontrol Sistemi ile ilişkisi

İç kontrol sisteminin iyi bir şekilde kavranabilmesi için bu sistemi etkileyen faktörlerin detaylı olarak öğrenilmesi gerekmektedir. İç kontrol sisteminin anlatımına başlamadan önce yönetimin temel ilkelerinden biri olan kontrol kavramı ve bu kavramı takiben iç kontrol kavramı açıklanmıştır. Bu kavramlara ilave olarak riskin ve risk yönetiminin de eklenmesi gerekmektedir. İşletmeler günümüzde birçok riske maruz kalmaktadır. Bu riskler işletmenin iç kontrol sistemini olumsuz etkileyecek her etmenden birini oluşturmaktadır. İşletmeler mali ve mali olmayan tüm riskleri dikkate alarak bu riskleri yönetebilmeli ve işletmenin karşılaşacağı maliyetleri en aza indirebilmelidir.

Risk, Türk Dil Kurumu'nun sözlük anlamına göre; " zarara uğrama tehlikesi,riziko" olarak tanımlanmıştır. **(Çevirimiçi) http//www.tdk.gov.tr, 4 Haziran 2019)** Riskin olduğu yerde bir belirsizlik söz konusudur. Bu belirsizliğin ortaya çıkaracağı olumsuz sonuçlar bizim riskimizi ifade etmektedir. Kaskosu olmayan bir arabanın ıssız bir sokakta bir evin önüne park edildiğini düşünelim. Bu arabanın hırsızlar tarafından parçalarına zarar verilmesi veya herhangi bir parçasının çalınma ihtimali aslında araba sahibinin katlanmış olduğu riski tanımlamaktadır. Arabanın sahibi, hırsızlık ve saldırılara karşı arabasını nasıl muhafaza etmelidir? Arabasını özel bir otoparkta park etmesi ya da arabası için kasko sigortası yaptırması riskin azaltılması ya da önlenebilmesi için maliyete katlanmasını gerektirecek durumlardır. Arabayı özel otoparka vermesi ya da arabaya kasko yaptırılması için verilecek kararlar risk yönetiminin parçasını oluşturmaktadır.

Riski işletmeler açısından mali ve mali olmayan olumsuz sonuçlar nedeniyle (işletme varlıklarının çalınması, işletmenin kullandığı yazılımın küresel bir siber tehdit ile karşı karşıya kalması, işletmenin kötü yönetim sonucu itibarının zedelenmesi vb.) durumların ortaya çıkma olasılığı olarak tanımlayabiliriz.

Risk yönetimi, kurumun amaçlarını gerçekleştirmek üzere makul bir güvence sağlamak amacıyla potansiyel olay ve durumları belirleme, değerlendirme, yönetme ve kontrol etme sürecidir. **(Bozkurt, 2010/4: 19)**

Risk yönetimi oldukça sık duyduğumuz bir kavram olsa da geçmişi çok uzun değildir. Risk yönetimi kavramı ilk defa İkinci Dünya Savaşından sonra kullanılmaya başlanmıştır. 1950'lerde daha çok sigorta alanında kullanılan bir kavram olan risk yönetimi 1970'lerin başlarından itibaren işletmecilik alanında kullanılmaya başlanmıştır. 1990'lardan itibaren risk yönetimine verilen önem artmıştır. İşletmelerin yönetmesi gereken risklerin artması ile risk yönetimi uygulamalarının kurumsallaşması hızlanmıştır. **(Kızılboğa, 2012: 300)**

2.4. İç Kontrol Sisteminin Önemi

İşletmeler gelişen ekonomik ilişkilerin etkisiyle fiziki olarak büyüdükçe, faaliyetlerin ve meydana gelen değer hareketlerinin sayısı ve karmaşıklığı arttıkça, işletme yönetiminin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağı ortadan kalkmaktadır. **(Aksoy, 2005: 138)**

Karmaşıklaşan bu yapı ile işletmelerde meydana gelen tüm faaliyetlerin bir sisteme bağlanarak kontrol edilme ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Bu sistemin işletme içerisinde etkin sunulması işletmelerin hedeflerine ulaşmasında, mevzuat ve yasaya uygun hareket etmesinde, faaliyetlerinin etkin ve verimli olmasında, zamanlı ve doğru bilgiye ulaşmasında çok büyük öneme sahip olacaktır.

İç kontrol sistemi işletmenin tüm unsurları ile ilgilidir ve hiçbir birim veya kişi bu sistemin dışında değildir. **(Sakin, 2017: 5)**

İç kontrol sisteminin önemi, amacından kaynaklanmaktadır. Bir işletmede iç kontrol sistemi öncelikle mali tabloların güvenirliliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamayı hedefler. Ayrıca işletmenin varlıklarının korunmasına, ilgili mevzuata uygunluğun ve verimliliğin artırılmasına destek olur. Bununla birlikte, iç kontrol ne kadar iyi tasarlanıp uygulansa da, hedeflere ulaşma konusunda yönetime ve yönetim kuruluna sadece makul bir ölçüde güvenceyle yönetimsel ve muhasebesel kontrol sağlar. **(Kepekçi, 1994: 23)**

İç kontrol sisteminin işletmeler açısından önemli bir yere sahip olmasını aşağıda belirtilen faydaları ile özetleyebiliriz.

- Yönetimin amaçlarının etkili ve etkin bir şekilde başarılmasını sağlar.
- Yasalara ve düzenlemelere uygunluğu sağlar.
- Varlıkların korunmasını sağlar.
- Hata ve düzensizlikleri önler, azaltır ve/veya belirler.
- Tam ve güvenilir kayıt tutulmasını sağlar.
- Zamanında ve güvenilir mali raporlama sağlar.

(Prıce Waterhouse Coopers Ag, 2006: 87)

2.5. İç Kontrol Sisteminin Tarihsel Gelişimi

İç kontrol kavramına ilk olarak 1940'lı yıllarda ABD'de kamu muhasebesi ve iç denetim meslek kuruluşları tarafından düzenli olarak yayınlanan rapor, kılavuz ve standartlarda rastlanılmaktadır. **(Çevirimiçi) http//www.ickontrol.net 06 Haziran 2019)**

1946 yılında Victor Z.Brink tarafından yayımlanan "İç Denetçi" başlıklı makalede iç kontrol hakkında açıklamalar yer almaktadır ve bu makale günümüzde de geçerliliğini korumaktadır. Victor Z. Brink'e göre etkin bir iç kontrolün unsurları, bilgiyi zamanında ulaştıran iyi bir muhasebe sistemi, yazılı politika ve yordamlar, faaliyetlerin verimliliğini ve etkinliğini ölçmek için rasyonel düzenlenmiş bütçeler ve iç denetimdir. **(Moeller, 2005: 70)**

İç kontrol, 1949 yılında Amerikan Menkul Kıymetler Borsası (SEC) Komisyonunun yayımladığı "İç Kontrol : Etkileşim İçindeki Departman Sisteminin Unsurları, Yönetim ve Yeminli Mali Müşavirler İçin Önemi" başlıklı çalışmasında profesyonel olarak ilk defa tanımlanmıştır.

1970'li yılların ortalarında Amerika'nın Watergate mahkemelerinde iç kontrol konusu dikkate alınmıştır. Watergate mahkemelerinin araştırmaları ile birlikte 1977 yılında

temeli iç kontrole dayanan “Yabancı, Yolsuzluk Kanunu (Foreign Corrupt Practices Act) yürürlüğe girmiştir.

1978 yılında İç Denetçiler Enstitüsü(IIA: Institute of Internal Auditors) tarafından yayımlanan “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” adlı raporda, iç kontrol geniş olarak ele alınarak iç denetim faaliyet alanının örgütün iç kontrol sisteminin etkinliğinin, yeterliliğinin değerlendirilmesi ve denetlenmesi olduğu belirtilmiştir. Enstitü, iç denetçilere yürütecekleri iç kontrol hakkında kılavuz olması amacıyla 1983’te “iç Denetim” adlı çalışmayı yayınlamıştır. Bu çalışma ile kontrol, işletme yönetiminin amaçlarına ulaşmak için planlama, örgütleme ve yönlendirme yapması ile geçekleşen, idari kontrol, yönetim kontrolü ve iç kontrol gibi çeşitleri olan örgütteki diğer sistemlerle bütünleşmiş, önleyici,belirleyici veya yönlendirici genel bir tanım olduğu ifade edilmiştir. **(Wilson ve Root , 1989: 17-19)**

1980’li yıllarda dünya genelinde yaşanan ekonomik krizler ile hata ve hileli finansal raporlamaların neden olduğu maddi kayıp ve işletme iflaslarının beraberinde getirdiği büyük ekonomik problemler işletme ve ülke ekonomisine çok ciddi zararlar vermiştir. Finansal piyasada söz sahibi olan kişilerin çok büyük risk altına girerek kararlar vermesi, bu risklerin yönetilmesini sağlayacak ya da ortadan kaldırılmasını sağlayacak iç kontrol uygulamalarının olmaması ya da yetersizliği nedeniyle piyasalarda ekonomik problemlerin ortaya çıkmasına zemin hazırlanmıştır. Tüm bu olumsuzluklar risk yönetimi ve iç kontrol ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

Bu kapsamda ABD’deki muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan meslek örgütlerinin sponsorluğunda 1985 yılında Treadway Komisyonu olarak da adlandırılan COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) kurulmuştur. **(Çevirimiçi) http://www.ickontrol.net 06 Haziran 2019)**

Bu meslek örgütlerini aşağıdaki gibi belirtebilriz.

- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants,AICPA)

- Amerikan Muhasebe Birliği (American Accounting Association ,AAA)

- Finansal Yöneticiler Enstitüsü (Financial Executives International, FEI)

- İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors, IIA)

- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants, IMA)

COSO, kamu ve özel sektör kuruluşlarını dikkate alarak iç kontrol ile ilgili ilk raporunu 1987 yılında yayınlamıştır.

1988 yılında AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) Denetim Standartları Kurulu tarafından yayımlanan "Bir Finansal Tablo Denetiminde İç Kontrol Yapısının Dikkate Alınması" başlıklı 55 no'lu standart 1990 yılı başında yürürlüğe girmiştir. **(Uzay, 1999: 10)**

Bu standart ile iç muhasebe kontrolü ve iç yönetim kontrolü terimleri ortadan kaldırılmıştır. Bu terimler yerine iç kontrolün unsurları kontrol ortamı, muhasebe sistemi ve kontrol yordamları olarak üç bölüme ayrılmıştır. Bu sınıflandırma ile denetçinin iç kontrole yönelik denetimi daha kolay hale getirilmiştir.

COSO'nun 1992 yılında yayımladığı İç Kontrol: Bütünleşik Çerçevesi raporu uzun yıllar boyunca iç kontrol alanında temel referans olmuştur. COSO'nun yayımladığı bu çerçeve iç kontrol sisteminin ortak bir tanımını yapması ve kontrollerin nasıl geliştirileceğini göstermesi bakımından da önemli bir çalışmadır. Ancak ekonomik ve teknolojik gelişmeler bu iç kontrol çerçevesinin güncellenmesini gerektirmiştir. COSO, 2013 yılı Mayısında bu çerçeveyi revize ederek 2014 yılı Aralık ayında geçerli olacak şekilde yeni çerçeveyi yayınlamıştır. **(Sakin, 2017: 6-7)**

2.6. İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Arasındaki İlişki

İç kontrol sistemi, Maliye Bakanlığı'nın bir yönetmeliğinde şu şekilde tanımlanmıştır. İç kontrol, "İdarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem , süreç ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür." **(5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na dayalı olarak yayınlamış olduğu "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik,10.12.2013 tarihli)**

İç kontrol sistemini tanımından yola çıkarak aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

- İç kontrol sistemi dinamik bir süreçtir.

- İç kontrol sistemi işletmenin tüm faaliyetleri ile ilgilidir. Hiçbir birim ve çalışan bu sistemin dışında tutulamaz.

- İç kontrol sistemi işletme yönetimine makul güvence sunar.

- İç kontrol sisteminde işletme içerisinde birbirini etkileyen ve etkileşim halinde olan birimlerin işlemlerine yönelik prosedürler üretilmeli ve birbirine bağlanmalıdır. İç kontrol bu birimlerde hedeflerin başarılmasına odaklanır.

İç kontrol sistemi ve iç denetim arasındaki ilişkiyi iyi bir şekilde analiz edebilmemiz için bu kavramların tanımlarının detaylı bir şekilde açıklanması gerekmektedir. Tanımların açıklamasından sonra ortak noktalarını ya da farklı özelliklerini daha net bir şekilde görebiliriz.

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacı güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasında yardımcı olur. **(Çevirimiçi) http://www.tide.org.tr 8 Haziran 2019)**

İç denetim, kurum faaliyetlerinin yasalara, yönetim politika, plan ve programlarına uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin amacına uygun işleyip işlemediğini değerlendirir. İç denetim, kurumun iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirdiği için başlı başına bir iç kontrol aracı olarak düşünülebilir. **(Özer, 1997: 41)**

İç denetim faydalarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- Güvenilir bilgi ihtiyacının karşılanmasını sağlar: İç denetimin etkinliği, iç kontrol sisteminin etkinliği ile direkt bağlantılıdır. İşletmede etkin bir iç kontrol yapısı varsa iç denetim etkinliği de yüksek olacaktır.

- İşletme varlık ve kayıtlarının korunması ihtiyacı karşılanır: Etkin bir iç denetim sisteminin var olması durumunda işletme varlık ve kayıtlarda yüksek seviyede korunur.

- Verimliliğin artması ihtiyacı karşılanır: İç denetim etkin çalışması durumunda verimsiz faaliyetlerde azaltılabilecektir.

- Üst yönetim tarafından belirlenen politikalara uyum sağlanır.

(Pehlivanlı, 2010: 17)

2.7. Uluslararası ve Ulusal İç Kontrol Düzenlemeleri

Uluslararası Düzenlemeler

İç kontrol ile ilgili dünyada yapılmış düzenlemeleri 7 başlık altında inceleyeceğiz.

- COSO raporu

- İç Denetçiler Enstitüsü'ne Göre İç Kontrol

- IFAC 400 No'lu Uluslararası Denetim Standartına Göre İç kontrol

- AICPA Denetim Standartları ve İç Kontrol

- Sarbanes – Oxley Yasası ve İç Kontrol

- Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları (Sayıştaylar) Örgütü'nün (INTOSAI) İç Kontrol Yaklaşımı

- COCO Modeli (Criteria of Control Objectives) ve İç Kontrol

2.7.1. COSO Yaklaşımına Göre İç Kontrol

COSO, 1985 yılında Amerika'da faaliyet gösteren beş meslek kuruluşu tarafından oluşturulmuştur. Bu meslek kuruluşları sırasıyla şöyledir.

- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA)
- Amerikan Muhasebe Birliği (American Accounting Association , AAA)
- Finansal Yöneticiler Enstitüsü (Financial Executives International, FEI)
- İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors, IIA)
- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants, IMA)

Komiteye göre iç kontrol sisteminin; tesis sorumluluğu yönetim kurulu ve yöneticilere, etkin çalıştırma sorumluluğu ise sadece yöneticilere aittir. Sistemin kapsama alanı tüm işletmedir ve sistem, güvenilir finansal raporlamayı, faaliyet etkinliğini, mevzuata uygunluğu sağlamayı amaçlar. **(Dabbağoğlu, 2007: 162)**

COSO'nun tarihsel gelişimi aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

- **"**1987 yılında Tredway raporu yayınlanmıştır. İşletmelerdeki raporların güvenilirliğini sağlayacak en temel gereksinimler bildirilmiştir.
- 1992 yılında işletme içindeki iletişim önemine vurgu yapılarak COSO piramidi yayımlanmıştır.
- 2004 yılında ERM yani Enterprise Risk Management kısaltması olan Kurumsal Risk Yönetimi disiplini raporlanmıştır.
- 2006 yılında SME yani KOBİ'lerin de iç kontrol sistemine dahil olması gerektiği, sadece halka açık şirketlerle sınırlı olmaması gerektiği bildirilmiştir.

- 2013 yılında IT yani Bilgi Teknolojilerinin işletmelerde risk yönetiminde önem verilmesi gereken bir disiplin olduğu ve iç kontrol sisteminin IT alt yapısı entegre olması gerektiği vurgulanmıştır.

- 2017 yılında ise iç kontrol sisteminin içindeki risk yönetiminin yetersiz kaldığı anlaşılmıştır. COSO küpünün de üzerinde kurumsal yönetimin hissedarlar seviyesinde risk yönetimi ile stratejinin birlikte ele alınması gerektiği bildirilmiştir.**" (Çevirimiçi) http://www.ickontrol.net 8 Haziran 2019)**

COSO 2004 ERM Çerçevesinde kullanılan COSO küpü yerine 2017 yılında yapılan güncelleme ile aşağıda yer ilkeler ve helezon şekli benimsenmiştir.

COSO 2017 Kurumsal Risk Yönetimi bileşenleri aşağıdaki gibidir.

- Kurumsal Yönetim & işletme Kültürü

- Strateji & Hedef Belirleme

- Performans

- İnceleme & Revizyon

- İletişim ve Raporlama

Şekil 2-1 COSO 2017 Kurumsal Risk Yönetimi

(Coso, 2017: 6)

COSO,1985 yılında kurulduğu andan itibaren günümüze kadar iki konu üzerinde çerçeve yayınlamıştır. Bu konular iç kontrol ve kurumsal risk yönetimidir. İç kontrol ilk olarak 1992 yılında yayınlanmıştır. Bu çerçevenin ilk defa yayınlanmasından sonra 2013 yılında iç kontrol ile ilgili güncellenmiş ikinci çerçeve yayınlanmış olup iç kontrol ile ilgili güncelliğini korumaktadır. Kurumsal risk yönetimi ile ilgili 2004 yılında ilk çerçevesini yayınlayan COSO, 2017 yılının son çeyreğinde kurumsal risk yönetimde eksiklikler olduğunu düşünerek en güncel çerçevesini yayınlamış bulunmaktadır. Bizim ilgileneceğimiz çerçeve iç kontrol ile ilgilidir. İç kontrol – Bütünleşik Çerçeve'de iç kontrol bileşen sayısı 5 adet olup herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. 2013 yılında yayınlanan COSO İç Kontrol – Bütünleşik Çerçevesi'nde alt ilke sayısı 1992 yılında yayınlanan çerçeveye göre 20 ilkeden 17 ilkeye dönüşecek şekilde güncellenmiştir.

COSO 2013 İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve bileşenleri aşağıdaki gibidir.

- Kontrol ortamı
- Risk değerlendirme

- Kontrol faaliyetleri
- Bilgi ve iletişim
- İzleme

(COSO 2013 İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve iç kontrol ilkeleri kısmında detaylı olarak işlenecektir.)

2.7.2. İç Denetçiler Enstitüsü'ne Göre İç Kontrol

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından 1978 yılında yayımlanan " İç Denetim Meslek Uygulama Standartları'nda" iç kontrol geniş olarak ele alınmıştır. Çalışmada iç denetim faaliyet alanının, örgütün iç kontrol sisteminin etkinliğinin, yeterliliğinin değerlendirilmesi ve denetlenmesinden oluştuğu belirtilmiştir. Daha sonra İç Denetçiler Enstitüsü COSO raporu doğrultusunda 1999 yılında iç kontrolün tanımını yapmıştır. Bu tanıma göre; iç kontrol, işletme yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, finansal tablolar ile ilgili raporlar dahil olmak üzere finansal raporlama ve diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalar ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan, organizasyon faaliyetlerinde devamlılık temelinde bir seri eylem ve faaliyettir. **(Demirbaş, 2005: 169)**

2.7.3. IFAC(International Federation of Accountants, Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu) 400 No'lu Uluslararası Denetim Standardına Göre İç Kontrol

IFAC, mesleği güçlendirerek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunarak kamu yararına hizmet etmeye adanmış muhasebe mesleği için küresel bir kuruluştur. IFAC, 175'ten fazla üyeden ve 130'dan fazla ülkede ve iştirakten oluşmaktadır ve kamu uygulamaları, eğitim, devlet hizmeti, sanayi ve ticaret

alanlarında yaklaşık 3 milyon muhasebeciyi temsil etmektedir. **(Çevirimiçi) http://www.ifac.org/about IFAC 9 Haziran 2019)**

1977 yılında kurulan IFAC, muhasebeciler için meslek etiği, Uluslararası Denetim Standartları, Uluslararası Eğitim Standartları, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları geliştirilmekte ve yayınlamaktadır.

Uluslararası denetim ve güvence hizmetlerine kalite getirmek amacıyla denetim standartları geliştirmek ve yayınlamak üzere Federasyon bünyesinde oluşturulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (The International Auditing and Assurance Standards Board="IAASB") bir dizi denetim standartları oluşturarak yayınlamış bulunmaktadır. Bu standartlardan 400 numaralı Uluslararası Denetim Standardı Risklerin Belirlenmesi ve iç Kontrol başlığı altında muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin yapısını anlamak ve denetim riskini tespit etmek amacıyla düzenlenmiştir. (**İbiş, C., Çatıkkaş, Ö., 2012: 105)**

400 No'lu standardın asıl amacı finansal tabloların bağımsız denetiminde muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin yapısını anlamak, denetim riski ve bu riskin bileşenleri olan doğal risk, kontrol riski ve ortaya çıkarma riskinin belirlenmesinde denetçiye yol göstermektedir. Denetçi denetimi planlamak ve etkili bir denetim yaklaşımı geliştirmek için muhasebe ve iç kontrol sistemlerini yeterince anlamalıdır. Bu amaç kapsamında standartta yer alan düzenlemeler aşağıdaki başlıklardan oluşmaktadır. **(Çevirimiçi) http://www.ifac.org 9 Haziran 2019)**

- Giriş
- Doğal Risk
- Muhasebe ve İç Kontrol Sistemleri
- Kontrol Riski
- Doğal ve Kontrol Risklerinin Değerlendirilmesindeki İlişki
- Tespit Riski
- Küçük Ölçekli İşletmelerde Denetim Riski
- İç Kontrol Eksikliklerinin Bildirilmesi
- Kamu Sektörü Yaklaşımı

Bu standart toplam 52 paragraftan oluşmaktadır. Standardın iç kontrol ile ilgili kısmı giriş kısmı ile 49. paragrafta bahsedilen iç kontrol eksikliklerinin yer aldığı kısımdır.

2.7.4. AICPA Denetim Standartları ve İç Kontrol (American Institute of Certified Public Accountants)

Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü 1887 yılında kurulmuştur. İlk kurulduğunda kurumun adı "Amerikan Kamu Muhasebecileri Biriliği" idi. Daha sonrasında bu kurum "Amerika Muhasebeciler Enstitüsü" adını kullanmıştır. Kurum 1957 yıllında şu an kullandığı adını almıştır.

AICPA muhasebe ve denetim ilkelerini geliştirir. CPA'lerin denetimi yaparken takip edecekleri yolları belirleyen "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" mesleki örgüt tarafından oluşturulan Denetim Standartları Kurulu tarafından hazırlanır. (**İbiş, C., Çatıkkaş, Ö., 2012: 107)**

Muhasebe ve denetim konularında düzenleyici olan AICPA ilk önce 55 No'lu bildiriyi daha sonra güncellediği 78 No'lu bildiriyi sunmuştur. AICPA, 55 No'lu standardı 1988 yılında "Bir Finansal Tablo Denetiminde İç Kontrol Yapısının Dikkate Alınması" başlığı ile yayımlamış ilgili standart 1990 yılı başında yürürlüğe girmiştir.

55 No'lu standart, iç kontrol kavramını daha geniş kapsamda inceleyerek iç kontrolü tanımaya ve değerlendirmeye ilişkin bağımsız dış denetçinin sorumluluklarını arttırmaktadır. Standarda göre bir işletmenin iç kontrol yapısı, özel amaçların başarılmasında uygun bir güveni sağlamak için belirlenen politika ve prosedürlerden oluşmaktadır. SAS 55 ile "iç muhasebe kontrolü" ve "iç yönetim kontrolü" terimleri kaldırılarak iç kontrolün unsurları yeniden şekillendirilmiştir. Buna göre bağımsız denetim açısından, iç kontrol yapısını oluşturan temel unsurlar şunlardır. **(UZAY,1999: 11)**

- Kontrol Ortamı
- Muhasebe Sistemi
- Kontrol Yordamı (Prosedürleri)

Bu üç unsurun birleşmesi ile önemli hata ve hilelerin tespit edilerek düzeltilmesi ve bunlardan koruyucu politika ve prosedürlerin geliştirilmesi sağlanır. **(Robertson, 1990: 228)**

55 No'lu standardın kapsamı daha sonra 78 No'lu standartla büyük ölçüde değiştirilmiştir. COSO'nun iç kontrol tanımını aynen benimseyen 78 No'lu standart iç kontrol yapısı (Internal Control Structure) terimi yerine iç kontrol terimini (Internal

Control) kullanmıştır. 78 No'lu standarda göre iç kontrol aşağıda sınıflandırılan amaçlara ulaşmasını dikkate alarak yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere oluşturulan ve işletmenin yönetim kurulu, yönetici ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreçtir. **(Chorafas, 2001: 30)**

78 No'lu standartta dikkate alınan konular aşağıdaki gibidir.

- Finansal raporlamanın güvenilirliliği,
- Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği,
- Yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk.

2.7.5. Sarbanes – Oxley Yasası

Sarbanes – Oxley, ABD ve Avrupa'da yaşanılan ekonomik krizler, ekonomik skandallar (Enron, Worldcom gibi) neticesinde ortaya çıkan kurumsal yönetişim (corporate governance) gereksinim sonucunda gelişen bir yasadır. Kurumsal yönetişim, yatırımcılar arasındaki problemlerin çözümüne ve şirketin çıkar sahipleri ve paydaşları arasındaki çıkar çatışmalarının uzaklaştırılmasına yardımcı olan ve oldukça popüler olmaya başlayan bir kavramdır. Ayrıca, dünya çapında görülen "Kurumsal Yönetişimi İyileştirme" çalışmalarının yoğunluğu nedeniyle hükümetlerin ve iş dünyasının öncelikli gündem maddelerinden biri olmuştur. Şirket skandallarından sonra kurumsal yönetişim ile ilgili "çok daha sıkı" yasal düzenlemelerin "derlenmiş şekli" olarak adlandırılan Sarbanes – Oxley yasası, 30 Temmuz 2002'de yürürlüğe girmiştir. Yasa, ABD Sermaye Piyasası Kurulu'na (Securitiesand Exchange Commision – SEC) kayıtlı şirketlerin, finansal raporlama üzerindeki iç kontrollerin etkinliğini değerlendirecek bir iç kontrol sistemi oluşturmayı öngörmektedir. **(Eryılmaz, 2009:1)**

Yasanın 302 ve 404 numaralı maddeleri çerçevesinde şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki risklerin belirlenmesi, belirlenen risklere ilişkin kontrollerin dokümante edilmesi ve değerlendirilmesi zorunlu tutulmuş, kontrollerin etkinliğinden şirket yöneticileri direkt olarak sorumlu tutulmuştur. Yasa ile birlikte gelen ağır cezai yaptırımlar şirket yöneticileri başta olmak üzere tüm çıkar sahiplerini ve bağımsız

denetçileri derinden etkilemiş, yasaya tabi tüm şirketler finansal raporlamaya yönelik iç kontrollerinin iyileştirilmesi için kapsamlı projeler başlatmışlardır. **(Çevirimiçi) http://(www.pwc.com.tr, 9 Haziran 2019)**

Yasanın başlıca hedefleri aşağıdaki gibidir.

- Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nu kurmak
- Denetim komitelerine yeni kurallar getirmek,
- Sorumlulara yeni ceza düzenlemeleri yapmak,
- Danışmanlık hizmetlerini kısıtlamak ve finansal raporlama ve denetime yeni süreçler eklemek yoluyla denetçi hatalarıyla karşılaşma sıklığını azaltmayı hedeflemektedir.

2.7.6. INTOSAI(Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü)

INTOSAI, 1953 yılında Küba SAI Başkanı Emilio Fernandez Camus'un girişimi ile kuruldu. **(Çevirimiçi),http://www.intosai.org/about-us.html 6 Haziran 2019)** Örgütün kurulma nedeni kamu sektöründe iç kontrol sisteminin öneminin giderek artması ve etkin bir iç kontrol sisteminin kurulma ihtiyacından ortaya çıkmıştır. 50 yıldan fazla bir süredir, yüksek denetim kurumları için bilgi gelişimini ve transferini teşvik etmek, dünya çapında devlet denetimini geliştirmek ve mesleki kapasitelerini arttırmak üye SAI'lerin kendi ülkelerinde üye olmak ve etkisini arttırmak için kurumsallaşmış bir çerçeve sağlamıştır. Kılavuzda yer alan iç kontrol standartları aşağıda Tablo 2-1'de gösterilmiştir.

