

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRKİYE’ DE 2000-2016 YILLARI ARASINDA
BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ DENETİM ALANINDA
YAYINLANAN LİSANSÜSTÜ TEZLERE YÖNELİK
İÇERİK ANALİZİ

Merve ATEŞLİ

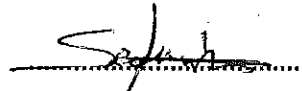
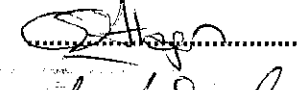
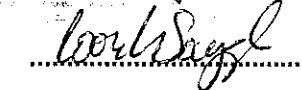
Danışman
Prof. Dr. Seçkin GÖNEN

İZMİR-2017

YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : MERVE ATEŞLİ
Öğrenci No : 2500800430
Tez Başlığı : Türkiye'de 2000 - 2016 Yılları Arasında Bağımsız Denetim ve İç Denetim Alanında Yayınlanan Lisansüstü Tezlere Yönelik İçerik Analizi
Savunma Tarihi : 04/12/2017
Danışmanı : Prof.Dr.Seçkin GÖNEN

JÜRI ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>	<u>İmza</u>
Prof.Dr.Seçkin GÖNEN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Doç.Dr.Gülşah ATAĞAN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Doç.Dr.Arıkan Tarık SAYGILI	İZMİR EKONOMİ ÜNİVERSİTESİ	

MERVE ATEŞLİ tarafından hazırlanmış ve sunulmuş olan bu tez savunmada başarılı bulunarak oy birliği() / oy çokluğu() ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Murat AYDOĞDU
Müdür

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türkiye’ de 2000-2016 Yılları Arasında Bağımsız Denetim Ve İç Denetim Alanında Yayınlanan Lisansüstü Tezlere Yönelik İçerik Analizi ” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

19.11.2017

Merve ATEŞLİ

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

**Türkiye’ de 2000 – 2016 Yılları Arasında Bağımsız Denetim Ve İç Denetim
Alanında Yayınlanan Lisansüstü Tezlere Yönelik İçerik Analizi
Merve ATEŞLİ**

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

İşletme Programı

Bilgi kullanıcıları açısından finansal tablolara olan güvenin zamanla azalması nedeniyle denetime olan ilgi artış göstermiştir. Dolayısıyla, bilgi kullanıcıları, doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmak için denetimden yararlanarak doğru kararlar alabilmekte ve yatırımlarını ona göre yapmaktadırlar.

Bu araştırma, Türkiye’ de 2000 – 2016 yılları arasında bağımsız denetim ve iç denetim alanında yayınlanan lisansüstü tezlere yönelik içerik analizini gerçekleştirerek ulaşılan tezlerin zamanla değişimlerini tespit etmek amacıyla yapılmıştır. Araştırma yöntemi olarak, özetleyici içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Araştırma kapsamındaki verilere, “ Bağımsız Denetim ” ve “ İç Denetim ” anahtar kelimelerini kullanarak YÖK’ ün Ulusal Tez Merkezi’nden ulaşılmıştır. “ Bağımsız Denetim ” ile ilgili erişime açık olarak 58 adet lisansüstü teze, “ İç Denetim ” ile ilgili olarak da 104 adet lisansüstü teze ulaşılmıştır. Erişim izni olan 162 adet lisansüstü tez, veri tabanından indirilerek Microsoft Excel programı aracılığıyla “ Bağımsız Denetim Tablosu ” ve “ İç Denetim Tablosu ” olarak, iki ayrı tabloya denetim türlerine göre kaydedilmiş ve bu tezler “ Yayınlanan Tezin Tarihi” , “ Yayınlanan Tezin Türü ” , “ Yayınlanan Tezin Üniversitesi ” , “ Yayınlanan Tezin Anabilim Dalı ” , “ Yayınlanan Tezde Kullanılan Yöntem ” ve “ Yayınlanan Tezin Çalışma Alanı ” olarak kaydedilmiştir. Araştırma kısıtı olarak, erişim izni olmayan tezler araştırmaya dahil edilmemiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, İç Denetim.

ABSTRACT

Master's Thesis

Content Analysis in Graduate Theses Published in Turkey about Independent Auditing and Internal Auditing between years 2000 and 2016.

Merve ATEŞLİ

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Business Administration

Business Administration Program

Interest towards auditing increased gradually because of decreasing reliability paid to financial statements in terms of information users. Therefore, information users utilize auditing so as to reach reliable information thus taking right decisions and making investments accordingly.

This study is conducted for performing content analysis of graduate theses published in the field of independent audit and internal audit plus detecting their alterations over time. Summative content analysis is used as research method in the study. Data in research coverage is reached from national thesis center of council of higher education via using key words of “Independent Audit” and “Internal Audit”. 58 graduate theses is reached about “Independent Audit” and 104 graduate theses is reached about “Internal Audit”. 162 graduate theses downloaded from database and recorded as “Independent Audit Table” and “Internal Audit Table”, subsequently they are recorded in categories as “Publishing Date of Thesis”, “Type of Published Thesis”, “Publishing University”, “Department That Thesis Published”, “Method Used in Published Thesis” and “Research Field of Published Thesis”. As a limitation to the study, theses which are not opened to access is not included in research.

Keywords: Independent Audit, Internal Audit.

**TÜRKİYE’ DE 2000-2016 YILLARI ARASINDA BAĞIMSIZ DENETİM VE
İÇ DENETİM ALANINDA YAYINLANAN LİSANSÜSTÜ TEZLERE
YÖNELİK İÇERİK ANALİZİ**

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	xi
TABLolar LİSTESİ	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiii
 GİRİŞ	 1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMLARININ TANITILMASI

1. 1. MUHASEBE-DENETİM İLİŞKİSİ	2
1. 2. DENETİM KAVRAMI VE AMAÇLARI	5
1. 3. DENETİMİN UNSURLARI	9
1. 3. 1. SistematiK Bir Süreç Olması	9
1. 3. 2. Ekonomik Faaliyet ve Olaylara İlişkin İddialar	9
1. 3. 3. Önceden Belirlenmiş Kriterler	9
1. 3. 4. Tarafsızca Kanıt Toplama ve Toplanan Kanıtları Değerlendirme	9
1. 3. 5. Uygunluk Derecesi	10
1. 3. 6. İlgi Duyanlara Bildirme	10
1. 4. DENETİM KAVRAMINA DUYULAN İHTİYAÇ	10
1. 4. 1. Karar İle Bilgi Arasındaki İlişki	12
1. 4. 2. Çıkar Çatışmaları	12
1. 4. 3. Muhasebe Sisteminin Karmaşıklığı	12

1. 4. 4. Diğer Nedenler	12
1. 5. DENETİM KAVRAMININ TÜRLERİ	13
1. 5. 1. Konularına veya Amaçlarına Göre Denetim Türleri	13
1. 5. 1. 1. Mali Tablolar Denetimi	13
1. 5. 1. 2. Uygunluk Denetimi	14
1. 5. 1. 3. Faaliyet Denetimi	14
1. 5. 1. 4. Özel Amaçlı Denetim	14
1. 5. 2. Kapsamına Göre Denetim Türleri	15
1. 5. 2. 1. Genel Denetim	15
1. 5. 2. 2. Kısmi ve Özel Denetim	15
1. 5. 3. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri	15
1. 5. 3. 1. Yasal (Zorunlu) Denetim	15
1. 5. 3. 2. İsteğe Bağlı Denetim	16
1. 5. 4. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri	16
1. 5. 4. 1. Devamlı Denetim	16
1. 5. 4. 2. Ara Denetim	16
1. 5. 4. 3. Son Denetim	17
1. 5. 5. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	17
1. 5. 5. 1. İç Denetim	17
1. 5. 5. 2. Bağımsız Denetim	17
1. 5. 5. 3. Kamu Denetimi	18
1. 6. DENETÇİ KAVRAMI VE TÜRLERİ	20
1. 6. 1. Bağımsız Denetçiler	20
1. 6. 2. İç Denetçiler	21
1. 6. 3. Kamu Denetçileri	21
1. 7. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMIYLA İLGİLİ DÜZENLEMELER	21
1. 7. 1. Sermaye Piyasası Mevzuatı	21
1. 7. 2. Bankacılık Mevzuatı	22
1. 7. 3. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) Düzenlemeleri	22
1. 7. 4. 3568 Sayılı Kanundaki Düzenlemeler ile TÜRMOB' un Çalışmaları	23
1. 7. 5. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu' nda Muhasebe Denetimi İle İlgili Düzenlemeler	24

1. 7. 6. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu' nun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname Kapsamında Yapılan Düzenlemeler	24
1. 8. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI	25
1. 8. 1. Denetlenen İşletmeye Sağlanan Yararlar	25
1. 8. 2. İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Yararlar	25
1. 8. 3. Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar	26
1. 9. DENETİM SÜRECİ VE AŞAMALARI	26
1. 9. 1. Müşteri Kabulü ve Denetim Anlaşmasının Yapılması	26
1. 9. 1. 1. Müşteri Kabul Politikasının Belirlenmesi	27
1. 9. 1. 2. Müşteri İşletmenin Tanınması	27
1. 9. 1. 3. Önceki Denetçi İle Görüşme	28
1. 9. 1. 4. Denetim Anlaşmasının Yapılması	28
1. 9. 2. Denetimin Planlanması	28
1. 9. 2. 1. Müşteri İşletme Hakkında Bilgi Toplama	29
1. 9. 2. 2. Denetim Çalışmalarını Bölümleme	29
1. 9. 2. 3. Önemlilik Düzeyini Belirleme	30
1. 9. 2. 4. Denetim Riski Düzeyini Belirleme	30
1. 9. 2. 5. Denetim Amaçlarının Belirlenmesi	30
1. 9. 2. 6. Denetim Programının Tasarımı	31
1. 9. 2. 7. Zaman Planlaması	32
1. 9. 2. 8. İşgücü Planlaması ve Gözetim	32
1. 9. 3. Denetimin Yürütülmesi	32
1. 9. 3. 1. İç Kontrol Yapısının Değerlendirilmesi	33
1. 9. 3. 2. Denetim Programı Değişiklikleri	33
1. 9. 3. 3. Hesap Kalanlarının Doğruluğunu Araştırma	33
1. 9. 4. Denetimin Tamamlanması	34
1. 10. DENETİM STANDARTLARI	34
1. 10. 1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	35
1. 10. 2. Uluslararası Denetim Standartları	36
1. 10. 3. Türkiye Denetim Standartları	36
1. 11. DENETİM KANITLARI	41

1. 11. 1. Denetimde Kanıt Kavramı ve Kanıt Toplama	41
1. 11. 2. Denetim Kanıtlarının Sınıflandırılması	41
1. 11. 3. Denetim Kanıtlarının Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar	42
1. 11. 4. Denetim Kanıtlarının Sayısını Etkileyen Unsurlar	43
1. 11. 5. Denetim Kanıt Türleri	43
1. 11. 6. Denetim Teknikleri	43
1. 11. 7. Çalışma Kağıtları	44

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİM KAVRAMININ TANITILMASI

2. 1. İÇ DENETİM KAVRAMI VE UNSURLARI	45
2. 1. 1. Güvence ve Danışmalık Fonksiyonu Olması	47
2. 1. 2. Bağımsız ve Tarafsız Bir Faaliyet Olması	48
2. 1. 3. Sistematik ve Disiplinli Bir Yaklaşım Olması	49
2. 1. 4. Risk Odaklı Denetim	49
2. 1. 5. İşletmenin Faaliyetlerine Değer Katar ve Geliştirir	49
2. 2. İÇ DENETİMİN KAPSAMI, AMAÇLARI VE ÖZELLİKLERİ	50
2. 3. İÇ DENETİME DUYULAN İHTİYAÇ	53
2. 3. 1. Sorumluluk ve Hesap Verebilme	54
2. 3. 2. Vekâlet Teorisi	54
2. 3. 3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım	54
2. 3. 4. Tasarruf İhtiyacı	55
2. 3. 5. Hileli İşlemlere Karşı Koyma İhtiyacı	55
2. 4. İÇ DENETİMİN YARARLARI	56
2. 5. İÇ DENETİM STANDARTLARI	58
2. 6. İÇ DENETİM TÜRLERİ	62
2. 6. 1. Finansal Denetim	62
2. 6. 2. Performans Denetimi	62
2. 6. 3. Uygunluk Denetimi	63
2. 6. 4. Sistem Denetimi	63
2. 6. 5. Bilgi Teknolojisi Denetimi	63

2. 7. İÇ DENETİM İLKELERİ	64
2. 7. 1. Görevlerin Ayırımı	64
2. 7. 2. Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeni	64
2. 7. 3. Kıymet Hareketlerinin Yetkilendirilmiş Olması	65
2. 7. 4. Fiziki Koruma	65
2. 7. 5. Bağımsız Mutabakat	65
2. 8. İÇ DENETİM YAKLAŞIMLARI	65
2. 8. 1. Daha Proaktif Bir Yaklaşımın Benimsenmesi	66
2. 8. 2. Risk Denetimine Yoğunlaşma	66
2. 8. 3. Denetlenene Müşteri Olarak Yaklaşılması	66
2. 8. 4. İç Denetimin Sürekliliğinin Sağlanması	67
2. 8. 5. Teknolojik Olanaklardan Daha Fazla Yararlanılması	67

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE' DE 2000-2016 YILLARI ARASINDA BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ DENETİM ALANINDA YAYINLANAN LİSANSÜSTÜ TEZLERE YÖNELİK İÇERİK ANALİZİ

3. 1. ARAŞTIRMANIN AMACI	68
3. 2. ARAŞTIRMADA KULLANILAN YÖNTEM	68
3. 3. ARAŞTIRMANIN SINIRLARI	68
3. 4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI	69
3. 5. TÜRKİYE'DE 2000-2016 YILLARI ARASINDA BAĞIMSIZ DENETİM ALANINDA YAYINLANAN LİSANSÜSTÜ TEZLERE YÖNELİK İÇERİK ANALİZİ	69
3. 6. TÜRKİYE'DE 2000-2016 YILLARI ARASINDA İÇ DENETİM ALANINDA YAYINLANAN LİSANSÜSTÜ TEZLERE YÖNELİK İÇERİK ANALİZİ	77
SONUÇ	84
KAYNAKÇA	86

KISALTMALAR

AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü)
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDK	: Bağımsız Denetim Kuruluşu
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IFAC	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IIA	: The Institute of Internal Auditors (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü)
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu, Sermaye Piyasası Kurulu
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	s.35
Tablo 2: Türkiye Denetim Standartları	s.37
Tablo 3: Uluslararası İç Denetim Standartları	s.59
Tablo 4: Bağımsız Denetimde Yayınlanan Tezin Tarihine Göre Dağılımı	s.69
Tablo 5: Bağımsız Denetimde Yayınlanan Tezin Üniversiteye Göre Dağılımı	s.70
Tablo 6: Bağımsız Denetimde Üniversitelerin Doktora Tezine Göre Dağılımı	s.72
Tablo 7: Bağımsız Denetimde Üniversitelerin Yüksek Lisans Tezine Göre Dağılımı	s.72
Tablo 8: Bağımsız Denetimde Yayınlanan Tezin Üniversiteye Ve Anabilim Dalına Göre Dağılımı	s.73
Tablo 9: Bağımsız Denetimde Yayınlanan Tezde Kullanılan Yönteme Göre Dağılımı	s.75
Tablo 10: Bağımsız Denetimde Yayınlanan Tezin Çalışma Alanına Göre Dağılımı	s.76
Tablo 11: İç Denetimde Yayınlanan Tezin Tarihine Göre Dağılımı	s.77
Tablo 12: İç Denetimde Yayınlanan Tezin Üniversiteye Göre Dağılımı	s.78
Tablo 13: İç Denetimde Üniversitelerin Doktora Tezine Göre Dağılımı	s.80
Tablo 14: İç Denetimde Üniversitelerin Yüksek Lisans Tezine Göre Dağılımı	s.80
Tablo 15: İç Denetimde Yayınlanan Tezin Anabilim Dalına Göre Dağılımı	s.81
Tablo 16: İç Denetimde Yayınlanan Tezde Kullanılan Yönteme Göre Dağılımı	s.82
Tablo 17: İç Denetimde Yayınlanan Tezin Çalışma Alanına Göre Dağılımı	s.83

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Muhasebe-Denetim İlişkisi	s.4
Şekil 2: Denetim İhtiyacı	s.11
Şekil 3: Bağımsız, İç Ve Kamu Denetimleri Karşılaştırması	s.19
Şekil 4: Denetim Kanıtları	s.42
Şekil 5: Bağımsız Denetimde Yayınlanan Tezin Tarihine Göre Dağılımı Grafiği	s.70
Şekil 6: Bağımsız Denetimde Yayınlanan Tezin Türüne Göre Dağılımı Grafiği	s.71
Şekil 7: Bağımsız Denetimde Yayınlanan Tezin Anabilim Dalına Göre Dağılımı Grafiği	s.75
Şekil 8: İç Denetimde Yayınlanan Tezin Tarihine Göre Dağılımı Grafiği	s.78
Şekil 9: İç Denetimde Yayınlanan Tezin Türüne Göre Dağılımı Grafiği	s.79

GİRİŞ

Zamanla işletmedeki faaliyetlerin artış göstermesi, muhasebe sisteminin karmaşıklaşması, bilerek ya da bilmeyerek yapılan hatalar gibi nedenlerden dolayı bilgi kullanıcıları, doğru ve güvenilir olan bilgilere ulaşmakta güçlükler yaşamaktadırlar. Doğru ve güvenilir bilgi, bilgi kullanıcıları özellikle de işletme yöneticileri için çok önemlidir. Bilgi kullanıcıları ulaştıkları bilgiler doğrultusunda kararlar almakta ve yatırımlarına ona göre yapmaktadırlar. Hatalı bilgilerden dolayı yanlış yatırımlar yapılmakta ve maddi-manevi zararlara yol açmaktadır. Bu noktada, bilgiler muhasebe bilgi sisteminden elde edilmekte olup bilgilerin güvenilirliğini ise denetim sağlamaktadır. Denetim kavramı sayesinde, bilgi kullanıcılarına ulaşılan bilgilerin, doğru ve güvenilir olup olmadığı meydana çıkmaktadır. Dolayısıyla denetime verilen önem gün geçtikçe artmakta olup dünyada ve ülkemizde denetimin nasıl yapılacağı ile ilgili düzenlemeler yapan kuruluşların da sayısı artış göstermektedir.

İşletmeleri denetlemek için çeşitli denetim türleri vardır. Bazı denetimlerin yapılması kanunen zorunlu olup bazı denetimler ise isteğe bağlı olarak yapılabilmektedir. Denetim çalışmalarını ise denetçiler yürütmektedir. Bağımsız denetim; bir işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığının serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan ve bir denetleme kuruluşunun ortağı konumunda bulunan kişiler tarafından yapılan çalışmadır. İç denetim ise; bir işletmenin faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için oluşturulmuş danışmalık hizmeti veren fonksiyondur.

Çalışma üç bölümden oluşmakta olup birinci bölümde; denetim ve bağımsız denetim kavramlarının genel olarak tanıtılmasına, ikinci bölümde; iç denetim kavramlarının ayrıntılı olarak tanıtılmasına yer verilmiştir. Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise; Türkiye’ de 2000-2016 yılları arasında bağımsız denetim ve iç denetim alanında yayınlanan lisansüstü tezlere yönelik içerik analizi yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMLARININ TANITILMASI

1. 1. MUHASEBE-DENETİM İLİŞKİSİ

Gün geçtikçe bilgi kullanıcıları açısından işletme faaliyetleri ile ilişkili bilgilerin önemi artmaktadır. Şahsi menfaatlerine göre işletme ile ilgili kişiler ve kurumlar finansal kararlar almak zorunda olup alınacak finansal kararlar için alakalı tarafların muhasebe bilgisine ihtiyaçları vardır. Muhasebe bilgi sisteminden bu bilgiler elde edilirler. ¹

Finansal tabloların hazırlandığı muhasebe sürecinin yöntemleri ve amaçlarıyla, finansal tabloların güvenilirliklerinin araştırıldığı denetim sürecinin yöntemleri ve amaçları arasında farklılıklar mevcuttur. ² Bu bağlamda öncelikle muhasebe kavramı aşağıdaki gibi tanımlanabilir:

“ Muhasebe, bir kurum veya kuruluşun ekonomik faaliyetlerini yürütebilmesi için kaynaklar/kı kaynaklar kullanılırken, seçenekler arasından ilgili tarafların (karar alıcıların) mantıklı ve uygun seçimler yapabilmeleri için gereksinim duyduğu bilgileri sağlayan yaşamsal bir destek/hizmet sunar. ” ³

Muhasebenin amacı, karar alıcıları için finansal bilgiyi sağlamaktır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe bilgisinin hazırlanmasında temel alınmakta olup karar alıcıların kararlarıyla ilişkili bilgileri sağlayabilmek için muhasebecilerin bu ilkeleri bilmesi gerekmektedir. ⁴

Muhasebe, önemli bir misyona sahip olup, bu misyon işletme ve ülke ekonomisi yönünden ele alınabilir. İşletme yönünden muhasebe, işletme sahiplerinin ve yöneticilerinin doğru kararlar almasına destek olmaktadır. Ülke ekonomisi

¹ Seval Kardeş, **Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No: 29, Ankara, Mart 1996, s. 5.

² Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM’lere Yönelik İlkeler ve Teknikler**, 12. Baskı, Arıkan Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2008, (Güvence Hizmetleri), s. 23.