Tablo 2-1 INTOSAI İç Kontrol Standartları

Genel Standartlar	Ayrıntılı Standartlar
*Makul Güvence	*Belgeleme
*Destekleyici Tutum	*İşlemlerin zamanında yapılması ve uygun kaydı
*Dürüstlük ve Yeterlilik	*İşlemlerin onayı ve uygulanması
*Kontrol Hedefleri	*Gözetim
*Gözetim	*Kaynak ve kayıtlara ulaşma ve sorumluluk

(Sakin, 2017: 12)

INTOSAI'nın yayımladığı kılavuzun yetersiz olduğu fark edildikten sonra kurum COSO'nun iç kontrol çerçevesi ile uyumlu bir şekilde ve değişen koşullara göre kılavuzu 2001 yılında güncellemeye karar vermiştir.

2004 yılında ise; "Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzu" nu yayımlamıştır. Bu kılavuz kamu sektörünün özelliklerini dikkate aldığından kamu kurumları arasında iç kontrol sisteminin geliştirilmesi amaçlanmıştır.

2.7.7. COCO Modeli (Canadian Institute of Chartered Accountants) ve İç Kontrol

COCO Standardı, Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü(Canadian Institute of Chartered Accountants) tarafından 1995 yılında yayımlanmıştır. İç kontrol sistemi ile ilgili yapılmış kapsamlı çerçevelerden ikincisi olan COCO Standartları uluslararası nitelik kazanmıştır.

COCO ilkeleri işletmenin amaçlarına ulaşmada üç faaliyete odaklanmaktadır. Bu faaliyetler;

- Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği

- İç ve dış raporlamanın güvenilirliği

- Yasal düzenlemelere ve iç politikalara uyum

(Sakin , 2017: 10)

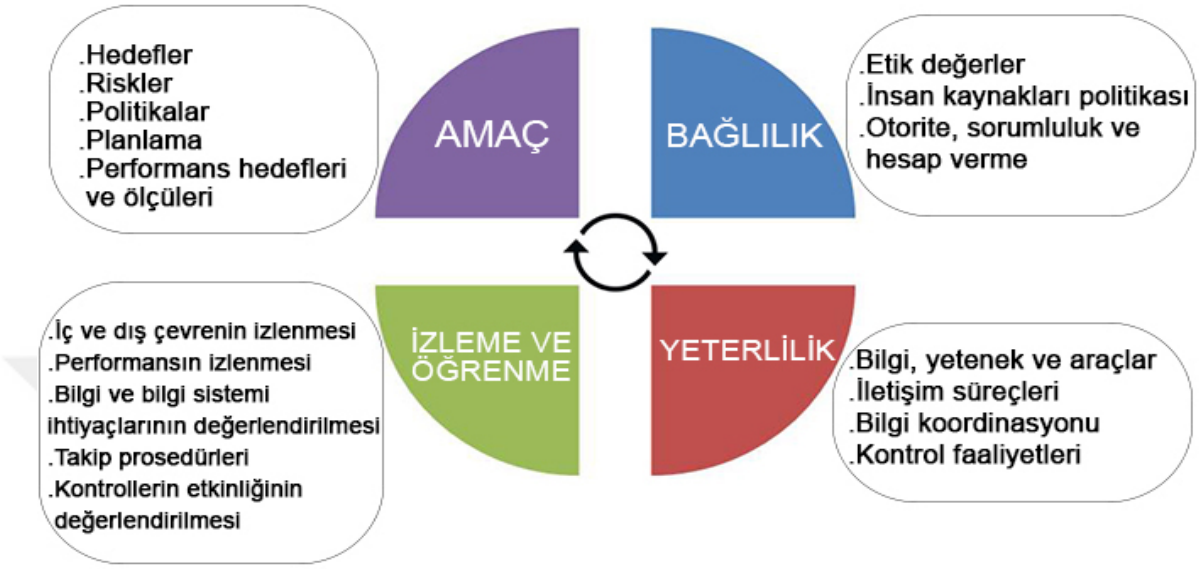
COCO kriterleri aşağıda dört başlık altında gruplandırılmıştır.(**Root, 1997: 148)**

- **Amaç:** Organizasyonun yönünü tayin eder. Bu başlık altında, organizasyonun amaçları, risk yönetimi, planlar ve performans hedefleri bulunmaktadır.

- **Bağlılık:** Organizasyonun kimliğini ve etik değerlerini, insan kaynakları politikalarını, yetki ve sorumlulukları ve karşılıklı güveni kapsamaktadır.

- **Yeterlilik:** Çalışanların, bilgi sistemlerinin ve kontrol faaliyetlerinin sahip olması gereken nitelikleri belirler.

- **İzleme ve öğrenme:** Kurumsal gelişmenin ve çevresel değişimin sürekli izlenmesini sağlar. Performansın, bilgi sistemlerinin ve kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesini ve iş takip yöntemlerini içerir .
  (Erdoğan, 2005: 87-88)



Şekil 2-2 COCO Çerçevesi

(Sakin , 2017: 11)

Ulusal Düzenlemeler

İç kontrol ile ilgili Türkiye'de yapılmış düzenlemeleri 5 başlık altında inceleyeceğiz.

- SPK Düzenleme Tebliği
- 5411 sayılı Bankacılık kanunu ve İç Kontrol
- BDDK iç Sistemler Hakkında Yönetmelik ve İç Kontrol
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Kontrol ile İlgili Düzenlemeler

- Yeni Türk Ticaret Kanunu

2.7.8. SPK Düzenleme Tebliği

Ülkemizde iç kontrol sistemine ilişkin temel Sermaye Piyasası Kanunu(SPK) düzenlemesi 1996 tarih ve Seri:X, No:6 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ" e dayanmaktadır. Yine SOX yasasını takiben, SPK Tebliği'nde de SOX paralelinde değişiklikler yapılmıştır. SOX'un Türkiye versiyonu olarak kabul edilebilecek (Seri:X, No:19) SPK Tebliği ile ülkemizin uygulamasına sokulan düzenleme hükümleri, bilahare SPK'nın 12.06.2006 tarih ve (Seri:X, No:22) "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'e aktarılmıştır ve uygulanmaktadır. **(SPK, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, "Seri:X, No:23, Resmi Gazete, 27.07.2006-26241)** Daha sonra bu tebliğde değişikliklere yönelik 27.07.2006 tarihli SPK tarafından (Seri:X No:23) Tebliğ yayınlanmıştır. **(SPK,2006)**

SPK düzenlemesine göre iç kontrol sistemi, yönetim poitikalarına uymak da dahil olmak üzere, işlerin düzenli ve etkin yürütülmesi,varlıkların korunması hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve belirlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz olması ve mali bilgilerin güvenilir olarak zamanında temin edilmesi amacıyla işletmede uygulanan organizasyon planı ile bunlara ilişkin tüm yöntemleri kapsamaktadır. **(Tunçay, 2011: 36),**

2.7.9. 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu ve İç Kontrol

01 Kasım 2005 tarihinde yürürlüğe giren 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun İç Sistemler konu başlığı altındaki ikinci bölümün 29-32. maddelerinde bankalar tarafından oluşturulması gereken iç sistemler (iç kontrol , iç denetim ve risk yönetim sistemleri) hakkında çeşitli yükümlülükler düzenlenmiş , 29. maddede de "Bankalar, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi, kontrolünün sağlanması, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm şube ve konsalidasyona tabi ortaklıklarını kapsayan yeterli ve etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi kurmak ve işletmekle yükümlüdürler. İç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin kuruluşuna, işleyişine, yeterliliğine, oluşturulacak birimlere, icra edilecek faaliyetlere, üst yönetimin görev ve sorumlulukları ile Bankacılık Düzenleme

ve Denetleme Kurumu'na yapılacak raporlamalara ilişkin usul ve esaslar kurulca belirlenir." İfadesine yer verilmiştir. (**İbiş, C., Çatıkkaş, Ö., 2012: 113)**

2.7.10. BDDK iç Sistemler Hakkında Yönetmelik ve İç Kontrol

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun tebliğinde 11.madde iç kontrol sistemi ile ilgilidir. Önemli yanlışlık riski oluşturacak unsurların dikkate alınmasında ve bağımsız denetim tekniklerinin türü, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesinde iç kontrol sisteminden yararlanılır. Bağımsız denetçi, iç kontrol sisteminin tasarımını ve işleyişini inceler, önemli yanlışlık riskini önleme, ortaya çıkarma ve düzeltme kapasitesine sahip olup olmadığını değerlendirir. **(BDDK, "Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Tebliğ Taslağı, 11.madde)**

İç kontrol sisteminin işleyişi, bankanın faaliyetlerine ve mevzuatın gerektirdiği yapıya uygun şekilde tasarlanıp tasarlanmadığı ve yeterince etkin kullanılıp kullanılmadığı analiz edilmek suretiyle değerlendirilir. Uygun olmayan bir biçimde tasarlanan iç kontrol sistemi, bankanın iç kontrol sisteminde yetersizliğini gösterir. Bu durum, bağımsız denetçi tarafından banka yönetim kuruluna bildirilir. **(BDDK," Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Tebliğ Taslağı,11.madde)**

2.7.11. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Kontrol ile İlgili Düzenlemeler

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre iç kontrol; " idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür. Görev ve yetkileri çerçevesinde, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve

kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir.” **(5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu: Madde:55)**

2.7.12. Yeni Türk Ticaret Kanunu

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu 1 Ocak 1957 tarihinden 1 Temmuz 2012 yılına kadar geçerliliğini korumuştur. Yeni Türk Ticaret Kanunumuz 1 Temmuz 2012 yılından itibaren yürürlülüğe girmiştir.

Yeni TTK'nın içeriğinde kurumsal yönetim yaklaşımı benimsenmektedir. Bu kapsamda kurumsallaşmanın sağlanması için Risklerin Erken Teşhisi Komitesi, Kurumsal Yönetim Komitesi ve Denetim Komitesi gibi yönetim kurulu komiteleri kurulması gerekmektedir. Bu uygulama tüm firmalar için geçerli olacaktır. Aslında TTK'nın 366 ve 378.maddesi ile komite oluşturulmasına ilişkin hükümlere yer verilmiş ve konuya ilişkin olarak TTK'nın 366. Maddesinin ikinci fıkrasında yönetim kurulunun işlerin gidişatına bakmak, kendisine arz olunacak hususları hazırlamak, bütün önemli meseleler, özellikle bilançonun tanzimi hakkında karar vermek ve kararların tatbikine nezaret etmek üzere üyelerden yeterince komite veya komisyon kurulabileceği ifade edilmiştir. Madde 378'de "Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketlerin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi ve bunun için gerekli önlem ve çarelerin uygulanması amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırma ve geliştirmekle yükümlüdür." şeklinde yer almıştır. Yönetim kurulu bu maddelere dayanarak komite ve komisyonlar kurabilecek olup, adı geçen komite ve komisyonlar esas sözleşmede kararlaştırılabileceği gibi yönetim kurulu tarafında da oluşturulabilecektir. Söz konusu komite ve komisyonlarda yönetim kurulu üyesi olmayan kişileri de görevlendirebilecek olup, komite ve komisyonlar tamamen bu kişilerden de oluşabilecektir. Bu çerçevede iç kontrol konusunda yönetim kurulu üyelerinden oluşmayan bir komite kurulabilecektir. Ancak söz konusu komitenin görevi tamamen hazırlık niteliğinde olup, iç kontrol konusunda yönetim kurulunu haberdar etmek ve yönetim kurulunun aydınlanmasına hizmet etmek olacak, son söz yönetim kurulundan olacaktır. (**İbiş, C., Çatıkkaş, Ö., 2012: 115)**

2.8. İç Kontrolün Nitelikleri

İç kontrol sisteminin niteliklerini aşağıdaki gibi gösterebiliriz.

- İç kontrol sistemi bir zorunluluktur.
- İç kontrol sistemi kurumun tüm faaliyetlerini kapsar.
- İç kontrol sistemi tamamlayıcı bir süreçtir.
- İç kontrol sistemi hedeflere ulaşmayı kolaylaştırır.
- İç kontrol sisteminde hedefler ile iç kontrol bileşenlerinin ilişkisi çok yoğundur.
- İç kontrol sistemi riskleri karşılamak için makul güvence sağlar.
- İç kontrolün etkinliği ile ilgili sınırlar vardır.
- İç kontrol sistemi yönetim ve diğer personel tarafından hayata geçirilir.

İç kontrolün niteliklerini başlıklar halinde daha detaylı olarak inceleyeceğiz.

a) **İç kontrol sistemi bir zorunluluktur:** İç kontrol süreçleri uygulamanın amacı, insanlara riski yönetmeleri konusunda yardımcı olmak, dolayısıyla da kurumun hedeflerine ulaşmasını sağlamaktır. İyi yönetilen hiçbir kurum belirli iç kontrolleri almadan olamaz**. (Akyel, 2010: 85)**

b) **İç kontrol sistemi kurumun tüm faaliyetlerini kapsar:** İşletmede gerçekleşen tüm faaliyetler iç kontrol sistemine dahil olup bu sistemin dışında düşünülemez. İşletmeye ait tüm mali ve mali olmayan işlemler, işletmenin varlıkları, işletme çalışanı ve yönetimi bu sistemin içerisinde yer almaktadır.

c) **İç kontrol sistemi tamamlayıcı bir süreçtir:** İç kontrol tek bir olay ya da tek bir durum olmayıp, bir kurumun faaliyetlerinin içine nüfuz eden bir dizi eylemdir. Bu eylemler bir kurumun faaliyetleri boyunca süreklilik temelinde

meydana gelirler. Yönetimin kurumu çalıştırma tarzına sinmiş olup bünyeseldir. İç kontrol sistemi kurumun faaliyetlerine sıkıca bağlanmış olup kurumun alt yapısı içine yerleştirildiğinde çok fazla etkilidir ve kurumun temelinin ayrılmaz bir parçasıdır. **(INTOSAI GOV 9100, 2004: 7)**

d) **İç kontrol sistemi hedeflere ulaşmayı kolaylaştırır:** Etkin iç kontrol sistemine sahip bir işletmenin hedeflerine ulaşması daha kolay olacaktır. İç kontrol sistemi ile işletme hedefleri paralel olmalıdır. İç kontrol genel hedeflerin ayrı ayrı değil, birbirlerine bağlı bir dizi olarak başarılmasına elverişli biçimde düzenlenmelidir.

e) **İç kontrol sisteminde hedefler ile iç kontrol bileşenlerinin ilişkisi çok yoğundur:** Bir kurumun neyi başarmaya çalıştığını gösteren asıl hedefler ile bu hedefleri gerçekleştirmesi için nelere ihtiyaç duyulduğunu gösteren iç kontrol sistemi unsurları arasında doğrudan bir bağlantı vardır. **(Tümer: 2010: 29)**

f) **İç kontrol sistemi riskleri karşılamak için makul güvence sağlar:** İşletmeler amaç ve hedeflerine ulaşmak için birçok riske maruz kalabilirler. İç kontrol sistemi, işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşmasında ve maruz kalacağı riskleri en az maliyet ve kayıp ile aşmasında çok önemli bir paya sahiptir. İç kontrol sistemi ne kadar etkin olursa olsun işletmenin genel hedeflerini gerçekleştirilmesi konusunda mutlak güvence sağlanamayacağından iç kontrol sistemi makul güvence sağlayabilir.

g) **İç kontrolün etkinliği ile ilgili sınırlar vardır:** Etkin bir iç kontrol sistemi işletmenin hedeflerine ulaşma olasılığını arttırmaktadır. Ancak iç kontrolün yanlış tasarlanması veya istenilen şekilde işlememesi işletmenin hedeflerine ulaşma noktasında iç kontrolden katkı almamasına neden olacaktır. İç kontrol sistemleri uygun bir şekilde tasarlanmış olsalar da kesin bir güvence yerine makul bir güvence sunarlar. Kesin bir güvence yerine makul bir güvence sunmaları iç kontrol sisteminin çeşitli limitlerinin olmasından kaynaklanmaktadır. **(Sakin, 2017: 26)**

h) **İç kontrol sistemi yönetim ve diğer personel tarafından hayata geçirilir:** Yönetim ve her düzeydeki personel kurumun misyonu ve genel hedeflerini başarması için riskleri karşılayan ve makul güvence sağlayan iç kontrol sürecine müdahil olmak durumundadır. Bir örgüt yöneticilerinin sorumlu olduğu faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili düzenlemeler ve kurallar dizisi olarak bilinen iç kontrolde ve bu kural ve düzenlemelerin gerçekte uygulanmasında yönetimin ve personelin yer alması bir zorunluluktur. **(Hepworth, 2002:1)**

2.9. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

İç kontrol sisteminin amaçları aşağıda yer alan altı başlık altında belirtilmiştir.

- İşletmenin faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini sağlamak
- İşletme varlıklarının korunması
- Hata ve hilelerin önlenmesi
- Muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve tamlığının sağlanması
- Finansal bilginin zamanında hazırlanması
- İşletme politikalarına, yasalara ve mevzuata uyumun sağlanması

(Sakin, 2017: 19)

2.9.1. İşletme Faaliyetlerinin Etkinliği ve Verimliliği

Bir işletmede gerçekleşen maliyetler planlanan maliyetlerin altında ise kaynakların doğru kullanıldığı söylenebilir. Doğru ve uygun zamanda en az kaynak kullanılarak işletme amaçlarına ulaşılabilmesi de kaynakların verimli kullanıldığını gösterir. Etkinlik ise, belirlenmiş amaçlara ulaşma derecesi olarak tanımlanabilir. Bu durumda etkin bir iç kontrol sistemi, ancak planlanan hedeflerle gerçekleşen hedefler, arasındaki sapmalar kabul edilebilir seviyede olduğunda sağlanabilir. **(Erdoğan, 2009:28)**

İşletmelerin hedeflerine ulaşabilmesi için yöneticiler belli strateji ve yöntemler geliştirmelidir. Yöneticinin belirlemiş olduğu bu stratejiler belirli planlar üzerinden yürütülür. Yöneticinin belirlemiş olduğu hedef ve karar alma durumları belirli bir süreci ifade etmektedir. Bu süreç içerisinde hedefe ulaşıncaya kadar çok sayıda risk ile karşılaşılmaktadır. Hedeflere ulaşmak için yapılan risk tespiti ve alınan önlemler iç kontrol sisteminin önemli bir parçasıdır. Örneğin; bir bankanın müşterisine internet bankacılığı üzerinden para transferini gerçekleştirmesi için sunulacak bankacılık hizmeti güvenilir, kullanışlı ve sade olmalıdır. Müşterinin sistem açığı nedeniyle yapacağı bir hata sonrası bu hatanın telafi edilebileceği bir sistemin mevcut olmaması, müşteri bilgilerine kolayca erişebilmesi, internet sitesindeki güvenlik açıklıkları gibi birçok risk faktörü işlemin hızlı ve doğru yapılmasını engelleyecek risklere örnek olarak verilebilir. Güvenilir, kolay kullanımlı, anlaşılır ve sade bir internet sitesinin kurulması ürün ve hizmetlerin iyi sunulabilmesi için ortamın hazırlanabilmesi ise, iç kontrol sisteminin bir parçasıdır.

2.9.2. İşletme Varlıklarının Korunması

İşletmenin fiziksel varlıkları çalınmaya, yanlış kullanılmaya uygun olduğundan bu olumsuzlukları önlemeye yönelik kontrol unsurlarını oluşturmak iç kontrol sistemin temel amacıdır. **(Türedi, 2012: 28)**

Varlıkların korunması için işletme yönetimi tehdit oluşturabilecek riskleri belirlemeli ve gerekli önlemleri almalıdır. Etkili ve iyi yapılandırılmış bir iç kontrol sisteminde işletme varlıklarının karşılaşacağı olumsuz durum ve riskler nedeniyle katlanacağı zarar olasılığı en az seviyeye indirilmiş olacaktır. Örneğin; bir bankanın kıymetli evraklarının muhafaza edildiği Çek-Senet bölümünde birçok müşteriye ait ve tahsil edilmeyi bekleyen çek,senet vb. gibi kıymetli evrakların korunması hangi eşyalarda ya da eşyalarla sağlanacaktır? Bankada bu evrakların muhafaza edileceği yerler için yüksek seviyede güvenlik tedbirlerinin alındığı ve özel yetki verilmiş kartlar ile giriş yapabilen personelin kullanacağı özel bir odanın olması gerekmeyecek midir? Bu kıymetli evrakların personeller tarafından çalınması, işletme varlığının kötüye kullanılması riskini azaltmak için ne gibi önlemler alınmalıdır? Soruları yanıtlayabilmek zarar görme ihtimalini en az seviyeye indirmek için iyi yapılandırılmış bir iç kontrol sistemine ihtiyaç duyulacaktır.

2.9.3. Hata ve Hilelerin Önlenmesi

Hata, bilinçli olarak yapılmayan yanlışlıkları ifade etmektedir. Örneğin; işletmeye ait 5.000 TL'lik alacağın tahsil edilip işletme kasasına eklenmesi ancak muhasebe kaydının yapılmasının unutulması bir hatadır. Hile ise bilinçli olarak yapılan yanlışlıklardır.

İşletme personeli, yönetimden sorumlu kişiler ya da üçüncü kişilerin bilinçli olarak menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmasıdır. **(Güredin, 2007:134)**

İşletme personelinin işletme alacağını kendi zimmetine geçirerek muhasebe kaydını yapmaması, işletme yönetiminin işletmeye ait finansal tablolarda değişiklikler yapması işletmeye ait finansal verileri daha cazibeli bir hale getirmesi ile finansal tablo ilgililerini gerçek dışı verilerle aldatması hileye örnek olarak gösterilebilir.

Hata ve hilelerin önlenmesi iç kontrolün bir amacı olmasına karşın hata ve hilenin doğalarının birbirinden farklı olması bu konuda oluşturulacak prosedürleri etkilemektedir. Bu nedenle işletmeler hata ve hile oluşmasına yol açabilecek risk unsurlarını belirledikten sonra hata ve hile olasılığının doğasına uygun kontrolleri geliştirmek durumundadır. **(Sakin, 2017: 21)**

2.9.4. Muhasebe Kayıtlarının Doğruluğu ve Tamlığı

İşletme yönetimi ve ilgili taraflar alacakları kararlarda genellikle muhasebe bilgilerinden yararlanırlar. Etkin bir iç kontrol sistemi ile muhasebe bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliği sağlanmaya çalışılır. Muhasebe bilgilerinin doğruluğu, finansal işlemlerin kaydedilip raporlamasında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (GKGMİ) ve ilgili yasalara uyulduğunu; güvenilirliği ise; belge ve kayıtların gerçekleri yansıttığını kayıt dışı bırakılmış işlemlerin olmadığını ifade eder. **(KEPEKÇİ, 1994: 19)**

Örneğin; üretim işletmesi olarak faaliyet gösteren bir firmanın ticari mal üretimi için almış olduğu malzemelerin faturasının alınmaması işletmenin ödeme yaptığını kanıtlaması açısından işletmeyi zora sokacaktır. Buna ilave olarak işletmenin varlığı ve alışları yanlış raporlanacaktır. Yapılan tüm alışların doğru ve tam olarak

faturalanması ve gerekli kayıtların yapılması için uygun prosedürlerin oluşturulması gerekecektir.

Muhasebe kayıtları doğru ve tam olan bir işletmenin finansal tabloları raporlama standartlarına uygun olarak oluşturulmuştur. Finansal tabloların yasal mevzuata uygun olması işletmenin bağımsız denetim faaliyetlerinde güvence almasını sağlayacaktır. Finansal raporlamanın yanlış hazırlanması ve standartlara uygun olmaması nedeniyle karşılaşılacak olası zararlar minimize edilmiş olacaktır. Muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olması işletme yönetiminin alacağı kararlarda çok büyük öneme sahiptir. Muhasebe kayıtlarının eksik ve hatalı olması işletme performansının yanlış değerlendirilmesine ve beklenmedik zarar ve maliyetlere neden olabilir.

2.9.5. Finansal Bilginin Doğru ve Zamanında Hazırlanması

Finansal bilginin doğru ve zamanında hazırlanması işletmenin sunacağı rapor kanalı açısından farklı sonuçlar doğurabilir. Finansal bilgi iç ya da dış raporlama ile ilgili olabilir.

Dış raporlama ile ilgili finansal bilgi genellikle yasal mevzuat çerçevesinde hazırlanması ve sunulması gereken bilgilerdir. **(Sakin, 2017: 23)**

İç raporlamaya yönelik finansal bilgiler ise işletmenin karar alma faaliyetlerinde kullanılmaktadır. Bu raporlamaların doğru ve zamanında hazırlanmaması sonucunda işletmeyi zarara uğratacak durumlar ortaya çıkabilir.

2.9.6. İşletme Politikaları, Yasalar ve Mevzuata Uyum

Her işletmeyi ilgilendiren ve uyulması zorunlu yasa ve düzenlemeler bulunmaktadır. Bu yasa ve kurallar aynı zamanda işletmelerin belirli bir düzende çalışmalarını da zorunlu kılarlar. İç kontrol sisteminde yasa ve düzenlemelere uygunluğu sağlama amacı ile gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Bu yasa ve kurallar faaliyet izninin olmamasından, iş ve işçi sağlığı düzenlemelerine uygunluğa kadar çok geniş bir aralıkta bulunmaktadır. **(Messier vd., 2006)**

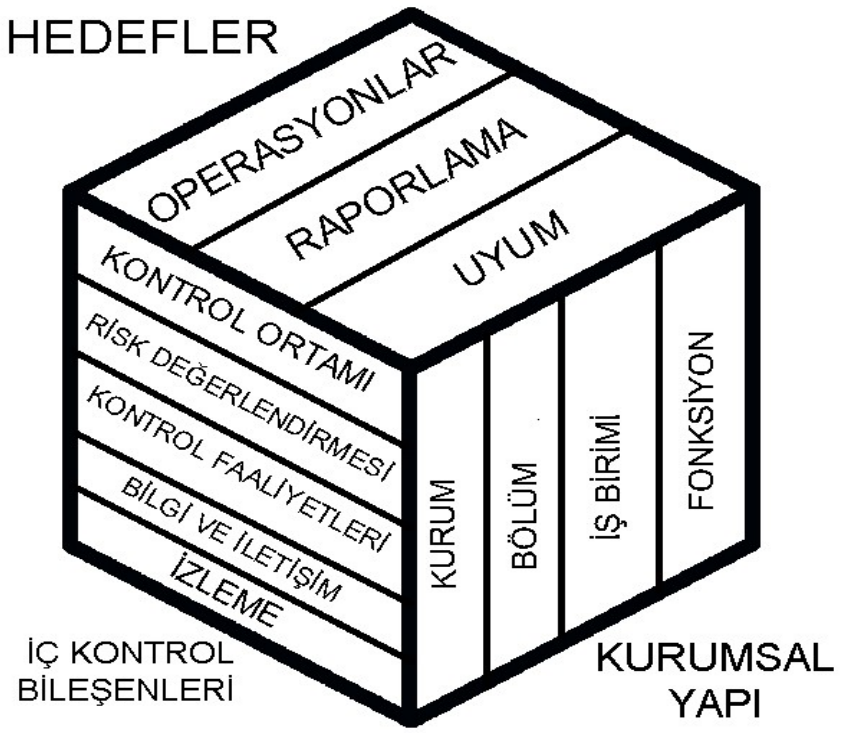
2.10. İç Kontrol Sistemi Bileşenleri ve Alt İlkeleri

İç kontrol ilkelerinin temel işlevi ilgili iç kontrol bileşenlerinin daha iyi anlaşılmasının sağlanmasıdır. 1992 yılında yayımlanan COSO çerçevesindeki ilkelerin detayda kaldığına yönelik eleştiriler ve ekonomi ve teknoloji alanındaki gelişmeler nedeniyle yeni çerçevede iç kontrol ilkeleri daha açık bir şekilde yer bulmuşlardır. **(Karakoç ve Özdemir, 2016: 148)**

COSO tarafından yayınlanan iki çerçeve vardır.İlk çerçeve 1992 yılında yayınlanan ve 2013 yılında revize edilen İç Kontrol- Entegre Çerçevesi(Internal Control – Integrated Framework) , diğer çerçeve ise, 2004 yılında yayınlanan "Kurumsal Risk Yönetimi – Entegre Çerçevesi"dir.(Enterprise Risk Management – Integrated Framework). COSO, Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesinde de bir revizyona giderek 2017 yılında, "Kurumsal Risk Yönetimi- Riskin Strateji ve Performansla Uyumlaştırılması" (Enterprise Risk Management – Aligning Risk with Strategy and Performance) çerçevesini yayınlamıştır. (**Güler ve Arkın, 2018:46)**

Günümüzde teknolojinin çok hızlı şekilde ilerlemesi ve teknolojinin dönüşümü genel anlamda işlemlerin daha kolay yapılmasını, bilgiye erişimin daha hızlı ve kolay olmasını sağlarken yeni risklerin ortaya çıkmasına da ortam hazırlamaktadır. İşletmeler her yeni teknoloji kullanımı ile yeni risklere ve daha karmaşık mevcut risklere maruz kalmaktadır. İşletmelerin bu risklere karşı önlemler alması gerekmekte ve kendi kontrol sistemlerini oluşturmaları kaçınılmaz olmaktadır. İşletmelerin plan ve hedeflerini gerçekleştirebilmeleri etkin ve iyi kurgulanmış iç kontrol sistemine sahip olmaları ile yakından ilişkidir. İç kontrol sisteminin işletmeler için çok önemli olduğunun farkında olan COSO 2013 yılında, 1992 yılında yayınladığı çerçevesini güncelleyerek bu yapının önemine dikkat çekmiştir.

COSO 2013 İç Kontrol – Bütünleşik Çerçevesi toplam 17 ilkeden oluşmaktadır. 1992 yılında yayınlanan çerçeveye göre ilke sayısı 20'den 17 ilkeye düşürülmüştür. Bu çerçeveye ait benimsenen Coso küpü(bileşenleri) ve ilkeleri aşağıdaki gibidir.



Şekil 2-3 COSO 2013 Bütünleşik Çerçeve

(Moeller ,2007: 5)

Tablo 2-2: COSO 2013 Çerçevesi İç Kontrol İlkeleri

Kontrol Ortamı	1.Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık 2.Yönetim kurulunun bağımsız olarak iç kontrol sistemini izlemesi 3. Raporlama ilişkilerinin, yetki ve sorumluluklarını belirlemesi 4.Uzmanlaşmaya önem verilmesi 5. Hesap verebilirliğin güçlendirilmesi
Risk Değerlendirme	6. Hedeflerin açık ve net olarak belirlenmesi 7.Risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi 8.Suistimal risklerinin değerlendirilmesi 9.Önemli değişikliklerin kurumu etkileme potansiyelinin değerlendirilmesi
Kontrol Faaliyetleri	10. Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi 11. Teknoloji üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi 12.Kontrol faaliyetine ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulması
Bilgi ve iletişim	13. Faaliyetlerle ilgili kaliteli bilginin temin edilerek kullanılması 14.Hedefler, sorumluluklar vb. bilgilerin çalışanlarıyla paylaşılması 15.Kurum dışı ilgili taraflarla iletişim kurulması
İzleme	16.Sürekli ve özel değerlendirmeler yapılması 17. Eksikliklerin değerlendirilmesi ve ilgili taraflara bilgi verilmesi

(Bulut, 2015:15)

İç kontrol sisteminin ilkeleri bileşenler üzerinden detaylı olarak anlatılacaktır.

2.11.Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, iç kontrolün temel unsurudur. Yani, iç kontrolün ne kadar başarılı olabileceği, içinde bulunduğu kontrol ortamına bağlıdır. Kontrol ortamı, kurumun iş görme biçimini ifade eder. İşletmedeki her birey, sorumluluklarını ve yetkilerinin sınırını iyi bilmelidir. Çünkü kontrolün gerçekleştirilmesinde en önemli rolü çalışanlar oynar. **(Saltık, 2007: 61)**

Kontrol ortamı, yönetimin ve çalışanların iç kontrole olumlu bir bakış sağlamasını, personelin yeterliliğini; etik değerleri, dürüst ve ahlaklı bir yönetim anlayışını, iş bölümünün olmasını, çalışanların yetki ve sorumluluklarının açık ve anlaşılır bir şekilde belirlenmesini sağlar. Yönetimin kontrole yönelik yaklaşımı iç kontrole vermiş olduğu önemin bir göstergesidir. Bu nedenle yönetim kontrole yönelik yapmış olduğu her desteğini işletme çalışanlarına ileterek etkin bir iç kontrol sistemi oluşturmaya çalışmalıdır.
Örneğin; küçük bir işletmede yönetimin temizliğe verdiği önem o işletmede temizliğin ön planda olmasını sağlayacak yazılı olmayan kuralların oluşmasına ve işletme çalışanlarınca uygulanmasını sağlayacaktır. Bu işletmenin müşterileri işletmeye ne zaman giderse gitsinler işletmenin temiz olduğundan emin olacaklardır. Bu durumun en önemli sebebi işletme yönetiminin temizliğe verdiği önemin çalışanlar arasında yaygınlaşarak yazılı olmayan temel bir kural haline gelmiş olmasındandır.

İşletmelerin tarihi de kültürü de kontrol ortamının oluşmasında büyük bir etkiye sahiptir. Örneğin; nesliler boyunca varlığını sürdüren işletmelerden Karaköy Güllüoğlu baklavalarının lezzetinin ve kalitesinin uzun yıllarca bozulmamasının nedeni işletmede ilk günden beri var olan kalite ve lezzet kavramlarının ustalar ve çıraklar arasında iyi bir şekilde harmanlanması ile devam etmektedir. Bu işletmede baklavaların kalite ve lezzetinden ödün verilmeyeceği tüm yönetim ve işletme çalışanlarınca bilinmekte ve uygulanmaktadır.

COSO modeline göre kontrol ortamı, çalışanların iç kontrol bilincinin oluşmasını sağlayarak diğer unsurlar için temel oluşturmaktadır.

Kurumlarda;

- Üst yönetimin iç kontrol sistemini benimsemesi ve teşvik etmesi,

- Kurum misyonu ve stratejik hedeflerin belirlenmiş olması,
- Kişisel ve mesleki dürüstlük ve Etik Kuralların benimsenmesi,
- Kurumun organizasyon yapısı, yetki, görev ve sorumluluk dağılımının belirlenmesi,
- İnsan kaynakları yönetiminin işletilmesi,
- Tüm faaliyetlere ilişkin iş tanımları ve iş süreçlerinin belirlenmesi

kontrol ortamının temel unsurlarının kurumda mevcut olması iç kontrol sisteminin etkin ve verimli olmasını sağlayacaktır. **(Derici, 2012: 88-89)**

2.11.1. Kontrol Ortamı Bileşenleri

COSO İç Kontrol yapısına uygun kontrol ortamı ilkelerini şu şekilde sıralayabiliriz **(COSO, 2013: 6)**

- Dürüstlük ve ahlaki değerlere bağlılık,
- Yönetimin çalışma şekli ve felsefesi
- Yetki ve sorumluluk
- İşletme yapısı
- İnsan kaynakları politika ve uygulamaları
- İç kontrol sisteminin yönetim kurulu tarafından gözetilmesi sorumluluğu

2.11.1.1. Dürüstlük ve Ahlaki Değerlere Bağlılık

Dürüstlük ve ahlaki değerlere bağlılık ilkesi, kontrol ortamının temel ilkelerini oluşturmakla birlikte diğer iç kontrol unsurlarını da etkilemektedir. Dürüstlük ve meslek ahlakı değerleri, yönetimin işletme çalışanlarını dürüst ve ahlaki olmayan davranışlarda bulunmaya sevk eden hususların azaltılması ve ortadan kaldırılmasıyla ilgili eylemlerini içermektedir (**ALVİN ve LOEBBECKE, 1994: 276)**

Dürüstlük ve meslek ahlaki değerleri konusunda aşağıdaki genel şartların sağlanması gerekmektedir.

- İç kontrol yapısı yönetim ve çalışanlar tarafından sahiplenilmelidir.
- İç kontrol yapısının uygulanmasında, yöneticiler çalışanlara örnek teşkil etmelidirler.
- Faaliyetlerde dürüstlük, saydamlık ve hesap verilebilirlik sağlanmalıdır.
- İşletme çalışanlarına adil davranılmalıdır.
- Faaliyetler güvenilir bilgi ve belgelere dayandırılmalıdır.

(Özer, 2010: 86)

Bu ilkenin işletmenin her birim ve bölümünde olması esastır. İşletme ve çalışanların bu ilkeyi doğru bir şekilde uygulaması ya da uygulamaktan kaçınması işletme kültürü hakkında bize ip uçları verebilir. Örneğin; bilinmiş ve saygın bir asansör firmasında çalışanların işlerine başlamadan önce iş güvenliklerinin sağlanması için güvenlik önlemlerinin uygulanması önemli bir ayrıntıdır. İşletme çalışanlarının güvenliği için gerekli ekipman, çalışan eğitimi ve ergonomik koşulların sağlanması için çalışma ortamını hazır hale getireceği varsayılmaktadır.

İşletmenin üst yönetiminin iş güvenliği hususundaki hassasiyetinin en önemli göstergesi işletme içi prosedürlerde bu kısma yer ayırması ile anlaşılabilir. İşletme yönetimi, dürüstlük ve ahlaki değerler ilkesinin önemini belirtmek ve uygulanmasını sağlayabilmek için etik sözleşmeleri oluşturmaktadır. Etik sözleşmeler, işletme çalışanlarının işlerini yerine getirirken dikkat etmesi ve uyması gereken durumları

içeren yazılardır. Etik sözleşmelerde kurallar ve uyarılar yer alırken bu kurallar ve uyarılara uyulmaması durumunda ilkeye aykırı davranıldığının üst yönetime bildirilmesi için uygun iletişim kanalını kurulması sağlanmalıdır.

İlkenin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için ilkeye aykırı davranışlar nedeniyle ortaya çıkacak olan maliyet ve zararın boyutu da değerlendirilmelidir. Bu zararın oluşmaması için daha etkin prosedürler yazılmalı ve uygulanmalıdır.

2.11.1.2. Yönetim Çalışma Şekli ve Felsefi

Her işletmenin kendine özgü bir yönetim felsefesi vardır. Yönetim felsefesi, yönetimin işletmeyi yönetme biçimine denir. İşletmelerin kuralcı ya da esnek olmaları yönetimlerinin sahip olduğu tutumları ile yakından ilişkilidir.

Bazı işletmelerin yasal çerçeve kurallarına sıkı sıkıya bağlı olması işletme yönetiminin daha çok kuralcı bir iradeyi benimsemesinden kaynaklanmaktadır. Bu durumun aksine yasal çerçevenin yeterince takip edilmemesi ise mevcut yönetimin esnek idaresi ile ilişkilidir.

Yönetimin çalışma şekli ve felsefesi, etkin bir iç kontrol ortamı yapısının oluşması için büyük önem arz etmektedir. Şöyle ki; kontrol ortamı bileşeninin temel dinamiği olan çalışanlar, işletmelerinin sahip oldukları yönetim felsefesi ve yöneticilerinin sahip oldukları çalışma şekli hakkında bilgi sahibi olduğu ölçüde kurumsal aidiyeti artacak ve etkin bir iç kontrol yapısının oluşmasında destek olacaklardır. **(Türedi ve Karakaya, 2015:73)**

2.11.1.3. Yetki ve Sorumluluk

Bir işletmede yapılan faaliyetlerin etkin ve verimli şekilde tamamlanabilmesi için yetkin çalışanları olması gerekmektedir. Çalışanların yerine getirdikleri işleri hakkında yeterli bilgi ve deneyime sahip olması beklenir. Kalifiye çalışan ile deneyimsiz ve yeterli bilgiye sahip olmayan çalışanın yapmış oldukları iş arasında belirgin farklar olacaktır. İşletme yönetimi işletmenin tüm faaliyetlerinde yetkin kişilerin görev alması ve çalışanların yetkinliklerinin arttırılması noktasında gerekli

düzenlemeler yapmalıdır. Düzenlemelerin hataları engellemesi ile birlikte işletmenin daha etkin bir iç kontrol sistemine sahip olması konusunda katkısı bulunacaktır.

İşletmede çalışanların yetkinliğinin sağlanması için ilk aşamada yetki ve sorumluluk ayırımının işletme tarafından keskin çizgilerle belirlenmiş olması gerekmektedir. Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi ile yapılacak işin gerektirdiği özellikler açıkça belirlenmeli ve yapılacak işe doğru çalışanın alınması gerekmektedir. Çalışanların işlerini daha etkin ve verimli yapabilmeleri için iş ile ilgili gerekli eğitimleri alması gerekmektedir. İşletme yönetimi çalışanların yetkinliğini sağlayacak prosedürler geliştirmeli ve insan kaynakları politikalarına önem vermelidir.

2.11.1.4. İşletme Yapısı

Örgüt yapısı, iş rollerinin resmi dağılımı ve işle ilgili faaliyetlerin bütünleştirilmesi ve kontrol edilmesi için yönetimsel bir araç olarak tanımlanabilir. Örgüt yapısı vazgeçilmez bir araçtır. Yanlış yapılanmalar işletme performansına ciddi zararlar verebilir. Örgüt yapılarıyla ilgili çeşitli sınıflamalar yapılabilir. Bunlar arasında Burns ve Stolker'in mekanik ve organik örgüt yapıları en çok bilinen örgüt yapı sınıflandırmasıdır. **(Ghani vd., 2002: 162)**

İşletmeler farklı örgüt yapılanmalarına sahip olsa da görev ve sorumlulukların açık ve anlaşılabilir şekilde düzenlendiği yapılar etkin bir iç kontrol sisteminin olması bakımından gereklidir.

Çalışanların sahip oldukları yetkiler açısından kendilerine ait karar çerçevesinin sınırı doğru belirlenmeli ve çalışan yaptığı işler ve aldığı kararlardan sorumlu tutulmalıdır. İşletmelerin örgüt yapıları organizasyon şemalarında daha net tanımlanmaktadır. Organizasyon şemaları görev, yetki, sorumluluk ve raporlamaya ilişkin unsurları ortaya koymalıdır. Bazı işletmelerin organizasyon şemalarında gösterilen yapının gerçek işleyişi yansıtmadığı durumlarda mevcut olabilir.

Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için organizasyon şemalarının işletmenin gerçek işleyişini gösterecek şekilde belirlenmesi önem arz edecektir. Özetle, "işletme(örgüt) yapısı; bir işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlayacak faaliyetlerin ve sorumlulukların çalışanlara dağıtılması ve bu işlevlerin yerine getirilebilmesi için gerekli fiziksel faktörlerin sağlanmasıdır." **(Erdoğan, 2006: 90)**

2.11.1.5. İnsan Kaynakları Politika ve Uygulamaları

İşletmenin en önemli sermayesinden birisi de çalışanıdır. İşletmenin faaliyetlerinin etkin ve verimli olarak yerine getirilmesi yetkin çalışanın varlığında mümkündür. Dürüst ve ahlaki değerlere saygı duyan, yapacağı iş konusunda uzman ve yetkin çalışanın işletmeye kazandırılmasında insan kaynakları çok önemli bir rol üstlenmektedir.

Bir işletmenin finans ve mali işler departmanına gerekli yetkinliği olmayan bir çalışanın alınması işletmenin finans departmanında yanlış yapılan işlemlerden dolayı hataların oluşmasına veya problemlerin zamanında telafi edilmemesinden dolayı işletmenin zarara uğramasına neden olacaktır.

İnsan kaynakları birimi, çalışanların yetkinliklerini ve etik davranma bilincini arttıracak faaliyetlerde bulunarak iç kontrol sisteminin daha etkin işlemesine yardımcı olacaktır. Bir işletmede kariyer imkanları, çalışma koşulları, çalışan motivasyonu ve eğitimi, takdir ve ödül sistemi gibi çalışma yaşamını ilgilendiren hususları uygun ve adil şekilde düzenlemeli, bu unsurları çalışanlar ile açık bir şekilde paylaşmalı ve uygulamaları belirli prosedürlere bağlanmalıdır.

2.11.1.6. İç Kontrol Sisteminin Yönetim Kurulu Tarafından Gözetilmesi Sorumluluğu

Bir işletmenin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmasında yönetim kurulunun önemli bir yeri vardır. İç kontrol sistemin kurulması yönetim kurulunun sorumluluğundadır. Yönetim kurulu, işletme içerisinde etkin ve verimli bir iç kontrol sistemi kurabilmek için süreçleri takip etmeli ya da bu işlemlerin yönetimini üst yönetimden talep etmelidir. Yönetim kurulunun iç kontrol sistemi hakkında yeterli bilgiye sahip olan üyelerden oluşması beklenir.

İşletmenin hedeflerine ulaşmasında etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı kaçınılmaz olacağından bu sistemin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için sistemin verimliliğini takip eden gözetimini sağlayan bir yönetim kuruluna sahip olması gerekecektir.

2.11.2. Kontrol Ortamının Mevcut Olmaması Durumunda

Kontrol ortamı iç kontrol sistemi bileşenleri içerisinde önemli bir rol üstlenmekte ve diğer bileşenler arasında köprü görevi gören bir kenet taşı gibidir. Kontrol ortamının etkin olmaması durumunda diğer bileşenler arasındaki bağ kopacak ve iç kontrol sistemi düzgün işlemeyecektir.

Enron, Worldcom, HealthSouth, Tyco, American Insurance Group gibi işletme skandallarındaki temel problemlerden biri de kontrol ortamı eksikliğidir.

Kontrol ortamı eksikliğine ilişkin bazı göstergeler şunlardır:

- Üst yönetim tarafından domine edilen , etkin olmayan bir yönetim kurulu
- Hisse bazlı ödeme olan üst yönetimin kişisel çıkarlarını şirket çıkarından üstte tutacak şekilde hisse fiyatını arttırmaya odaklanmaları
- İşletmede düşük seviyede kontrol farkındalığı
- Muhasebe işlemleri üzerinde üst yönetimin kontrolleri devre dışı bırakması
- Denetim komitesinde bağımsız üyelerin olmayışı
- Uygun olmayan performans ölçümü ve ödüllendirme sistemi nedeniyle oluşan uygun olmayan davranışlar ve yüksek risk alma isteği
- Özellikle yöneticilerde yüksek devir hızı ve önemli görevlerin yetkin olmayan kişilerce yapılması.
- Çalışanların etik olmayan davranışları normal görmeleri
- Yöneticilerin karar alma süreçlerinde risk faktörlerini dikkate almamaları veya önemsizleştirmeleri

(Sakin, 2017: 35)

2.12. Risk Değerlendirmesi

COSO' ya göre, risk değerlendirmenin ön koşulu, farklı seviyelerde ve birbiriyle bağlantılı amaçların oluşturulmasıdır. Risk değerlendirme, risklerin nasıl yönetilmesi gerektiği konusunda bir prensip oluşturarak amaca ulaşma yolundaki ilgili risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesidir. **(Reding vd., 2009: 6-11)**

Teknolojinin gelişmesi ile birlikte günümüzde işletmeler daha çeşitli ve karmaşık risklere maruz kalmaktadırlar. Bu çeşitli ve karmaşık yapının varlığı ile birlikte işletmelerin risk değerlendirme süreçleri ve aldıkları kararları daha gerçekçi ve doğru bir temele oturtmaları gerekmektedir.

Risk değerlendirmesi, işletmenin belli işlerinin aksine tüm faaliyetlerinin göz önüne alınarak belirlendiği bir karar sürecidir. Bu yüzden işletmenin tüm faaliyetlerini kapsamaktadır. İşletmenin üst düzey yöneticisinden tüm personellerinin yapmış olduğu işlere kadar dikkate alınıp değerlendirilmesi gereken önemli bir süreçtir.

İşletmeler risk değerlendirmesi yaparken bazı kriterleri önceliklendirerek hareket etmelidir. Risk değerlendirmesi, risklerin tespit edilmesi, risklerin ortaya çıkma ihtimali ve etki derecelerinin belirlenmesi ve önem derecelerine göre sıralanması aşamalarını içermektedir. İşletmelerin karşılaştıkları riskleri finansal raporlamaya ilişkin riskler ve faaliyet riskleri olarak ikiye ayırabiliriz. Finansal raporlamaya ilişkin riskler işletmede gerçekleşen bir işlem veya olayın muhasebe kayıtlarına ve finansal tablolara doğru aktarılmama ve kaydedilmeme ihtimalidir. Örneğin; işletmenin bir mal alış işlemi nedeniyle ilgili tutarın muhasebesel kaydının oluşturulmaması ya da hatalı olarak kaydedilmesi, yanlış dönemde raporlanması nedeniyle finansal tablolara hatalı olarak kaydedilmesi durumları finansal riske örnek verilebilir. İşletme yönetiminin bu riski dikkate alarak gerekli kontrol prosedürlerini oluşturması gerekecektir.

Faaliyete yönelik riskler ise işletmenin belirlemiş olduğu hedef amaçlarına ulaşmasını engelleyen her işlem ve olayın oluşma olasılığıdır. Örneğin; zemin katta faaliyet gösteren bir işletmeye ait malların olası bir sel veya deprem felaketi nedeniyle uğrayacağı zararların garanti altına alınması için işletmenin yapacağı sigorta anlaşması bu duruma verilecek bir örnektir.

İşletmenin hırsızlık vakalarının yoğun olduğu bir yerde faaliyet göstermesi nedeniyle güvenlik tedbirlerini yoğun olarak aldığı ve işletme içerisine kurdurduğu geniş güvenlik sistemi işletmenin oluşturduğu bir güvenlik prosedürüdür.

İç denetim ve dış denetimde risk odaklı denetim yöntemi uygulanmaktadır. Risk odaklı denetim yönetiminin ilk uygulanışından günümüze kadar geldiği süreçte yöntemin uygulanmasında değişiklikler olmuştur. İlk uygulandığı zamanlarda riskler tek tek incelenirken günümüzde işletme stratejisine uyumlu bir strateji çerçevesinde ele alınan anlayışa geçiş yapılmıştır.

Değişime ait farklılıkların gösterildiği tablo 2-3'te durum özetlenmiştir.

Tablo 2-3 Risk Yönetiminin Değişimi

Dün	**Bugün**
1)Riskin tekil hasarı	1) İşletme stratejisi içinde risk
2)Risk belirleme ve değerlendirme	2)Risk portfolyosu oluşturma
3)Bütün risklere odaklanma	3)Kritik risklere odaklanma
4)Risk azaltma	4)Risk optimizasyonu
5)Risk sınırları	5)Risk stratejisi
6)Sahibi olmayan riskler	6)Belirlenmiş risk sorumlulukları
7)karmaşık risk sayısallaştırma	7)İzleme ve ölçüm
8)Risk sorumluluğum değil	8)Risk herkesin sorumluluğu

(SOLTANI, 2007: 322(KPMG (2001) Corporate Governance in Italy: Practical Guide to Internal Control)

2.12.1. Risk Kavramı

Risk, geçmişte yapılan tanımlamalarda; belirsizlik, zarara uğrama tehlikesi ve işletmelerin karşılaşabileceği tehditler olarak ifade edilmiştir. Yeni ve güncel tanımlamalarda ise risk, gelecekte ortaya çıkması muhtemel tehditler ve işletmelerin amaçlarına ulaşmasını kolaylaştıracak fırsatlar olarak tanımlanmıştır. Bu kapsamda beklenmeyen olaylardan kaynaklanan riskin tehlikeyi; değişimden kaynaklanan

riskin belirsizliği; işletme lehine kullanılabilecek riskin ise fırsatları içerdiği söylenebilir. **(Özşahin Koç ve Uzay, 2015: 206)**

Risk, Türk Dil Kurumu'nda "zarara uğrama tehlikesi, riziko" olarak tanımlamıştır. Bu tanım günlük hayattaki kullanıma uygun olduğundan işletmecilik alanı için yeterli görülmeyebilir. İşletmeler açısından "belirli bir zaman aralığında hedeflenen sonuca ulaşmadaki sapma olasılığıdır." şeklinde tanımlanabilir. Kısacası işletmelerin hedeflerine ulaşmada engel teşkil edecek tüm olay ve durumlar olarak ifade edilebilir.

2.12.2. Riskin Değerlendirilmesi Aşamaları

Risklerin değerlendirilmesi, kurumun hedeflerine ulaşmasını etkileyebilecek faktörlerin analiz edilmesi ve riskin etki ve olasılık açısından öneminin değerlendirilmesidir. Risklerin değerlendirilmesi, riskler tespit edildikten sonra risklerin ölçülmesi, önceliklendirilmesi ve kaydedilmesi aşamalarını kapsar. **(T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Kontrol Genel Müdürlüğü Kamu İç Kontrol Rehberi, Ankara: 2014)**

Risklerin değerlenmesi, her seviyedeki riskin nasıl yönetileceğinin belirlenmesi için gereken zemini hazırlar. Risk değerlemenin temelinde ise, işletmenin farklı hiyerarşik seviyelerdeki hedefleriyle risklerin ilişkilendirilmesi (risk related objectives) gelmektedir. Bununla birlikte, işletmenin maruz kalabileceği risklerin farklı nitelikleri nedeniyle, işletme yönetimi faaliyetlerle ilgili, raporlamayla ilgili ve önceden belirlenmiş kurallara ve yönetmeliklere uyum ile ilgili risk hedeflerini açık ve net bir şekilde belirlemelidir. Bu sayede söz konusu faaliyetler ile ilişkili risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi mümkün olur. Yönetim, ayrıca belirlemiş olduğu hedeflerin işletmeye uygunluğunu da dikkatlice değerlendirmelidir. Ek olarak yönetimin, gerek dış çevredeki gelişmelerin, gerekse işletmenin iş akışlarında meydana gelebilecek değişikliklerin işletmenin iç kontrol yapısına olası olumsuz etkilerini de dikkate alan bir risk değerlendirme sürecine ihtiyacı bulunmaktadır. **(Moeller, 2014: 60)**

COSO 2013 İç Kontrol- Bütünleşik Çerçeve'ye göre riskin değerlendirmesinin dört temel ilkesi bulunmaktadır.

1) Hedeflerin belirlenmesi

2) Risklerin belirlenmesi ve incelenmesi (değerlendirilmesi)

3) Hile riskinin değerlendirilmesi

4) Risklere karşılık verilmesi

Bu ilkeleri sırası ile detaylı olarak inceleyelim.

2.12.2.1. Hedeflerin Belirlenmesi

Risklerin değerlendirilmesinde ilk ve en önemli adım, işletmenin riske maruz kalacak hedeflerinin net bir şekilde belirlenmesidir. Bu sayede belirlenen bu hedeflerle ilgili risklerin neler olduğu ve olası etkileri de tahmin edilebilecektir. **(Türedi ve Koban, 2016: 165)**

İşletmenin yönetimi risk hedeflerini net olarak belirlediğinde; işletmenin ana faaliyet hedeflerine ulaşabilmek için mevcut kaynaklarından ne kadarını hangi önceliğe göre kullanması gerektiğini de belirleyebilir. Hedefler kesinlikle malî ve istatistikî somut verilere dayalı olarak belirlenmelidir. Aksi halde, işletmenin kaynaklarının verimsiz kullanılması riski ortaya çıkar. **(Türedi ve Koban, 2016: 165)**

Risk belirlenirken dikkat edilecek en önemli hususlardan birisi zaman seçimidir. Riskler, zaman içerisinde farklılık göstereceğinden belli bir zaman dilimi dikkate alındığında risk olarak görülen bir unsur başka bir zaman diliminde risk faktörü olarak karşımıza çıkmayabilir. Bu durumun temel nedeni işletmenin hedefleri de zamana bağlı olarak değiştiğinden risklerin değişimini de etkilemesidir. Risklerin belirlenebilmesi için en uygun zamanın tespit edilmesi birincil şarttır. Bu birincil şartın sağlanması ile risklerin belirlenmesi için işletmelerin doğru bir metodolojiyi oluşturmaları gerekmektedir. İşletmenin oluşturmuş olduğu metedolojiyi düzenli olarak uygulaması risk yönetim sürecinde bütünlük ve etkinlik sağlayacaktır.