³ Nergis Tek, **Finansal Muhasebeye Giriş ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları**, 2. Baskı, Birleşik Matbaacılık, İzmir, Mart 2011, s. 23.

⁴ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, 3. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1998, (Bağımsız Denetim), s. 8.

yönünden ise, makro göstergelerin oluşturulmasında kullanılan verilerin hazırlanmasında yardımcı olmaktadır.⁵

Denetimde, denetimin konusunu muhasebe verileri oluşturmaktadır. Denetim, kayıtlanan bilgilerin muhasebe döneminde oluşan mali ve ticari işlemleri olması gereken bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını belirlemektir. Muhasebe bilgilerinin olması gereken bir şekilde kayıtlanıp kayıtlanmadığını değerlemede, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kriter olduğu için denetçinin bu ilkeleri bilmesi gerekmektedir. Ayrıca denetçi, denetim kanıtlarını toplarken ve değerlendirirken de uzman olmalıdır. Denetçiyi muhasebeciden ayıran bu uzmanlıktır.⁶

Denetim mesleğinin özünü, bağımsız ve uzman bir kişi tarafından finansal tabloların denetlenmesi ve denetimin sonucunu da rapor olarak kamuya iletilmesi oluşturmaktadır.⁷

Denetimin gelişmesi muhasebe uygulamalarına paralel bir seyir izlemiştir. Çünkü denetim sistemi tarafından uygunluğu ve doğruluğu incelenen finansal tablolar, muhasebenin ürünüdür.⁸

Finansal tabloların hazırlanıp denetlenmesi arasındaki ilişki, Şekil 1' de özetlenmiştir.⁹

⁵ Ayşe N. Yereli ve Burak Özdoğan, **Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Manisa, Ekim 2009, s. 23, 24.

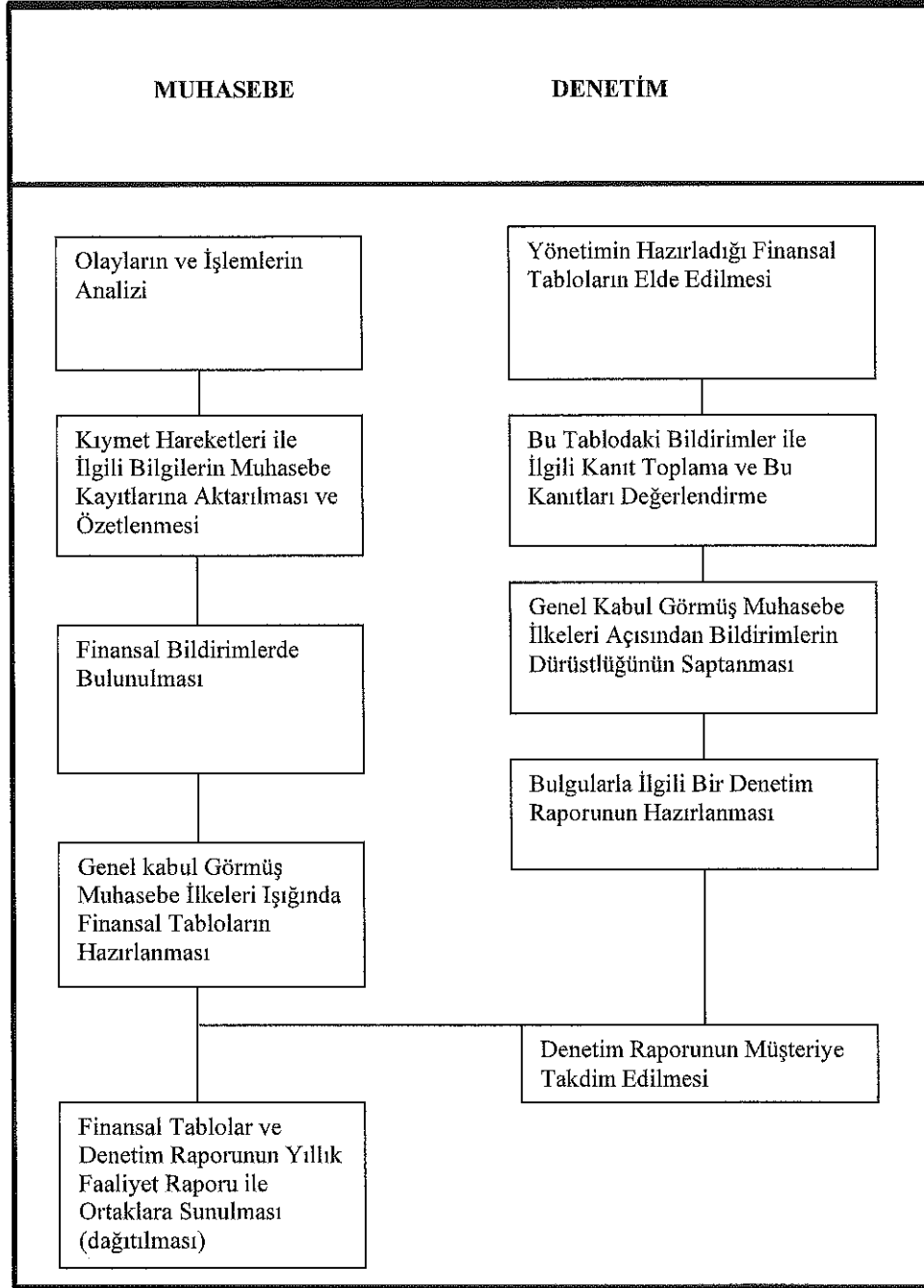
⁶ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s. 8.

⁷ N. Yereli ve Özdoğan, s. 25.

⁸ Suna Oksay ve Onur Acar, **Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim**, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları - 9, Yayın No: 23, İstanbul, Ocak 2007, s. 31.

⁹ Ersin Güredin, **Denetim**, 8. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, Ağustos 1998, (Denetim) , s. 13.

Şekil 1: Muhasebe-Denetim İlişkisi



Kaynak: Güredin, Denetim, s. 13.

Şekil 1' den de anlaşılacağı üzere, muhasebe sürecinde ilk olarak finansal nitelikte gerçekleşen olayların analizi yapılmakta ve ilgili işlemlere ait kayıtlar defterlere aktarılmaktadır. Bu bilgiler doğrultusunda da finansal tablolar hazırlanarak

ortaklarla birlikte bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır. Denetim sürecinde ise hazırlanan finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine olan uygunluğu tespit edilerek ortaya çıkartılan kanıtlar rapor halinde sunulmaktadır. Dolayısıyla muhasebe ve denetim birbirleri ile ilişkili olmakla birlikte önemli farklılıkları bulunmaktadır.

1. 2. DENETİM KAVRAMI VE AMAÇLARI

Ekonomik birimler farklı ekonomik faaliyetleri yürütmekte olup bu faaliyetler yürütülürken ilişkili birimle ilişkili bilgiye ihtiyaç vardır. Bilgi, karar alma sürecinde yöneticilerin vazgeçilmez bir parçası olmaktadır. Kullanılan bilgilerin doğru ve güvenilir olması, karar verme sürecinde alınacak olan kararları etkilediği için daha da önemlidir. Denetim, karar verme sürecinde yararlanılan bilginin doğruluğunun ve güvenilirliğinin saptanmasında önemli bir fonksiyonu olup, bu fonksiyonla kullanılacak olan bilginin güvenilirliği ve doğruluğu saptanmış olmaktadır. Güvenilir ve doğru bilgi ihtiyacını tedarik eden bir süreç olarak da denetim tanımlanabilir.¹⁰

Denetim kavramının tarihi, milattan öncesine dayanıp ticaretin doğuşu ve gelişimiyle paralel bir sürece sahiptir. Ticaretin doğuşuyla birlikte yapılan, faaliyetin bitiminde elde edilen iş ve işlemlerin başka biri tarafından da doğrulanmasına tabi tutulması denetimdir. Bu yüzden tarih süreci içerisinde denetimin adı, niteliği ve türü değişiklik gösterse bile fonksiyon ve amaçları aynı olmaktadır.¹¹

Denetim; yönetimin beş fonksiyonundan birisi olup, örgütlerin başarısı yönünden önem taşımaktadır. Denetim, yönetimin fonksiyonları olan planlama, örgütleme, yöneltme ve koordinasyon-eşgüdümleme den sonra gelmektedir. Denetim, bu dört fonksiyonun birleşmesi sonucunda oluşan çıktının üzerinde değerlendirmenin yapılmasını sağlayan ve yepyeni politikaların, stratejilerin ve yönetim felsefesinin belirlenmesi yönünden bir araç olmaktadır. Yönetim ile ilgili olan bir faaliyet olarak da denetim tanımlanabilmektedir.¹²

¹⁰ Oktay Taş ve Cem Niyazi Durmuş, **SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim**, Alfa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, Haziran 2008, s. 3.

¹¹ M. Fahrettin Önder, **Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyum**, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2008, s. 3.

¹² Paşa Bozkurt, “Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler”, **Denetişim Dergisi**, 2013/12, s. 57.

Sözcük anlamıyla denetim, bir işin gerektiği şekilde yapılıp yapılmadığını anlamak için yapılan kontrol, iş anlamında olmaktadır. Denetim, gerek kamu, gerekse özel kesiminde faaliyeti olan kurumlar, kuruluşlar ve işletmeler açısından söz konusu olabilmektedir. Denetimin amacına göre, yapılacak olan denetimin kapsamı, çeşidi ve kim tarafından yapılacağı değişiklik göstermektedir.¹³

Denetim kavramının Anglo-Sakson ülkelerindeki karşılığı “Auditing” olup, Auditing kavramının kökeni ise Latince “dinleme, işitme ve sorgulama” anlamına gelen “Audi re” fiiline dayanmaktadır. Anlamı ise, eski tarihlerde yaşayan toplumlarda seçilmiş uzman kişilerin, görevli kişilerin yaptıkları işleri dinleyip doğruları bulmaya çalışmalarıdır.¹⁴

Amerikan Muhasebeciler Birliği’ nin Temel Denetim Kavramları Komitesi’ nin raporunda muhasebeciler denetimi şöyle tanımlamaktadır: “*Denetim ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili beyan edilen bilgilerin önceden oluşturulmuş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek için bu ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili delillerin objektif olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonuçların bu bilgilerle ilgilenen taraflara iletişimini sağlayan sistematik bir süreçtir.*”¹⁵

Denetim, bankacılık anlamında ise; “*belli aralıklarla banka içi ve dışı denetim elemanlarınca banka tarafından yapılan işlemlerin ve bunlara ilişkin kayıtların yasal düzenlemelere uygunluğunun sağlanmasının teminine yönelik bir işlemdir.*”¹⁶

Hukuki anlamda denetleme tanımı, “*gerek devlet daire ve teşkilatının ve gerek özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş müesseselerin kamu menfaati noktasından kanun, nizamname ve statüleri hükümlerine göre çalışıp çalışmadıklarının tetkik edilmesidir.*”¹⁷

¹³ Aytekin Çelik, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 25.

¹⁴ Sami Karacan ve Rahmi Uygun, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları İle Uyumlu Denetim Ve Raporlama**, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, Mayıs 2012, s. 24.

¹⁵ F. Milnevver Yılcı, **İç Denetim Türkiye’ nin 500 Büyük Sanayii İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, 2. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Eylül 2006, s. 4.

¹⁶ Gürdoğan Yurtsever, **Bankacılığımızda İç Kontrol**, Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No: 256, İstanbul, Nisan 2008, (İç Kontrol), s. 9.

¹⁷ Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, Mayıs 2010, s. 11.

Denetim “ tüm iddia ve eylemlerin yasaya ve yürürlükte bulunan mevzuata uygunluk derecesini irdeleyen, sonuçlar çıkaran bir süreç ” olarak tanımlanabilir. ¹⁸

Denetim kavramı ile karıştırılan murakabe, kontrol, teftiş ve revizyon kavramlarının da açıklanması gerekmektedir.

Murakabe: Arapça murakaba’ dan Türkçe’ ye geçen murakabe, gözetleme ve bakma anlamında olup, murakabe etmek fiili de denetlemek anlamında kullanılmaktadır. Murakabe, muhasebe denetimi açısından ise olması gereken ile fiili durum arasındaki karşılaştırmadır. ¹⁹

Kontrol: Latince “ contra ” kelimesinden türemiş olup, bir şeyin doğruluğunu farklı bir kayıt ya da belgeyle inceleyip teyit etmedir. ²⁰ Herhangi bir şeyin arzulan şekilde sonuçlanması için ya da belli bir amaca varmak için önlemler alınmaktadır. Bu önlemlerin amacı ise sonuçları elde etmek ve kontrol altında tutmaktır. İlk olarak önlemler alınıp, sistemler kurulmaktadır. Sonra uygulanır ve uygulamanın sonuçları ölçülmektedir. Hedeflenen sonuçlara ne kadar uygun davranıldığı ortaya konulmaya çalışılır. Kontrol faaliyeti, bu sürecin içerisinde hedeflere varmak için alınan önlemlerdir. Hedeflere ulaşma derecesi ya da saptamaların tespiti ise denetim faaliyetiyle yapılmaktadır. ²¹

Denetim ve kontrol arasında aşağıdaki farklar vardır: ²²

a) Kontrol, kayıtların ve işlemlerin yapıldığı anda yapılmaktadır. Denetim ise işlemler tamamlandıktan daha sonra gözden geçirilmesini kapsamaktadır.

b) Denetim bir defa yapılırken kontrol ise sürekli yapılmaktadır.

c) Denetim analitik ve zihni bir uygulama olup kontrolü ise kişilerin yapması gerekmemektedir.

d) Genel olarak denetim, işletmenin dışarısındaki bağımsız kişiler tarafından yapılmakta olup kontrol ise işletmeye bağlı olan birimler tarafından gerçekleştirilmektedir.

¹⁸ Seval Kardeş Selimoğlu ve Gül Yeşilçelebi, “ Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma ”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ekim/ 2014, s. 29.

¹⁹ Vasfi Haftacı, **Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2011, s. 5.

²⁰ Önder, s. 3.

²¹ Ali Kamil Uzun, Gürdoğan Yurtsever, Dr. Engin Ergüden, A. Murathan Bayrı, Serkan Ersoy ve Doğan Aktay, “ Tide Bünyesinde İç Denetim Konulu Akademik Tez Veri Tabanı Oluşturulmasına Yönelik Bir Çalışma ”, Akademik Forum 2010, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No: 2, İstanbul, 2010, s. 124.

²² Taş ve Durmuş, s. 8.

Teftiş: Arapça “ fetş ” kökünden gelen, bir şeyin doğrusunu, aslını ya da işlerin iyi bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini anlayabilmek için yapılan incelemedir. Latince teftiş “ specere ” bakmak anlamında, in-specere içine bakmak anlamında olup, soruşturmak, resmen araştırmak ve yakından incelemek anlamlarındadır. Müfettiş, teftiş işini yapan kişidir. ²³

Revizyon: Dilimize, Latince “ revidere ” kökünden türetilmiştir. Anlamı ise, tekrar incelemek ve gözden geçirmektir. Revizyonun genellikle, vergi işlemleri ve finansal olayların eleştirisel bir gözle incelemesi amacı ile kullanılmaktadır. ²⁴

Bir denetim, kabul edilen standartlardan sapmaları araştırmayı ve yasadışılık, verimsizlik, usulsüzlük ve etkisizlik durumlarında ilk düzeltici aksiyonları almayı, ihlal edenleri sorumlu tutmayı ve daha fazla kaybı önlemek için adımlar atmayı amaç edinir. ²⁵

Denetimin esas amacı, işletmenin belirli bir dönemindeki bilgilerini, daha önceden belirlenen kriterler ile karşılaştırmak ve aralarında olan uygunluk derecelerini belirlemektir. ²⁶

Genel olarak denetimin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir: ²⁷

- a) Finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının belirlenmesi,
- b) İşletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygunluk durumunun incelenmesi ve eğer varsa uygunsuzlukların düzeltilmesi,
- c) Finansal analizler yapıp işletmenin finansal durumunu yetkili olan mercilere iletilmesi,
- d) İşletmenin kendisinin, işletme sahiplerinin ve ortaklarının ve işletmedeki personellerin hak ve yararlarını korumaktır.

²³ Yaşar Okur, *Türkiye’de Kamu Denetimi Değişim Süreci ve Performans Denetimi*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Nisan 2007, s. 155, 156.

²⁴ Karacan ve Uygun, s. 27.

²⁵ Stephen Kwamena Aikins, “ Government Internal Audits: The Determinants of Quality Supervisory Review of Audit Documentation ”, *International Journal of Public Administration*, 2013, p. 673.

²⁶ Haftacı, s. 6.

²⁷ Şefika Demirkan, *Denetim*, İlkem Ofset Yayıncılık, İzmir, 2007, s. 12.

1. 3. DENETİMİN UNSURLARI

Denetimin unsurları aşağıdaki başlıklar altında açıklanabilir:

1. 3. 1. Sistematiik Bir Süreç Olması

Birbirini takip eden çeşitli aşamalar halinde denetim yapılmaktadır. Kaliteli bir denetimin olabilmesi için, aşamaların başlangıcı ve sonucu arasındaki faaliyetler, bir plan dâhilinde devam ettirilmelidir.²⁸

1. 3. 2. Ekonomik Faaliyet ve Olaylara İlişkin İddialar

İşletmenin hazırladığı, işletmenin ekonomik faaliyetleriyle ilişkili beyanlar ve raporlar menfaat gruplarına sunulmaktadır. Beyanlar ve raporlar işletme açısından iddia niteliğinde olup, bu iddiaların güvenilirliğinin ve doğruluğunun araştırılması denetimdir.²⁹

1. 3. 3. Önceden Belirlenmiş Kriterler

Denetçinin bilgiyi değerleyeceği standartlar olmaktadır. Denetimin amacına göre kullanılan kriterler farklılık göstermektedir. Mevzuat hükümleri ya da örgüt yönetiminin belirlediği kurallar da kriter olabilmektedir.³⁰

1. 3. 4. Tarafsızca Kanıt Toplama ve Toplanan Kanıtları Değerlendirme

Denetçi, uzman ve bağımsız bir kişi olarak tarafsız ve önyargısız bir şekilde kendisine yapılan bildirimlerle ilgili kanıtları toplayıp değerlendirir.³¹

²⁸ Karacan ve Uygun, s. 24.

²⁹ Kurnaz ve Çetinoğlu, s. 12.

³⁰ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s. 1.

³¹ Demirkan, s. 6.

1. 3. 5. Uygunluk Derecesi

Açıklamış olan bilgilerin, elde edilmesinde ve raporlanmasında belirlenen kriterlere ne derece uyduğunu ifade etmektedir. Kalite, tutar ve miktar açılarından uygunluk derecesi ölçülebilmektedir.³²

1. 3. 6. İlgili Duyanlara Bildirme

Birçok kişi ve kuruluşun, işletme ile alakalı finansal olaylarla ilgisi vardır. Denetçi, işletmenin finansal bilgileri konusunda yapmış olduğu denetim sonucunda vardığı sonucu ilgili olanlara rapor ile açıklamaktadır. Bu aşama denetimin sonuncu aşamasıdır.³³

Görüleceği üzere denetim, birçok kavramla anlam bakımından benzerlik gösterse de amaç ve yöntem açısından temel farklılıklara sahiptir. İlk olarak denetim, belirli aşamaları bulunan bir süreç olarak tanımlanmaktadır. Bu süreç, hazırlanmış olan verilerin önceden belirlenmiş kriterlere olan uygunluğunu ölçerek sonuçların elde edilen kanıtlar eşliğinde ilgili taraflara aktarılması ile son bulmaktadır.

1. 4. DENETİM KAVRAMINA DUYULAN İHTİYAÇ

Toplumlar büyüyüp ekonomik yaşamın karmaşıklık seviyesi artış gösterdikçe buna bağlı olarak da güvenilir bilgiye olan ihtiyaç artmaktadır. Buna karşılık olarak da bilgi kullanıcılarına sunulan bilgilerin güvenilirliği ise düşmektedir.³⁴

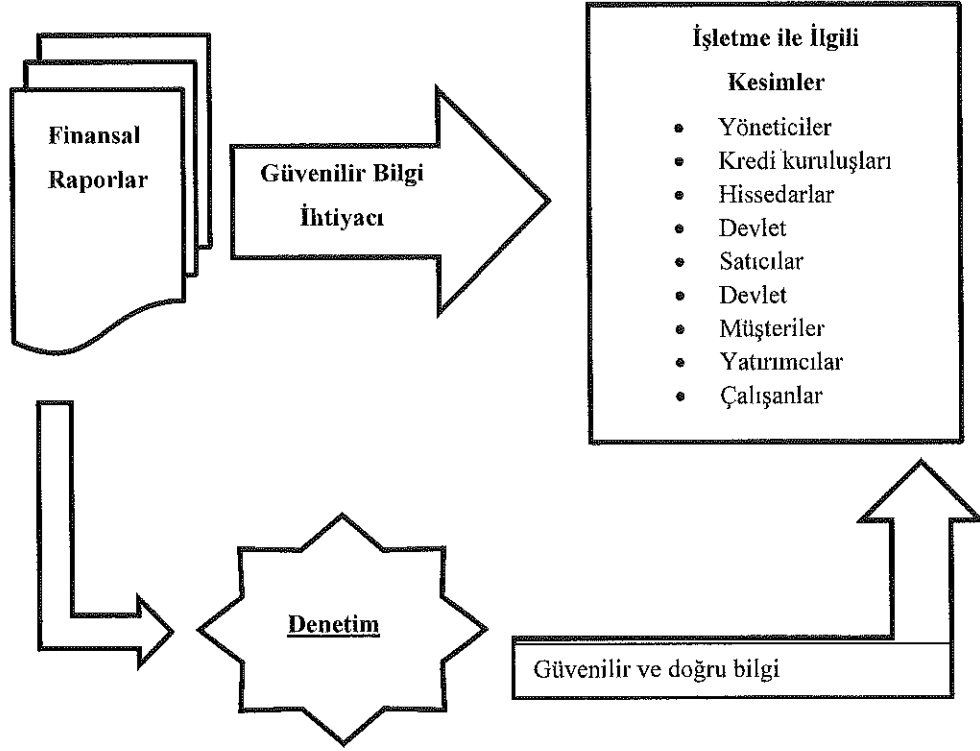
Aşağıda denetime duyulan ihtiyaç şematik biçimde gösterilmiştir.

³² Kepekçi, Bağımsız Denetim, s. 2.

³³ Uzun, Yurtsever, Ergüden, Bayrı, Ersoy ve Aktay, s. 124.

³⁴ Karacan ve Uygun, s. 19.

Şekil 2: Denetim İhtiyacı



Kaynak: Taş ve Durmuş, s. 4.

Şekil 2 ' de görüldüğü üzere birçok kesimin ya da ilgilinin işletmelerle alakalı bilgi ihtiyacı olup, bu kesimlerin hepsi çeşitli kararlarda kullanmak için bilgiye ihtiyaç duyarlar. Kullanılacak olan bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini tespit etmeye yönelik çalışmaların tamamından denetim oluşmaktadır. Denetimi gerekli kılan en önemli faktör ise doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyaçtır.³⁵

“ Açıklanan bilgilerin güvenilir olup olmadığının araştırılmasında başvurulan genel bir yöntem bu bilgilerin bağımsız bir kişi tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır. Bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı denetlenip doğrulanmış bilgi artık karar işlemi için güvenilir bilgi olarak kabul edilir. ”³⁶

Aşağıda denetim işlemine duyulan ihtiyaç nedenleri kısaca açıklanmıştır.

³⁵ Taş ve Durmuş, s. 4, 6.

³⁶ Karacan ve Uygun, s. 20.

1. 4. 1. Karar İle Bilgi Arasındaki İlişki

Kararların bilgi ile doğrudan ilgili olması ya da bilginin alınacak olan kararları etkilemesi nedeniyle, kullanılan bilginin doğruluğunu önemli hale getirmekte olup hatalı olan bilgiyle alınan kararların karar alıcıyı ya da işletmeyi zor durumda bırakması muhtemeldir.³⁷

1. 4. 2. Çıkar Çatışmaları

Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu yöneticiler ile finansal tabloların kullanıcıları arasında çıkar çatışmaları olabilir. Şirketin çıkarları doğrultusunda finansal tablolardaki bilgiler kasıtlı bir şekilde hazırlanmış olabilir. Karar verenlerin yanlış kararlar vermesine imkân sağlayacak şekilde finansal tablolardaki bilgiler hazırlanabilir. Şirketi yöneten ve finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olan yöneticiler ile hisse sahiplerinin arasında çıkar çatışmaları olabilir. Yöneticiler ve hissedarlar ile kredi verenler arasında da çıkar çatışmaları söz konusu olabilmektedir.³⁸

1. 4. 3. Muhasebe Sisteminin Karmaşıklığı

Muhasebe süreci ve finansal tabloların hazırlanması, işletmelerin büyümesiyle ve teknolojinin ilerlemesiyle daha da karmaşık bir hâl almaktadır. Bu durum finansal tabloların hatalı olma olasılığını arttırmaktadır.³⁹

1. 4. 4. Diğer Nedenler

Aşağıdaki durumlarda kullanıcılar finansal tabloların kalitesini değerleyemezler:⁴⁰

³⁷ Taş ve Durmuş, s. 7.

³⁸ Taş ve Durmuş, s. 7.

³⁹ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s. 9.

⁴⁰ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s. 13.

a) Finansal tabloları düzenleyen şirket ile finansal tablolardaki bilgilerin kullanıcılarının değişik yerlerde bulunmaları,

b) Kullanıcıların şirket yönetiminden sık sık ya da devamlı bilgi almasında yasal engellerin bulunması,

c) Şirkette denetimi kullanıcıların kendilerinin yapmalarında yasal engellerin bulunması,

d) Denetimi kullanıcıların kendilerinin yapmalarının maliyet ve zaman açısından rasyonel olmaması.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, piyasalardaki işlem sayısının artış göstermesi ve yönetimin kendi çıkarlarını korumak ya da hatalarını saklamak amacıyla finansal tablolarda hile yapması, yatırımcının yatırım kararını etkilemektedir. Dolayısıyla finansal tabloların güvenilirliğini sağlamak amacıyla denetim faaliyetlerine ihtiyaç duyulmaktadır.

1. 5. DENETİM KAVRAMININ TÜRLERİ

Genel olarak denetim kavramının türleri aşağıda beş başlık altında açıklanmıştır.

1. 5. 1. Konularına veya Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Konularına veya amaçlarına göre denetim türleri dört başlık altında incelenmekte olup bu başlıklar; mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetim olarak sınıflandırılmaktadır.⁴¹

1. 5. 1. 1. Mali Tablolar Denetimi

Bu denetim türü, işletmeye ait mali tabloların önceden tespit edilen kriterlere göre düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüşe varmak amacıyla mali tabloların incelenmesidir. Kriterler ise vergi mevzuatı hükümleri ya da genel kabul

⁴¹ Taş ve Durmuş, s. 13.

görmüş muhasebe ilkeleridir. Mali tabloların denetimini kamu denetçileri ve bağımsız denetçiler yapmaktadır. Vergi dairesine ya da ortaklara verilen mali tablolar denetimin konusunu oluşturmaktadır.⁴²

1. 5. 1. 2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminin amacı, işletme yönetiminin koyduğu kurallara ve işletme politikalarına, işletme içinde çalışan kişilerin ne derece uygun hareket ettiklerinin araştırılmasıdır. Bir ölçüt alınıp işlerin bu ölçüte göre yapılıp yapılmadığına bakılmaktadır. Uygunluk denetimi işletme personeli veya işletme dışındaki kişiler tarafından yapabilmektedir.⁴³

1. 5. 1. 3. Faaliyet Denetimi

İşletmeye ait faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini değerlemek hedefiyle bu faaliyetler ile alakalı yöntem ve usullerin uygulanış şekillerinin incelenmesi, faaliyet denetimidir. Denetiminin tamamlanmasıyla faaliyetlerde verimliliğin ve etkinliğin artırılmasına yönelik yönetime önerilerde bulunduğu için bazı kaynaklarda da yönetim danışmanlığına benzetilmektedir. Kamu kuruluşlarında kamu denetçileri, özel sektörde ise iç denetçiler faaliyet denetimini yürütmektedirler.⁴⁴

1. 5. 1. 4. Özel Amaçlı Denetim

Belirli bir konuda karar vermek isteyen kişilerin karar verme sürecini daha kolay bir hale getirmek hedefiyle başvuru yapılan denetimler, özel amaçlı denetimdir. Özel amaçlı denetime örnek olarak vergi denetimleri ve satın alma öncesi yapılan denetimler verilebilir.⁴⁵

⁴² Kepekçi, Bağımsız Denetim, s. 2.

⁴³ Haftacı, s. 6.

⁴⁴ Oksay ve Acar, s. 19.

⁴⁵ Taş ve Durmuş, s. 15.

1. 5. 2. Kapsamına Göre Denetim Türleri

Kapsamına göre denetim türleri iki başlık altında incelenmekte olup bu başlıklar; genel denetim ve kısmi ve özel denetim olarak sınıflandırılabilir.⁴⁶

1. 5. 2. 1. Genel Denetim

Genel denetim, işletmeye ait her çeşit faaliyetleri ve işlemleri ile bütün muhasebe işlemlerini kapsayan denetim türüdür.⁴⁷

1. 5. 2. 2. Kısmi ve Özel Denetim

Denetim işleminin sadece belirlenmiş işlerle sınırlandırılmasıdır.⁴⁸

1. 5. 3. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

Yapılış nedenine göre denetim türleri iki başlık altında incelenmekte olup bu başlıklar; yasal(zorunlu) denetim ve isteğe bağlı denetim olarak sınıflandırılmaktadır.⁴⁹

1. 5. 3. 1. Yasal (Zorunlu) Denetim

Yasalar gereği yapılması mecburi olan denetimdir. Yasa, genelge, yönetmelik ve benzeri mevzuatlarda denetimin ne zaman, nasıl ve kimin yapacağı ayrıntılı bir şekilde belirlenmektedir. Bugün için, faktoring şirketleri, bireysel emeklilik şirketleri ve finansman şirketleri bağımsız denetim yaptırmak zorunda olanlara örnektir.⁵⁰

⁴⁶ Taş ve Durmuş, s. 15.

⁴⁷ Taş ve Durmuş, s. 15.

⁴⁸ Taş ve Durmuş, s. 16.

⁴⁹ Karacan ve Uygun, s. 37.

⁵⁰ Karacan ve Uygun, s. 37, 38;

1. 5. 3. 2. İsteğe Bağlı Denetim

İsteğe bağlı denetimde yasal zorunluluk bulunmamaktadır. İlgili taraflarca gerçek durumun ortaya çıkması için isteğe bağlı denetim yaptırılmaktadır. Örneğin, hisse senedini satın almadan önce veya kredi kuruluşu krediyi vermeden önce isteğe bağlı denetim yaptırılabilir. Denetimi isteyenler tarafından, bu tür denetimin sınırları belirlenir. Denetimin isteğe bağlı olması, denetçinin müşteri işletmenin isteklerine göre denetim yapacağı anlamına gelmemektedir. Denetçi isteğe bağlı denetimi gerçekleştirirken muhasebe ilke ve standartlarını uygulayıp, gereken özen ve dikkati göstermelidir. Zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim arasında uygulama yönünden önemli bir farklılık yoktur.⁵¹

1. 5. 4. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

Uygulama zamanına göre denetim türleri üç başlık altında incelenmekte olup bu başlıklar; devamlı denetim, ara denetim ve son denetim olarak sınıflandırılmaktadır.⁵²

1. 5. 4. 1. Devamlı Denetim

Devamlı denetim, işletmeye ait muhasebe sistemini bir hesap dönemi süresince denetlenerek gereken düzeltmelerin yapılması sürecidir. Devamlı denetimi genellikle iç denetçiler yapılmaktadır.⁵³

1. 5. 4. 2. Ara Denetim

Ara denetim, muhasebe çalışmalarının belli ve gerektiği zamanlarda incelenmesidir.⁵⁴

⁵¹ Haftacı, s. 8.

⁵² Taş ve Durmuş, s. 16.

⁵³ Taş ve Durmuş, s. 16.

⁵⁴ Haftacı, s. 8.

1. 5. 4. 3. Son Denetim

Son denetim çoğunlukla hesap dönemleri sonundan hemen önce başlamaktadır. Asıl denetim ise hesap dönemi kapandıktan sonra gerçekleştirilir.⁵⁵

1. 5. 5. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre denetim türleri üç başlık altında incelenmekte olup bu başlıklar; iç denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi olarak sınıflandırılmaktadır.⁵⁶

1. 5. 5. 1. İç Denetim

İç denetim, bir kuruluşla faaliyetlerini organizasyona yönelik bir hizmet olarak incelemek ve değerlendirmek üzere kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur.⁵⁷ İç denetim, bağımsız denetim kadar önemli olup birçok açıdan bağımsız denetimden ayrılmaktadır. İç denetim ile bağımsız denetim arasındaki en önemli fark ise; iç denetim işletme yönetimine hizmet ederken, bağımsız denetim ise işletme dışı finansal tablo kullanıcılarına hizmet etmektedir.⁵⁸

1. 5. 5. 2. Bağımsız Denetim

Denetlenen işletmeden bağımsız olan bir kişinin ya da bir kurumun yaptığı denetim türüdür.⁵⁹ Bağımsız denetim çeşitleri; isteğe bağlı bağımsız denetim ve zorunlu bağımsız denetim olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Zorunlu bağımsız denetim ise sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim olarak üçe ayrılmaktadır.

⁵⁵ Haftacı, s. 8.

⁵⁶ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s. 3.

⁵⁷ Cameron Morrill And Janet Morrill, " Internal Auditors And The External Audit: A Transaction Cost Perspective " , *Managerial Auditing Journal*, 2003, p. 491.

⁵⁸ Kurnaz ve Çetinoğlu, s. 18.

⁵⁹ Demirkan, s. 16.

Bağımsız denetim, sermaye piyasası ve bankacılık mevzuatlarına göre zorunludur. Muhasebecilik mevzuatına göre de bağımsız denetim isteğe bağlıdır.⁶⁰

1. 5. 5. 3. Kamu Denetimi

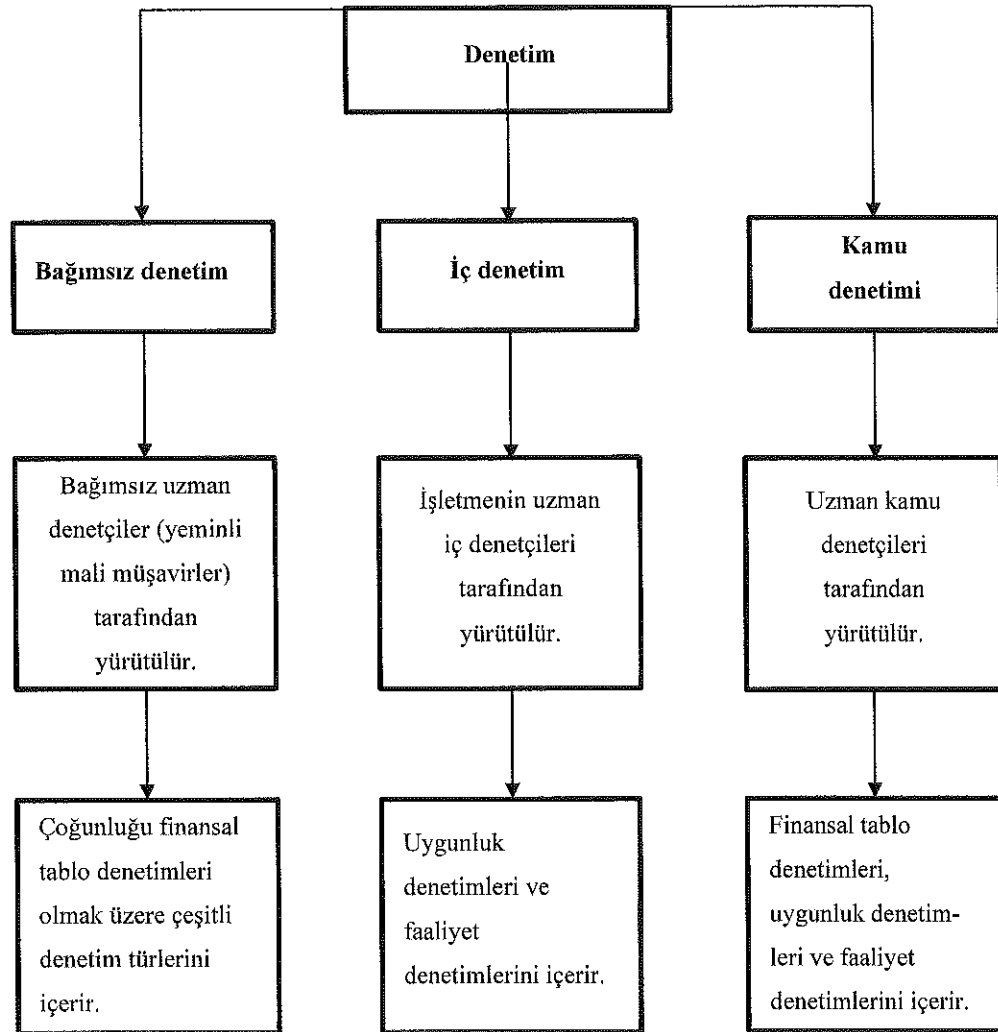
Devletin, kamu adına ülke içinde bütün ekonomik ve sosyal faaliyetleri denetleme yetkisi vardır. Toplumun huzurunu ve güvenini sağlamak ve vatandaşların devlete olan güvenini pekiştirmek, kamu denetiminin amacıdır.⁶¹

Şekil 3' te bağımsız, iç ve kamu denetimlerinin karşılaştırması şematik olarak gösterilmiştir.

⁶⁰ Çelik, s. 48.

⁶¹ Faruk Güçlü, *Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler*, 3. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 6.

Şekil 3: Bağımsız, İç Ve Kamu Denetimleri Karşılaştırması



Kaynak: Güredin, Güvence Hizmetleri, s. 20.

Yukarıdaki şekilden anlaşılacağı üzere; çoğunluğu finansal tablo denetimlerinin yapıldığı bağımsız denetim, faaliyet ve uygunluk denetimlerinin yapıldığı iç denetim ve finansal tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerinin yapıldığı kamu denetimi olmak üzere, birbirinden farklı üç ana denetim türü bulunmaktadır.

1. 6. DENETÇİ KAVRAMI VE TÜRLERİ

“ Denetçi, denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlâkî nitelikleri taşıyan uzman bir kişidir.” Denetçi türleri genel olarak üç başlık altında incelenmekte olup bu başlıklar; bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri olarak sınıflandırılmaktadır.⁶²

1. 6. 1. Bağımsız Denetçiler

Tek başına ya da denetim firmasına bağlı olarak, denetim hizmetini sunan kişi, bağımsız denetçi ya da diğer adıyla dış denetçidir. Bağımsız denetçinin dış denetçi olarak da adlandırılmasının nedeni ise, denetimini yaptığı işletmenin bir elemanı olmamasından kaynaklanmaktadır.⁶³ Finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi bağımsız denetçilerin yapabildiği denetimlerdir. Denetçiler ücret karşılığında faaliyet göstermekte olup bu faaliyetlerini sürdürürken de bağımsız bir şekilde çalışmaktadırlar.⁶⁴ Bağımsız denetim kuruluşunda görev alan bağımsız denetçilerin unvanları şunlardır: Denetçi yardımcısı, denetçi, kıdemli denetçi, baş denetçi ve sorumlu ortak baş denetçidir.⁶⁵

Denetçinin bağımsızlığı, yanlışlıklardan bilinçli olarak veya bildirilen bilgilerin hatalı olması halinde ise bilinçsizlik olarak etkilenebilir. Bilinçli yanlışlıklar; müşterisine yakın olma, geçimini sağlamak için müşteriye bağımlı olma, ekonomik ve sosyal başarı hırsıyla hareket etme, müşterinin yöneticisi ile yakın ilişki halinde olmaktır.⁶⁶

⁶² Güredin, Denetim, s. 9, 10.

⁶³ Melih Erdoğan, **Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı**, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mart 2006, s. 6.

⁶⁴ Güredin, Güvence Hizmetleri, s. 19.

⁶⁵ Ayten Ersoy, Süleyman Uyar ve Emre Cengiz, “ Türkiye’de Denetim Mesleğinin Uluslararası Eğitim Standartları-8 Açısından Değerlendirilmesi ”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Nisan 2009, s. 11.

⁶⁶ Mahdi Salehi, Ali Mansoury and Zhila Azary, “ Audit Independence and Expectation Gap: Empirical Evidences from Iran ”, **International Journal of Economics and Finance**, Vol. : 1, No. : 1, February 2009, p. 166.

1. 6. 2. İç Denetçiler

İşletme organizasyonu içerisinde, işletmenin elemanı olarak denetlemeyi yapıp bulgularını işletme yönetimine teslim eden kişilere, iç denetçi denir. İç denetçiler işletmenin hem maaşlı hem de kadrolu elemanlarıdır. İç kontrol sisteminin yeterliliğini ve etkinliğini incelemek ve değerlendirmek, iç denetçilerin temel görevini oluşturmaktadır. ⁶⁷ Faaliyet denetimleri ve uygunluk denetimleri iç denetçilerin yapabildiği denetimlerdir. ⁶⁸

1. 6. 3. Kamu Denetçileri

Kamu adına denetim yetkisi kullanan ve maaşını kamudan alan denetim elamanlarına kamu denetçisi denir. ⁶⁹ Türkiye’ de kamu denetçilerinin başlıca iki tür görevi vardır. Bunlar; kamu kuruluşlarının faaliyetlerini ve özel işletmelerin faaliyetlerini denetlemektir. ⁷⁰

1. 7. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMIYLA İLGİLİ DÜZENLEMELER

“ Bağımsız denetim (independent auditing), serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından işletmelerin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır. ” ⁷¹

Bağımsız denetim kavramıyla ilgili düzenlemelerin bazıları aşağıda açıklanmıştır.

1. 7. 1. Sermaye Piyasası Mevzuatı

Genellikle sermaye piyasasındaki düzenlemelerin, kamu yararını sağlamak ve halkın güvenini kazanmak gibi amaçları vardır. Bu amaçla 2499 sayılı Sermaye

⁶⁷ Demirkan, s. 9, 10.

⁶⁸ Haftacı, s. 15.

⁶⁹ Güçlü, s. 9.

⁷⁰ Haftacı, s. 15.

⁷¹ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s. 7.