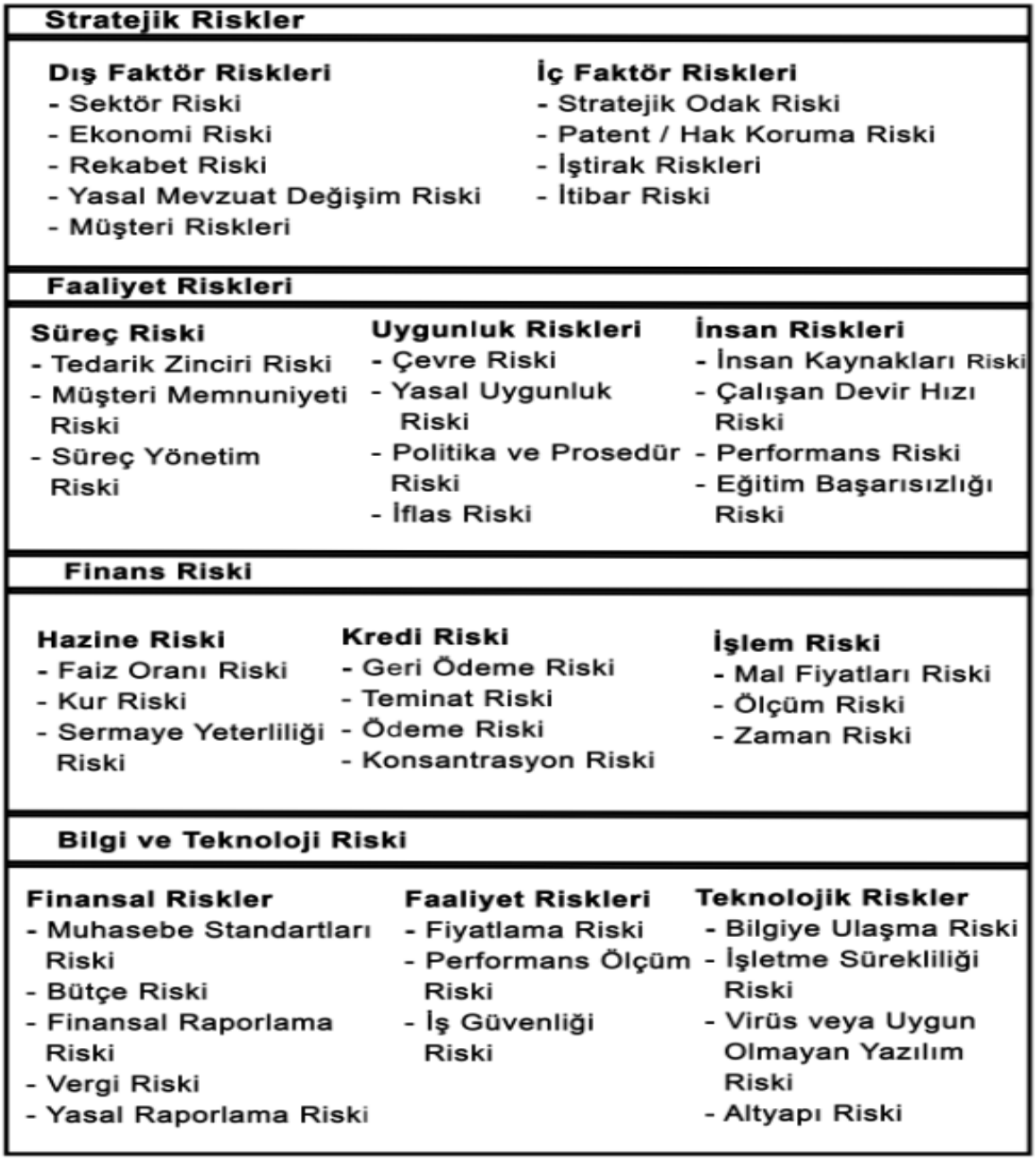
İşletmeler farklı fonksiyonlara sahip olduğundan bazı birimlerin maruz kalacağı riskler sadece ilgili birim için risk teşkil edebilir. Diğer birimler için bu risk durumu geçerli olmayabilir. Bir bankanın pazarlama biriminin hedefleri tutturabilmesi için karşılaşacağı riskleri belirlemesi ile kredi biriminin bankanın vermiş olduğu kredilerinde geri ödeme dönüşünün %100 olması için karşılaşacağı riskleri belirlemesi birbirinden farklı risk durumlarına örnek gösterilebilir.

Birimlerin risklere bakış açısı ile birbirini etkileyen sonuçların ortaya çıkma ihtimali de dikkate alınmalıdır. Örneğin; bir bankanın inşaat ve emlak biriminin sanayi ağırlıklı bölgeye yakın işlek bir şube açılması için araştıracağı alanın çevresinde sanayi firmaların yoğun olması ile bu şubenin kullandıracağı kredilerin daha büyük ölçekli firmalar tarafından tercih edilmesi birbirini etkileyen durumlar olacaktır. Risklerin belirlenme sürecinde birimlerin arasında etkileşime yol açabilecek durumlar da dikkate alınmalı ve belirlenmelidir.

Risklerin belirlenmesinde risklerin derecelendirilmesi işletmenin daha çok dikkat etmesi gereken risk unsurunu ön plana çıkaracaktır. Risklerin önem derecelerinin sıralamaya tabi tutulması ile birlikte risk sıralamasının en önemli risk unsurundan en az öneme sahip risk unsuruna doğru bir sıralama oluşacaktır. Bu sıralamada risklerin birbirleri ile olan ilişkisini açıklayan bir metot uygulanmalıdır.

Tablo 2-4'te bir işletmenin karşılaşacağı riskler detaylı bir şekilde gösterilmiştir. Bu riskler aslında işletmenin direkt maruz kalacağı risklerin belirlenmesinde de önemli bilgi sağlayacaktır. Tablo 2-5'te ise Petkim firmasına ait kurumsal risk yönetim politikası paylaşılmıştır.

Tablo 2-4 Örnek İşletme Riskleri



(Moeller, 2011:35)

Tablo 2-5 Petkim Kurumsal Risk Yönetimi Politikası

Hedef Belirleme • Vizyon,misyon ve değerleri doğrultusunda oluşturulan Risk Yönetimi Politikası ile şirket varlıklarının ve değerlerinin korunması • Risklerin bertaraf edilmesi ile birlikte yasal gerekler doğrultusunda hareket etmeyi paydaşların güvenini kazanmayı, sürekli iyileşmey ve sürdürülebilir kalkınmaya katkıda bulunmayı amaçlama,
Risk Tanımlama ve Değerlendirme • Şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşürebilecek risklerin teşhisini,
Aksiyonların Belirlenmesi • Tespit edilen risklerle ilgili gerekli önlemlerin uygulanması ve riskin yönetilmesini, • Şirketin karlılığını ve operasyonlarının etkinliğini artırabilecek fırsatların belirlenmesini, • Tespit edilen fırsatlar ilgili olarak gerekli çalışmaların yapılmasının sağlanmasını,
Risklerin Raporlanması Ve Paylaşılması •Belli periyotlarda raporlamalar yapılmasını, •Göstergelerin takibi ile performans ölçümü yapılmasını, •Risk yönetimi sürecinde temel bir araç olan risk ölçüm modellerinin tasarımı,seçilmesi, uygulamaya konulması, düzenli olarak gözden geçirilmesi, senaryo analizlerini gerçekleştirerek gerekli değişikliklerinin yapılmasını, •Etik ilkelere bağlı kalınmasını, •Üst yönetimin gerekli alt yapı ve kaynağı sağlamasını, •Risk yönetimi ile ilgili sorumlulukların tanımlanması ve paydaşların farkındalığını artırmaya yönelik faaliyetler yapılmasını taahhüt ediyoruz.

**(Petkim Kurumsal Risk Yönetimi Politikası,
(Çevirimiçi) http//:www.petkim.com.tr, 6Şubat 2019)**

İşletmeler belirlemiş oldukları riskleri belirtmek için risk değerlendirme ve kontrol formu kullanırlar. Bu form işletmeden işletmeye farklılık gösterebilir. İşletmeler bu formda risk unsurunun tanımını ve işletmenin hangi amacı ile ilgili olduğunu göstermelidir. Buna ilave olarak riskin meydana getirebileceği olası hasara yönelik değerlendirmede yapılmalıdır.

Tablo 2-6 Risk Değerlendirme Formu

Risk Değerlendirme Formu

Tarih:……..Form No:……..

RİSK DEĞERLENDİRME FORMU

İşyerinin Adı ve Adresi:			Risk Değerlendirmesini Yapanlar:	
İşyerinde Çalışan İşçi Sayısı:				
No	Tehlke	Uygulanan Koruyucu/Önleyici Tedbirler	Tahmin Edilen/Değerlendirilen Risk	Riski Azaltmak İçin Planlanan Eylemler
1	2	3	4	5

Risk Değerlendirmesini Gerçekleştirenlerin İmzaları……

Yetkililerin İmzaları……

(Çevirimiçi) http://www.csgb.gov.tr/RiskDeğerlendirme Rehberi (Murat Andaç İç Denetçi) 10 Şubat.2019)

Hedef belirleme aşaması risk değerlendirilmesi sürecinin ilk ve en önemli aşamasıdır. Bu aşamada yapılan tespitler ne kadar doğru olur ise riskler doğru bir şekilde tespit edilir katlanacak maliyetlerde bir o kadar minimize edilebilir.

2.12.2.2. Risklerin Belirlenmesi ve İncelenmesi

Risk değerlendirme sürecinin ikinci aşamasıdır. Hedeflerin belirlenmesinden sonra belirlenen risklere yönelik yapılacak değerlendirmelerin yer aldığı kısımdır. Bu aşamada risklerin iki önemli durumuna dikkat edilmesi gerekir. Risklerin önem derecesi ve oluşma sıklığı risk değerlendirme sürecinin önemli bir aşaması olan risklerin önceliklendirilmesi aşaması içinde önemli bir bilgi kaynağı olacaktır.

Risk değerlendirme sürecinde yönetim hem doğal(içsel) hem de kalıntı riskleri dikkate almalıdır. Doğal risk işletmenin özellikleri veya bulunduğu sektörün özellikleri gibi nedenlerle karşılaşabileceği risklerdir. Kalıntı riskler ise işletme yönetiminin aldığı önlemlere rağmen karşılaşılan risk unsurudur. **(Sakin, 2017: 45)**

Örneğin, bir ecza deposu firmasında ilaçların çalınma riski doğal risktir. İşletme bu risk unsuru üzerine etki edememektedir. Bu riskin önüne geçebilmek adına işletme önlemler almış olabilir. Önlemler alınmış olmasına rağmen ilaçlar yine çalınıyor ise bu riske kalıntı risk denilmektedir.Kontrol risk önlemlerin sadece yetersizliğine bağlı olmayıp kontrollerin fayda maliyet dengesi nedeniyle tam güvence sağlamayabilir.

Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi sonucu oluşturabilecekleri hasar büyüklüklerine göre yüksekten düşük düzeye doğru sıralanması risklerin önceliklendirildiği aşamadır. İşletmeler bu aşamada bir risk etki ve olasılık analiz tablosu oluşturabilirler. Bu tabloda riskin etki dereceleri ile ortaya çıkma olasılıkları gösterilmektedir. İşletmelerin oluşturdukları bu tabloya risk haritası da denilebilir. Risk haritasında iki önemli kritere dikkat edilir. İlk kriterde risk unsurunun şiddeti ölçülür. İkinci kriterde ise riskin oluşma olasılığı dikkate alınır. İşletmeler riski önceliklendirirken riskin etkisinin çok ciddi ve oluşma olasılığı çok yüksek olan riski, kıyasladığı diğer risk unsurlarına göre önceliklendirecek ve bu riskin önüne geçebilmek için birincil tedbirlerini belirlemeye çalışacaktır. Risk haritası oluşturulmadan önce risk düzeyini oluşturan unsurlar da kendi aralarında

oluşturacakları şiddet ve olasılıklara göre sınıflara ayrılmaktadır. Aşağıda yer alan tablolarda niteliksel risk hesabında kullanılan şiddet değerleri ve olasılık değerleri detaylı olarak gösterilmiştir.

Tablo 2-7 Niteliksel Risk Hesabında Kullanılan Şiddet Değerleri

Olay	Şiddet	Şiddet değeri
İş saati kaybı yok, ilk yardım gerektiren	ÇOK HAFİF	1
İş saati kaybı yok, ilk yardım gerektiren	HAFİF	2
Hafif yaralanma, tedavi gerekir	ORTA	3
Ölüm, ciddi yaralan, meslek hastalığı	CİDDİ	4
Birden çok ölüm, sürekli iş göremezlik	ÇOK CİDDİ	5

(Ceylan ve Başhelvacı, 2011:29)

Tablo 2-8 Niteliksel Risk Hesabında Kullanılan Olasılık Değerleri

Frekans	Olasılık	Olasılık değeri
Yılda bir	ÇOK KÜÇÜK	1
Üç ayda bir	KÜÇÜK	2
Ayda bir	ORTA	3
Haftada bir	YÜKSEK	4
Her gün	ÇOK YÜKSEK	5

(Ceylan ve Başhelvacı, 2011:29)

Aşağıda yer alan tabloda örnek bir risk haritası görülmektedir.

Tablo 2-9 Risk Haritası

RİSK DÜZEYİ					
	ŞİDDET				
OLASILIK	ÇOK CİDDİ 5	CİDDİ 4	ORTA 3	HAFİF 2	ÇOK HAFİF 1
ÇOK YÜKSEK 5	YÜKSEK 25	YÜKSEK 20	YÜKSEK 15	ORTA 10	DÜŞÜK 5
YÜKSEK 4	YÜKSEK 20	YÜKSEK 16	ORTA 12	ORTA 8	DÜŞÜK 4
ORTA 3	YÜKSEK 15	ORTA 12	ORTA 9	DÜŞÜK 6	DÜŞÜK 3
KÜÇÜK 2	ORTA 10	ORTA 8	DÜŞÜK 6	DÜŞÜK 4	DÜŞÜK 2
ÇOK KÜÇÜK 1	DÜŞÜK 5	DÜŞÜK 4	DÜŞÜK 3	DÜŞÜK 2	DÜŞÜK 1

(Ceylan ve Başhelvacı, 2011:29)

Risk haritasında yer alan unsurların birleşimine bağlı olarak risklerin sonuçları da sınıflandırılabilir. Aşağıdaki tabloda bu ayrım açıkça gösterilmiştir.

Tablo 2-10 Risk Sonuçları

Renk	Risk Değeri	Değerlendirme	Faaliyet
Kırmızı	15,16,20,25	Kabul Edilemez Risk	Bu riskler ile ilgili hemen faaliyete geçilmeli
Mavi	8,9,10,12	Dikkate Değer Risk	Bu risklere mümkün olduğu kadar çabuk müdahale edin
Yeşil	1,2,3,4,5,6	Kabul Edilebilir Risk	Daha uzun vadede müdahale edilebilir.

(Ceylan ve Başhelvacı, 2011:29)

Risk haritası oluşturulduktan sonra haritadaki veriler doğru yorumlanmalıdır. Verilerin doğru yorumlanması riske karşı alınacak önlem açısından işletmenin vereceği doğru karar ile maliyetin minimize edilmesi hususunda önemli bir katkı sağlayacaktır. Risk haritasında yer alan verilere göre risk tanımlama ve değerlendirme rehberi oluşturulmalıdır. Bu tablo işletmenin mevcut risk haritasındaki verilere göre değerlendirileceğinden işletmenin karşılaşacağı etkinin nasıl olacağını ve nasıl değerlendirilmesi gerektiğini sağlayacağından önemli bir kılavuz niteliği taşıyacaktır.

Örneğin; yerel bir maden işletmesinde işçilerin karşılaşacağı kaza olasılığı yüksek ve şiddeti çok ciddi olarak değerlendirilmiştir. Bu işletmenin risk skoru yüksek olarak değerlendirilecektir. Bu durum işletmenin faaliyetleri ve itibari açısından önemli ölçüde olumsuz sonuçlar doğuracaktır. Firma, bu risk skorunun önüne geçebilmek için çalışanların güvenliğini arttırıcı ve kazayı önleyici tedbirler alacak ve kontroller sağlayacaktır. Aşağıda yer alan tabloyu risk tanımlama ve değerlendirme rehberine örnek olarak gösterebiliriz.

Tablo 2-11 Risk Tanımlama ve Değerlendirme Rehberi

ŞİDDET	GÜVENLİK ETKİSİ	ÇEVRESEL ETKİ	EKONOMİK ETKİ	KAYIP ETKİSİ
MAJOR(1)	Bir veya daha fazla ölüm veya sürekli sakat kalma	Ekosistemin uzun süreli kesintiye uğramasına neden olan veya uzun süreli kronik sağlık riski açığa çıkması	>500.000$	>500.000$
ORTA(2)	Hastanede yatmayı gerektirecek yaralanma ve iş günü kaybı	Ekosistemi kısa süreli kesintiye uğratan etki	10.000$ - 500.000$	10.000$ - 500.000$
MİNOR(3)	ilk yardım gerektiren yaralanmalar	Küçük akut çevresel kirlilik ve halk sağlığına etki	10.000-1	10.000-1

(Çevirimiçi) http://www.dataakademi.com.tr/wpcontent/uploads, 12 Haziran 2019_RD_METOTLARI.pdf/TOPAL, İsmet, "Risk Değerlendirmesi Metotları")

2.12.2.3. Hile Riskinin Değerlendirilmesi

COSO'nun yeni sürümünde de hilenin araştırılması ve ortaya çıkarılması ile ilgili standart bulunmamaktadır. Bununla birlikte, COSO'yu destekleyici ve yönlendirici kaynaklar, işletmenin hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyebilecek ölçekte hile riskinin olup olmadığına dair yönetimin sorumluluğunu ortaya koymaktadır. Dolayısıyla yönetimin risk değerlendirme sürecine işletmenin varlıklarının korunması ve hileli malî raporlama da dahildir. Ayrıca yönetim, gerek işletme çalışanlarının, gerekse müşteri ve satıcılar gibi işletmeyle yakın ilişki içinde bulunan dışsal paydaşların içinde olabileceği olası rüşvet vakalarının varlığını da araştırmaktan sorumludur. Hileli malî raporlama, malî raporların kullanıcılarını yanıltmak üzere ve

kasıtlı olarak malî raporların değiştirilmesini içerir. Risk değerleme sürecinde hileli malî raporlama olasılığını aşağıdaki şekilde çeşitli açılardan değerlendirmek gereklidir.

a) Mali raporlamada kullanılan tahmin ve muhasebe ilkelerinin uygunluğu,

b) İşletmenin içinde bulunduğu kesime ve coğrafi konuma özgü hile türlerinin varlığı,

c) Hileli davranışları özendirecek türde teşvik paketlerinin bulunması ve bilgi sistemlerinde yetkilendirme ve verilere ulaşım anlamındaki kontrol eksiklikleri,

d) İç kontrol yapısına gösterdiği önem ve iç kontrol yapısını gözden geçirme sıklığı, gözden geçirilmesi gereken önemli maddelerdendir.

(Türedi ve Koban, 2016:172)

2.12.2.4. Risklere Karşılık (Cevap) Verilmesi

İşletmeler maruz kalabileceği riskleri belirledikten sonra bu risklere karşı gerekli önlemler almalıdır. Bu önlemler alacağı uygun karşılıklar ile olacaktır. İşletmenin risklere karşı planlamış olduğu karşılıkları işletmenin korunma yöntemlerinden bir parçasını oluşturur. Riskten korunma stratejileri aşağıda belirtilmiş olup 4 adettir.

- Riskten Kaçınma
- Riskin Transferi / Devretme
- Riski Yatıştırma/Azaltma
- Riski Kabullenme

Riskten kaçınma,bir risk tarafından ortaya çıkan bir tehdidi ortadan kaldırmak, proje hedeflerini riskin etkisinden yalıtmak veya tehlikedeki hedefi kurtarmak için proje yönetim planının değiştirilmesini içerir. **(Çokgör, 2016: 58)** işletmenin ilgili risk sebebiyle çok büyük bir maliyete katlanması, zarara uğraması, itibarının

zedelenmesi gibi maddi ve manevi olarak zarara uğramasıdır. İşletmenin ilgili riski yönetememesi nedeniyle riskten kaçınması bu duruma örnek olarak gösterilebilir. İhracat yapan bir oyuncak firmasının terör, sıcak savaş, diplomatik ilişkilerin zayıflaması nedeniyle yatırım yapabileceği ülkelerin sayısını azaltması işletmenin maruz kalacağı riskten kaçınması durumuna verilecek bir örnektir.

Risk transferi/devretme ise işletmenin karşılaşacağı riskin yönetiminde çok bilgiye sahip olunmaması ve tecrübesizliği nedeniyle ilgili riskin yönetimini bu risk konusunda yeterli bilgi ve tecrübeye sahip firmaya devretmesi transfer etmesi ile olabilir. İşletmenin hava limanında yapılacak tüm yürüyen merdiven , asansör işleri ile ilgili ihaleyi kazanması ile birlikte ilgili işin faaliyetleri sonucunda karşılaşılacak iş kazaları riskini bu konuda tecrübeli bir firmaya devrederek riski transfer etmesi bu duruma verilecek bir örnektir.

Riskin yatıştırma/azaltma, azaltma, olumsuz bir risk olayının olasılık ve/veya sonuçlarının etkisini azaltarak belli bir eşiğe çekme arayışıdır. Azaltma maliyetleri riskin gerçekleşme olasılığı ve sonuçlarıyla uyumlu olmalıdır. Risk yatıştırma, sorunu azaltacak yeni bir eylem planı veya zaman ilave etmek gibi şartları değiştirerek riskin olma olasılığını azaltmaktadır. **(Çokgör, 2016:59)** İşletmenin iş güvenliği konusunda duyarlı olması ve çalışanlarına belli periyotlarda eğitim vermesi ile çalışanların iş sebebiyle karşılaşacağı tehlikelere karşı çalışanın bilgilenmesini sağlaması ile riski minimize etmesi veya kontrol edebilmesidir.

Riski kabullenme, işletmenin karşılaşacağı riskin küçük ve önemsiz olacağı durumlarda işletmenin alacağı tedbirlerin maruz kalacağı riskin oluşturacağı maliyetinden fazla olması sebebiyle riski kabullendiği durumdur.

Riskten korunma stratejilerinde işletme öncelikle kabullenme, yatıştırma/azaltma, devretme ve kaçınma adımlarından en uygun olanını fayda maliyet analizine göre değerlendirerek yapmalıdır.

2.13. İç Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri kuruluşun risk yönetim faaliyetleri ile birlikte yönetimin emir ve talimatlarının yerine getirilmesine yardımcı olacak politika ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyeti unsurlarından politika;ne yapılması gerektiğinin belirlenmesi, prosedür ise

politikaların yerine getirilmesi olarak tanımlanır. Kontrol faaliyetleri kurumun bütün kademelerinde ve fonksiyonlarında oluşturulur. **(Frazier ve Spradling, 1996:40**)

İşletmelerin amaç ve hedeflerine ulaşmalarında önemli bir yere sahip olan faaliyetler aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

a) Görevlerin Ayrılması

b) Uygun Yetkilendirme

c) Belge ve Kayıt Düzeni

d) Fiziksel Kontroller

e) Bağımsız Mutabakat

(Sakin, 2017: 51)

Yukarıda sıralanan iç kontrol faaliyetleri işletmeden işletmeye farklılık gösterebilir. İşletmeler iç kontrol faaliyetlerini risk belirleme süreçlerine göre oluştururlar.

2.13.1. Görevlerin Ayrılması

İşletmede yapılan işlemler tek bir birim ya da belli kişiler üzerinden sağlıklı bir şekilde yürümeyeceğinden işlemlerin farklı birim ya da kişilerin sorumluluğuna verilmesi olarak tanımlanabilir. Bir işletmede varlıkların korunması, işlemlerin kaydedilmesi yetki ve sorumluluğu aynı birim ya da kişiler üzerinde olursa işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşmasını engelleyen birtakım hata ve problemlerin ortaya çıkması kuvvetle muhtemel olacaktır. Etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturabilmesi için görevlerin ayrılması gerekecektir. Böyle bir ayırımın olmaması durumunda varlıkların korunması kötüye kullanılarak zimmete geçirilebilir. Kayıtlar değiştirilerek yolsuzluklar ortaya çıkabilir.

Görevlerin ayrılması ile meydana gelen hata ve problemlerin bulunması ve düzeltilmesi kolaylaşacaktır. Görevlerin ayrılmasına ilişkin kontroller dört başlık altında toplanmaktadır. **(Sakin,2017: 52)**

a) Varlıkların sahipliği ile varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerinin ayrılması

Bir kişinin işletme içerisinde bir varlığa sahip olması ve sahip olduğu varlığa ilişkin kayıt sorumluluğunun olması durumunda işletme çalışanının hilesi ile karşı karşıya olma ihtimali vardır. Örneğin, muhasebe kayıtlarını tutan kişinin aynı zamanda kıymetli evrak(çek, senet, bono gibi) veya işletme kasası gibi farklı bir işten sorumlu olması işletme açısından son derece sakıncalı olacak ve hileye açık bir ortam hazırlayacaktır. Bu noktada görevlerin ayrılması büyük önem taşımaktadır.
(Sakin, 2017: 53)

b) İşlemlerin onaylanması ile varlıkların sahipliği görevlerinin ayrılması

Varlıkların sahipliği ile işlemlere onay verme işlerinin tek kişide toplanması işletme varlıklarının korunmasını riske sokacaktır. Örneğin, işe alma veya çıkarma yetkisine sahip olan bir kişi ücretlendirme konusunda yetkili olmamalıdır. **(Sakin, 2017: 53)**

c) Faaliyetlerin yerine getirilmesi sorumluluğu ile kayıtların muhafaza edilme sorumluluğunun ayrılması

İşletme içindeki bölümlerin kendi kayıtlarını yapması ve bunları saklayabilmesi performans değerlendirmesi aşamasında bölüm performansını arttırmak amacıylabunlaın manipüle edilmesi olasılığını arttıracaktır. Bu durumda işletmede sadece yanlış performans değerlendirmesi yapılmayacak faaliyetlere ilişkin bilginin yanlışlığı işletme içindeki karar alıcıların yanlış karar almalarına da yol açacaktır. **(Sakin, 2017: 53)**

d) İşletmelerin bilgi işlem ile ilgili işlemlere ait görevlerin ayrılması

Bir işletmede hangi işin hangi bölüm, birim ya da kişilerce yapıldığı kolaylıkla izlenebilmelidir. İşletmenin mevcutta bulunan bilgi işlem alt yapısı zayıf ve ihtiyaca cevap vermede yeterli değil ise işletme içerisinde hata veya hile yapılma ihtimali yüksek olacaktır. Bir bankanın pazarlama bölümünde çalışan personelinin bankaya kazandırdığı müşterisine mevduat bağlarken faiz oranını yanlış girmesi sonucu işlemin düzeltilmesi için personelin yapacağı işlemin tekrar onaylanıp gözlenebilmesi

için bir yöneticinin onayına düşmesi gerekmektedir. Tek adımda faiz oranını personelin değiştirebilmesi sistemin güvenlik açığının olduğunu gösterecek ve işlem suistimale açık olacaktır. **(Sakin, 2017: 53)**

2.13.2. Uygun Yetkilendirme

Yetkilendirme, işletme yönetiminin çalışanlarına vermiş oldukları yetki sınırlar içerisinde faaliyetlerini sürdürmeleridir. Yapılan işlemler giriş ve onay sürecine tabi olarak ilerlemelidir. Limiti yüksek olan veya yetkileri aşan işlemlerde üst yönetimin onayına düşerek işlem ilerlemelidir.Yetki, onaylamadan farklıdır. Yetki verilen sınırlar içerisinde alınacak bir karar politikası iken, onay bu politikanın uygulanmasıdır.

2.13.3. Belge ve Kayıt Düzeni

Belge ve kayıt düzeni gelişmiş işletmelerde doğru bilgiye ulaşmak daha hızlı ve kolay olacaktır. Etkin bilgi üretimi ancak iyi bir bilgi işlem sisteminin varlığı ile mümkündür.

Belgeler birer kanıt niteliği taşıdığından işletmeler kayıt düzenlerini bazı kriterlere uygun olarak düzenlemelidir.

- Belgeler sıra numaralı olarak düzenlenmeli,
- İşlem gerçekleştiği anda kayda alınmalı,
- Kolayca anlaşılmayı sağlayacak basitlikte olmalıdır.

Günümüzde belge ve kayıt düzenleri elektronik ortama taşındığından fiziksel belgenin olması gerekmemektedir. Belgenin fiziki ortam ya da elektronik ortamda hazırlanmasının yanında yukarıda belirtilen özelliklere sahip olması işletmenin etkin bir iç kontrol sisteminin oluşmasına da katkı sağlayacaktır.

2.13.4. Fiziksel Kontroller

İşletmenin varlıklarının korunması fiziksel kontrollerin varlığında mümkündür. İşletmeler faaliyetlerini gerçekleştirdiği varlıkları korumaya yönelik etkin prosedürler üretmelidir. Özellikle taşınabilen ve çalınma riski fazla olan nakit ya da nakdi değeri

yüksek varlıklar için prosedürlerini güncel tutmalıdır. Fiziki kontrolleri yalnızca mali bilgilerin doğruluğunu sağlaması ile sınırlamak doğru değildir. Fiziksel kontrollerin belli periyotlarda etkin ve doğru şekilde uygulanması ile işletme faaliyetleri daha etkin ve verimli olacaktır. **(Sakin, 2017: 55)**

Örneğin; bir bankanın bankacılık işlemlerini gerçekleştirmesinde kullanılan bilgisayar, tarayıcı, yazıcı gibi ofis ekipmanlarını periyodik olarak düzenli fiziki kontrollerden geçirmesi ve hızlı hizmet sunabilmesi için kullanılan sistemlerini güncelletmesi bankanın ofis ekipmanlarında karşılaşacağı hatanın daha önceden tespiti ve sistemlerin güncelletilmesi ile memnuniyet sağlayan hizmetin sunulmasına ortam hazırlayacaktır.

Bankalar hizmet sektöründe olduğundan bilgi erişimini sağlayan ofis ekipmanlarını fiziksel kontrollerden geçirmelidir. Örneğimiz bir üretim işletmesi için olsaydı sahip olunan makinelerin bakım ve onarımları üzerinde fiziksel kontrolün önemi vurgulanabilirdi.