Piyasası Kanunu 1981 senesinde kabul edilmiştir. Bu yasa gereğince SPK kurulmuştur. Ayrıca bu yasa gereğince SPK' ya piyasaya ilişkin düzenlemeler yapma görev ve yetkisi verilmiştir. “ Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik ” i SPK kendisine tanınan yetkiye dayanarak yayınlamıştır. Ayrıca bu yönetmeliğe dayanarak SPK, bağımsız denetim ile ilgili tebliğleri yayınlamıştır.⁷²

1. 7. 2. Bankacılık Mevzuatı

1211 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Kanunu uyarınca yayımlanmış olan “ Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ ” , bankacılık mevzuatında bağımsız denetim ile ilgili birinci düzenlemedir. Hazine Müsteşarlığı tarafından bu tebliği “ Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara İlişkin Yönetmelik ” takip etmiştir. Kamu tüzel kişiliğine sahip BDDK, 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile kurulmuş olup BDDK' ya, bankaların bağımsız denetimini gerçekleştirecek BDK' nın yetkilendirilmesi verilmiştir. BDDK, kanunun kendisine verdiği yetki sayesinde, çeşitli tarihlerde çeşitli yönetmelikler yayınlamıştır.⁷³

1. 7. 3. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) Düzenlemeleri

Enerji piyasasında bağımsız denetime ilişkin getirilmiş olan düzenlemeler, 03. 10. 2003 tarihinde yürürlüğe girmiş olan “ Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek Ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik ” ile sağlanmış olup Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleriyle bu yönetmelik uyumludur. Yönetmelik kapsamında denetim yapmayı isteyen kuruluşlar, istenilecek belgeler ile Kurula başvurumaktadırlar. Gerekli koşulları taşımakta olan bağımsız denetim kuruluşlarına EPDK kararıyla bağımsız denetim yapma yetkisi denetlenen nezdinde verilmekte olup kuruldan

⁷² Haftacı, s. 31.

⁷³ Haftacı, s. 31.

bağımsız denetim yapma yetkisini almış olan kuruluşlar, kamuoyuna duyurulmaktadır.⁷⁴

1. 7. 4. 3568 Sayılı Kanundaki Düzenlemeler ile TÜRMOB' un Çalışmaları

13. 06. 1989 tarihinde 20194 Sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak, 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu yürürlüğe girmiştir. Serbest muhasebecilik unvanı, 2008 senesinde yapılan düzenleme ile kaldırılmış olup mesleği yasa, Serbest muhasebeci mali müşavir ve Yeminli mali müşavir olmak üzere ele alınmaktadır. Muhasebecilik mesleği Türkiye' de; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odaları ve Yeminli Mali Müşavir Odaları olarak örgütlenmiş olup bu odaların bağlı oldukları üst örgütlenme de, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ' dir. Yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavir ruhsatını almış olan kişilere, Türkiye' de yasaların çerçevesinde bağımsız denetim yapma yetkisi 3568 Sayılı Kanun'la verilmiştir.⁷⁵ Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (T MUDESK) , 1994 senesinde TÜRMOB tarafından kurulmuştur. Kurulun görevleri arasında olan Türkiye Muhasebe Standartlarını düzenleme görevi ise, 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kurulu kanununa eklenen bir maddeyle kurulmuş olan ve 07. 03. 2002 tarihinde çalışmalarına başlamış olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu' na (TMSK) aktarılmıştır.⁷⁶ Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK), 2003 senesinde TÜRMOB tarafından kurulmuştur.⁷⁷

⁷⁴ Seval Kardeş Selimoğlu, Mehmet Özbirecikli, Şaban Uzay, Ganite Kurt, Ali Alagöz ve Serap Yanık, **Muhasebe Sistemi**, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, s. 55.

⁷⁵ Tunga Bozdoğan, **Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol (Bağımsız Denetçilerin Algıları ve Hazır Oluşları Üzerine Bir Araştırma)**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2014, s. 60, 61.

⁷⁶ Kardeş Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, Alagöz ve Yanık, s. 53.

⁷⁷ Ayşe Yereli, **Türkiye' de Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bağımsız Denetim Sistemi Ve Kalite Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, Ankara, Mart 2016, s. 25.

1. 7. 5. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu' nda Muhasebe Denetimi İle İlgili Düzenlemeler

14. 02. 2001 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanmış olan 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu' nun getirmiş olduğu en önemli yenilik bağımsız denetimle ilgili olmaktadır. *“Kanunun, anonim şirketlerle ilgili 4.kısımının 3.bölümü “Denetleme” başlığını taşımaktadır. Bu başlık altında anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre denetleneceği hükme bağlanmıştır. ”* Görüleceği üzere, yeni kanun bütün sermaye şirketlerine muhasebe denetimi zorunluluğu gündeme getirmiştir. ⁷⁸

1. 7. 6. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu' nun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

Türkiye' de, 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, muhasebe denetimi ile ilgili son düzenlemedir. *“Kararnamenin amaç ve kapsam ile ilgili hükümleri içerisinde;*

- *Bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek,*
- *Bunların faaliyetlerini denetlemek,*
- *Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak,*

yetkisine haiz “Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” nun kuruluş, teşkilat yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemek hükmü yer almaktadır. ” Yasa sayesinde “ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu-KGK ” kurulmuştur. KGK, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere yetki vererek, bunların faaliyetlerini denetleyecektir. Kurul yetkisi olduğu alanlarda düzenlemeler yapmak için komisyonlar oluşturmuştur. Kurul, Bağımsız Denetim Yönetmeliği' ni 26. 12. 2012 tarih ve 28509 sayılı resmi gazetede yayınlamıştır. ⁷⁹

⁷⁸ Münevver Yılancı, Birol Yıldız ve Murat Kiracı, **Türkiye Bağımsız Denetim Standartları İle Uyumlu Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, 2016, s.14.

⁷⁹ Yılancı, Yıldız, Kiracı, s. 15.

1. 8. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI

Bağımsız denetimin yararları üç başlık altında incelenmekte olup bu başlıklar; denetlenen işletmeye sağlanan yararlar, iş hayatının diğer üyelerine sağlanan yararlar ve kamu kuruluşları açısından sağlanan yararlar olarak sınıflandırılmaktadır.⁸⁰

1. 8. 1. Denetlenen İşletmeye Sağlanan Yararlar

Bağımsız denetimin denetlenen işletmeye sağladığı yararlar aşağıdaki gibidir:

81

a) Bağımsız denetim, finansal tabloların güvenilirlik durumunu arttırmaktadır.

b) İşletme yönetiminin ve işletmede çalışan kişilerin sahtekârlık yapma eğilimlerinin azalmasına yardım etmektedir.

c) Denetlenen finansal tablolar, kredi olanaklarının gelişmesini sağlamaktadır.

d) Bağımsız denetim, denetlenmiş işletmelerin muhasebe kayıtlarındaki hataların ortaya çıkarılmasını sağlar ve böylece gelir ve giderlerin doğru bir şekilde gösterilebilmesine yardım etmektedir.

e) Bağımsız denetim, holding kuruluşlarda işletmenin politikalarına ve yordamlarına uyulduğu konusunda tüm topluluk içerisinde güvence ve bilgi vermektedir.

1. 8. 2. İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Yararlar

Bağımsız denetimin iş hayatının diğer üyelerine sağladığı yararlar aşağıdaki gibidir:⁸²

a) Bir iş yerinin alınması, satılması veya başka bir işyeriyle birleşmesi durumlarında, satıcılara ve alıcılara güvenilir nesnel bilgiler sağlamaktadır.

⁸⁰ Güredin, Denetim, s. 16, 17.

⁸¹ Güredin, Denetim, s. 16.

⁸² Güredin, Güvence Hizmetleri, s. 25.

b) Denetlenmiş finansal tablolar, işletmeyle ilişkili taraflara denetlenen işletmenin hem faaliyetlerin verimliliği hem karlılığı hem de finansal yapısının durumu hakkında güvenilir olan bilgiler sağlamaktadır.

c) Denetlenmiş finansal tablolar, şuan ki ve gelecekteki yatımcılara yatırım kararları için yol göstermektedir.

d) Denetlenmiş tablolar, kredi veren kuruluşlara krediyi vermeyle alakalı kararlarında yardımcı olmaktadır.

1. 8. 3. Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar

Bağımsız denetimin kamu kuruluşları açısından sağladığı yararlar aşağıdaki gibidir:⁸³

a) Denetlenen finansal tablolara dayanılarak hazırlanmış olan vergi beyannamelerine ve finansal raporlara ilişkin güvenin artmasını sağlamaktadır.

b) Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşların finansal tablolarının bağımsız denetçiler tarafından denetimden geçmeleri durumunda, resmi kuruluşların bu kurumlarda yapacağı denetimin kapsamı daralmaktadır.

c) Denetlenen finansal tablolar iflas ve borçluluk durumlarında, ortaklık ve vekâlet sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere güvenilir ve bağımsız olan bilgiler sağlamaktadır.

1. 9. DENETİM SÜRECİ VE AŞAMALARI

Aşağıda kısaca denetim sürecinin aşamaları açıklanmıştır.

1. 9. 1. Müşteri Kabulü ve Denetim Anlaşmasının Yapılması

Denetim faaliyetinin başlaması için, denetim kuruluşunun ya da denetçinin bir müşteriyle anlaşması lazımdır. Denetçinin müşteri işletmeyle çalışmaya başlayabilmesi için iki aşamadan geçilmesi gerekmekte olup bu aşamalar; bir işletmenin denetim ile denetçiye başvurması ve denetçi isteği değerlendirilerek işi alıp

⁸³ Güredin, Güvençe Hizmetleri, s. 25, 26.

almama konusunda bir karar vermesidir. İşletme serbest bir şekilde denetçiyi seçebilir ve seçim işleminde ölçüt olarak denetçinin tanınmışlığı ve yapmış olduğu hizmetlerin kalitesi ölçüt olarak alınabilir. Müşteri kabulü ve denetim anlaşmasının yapılması aşaması, dört alt ayırmadan oluşmakta olup bu alt ayrımlar; müşteri kabul politikasının belirlenmesi, müşteri işletmenin tanınması, önceki denetçi ile görüşme ve denetim anlaşmasının yapılması olarak sınıflandırılmaktadır.⁸⁴

Aşağıda kısaca müşteri kabulü ve denetim anlaşmasının yapılması aşamasının, alt ayrımları açıklanmıştır.

1. 9. 1. 1. Müşteri Kabul Politikasının Belirlenmesi

Denetçiler, kendilerine başvuran her müşteriyi kabul etmeyebilirler. Çünkü denetçi için, her işletme belli bir riske sahiptir. Risk taşıyan işletmelerin denetim taleplerini denetçiler sonradan zarar görmemek için ret yoluna gitmektedirler. Denetçiler, işletmelerin taleplerini kabul edip etmeyeceklerini belirlerken belli bir politika oluşturup buna göre bir ön inceleme yapmaktadırlar.⁸⁵

1. 9. 1. 2. Müşteri İşletmenin Tanınması

Denetçiler işi kabul ettiklerinde alacakları riskleri belirleyebilmek ve işletmeyi tanıyabilmek için gereken incelemeleri ve araştırmaları yapmaktadırlar. İşletmenin faaliyette bulunduğu sektördeki durumuyla ilişkili bilgilerin toplanması, işletmenin geçmişinin incelenmesi, diğer kurumlarla olan ilişkilerin araştırılması, üstteki yöneticilerin dürüstlüğüne belirlenmesi ve hangi amaç doğrultusunda denetimin yapılmasının istenildiğinin öğrenilmesi; işletmeyi tanıyabilmek için gerekli araştırmalar ve incelemeler olmaktadır.⁸⁶

⁸⁴ Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, Ocak 2001, s. 51, 52.

⁸⁵ Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, s. 53.

⁸⁶ Taş ve Durmuş, s. 42.

1. 9. 1. 3. Önceki Denetçi İle Görüşme

Denetçi, yeni bir müşteriye alma konusunda karar verirken o işletmeyi daha önceden denetlemiş olan denetçilerle görüşmelidir. Bu görüşme talebi ise yeni denetçiden gelmelidir. Yeni ve eski denetçilerin arasındaki görüşmenin içeriği gizli tutulmaktadır. Bu görüşmeler sözlü ya da yazılı olarak yapılabilmektedir. Eski denetçinin yeni denetçiye, yönetimdeki kişilerin dürüstlüğü, denetim görevinden ayrılmış olmasının nedenleri ve muhasebe ilkelerinin uygulanması yönünden yöneticilerin davranış şekilleri hakkında vereceği bilgiler işin kabulü konusunda yol gösterici olacaktır.⁸⁷

1. 9. 1. 4. Denetim Anlaşmasının Yapılması

Denetçi, işi kabul etmesi durumunda kararını mektupla işletmeye bildirmektedir. Gönderilen ve tarafların imzaladığı bu mektup sözleşme niteliğinde olduğu için “ Denetim Sözleşmesi ” ya da “ Denetim Anlaşma Mektubu ” olarak anılmaktadır. Denetim fiilen, anlaşma mektubunun işletme tarafından imzalandıktan sonra bir kopyasını da denetçiye gönderilmesiyle başlamaktadır.⁸⁸

1. 9. 2. Denetimin Planlanması

Denetim sözleşmesi imzalandıktan sonra denetimin planlanması aşamasına geçilmektedir. Denetim konusu işlemleri detaylandırmak ve bütün aşamalarda yapılacak olan çalışmaları işgücü ve zaman olarak belirlemek denetim planının amacını oluşturmaktadır.⁸⁹ Aşağıda kısaca denetimin planlanması aşamasının, alt ayrımları açıklanmaktadır.

⁸⁷ Güredin, Denetim, s. 68.

⁸⁸ Ataman, Hacıüstemoğlu ve Bozkurt, s. 54, 55.

⁸⁹ Taş ve Durmuş, s. 44.

1. 9. 2. 1. Müşteri İşletme Hakkında Bilgi Toplama

Denetim görevinin iyi bir şekilde planlanabilmesi için, denetçinin müşteri işletmeyle ilişkili bilgileri toplaması gerekmekte olup bu temel bilgilerin bazılarına aşağıda kısaca değinilmiştir:⁹⁰

- a) Faaliyet gösterilen iş kolu ve özellikleri(hukuki yapı, ücret sistemi, üretim...),
- b) İç muhasebe kontrol sisteminin güvenilirlik seviyesi,
- c) İşletmede uygulanan muhasebe politikaları ve yordamları,
- d) Düzeltmelerin yapılacağı düşünülen finansal tablo kalemleri
- e) Finansal tablo kalemleri ve diğer hususların önemlilik sınırlarının belirlenmesi,
- f) Hazırlanması talep edilecek olan denetim raporlarının türü ve içeriği.

1. 9. 2. 2. Denetim Çalışmalarını Bölümleme

Denetimi daha etkili ve verimli bir biçimde yapabilmek için denetçi, finansal tablolardaki bilgileri küçük birimlere bölebilmektedir. Her birim için ayrı personel tahsis edilmektedir. Böylece görev dağılımı yapılmış olup birimler birbirlerinden ayrı ve bağımsız bir şekilde denetlenmiş olacaktır. Denetim çalışmalarını bölümlemenin değişik yöntemleri vardır. Finansal tablolardaki hesap sınıflandırmasına göre yapılan bölümlendirme, geleneksel yöntemdir. Bu yöntemde, her bir hesap ayrı bir birim kabul edilir ve kaynak hesapları, varlık hesapları ve sonuç hesapları ayrı ayrı denetlenmektedir. Bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin tek tek incelenmesi verimsiz bir yöntem olup günümüzde bu yaklaşım terk edilerek bu yaklaşım yerine döngü yaklaşımı benimsenmiştir. Aralarında işlevsel ilişki bulunan hesapları bir araya getirmek, döngü yaklaşımının temel mantığıdır.⁹¹

⁹⁰ Güredin, Denetim, s. 74.

⁹¹ Karacan ve Uygun, s. 79, 80.

1. 9. 2. 3. Önemlilik Düzeyini Belirleme

Önemlilik kavramı muhasebe ve denetimde aynı anlamda kullanılmaktadır. Finansal tablolarda açıklanan bilgilerin yanlışlığı; bilgilerin doğru olduğuna güvenen kişilerin kararını etkileyecekse ya da değiştirecekse, finansal tablolarda olan bilgi yanlışlığının önemli olduğu kabul edilmelidir. Finansal tablolarda önemli hataların olup olmadığını belirlemek, denetçinin sorumluluğu altındadır.⁹²

1. 9. 2. 4. Denetim Riski Düzeyini Belirleme

Finansal tabloların denetimiyle ilgili olarak iki risk kavramı olup bu kavramlar, denetim riski ve işletme riskidir. Denetim riski, finansal tablolarda önemli hatalar olduğu halde, denetçinin finansal tabloların doğru bir şekilde sunulduğu sonucuna varması ve finansal tablolar konusunda olumlu görüş bildirmesi olasılığı olarak tanımlanmaktadır. İşletme riski de, finansal tabloların denetimiyle ilgili olarak, denetim şirketinin ya da denetçinin söylentiden ya da bir davadan dolayı mesleki uygulamasına zarar gelmesi ya da kayba uğraması riskidir. Denetim riski düşük seviyede olacak şekilde denetçi denetimi planlamalıdır. Denetimi planlama aşamasında alınacak olan kararları denetim riski etkilediği için, göz önünde bulundurulmaktadır.⁹³

1. 9. 2. 5. Denetim Amaçlarının Belirlenmesi

Denetime başlamadan önce denetçiler denetim faaliyetlerinin genel amaçlarını belirlemektedirler. Böylece denetim esnasında yapılacak çalışmaların genel hatlarını ortaya çıkarmaktadırlar. Denetimin genel amaçları şunlardır: Gerçeklik: Bilanço ve diğer finansal tablolardaki kalemler doğruyu yansıtır düzenlendiği tarihte var olması gerekmektedir. Bütünlük: Bilançoda var olan varlıklar ve borçlar bilanço tarihinde işletmenin bütün borçlarını ve varlıklarını göstermesi gerekmektedir. Sahiplik ve Yükümlülük: Finansal tabloların düzenlenme tarihindeki mülkiyetini ve durumunu, finansal tablolarda yer alan kalemlerin

⁹² Kepekçi, Bağımsız Denetim, s. 37.

⁹³ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s. 38, 39.

göstermesi gerekmektedir. Değerleme ve Gidere Dönüştürme: Muhasebe işlemleri yapılırken genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun bir şekilde değerlendirme yapılması gerekmektedir. Sınıflandırma: İşlemlerin doğru hesaplara kayıtlanması ve hesap kalemlerinin finansal tablolarda gereken şekilde gruplanma yapılması gerekmektedir. Zamanlama: İşletmedeki faaliyetler muhasebeleştirilirken, işlemlerin ait olduğu dönemdeki kayıtlara yansıtılması gerekmektedir. Açıklama: Finansal tablolar ve dipnotlarında olan bilgilerin yeterli açıklamayı barındırması gerekmektedir. Kayıtsal Doğruluk: Faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi evresinde, yaratılan kayıtların işlemin özüne uygun olması ve işlemlerin muhasebeye doğru bir şekilde aktarılması gerekmektedir.⁹⁴

1. 9. 2. 6. Denetim Programının Tasarımı

Denetim esnasında uygulanacak denetim prosedürlerinin listesine denetim programı denir. Denetim planlama aşamasında, denetim programının temel tasarımı yapılmaktadır. Ancak denetim ilerledikçe denetim programında bazı değişiklikler de yapmak gerekebilmektedir. İlk kez yapılan denetimde, denetlenen dönemin başındaki hesap kalanlarının doğru olduğunun tespit edilmesi ve önceki dönemlerde kullanılmış olan muhasebe ilke ve yöntemlerinin tespit edilmesi sorunlarının da denetim programına alınması gerekmektedir. Yinelenen denetimlerde ise, denetçi daha önceki senelerde kullanmış olduğu denetim programlarını ve bu programlarla ilgili çalışma kağıtlarını kullanabilmektedir.⁹⁵ Denetçinin denetim çalışmaları esnasında, denetim sürecini ve toplanan denetim kanıtlarını belgelendirmesi gerekmekte olup bu belgelere çalışma kağıtları denir.⁹⁶

İyi bir denetim programının sağladığı bazı yararlar aşağıda sıralanmıştır:⁹⁷

a) Her denetim işlemiyle alakalı sorumluluğu tespit etmektedir.

b) Uygun bir planlamanın yapıldığını ve önemli konuların unutulmadığının güvencesini vermektedir.

⁹⁴ Taş ve Durmuş, s. 45, 46.

⁹⁵ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s. 51, 53.

⁹⁶ Seçkin Gönen, “ Bağımsız Denetimde Çalışma Kağıtlarının 230 No’lu Türkiye Denetim Standardı Açısından İncelenmesi ” , *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 7, 2016, s. 1794.

⁹⁷ Taş ve Durmuş, s. 46, 47.

c) Denetçiler arasında olan görev paylaşımını, organize bir şekilde geliştirmektedir.

d) Uygun bir denetim düzeni getirir ve böylece zaman tasarrufu sağlamaktadır.

1. 9. 2. 7. Zaman Planlaması

Denetim programı hazırlandıktan ve uygulanacak olan denetim tekniklerini tespit ettikten sonra denetim çalışmalarının zaman planlaması yapılmakta olup bu planlama, denetimin ilk veya tekrarlanan denetim olmasına göre değişiklik göstermektedir. İlk denetimde, zaman planlamasının tekrarlanan denetime göre daha zor olduğu söylenebilir.⁹⁸

1. 9. 2. 8. İşgücü Planlaması ve Gözetim

İşgücü planıyla, denetim alanında görev alacak denetçilerin niteliği, sayısı, müşteri işletmedeki çalışanlardan ve iç denetçilerinden faydalanılacaksa bunlardan nasıl bilgi temin edileceği belirlenmektedir.⁹⁹

Denetim sürecinin bütün aşamalarında olması gereken diğer bir işlev ise gözetimdir. Gözetim, amaca uygun bir denetim çalışmasının tamamlanmasına yardımcı olmaktadır.¹⁰⁰

1. 9. 3. Denetimin Yürütülmesi

Denetimin yürütülmesi aşaması; denetim çalışmasının yapıldığı, denetim kanıtlarının toplandığı ve değerlendirildiği aşamadır. Denetimin yürütülmesi aşaması, üç alt ayrımdan oluşmakta olup bu alt ayrımlar; iç kontrol yapısının değerlendirilmesi, denetim programı değişiklikleri ve hesap kalanlarının doğruluğunu araştırma olarak sınıflandırılmaktadır.¹⁰¹

⁹⁸ Haftacı, s. 38.

⁹⁹ Karacan ve Uygun, s. 119.

¹⁰⁰ Haftacı, s. 40.

¹⁰¹ Haftacı, s. 40, 41.

Aşağıda kısaca denetimin yürütülmesi aşamasının, alt ayrımları kısaca açıklanmıştır.

1. 9. 3. 1. İç Kontrol Yapısının Değerlendirilmesi

Denetimin yürütülmesi aşamasında, denetçi iç kontrol yapısını; hem denetim çalışmalarının kapsamını belirlemek hem de iç kontrol yapısını geliştirmek için değerlendirmektedir. İç kontrol yapısının değerlendirilmesi üç aşamada gerçekleştirilmekte olup bu aşamalar; iç kontrol yapısının tanınması, iç kontrolün uygulanma etkinliğinin test edilmesi ve iç kontrol yapısının değerlendirilmesi olarak gerçekleştirilir.¹⁰² İç kontrol sisteminin denetimi uygunluk denetimi olup amacı ise finansal tablolardaki önemli düzensizliklerin ve hataların önlenmesi ve eğer varsa ortaya çıkarılmasıdır.¹⁰³

1. 9. 3. 2. Denetim Programı Değişiklikleri

Denetim programı, denetim çalışmalarının etkili olarak yürütülebilmesi için denetçinin neyi, nasıl ve hangi zamanda yapacağı konusunda verdiği kararların yazılı şeklidir. Denetçi, denetim çalışmalarının ilerleyen evrelerinde meydana çıkan koşullara göre bu programda bazı değişiklikler yapabilmektedir. Örneğin, iç kontrol yapısı zayıf ise denetim programı genişletilmektedir.¹⁰⁴

1. 9. 3. 3. Hesap Kalanlarının Doğruluğunu Araştırma

Hesap kalanlarının doğruluğunun araştırılması, hesapların denetiminin yapıldığı evredir. Daha önceden tek tek hesapların denetimiyle yapılan bu çalışmalar, şuan ise birbiriyle ilgili hesapların bir araya getirilmesiyle oluşturulan ve adlandırma olarak da “ döngü yaklaşımı ” olarak anılan bir anlayış içerisinde gerçekleştirilmektedir.¹⁰⁵

¹⁰² Haftacı, s. 40, 41.

¹⁰³ Güredin, Denetim, s. 85.

¹⁰⁴ Haftacı, s. 41.

¹⁰⁵ Haftacı, s. 41.

1. 9. 4. Denetimin Tamamlanması

Denetçi, hesapların denetimi bitirdikten sonra işletmenin finansal tablolarıyla ilgili bir yargıya varmaktadır. Denetçi vardığı bu yargıyı yapmış olduğu denetim çalışmalarının kapsamını belirterek başlatmaktadır. Daha sonra görüşünü belirterek sürdürür ve tarih atıp imzalayarak tamamlamaktadır. Buna göre denetim raporu, denetim çalışmalarının tamamlandığını göstermektedir. ¹⁰⁶ Denetçi denetim sonucu raporunu, “ olumlu görüş bildiren rapor ”, “ olumsuz görüş bildiren rapor ”, “ şartlı görüş bildiren rapor ” ve “ görüş bildirmeme halinde rapor ” olarak verebilir. Olumlu görüş bildiren rapor, denetlenen ortaklığın finansal durum ve faaliyet sonuçlarının gerçeğin yansıtıldığı anlamına gelmektedir. Olumsuz görüş bildiren rapor, denetlenen ortaklığın finansal durum ve faaliyet sonuçlarının doğru olmayıp gerçeğin yansıtılmadığı anlamına gelmektedir. Şartlı görüş bildiren rapor, bir bütün olarak finansal tabloların güvenilirliğini bozmayacak ayrılıkların var olması anlamına gelmektedir. Görüş bildirmeme halinde rapor ise, denetlenen ortaklığın ve denetçinin iradesine bağlı olmadan oluşan, çalışma alanını sınırlayan bir konunun varlığı nedeni ile, finansal tablolarla ilgili bilgilere ve belgelere ulaşılmaması durumunda, bu rapor türü kullanılmaktadır. ¹⁰⁷

1. 10. DENETİM STANDARTLARI

Finansal tabloların denetiminin sosyo-ekonomik önemi nedeniyle, denetim çalışmalarının belirli bir kalitede ve düzende olması gerekmekte olup bu neden ile, mesleki örgütlerce ve yasalarca konulmuş olan bazı kıstaslar vardır. Bu kıstaslar, denetim elemanlarına denetim çalışmalarının nasıl yapılacağı konusunda yol göstermektedirler. “ *Yasalarca veya mesleki örgütlerce konulmuş, meslekçe kabul edilmiş olan ve denetim uygulamalarının kalitesini ölçen kıstaslardır* ” şeklinde denetim standartları tanımlanabilmektedir. Bir denetim çalışmasının kabul edilebilirlik durumu ise, bu standartlara uygunluk seviyesiyle ölçülmektedir. Sonuç

¹⁰⁶ Haftacı, s. 42.

¹⁰⁷ Yasin Ulusoy, **Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim (12.06.2006 tarihinde yayımlanan Seri X No: 22 sayılı “ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğe ” uygun olarak hazırlanmıştır)**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Şubat 2007, s. 151, 152.

olarak, standartlara uygun bir şekilde yapılan denetim çalışmasının, güvenilir bir denetim çalışması olduğu değerlendirilmektedir.¹⁰⁸

Aşağıda kısaca denetim standartlarının kısımları açıklanmıştır.

1. 10. 1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, meslek örgütlerince kabul edilmiş olup hem denetçilerin hem de denetim kuruluşlarının uymak zorunda oldukları standartlardır. 1947 yılında Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü(American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) tarafından kabul edilmiş olup bu standartlar birçok ülkede benimsenip bugüne kadar az bir değişikliğe uğrayarak gelmiştir.¹⁰⁹

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, Tablo 1’ de gösterilmiştir.

Tablo 1: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	
Genel Standartlar	1) Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı 2) Bağımsızlık Standardı 3) Mesleki Dikkat ve Özen Standardı
Çalışma Alanı Standartları	1) Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı 2) İç Kontrolün İncelenmesi Standardı 3) Kanıt Toplama Standardı
Raporlama Standartları	1) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine(GKGMİ) Uygunluk Standardı 2) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini(GKGMİ) Uygulamada Değişmezlik Standardı 3) Yeterli Açıklama Standardı 4) Görüş Bildirme Standardı

Kaynak: Yılancı, Yıldız ve Kiracı, s. 24

¹⁰⁸ Hayrettin Usul, TMS Ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, 2. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, 2015, s. 37.

¹⁰⁹ Ümit Gücenme, Muhasebe Denetimi, Aktüel Yayınları, İstanbul, Kasım 2004, s. 31, 32.

1. 10. 2. Uluslararası Denetim Standartları

Denetim alanında dünyada kabul gören diğer bir düzenleme de, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu' nun (IFAC) çıkardığı Uluslararası Denetim Standartları' dır. ¹¹⁰

Uluslararası Denetim Standartları (UDS) , bağımsız denetim alanında birçok ülkede kabul görerek uygulanmaktadır. UDS' ler, hem ülkeler arasında olan uygulama farklılıklarının ortadan kaldırılmasına hem de denetimde kalite ve ortak bir anlayışın oluşmasına yardım edecek niteliktedir. ¹¹¹

1. 10. 3. Türkiye Denetim Standartları

Türkiye Denetim Standartları, büyük bir yüzdeyle Uluslararası Denetim Standartları' nın tercümesi gibi hazırlanmış olup Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu yayımlamaktadır. Türkiye' de bağımsız denetim yapacak olan kuruluşlar, denetim faaliyetleri esnasında Türkiye Denetim Standartları' nı göz önüne almak zorundadırlar. ¹¹²

Türkiye Denetim Standartları Tablo 2' de gösterilmiştir.

¹¹⁰ Yılancı, Yıldız ve Kiracı, s.23.

¹¹¹ Bozdoğan, s. 46, 47.

¹¹² Usul, s. 40.

Tablo 2: Türkiye Denetim Standartları

Türkiye Denetim Standartları	
	Etik Kurallar
	Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı
	Kalite Kontrol Standartları
KKS1	Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı
	Bağımsız Denetim Standartları
BDS200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
BDS210	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması
BDS220	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
BDS230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
BDS240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
BDS250	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması
BDS260	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
BDS265	İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi
BDS300	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması
BDS315	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlılık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

BDS320	Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik
BDS330	Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler
BDS402	Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar
BDS450	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi
BDS500	Bağımsız Denetim Kanıtları
BDS501	Bağımsız Denetim Kanıtları Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar
BDS505	Dış Teyitler
BDS510	İlk Bağımsız Denetimler – Açılış Bakiyeleri
BDS520	Analitik Prosedürler
BDS530	Bağımsız Denetimde Örnekleme
BDS540	Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dahil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi
BDS550	İlişkili Taraflar
BDS560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

BDS570	İşletmenin Sürekliliği
BDS580	Yazılı Açıklamalar
BDS600	Özel Hususlar – Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi(Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)
BDS610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
BDS620	Uzman Çalışmalarının Kullanılması
BDS700	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
BDS701	Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi
BDS705	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
BDS706	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları
BDS710	Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar
BDS720	Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları
BDS800	Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi
BDS805	Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi

BDS810	Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler
	Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları
SBDS 2410	Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi
	Güvence Denetimi Standartları
GDS 3400	İleriye Dönük Finansal Bilgilerin İncelenmesi
GDS 3420	Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri
GDS 3402	Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları
GDS 3000	Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri Standardı
	İlgili Hizmetler Standartları
İHS 4400	Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler
	İlke Kararları
TDS	Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslara Yönelik İlke Kararı

Kaynak: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, <http://www.kgk.gov.tr>, (08. 11. 2017).

1. 11. DENETİM KANITLARI

Aşağıda kısaca denetim kanıtları hakkındaki bilgilere yer verilmektedir.

1. 11. 1. Denetimde Kanıt Kavramı ve Kanıt Toplama

Denetçi, iç kontrol sistemiyle ilgili bilgiye sahip olduktan sonra, finansal tablolarda yapılacak bilgi niteliğinde olan çeşitli açıklamaların doğru olduğunu kanıtlamak için, denetim prosedürleri ile kanıtları toplayıp yapılacak açıklamaları test etmektedir. Denetim kanıtı ise, denetçinin görüşünü etkileyebilecek ve denetçinin topladığı her türlü bilgi ve veridir. Denetçi finansal tablolarla ilgili bir görüş bildirebilmek için, denetimin amacına uygun olan kanıtları elde edip değerlendirmelidir.¹¹³

Denetim kanıtları ile yasal nitelikteki kanıtlar arasında farklılık vardır. Bir bilginin kanıt olarak kabul edilme durumu, denetçinin özel yargısına bağlı olmaktadır. Yasal kanıtlar ise, önceden konmuş olan kesin kurallara göre belirlenen kanıtlardır.¹¹⁴

1. 11. 2. Denetim Kanıtlarının Sınıflandırılması

Denetim kanıtları değişik açılardan sınıflandırılmaktadır. Denetim kanıtları hazırlandıkları kaynağa göre iç, dış ve dış-iç kanıtlar şeklinde ayrılmaktadır. İç kanıtlar, işletme içinde düzenlenen kanıtlar olup muhasebe kayıtları ve mal sipariş pusulaları örnek verilebilir. İşletme dışında düzenlenen kanıtlar, dış kanıtlar olup mutabakatlar ve denetçi soruşturmaları örnek verilebilir. Dış-iç kanıtlar ise, işletme içinde ve dışında hazırlanan ve/veya işleme tâbi olan kanıtlar olmaktadır. Dış-iç kanıtlara örnek olarak satıcı faturaları verilebilir. Denetim kanıtları ayrıca, “ işletmenin muhasebe kayıt ortamı ” ve “ destekleyici kanıtlar ” olarak sınıflandırılmaktadır. İşletme içerisindeki muhasebe kayıt ortamı, işletmede olan

¹¹³ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s. 87.

¹¹⁴ Güredin, Denetim, s. 97.

muhasebe bilgilerinin bütünüdür. Muhasebe kayıt ortamında olan bilgilerin doğrulanmasında başvuru kanıtlara, destekleyici kanıtlar denir.¹¹⁵

Denetim kanıtları, Şekil 4’ te gösterilmiştir.

Şekil 4: Denetim Kanıtları

Denetim Kanıtı	Çalışma Sahası Standartlarından Üçüncüsü
1. Muhasebe Kayıt Ortamı ●Yevmiye defteri ●Büyük defter ve yardımcı defterler ●Muhasebe hesap planı ve açıklamaları ●Çalışma tabloları, hesaplamalar, doğrulamalar gibi enformel kayıtlar ve hatırlatıcı notlar 2. Destekleyici Bilgiler ●Çekler, faturalar, sözleşmeler ●Doğrulamalar ●Soruşturma, fizikî gözden geçirme, teftiş, gözlem sonucu elde edilen bilgiler ●Denetçi tarafından elde edilen veya geliştirilen diğer bilgiler	Yeterli miktar ve nitelikte denetim kanıtı toplanmalıdır.

Kaynak: Güredin, Denetim, s. 98.

1. 11. 3. Denetim Kanıtlarının Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar

Denetçi hem yeterli sayıda kanıt toplamalı hem de yeterli güvenilirlikte kanıt toplamalıdır. Genel olarak işletmenin muhasebe verilerinden ulaşılan kanıtların güvenilirlik durumu iç kontrol yapısı ile doğrudan ilişkilidir. İç kontrol yapısının etkinliği artış gösterdikçe kanıtların güvenilirliği de artış göstermektedir.

¹¹⁵ Güredin, Denetim, s. 97, 98.

Toplanılacak kanıtların güvenilirliğini etkileyen unsurlar; kanıtın ilgili olması, kanıtın kaynağı, kanıtın zamanlılığı ve kanıtın objektifliği olarak sıralanmaktadır.¹¹⁶

1. 11. 4. Denetim Kanıtlarının Sayısını Etkileyen Unsurlar

Çalışma alanı standardında denetçiden istenilen, yeterli sayıda kanıt toplamasıdır. Denetçi, sayının ne olacağına kendisi karar vermektedir. Denetçiler her işletme iddiası için toplayacak oldukları kayıtların sayısını belirlerken bazı unsurları göz önüne almakta olup bu unsurlar; önemlilik, risk, nitelik, ekonomik etkenler ve ana kütlenin büyüklüğü ve özellikleri olarak sıralanmaktadır.¹¹⁷

1. 11. 5. Denetim Kanıt Türleri

Denetim çalışmaları esnasında çeşitli kanıtlar toplanıp çeşitli şekillerde sınıflandırılmaktadır. Genel olarak kabul görmüş denetim kanıt türleri; fiziksel kanıtlar, doğrulama kanıtları, gözlem sonucu elde edilen kanıtlar, belgelerden elde edilen kanıtlar, soruşturmalar sonucu elde edilen kanıtlar, analitik kanıtlar ve mekanik doğruluk kanıtları olarak sınıflandırılmaktadır.¹¹⁸

1. 11. 6. Denetim Teknikleri

Denetim teknikleri, denetim kanıtlarına ulaşmada kullanılan çeşitli yöntemler olup hem muhasebe kayıt ortamında oluşan kanıtlara hem de destekleyici kanıtlara ulaşabilmek için kullanılmakta olan on tane denetim tekniği vardır. Denetim tekniklerini; fiziki inceleme, doğrulama, kayıt sürecinin izlenmesi, belgelerin incelenmesi, yeniden hesaplama, gözlem, ayrıntılı inceleme, ilgili hesaplar arasında ilişki kurma, soruşturma ve analitik inceleme teknikleri olmak üzere sıralanmaktadır.

¹¹⁹

¹¹⁶ Ataman, Hacıüstemoğlu ve Bozkurt, s. 33, 34.

¹¹⁷ Ataman, Hacıüstemoğlu ve Bozkurt, s. 31.

¹¹⁸ Ataman, Hacıüstemoğlu ve Bozkurt, s. 35, 36.

¹¹⁹ Ataman, Hacıüstemoğlu ve Bozkurt, s. 40.

1. 11. 7. Çalışma Kağıtları

Denetim esnasında, denetçi denetim kanıtlarını topladıktan sonra bu kanıtları belgelemesi gerekmektedir. Denetçi çalışma kağıtlarına, ulaştığı kanıtları ve değerlendirme sonuçlarını kaydeder. Denetçinin takip ettiği denetim prosedürlerini, uyguladığı testleri, ulaştığı bilgileri ve ulaştığı sonuçları kaydettiği kağıtlara çalışma kağıdı denir. Genellikle denetim çalışmaları esnasında düzenlenen çalışma kağıtları, içermiş oldukları bilgileri kullanma süresi bakımından; sürekli dosya ve yıllık çalışma dosyası olmak üzere iki dosyada toplanmaktadır. Sürekli dosya, gelecekteki dönemlerde yapılacak olan denetimlerde faydalanılacak çalışma kağıtlarının toplandığı dosyalardır. Yıllık çalışma dosyası ise, denetimin gerçekleştiği dönemde hazırlanan çalışma kağıtlarının olduğu dosyadır.¹²⁰

Bu bölümde denetim ve bağımsız denetim kavramları genel olarak açıklanmıştır. Çalışmamızın ikinci bölümünde iç denetim kavramı tanıtımına yer verilecektir.

¹²⁰ Gücenme, s. 70.

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİM KAVRAMININ TANITILMASI

2. 1. İÇ DENETİM KAVRAMI VE UNSURLARI

Dünya gelinde iktisadi faaliyetlerin hızlanmasıyla oluşan kıran kırana rekabet ile baş edebilmek için işletmeler hem yüksek kaliteli hem düşük maliyetli ürünleri üretmeye yoğunlaştıkları gibi risk yönetimi gibi faaliyetlere de önem vermeye başlamışlardır. Risk yönetimi, özellikle işletmeleri hedeflerine taşırken önündeki riskleri ortadan kaldırmak veya azaltmak amacıyla ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla işletmedeki tüm süreçler üzerinde risk yönetiminin etkisi vardır. İşletmelerin karar alma/ve uygulama süreçlerinde ihtiyaç duydukları bilgilerin zamanında, tam ve doğru olarak gerekli mercilere ulaştırılması işletmelerin belirledikleri hedeflerine varabilmeleri için vazgeçilmez bir unsurdur. İç denetim bu bağlamda, işletme yöneticilerinin işletmenin hedeflerine varabilmeleri için ihtiyaç duydukları makul güvenceyi temin etmeye yönelik girişimlerin başında gelmektedir. ¹²¹ Başka bir deyişle iç denetim, işletme faaliyetlerini kontrol etmeyi hedefleyen ve geçmiş dönemdeki faaliyetlerini inceleyen bağımsız bir uygulamadır. ¹²²

İç denetim sürecinden işletmelerin üst düzeyde yararlanabilmesi, etkin bir şekilde iç denetim sürecinin yürütülmesine bağlı olmaktadır. Etkin olarak çalışmayan iç denetim birimleri, işletme yönetimine göre önemli olan bilgileri işletme yönetimine sağlayamayıp yanıltıcı bilgiler sunacaktır. İşletme yönetimleri söz konusu bu bilgiler nedeniyle sağlıklı olan kararlar alabileceklerdir. Bu yönüyle işletmeler açısından iç denetim birimlerinin etkinliği çok önemli olmaktadır. ¹²³

İç denetim kavramı ile farklı tanımlamalar olup bazıları aşağıdaki gibidir:

¹²¹ Hasan Türedi, Ümmügülsüm Zor ve Filiz Gürbüz, “Risk Odaklı İç Denetim”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan 2015, s. 3.

¹²² Mehmet İlker Karakelleoğlu, Seçkin Gönen ve Mithat Rasgen, “Determination Of Risks In Risk Based Internal Auditing Approach And A Sample Case Study”, **The Journal of Academic Social Science**, Yıl: 5, Sayı: 51, Ağustos 2017, s. 381.

¹²³ Mehmet Ünsal Memiş, “Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar”, **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO Yayın Organı**, Sayı: 85, Ocak - Şubat 2008, s. 76.

“ İç denetim, örgüte hizmet için onun faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içerisinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. ” ¹²⁴

“ İç denetim, bir kurumun idarecilerinin, sorumlu oldukları süreçlerin hile, hata veya verimli ve tutumlu olmayan uygulamaların meydana gelme olasılığını en aza indirecek şekilde işlediğine dair güvence elde etmesini sağlayan işlevsel bir araçtır. ” ¹²⁵

“ İç denetim, organizasyonun çalışmalarına katma değer sağlamak ve geliştirmek için tasarlanan bağımsız, tarafsız bir değerlendirme ve yönlendirme faaliyetidir. ” ¹²⁶

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (The Institute of Internal Auditors- IIA) Haziran 1999 tarihinde kabul ettiği tanıma göre; *“ İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden; bağımsız ve objektif değerlendirme özelliğine sahip bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim: Kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik, sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur. ”* ¹²⁷

İç denetim kavramının küresel tanımı ise; *“ işletmenin her türlü etkinliğini üst yönetim tarafından belirlenen planlar, politikalar, prosedürler ve kurallara uygunluk açısından denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve işletmeye değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence altına alan danışmanlık hizmetidir. ”* şeklinde yapılmıştır. İç denetim tanımı dikkate alındığında, iç denetimin diğer denetim faaliyetlerinden farkı ise sağladığı güvence ve danışmanlık faaliyetlerini birlikte yürütmesidir. ¹²⁸

“ 5018 sayılı kanuna göre iç denetim; kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan

¹²⁴ Seçkin Gönen, “ İç Denetim Faaliyetlerinde Etkinliğin ve Verimliliğin Sağlanmasında Karşılaşılan Sorunlar ” , **Verimlilik Dergisi**, 2005/ 4, s. 48.