2.13.5. Bağımsız Mutabakat

İşletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin farklı kişiler tarafından tam ve doğru olduğunun bağımsız olarak araştırılmasıdır. Bağımsız mutabakat iç kontrol uygulamalarının etkinliğinin azaldığı durumlarda uygulanan bir yöntemdir.
(Sakin, 2017: 57)

İşletmelerde faaliyetlerin çalışanlar tarafından yürütülmesi iç kontrol prosedürlere bağlı davranmanın zaman içerisinde azalması nedeniyle hataların ortaya çıkmasına neden olacaktır. İç kontrol prosedürlerine bağlı olan çalışanlar daha az hata yapacağından bağımsız mutabakat ile ortaya çıkarılan küçük hatalar ilgili kişiler tarafından düzeltilebilecektir. Büyük hataların olma durumu ise işletmenin iç kontrol hususunda ciddi bir eksikliğin olduğu hakkında bilgi verecektir. Bunun önüne geçebilmek için faaliyetlerin doğru zaman ve kişilerce kontrol edilmesi ve düzeltilmesi sağlanmalıdır.

2.14. Bilgi ve İletişim

İç kontrol sisteminin işletmede çalışabilmesi için gerekli bilgilerin ve verilerin istenilen formatta ve zamanda hazırlanması ve ilgililere iletilmesi gerekmektedir. İşletmenin bu amaçla hazırladığı bilgi sistemi işletmede faaliyetlerin gerçekleştirilmesine ve bu faaliyetlerinin kontrolüne yardımcı olacaktır. Günümüzde işlemlerin giderek daha karmaşık hale gelmesi ve işlemlerin yoğunluğu dikkate alındığında oluşturulacak bu bilgi sisteminin ihtiyaçlara cevap verebilmesi için tek yönlü olmaması ve işletmenin ilgili paydaşlarını da içine alacak şekilde entegre olmalıdır. **(Sakin, 2017: 59)**

İşletmelerde etkin iç kontrol sisteminin kurulması için doğru ve güvenilir bilginin sağlanması gerekmektedir. Doğru ve güvenilir bilgi sayesinde işletme yönetimi daha mantıklı ve akılcıl kararlar alarak hedeflerine daha kısa sürede ulaşabilecektir.

İşletmelerin doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmalarını sağlayacak en önemli yatırımları bilgi işletim sistemleridir. Bilgi ve işlem ağı etkin ve verimli çalışan bir işletmede yönetim doğru ve güvenilir bilgiye işletmenin sahip olduğu kaliteli çalışan ve uygulanmaya elverişli alt yapısı ile kolaylıkla erişebilecektir.

İşletmenin iyi bir alt yapısı ve iyi bir bilgi işletim sisteminin olmasının yanı sıra bilgiyi işleyip sunmasını sağlayacağı iç kontrol prosedürlerinin de olması gerekmektedir.

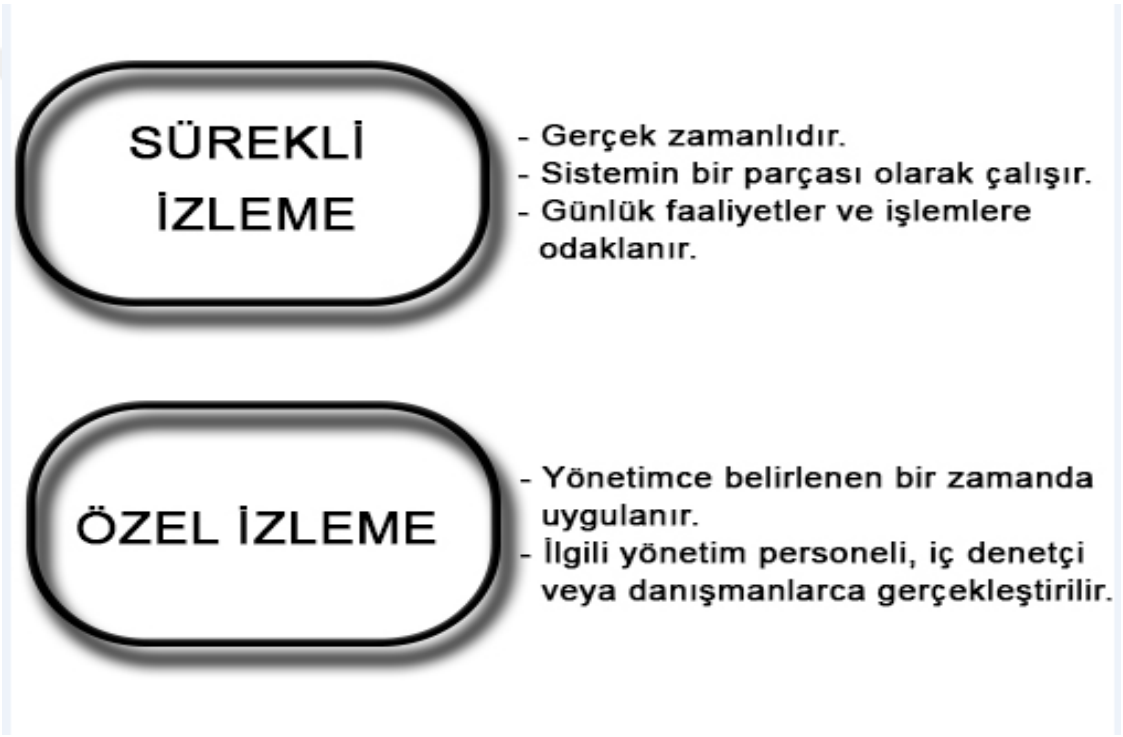
İletişim, bilginin işletme içerisinde yatay ve dikey olarak gerektiğinde de işletme dışında uygun materyaller ile ilgili kişi, birim ve bölümlere iletilmesini ifade etmektedir. Doğru ve güvenilir bilginin işletme içerisinde tüm çalışan ve birimlere doğru zamanda aktarabilmesi için işletmenin iyi işleyen iletişim mekanizmalarına sahip olması gerekmektedir. Bilgi ve iletişim sistemleri etkin bir şekilde işlemez ise ; işletme yönetimi ve çalışanlar zamanında ve doğru kararlar alamayacak ve işletme hedeflerine ulaşamayacaktır. Hedeflerden sapılması ile işletme çeşitli riskler ile karşı karşıya kalacaktır. Bu durumların önüne geçebilmek için bilgi ve iletişim sistemi doğru ve etkin çalışmalıdır.

2.15. İzleme

İzleme; idarenin amaç ve hedeflerine ulaşma konusunda iç kontrol sisteminin beklenen katkıyı sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesi ve sistemin yeterliliğinin izlenerek, yenilenmesidir. **(Derici, 2012: 93)**

İzlemenin amacı iç kontrolün doğru bir şekilde tasarladığının, yönetildiğinin, etkili ve uygun olup olmadığının belirlenmesidir. İzleme faaliyetleri organizasyonun normal ve tekrarlanan faaliyetleriyle ilgili olarak oluşturulmalıdır**. (COSO izleme, (Çevirimiçi), http:\\ www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi,11 Nisan 2019)**

İzleme fonksiyonu rutin izleme faaliyetleri ve özel değerlendirmeler aracılığı ile gerçekleştirilir. İç kontrolün rutin izlemesi düzenli tekrarlanan çalışma faaliyetlerini, özel değerlendirme ise risk değerlendirmesi ve sürekli izleme prosedürlerinin etkinliğini belirler. **(Çukacı, 2012: 47)**



Şekil 2-4 İzleme Türleri

(Sakin, 2017: 63)

Yukarıdaki şekilde ayrı ayrı olarak belirtilen izleme türlerinde iç kontrolün sürekli izlenmesi günlük işlemlerin takip edilmesini gerektirmektedir. Gerçek zamanlıdır ve iç kontrol sisteminin bir parçası olarak çalışmaktadır.

Özel izleme türü sürekli izlemenin sonuçlarına göre oluşturulur. Yönetim tarafından belirlenen zaman diliminde gerçekleşir. İzleme işlemini yönetim personeli, iç denetçi veya danışmanlar gerçekleştirilebilir. Elde edilen sonuçlara bağlı olarak yönetimin önleyici ve düzeltici tedbirler alması beklenir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ VE GEREKLİLİĞİ

İşletmeler günümüz koşullarında daha karmaşık yapı ve sistemlere dönüşmektedirler. Günümüzün getirdikleri ile birlikte teknolojinin yoğun kullanımı, bilginin erişilebilirliği, dijitalliğin hayatımızda daha çok söz sahibi olması ile işletmeler bu değişime ayak uydurabilmek için sürekli bir değişim süreci içerisinde olmaktadır. İşletmelerin bu değişiminden ilişki içerisinde olduğu yakın çevresi de etkilenmektedir.

İşletmelere ait olan finansal bilgiler işletme ile ilişki içerisinde olan tarafları da etkileyeceğinden finansal bilgilerin karar verme sürecinde önemli bir payı bulunmaktadır. Finansal bilgiler işletme ortaklarını, yatırımcıları, kredi veren kuruluşları, şirket çalışanları gibi bu bilgiden faydalanacak tüm taraflara önemli bir kaynak oluşturmaktadır.

Örneğin; hise senedi satın almak isteyen küçük bir yatırımcı, borsada işlem gören hangi şirketin hissesini satın almalıdır? Kârlı bir yatırım yapmak için yatırımcı şirketlerin finansal bilgilerini incelemeli, finansal durumları hakkında bilgi edinmelidir. Finansal bilgiler, yatırımcının doğru karar verebilmesi açısından yatırımcıya yardımcı olacaktır. Bir başka örnek olarak; kredi veren bir kuruluşun kredi talebinde bulunan işletmeye, kredi verip vermemesi konusunda nihai bir karara varabilmesi için işletmenin geçmiş ve cari dönemlere ait finansal bilgilerini incelemesi, kredi verme sürecinde karar alınması açısından kredi veren kuruluşa yardmcı olacaktır.

İşletmeyle ilgili taraflardan bir diğeri olan devlet, ülke ekonomisinin önemli birimleri olan işletmelerin finansal durumunu doğru değerlendirebilmek, doğru vergi ve ekonomi politikaları oluşturmak için güvenilir finansal verilere ihtiyaç duyar. İşletmelerin ürettiği finansal nitelikli bilgilere ne düzeyde güvenileceği sorusunun cevabında denetim olgusu önemli bir görev üstlenmektedir. Güvenilir bilgi ihityacını karşılamak üzere çeşitli denetim mekanizmaları oluşturulmasına ihtiyaç vardır. Denetim işlevi, bilgilerin güvenilir ve doğru olup olmadığını ortaya çıkarmaya yönelik çalışmaların bütününden oluşmaktadır. **(Kavut vd., 2009: 11-12)**

Günümüzde işletme yapılarının karmaşıklaşması, işletmelerin faaliyet alanlarını genişletmeleri, ortak sayılarının artması, halka açılmaları gibi değişiklik ve gelişmeler denetim ihtiyacını arttırmakta ve denetimin önemini göstermektedir. Ülkemizde bağımsız denetim bankacılık sektörü ve sermaye piyasalarına yönelik düzenlemeler ile hayatımıza girmiş ve 2012 yılında Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan değişiklik ile aşağıda belirtilen ölçütleri sağlayan işletmeler için zorunlu hale getirilmiştir.

19 Mart 2016 tarihli Resmi Gazete'de 2019/8549 sayılı "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar" da ve aşağıdaki şartlardan en **az ikisini art arda iki hesap döneminde aşan** şirketler (2014 ve 2015 hesap dönemlerinde) **01.01.2016 tarihi itibariyle** bağımsız denetime tabi olacakları belirlenmiştir.

a) Aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası

b) Yıllık net satış hasılatı 80 milyon ve üstü Türk Lirası

c) Çalışan sayısı 200 ve üstü

(Çevirimiçi),http://www.verginet.net/Anasayfa/BasındaVergi/DeloitteMakaleleri/Bağımsız Denetim Kapsamına Giren Şirketler Yükümlülükleri/ 03 Temmuz 2019)

Bu belirtilen karardan sonra 26 Mayıs 2018 Tarihli ve 30432 Sayılı Resmi Gazete'de "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesi" ile ilgili karar yeniden güncellenerek yayımlanmıştır. Alınan karar ile bağımsız denetime tabi şirketlerin sahip olması gereken kriterler güncellenmiş ve bağımsız denetimin tabana yayılması için ölçütler aşağı çekilmiştir.

3.1. Bağımsız Denetimin Yapılmasını Gerektiren Nedenler

Bağımsız denetim temel olarak finansal bilgilerin doğru ve güvenilirliği hakkında bilgi sahibi olmamızı sağlayan önemli bir ihtiyaçtır. Finansal nitelikli bilgilerinin güvenilirliğine engel olabilecek birçok faktörden söz etmek mümkündür. Bilgilerin güvenilirlik düzeyini arttırmak amacıyla bağımsız bir uzmanın inceleme yapması ve bu konuda görüş belirtilmesi önemlidir. İşletme ile ilgili çeşitli taraflar vardır ve

bunların çıkarları birbirleriyle çatışabilmektedir. İşletmede yapılan finansal işlemlerin karmaşıklığı elde edilen bilgiye güven düzeyini etkileyebilir veya kullanılacak bilginin alınacak kararı etkileyecek olması, bilgilerin doğru ve güvenilir olmasında önemli bir etkiye sahip olabilmektedir..

Bağımsız denetimin yapılmasını gerektiren nedenleri aşağıdaki 4 başlık altında sayabiliriz.

a) Güvenilir ve doğru bilgi ihtiyacı,

b) Çıkar çatışması,

c) Muhasebe sistemlerinin karmaşıklığı,

d) Diğer nedenler,

(Kavut vd., 2009: 13)

3.1.1. Güvenilir ve Doğru Bilgi İhtiyacı

Denetimin yapılmasını gerektiren en önemli unsur güvenilir ve doğru bilgiye ulaşmaktır. Elde edilen bilginin denetlenmiş olması bilgiye olan güven seviyesini arttıracaktır. Kaynağı belli olmayan ve denetimden geçmemiş bir bilginin yanlış karar alınmasında rolü büyük olacak ve bilgiyi talep eden tarafları zarara uğratabilecektir.

Muhasebe tarafından oluşturulan finansal verilerin, bu verileri talep eden tarafların amaçlarına uygun formatlarda sunulması ve sağlıklı olarak değerlendirebilmeleri verilerin; anlaşılır, güvenilir, ihtiyaca cevap veren ve mukayese edilebilir olması ile gerçekleştirilebilir. Bilgiyi talep edenlerin karar verebilmeleri için bilgiyi anlamaları gerekmektedir. Kullanıcıların elde ettikleri bilginin sade ve anlaşılır olması çok önemlidir. Bu nedenle finansal verilerin tarafların ihtiyaçlarına uygun formatlarda hazırlanması doğru kararın verilebilmesi açısından önemli bir yere sahiptir. Finansal bilgilerin karşılaştırılabilir özellikte olması, finansal bilgiyi değerlendirme ve yorum yapma açısından kolaylık sağlayacaktır. Finansal bilginin güvenilir olup olmadığını ortaya koyacak olan en önemli olgu denetimdir. **(Kavut vd., 2009: 14)**

3.1.2. Çıkar Çatışması

Finansal tabloların kullanıcıları ile finansal tabloların hesaplanmasından sorumlu olan şirket yöneticileri arasındaki çıkar çatışması, bilgilerin kasıtlı olarak gerçeği ve doğruyu göstermekten uzaklaştırılmasına yol açabilir. Bu durum, bilgi kullanıcılarının yanlış kararlar vermesine ve zarar görmesine yol açacaktır. Çıkar çatışması şirketi yöneten ve finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olan yöneticilerle hissedarlar arasında yaşanabilir. **(Kavut vd., 2009: 15)** Örneğin; bir şirketin finansal tabloları finansal kontrol biriminin gözetiminde oluşturuluyor olsun. Şirketin finansal durumunun başarısı şirket yönetimi, finansal tabloları hazırlayan birimin yöneticisi ve finansal tablo kullanıcıları açısından önemli bir değeri ifade etmektedir.

Finansal tabloları, şirketin gerçek durumundan daha başarılı gösteren birim yöneticisi, şirket yönetimini olumlu yönde etkileyecektir. Finansal tabloların gerçek durumundan daha başarılı gösterilmesi şirket yönetiminin mevcut görevine devam etmesine, tabloları hazırlayan birim yöneticisinin de değişmemesine ortam hazırlayabilir. Diğer taraftan bu finansal tablolardan yararlanan finansal tablo kullanıcıları gerçeği yansıtmayan finansal tablolara dayanarak yanlış kararlar verebilir ve zarara uğrayabilirler. Bu durum şirket yönetimi ile finansal tablo kullanıcıları arasındaki çıkar çatışmasına örnek gösterilebilir.

Çıkar çatışması bu durumdan farklı olarak şirket yönetimi ve hissedarlar arasında da yaşanabilir. Şirket yönetimi, şirketi gerçekte olduğundan daha başarılı göstererek görevlerinde kalmayı hedefleyebilir veya daha fazla prim almayı düşünebilir. Bu durum hissedarların şirketin gerçek faaliyet sonuçlarını ve finansal gücünü görmesine engel teşkil edecektir. Şirketin durumunun olduğundan farklı gözükmesi hissedarların sağlıklı karar vermelerini olumsuz yönde etkileyecektir. **(Kavut vd., 2009: 15)** Çıkar çatışmalarının önüne geçilebilmesi ve şirketin gerçek durumundan tüm tarafların bilgi sahibi olabilmeleri için denetime ihtiyaç duyulacaktır.

3.1.3. Muhasebe Sistemlerinin Karmaşıklığı

Muhasebe sistemi, işletmelerin tüm finansal işlem ve olaylarının özetlenip sınıflandırılarak raporlandığı süreçtir. İşletmelerin finansal durumlarının doğru değerlendirilmesi, finansal veriyi talep eden kullanıcılara doğru bilgilerin sunulması iyi bir muhasebe sisteminin varlığında gerçekleşir. İşletmelerin büyümesi, farklı

işlere yönelerek ürün ağlarını genişletmesi, bu ürün ağları sayesinde daha fazla ve daha karmaşık finansal işlemlerin yapılması, teknolojinin çok hızlı şekilde gelişmesi ve günümüzün artık dijitalleşmeye yönelmesi ile muhasebe sistemleri çok daha fazla karmaşık bir hal almaktadır. İşletmelerin doğru finansal bilgiyi sunabilmeleri için bu karmaşık muhasebe sistemini çok iyi bir şekilde yönetebiliyor olmaları gerekmektedir.

Muhasebe sürecinin karmaşıklığı finansal tablolarda hata olma olasılığını arttırdığı gibi hatayı ortaya çıkarmayı da zorlaştırmaktadır. Bu durum, muhasebe bilgilerinin güvenilirlik ve doğruluk derecesinin tespiti amacıyla denetim gereksinimi oraya çıkarmaktadır. **(Kavut vd., 2009: 16)**

3.1.4. Diğer Nedenler

Yukarıda sıralanan unsurların dışında da denetimi gerekli kılan bir takım unsurlar söz konusudur. Her bir kullanıcının güvenilir bilgiye kendisinin doğrudan erişebilmesindeki zorluklar da denetim mekanizmasının kurulmasını gerekli kılmaktadır. Çünkü farklı özellikler taşıyan bilgi kullanıcılarının denetim yapma yetisine sahip olması, denetim yetisine sahip olsalar bile, zaman ve maliyet yönünden böyle bir çalışmanın rasyonel olması söz konusu değildir. Bu nedenle bağımsız denetim mekanizmasının oluşumu kaçınılmaz olarak ortaya çıkmaktadır. **(Kavut vd., 2009: 16)**

3.2. Bağımsız Denetimin Önemi

Geçmişten günümüze kadar olan süreçte denetim kendini güncelleyen bir kavram olmuştur. Ülkelerin büyümesi ve gelişmesi ülkede var olan tüm yapıların kendini güncellemesi ve geliştirmesi ile mümkündür. Ülkelerin büyümesinin ekonomik göstergeler ile nitelendirilmesi aslında bu verilerin oluşmasında belli periyotlarda yapılan ve tekrarlanan araştırma ve denetimler ile ortaya çıkmaktadır. Ülkelerin büyümesi birçok ticari alanda faaliyet göstermesi ve üretim gerçekleştirmesi ile mümkün iken ekonomik büyümeden bahsedebilmek geçmiş dönemler ile cari dönemde gerçekleştirilen ticari faaliyet ve üretimi karşılaştırmak ve değerlendirilmeyi gerektirmektedir.

“Bir ülkede muhasebe ve denetim mekanizması yoksa, o ülkenin sağlam bir muhasebe hukuk düzeni, sistemi ve tekniği olduğundan bahsedemeyiz. Muhasebe sistemi, kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerinin rakamsal kayıtlarını Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ)’ne uygun ve tutarlı bir şekilde düzenlemekle yükümlüdür. Denetim ise, ekonomik olayların gerçek mahiyetinin ilgili mevzuat ve GKGMİ’ne uygun olarak, kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak delilleri ile araştırıp sonuçlandıran ve onaylayan sistemik bir çalışmadır.” **(Erdoğan, 2002: 51)**

Teknolojinin günümüzde geldiği nokta ile geçmiş dönemlerde var olan teknolojiyi kıyasladığımızda özellikle son 20 yılda çok büyük bir teknolojik gelişimin olduğundan bahsetmek yanlış olmayacaktır. Günümüzde, teknolojik gelişimin çok hızlı olması ve kendini sıkı sık güncellemesi ile birlikte talep edilen bilgi daha iyi sistemler kullanılarak insan, işletme, örgütler, kurumlar ve develet gibi büyük organizasyonlar tarafından eş zamanlı olarak kullanılabilecek hale gelmiştir.

Günümüzde dijitalleşme olarak son yıllarda tanımlanan bu dönüşüm aslında bilginin erişiminin kolaylaştığı ve bu bilginin denetlenerek güvenilir ya da güvenilir olmamasına göre sınıflandırılmasının bir hayli zorlaştığı bir sürecinde özeti olarak gösterilebilir. Bilgiye erişimin bu kadar kolay olması, işlem hacimlerinin artması ve karmaşık bir hale gelmesi, bilgiyi talep eden taraflara bu bilginin, çıkarı olumlu yönde etkileyebilmesi açısından belli kurallar çerçevesinde ülkelerin kabul ettiği kural ve ilkelere bağlı hareket edilerek analiz edilmesini, denetlenmesi gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır.

Ülkemizde bağımsız denetimin önemi dünya ile kıyaslandığında geç fark edilmiştir. Türkiye’de 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu 1957 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu kanun, kısmen Alman Hukukundan kısmen de İsviçre Hukukundan esinlenerek oluşturulmasına rağmen, bu hukuk sistemlerinde meydana gelen güncellemeleri takip etmemiştir. Yıllar içinde ticaret hukukumuzda da meydana gelen gelişmelerle kanun, kaynak hukukundan uzaklaşmıştır.

(DELOITTE (2006), “Türk Ticaret Kanun Tasarısı Anonim Ortaklıklar Alanında Getirdiği Yenilikler”, (Çevirimiçi), http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents, 6 Haziran 2019)

İlk Türk Ticaret Kanunumuz 50 yılı aşkın bir süre zarfında herhangi bir değişikliğe uğramamıştır. Ülkemiz yakın geçmişte bağımsız denetim ile ilgili büyük beklentilere girmiştir. Bağımsız denetim, Türk Ticaret Kanunu' nda yalpan değişiklikler ile günümüz şartlarında ortaya çıkan ihtiyaçlara cevap verecek hale getirilmeye çalışılmıştır. Bağımsız denetimin değeri, teknolojinin hayatımızda vazgeçilmez bir unsur haline gelmesi ile kullanılan bilginin güvenilir olup olmaması açısından bu bilgiden faydalanan tarafların ihtiyaçları doğrultusunda sürekli olarak artmaktadır. Bu durumda güvenilir bilginin elde edilmesi ve talep edenlere sunulması açısından bağımsız denetimin önem ve değerini arttırmaktadır.

Ülkemizde bağımsız denetimin ilk uygulamalarından bahsetmemiz aslında şu andaki durumun ne noktada olduğunu anlamak açısından faydalı olacaktır.

Türkiye'de bağımsız denetim amacıyla kurulan ilk şirket Newberry'i idi. 1960'ların başında aynı isimli bir uzman tarafından Taksim'de büro açılmış, bir ara çalışanların sayısı elliye kadar ulaşmıştır. Ancak iş hacmi yetersizliği nedeniyle Newberry 1960'ların sonunda bürosunu kapatmış ve Almanya'ya gitmiştir**. (Yücel ve Adiloğlu, 2015)**

Ülkemizde denetimin çok eski bir geçmişe sahip olmaması ancak uzun yıllar boyunca denetime olan ihtiyacın artması ve yabancı firmaların ülkemizde denetim faaliyetlerinde bulunmaya çalışmaları ile birlikte denetim, daha bilinen bir kavram ve gerekli bir faaiyet haline gelmiştir. Newberry firmasının ülkemizde uzun süre faaliyette bulunamaması ülkemizin denetimine olan yabancılığının da açık bir örneğidir.
1975 yılında özellikle yurtdışında kredi kullanmakta olan Türk şirketlerinin yarattığı ihtiyaçla İstanbul'da ilk Arthur Andersen bürosu açıldı. 1980'lerin başında genişleyen denetim ihtiyacı Dünya'nın diğer büyük muhasebe firmalarını da Türkiye'ye getirdi.

Örneğin; 1983 yılında partisi ile seçimlere girmek üzere olan Turgut Özal, bir konuşmasında bankalar için yapılacak düzenlemeler arasında **audit** edilmenin de olduğunu söylemiş, kelimeyi anlamayan muhabirler kelimeyi odit olarak yazmış, Özal'a bunun ne olduğu sorulunca "özel denetim diyelim efendim" şeklinde cevaplamıştır. Ülkemizde 1980'li yılların ilk yarısında bazı bankaların iflas etmeleri nedeniyle Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından 1985 yılında yapılan

Bankalar Kanunu değişikliği ile “Bağımsız Denetim Kuruluşları” na finansal tablolarını denetleme zorunluluğu getirilmiştir. Yakın yıllarda Sermaye Piyasası Kurulu’da denetim ile ilişkili yetkilendirmeler yapmıştır. **(Yücel ve Adiloğlu, 2015)**

Denetim ile ilgili bu atılan adımların yetersiz olması ve iyileştirmelerin çok sınırlı alanda yapılması denetimin gelişimi açısından çok etkili olmamıştır. Genel olarak firmaların finansal tablolarının incelenmesi belli ilkeler ve standartlara bağlı kalınarak gerçekleştirilmesi, denetimin tarihsel gelişiminde önemli basamakların oluşmasını sağlamıştır. Denetimin ülkemizde 2000’li yıllara kadar çok faaliyet göstermemesi öneminin yeterince kavranmadığını da göstermektedir.

Dünya’da ortaya çıkan büyük skandalların etkisi denetimin ne derece önemli olduğunu ortaya koymuştur. ABD’de özellikle 2001 yılında enerji devi haline gelen Enron krizi büyük yankılar uyandırmıştır. ABD’de enerji piyasasının 1985 yılında serbestleşmesi ile kurulan Enron firması 2000 yılına kadar astronomik büyümeleri ile dikkat çekmiş ve 2000 yılı gelirleri ile ABD’nin en büyük 500 şirketi (Fortune 500) içerisinde yedinci sırada yer almıştır. Bu firmanın yapmış olduğu en büyük yolsuzluk çifte kayıt sisteminden kaynaklanmıştır. Enron’u takiben Worldcom, Global Crossing Tyco, Adelphia ve HealtSouth gibi firmalar takip etmiştir. Ortaya çıkan bu büyük skandallar ile ABD’de Sarbanes Oxley Yasası yürürlüğe girmiştir. Türkiye’de bu duruma benzer olarak 2001 yılı krizinde birçok bankanın iflas etmesi ve İmar Bankası’nda çifte kayıt sisteminin uygulanması denetimin sistemimizin zayıf olmasından kaynaklanmaktadır. Bankacılık sisteminde yer alan denetim ihtiyacı nedeni ile BDDK 31 Ağustos 2000 yılında faaliyete başlamıştır. Denetimin önemi 2000’li yıllardan sonra daha iyi algılanmış ve bu öneminin beraberinde önemli kurum ve kuruluşlara ihtiyaç duyulmuştur.

3.3. Bağımsız Denetimin Gerekliliği

Bir ülkenin sahip olduğu ekonomik kaynakların büyük bir kısmının işletmelerin elinde olması ve işletmelerin ekonominin dinamosu olması nedeniyle finansal nitelikli bilgilerin iki önemli işlevi bulunmaktadır.
Bunlar;

a) Ekonomik kaynaklar arasında seçim yapabilmesi,

b) Ekonomik kaynakların kullanılma başarısının ölçülmesidir.