¹²⁵ Recai Akyel, “ Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi ” , **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 19, Sayı: 3, 2010, s. 5.

¹²⁶ Ali Rıza Eşkazan, “ İç Denetimin Değişen Dünyasında İç Denetçiler ” , **İç Denetim Dergisi**, Sayı: 6, Kış 2003, s. 32.

¹²⁷ Gürdoğan Yurtsever, “ İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu ” , **İç Denetim Dergisi**, Sayı: 21, Kış 2008, s. 44.

¹²⁸ Duygu Anıl Keskin, **İç kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme**, Beta Basım, İstanbul, 2006, s. 9, 10.

bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. ” Buradaki tanımda iç denetim “ nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyeti ” olarak nitelendirilmişken, iç denetim nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak 5436 sayılı kanun ile yeniden tanımlanmıştır.

129

İç denetimin başlıca unsurlarını ise aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

2. 1. 1. Güvence ve Danışmanlık Fonksiyonu Olması

Denetim faaliyetinin aslında en klasik olarak nitelendirilebilecek fonksiyonu, “ güvence sağlama ” fonksiyonudur. Güvence hizmetleri; kurumun risk yönetimi, kontrol süreçlerine ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir şekilde değerlendirme sağlamak amacı ile bulguların objektif olarak incelenmesidir. Güvence hizmetleri, iç denetçinin, bir sürecin, sistemin ya da bir başka konunun hakkında bağımsız görüş ya da kanaat sunabilmek için, eldeki olan bulguları objektif olarak değerlendirmesini içermektedir. İç denetçi tarafından, güvence görevlerinin nitelik ve kapsamı belirlenmektedir. “ *Güvence hizmetlerinin, genellikle, üç tarafı vardır: (1) Süreç, sistem veya ele alınan diğer bir konunun doğrudan içinde olan kişi veya grup (süreç sahibi) , (2) Değerlendirmeyi yapan kişi veya grup (iç denetçi) , (3) Değerlendirmeyi kullanan kişi veya grup (kullanıcı) . ”* İç denetimin güvence fonksiyonu kapsamında; işletmeleri büyük zararlara uğratabilecek olan risklerin belirlenmesi ve bu risklerin engellenmesi mümkün olabilecektir.¹³⁰

Danışmanlık hizmeti, idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik olan işlem ve faaliyetlerin düzenli ve sistemli bir şekilde değerlendirilerek geliştirilmesine yönelik öneriler vermesidir.¹³¹ İç denetçilerin görevlerinin doğal bir sonucu olarak, hem işletmeyi bir bütün halinde tanıyabilmeleri hem de denetçilik faaliyetlerinin

¹²⁹ Süleyman Uyar, **İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s. 149.

¹³⁰ Gürdoğan Yurtsever, **Teftişten İç Denetime Banka Müfettişliği**, Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No: 265, İstanbul, Kasım 2009, (Banka Müfettişliği), s. 119.

¹³¹ Uyar, s. 149.

uzmanlık gerektiren iş olması, danışmalık görevini de iç denetçiye yüklemiştir.¹³² Danışmanlık hizmetleri özellikle “ öneri ” niteliğindedir ve çoğunlukla görevlendirmeyi talep edenin özel talebiyle gerçekleştirilir. İç denetçi danışmanlık hizmetini sunarken objektifliğini koruyup idari sorumluluk almamalıdır. “ *Danışmanlık hizmetinin genellikle iki tarafı vardır: (1) Tavsiye veren kişi veya grup (iç denetçi) , (2) Tavsiye talep eden ve alan kişi veya grup (görevin müşterisi) .* ” İç denetimin danışmanlık fonksiyonu kapsamında; iç denetim birimde olan nitelikli personelin görüşlerinden yararlanarak kurumun faaliyetleri gelişip kuruma sağlanan katma değer artacaktır. Ayrıca iş süreçlerinin hatalı bir şekilde oluşturulması ve bundan dolayı kaynaklanan riskler önemli miktarda azaltılacaktır.¹³³

2. 1. 2. Bağımsız ve Tarafsız Bir Faaliyet Olması

*“İç denetçi örgütün personeli olmasına karşın, nitelikleri gereği bağımsız olan, bağımsız düşünebilen, davranabilen, objektif değerlendirmelerle tarafsız bir görüşe ulaşarak bu görüşlerini raporlayan bir meslek mensubudur.”*¹³⁴

İç denetim faaliyetinden beklenmekte olunan yararın sağlanması, iç denetçilerin sonuçlarının güvenilirliği, bağımsızlığın gerektiği kadar sağlanmasına bağlı olmaktadır.¹³⁵

İç denetçinin görevlendirilmiş olduğu bir denetim görevinde tarafsızlığının ya da bağımsızlığının zarar görmesinin en büyük anlamı, vermiş olduğu güvencenin geçerliliğinin olumsuz etkilenmesidir. Bağımsızlığın ya da tarafsızlığın yitirilmesi ya da zedelenmesi iç denetim faaliyetlerinin sağlıklı olarak gerçekleştirilmesini olumsuz etkileyecektir. Eğer söz konusu bu durumlar gerçekleşirse bu durum iç denetim yöneticileriyle tartışılmalıdır.¹³⁶

¹³² Cevdet Yiğit Özbek, **Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı: Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Değerlendirme**, Pelikan Tıp ve Teknik Kitapçılık, Ankara, Ekim 2012, s. 16.

¹³³ Yurtsever, Banka Müfettişliği, s. 120.

¹³⁴ Özbek, s. 19.

¹³⁵ Çetin Özbek, **İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi İç Kontrol**, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Cilt No:1, Yayın No: 3, İstanbul, Ekim 2012, s. 105.

¹³⁶ Ç. Özbek, s. 105.

2. 1. 3. Sistemantik ve Disiplinli Bir Yaklaşım Olması

İç denetim faaliyetinin sistemantik bir şekilde yapılması; işletmenin birimleri arasındaki ilişkilerin dikkate alınıp yapılmasıdır. İşletmeyi oluşturan her birimin birbirleri ile olan ilişkisini denetçi dikkate almaktadır.¹³⁷

İç denetim faaliyetinin disiplinli bir şekilde yapılması; denetim faaliyetinin hem yazılı ve yazılı olmayan kurallara hem ilkelere uygun olarak hem de özen ve dikkatli bir şekilde yapılmasıdır. Denetimin zamanla gelişmesi, disiplinli bir şekilde yapılmasına imkân sağlayacak standartları ve ilkeleri beraberinde getirmiştir.¹³⁸

2. 1. 4. Risk Odaklı Denetim

Kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesini engel olabilecek her çeşit olay ya da durum, **risklerdir**. Risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerini iç denetim değerlendirmektedir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim alanlarında etkili bir sistem oluşturmamış kurumlar, uzun vadede başarısız olacaklardır.¹³⁹

2. 1. 5. İşletmenin Faaliyetlerine Değer Katar ve Geliştirir

İç denetimin önemli bir hedefi işletmenin faaliyetlerine değer katıp geliştirmek olup güvence ve dayanışma görevlerini bu hedefleri gerçekleştirmek için yerine getirmektedir. Bu unsur iç denetimin varlık sebebidir. Ayrıca yaşamını devam ettirebilmesinin de gereğidir.¹⁴⁰

Görülebileceği üzere iç denetim, işletme faaliyetlerini inceleyerek işletmede oluşabilecek hata ve hileleri ortaya çıkarmakta, bununla birlikte işletme performansının ölçülmesine de önemli katkılar sağlamaktadır. Bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerinin varlığının korunduğu etkin bir iç denetim sisteminde bilgi kullanıcılarına makul güvencede doğru bilgi sunulmaktadır.

¹³⁷ Özbek, s. 18.

¹³⁸ Özbek, s. 18, 19.

¹³⁹ Mehri Tufan ve Mustafa Görün, “ Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi ”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 89, Nisan - Haziran 2013, s. 121.

¹⁴⁰ Özbek, s. 19.

2. 2. İÇ DENETİMİN KAPSAMI, AMAÇLARI VE ÖZELLİKLERİ

İç denetim çalışmaları başlangıçta hırsızlık, hataları bulma ve bunlara engel olmaya yöneliktir. Ancak II. Dünya Savaşı'ndan sonra faaliyetler etkinliğe doğru kapsam genişlemiştir. 1960' larda çoğu işletmelerin kamuya açılmasının etkisiyle finansal raporlama ilgi alanı haline gelmiştir. 1970' lerde de bunlar iç kontrollerle yoğun bir şekilde ilgilenmişlerdir. Veri işlemedeki gelişmeler, işletmelerin uluslararası nitelik taşımaları ve yasal düzenlemelerin de iç denetimin gelişiminde etkisi vardır. İç denetçiler özellikle 1977' den sonra iç kontrol ve test değerlemesiyle uğraşmışlardır. İç denetim casusluk faaliyeti olmayıp diğer kontroller üstünde özel bir kontrol de değildir. İç kontrol sisteminden asıl sorumlu yönetim olup, iç denetçi asla onun yerini alamaz. İç denetçi olsa olsa onun temsilcisi sayılabilir.¹⁴¹

İç kontrol sisteminin sağlıklı işletilmesinde iç denetçilerin önemli bir rolü vardır. Ancak güçlü ve sağlıklı bir iç kontrol sisteminin var olabilmesi için güçlü ve sağlıklı bir iç denetim faaliyet sürecinin kurulmuş olması gerekmektedir. Özetle etkin bir iç kontrol sistemi için hem uygun bir iç denetim ortamı hem de etkin bir iç denetim faaliyeti gerekmektedir.¹⁴² İç kontrol sisteminin maliyetinin düşük olması, sistemce aksayan yönlerinin meydana çıkarılması, yeni gelişmekte olan teknolojilere uyum sağlanması, yeni gelişmeler ve bilgilerin ışığı altında sürekli yenilenmesi adeta bir zorunluluktur. Bu hedefleri sağlamak üzere iç kontrol sisteminin sürekli gözlemlenmesi ve iç kontrol sisteminden sapmaların meydana çıkarılması gerekmektedir. Bu faaliyetler teknik adıyla **iç denetim birimi tarafından** yerine getirilmektedir.¹⁴³

İç denetim biriminin esas sorumluluğu; şirketteki kurumsal risklere yönelik iç kontrollerin etkinliğini devamlı olarak izlemektir.¹⁴⁴ İç denetim; kurumun kendi

¹⁴¹ Şaban Uzak, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No: 132, Ankara, 1999, (İşletmelerde İç Kontrol), s. 37, 38.

¹⁴² Ruveyda Kızılböğü ve Filiz Özşahin, "Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine Ve İç Denetçilere Katkısı", **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 2, 2013, s. 227.

¹⁴³ Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, s. 131, 132.

¹⁴⁴ Şaban Uzak, **Reel Sektörde İç Denetim Uygulamaları: Tespit ve Öneriler**, Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği, Yayın No. TÜSİAD-T/2010-05/501, İstanbul, Mayıs 2010, s. 29.

bünyesi tarafından yapılmakta olup kurum personelinin normal görevleri arasındadır.

145

İç denetçiler, denetledikleri ve raporladıkları birimlerden bağımsız olduğu zaman, işletmenin kontrol çevresi güçlenmektedir. ¹⁴⁶ İç denetçiler hem denetlenenler ile iş birliği yapabilmek hem de denetimlerini müdahalesiz bir şekilde gerçekleştirebilmek için yönetim kurulunun ve üst yönetiminin desteğine sahip olmalıdır. ¹⁴⁷ İç denetçilerin gezici ve hareketli olmaları istenmektedir. Çünkü iç denetçilerin hem işletmeyi hem personeli yakından tanınması hem de olaylardan haberi olabilmesi için buna ihtiyacı vardır. ¹⁴⁸

İç denetimin kuruluş içinde yürütmekte olduğu değerlendirme ve raporlama faaliyetlerinin kapsamına teoride sınırlama getirilmemiştir. İç denetim faaliyetleri; değişik amaçlar taşıyan, farklı büyüklükteki, karmaşıklıkta ve yapıdaki şirketin sahiplerinin ve üst kademedeki yöneticilerin amaçlarını yansıtacağı için, iç denetimin kapsamı kuruluşlara göre farklılıklar gösterecektir. Kuruluşlar bazında iç denetim farklılıklar içerse bile, aşağıda belirtilmiş olan yetkiler ve sorumluluklar genel olarak iç denetimin kapsamına girmektedir: ¹⁴⁹

a) Finansal bilgilerin, operasyonel bilgilerin ve söz konusu olan bilgilerin tanımlanmasında, ölçülmesinde, sınıflandırılmasında ve raporlanmasında kullanılmış olan yöntemlerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin incelenmesi,

b) Kuruluşun faaliyetleri ve raporları üstünde önemli etkileri olabilecek politikalara, planlara, kanunlara, prosedürlere, anlaşmalara ve yönetmeliklere uygunluğu sağlamak hedefiyle oluşturulmuş olan sistemlerin incelenmesi ve kuruluşun bunlar ile uygunluk içerisinde olup olmadığının belirlenmesi,

c) Varlıkları korumak için oluşturulan araçların incelenmesi ve uygun olduğunda varlıkların fiziksel mevcudiyetinin doğrulanması,

d) Kaynakların ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesi,

¹⁴⁵ Mehmet Kalkınoglu, “ İç Kontrol Sistemi ”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 265, Eylül 2003, s. 75.

¹⁴⁶ Celal Kepekçi, **İç Kontrol Sistemi**, Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları: 6, Ankara, 1994, (İç Kontrol), s. 30.

¹⁴⁷ Ali Rıza Eşkan, “ Sektör Reel, ya İç Denetim ? ”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı: 4, Yaz 2002, s. 24.

¹⁴⁸ Jale Sağlar ve Koray Tuan, “ İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri ”, **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 18, Sayı: 1, 2009, s. 349.

¹⁴⁹ Simay Erdoğan, **İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç kontrol Modeli Önerisi**, Yayın No: 2799, Ankara, 2009, s. 56, 57.

e) Operasyonların ve programların incelenerek planlandıkları şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediklerinin ve sonuçların belirlenmiş olan amaçlarla ve hedeflerle uygunluğunun tespit edilmesidir.

İç denetimin genel amacı; işletmeyi yönetmekle sorumlu olan kişilerin görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmelerinde yardım etmektir.¹⁵⁰ İç denetim amaçlarını uygun bir maliyette gerçekleştirmelidir. Ayrıca iç denetim işletmenin bütününde etkin bir kontrolü teşvik etmelidir. Amacını başarabilmesi için iç denetim; iç denetçiler denetim komitesine ya da yönetim kuruluna dönemsel raporlama yolu ile erişebilmesi gerekmektedir. Söz konusu olan raporlar, yönetimin artan sorumluluklarını yerine getirmelerinde yardım etmektedirler.¹⁵¹

İç denetimin amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:¹⁵²

a) İşletmenin belirlenen politikalarına bağlılığını sağlayacak olan yöntemleri belirleyerek işletme faaliyetlerinin etkin bir biçimde yürütülmesine katkıda bulunulması,

b) İç yöntemlerin ve finansal verilerin güvenilirliğini tespit edilerek şirket yöneticileri yayımlamış oldukları muhasebe bilgilerinin güvenilirlik ve doğruluğu konusunda hem tutum ve davranışlarıyla hem de kişilikleriyle kamuoyunda olumlu bir izlenim uyandırması,

c) Yeterli olmayan uygulamalar belirlenip gerekli tedbirler alınıp düzeltilmesi ya da tamamen bırakılması,

d) Muhasebe bölümünde istihdam edilen personelin yeterli seviyede mesleki bilgi ve dürüstlüğe sahip olmasının iç denetim ile yapılan incelemeler ile ortaya çıkması,

e) Belgelerin yetkili kişiler tarafından onaylanıp onaylanmadığı ve iyi bir hesap planına işletmenin sahip olup olmadığının iç denetim ile ortaya çıkması,

f) Yönetim tarafından ortaya konulmuş olan politikalar arasında koordinasyon derecesi belirlenmesi.

Gerek kamu idarelerinde gerekse şirketlerde, iç kontrol süreçlerinin verimlilik ve etkinliğinin değerlendirilerek yönetime danışmanlıkta bulunması, iç denetimin önemli özelliklerindendir.¹⁵³

¹⁵⁰ Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995, s. 51.

¹⁵¹ Uzay, **İşletmelerde İç Kontrol**, s. 36.

¹⁵² Ünzile Kaya, “ İç Denetim - İç Kontrol İlişkisi ” , **Dayanışma Dergisi**, Haziran 2006/ 91, s. 73.

İç denetim kamu mali yönetiminde, kamu idaresine güvence sağlama özelliği ve danışmanlık etme özelliği kazandırmaktadır.¹⁵⁴

İç denetimin çalışma alanı içinde bütün kurum fonksiyonları yer almaktadır. İç denetim tarafsız ve bağımsız olmalıdır. İç denetçinin etkinliği ise onun üst yönetime doğrudan sorumlu olmasıyla sınırlı olmaktadır. İç denetçinin sorumlu olduğu üst yönetici, hem işletmenin sürekliliğini sağlayabilecek hem de gereken önlemleri alabilecek yetkilere sahip olmalıdır. İç denetçi çözüm odaklı ve yaratıcı olmalıdır. Yönetimin amaçları ve politikaları hakkında iç denetçi ileri seviyede bilgiye sahip olmalıdır. İç denetçi hem üst yönetimce alınmış olan kararların uygulanıp uygulanmadığını hem de yanlış anlaşılma olup olmadığını izlemelidir. Buradaki yönüyle iç denetimin diğer bir özelliği ise faaliyetlerin izlenmesidir. İç denetim içsel olup sistematik ve disiplinli bir çalışmadır.¹⁵⁵

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere; iç denetimin en önemli amacı işletme faaliyetlerinin etkinliğini ölçerek finansal verilerin doğruluğunu ve işletme politikalarının işletme performansı üzerindeki etkilerini tespit etmektedir. Bunun sonucunda oluşturulan iç denetim raporunda ise faaliyetlerle ilgili elde edilen veriler bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır.

2. 3. İÇ DENETİME DUYULAN İHTİYAÇ

İç kontrolün izlenmesi küçük işletmelerde yöneticiler ya da genel müdür tarafından yapıldığı halde, işletmelerin büyümesiyle işlem hacminin ve kontrol alanının genişlemesi sebebiyle üst yönetime iç kontrol sisteminin etkinliği, başarı düzeyi ve yeterliliği hakkında üst yönetime bilgi sağlayacak olan bağımsız bir iç denetim bölümüne ihtiyaç olacaktır.¹⁵⁶

¹⁵³ Uyar, s. 62.

¹⁵⁴ Önder, s. 23

¹⁵⁵ Semih Bilge ve Murat Kıracı, **Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler (Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma)** , Gazi Kitabevi, Ankara, 2010, s. 12, 13.

¹⁵⁶ Murat Azaltun, **Otel İşletmelerinde İç Kontrol**, T. C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 1075, Turizm ve Otel İşletmeciliği Yüksekokulu Yayınları, No: 1, Eskişehir, 1999, s. 34.

İç denetimi gerekli hale getiren nedenler; sorumluluk ve hesap verebilme, vekâlet teorisi, yönetime danışmanlık ve yardım, tasarruf ihtiyacı ve hileli işlemlere karşı koyma ihtiyacı olarak ifade edilebilir.¹⁵⁷

Aşağıda söz konusu nedenlere ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

2. 3. 1. Sorumluluk ve Hesap Verebilme

İşletmelerin büyümesi nedeni ile sorumluluk ve yetki devrinin zorunlu hale gelmesi; işletmede çalışan kişilerin etkinliklerinin ve üst yönetimin politikalarına uyum seviyesinin araştırılması ihtiyacı iç denetime başvurulmasının esas gerekçesini oluşturmaktadır.¹⁵⁸

2. 3. 2. Vekâlet Teorisi

İşletmelerin büyümesi, faaliyet alanlarının genişlemesi, işlemlerin artması ve karmaşıklaşması işletme sahiplerinin işletmedeki kontrolünün azalmasına neden olmuştur. Bu durum nedeniyle işletme sahipleri, yetkilerinin ve sorumluluklarının bir kısmını aylıklı olan bir yöneticiye devretmelerini gerektirmiş olup bu ilişkiyi vekâlet teorisi açıklamaktadır. İşletme sahiplerinden almış oldukları yetkileri ve sorumlulukları yöneticilerin ne derecede yerine getirdiklerini incelemek için iç denetime gerek duyulmuştur.¹⁵⁹

2. 3. 3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım

İç denetimin amacı yalnızca hataları ve hileleri meydana çıkarmak değildir. Aynı zamanda iç denetimin amacı, işletme yönetiminin ihtiyacı olduğu alanlarda gerekli danışmanlık desteğini vermektir.¹⁶⁰

¹⁵⁷ Bilge ve Kiracı, s. 10.