(Kardeş Selimoğlu vd., 2017: 4)

Günümüzde ekonomik faaliyetlerin artması ile birlikte işlem hacimleri ve adet sayıları çok ciddi boyutlara ulaşmıştır. Bu ortamda kullanılan bilgi, bilgiyi talep eden kullanıcılar tarafından güvenilir olup olmaması açısından sorgulanır hale gelmiştir..

Bilginin güvenilir olması bilgiden faydalanan taraflar için olumlu etki yaratacaktır. Bu durumun oluşabilmesi için önemli bir kontrol mekanizmasının olması gerekmektedir. Bu mekanizma günümüzde teknolojik gelişimlerin çok hızlı olması nedeniyle daha kapsamlı ve etkin olmak zorundadır.

İşletmelerin ekonominin en önemli ve en küçük yapıları olduğunu düşündüğümüzde iyi denetlenmiş örgütlerin taraflarına sağlayacağı katkıları makro anlamda ekonomide de olumlu sonuçlara ortam hazırlayacaktır.

Şeffaf ve hesap verilebilir bir ortamın hazırlanması ile kayıt dışı kontrol edilemeyen verilerin azalması sağlanacaktır. Bu durum ekonomiye olumlu yansıyacağından ekonomik büyümede sağlanabilecektir.

Bağımsız denetim neden gereklidir? Bu gerekliliğin ortaya çıkmasını sağlayan unsurları aşağıdaki gibi belirtebiliriz.

- Bağımsız denetim ile çıkar çatışmalarının azalması sağlanabilecektir. Finansal tablolar işletme yönetiminin çıkarları doğrultusunda hazırlanabilir. Bu durumun önlenebilmesi için bu kontrol mekanizmasına ihtiyaç olacaktır.

- Günümüzde bilgiye olan erişimin çok kolay olması, ekonomik faaliyetlerin artması, işlemlerin hacimsel ve adet bakımından ciddi boyutlara ulaşması ile birlikte muhasebe bilgilerinin karmaşıklığı daha ileri boyutlara ulaşacaktır. Bu bilgilerin analizi için uzmanlık gerekecektir.

- Muhasebe bilgileri ile işletmenin finansal tablo verilerine bağlı olarak almış olduğu kararların tüm tarafları etkilemesi

- Doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacın artması bağımsız denetimin yapılmasını gerektirmektedir.

- Teknolojik gelişmeler ile bilgiye erişimin kolaylaşması ile birlikte bilgiden faydalanan kullanıcı sayısında da artış olduğu gözlemlenmektedir.

- Yasal zorunlulukların da mevcut olması nedeni ile bağımsız denetimin uygulanması kaçınılmaz hale gelmiştir.

(Kardeş Selimoğlu vd., 2017: 5-6)

Özellikle 2000'li yıllardan sonra bu gerekliliğe verilen önemin artması ile birlikte önemli kurumlar kurulmuştur. BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu), Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kurulması ile 2012 yıında Türk Ticaret Kanunu'nda bağımsız denetim ile ilgili değişiklik yapılması bu duruma örnek gösterilebilir.

Aşağıda yer alan tablolarda bağımsız denetimin önem kazanması ile birlikte bağımsız denetçi sayısı ve bağımsız denetim kuruluş sayısındaki değişiklikler (artışlar) gösterilmektedir..

Tablo 3.1 – Yetkilendirilen Denetçiler

Yıllar	Meslek Mensubiyeti			Yetki Alanları			
	SMMM	YMM	Toplam	Sadece Temel Alan	Temel Alan + Bankacılık + Sermayesi Piyasası	Tüm Alanlar*	Toplam
2013	4.124	1.376	5.500	49	1.069	4.382	5.500
2014	4.430	1.070	5.500	82	546	4.872	5.500
2015	3.383	443	3.826	58	376	3.392	3.826
2016	1.505	85	1.590	13	45	1.532	1.590
2017	1.146	44	1.190	50	90	1.050	1.190
2018**	194	12	206	26	29	151	206
Toplam	**14.782**	**3.030**	**17.812**	**278**	**2.155**	**15.379**	**17.812**

* Temel Alan+Bankacılık+Sermaye Piyasası+Sigortacılık ve Özel Emeklilik

** 30.06.2018 İtibarıyla

(Kaynak: (Çevirimiçi) http://www.kgk.gov.tr /13 Nisan 2019)

Tablo 3.2 - Sicile Kaydedilen Bağımsız Denetim Kuruluşları

Yetkileri İtibariyla Bağımsız Denetim Kuruluşları	2013	2014	2015		2016		2017		2018*		Toplam	
	Yetkilendirilen	Yetkilendirilen	Yetkilendirilen	İnfisah, Faaliyet İzni İptali Gibi Sebeplerle Terkin Edilen	Yetkilendirilen	İnfisah, Faaliyet İzni İptali Gibi Sebeplerle Terkin Edilen	Yetkilendirilen	İnfisah, Faaliyet İzni İptali Gibi Sebeplerle Terkin Edilen	Yetkilendirilen	İnfisah, Faaliyet İzni İptali Gibi Sebeplerle Terkin Edilen	Yetkilendirilen	İnfisah, Faaliyet İzni İptali Gibi Sebeplerle Terkin Edilen
Temel Alan	0	35	45	-	37	1	11	-	7	1	135	2
Temel Alan+Bankacılık+Sermaye Piyasası	21	41	4	1	4	1	1	-	1		72	2
Tüm Alanlar	13	35	3	-	-	-	3	1	1	1	55	2
Toplam	**34**	**111**	**52**	**1****	**41**	**2****	**15******	1***	**9**	**2****	**262**	**6**
Toplam Faal	**34**	**111**	**51**		**39**		**14**		**7**		**256**	

* 30.06.2018 İtibarıyla

**2015 Yılında bir şirket terkin edilmiş, 2016 yılında 2, 2018 yılında da 2 şirketin faaliyet izni iptal edilmiştir.

*** 2017 yılında da bir şirketin faaliyet izni askıya alınmıştır.

**** 2016 yılında faaliyet izni iptal edilen 1 şirket 2017 yılında tekrar tescil edilmiştir.

(Kaynak: (Çevirimiçi) http://www.kgk.gov.tr /13 Nisan 2019)

3.4. Bağımsız Denetim Açısından İç Kontrol Sisteminin Önemi

Günümüzde işletme ortakları, işletmeyi önemli hata ve hilelerden koruyacak etkin iç kontrol sistemlerine güven duymak, yönetimden daha fazla açıklama ve bağımsız denetçiler tarafından da daha çok doğrulama istemektedirler. Denetlenmiş finansal tablolarda önemli hata ve hilelerin olmaması, iyi bir muhasebe sistemi yanında etkin bir iç kontrol sistemini gerektirmektedir. **(Epstein, 1993: 23)**

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları bağımsız denetçinin müşteri işletmenin iç kontrol sistemini gözden geçirmesini ve sistemi bir bütün olarak değerlendirmesini öngörmektedir. İç kontrol sisteminin denetimi içermeyen, sistemi bir bütün olarak gözden geçirip değerlemeyen bir denetim çalışması genel kabul görmüş denetim

standartlarına uygun bir faaliyet olarak kabul edilmez. İç kontrol sisteminin kurulup çalıştırılmasının sorumluluğu işletme yönetimine aittir. Denetçi sadece bu sistemin uygunluğunu, işleyişini ve etkinliğini araştırır. Bir işletmede iç kontrol sistemi o işletmede yürütülmekte olan denetim faaliyetlerine doğrudan etki yapar. Bu etki hem iç denetim, hem de bağımsız denetim üzerinedir. İç kontrol sisteminin bağımsız denetçi tarafından gözden geçirilmesinin temel amacı ise, denetlenen işletmenin muhasebe sistemi tarafından tutulan hesapların ve hazırlanan finansal raporların güvenilirliğini saptamak ve yıl sonu denetimi sırasında uygulanacak denetim işlemlerinin türünü, kapsamını, ayrıntı derecesini ve uygulama zamanını belirlemektir. Bundan başka; bağımsız denetçiler, sistemin işlerliği hakkında görüş bildirmek, işletme yöneticilerine sistemin iyileştirilmesi konusunda önerilerde bulunmak ve gerektiğinde resmi kurulaşlara raporlar hazırlamak için iç kontrol sistemini inceler. **(Güredin, 2007:315)**

Bağımsız denetçi bir işletmenin üst yönetiminin, işletmenin dış finansal raporlama ve diğer hedeflerini başarmasına katkı sağlayabilecek objektif risk yönetim perspektifine sahip olup olmadığını değerleyecektir. Denetçi işletmenin finansal tablolarındaki özellikle hata ve hileden kaynaklanan önemli yanlışlıkların bulunması riskini değerlendirirken işletmenin iç kontrollerinin yapısı ve işleyişi ile ilgili olarak edindiği bilgilerden yararlanır. Denetçi işletmenin finansal bilgilerinin güvenilirlik amacının başarılmasına yönelik bir güvence ve danışmanlık hizmeti yapmakla birlikte sadece finansal kontrollerin etkililiği ile ilgilenmez. Diğer amaçların başarılmasına yönelik kontroller de finansal raporlamayı önemli ölçüde etkiler. Dolayısıyla denetçi, işletmenin tüm kontrolerinin etkililiğini değerlendirerek kontrollerin etkisizliği ya da eksikliğinden kaynaklanabilecek önemli yanlışlık riskini tespit etmeye çalışır. **(Kardeş Selimoğlu vd., 2017: 230-231)**

İşletmenin sahipleri ve üçüncü kişiler, doğal olarak, işletmeyi önemli hata ve hilelerden korumak amacıyla kurulan iç kontrol sisteminin etkinliğine güvenmek için yönetimden daha çok açıklama ve bağımsız dış denetçilerden de denetlenmiş finansal tablolar hakkında daha çok doğrulama istemektedirler. **(Kepekçi, 2004:10)**

Çünkü etkin bir iç kontrol sistemi işletmede oluşabilecek hata ve hileleri önlemekte kullanılabilecek en etkili araçtır. Bağımsız denetçiler iç kontrol sistemi tanıma ve değerleme sürecinde aşağıda yer alan konulara dikkatlerini çekmektedirler.

- Denetçi, işletmenin iç kontrol sistemini anlamak amacıyla yapacağı testlerin kapsamını, zamanını ve yapısını belirlemelidir.
- Denetimi planlayabilmek için iç kontrol sistemini kavramalıdır.
- İç kontrol sisteminin kavranması denetim sürecinin tamamı olmayıp, sadece önemli bir parçasıdır.

(Carmichael ve Willingham, 1989:149)

Etkin bir şekilde çalışan iç kontrol sistemi, bağımsız denetçiler tarafından önem arz etmektedir. Bağımsız denetim çalışmaların planlanmasında dikkate alınan önemli konuların başında şirketin iç kontrol sistemi gelmektedir. Etkin bir iç kontrol sisteminin işletmede var olması, bağımsız denetim çalışmasının kalitesini artırırken denetime harcanan zamanın kısalmasına ve işletmenin daha az maliyetle denetim sürecini geçirmesine yardımcı olmaktadır **(Akışık, 2005: 90)**. Ayrıca etkin bir iç kontrol sistemi denetim sürecinde incelemeye alınmayan kayıt ve işlemlerde hata ve noksanların olma olasılığını en aza indirerek denetimin kalitesini artırmaktadır. Bir başka ifadeyle iç kontrol sistemi etkinleştirildiği ölçüde denetim riski azalacaktır **(Akışık, 2005: 94)**. İç kontrol sisteminin etkin hale getirilmesi denetim üzerinde önemli etkiler yaratmaktadır. Etkin ve etkin olmayan iç kontrol yapısının denetim üzerine etkileri aşağıda yer alan tabloda karşılaştırmalı olarak gösterilmektedir.

Tablo 3-3: Etkin ve Etkin Olmayan İç Kontrol Yapısının Denetime Etkileri

Etkin İç Kontrol Yapısı	Etkin Olmayan İç Kontrol Yapısı
Denetim kolaylaşır ve denetim riski azalır.	Denetim süreci zorlaşır ve bunun sonucunda denetim riski artar.
Denetim süresini azalır	Denetim süresi uzar.
Denetim alanı daralır.	Denetim alanı genişler.

(Haftacı, 2011: 61-62)

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ KONTROL SİSTEMİ ARASINDAKİ İLİŞKİNİN İNCELENMESİ İLE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMASI ÜZERİNDE ETKİSİ HAKKINDA BİR ANKET ÇALIŞMASI

Çalışmanın bu bölümünde, ilk üç bölümde yapılan teorik açıklamalar çerçevesinde; ülkemizde yapılan bağımsız denetim faaliyetleri ile iç kontrol sistemi arasında nasıl bir ilişki olduğunun belirlenmesi ve daha iyi bir bağımsız denetim uygulaması için iç kontrol sisteminin nasıl olması gerektiği saptanmaya çalışılmıştır. Bu doğrultuda; araştırmanın amacı, kapsamı ve yöntemi belirtildikten sonra, anket çalışmasından elde edilen bulgular sunulmuştur.

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı; Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarının yaptıkları denetim faaliyetlerinde, denetledikleri işletmelerin iç kontrol sistemleri ile bağımsız denetim uygulaması arasında nasıl bir ilişki olduğunun tespit edilmesi, ilişkinin yönünün ve kuvvetinin belirlenmesi ile daha iyi bir bağımsız denetim uygulaması için iç kontrol sisteminin nasıl olması gerektiğinin bağımsız denetçiler tarafından belirlenmesidir.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmamızın ana kütlesini, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'na bağlı ve SPK'nın internet sitesinde 2019 yılı itibari ile belirtilen (e-Veri Bankası>İlgili Kurum ve Kuruluşlar>Bağımsız Denetim Kuruluşları) kısmında yer alan İstanbul, Ankara, İzmir, Bursa, Antalya, Samsun illerinde kurulu ve faaliyet gösteren 104 bağımsız denetim kuruluşu oluşturmaktadır.

Ana kütlenin SPK 'ya bağlı bağımsız denetim kuruluşları olarak seçilmesindeki sebep; bu kuruluşlarca denetlenen işletmelerin büyük çoğunluğunun iç kontrol

sistemi mevcut olan orta ve büyük ölçekli işletmelerden oluşmasıdır. Araştırmamızın bu nedenden dolayı daha geçerli bir sonuç oluşturacağı düşünülmektedir.

Çalışmamız, mevcut durumu tespit etmeye yönelik olan tanımlayıcı bir araştırmadır. Tanımlayıcı araştırmalarda temel amaç, mevcut problemi, probleme yönelik durumu, değişken ve değişkenler arasındaki ilişkileri tanımlayarak geleceğe yönelik tahminlerde bulunulmasını sağlamaktır. Çalışmamız için veriler anket yoluyla elde edilmiştir. Anketler gerek fiziki olarak gerek internet üzerinden hedef kitleye sunulmuştur. Hedef kitleye erişilmesinde iş çevresinin ve yakın çevrenin katkısı büyüktür. Anket çalışmasının tercih edilmesinin nedeni hedef kitleye yönelik kuruluşlardan anket yolu ile daha sağlıklı verilerin alınacağı ve araştırma için daha gerçekçi sonuçlar oluşturacağı düşüncesidir.

4.3. Anket Formunun İçeriği ve Anketin Uygulanması

Anket, "Bağımsız Denetim ve İç Kontrol Sistemi Arasındaki İlişkinin İncelenmesi ve Daha İyi Bir Bağımsız Denetim Uygulaması İçin İç Kontrolün Nasıl Olması Gerektiği" hakkında bilgi toplanmak üzere toplam 25 sorudan oluşmaktadır. Anketin ilk 3 sorusu denetçilerin mesleki bilgisi, deneyimi ve unvanı ile ilgilidir. Anketin diğer bölümü bağımsız denetimin önemi, denetlenen işletmenin yönetim türü, iç kontrol sistemi yapısı ve bağımsız denetim ve iç kontrol sistemi arasındaki ilişkilerin tespitine yönelik sorulardan oluşmaktadır.

Ankette yer alan bazı soru türleri ile ilgili bilgiler aşağıda yer almaktadır.

- Ankette Evet/ Hayır / Kararsızım niteliğinde olan soru sayısı 10 adettir.

- 6 adet soru, birden fazla seçeneğin işaretlenebileceği çoktan seçmeli soru şeklinde hazırlanmıştır.

- 3 adet soru 5'li likert ölçek tarzı sorulardan oluşmaktadır.

- Diğer bölümlerde direkt bir cevabın seçilmesine yönelik 19 adet soru bulunmaktadır.

- Birbirleri ile bağlantı olan 2 adet bağımsız soru bulunmaktadır. Bu 2 adet bağımsız soru toplamda 5 sorunun bağlantılı olmasını sağlamaktadır.

Bu çalışma için, araştırmanın ana kütlesini oluşturan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nun internet sitesinde yayınlanan, 2019 yılına ait "e-Veri Bankası – Bağımsız Denetim Kuruluşları" listesinde yer alan toplam 104 bağımsız denetim firmasından; örneklem büyüklüğü hesaplama formülüne göre belirlenen 24 firma tesadüfi örnekleme yöntemi kullanılarak seçilmiştir.

Anket formları, daha hızlı cevap almak üzere 24 bağımsız denetim firmasına e-posta yolu ile gönderilmiştir. Bazı anketler de fiziki olarak çevre desteği ile yaptırılmıştır. Tesadüfi olarak seçilen 24 adet bağımsız denetim kuruluşundan 14 tanesinden araştırmaya katılım olmuştur. Anketin yanıtlanma oranı %36 olup, yaklaşık 250 kişiye gönderilen anketten 90 kişi ankete katılım sağlamıştır.

4.4. Anket Soru ve Cevaplarının Değerlendirilmesi

Araştırmada tümevarım yöntemi kullanılarak tanımlayıcı bir çerçevede hareket edildiğinden; değişkenlerle ilgili frekans dağılım tablosundan yararlanılmştır.
Çevirimiçi, http://www.phdernegi.org/"Örneklem Yöntemleri" (Prof. Dr. Besti Üstün), s. 68-69, 4 Haziran.2019) (Evrendeki eleman sayısı biliniyorsa; N=(Nt^2pq / d^2(N-1) +t^2pq) N=Evrendeki birey sayısı, n=Örnekleme alınacak birey sayısı, p= İncelenecek olayın görüş sıklığı(olasılığı), q=İncelenecek olayın görülmeyiş sıklığı(1-p), t=Belirli serbestlik derecesinde ve saptanan yanılma düzeyinde t tablosunda bulunan teorik değer, d=Olayın görüş sıklığına göre yapılmak istenen +/- sapma olarak simgelenmiştir.)

4.4.1. Ankete Katılanların Mesleki Deneyim, Unvan, Gerçekleştirdikleri Denetim Türleri, Denetledikleri Firmaların Bağımsız Denetime Verdiği Önem ve İşletme Yönetimi Hakkında Bilgiler

Anketin ilk 6 sorusu ankete katılanların mesleki deneyimi, unvanları, gerçekleştirdikleri denetim türleri, denetledikleri işletmelerin bağımsız denetime verdiği önem ve denetledikleri işletmelerin yönetim türü ile ilgilidir.

Soru 1 : Ankete katılanların ne kadar deneyime sahip oldukları Tablo 4-1'de sunulmuştur. Sonuçlara göre, anketin %54'ü 1-5 yıl arasında deneyime, %29'u 6-10 yıl arasında deneyime, %7'si 11-15 yıl arasında deneyime, %2'si 16-20 yıl arasında deneyime ve %8'i 20 yıldan daha fazla deneyime sahip denetçiler tarafından yanıtlanmıştır. Ankete katılan denetçilerin %83'ünün 10 yıldan daha az deneyime sahip olduğu görülmektedir. Ankete katılanların %17'lik kısmı ise 10 yıldan daha fazla deneyime sahip denetçilerdir.

Tablo 4-1 Ankete Katılanların Denetim Mesleğindeki Deneyimlerine Göre Dağılımı

Deneyim Süresi	Frekans	Yüzdelik Dağılım
1-5 yıl	49	54,44%
6-10 yıl	26	28,89%
11-15 yıl	6	6,67%
16-20 yıl	2	2,22%
20 yıldan fazla	7	7,78%
Toplam	**90**	**100,00%**

Soru 2 : Ankete katılanların mesleki unvanlarına göre dağılımına Tablo 4-2'de yer verilmiştir. Anket sonuçlarına göre; ankete katılanların % 22'si yardımcı denetçi, % 40'ı denetçi, %22'si kıdemli denetçi, %5'i baş denetçi, %11'i sorumlu ortak baş denetçidir. Ankete katılanların ağırlıklı olarak (%40'ı) denetçi unvanına sahip olduğu görülmektedir. Yardımcı denetçi ve kıdemli denetçi oranları eşit olup %22'dir. Yardımcı denetçi ,denetçi ve kıdemli denetçi unvanları katılımcıların yaklaşık %85'ini oluşturmaktadır. Anketi cevaplayanların %15 'lık kısmı ise baş denetçi ve sorumlu ortak baş denetçiden oluşmaktadır. Genel olarak anketin her unvan seviyesindeki denetçilerin görüşlerini yansıttığı söylenebilir.

Tablo 4-2 Ankete Katılanların Unvanlarına Göre Dağılımı

Denetçi Türleri	Frekans	Yüzdelik Dağılım
Yardımcı Denetçi	20	22,22%
Denetçi	36	40,00%
Kıdemli Denetçi	20	22,22%
Baş Denetçi	4	4,44%
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	10	11,11%
Toplam	**90**	**100,00%**

Soru 3 : Ankete katılanların gerçekleştirdikleri denetim türlerine ilişkin dağılım Tablo 4-3'te sunulmuştur. Anket sonuçlarına göre; denetçilerin %89'u finansal tablo denetimi, %37'si uygunluk denetimi, %37'si faaliyet denetimi, %21'i ise diğer (vergi denetimi) denetim türlerini gerçekleştirmektedirler. Ankete katılanların büyük çoğunluğu tarafından finansal tablo denetimi yapıldığı bunu eşit oranda uygunluk ve faaliyet denetiminin takip ettiği gözlenmektedir. Ankete katılanların %21'lik kısmı ise diğer olarak belirtilen ve vergi denetimini yapan katılımcılardan oluşmaktadır.

Tablo 4-3 Ankete Katılanların Gerçekleştirdiği Denetim Türlerine Göre Dağılımı

Denetim Türü	Frekans	Yüzdelik Dağılım
Finansal Tablo Denetimi	80	88,89%
Uygunluk Denetimi	33	36,67%
Faaliyet Denetimi	33	36,67%
Diğer	19	21,11%

Soru 4 : Ankete katılanların denetledikleri işletmelerin bağımsız denetime verdiği öneme ilişkin dağılımı Tablo 4-4'te sunulmuştur. Anketin bu sorusu 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. 1 No'lu seçenek işletmelerin bağımsız denetime verdiği yüksek önem derecesini gösterirken, 5 No'lu seçenek işletmelerin bağımsız denetime hiç önem vermediklerini göstermektedir. Anket sonuçlarına göre; işletmelerin %16'sı 1 No'lu seçeneği, %23'ü 2 No'lu seçeneği, %41'i 3 No'lu seçeneği, % 20'si 4 No'lu seçeneği seçmiştir. 5 No'lu seçeneği seçen katılımcı bulunmamaktadır. Sonuçlara göre; katılımcıların denetledikleri işletmelerin büyük çoğunluğu bağımsız denetime bir kısım tarafından önem vermektedir. Genel olarak değerlendirme yapıldığında işletmelerin bağımsız denetime verdiği önem, bir kısım tarafından verilen önemin üzerine çıkmaktadır. Çünkü ankete katılan denetçiler tarafından denetlenen işletmelerin, yaklaşık %40'ı 1 ve 2 No'lu seçeneği seçmiştir.

Seçeneklerin anlamları aşağıdaki gibidir.

1: Hepsi önem veriyor

2: Çoğunluğu önem veriyor

3: Bir kısım tarafından önem veriliyor

4: Azınlığı önem veriyor

5: Hiçbiri önem vermiyor

Tablo 4-4 İşletmelerin Bağımsız Denetime Verdiği Öneme Göre Dağılımı

Önem Dereceleri	Frekans	Yüzdelik Dağılım
1	14	15,56%
2	21	23,33%
3	37	41,11%
4	18	20,00%
5	0	0,00%
Toplam	**90**	**100,00%**

Soru 5 : Ankete katılanların denetledikleri işletmelerde mevcut olan yönetime göre dağılımı Tablo 4-5'te sunulmuştur. Anket sonuçlarına göre; denetçilerin denetledikleri işletmelerin, % 77'si kurumsal işletme yönetimi, %66'sı aile yönetimi, %56'sı patron işletmesi, %14'ü ise diğer yönetim türünü oluşturmaktadır. Denetçilerin denetledikleri işletmelerin çoğunluğunu kurumsal işletme yönetimi oluşturmaktadır. Diğer işletme yönetimlerinin, kurumsal işletme yönetimine oran olarak yakın oldukları söylenebilir.

Tablo 4-5 Ankete Katılanların Denetledikleri İşletmelerin Yönetim Türüne Göre Dağılımı

İşletme Yönetim Türleri	Frekans	Yüzdelik Dağılım
Kurumsal İşletmeYönetimi	69	76,67%
Aile İşletmesi	59	65,56%
Patron İşletmesi	50	55,56%
Diğer	13	14,44%

Soru 6 : Ankete katılanların denetledikleri işletmelerde mevcut olan işletme yönetiminin iç kontrol sisteminin etkin ya da zayıf olmasında etkili olmasına göre dağılımı Tablo 4-6'te sunulmuştur. Ankete katılanların %89'u işletme yönetiminin iç kontrol sisteminin etkin ya da zayıf olmasında etkili olduğunu düşünürken, %11'i etkili olmadığını düşünmektedir. Ankete katılan denetçilere göre işletme yönetimi iç kontrol sisteminin etkin ya da zayıf olmasında çok önemli bir faktördür .

Tablo 4-6 İşletme Yönetiminin İç Kontrol Sistemi Üzerindeki Etkisine Göre Dağılımı

İşletme Yönetiminin Etkisi	Frekans	Yüzdelik Dağılım
Evet	80	88,89%
Hayır	10	11,11%
Toplam	**90**	**100,00%**

4.4.2. İç Kontrol, Bağımsız Denetim ve İç Kontrol Arasındaki İlişki Hakkında Bağımsız Denetçilerin Görüşleri

Anketin bundan sonraki bölümünde iç kontrol sistemi ile bağımsız denetim arasındaki ilişkinin tespitine yönelik sorular sorulmuştur. Ayrıca ankette daha iyi bir bağımsız denetim uygulaması için iç kontrol sisteminin hangi özelliklere sahip olması gerektiğini tespit etmek için de bir soru sorulmuştur.

Soru 7 : Ankete katılanların denetledikleri işletmelerin bağımsız denetim faaliyetini gerekli görüp görmediklerine yönelik sorulan sorunun dağılımı Tablo 4-7'de sunulmuştur. Anketin bu sorusu 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. 1 No'lu seçenekte işletmelerin hepsi bağımsız denetim faaliyetini gerekli görürken, 5 No'lu seçenekte işletmelerin hiçbiri bağımsız denetim faaliyetini gerekli görmemektedir.

Anket sonuçlarına göre katılımcıların; %12'si 1 No'lu seçeneği, % 27'si 2 No'lu seçeneği, %47'si 3 No'lu seçeneği, %12'si 4 No'lu seçeneği, %2'si 5 No'lu seçeneği seçmişlerdir. Sonuçlara göre bağımsız denetim faaliyetini bir kısmı tarafından gerekli gören işletmeler çoğunluğu oluşturmaktadır. Ankete katılanların denetledikleri

işletmelerin yaklaşık %86'sı, 1,2 ve 3 No'lu seçenekleri tercih etmeleri nedeniyle bağımsız denetimi bir kısmı tarafından gerekli gören işletmelerin üzerinde bulunmaktadır. Bağımsız denetim faaliyetini gerekli görmeyen veya azınlığın gerekli gördüğü işletmeler genel toplamın yaklaşık %14'ünü oluşturmaktadır.

Seçeneklerin anlamları aşağıdaki gibidir.