¹⁵⁸ Bilge ve Kiracı, s. 10.

¹⁵⁹ Bilge ve Kiracı, s. 10.

¹⁶⁰ Bilge ve Kiracı, s. 10.

2. 3. 4. Tasarruf İhtiyacı

Profesyonel olarak yürütülen denetimlerin sonucunda belirlenen eksikliklerin düzeltilmesi sonucunda işletmeler maddi yönden büyük tasarruflar sağlayıp kazançlar elde etmektedirler. ¹⁶¹ Bazen maddi kayıpların ortaya çıkartılıp düzeltilmesi, iç denetim biriminin yıllık maliyetini karşılayabilecek nitelikte bile olabilmektedir. ¹⁶²

2. 3. 5. Hileli İşlemlere Karşı Koyma İhtiyacı

İç denetimin en önemli faaliyet alanlarından birisi de işletme çalışanları, yöneticileri ya da sahipleri tarafından yapılabilecek olan hilelerin meydana çıkarılmasıdır. ¹⁶³

Özetle iç denetime ihtiyaç duyulmasının çeşitli nedenleri aşağıdaki gibi açıklanabilir: ¹⁶⁴

- a) Yetki devredilen yöneticilerin sorumluluklarını yerine getirmelerine yardım etmek ve yöneticilerin sorumluluklarından dolayı hesap verebilmelerine katkı sağlamak,
- b) Yönetime çalışmalarında yardım etmek ve danışmanlık yapmak,
- c) İşletmenin kendisi, paydaşları, çalışanları ve toplum için tasarruf etmesine yardımcı olmak,
- d) Toplumun menfaatini korumada hileli olan işlemlere karşı korunmasının sağlanmasıdır.

Görüleceği üzere, işletme hedeflerinin hangi oranda gerçekleştirildiğini görmek, yönetici performanslarının işletme üzerindeki etkilerini ölçmek, yönetimin ihtiyacı olan bilgiyi elde etmek ve işletme faaliyetleri sırasında gerçekleşen hata ve hileyi tespit etmek amacıyla işletmeler iç denetime ihtiyaç duymaktadırlar.

¹⁶¹ Kurnaz ve Çetinoğlu, s. 28.

¹⁶² Seçkin Gönen ve Muhsin Çelik, “ Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İç Denetim ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Ortaklığı ” , *Ege Akademik Bakış Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 1, 2005, s. 42.

¹⁶³ Bilge ve Kiracı, s. 10.

¹⁶⁴ Müslüm Parlak, “ İç Denetçi İle İç Denetim Raporları Arasındaki İlişkinin Ekonometrik Analizi ” , *Denetişim Dergisi*, 2011/ 6, s. 64.

2. 4. İÇ DENETİMİN YARARLARI

Hem raporların hem de finansal bilgilerin güvenilirliği dâhil olmak üzere, güvenilir bilgileri sağlama ihtiyacı karşılanmaktadır. Bir anlamda iç denetim etkinliği, iç kontrol sisteminin etkinliği ile doğrudan ilişkilidir. Etkin bir iç kontrol ortamı işletmede varsa iç denetiminde etkinliği yüksek olacaktır. Özetle; bu durum işletme hakkında bilgiye ulaşmak isteyen tarafların güvenilir olan bilgiye ulaşmalarını kolaylaştıracaktır. Hem işletme varlıklarının hem de kayıtlarının korunması ihtiyacı karşılanır. İşletmenin varlıkları ve kayıtları, etkin bir iç denetim sisteminin varlığı halinde yüksek seviyede korunur. İç denetimin etkin bir şekilde çalışması halinde verimsiz olan faaliyetler elimine edilebilecektir. ¹⁶⁵ Üst yönetimin belirlemiş olduğu politikalara uyum sağlanır. ¹⁶⁶

İç denetçilerin yapmış olduğu çalışmalar, şirketin bağımsız denetime hazır bir vaziyette olması açısından büyük önemi vardır. İç denetçiler tarafından gerçekleşen çalışmalar, bağımsız dış denetçiler için kanıt kaynağı olup denetçilerin işlerini kolaylaştırmaktadır. Ayrıca iç denetçilerin çalışmalarından, bağımsız dış denetçiler yararlanırsa denetim maliyetleri azalacaktır. ¹⁶⁷

Kurum yönetimine iç denetim ayna tutarak; işletme körlüğü içerisinde görülmeyen birçok konuyu teşhis edip çözüm yollarının aranmasını sağlar. ¹⁶⁸

Etkin bir iç denetim faaliyetinin yararlarının belli başlıları aşağıda sıralanmıştır: ¹⁶⁹

- a) Denetim kültürünü, işletmenin genelinde oluşmasını sağlar,
- b) İşletmelerin hedeflerine ve amaçlarına varmasına engellemeye yönelik olan iç risklerin ve dış risklerin belirlenmesi ve etkin bir biçimde yönetilmesini sağlar,

¹⁶⁵ İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, **İç Denetime Genel Bir Bakış**, Nisan 2015, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic_denetim_2015.pdf , (28.09.2017) , s.21.

¹⁶⁶ İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, **Kobi' lerde İç Denetim İçin Pratik Bilgiler**, Nisan 2013, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic%20denetim.pdf> , (28.09.2017) , s. 22.

¹⁶⁷ Ali Kamil Uzun ve Gürdoğan Yurtsever, “ Yeni Türk Ticaret Kanunu’ na Hazırlık ve Uyum Sürecinde İç Denetimin Rolü ve Katma Değeri ” , **İç denetim Dergisi**, Sayı: 29, Bahar-Yaz 2011, s. 26.

¹⁶⁸ Mehmet Ünsal Memiş, “ Türkiye’deki İç Denetim Profilinin Belirlenmesine İlişkin Bir Araştırma ” , **Ç. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1, 2007, s. 463.

¹⁶⁹ M. Vefa Toroslu, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2014, s. 117, 118, 119.

c) Operasyonların, işletmenin standartlarına, talimatlarına, prosedürlerine ve politikalarına uygun bir biçimde faydalı ve etkin bir biçimde yürütülüp yürütülmediğini takip eder,

d) Hile ve hata yapanlara, etkin bir iç denetimle; yapacak oldukları hilelerin ve hataların tespit edileceğini hissettirerek işletmedeki hile ve hata oranının düşmesini sağlar,

e) İşletmede olabilecek hileler ya da hatalardan dolayı kaynaklanmış olan kayıpların önlenmesini sağlar,

f) İşletmenin varlıklarının zarar uğramasını önler ve işletmeye değer katar,

g) Hem işletmede yapılan hatalar tespit edilebilir hem hata yapılan yerler belirlenebilir hem de bu hataların telafi edilebilir olmasını sağlar,

h) İşletmenin iç çevresindeki ve dış çevresindeki fırsatlardan yararlanılmasını sağlar,

ı) İşletmeye ait varlıkların korunup kayıt altında tutulmasını sağlar,

i) İş projelerinin, planlarının belirlenmiş olan hedeflere ulaşmasını sağlar,

j) İşletmenin iç kontrollerinin sağlıklı olarak sürdürülmesini sağlar,

k) İşletme içerisinde periyodik ve habersiz incelemeler sayesinde çalışanların üzerinde denetleniyor duygusunu oluşturur,

l) İç denetimin sonucunda elde edilmiş olan bulgu ve önerileriyle yönetim etkinliğinin artış göstermesini sağlar,

m) İşletmenin içerisinde önceden öngörülemeyen ve işletmeye yıkıcı sonuçlar doğurabilecek risklerin daha önceden tespiti ve gereken önleme çalışmasının yapılmasını ve bu tarz olayların yaratabilecek olduğu olumsuzlukların en az seviyeye indirgenmesini sağlar,

n) Yönetime doğruluğu denetlenen bilgiler vererek daha sağlıklı kararların alınmasında yardım eder,

o) İşletmenin reel sektör krizlerine, ekonomik krizlerine ve finansal krizlerine dayanıklılığının artış göstermesine destek verir,

ö) İşletme içerisinde konulmuş olan kurallara ve yasal düzenlemelere uygunluğunu sağlamaktadır.

Görüleceği üzere, iç denetim faaliyetleri ile birlikte işletmeler sahip oldukları riskleri tespit ederek faaliyetlerini bu risklere karşı aldıkları önlemlerle devam ettirmektedirler. İç denetim ile birlikte işletme içinde bulunan hata ve hileler önemli ölçüde azaltılmakta ve işletmenin kaynaklarının etkin kullanılması sağlanmaktadır.

2. 5. İÇ DENETİM STANDARTLARI

Denetim standartları, denetim hedefini gerçekleştirmek için uygulanması gereken hem denetim prosedürlerinin hem de aşamalarının kapsamını belirlemekte olup denetçiye denetim çalışmasında yol göstermektedir. İç denetim standartları, İç Denetçiler Enstitüsü tarafından belirlenmektedir. İç denetim standartları, iç denetim faaliyetlerinin uygulanmasında uluslararası uyumu sağlamaktadır. Bununla birlikte iç denetim standartları, iç denetim faaliyetinin etkinliğinin değerlendirilmesinde bir kriterdir. İlk kez 1978 senesinde İç Denetçiler Enstitüsü tarafından iç denetime ilişkin standartlar yayınlanmaya başlanmış olup daha sonra çeşitli tebliğler çıkartılmıştır.¹⁷⁰

Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre; standartlar, nitelik ve performans standartları olmak üzere iki temel kategoriden oluşmaktadır. “*Nitelik Standartları, iç denetim faaliyetlerini yürüten kurumların ve kişilerin özelliklerine yöneliktir. Performans Standartları iç denetimin tabiatını açıklar ve bu hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite kıstaslarını sağlar.*”¹⁷¹

Uluslararası iç denetim standartları Tablo 3’ de gösterilmiştir.

¹⁷⁰ Uyar, s. 79.

¹⁷¹ Uluslararası İç Denetim Standartları, <http://www.tide.org.tr/uploads/UMUC-2017-updated.pdf>, (17.08.2017), s. 2.

Tablo 3: Uluslararası İç Denetim Standartları

Uluslararası İç Denetim Standartları	
	Nitelik Standartları
1000	Amaç, Yetki ve Sorumluluklar
1010	Zorunlu Rehberin İç Denetim Yönetmeliğinde Tanınması
1100	Bağımsızlık ve Objektiflik
1110	Kurum İçi Bağımsızlık
1111	Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim
1112	İç Denetim Yöneticisinin İç Denetim Haricindeki Görevleri
1120	Bireysel Objektiflik
1130	Bağımsızlık veya Objektifliğin Bozulması
1200	Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat
1210	Yeterlilik
1220	Azamî Meslekî Özen ve Dikkat
1230	Sürekli Meslekî Gelişim
1300	Kalite Güvence ve Geliştirme Programı
1310	Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklilikleri
1311	İç Değerlendirmeler
1312	Dış Değerlendirmeler

1320	Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama
1321	“ Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına Uygundur ” İbaresinin Kullanılması
1322	Aykırlıkların Açıklanması
	Performans Standartları
2000	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi
2010	Planlama
2020	Bildirim ve Onay
2030	Kaynak Yönetimi
2040	Politika ve Prosedürler
2050	Eşgüdüm (Koordinasyon) ve İtimat
2060	Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar
2070	Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk
2100	İşin Niteliği
2110	Yönetişim/ Kurumsal Yönetim
2120	Risk Yönetimi
2130	Kontrol
2200	Görev Planlaması
2201	Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler
2210	Görev Amaçları

2220	Görev Kapsamı
2230	Görev Kaynaklarının Tahsisi
2240	Görev İş Programı
2300	Görevin Yapılması
2310	Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması
2320	Analiz ve Değerlendirme
2330	Bilgilerin Kayıtlı Hâle Getirilmesi
2340	Görevin Gözetim ve Kontrolü
2400	Sonuçların Raporlanması
2410	Raporlama Kıstasları
2420	Raporlamaların Kalitesi
2421	Hata ve Eksiklikler
2430	“ Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları’ na Uygun Olarak Yapılmıştır ” İbaresinin Kullanılması
2431	Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklanması
2440	Sonuçların Dağıtımı
2450	Genel Görüşler
2500	İlerlemenin Gözlenmesi
2600	Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi

Kaynak: Uluslararası İç Denetim Standartları, <http://www.tide.org.tr/uploads/UMUC-2017-updated.pdf>, (17.08.2017) .

Standartların temel amacı; iç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için gerekli olan kavramsal çerçeveyi ve uluslararası alanda kullanılabilecek ortak bir terim kültürünü oluşturmaktır. Dolayısıyla iç denetimin gerçekleştirilebilmesi için gereken unsurlar, söz konusu bu standartlarda açıklanmıştır.

2. 6. İÇ DENETİM TÜRLERİ

İç denetim uygulamada beş temel faaliyet alanını kapsamakta olup bu faaliyetler; finansal denetim, performans denetimi, uygunluk denetimi, sistem denetimi ve bilgi teknolojisi denetimi olarak ifade edilmektedir.¹⁷²

Aşağıda iç denetim türlerine ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

2. 6. 1. Finansal Denetim

“ Mali tabloların doğruluğunun araştırılmasından çok mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılması ve bu bilgilerin elde edildiği kayıt ortamının ve raporlama sisteminin incelenmesidir. ” Finansal denetim kapsamına yolsuzluk, hile ve benzer usulsüzlüklerin keşfedilmesi de girmektedir.¹⁷³

2. 6. 2. Performans Denetimi

*“ Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir. ”*¹⁷⁴ Performans denetimi geleceğe yönelik olup geçmişle gelecekteki projeler açısından denetlemektedir.¹⁷⁵ Performans denetiminin

¹⁷² Toroslu, s. 124.

¹⁷³ S. Erdoğan, s. 57.

¹⁷⁴ Süleyman Yaman Koçak ve Tamer Kavakoğlu, “ İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma ”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 77, s. 125.

¹⁷⁵ Bilge ve Kiracı, s. 13.

faaliyet bazında yapılması halinde; performans denetimi, faaliyet denetimi olarak da adlandırılmaktadır.¹⁷⁶

2. 6. 3. Uygunluk Denetimi

*“ Bir kişi ya da işletme biriminin yasalara ve düzenlemelere bağlı kalıp kalmadığını belirlemek amacıyla yapılan denetimdir. ”*¹⁷⁷ Bu denetim türünde belirlenmiş olan kriterler çeşitli kaynaklar tarafından oluşturulmaktadır. İç denetçiler, dış denetçiler ve kamu denetçileri tarafından uygunluk denetimi yürütülmektedir.¹⁷⁸

2. 6. 4. Sistem Denetimi

*“ Denetlenen birimin mali yönetim usullerinin eksikliklerini tespit etme ve giderme konusunda etkili olup olmadığının değerlendirilmesi olarak nitelendirilmektedir. ”*¹⁷⁹ Ayrıca sistem denetimi hem genel bağlayıcı hukuki düzenlemeler hem de iç yönergelerle uyumunu incelemektedir.¹⁸⁰

2. 6. 5. Bilgi Teknolojisi Denetimi

*“ Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesidir. ”*¹⁸¹ İşletmelerde bilgi sistemlerinin güvenilirliği çok önemlidir. Depolanmış bilgilerin yanlış kullanılmasının, zarara uğratılmasının veya yok edilmesinin önlenmesi olarak bilgi sistemlerinin güvenilirliği ifade edilebilir.¹⁸²

¹⁷⁶ Bayram Aslan, “ Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim ”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 77, s. 76.

¹⁷⁷ Nuran Cömert, “ İşletmelerde Kontrol ve Denetim Kavramlarının Doğru Kullanılması Amacına Yönelik Kavramsal Bir İnceleme ”, **Marmara Business Review**, Cilt:1, Sayı: 1, Haziran 2016, s. 10.

¹⁷⁸ Toroslu, s. 124.

¹⁷⁹ Bilge ve Kiracı, s. 14.

¹⁸⁰ Toroslu, s. 125.

¹⁸¹ Ahmet Başpınar, “ Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu ”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 151, Temmuz - Aralık 2006, s. 26.

¹⁸² Uyar, s. 67.

2. 7. İÇ DENETİM İLKELERİ

İç denetim faaliyetinden beklenmekte olan yararların sağlanabilmesi için bazı temel unsurlara ve ilkelere uyulması gerekmektedir. Söz konusu bu ilkeler; görevlerin ayırımı, belgeleme ve muhasebe kayıt düzeni, kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması, fiziki koruma ve bağımsız mutabakat olarak ifade edilmektedir.¹⁸³

Aşağıda iç denetim ilkelerine ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

2. 7. 1. Görevlerin Ayırımı

Görevlerin ayırımı ilkesi çok geniş kapsamlıdır. Bu ilke muhasebe kontrolüyle ilişkili bütün konuları içermekte olup bir kıymet hareketinin başlangıcından bitişine ve muhasebe kayıtlarına alınmasına kadar olan sorumluluğun, tek bir kişi değil, birkaç görevli arasında paylaşılmasını öngörür. Böylelikle oluşabilecek hataları ortadan kaldırma ya da en az seviyeye indirgeme amaçlanmış olmaktadır.¹⁸⁴

2. 7. 2. Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeni

Kıymet hareketine sebep olan olayın muhasebe kayıtlarına geçirilmesi belgeyle gerçekleşmekte olup sorumluluk belgeyle gösterilmektedir. Kayıtlar ile belgeler, hesabın sorulabilmesi için sıra numaralı olmalıdır. İç kontrolün görevleri içerisinde hem muhasebe düzeninin kurulması hem de düzgün bir şekilde işletilmesi gelmektedir.¹⁸⁵

¹⁸³ Uyar, s. 65.

¹⁸⁴ Bilge ve Kiracı, s. 16.

¹⁸⁵ Bilge ve Kiracı, s. 16, 17.

2. 7. 3. Kıymet Hareketlerinin Yetkilendirilmiş Olması

Bu ilke işletmede çalışmakta olan personelin yetki sınırlarının belirlenmesi anlamına gelmekte olup işletmede personele verilmiş olan yetkiler özel veya genel olabilmektedir.¹⁸⁶

2. 7. 4. Fiziki Koruma

Varlıkları ve muhasebe kayıtlarını fiziki olarak korumak için her çeşit fiziksel tedbir alınmalıdır. Fiziksel korumaya yardımcı araçlar şunlardır: İyi bir ambarlama düzeni, yangına karşı korumalı kasalar ve mekanik ve elektronik muhasebe araçları.¹⁸⁷

2. 7. 5. Bağımsız Mutabakat

İç denetimin uygun bir şekilde çalışıp çalışmadığını kontrol edebilmek için bağımsız iç mutabakatların yapılması zorunlu olup bu mutabakatlar hem sorumlu kişilerin dışında olan kişiler tarafından hem belirli aralıklarla hem de daha önceden haber verilmeden yapılmalıdır.¹⁸⁸

2. 8. İÇ DENETİM YAKLAŞIMLARI

İç denetim alanında oluşan değişimler ve gelişimler uygulamada yeni yaklaşımları da beraberinde getirmiştir.¹⁸⁹ İç denetçilerin sorumlulukları ve görevleri iş dünyasında meydana çıkan yeni yaklaşımlardan etkilenmekte olup iç denetim alanında meydana gelen yeni yaklaşımlar; daha proaktif bir yaklaşımın benimsenmesi, risk denetimine yoğunlaşma, denetlenene müşteri olarak yaklaşılması, iç denetimin sürekliliğinin sağlanması ve teknolojik olanaklardan daha fazla yararlanılması olarak ifade edilmektedir.¹⁹⁰

¹⁸⁶ Toroslu, s. 128.

¹⁸⁷ Uyar, s. 66.

¹⁸⁸ Uyar, s. 66.

¹⁸⁹ Bilge ve Kiracı, s. 29.

¹⁹⁰ Uyar, s. 71, 72.

Aşağıda iç denetim yaklaşımlarına ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

2. 8. 1. Daha Proaktif Bir Yaklaşımın Benimsenmesi

Proaktif yaklaşım, fırsatları ve tehditleri oluşmadan görmek, bir durumu veya olasılığı daha önce tahminde bulunup ona göre belli çıkarımlar ve duruşlar hazırlamaktır. İç denetçiler; daha proaktif bir yaklaşım göstererek vizyonlarını genişletmeli ve bünyesinde yer aldıkları organizasyonun iş süreçlerinin hem kalitesine, hem güvenilirliğine, hem de maliyet etkinliğinin iyileştirilmesine daha çok katkıda bulunmalıdır.¹⁹¹

2. 8. 2. Risk Denetimine Yoğunlaşma

İşletme yönetiminde bilgi teknolojilerindeki gelişmeler riskleri algılama ve risklere karşı korunma gereğini meydana çıkarmış olup bu vaziyet, iç denetimin görev alanlarını büyütmüş, iç denetimi rapor veren birim olmaktan çıkarmış ve alınacak olan kararlara destek veren birim olmuştur. İç denetçilerin önemli görevleri arasında işletmenin içinde bulunduğu ya da gelecekte karşılaşılabileceği risklerin tespit edilip bu risklerin yönetilmesi vardır. Denetçilerin riskleri değerlendirmesini, kıt kaynakların verimli bir şekilde kullanılmasını, veri tabanlarından olması muhtemel risklere karşı erken uyarı işaretlerinin alınıp gerekli önlemlerin hızlıca hayata geçirilmesini sağlayacaktır.¹⁹²

2. 8. 3. Denetlenene Müşteri Olarak Yaklaşılması

*“ Denetlenene müşteri olarak yaklaşılması, sorunların belirlenmesi ve organizasyona değer katan iyileştirmelerin tavsiye edilmesi yoluyla risklerin yönetimi bakımından çalışma birimlerine yardımcı olmaktadır. ”*¹⁹³

¹⁹¹ Toroslu, s. 144.