1: Hepsi gerekli görüyor

2: Çoğunluğu gerekli görüyor

3: Bir kısmı tarafından gerekli görülüyor

4: Azınlığı gerekli görüyor

5: Hiçbiri gerekli görmüyor

Tablo 4-7 İşletmelerin Bağımsız Denetim Faaliyetini Gerekli Görüp Görmemelerine Göre Dağılımı

Bağımsız Denetimin Gereklilik Derecesi	Frekans	Yüzdelik Dağılım
1	11	12,22%
2	24	26,67%
3	42	46,67%
4	11	12,22%
5	2	2,22%
Toplam	**90**	**100,00%**

Soru 8 : Ankete katılanların denetledikleri işletmelerin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olup olmamalarına göre dağılımı Tablo 4-8'te sunulmuştur. Anketin bu sorusu 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. 1 No'lu seçenek işletmelerin hepsinin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olduğunu, 5 No'lu seçenek işletmelerin hiçbirinin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmadığını göstermektedir. Anket sonuçlarına göre; katılımcıların %4'ü 1 No'lu seçeneği, %12'si 2 No'lu seçeneği, %59'u 3 No'lu seçeneği, % 25'i 4 No'lu seçeneği seçmiştir. Ankete katılanlardan 5 No'lu seçeneği seçen olmamıştır. Sonuçlara göre ankete katılan denetçilerin büyük bir çoğunluğu denetledikleri işletmelerin sadece bir kısmında etkin bir iç kontrol sisteminin varlığından söz etmektedir. Ankete katılan denetçilerin denetledikleri işletmelerin % 75'i 1,2 ve 3 No'lu seçenekleri tercih etmesi nedeniyle genel değerlendirme bir kısmında etkin iç kontrol sistemi mevcut olan işletmelerin altında bulunmaktadır.

Tablo 4-8 İşletmelerin Etkin Bir İç Kontrol Sistemine Sahip Olup Olmamalarına Göre Dağılımı

İşletmelerinEtkin Bir İç Kontrol Sistemine Sahip Olma Durumu	Frekans	Yüzdelik Dağılım
1	4	4,44%
2	11	12,22%
3	53	58,89%
4	22	24,44%
5	0	0,00%
Toplam	**90**	**100,00%**

Seçeneklerin anlamları aşağıdaki gibidir.

1: Hepsinin etkin bir iç kontrol sistemi vardır

2: Çoğunluğunun etkin bir iç kontrol sistemi vardır

3: Bir kısmının etkin bir iç kontrol sistemi vardır

4: Az sayıda işletmenin etkin bir iç kontrol sistemi vardır

5: Hiçbirinde etkin iç kontrol bir sistemi yoktur

Soru 9 : Ankete katılanların denetledikleri işletmelerin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmama neden / nedenlerine göre dağılımı Tablo 4-9'da sunulmuştur. Bu anket sorusu birden fazla seçeneğin işaretlendiği sorulardan birisidir. Ankete katılanların %56'sı maliyetin yüksek olması, %40'ı bağımsız denetim yapılması nedeniyle iç kontrol sisteminin gerekli görülmemesi, %36'sı iç kontrol sisteminin önemine inanmadıkları, %61'i yasal bir zorunluluk olmadığı ve %7'sı diğer seçeneğini (kendi kontrolünün yeterli olduğu, iç kontrol sisteminin faydalarının bilinmediği) iç kontrol sistemine sahip olunmaması nedenleri arasında saymışlardır. Sonuçlara göre en önemli nedenler yasal zorunluluğun olmaması ve maliyetin yüksek olmasıdır. En önemleri nedenleri bağımsız denetim yapılması nedeniyle iç kontrol sisteminin gerekli görülmemesi seçeneği takip etmektedir.

Tablo 4-9 İşletmelerin İç Kontrol Sistemine Önem Vermeme Neden/Nedenlerine Göre Dağılımı

İşletmelerin İç Kontrol Sistemine Önem Vermeme Nedenleri	Frekans	Yüzdelik Dağılım
Maliyetin Yüksek Olması	50	55,56%
Bağımsız Denetim Yapılması Nedeniyle İç Kontrol Sisteminin Gerekli Görülmemesi	36	40,00%
İç Kontrol Sisteminin Önemine İnanılmaması	32	35,56%
Yasal Bir Zorunluluk Olmaması	55	61,11%
Diğer	6	6,67%

Soru 10 : Ankete katılanların denetledikleri işletmelerin iç kontrol sistemlerini inceleme ve değerlendirmelerine göre dağılımı Tablo 4-10'da sunulmuştur. Anket sonuçlarına göre "Evet" yanıtını verenler % 63''ü, "Kısmen" cevabını verenler % 21'i ve "Hayır" cevabını verenler genel toplamın %16'sını oluşturmaktadır. Ankete katılan denetçilerin % 84'luk kısmı bağımsız denetim sırasında işletmenin iç kontrol sistemini inceleyip değerlendirdiklerini belirtmişlerdir.

Tablo 4-10 Bağımsız Denetçilerin Denetledikleri İşletmelerin İç Kontrol Sistemini İnceleme Ve Değerlendirmelerine Göre Dağılımı

İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi	Frekans	Yüzdelik Dağılım
Evet	57	63,33%
Kısmen	19	21,11%
Hayır	14	15,56%
Toplam	**90**	**100,00%**

Soru 11 : Denetledikleri işletmelerin iç kontrol sistemlerini inceler ve değerlendirirken denetim ekibinden kimlerin görev aldıklarına göre dağılımı Tablo 4-11'de sunulmuştur. Ankete katılanların %33'ü iç kontrol sistemini yardımcı denetçinin, % 59'u denetçinin, %48'i kıdemli denetçinin, %26'sı baş denetçinin, %20'si sorumlu ortak baş denetçinin inceleyip değerlendirdiğini söylemişlerdir.

Tablo 4-11 İç Kontrol Sistemini İnceleme Ve Değerlendirme Faaliyetinde Görev Alan Kişilere Göre Dağılım

İç Kontrol Sistemini İnceleyen ve Değerlendiren Kişinin Unvanı	Frekans	Yüzdelik Dağılım
Yardımcı Denetçi	30	33,33%
Denetçi	53	58,89%
Kıdemli Denetçi	43	47,78%
Baş Denetçi	23	25,56%
Sorumlu Ortak Baş denetçi	18	20,00%

Soru 12 : Ankete katılanların denetledikleri işletmelerin iç kontrol sisteminden edinilen bilgilerin belgelendirilme yöntemlerine göre dağılımı Tablo 4-12'de sunulmuştur. Anket sonuçlarına göre, iç kontrol sisteminden edinilen bilgilerin belgelendirilmesinde denetçilerin %61'i not alma, % 45'i, akış şeması, %18'i anket, %18'i diğer belgelendirme yöntemlerini kullanmaktadırlar. İç kontrol sistemini inceleyen bağımsız denetçilerin büyük bir çoğunluğu belgelendirme yöntemi olarak not alma yöntemi ve akış şeması yöntemini kullanmayı tercih etmektedirler.

Tablo 4-12 İç Kontrol Sisteminden Edinilen Bilgilerin Belgelendirilme Yöntemlerine Göre Dağılımı

İç Kontrol Sisteminden Edinilen Bilgilerin Belgelendirilme Yöntemleri	Frekans	Yüzdelik Dağılım
Not Alma Yöntemi	55	61,11%
Anket Yöntemi	16	17,78%
Akış Şeması Yöntemi	41	45,56%
Diğer	16	17,78%

Soru 13 : Ankete katılanların denetledikleri işletmelerin iç kontrol sistemlerinin incelenme ve değerlendirilmesinin bağımsız denetime faydasına ilişkin dağılımı Tablo 4-13'te sunulmuştur. Anket sonuçlarına göre, "Evet" cevabı % 93'ünü, "Hayır" cevabı %5'ini ve "Fikrim yok" cevabı ise %1'ini oluşturmaktadır. Denetçilerin %93'ü iç kontrol sistemini incelemenin bağımsız denetime fayda sağlayacağını düşünmektedir.

Tablo 4-13 İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerinin İncelenme Ve Değerlendirilmesinin Bağımsız Denetime Faydasına Göre Dağılımı

İç Kontrol Sisteminin İncelenme ve Değerlendirilmesinin Bağımsız Denetime Faydası	Frekans	Yüzdelik Dağılım
Evet	84	93,33%
Fikrim Yok	1	1,11%
Hayır	5	5,56%
Toplam	**90**	**100,00%**

Soru 14 : Ankete katılanların iç kontrol sistemini inceleme ve değerlendirmenin bağımsız denetime fayda sağlamadığını düşünenlerin, bu düşünceye sahip olma nedenlerinin dağılımı Tablo 4-14'te sunulmuştur. "Gereksiz olduğunu düşünüyorum" % 40'ını, "Diğer" cevabını seçenler % 60'ını oluşturmaktadır.

Tablo 4-14 Ankete Katılanların İç Kontrol Sistemini İnceleme Ve Değerlendirmenin Bağımsız Denetime Fayda Sağlamadığını Düşünmelerine Göre Dağılımı

İç Kontrol Sisteminin İncelenme ve Değerlendirilmesinin Bağımsız Denetime Fayda Sağlamama Nedenleri	**Frekans**	**Yüzdelik Dağılım**
Gereksiz Olduğunu Düşünüyorum	2	40,00%
Belli Dönemlerde Gerçekleştirdiğim Denetim Faaliyetlerinden Dolayı İşletmeyi Tanıdığımı Düşünüyorum	0	0,00%
İç Kontrol Sistemini Değerlendirecek Yeterli Bilgiye Sahip Değilim	0	0,00%
Diğer	**3**	60,00%
Toplam	**5**	**100,00%**

Soru 15 : Ankete katılan denetçilerin denetledikleri işletmelerin iç kontrol sistemine sahip olmasının bağımsız denetim üzerindeki katkısına göre dağılımı Tablo 4-15'te sunulmuştur. Anket sonuçlarına göre, "İç kontrol sistemine sahip işletmeler bağımsız denetime katkı sağlar" diyenler katılımcıların %98'ini, "İç Kontrol Sistemine Sahip İşletmeler Bağımsız Denetime Katkı Sağlamaz" diyenler %2'sini oluşturmaktadır. Bağımsız denetçilerin %98'i işletmelerin iç kontrol sistemine sahip olmasının bağımsız denetime katkı sağladığını düşünmektedir.

Tablo 4-15 İç Kontrol Sistemine Sahip Olan İşletmelerin Bağımsız Denetime Katkı Sağlamasına Göre Dağılımı

İç Kontrol Sistemine Sahip işletmelerin Bağımsız Denetime Katkısı	**Frekans**	**Yüzdelik Dağılım**
İç Kontrol Sistemine Sahip İşletmeler Bağımsız Denetime Katkı Sağlar	88	97,78%
İç Kontrol Sistemine Sahip İşletmeler Bağımsız Denetime Katkı Sağlamaz	2	2,22%
Toplam	**90**	**100,00%**

Soru 16 : İç kontrol sistemine sahip işletmelerin bağımsız denetim açısından zaman ve maliyet tasarruf etkisine göre dağılımı Tablo 4-16'da sunulmuştur. Anket sonuçlarına göre, "Evet" diyenler katılımcıların % 97'sini, "Hayır" diyenler % 3'ünü oluşturmaktadır. Sonuçlara göre bağımsız denetçilerin %97'si iç kontrol sistemlne sahip olan işletmelerde bağımsız denetim açısından zaman ve maliyet tasarrufu sağlandığını düşünmektedirler.

Tablo 4-16 İç Kontrol Sistemine Sahip Firmaların Bağımsız Denetim Açısından Zaman ve Maliyet Tasarruf Etkisine Göre Dağılımı

İç Kontrol Sistemine Sahip İşletmelerin Bağımsız Denetim Açısından Zaman ve Maliyet Tasarruf Etkisi	Frekans	Yüzdelik Dağılım
Evet	87	96,67%
Hayır	3	3,33%
Toplam	**90**	**100,00%**

Soru 17 : İşletmelerin etkin iç kontrol sistemine sahip olmasının bağımsız denetim faaliyetini kolaylaştırmasına göre dağılımı Tablo 4-17'de sunulmuştur. Anket sonuçlarına göre, "Evet" diyenler katılımcıların %97'sini, "Hayır" diyenler % 3'ünü oluşturmaktadır. Sonuçlara göre bağımsız denetçilerin %97'si etkin bir iç kontrol sistemine sahip olan işletmelerde bağımsız denetim faaliyetinin daha kolay gerçekleştirildiğini düşünmektedirler.

Tablo 4-17 İşletmelerin Etkin İç Kontrol Sistemine Sahip Olmasının Bağımsız Denetim Faaliyetini Kolaylaştırma Etkisine Göre Dağılımı

Etkin İç Kontrol Sistemine Sahip İşletmelerde Bağımsız Denetim Faaliyeti Kolaylaşır mı?	Frekans	Yüzdelik Dağılım
Evet	87	96,67%
Hayır	3	3,33%
Toplam	**90**	**100,00%**

Soru 18 : Bağımsız denetimin kalitesi ile iç kontrol sisteminin etkinliği arasındaki ilişkinin dağılımı Tablo 4-18'de sunulmuştur. Anket sonuçlarına göre, "Pozitif yönde olumlu bir ilişki" diyenler katılımcıların %93'ünü, "Negatif yönde olumsuz bir ilişki" diyenler %1'ini ve "Nötr bir ilişki" %5'ini oluşturmaktadır. Sonuçlara göre bağımsız denetçilerin %93'ü bağımsız denetimin kalitesi ile iç kontrol sisteminin etkinliği arasında pozitif yönde olumlu bir ilişki olduğunu düşünmektedirler.

Tablo 4-18 Bağımsız Denetimin Kalitesi ile İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Arasındaki İlişkiye Göre Dağılım

Bağımsız Denetimin Kalitesi ile İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Arasındaki İlişki	**Frekans**	**Yüzdelik Dağılım**
Pozitif Yönde Olumlu Bir İlişki	84	93,33%
Negatif Yönlü Olumsuz Bir İlişki	1	1,11%
Nötr İlişki	5	5,56%
Toplam	**90**	**100,00%**

Soru 19 : Etkin bir iç kontrol sistemi ve güvenilir iç kontrol bölümüne sahip işletmelerde meydana gelebilecek hata ve hile durumları ile denetim raporunda yanlış görüş bildirme ihtimalinin azalması arasındaki ilişkinin dağılımı Tablo 4-19' da sunulmuştur. Anket sonuçlarına göre, "Evet" diyenler katılımcıların %97'sini, "Hayır" diyenler % 3'ünü oluşturmaktadır. Sonuçlara göre bağımsız denetçilerin %97'si etkin bir iç kontrol sistemi ve güvenilir bir iç kontrol bölümüne sahip olan işletmelerde hata ve hilelerin meydana gelme olasılığını ve bağımsız denetim raporunda yanlış görüş bildirilme ihtimalini azalttığını düşünmektedirler.

Tablo 4-19 Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Ve Güvenilir İç Kontrol Bölümüne Sahip İşletmelerde Meydana Gelebilecek Hata ve Hile Durumları İle Denetim Raporunda Yanlış Görüş Bildirme İhtimalinin Azalması Arasındaki İlişkinin Dağılımı

Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Ve Güvenilir İç Kontrol Bölümüne Sahip İşletmelerde Meydana Gelebilecek Hata Ve Hile Durumları İle Denetim Raporunda Yanlış Görüş Bildirme İhtimalinin Azalması Arasındaki İlişki	Frekans	Yüzdelik Dağılım
Evet	87	96,67%
Hayır	3	3,33%
Toplam	**90**	**100,00%**

Soru 20 : İç kontrol sisteminin etkin ya da zayıf olmasının denetim programına etkisine göre dağılımı Tablo 4-20'de sunulmuştur. Anket sonuçlarına göre ankete katılan bağımsız denetçilerin, %91'i "Denetim Programını Etkiler", %9'u "Denetim Programını Etkilemez" seçeneğini seçmiştir. Ankete katılan denetçilerin %91'i iç kontrol sisteminin etkin ya da zayıf olmasının denetim programı üzerinde etkisi olduğunu düşünmektedir.

Tablo 4-20 İç Kontrol Sisteminin Etkin Ya Da Zayıf Olmasının Denetim Programına Etkisine Göre Dağılımı

İç Kontrol Sisteminin Etkin ya da Zayıf Olmasının Denetim Programına Etkisi	Frekans	Yüzdelik Dağılım
Denetim Programını Etkiler	82	91,11%
Denetim Programını Etkilemez	8	8,89%
Toplam	**90**	**100,00%**

Soru 21 : İşletmelerin iç kontrol sisteminin etkin ve güvenilir olmasının denetim riskini azaltmaya yönelik etkisine göre etkisi göre dağılımı Tablo 4-21'de sunulmuştur. Anket sonuçlarına göre ankete katılan denetçilerin, %96'sı "Evet", %4'u "Hayır" seçeneğini seçmiştir. Ankete katılan denetçilerin %96'sı işletmelerin iç kontrol sisteminin etkin ve güvenilir olmasının denetim riskini azalttığını düşünmektedirler.

Tablo 4-21 İşletmelerin İç Kontrol Sisteminin Etkin Ve Güvenilir Olmasının Denetim Riskini Azaltmaya Yönelik Etkisine Göre Dağılımı

İşletmelerin İç Kontrol Sisteminin Etkin ve Güvenilir Olmasının Denetim Riskini Azaltmaya Etkisi	Frekans	Yüzdelik Dağılım
Evet	86	95,56%
Hayır	4	4,44%
Toplam	**90**	**100,00%**

Soru 22 : İç kontrol sistemi ile ilgili denetim standardının doğru uygulanma durumuna göre dağılımı Tablo 4-22'de sunulmuştur. Anket sonuçlarına göre ankete katılan denetçilerin, % 37'sı "Evet", % 63'ü "Hayır" seçeneğini seçmiştir. Ankete katılan denetçilerin %63'üne göre iç kontrol sistemi ile ilgili denetim standardı doğru olarak uygulanmamaktadır.

Tablo 4-22 İç Kontrol Sistemi İle İlgili Denetim Standardının Doğru Uygulanıp Uygulanmama Durumuna Göre Dağılımı

İç Kontrol Sistemi İle İlgili Denetim Standardının Doğru Uygulanıp Uygulanmama Durumu	Frekans	Yüzdelik Dağılım
Evet	33	36,67%
Hayır	57	63,33%
Toplam	**90**	**100,00%**

Soru 23 : Zorunlu yasal düzenlemelerin etkin iç kontrol sisteminin kurulması üzerindeki etkisine göre dağılımı Tablo 4-23'te sunulmuştur. Ankete katılan denetçilerin denetledikleri işletmelerde, iç kontrol sisteminin yasal düzenlemeler ile zorunlu hale getirilmesine işletmelerin %80'i "Evet", %11'i "Hayır" ve %9'u "Fikrim Yok" seçeneğini seçmiştir. Ankete katılanların denetledikleri işletmelerin %80'ine göre, etkin iç kontrol sisteminin kurulmasında zorunlu yasal düzenlemelerin etkisinin büyük olduğu düşünülmektedir..

Tablo 4-23 Zorunlu Yasal Düzenlemelerin Etkin İç Kontrol Sisteminin Kurulması Üzerindeki Etkisine Göre Dağılımı

Etkin İç Kontrol Sisteminin Kurulması Yasal Düzenlemelerle Zorunlu Hale Getirilmeli mi?	Frekans	Yüzdelik Dağılım
Evet	72	80,00%
Hayır	10	11,11%
Fikrim Yok	8	8,89%
Toplam	**90**	**100,00%**

Soru 24 : Daha iyi bir bağımsız denetim uygulaması için iç kontrol sisteminin sahip olması gereken özelliklere göre dağılımı Tablo 4-24'te sunulmuştur. Anket sonuçlarına göre ankete katılan denetçilerin, %56'sı "İşletmelerin Belirlemiş Olduğu Amaç ve Hedeflere Ulaşması İçin Katkı Sağlamalıdır", %60'ı, "İşletme Faaliyetlerinin Politika Ve Yasalara Uygun Yürütülmesini Sağlamalıdır", %54'ü, "İşletme Varlıklarının Korunmasını Sağlamalıdır", %81'i, "Hata Ve Hilelerin Azalmasını Sağlamalı ve İşletme Çalışanını Yönlendirici Olmalıdır", %53'ü, "Finansal Bilginin Zamanında Hazırlanmasını Sağlamalıdır", %60'ı, "Muhasebe Kayıtlarının Doğru Ve Tam Olmasını Sağlamalıdır" ve %8'i "Diğer" (İşletme birimlerinin teknolojik değişim ve dönüşümlere daha esnek cevap veren ve daha kolay uyum sağlayan prosedürler ile kurgulanmalıdır) seçeneklerini seçmişlerdir. Ankete katılan denetçilere göre; daha iyi bir bağımsız denetim uygulaması için iç kontrol sistemi belirtilen tüm özelliklere sahip olması gerekmektedir.

Tablo 4-24 Daha İyi Bir Bağımsız Denetim Uygulaması İçin İç Kontrol Sisteminin Sahip Olması Gereken Özelliklere Göre Dağılımı

Daha iyi Bir Bağımsız Denetim Uygulaması İçin İç Kontrol Sistemi Hangi Özelliklere Sahip Olmalıdır?	**Frekans**	**Yüzdelik Dağılım**
İşletmelerin Belirlemiş Olduğu Amaç Ve Hedeflere Ulaşması İçin Katkı Sağlamalıdır	50	55,56%
İşletme Faaliyetlerinin Politika Ve Yasalara Uygun Yürütülmesini Sağlamalıdır	54	60,00%
İşletme Varlıklarının Korunmasını Sağlamalıdır	49	54,44%
Hata Ve Hilelerin Azalmasını Sağlamalı Ve İşletme Çalışanını Yönlendirici Olmalıdır	73	81,11%
Finansal Bilginin Zamanında Hazırlanmasını Sağlamalıdır	48	53,33%
Muhasebe Kayıtlarının Doğru Ve Tam Olmasını Sağlamalıdır.	54	60,00%
Diğer	7	7,78%

Soru 25 : Bağımsız denetim ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişkinin durumuna göre dağılım Tablo 4-25'te sunulmuştur. Anket sonuçlarına göre ankete katılan denetçilerin, %92'si "Evet", %5'i,"Hayır" ve %3'ü "Fikrim Yok" seçeneğini seçmiştir. Ankete katılan denetçilere göre; bağımsız denetim ile iç kontrol sistemi arasında güçlü bir ilişki söz konusudur.

Tablo 4-25 Bağımsız Denetim İle İç Kontrol Sistemi Arasındaki İlişki Durumuna Göre Dağılımı

Bağımsız Denetim İle İç Kontrol Sistemi Arasındaki İlişki	Frekans	Yüzdelik Dağılım
Evet	83	92,22%
Hayır	4	4,44%
Fikrim Yok	3	3,33%
Toplam	**90**	**100,00%**

SONUÇ

Günümüzde teknolojinin çok hızlı gelişim ve dönüşümü, işletmeler üzerinde farklı sonuçlar doğurmaktadır. Bilgiye ulaşımın kolaylaşması yapılan işlerin karmaşıklaşmasını beraberinde getirmektedir. Dijitalliğin bu kadar önemli olduğu bir dönemde teknoloji ve değişime ayak uyduramayan her organizasyon bu rekabet ortamından silinmektedir.

İşletmeler böyle bir dönemde hayatlarına devam edebilmeleri için değişime ayak uydurmalı ve sahip oldukları varlıklarını korumalıdır. Değişim ile birlikte işletmelerin kendilerini yeniden yapılandırma, varlıklarını koruma, hata ve hileleri önleyecek bir yapı oluşturma, güvenilir finansal bilgi sunma ve etkin iç kontrol ortamına sahip olma ihtiyaçları artmaktadır.

Bir işletmenin kendi iç kontrol sistemini sürekli iyileştirmeye çalışması, faaliyetlerinin daha etkin ve verimli olarak gerçekleşmesi açısından son derece önemlidir. İşletmelerin yapıları hakkında bilgi edinilmesi ise ancak denetlenmesi ile mümkündür. Denetim ihtiyacı bize doğru bilginin elde edilmesi gerekliliğini göstermektedir. İşletmelerin sahip oldukları yapıların denetlenmesi ile bu organizasyonlar hakkında birçok bilgiye sahip olunmaktır. İşletme taraflarının ihtiyaç duydukları bilginin doğru raporlanması, tarafların işletme ile ilgili doğru karar ve aksiyon almasına yardımcı olur.

Teknolojinin çok büyük bir hızla gelişip değiştiği ve bilgiye hızlı erişip doğru kullanan yapıların varlığını devam ettirebildiği bir zamanda denetime olan ihtiyaç daha da artmaktadır. Denetim ihtiyacı, karar verme sürecinde kullanılacak bilgilere ne ölçüde güvenileceği konusunda makul güvence vermekte ve işletmelerin kendi yapılarını tanıma ve iyileştirmeleri açısından işletmelere önemli bir destek sağlamaktadır.

Çalışmamızda özellikle üzerinde durduğumuz bağımsız denetim ve iç kontrol sistemi kavramlarının ne olduğu ve aralarında nasıl bir ilişkinin bulunduğu tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmamızda sırasıyla ilk bölümde denetim kavramı incelenmiş ve bağımsız denetim anlatılmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde ise; iç kontrol sisteminin ne anlama geldiği, ne zaman ortaya çıktığı, özellikleri, ilkeleri ve amaçları anlatılmaya çalışılmıştır. Üçüncü bölümde bağımsız denetim ihtiyacının neden

ortaya çıktığı, neden önemli ve gerekli olduğu ve iç kontrol sisteminin bağımsız denetim açısından önemi üzerinde durulmuştur. Dördüncü bölümde bağımsız denetim ve iç kontrol sistemi arasındaki ilişkinin derece ve yönünün belirlenmesi ve daha somut sonuçlara erişilebilmesi için genel olarak orta ve büyük ölçekli işletmelerin denetimini gerçekleştiren SPK'ya kayıtlı bağımsız denetim kurululuşlarına anket çalışması uygulanmıştır.

Anket soruları, anketi cevaplandıran bağımsız denetçilerin kişisel görüşlerini ve çalıştıkları bağımsız denetim kuruluşlarındaki mevcut durumu yansıtacak şekilde oluşturulmuştur.

Ankete cevap veren bağımsız denetim kuruluşlarından elde edilen cevaplara göre aşağıdaki sonuç ve yorumlara ulaşılmıştır.

- Ankete katılan bağımsız denetim kuruluşlarının denetlediği işletmelerin çoğunluğu bağımsız denetime önem vermektedir. Gelişmiş ülkelerde bağımsız denetim mesleğine yıllar öncesinden önem verilmesi ve meslek ile ilgili standartların oluşturulması ile bağımsız denetim mesleği yasal bir statüye kavuşmuştur. Ülkemizde özellikle 1980 yılı sonrası bağımsız denetime verilen önem ile birlikte günümüze kadar olan süreçte, bağımsız denetimin önemi büyük ölçüde kavranmış ve devlet tarafından önemli denetim kurum ve kuruluşları oluşturulmuştur. Bağımsız denetime olan önemin daha da artması ve daha çok işletmeye uygulanabilmesi açısından 1 Temmuz 2012 yılında TTK'da yapılan değişiklik ile bağımsız denetim önemli bir noktaya taşınmıştır.

- Ankete katılanların denetledikleri işletmelerde mevcut olan yönetime göre elde edilen sonuçlara göre, çoğunluk kurumsal işletme yönetimi olmasına rağmen aile işletmesi ve patron işletmeleri tarafından yönetilen işletmelerin oranları kurumsal işletme yönetiminin oranına yakındır. Sonuca göre ülkemizde tam bir kurumsal işletme yönetimi hakimiyeti olmamakla birlikte aile işletmeleri ve tek kişi yönetiminin mevcut olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Özellikle aile işletmelerinde geleneksel yaşam tarzlarını sürdürmek isteyen ve kurumsal yönetim sürecine dahil olmak istemeyen işletmelerin varlığı bu oranları doğrular niteliktedir.

- Ankete katılanların denetledikleri işletmelerde, işletme yönetiminin iç kontrol sistemi üzerindeki etkisine göre yapılan değerlendirmede işletme yönetiminin büyük çoğunluğunun iç kontrol sistemini etkilediği görüşüne ulaşılmıştır. Bu durumdaki en önemli nedenlerden biri de işletmede iç kontrol sisteminin kurulması ve iç kontrol sisteminin yönetiminde işletme yönetiminin önemli bir paya sahip olması gösterilmektedir.

- İşletmelerin etkin iç kontrol sistemine sahip olmasının bağımsız denetim üzerinde olumlu etkileri olduğu gözlemlenmiştir. Elde edilen bu sonuca göre, etkin bir iç kontrol sisteminin bağımsız denetim sürecini olumlu yönde etkilediği, bağımsız denetimde işletmenin iç kontrol sisteminden yararlanıldığı düşünülmektedir.

- Etkin iç kontrol sistemi olan işletmelerde bağımsız denetime fayda sağlandığı yönünde çoğunluk karara varmıştır. Bir işletmede iç kontrol sistemi o işletmede yürütülmekte olan denetim faaliyetlerini doğrudan etkilemektedir. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığında bağımsız denetçiler, sistemin işlerliği hakkında görüş bildirmek, sistemin iyileştirilmesi konusunda önerilerde bulunmak ve gerektiğinde resmi kurulaşlara raporlar hazırlamak için iç kontrol sistemini inceler.

- İç kontrol sistemi olan işletmelerde bağımsız denetime katkı sağlandığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuca göre, bağımsız denetçi iç kontrol sisteminin mevcut olmasından dolayı denetim faaliyeti alanını daraltır, denetim süresini kısaltır ve denetim riskinin önlenmesinde iç kontrol sisteminden faydalanarak bağımsız denetim faaliyetine katkı sağladığı sonucuna ulaşılır.

- Etkin iç kontrol sistemine sahip olan işletmelerde zaman ve maliyet tasarrufu sağlandığı sonucuna ulaşılmıştır. Etkin iç kontrol sistemine sahip işletmelerde , bağımsız denetçi denetim faaliyet alanını daraltacağından denetim faaliyeti daha kısa sürede tamamlanacak ve sürenin kısalması ile birlikte bağımsız denetçinin katlanacağı maliyetten de tasarruf sağlanmış olacaktır.

- Etkin iç kontrol sistemine sahip olan işletmelerde anket sonuçlarına göre denetim riskinin azaldığı sonucuna ulaşılmıştır. Etkin iç kontrol sisteminin mevcut olduğu işletmelerde bağımsız denetçinin finansal tablolar ile ilgili alacağı kararlarda önemli hata ve yanlışlıkların önüne geçilmiş olacaktır. Etkin bir iç kontrol sistemine sahip işletmelerde muhasebe kayıtlarının doğruluğu finansal tablolara olumlu etki sağlayarak önemli hata ve yanlışlık riskinin azalmasını sağlayacaktır.

- Etkin iç kontrol sistemine sahip olan işletmelerde bağımsız denetim faaliyetinin daha kolay uygulanabildiği(kolaylaştığı) sonucuna ulaşılmıştır. Etkin iç kontrol sistemine sahip işletmelerde bağımsız denetçi denetim faaliyetini daha kısa sürede, daha dar bir alanda daha az denetim riskinde gerçekleştireceğinden bağımsız denetim faaliyetinin kolaylaştığı sonucuna ulaşılmaktadır.

- Bağımsız denetim kalitesi ile iç kontrol sisteminin etkinliği arasında pozitif yönlü olumlu bir ilişkinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bağımsız denetçinin özellikle finansal raporlamaya yönelik hileleri ortaya çıkarma sorumluluğu bulunmaktadır. Finansal raporlamaya yönelik hileleri ortaya çıkarırken işletmenin iç kontrol sisteminden faydalanacaktır. İşletmenin iç kontrol sisteminin etkin olması hilelerin ortaya çıkarılması açısından bağımsız denetçiye büyük kolaylık ve fayda sağlamış olacaktır. Bağımsız denetçi, denetlediği işletmenin eksikliklerini tespit ederek, sistemsel iyileştirmeler hakkında işletme yönetimine önerilerde bulunacaktır. Tüm bu durumların sağlanabilmesi etkin bir iç kontrol sisteminin olmasını gerektirmektedir. İşletmenin mevcut durumunu doğru ve dürüst bir şekilde analiz edip rapor haline getiren bağımsız denetçi de kaliteli bir bağımsız faaliyeti gerçekleştirmiş olacaktır. Bu durumlar değerlendirildiğinde bağımsız denetim kalitesi ile iç kontrol sisteminin etkinliği arasında pozitif yönlü olumlu bir ilişkinin olduğu doğrulanmaktadır.

- Etkin iç kontrol sistemine sahip işletmelerde hata ve hile durumlarının azaldığı, bağımsız denetim raporunda yanlış görüş bildirilme olasılığının

düştüğü sonucuna ulaşılmıştır. Etkin iç kontrol sistemi olan işletmelerde bağımsız denetçi finansal tablolardaki önemli hata ve yanlışlıkları tespit ederken işletmenin etkin iç kontrol sistemini kullanacağından hata ve hile durumlarının önüne geçilebilecek ve bu durum da yanlış görüş bildirilme olasılığını düşürecektir.

- İç kontrol sisteminin etkin ya da zayıf olmasının denetim programını etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. İç kontrol sistemin etkin ya da zayıf olması denetim programının zaman ve maliyet tasarrufu açısından değişkenlik göstermesine neden olacaktır.

- Ülkemizde iç kontrol sistemi ile ilgili denetim standardının çoğu denetçi tarafından doğru uygulanmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Denetçinin amacı, denetim sırasında tespit ettiği ve mesleki muhakemesi sonucunda üst yönetimden sorumlu olanların ve yönetimin dikkatini çekmeyi gerektirecek kadar önemli olduğuna kanaat getirdiği iç kontrol eksikliklerini uygun bir biçimde üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirmesidir. Sonucumuza göre ankete katılan denetçilerin çoğu iç kontrol sistemi ile ilgili standardı doğru uygulamadığını beyan etmektedir. ‘‘Önemli yanlışlık’’ risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi sırasında denetçilerin çoğunluğunun denetimle ilgili iç kontrolü yeterince anlamadıkları sonucunua ulaşılmakta ve bu durumu üst yönetime bildirmedikleri sonuçtan çıkarılmaktadır.

- Etkin iç kontrol sisteminin kurulması için yasal düzenlemelerin zorunlu hale getirilmesi sonucuna ulaşılmıştır. İşletmelerin büyük çoğunluğu tarafından yasal düzenlemelere dayanarak etkin iç kontrol sistemin kurulması gerektiği düşünülmektedir. Bu durumun uygulanması ile işletmelerin iç kontrol sistemlerinin bağımsız denetim faaliyetlerine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

- Anketten elde edilen sonuçlara dayanarak bağımsız denetim ve iç kontrol sistemi arasında güçlü yönde bir ilişkinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Çalışmamızda daha iyi bir bağımsız denetim uygulaması için iç kontrol sisteminin hangi özelliklere sahip olması gerektiği aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir.

- İç kontrol sistemi, işletmenin varlıklarını korumalıdır.
- İç kontrol sistemi, işletme faaliyetlerinin politika ve yasalara uygun yürütülmesini sağlamalıdır.
- İç kontrol sistemi, işletmelerin belirlemiş olduğu amaç ve hedeflere ulaşması için katkı sağlamalıdır.
- İç kontrol sistemi, hata ve hilelerin azalmasını sağlamalı ve işletme çalışanını yönlendirici olmalıdır.
- İç kontrol sistemi, finansal bilginin zamanında hazırlanmasını sağlamalıdır.
- İç kontrol sistemi, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olmasını sağlamalıdır.
- İç kontrol sistemi, işletmelerin birimlerini teknolojik değişim ve dönüşümlere daha esnek cevap veren ve daha kolay uyum sağlayan prosedürler ile desteklemelidir.

Bu çalışmada ulaşılan sonuçlar, SPK'ya bağlı bağımsız denetim kuruluşları ile sınırlı bir araştırma olduğundan, iç kontrol sistemi ile bağımsız denetim arasındaki ilişkinin incelenmesine yönelik yapılacak benzer çalışmalar ile elde edilen sonuçlara bağlı olarak yapılan değerlendirmeleri daha anlamlı kılacağı ve destekleyeceği beklenmektedir.

KAYNAKÇA

AKIŞIK, O., (2005) : "İç Kontrol Sistemi Ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri", **Muhasebe ve denetime Bakış Dergisi**, Yıl:4,Sayı:14, ss.89-101

AKSOY, T. (2005) : "Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir inceleme", **Mali Çözüm Dergisi,** Cilt:15, Sayı**:**72, s138-163

AKYEL, R. (2010) : Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi", **Yönetim ve Ekonomi Dergisi,** Cilt:17, Sayı:1, s.83-97

ALAGÖZ, A. (2008) : **İşletmelerde iç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü**, (Ed. Z. Doğan ve M.E. İnal) Güncel İşletmecilik Konuları , Konya : Tablet Kitabevi

ALVİN, A., A., LOEBBECKE, j., K., (1994) : **"Auditing An Integrated Approach**", 6.th. Edition, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey

AZALTUN, M. (1999) : **"Otel İşletmelerinde İç Kontrol",** T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları , Yayın No:1075,

BAĞIMSIZ DENETİM YÖNETMELİĞİ : (22/12/2015 Tarihli Değişiklikler İzlenmiştir),**Resmi Gazete** Tarihi: 26.12.2012, Resmi Gazete Sayısı 28509.)

BAŞPINAR, A. 2005 : "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", **Maliye Dergisi,** s.35-62

BDDK : **Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Tebliğ Taslağı**, 11.madde

BOZKURT, C. (2010) : "Risk, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim", **Denetişim** Cilt, Sayı:4 ss.17-30

BULUT, E. (2015) : **T. İş Bankası Genel Müdürlük Kontrolleri Birim Müdürü**, "COSO 2013 Bataklığı Kurutmak Mı? Sinekleri Öldürmek Mi?

CARMICHAEL, D., R., WILLINGHAM, J., J., (1989) : **Audinting Concepts And Methods**, McGraw-Hill Inc., New York

CEREBRA : (Çevirimiçi), **http://www.cerebra.com.tr**, 4 Haziran 2019

CEYLAN, H., BAŞHELVACI, V. S., (2011) : "Risk Değerlendirme Tablosu Yöntemi İle Risk Analizi: Bir Uygulama", **International Journal Of Engineering Research And Development**, Vol.3, No:2, ss. 25-34

CHORAFAS, D., N., (2001) : **Implementing and Auditing The Internal Control Systems**, Polgrove Publications, New York – USA

COSO (2017) : **"Enterprise Risk Management Integrating With Strategy And Performance**", s.1-10

COSO izleme : (Çevirimiçi), **http:\\ www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi**, 11 Nisan 2019

ÇSGB : (Çevirimiçi) **http//:www.csgb.gov.tr/RiskDeğerlendirme Rehberi**,10 Şubat 2019

ÇOKGÖR, O. (2016) : **"Risk Yönetimi Bilgilendirme Semineri"**, Gazi Üniversitesi

ÇUKACI, Y., C., (2012) : **Vakıflarda İç Kontrol Sistemi**, Aktüel Yayınları, 1.Basım

DABBAĞOĞLU, K., (2007) : İç Kontrol Sistemi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:82, s.162

DALAK, G. (2000) : "Denetim ve Kalite Denetimi", **Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** Güz 2000 Cilt:1 Sayı:1 s.65-79

DATA AKADEMİ : (Çevirimiçi) **http://www.dataakademi.com.tr/wpcontent/uploads, 12 Haziran 2019_RD_METOTLARI.pdf/**TOPAL, İsmet, "Risk Değerlendirmesi Metotları"

DELOITTE , 2006 : Türk Ticaret Kanun Tasarısı Anonim Ortaklıklar Alanında Getirdiği Yenilikler, (Çevirimiçi),**http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents**, 6 Haziran 2019

DEMİRBAŞ, M. (2005) : "İç Kontrol Ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergis**i, Yıl:4, Sayı:7, s.167-188

DERİCİ, O, (2012) : **"İç Kontrol Sistemi ve Kurumsal Risk Yönetimi"** , Sayıştay Yayınları, 1.Basım

EPSTEIN, M.,J. (1993) : "The Expanding Role Of Accountants İn Society", **Management Accounting**, s.23

ERDOĞAN, S., (2009) : **İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi", Planlama Uzmanlığı Tezi** , T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara

ERDOĞAN M., (2006) : **Denetim**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları

ERDOĞAN, M., (2002) : Muhasebe, Denetim Ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği", **Doğuş Üniversitesi Dergisi** , 5(1), ss.51-63

ERYILMAZ, A. (2009) : **J-Sox, Amerikalı SOX'un Yerini Alır Mı?"**, s.1 http://www.denetimnet.net/User Files/Documents/Deloitte Makaleleri

FRAZIER D. R, SPRADLING L.S , (1996) : The New SAS No:78**" CPA Journal May 96**, Vol 66, Issue 5, P.40

GHANI, K.A. ,JOYABALAN, V., SUGUMAR, M., (2002) : Impact of Advanced Manufacturing Technology On Organizational Structure", **The Journal of High Technology Management Research**, 13, 2, ss.157-175

GÜLER, A.- ARKIN, A. (2018) : "COSO 2017 Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesine Kontrol Öz Değerlendirme Yaklaşımıyla Bakış Ve Bir Kurum Uygulaması-1", **Denetişim**, Yıl:8, Sayı18, ss.45-62

GÜNEY,S. 2009 : **"Yönetim ve Organizasyon**", Nobel, Ankara

GÜREDİN, E. (2007) : **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, Türkmen Kitapevi, 11. Basım

HAFTACI, V. (2011) : **"Muhasebe Denetimi"**, Umuttepe Yayınları, 2.Basım

HATUNOĞLU,Z., KOCA, N., KILLI, M. 2012 : "İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması", **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:9, Sayı:20, s.169-189

HEPWORTH, N., (2002) : **"Control and Internal Audit"**, CIPFA,UK

IFAC : (Çevirimiçi), **http://www.ifac.org/about IFAC**, 9 Haziran 2019

INTOSAI : (Çevirimiçi),**http://www.intosai.org/about-us.html** 6 Haziran 2019

INTOSAI GOV 9100(2004):7 : **Guidelines for International Control Standarts for the Public Sector**, INTOSAI Professional Standards Committee Secretariat, Copengahen k, Denmark

İBİŞ, C., ÇATIKKAŞ, Ö. (2012) : İşletmelerde İç kontrol Sistemine Genel Bakış", **Sayıştay Dergisi** , Sayı:85, s.95-121

İÇ KONTROL NET : (Çevirimiçi) **http://www.ickontrol.net** 06 Haziran 2019)

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na dayalı olarak yayınlamış olduğu : "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik,10.12.2013 tarihli

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu : Madde:55

Kanun Numarası: 6328, Kabul Tarihi:14.6.2012 : Yayımlandığı R.Gazete: Tarih: 29.6.2012 Sayı :28338, Yayımlandığı Düstur : Tertip : 5 Cilt : 52

KARAKOÇ, M., ÖZDEMİR, S. (2016) : "İç Kontrolde Coso Ve Icfr İlişkisi" , **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:15, Sayı:56, ss.141-152

KARDEŞ SELİMOĞLU, S.,ÖZBİRECİKLİ,M., UZAY, Ş. (2017) : **Bağımsız Denetim,** Nobel Yayınevi, 2.Basım

KAVUT, L. vd., (2009) : **"Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim"** Euromat Entegre Mat, İSMMMO Yayın No: 130

KEPEKÇİ, C. (1994) : **"İç Kontrol Sistemi"**, Ankara: Tesmer Yayınları, Yayın No:6

KEPEKÇİ, C. (2004) : **Bağımsız Denetim**, Avcıol Basım Yayın, 5.Basım

KGK : (Çevirimiçi) **http://www.kgk.gov.tr**, 6 Şubat 2019

KIZILBOĞA, R. 2012 : Geleneksel Risk Yönetiminden Kurumsal Risk Yönetimine Geçiş", **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** 2012 Cilt:16, Sayı:3 s.297-316

KÖSE, H. Ömer 2007 : **Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim,** 145. Yıldönümü Yayınları, 2.Basım

MESSIER, W., GLAVER , S., PROWİTT, F., 2006 : "Auditing and Assurance Services A Systematic Approach", **Mc Graw Hill International Edition**, New York

MOELLER, R. R. (2005) : **"Brink's Modern Internal Auditing"**, New Jersey; John Wiley and Sons

MOELLER , R., R., (2007) : **COSO Enterprising Risk Management**

MOELLER, R., R., (2014) : **Executive's Guide to COSO Internal Controls-Understanding and Implementing the New Framework**, New Jersey: John Wiley & Sons Inc

MOELLER, R., R., (2011) : **"COSO Enterprise Risk Management: Establishing Effective Governance, Risk, and Compliance Processes"**, Second Edition

ÖZER, H. (1997) : "Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi " , **Sayıştay Yayınları**, www.sayistay.gov.tr/yayinlar

ÖZER, M., A. (2010) : **"Kuruluşlarda Süreç, Performans ve Risk Analizi/Yönetimi"**, Ankara: Adalet Yayınevi

ÖZŞAHİN KOÇ, F., UZAY, Ş., (2015) : "Risk Raporlaması: Gelişmiş Ülke Uygulamalarından Çıkarılacak DersleR" **Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergis**i, Sayı:45, ss.205-230

PEHLİVANLI, D. (2010) : **"Modern İç Denetim ve Genel İç Denetim Uygulamaları"**, Beta Yayınevi,1.Basım

PETKİM : Petkim Kurumsal Risk Yönetimi Politikası, (Çevirimiçi), **http//:www.petkim.com.tr**, 6. Şubat 2019

PRİCE WATERHOUSE COOPERS AG, (2006) : **"The Internal Control System : A Rapidly Changing Management Instrument"**

PHDERNEĞİ : (Çevirimiçi**,http://www.phdernegi.org/"Ornekleme yontemleri"**, Prof.Dr. Besti Üstün, s. 68-69, 4 Haziran 2019

PWC : (Çevirimiçi) **http://www.pwc.com.tr,** 9 Haziran 2 019

REDING, K., F., SOBEL, P., J., ANDERSON ,U., L., (2009) : **"Internal Auditing: Assurance & Consulting Services"**, Second Edition, The Institute of Internal Auditors Research Foundation

ROBERTSON, J., C.,1990 : **"Auditing"**, 6.Edition, BPI/ Irwin,

ROOT, S., J., (1997) : Internal Auditing Manual, Second Edition, **Warren, Garhamand Lomount Publ. Co**, Boston, Bölüm 17

SAKİN, T. (2017) : **İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim**, Çağlayan Kitabevi, 1.Basım

SALTIK, N. 2007 : "İç Kontrol Standartları", **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt:2, Sayı:26, ss.58-69

SOLTANİ, 2007, 322 (KPMG (2001) : **Corporate Governance in Italy: Practical Guide to Internal Control**

SPK, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, : Seri:X, No:23, Resmi Gazete, 27.07.2006-26241

T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Kontrol Genel Müdürlüğü 2014 : **Kamu İç Kontrol Rehberi**, Ankara

TDK : (Çevirimiçi), **http:/ www.tdk.gov.tr** , 4 Haziran 2019.

TİDE : (Çevirimiçi), **http://www.tide.org.tr**, 8 Haziran 2019

TUNÇAY, D. (2011) : İç Kontrol ile İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması “, İstanbul: **Marmara Ünivesitesi SBE Y.Lisans Tezi**

TÜMER, S., (2010) : Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları, **Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayınları**, Ankara

TÜREDİ, Selda 2012 : “İç Kontrol Sistemi ve Toplam Kalite Yöntemi İlişkisi”, **Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, C:4, S:1, s.27-37

TÜREDİ, H., KARAKAYA, G. (2015) : “COSO İç Kontrol Modeli ve Kontrol Ortamı”**, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, Cilt: 52, Sayı :602, ss.67-76

TÜREDİ,A., KOBAN, A., O., 2016 : “Coso İç Kontrol Modelinde Risk Değerlendirme Faaliyetleri”, **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi** Cilt 12, Sayı 46, ss.155-177

UZAY, Ş. (1999) : **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No:132

VERGİNET : (Çevirimiçi**), www.verginet.net**/ Anasayfa/ Basında Vergi/ Deloitte Makaleleri/ Bağımsız Denetim kapsamına Giren Şirket Yükümlülükleri/ 3 Temmuz 2019

WİLSON , J. D. ve ROOT S. (1989) : **“Internal Auditing Manuel**”, 2. Edition, New York,

YILANCI, M. ve diğerleri 2012 : Muhasebe Denetimi, **T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını** No:2473 (http://anadolu.edu.tr/eKitap/MVU201U.pdf)

YILANCI, M. (2006) : İç Denetim (Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi işletmesi Üzerine Bir Araştırma), Nobel Yayıncılık, Ankara)

YÜCEL A.G., ADİLOĞLU B. 2015 : **“Evolution of Audit Companies' Profile and Their Services in the New Era: A Study From Turkey",** International Congress on Banking, Economics, Finance and Business , Kurume, Japonya, 5-7 Ağustos 2015, pp.156-181.

EK-1 ANKET FORMU

Değerli Katılımcılar,

Bu anket iç kontrol sistemi ile bağımsız denetim arasındaki ilişkiyi konu alan yüksek lisans tezine veri toplama amacını taşımaktadır.

Anket formunu cevaplamak için harcayacağınız zaman ve değerli görüşleriniz bilimsel bir çalışmanın tamamlanmasına önemli katkı sağlayacaktır. Anketten elde edilen veriler toplu olarak değerlendirilecektir. Firma adı ve firmalara ait diğer bilgiler gizli tutulacaktır.

Yaklaşık 7 dakikanızı alacak olan bu ankete katılımınız ve çalışmaya sağlamış olduğunuz katkılarınız için teşekkür ederiz.

Saygılarımızla,

YASİN ALKAYA
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Muhasebe Ana Bilim Dalı
Yüksek Lisans Öğrencisi

Prof. Dr. ASLI TÜREL
İstanbul Üniversitesi
İşletme Fakültesi
Muhasebe Ana Bilim Dalı
Öğretim Üyesi

LÜTFEN SORULARA VERECEĞİNİZ YANITLAR İÇİN SEÇENEKLERİN YANINDA YER ALAN KUTUCUKLARI X ŞEKLİNDE İŞARETLEYİNİZ.

ÇALIŞTIĞINIZ FİRMA ADI:

1) Denetim mesleğinde sahip olduğunuz tecrübeyi belirtiniz?

1-5 yıl	
6-10 yıl	
11-15 yıl	
16-20 yıl	
20 yıldan fazla	

2) Çalıştığınız firma içerisindeki mevcut ünvanınızı belirtiniz?

Sorumlu Ortak Baş Denetçi	
Baş Denetçi	
Kıdemli Denetçi	
Denetçi	
Denetçi Yardımcısı	

3) Denetlediğiniz işletmeler içerisinde hangi denetim türlerini gerçekleştiriyorsunuz? (Birden fazla seçenek işaretlenebilir.)

Finansal Tablo Denetimi	
Uygunluk Denetimi	
Faaliyet Denetimi	
Diğer(Belirtiniz):	

4)Denetlediğiniz işletmelerin bağımsız denetim faaliyetine vermiş olduğu önem derecesini belirtiniz?

Hepsi önem veriyor	
Çoğunluğu önem veriyor	
Bir kısmı tarafından önem veriliyor	
Azınlığı önem veriyor	
Hiçbiri önem vermiyor	

5)Denetlediğiniz işletmelerde hangi tür yönetim ile karşılaştınız? (Birden fazla seçenek işaretlenebilir.)

Profesyonel(kurumsal) işletme yönetimi	
Aile işletmesi	
Patron işletmesi	
Diğer(Belirtiniz):	

6) İşletme yönetiminin iç kontrol sisteminin etkin ya da zayıf olması hususunda etkili olduğunu düşünüyor musunuz?

Evet	
Hayır	

7) Denetlediğiniz işletmeler bağımsız denetim faaliyetini gerekli görmekte midir?

Hepsi gerekli görüyor	
Çoğunluğu gerekli görüyor	
Bir kısmı tarafından gerekli görülüyor	
Azınlığı gerekli görüyor	
Hiçbiri gerekli görmüyor	

8) Denetlediğiniz işletmelerin ne kadarı etkin bir iç kontrol sistemine sahiptir?

Hepsinin etkin bir iç kontrol sistemi vardır	
Çoğunluğunun etkin bir iç kontrol sistemi vardır	
Bir kısmının etkin bir iç kontrol sistemi vardır	
Az sayıda işletmenin etkin bir iç kontrol sistemi vardır	
Hiçbirinde etkin iç kontrol bir sistemi yoktur	

9)Denetlediğiniz işletmeler arasında iç kontrol sistemine yeterince önem vermeyen işletmeler mevcut ise; bu durumun oluşmasını gerektiren hangi neden/nedenleri göstermektedirler? (Birden fazla seçenek işaretlenebilir.)

Maliyetinin yüksek olması	
Bağımsız denetimin yapılması nedeniyle iç kontrol sistemini gerekli görmemeleri	
İç kontrol sisteminin önemine inanmamaları	
Yasal bir zorunluluk olmaması	
Diğer(Belirtiniz):	

***10)Denetlemiş olduğunuz işletmelerin iç kontrol sistemlerini inceleyerek değerlendiriyor musunuz?**

Evet	
Hayır	
Kısmen	

***Cevabınız "Hayır" ise; lütfen 13. soruya geçiniz.**

11) Bir önceki soruda vermiş olduğunuz cevap "Evet" ya da "Kısmen" ise; bağımsız denetim faaliyetlerinizde işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesinde kimler görev almaktadır?(Birden fazla seçenek işaretlenebilir.)

Sorumlu Ortak Baş Denetçi	
Baş Denetçi	
Kıdemli Denetçi	
Denetçi	
Denetçi Yardımcısı	

12) İşletmenin iç kontrol sistemleri hakkında edindiğiniz bilgileri belgelendirirken hangi yöntem ya da yöntemleri kullanıyorsunuz? (Birden fazla seçenek işaretlenebilir.)

Not alma yöntemi	
Anket yöntemi	
Akış şeması yöntemi	
Diğer(Belirtiniz):	

***13)İşletmelerin iç kontrol sistemlerini incelemenin ve değerlendirmenin bağımsız denetim faaliyetine fayda sağladığını düşünüyor musunuz?**

Evet	
Hayır	
Fikrim yok	

***Cevabınız "Evet veya Fikrim yok" ise; lütfen 15. soruya geçiniz.**

14) Bir önceki soruya "Hayır" cevabını verdiyseniz bu duruma neden olarak neyi gösterirsiniz?

Gereksiz olduğunu düşünüyorum.	
Belli dönemlerde gerçekleştirdiğim denetim faaliyetlerinden dolayı işletmeyi tanıdığımı düşünüyorum.	
İç kontrol sistemini değerlendirecek yeterli bilgiye sahip değilim.	
Diğer(Belirtiniz):	

15) Denetlediğiniz işletmelerde iç kontrol sistemine sahip firmaların bağımsız denetim uygulamasına katkısı var mıdır?

İç kontrol sistemine sahip işletmeler bağımsız denetime katkı sağlar.	
İç kontrol sistemine sahip işletmeler bağımsız denetime katkı sağlamaz.	

16) Etkin bir iç kontrol sistemine sahip işletmelerde gerçekleştirdiğiniz denetim faaliyetlerine dayanarak bağımsız denetim açısından zaman ve maliyet tasarrufu sağlanmakta mıdır?

Evet	
Hayır	

17) Denetlediğiniz işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkin olması bağımsız denetim faaliyetini kolaylaştırır mı?

Evet	
Hayır	

18) Bağımsız denetimin kalitesi ile iç kontrol sisteminin etkinliği arasında nasıl bir ilişki olduğunu düşünüyorsunuz?

Pozitif yönde olumlu bir ilişki	
Negatif yönlü olumsuz bir ilişki	
Nötr ilişki(Herhangi bir ilişki yoktur)	

19) İşletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin ve güvenilir bir iç denetim bölümünün mevcut olmasının, işletmelerde meydana gelebilecek hata ve hile durumlarının azalmasına ve bağımsız denetim raporunda da işletme hakkında yanlış görüş bildirme olasılığını düşüreceğine inanıyor musunuz?

Evet	
Hayır	

20) Denetlediğiniz işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkin ya da zayıf olması uygulayacağınız denetim programını etkiler mi?

İşletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkin ya da zayıf olması denetim programını etkiler.	
İşletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkin ya da zayıf olması denetim programını etkilemez.	

21) İç kontrol sistemi etkin ve güvenilir olan işletmelerin denetim riskinin azaldığını düşünüyor musunuz?

Evet	
Hayır	

22) Denetim faaliyetlerinizdeki tecrübeye dayanarak iç kontrol sistemi ile ilgili denetim standardının işletmelerde doğru uygulandığını söyleyebilir misiniz?

Evet	
Hayır	

23) Sizce ülkemizdeki işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması yasal düzenlemelerle zorunlu hale getirilmeli midir?

Evet	
Hayır	
Fikrim yok	

24) Daha iyi bir bağımsız denetim uygulaması için iç kontrol sistemi hangi özelliklere sahip olmalıdır? (Birden fazla seçenek işaretlenebilir.)

İşletmelerin belirlemiş olduğu amaç ve hedeflere ulaşması için katkı sağlamalıdır.	
İşletme faaliyetlerinin politika ve yasalara uygun yürütülmesini sağlamalıdır.	
İşletme varlıklarının korunmasını sağlamalıdır.	
Hata ve hilelerin azalmasını sağlamalı ve işletme çalışanını yönlendirici olmalıdır.	
Finansal bilginin zamanında hazırlanmasını sağlanmalıdır.	
Muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olmasını sağlamalıdır.	
Diğer(Belirtiniz):	

25)Bağımsız denetim ile iç kontrol sisteminin birbirini tamamladığını ya da güçlü yönde bir ilişkilerinin olduğunu söyleyebilir misiniz?

Evet	
Hayır	
Fikrim yok	