¹⁹² Uyar, s. 72.

¹⁹³ Bilge ve Kiracı, s. 29.

İç denetçiler denetlenenle, tarafsızlığa ve bağımsızlığa ilişkin mesleki standartları zedelemekten ilişkiler kurabilir. Denetlenen birimi iş ortağı olarak iç denetim görmektedir.¹⁹⁴

2. 8. 4. İç Denetimin Sürekliliğinin Sağlanması

Denetim birimleri hızla değişmekte olan iş dünyasında ayakta kalabilmenin ve organizasyonlarının denetim ihtiyaçlarını karşılamayı sürdürebilmenin denetim uygulamalarını geliştirmekten geçtiğini kabul etmektedirler.¹⁹⁵ İç denetimin sürekliliğin sağlanması hedefiyle denetim performansının ölçülmesi gereklidir. İç denetim biriminde çalışmakta olan personelin memnuniyeti ölçülmelidir.¹⁹⁶

2. 8. 5. Teknolojik Olanaklardan Daha Fazla Yararlanılması

İşletmenin hemen her kademesinde bilgisayar ve bilgisayar sistemlerinden faydalanma giderek artış göstermektedir. Denetim yazılımları ve bilgisayar sistemlerinden yararlanmak; denetim faaliyetlerinin daha etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamaktadır. Günümüzde denetçiler teknolojik imkânlardan yararlanarak; hem denetim planlarının güncelleştirilmesini hem risk değişikliklerinin takip edilmesini hem de taşradaki ve merkezdeki diğer denetim elemanlarıyla iletişime geçilmesini daha kolay ve daha etkin yapabilirler.¹⁹⁷

Bu bölümde iç denetim kavramı genel olarak açıklanmıştır. Çalışmamızın üçüncü bölümünde bağımsız denetim ve iç denetim alanında yayınlanan lisansüstü tezlere yönelik içerik analizine yer verilecektir.

¹⁹⁴ Uyar, s. 71.

¹⁹⁵ Mahmut Demirbaş, “ İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler ”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: 4, Sayı: 7, Bahar 2005/ 1, s. 183.

¹⁹⁶ Uyar, s. 72.

¹⁹⁷ Bilge ve Kiracı, s. 30.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’ DE 2000-2016 YILLARI ARASINDA BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ DENETİM ALANINDA YAYINLANAN LİSANSÜSTÜ TEZLERE YÖNELİK İÇERİK ANALİZİ

3. 1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu araştırma, Türkiye’ de 2000-2016 yılları arasında bağımsız denetim ve iç denetim alanında yayınlanan lisansüstü tezlere yönelik içerik analizini gerçekleştirerek ulaşılan tezlerin zamanla değişimlerini tespit etmek amacıyla yapılmıştır.

3. 2. ARAŞTIRMADA KULLANILAN YÖNTEM

Araştırma yöntemi olarak, özetleyici içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Araştırma kapsamındaki verilere, “ Bağımsız Denetim ” ve “ İç Denetim ” anahtar kelimelerini kullanarak YÖK’ ün Ulusal Tez Merkezi’nden ulaşılmıştır. “ Bağımsız Denetim ” ile ilgili erişime açık olarak 58 adet lisansüstü teze, “ İç Denetim ” ile ilgili olarak da 104 adet lisansüstü teze ulaşılmıştır. Erişim izni olan 162 adet lisansüstü tez, veri tabanından indirilerek Microsoft Excel programı aracılığıyla “ Bağımsız Denetim Tablosu ” ve “ İç Denetim Tablosu ” olarak, iki ayrı tabloya denetim türlerine göre kaydedilmiş ve bu tezler “ Yayınlanan Tezin Tarihi” , “ Yayınlanan Tezin Türü ” , “ Yayınlanan Tezin Üniversitesi ” , “ Yayınlanan Tezin Anabilim Dalı ” , “ Yayınlanan Tezde Kullanılan Yöntem ” ve “ Yayınlanan Tezin Çalışma Alanı ” olarak kaydedilmiştir.

3. 3. ARAŞTIRMANIN SINIRLARI

Araştırma verisi olarak, 2006-2016 yılları arasında erişim izni olan, bağımsız denetim ile ilgili 58 adet lisansüstü tez, iç denetim ile ilgili olarak da 104 adet lisansüstü tez kullanılmıştır. Araştırma kısıtı ise, 2006-2016 yılları arasında bağımsız

denetim ve iç denetim ile ilgili erişim izni olmayan tezler araştırmaya dahil edilmemiştir.

3. 4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Araştırma kapsamında erişim izni olan 162 adet lisansüstü tez incelenmiş, “ Bağımsız Denetim Tablosu ” ve “ İç Denetim Tablosu ” olarak, iki ayrı tabloya denetim türlerine göre kaydedilmiş ve bu tezler 6 ana kategoride gruplandırılmıştır.

3. 5. TÜRKİYE’DE 2000-2016 YILLARI ARASINDA BAĞIMSIZ DENETİM ALANINDA YAYINLANAN LİSANSÜSTÜ TEZLERE YÖNELİK İÇERİK ANALİZİ

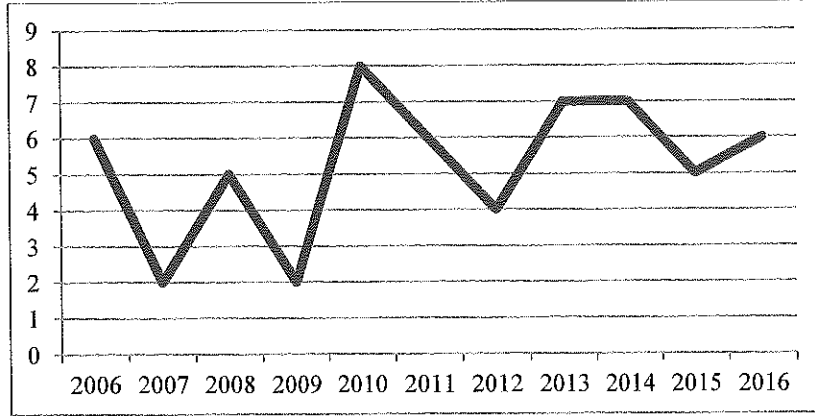
Aşağıda Türkiye’de 2000-2016 yılları arasında bağımsız denetim alanında yayınlanan lisansüstü tezlere yönelik içerik analizi, tablolar ve şekiller ile gösterilmiştir.

Tablo 4: Bağımsız Denetimde Yayınlanan Tezin Tarihine Göre Dağılımı

Yıl	Tez Adedi
2006	6
2007	2
2008	5
2009	2
2010	8
2011	6
2012	4
2013	7
2014	7
2015	5
2016	6

Tablo 4’ de görüleceği üzere 2006-2016 yılları arasında bağımsız denetim ile ilgili erişime açık olarak 58 adet tez yazılmıştır. Bu on yıllık süreç içerisinde en az tez yazılan yıl, 2 adet tez ile 2007 ve 2009 yılları olmuştur. Bağımsız denetim ile ilgili en çok tez yazılan yıl ise 8 adet tez ile 2010 yılı olmuştur ve bu yılı 7 adet tez ile 2013 ve 2014 yılları izlemiştir.

Şekil 5: Bağımsız Denetimde Yayınlanan Tezin Tarihine Göre Dağılımı Grafiği



Şekil 5' den anlaşılacağı üzere 2006-2016 yılları arasındaki tezler incelendiğinde azalan ve artan oranlı eğilimler göstermektedir.

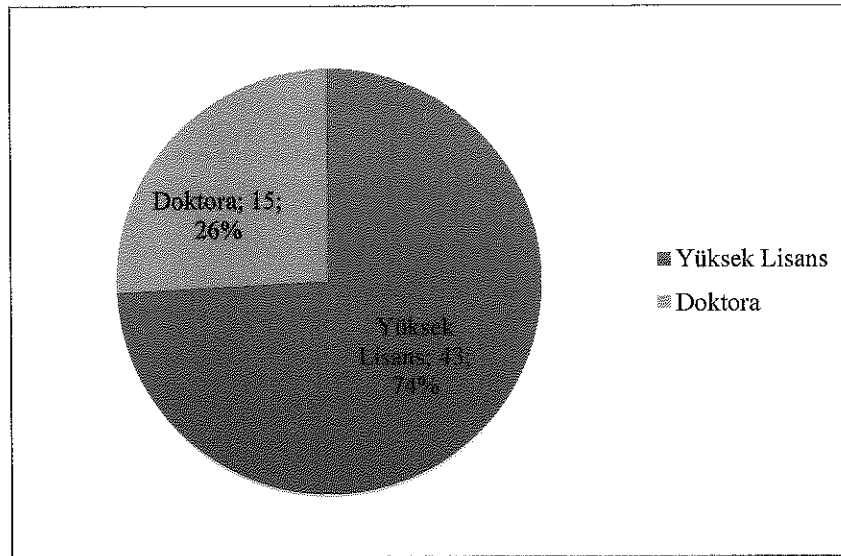
Tablo 5: Bağımsız Denetimde Yayınlanan Tezin Üniversiteye Göre Dağılımı

Üniversite	Tez Adedi
Adnan Menderes Üniversitesi	1
Afyon Kocatepe Üniversitesi	1
Akdeniz Üniversitesi	1
Anadolu Üniversitesi	1
Ankara Üniversitesi	1
Atılım Üniversitesi	1
Başkent Üniversitesi	1
Beykent Üniversitesi	1
Çağ Üniversitesi	1
Dokuz Eylül Üniversitesi	1
Erciyes Üniversitesi	1
Galatasaray Üniversitesi	1
Gaziantep Üniversitesi	1
Gaziosmanpaşa Üniversitesi	1
Hacettepe Üniversitesi	1
İstanbul Aydın Üniversitesi	1
Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi	1
Karadeniz Teknik Üniversitesi	1
Kocaeli Üniversitesi	1
Muğla Üniversitesi	1
Mustafa Kemal Üniversitesi	1
Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi	1
Niğde Üniversitesi	1
Selçuk Üniversitesi	1
Trakya Üniversitesi	1
Yıldız Teknik Üniversitesi	1
Zonguldak Karacelmaz Üniversitesi	1

Celal Bayar Üniversitesi	2
İstanbul Gelişim Üniversitesi	2
Okan Üniversitesi	2
Süleyman Demirel Üniversitesi	2
Sakarya Üniversitesi	3
İstanbul Üniversitesi	4
İstanbul Ticaret Üniversitesi	5
Marmara Üniversitesi	11

Tablo 5’ de bağımsız denetimde yayınlanan tezin üniversiteye göre dağılımı gösterilmiştir. 2006-2016 yılları arasında bağımsız denetim ile ilgili olarak yazılan tezler incelendiğinde; Marmara Üniversitesi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul Üniversitesi ve Sakarya Üniversitesi’ nin diğer üniversitelere göre sayısal ağırlığının fazla olduğu görülmüştür. Bu on yıl içerisinde en çok çalışmayı 11 adet tez ile Marmara Üniversitesi gerçekleştirmiş olup 5 adet tezle İstanbul Ticaret Üniversitesi, 4 adet tezle İstanbul Üniversitesi ve 3 adet tezle Sakarya Üniversitesi izlemiştir. Bağımsız denetim ile ilgili olarak toplamda 35 tane üniversitede tez çalışması gerçekleştirilmiştir.

Şekil 6: Bağımsız Denetimde Yayınlanan Tezin Türüne Göre Dağılımı Grafiği



Şekil 6’ daki verilerden ulaşılabacağı üzere 58 adet bağımsız denetim tez çalışması gerçekleştirilmiş; % 26 oranıyla 15 adet doktora tezi ve % 74 oranıyla 43 adet yüksek lisans tezi yazılmıştır.

Tablo 6: Bağımsız Denetimde Üniversitelerin Doktora Tezine Göre Dağılımı

Üniversite	Doktora Tez Adedi
İstanbul Üniversitesi	3
Marmara Üniversitesi	2
Süleyman Demirel Üniversitesi	2
Akdeniz Üniversitesi	1
Selçuk Üniversitesi	1
Afyon Kocatepe Üniversitesi	1
Sakarya Üniversitesi	1
Erciyes Üniversitesi	1
Ankara Üniversitesi	1
Celal Bayar Üniversitesi	1
Adnan Menderes	1

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere, 2006-2016 yılları arasında bağımsız denetimle ilgili olarak en çok doktora tez çalışmasını, 3 adet tez ile İstanbul Üniversitesi gerçekleştirmiştir. İstanbul Üniversitesi' ni, 2 adet tez ile Marmara Üniversitesi ve Süleyman Demirel Üniversitesi takip etmiştir.

Tablo 7: Bağımsız Denetimde Üniversitelerin Yüksek Lisans Tezine Göre Dağılımı

Üniversite	Yüksek Lisans Tez Adedi
Anadolu Üniversitesi	1
Atılım Üniversitesi	1
Başkent Üniversitesi	1
Beykent Üniversitesi	1
Çağ Üniversitesi	1
Dokuz Eylül Üniversitesi	1
Galatasaray Üniversitesi	1
Gaziantep Üniversitesi	1
Gaziosmanpaşa Üniversitesi	1
Hacettepe Üniversitesi	1
İstanbul Aydın Üniversitesi	1
Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi	1
Karadeniz Teknik Üniversitesi	1
Kocaeli Üniversitesi	1
Muğla Üniversitesi	1
Mustafa Kemal Üniversitesi	1
Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi	1
Niğde Üniversitesi	1
Trakya Üniversitesi	1
Yıldız Teknik Üniversitesi	1
Zonguldak Karaelmas Üniversitesi	1
Celal Bayar Üniversitesi	1
İstanbul Üniversitesi	1

Okan Üniversitesi	2
Sakarya Üniversitesi	2
İstanbul Gelişim Üniversitesi	2
İstanbul Ticaret Üniversitesi	5
Marmara Üniversitesi	9

Tablo 7’ de görüleceği üzere, 9 adet tez ile Marmara Üniversitesi en çok yüksek lisans tez çalışmasını gerçekleştiren üniversitedir. İkinci sırada ise, 5 adet tez ile İstanbul Ticaret Üniversitesi vardır. Bu üniversiteyi de 2 adet tez ile Okan Üniversitesi, Sakarya Üniversitesi ve İstanbul Gelişim Üniversitesi takip etmektedir.

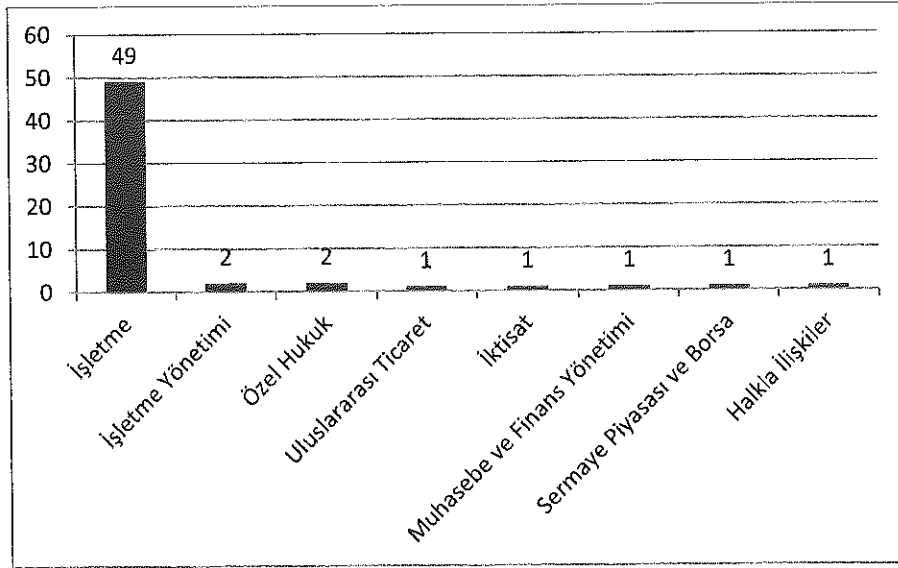
Tablo 8: Bağımsız Denetimde Yayınlanan Tezin Üniversiteye Ve Anabilim Dalına Göre Dağılımı

Üniversite	İşletme	İşletme Yönetimi	Özel Hukuk	Uluslararası Ticaret	İktisat	Muhasebe ve Finans Yönetimi	Sermaye Piyasası ve Borsa	Halbda İlişkiler
	Tez Adedi	Tez Adedi	Tez Adedi	Tez Adedi	Tez Adedi	Tez Adedi	Tez Adedi	Tez Adedi
Adnan Menderes Üniversitesi	1							
Afyon Kocatepe Üniversitesi	1							
Akdeniz Üniversitesi	1							
Anadolu Üniversitesi	1							
Ankara Üniversitesi			1					
Atılım Üniversitesi	1							
Başkent Üniversitesi	1							
Beykent Üniversitesi		1						
Çağ Üniversitesi		1						
Dokuz Eylül Üniversitesi					1			
Erciyes Üniversitesi	1							
Galatasaray Üniversitesi			1					
Gaziantep Üniversitesi	1							
Gaziosmanpaşa Üniversitesi	1							
Hacettepe Üniversitesi	1							
İstanbul Aydın Üniversitesi						1		
Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi	1							
Karadeniz Teknik Üniversitesi	1							
Kocaeli Üniversitesi	1							
Muğla Üniversitesi	1							
Mustafa Kemal Üniversitesi	1							
Nevşehir Hacı	1							

Bektaş Üniversitesi	Veli								
Niğde Üniversitesi	1								
Selçuk Üniversitesi	1								
Trakya Üniversitesi	1								
Yıldız Teknik Üniversitesi	1								
Zonguldak Karaculmas Üniversitesi	1								
Celal Bayar Üniversitesi	2								
İstanbul Gelişim Üniversitesi	2								
Okan Üniversitesi	2								
Süleyman Demirel Üniversitesi	2								
Sakarya Üniversitesi	3								
İstanbul Üniversitesi	4								
İstanbul Ticaret Üniversitesi	4				1				
Marmara Üniversitesi	9							1	1

Tablo 8’ den görüleceği üzere, bağımsız denetimde yayınlanan tezin üniversiteye ve anabilim dalına göre dağılımında, tez dağılımının büyük bir oranı İşletme Anabilim Dalı altında olduğu görülmüştür. İşletme Anabilim Dalı altında gerçekleştirilen tez sayılarının, diğer bilim dallarına göre sayıca fazla olmasının sebebi ise; İşletme Anabilim Dalı altında, birçok bilim dallarının olmasından kaynaklanmaktadır. İşletme Anabilim Dalı altında 49 adet tez çalışması yapılmıştır. İşletme Anabilim Dalı’nda en çok tez çalışmasını, 9 adet tez ile Marmara Üniversitesi gerçekleştirmiş olup Marmara Üniversitesi’ ni, 4 adet tez ile İstanbul Üniversitesi ve İstanbul Ticaret Üniversitesi, 3 adet tez ile de Sakarya Üniversitesi takip etmektedir. İşletme Anabilim Dalı’ nı ise sırasıyla, İşletme Yönetimi Anabilim Dalı ve Özel Hukuk Anabilim Dalı takip etmektedir. İşletme Yönetimi Anabilim Dalı altında toplamda 2 adet tez çalışması yazılmış olup 1 adet tez ile Beykent Üniversitesi ve Çağ Üniversitesi’ nde gerçekleştirilmiştir. Özel Hukuk Anabilim Dalı altında ise yine 2 adet tez çalışması yazılmış olup 1 adet tez ile Ankara Üniversitesi ve Galatasaray Üniversitesi’ nde gerçekleştirilmiştir.

Şekil 7: Bağımsız Denetimde Yayınlanan Tezin Anabilim Dalına Göre Dağılımı Grafiği



Tablo 9: Bağımsız Denetimde Yayınlanan Tezde Kullanılan Yönteme Göre Dağılımı

Yöntem	Tez Adedi
Anket	27
Uygulama Örneği	13
İnceleme	12
İstatistiksel Analiz	2
Mülakat	2
Bibliyografya (Kaynak Taraması)	1
Veri Madenciliği	1
Gözlem	1
Belgesel Tarama	1

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere, bağımsız denetim ile ilgili yazılan tezlerde en çok kullanılan yöntem, 27 tez adedi ile anket olduğu görülmüştür. Anket yöntemini ise sırasıyla, 13 tez adedi ile uygulama örneği ve 12 tez adedi ile inceleme takip etmektedir. Bağımsız denetim ile ilgili olarak 58 adet erişime açık teze ulaşılmıştır. Tablo 9’ da tez adedi sayısının 60 olmasının sebebi ise, bir tezin yönteminin mülakat olup, diğer tezin yönteminin ise mülakat, gözlem ve belgesel tarama olmasından kaynaklanmaktadır. Diğer tezde olan mülakat, gözlem ve belgesel tarama yöntemleri, farklı yöntemler olduğu için ayrı başlıklarda gruplandırılmıştır. Dolayısıyla yöntem başlığı altındaki mülakat 1 iken, diğer tezdeki mülakat da dahil

olunca mülakat sayısı 2 ye ulaşmış ve tez adedi sayısında 1 artış olmuştur. Diğer tezin yöntemi ise mülakat ayrıldıktan sonra, gözlem ve belgesel tarama olarak kalmış olup tez adedi 1 iken, bu yöntemlerde ayrı olarak gruplandırıldığı için tez adedinde 1 artış daha olmuştur. Dolayısıyla 2 artış olmuş ve tez adedi sayısı 60' a yükselmiştir.

Tablo 10: Bağımsız Denetimde Yayınlanan Tezin Çalışma Alanına Göre Dağılımı

Çalışma Alanı	Tez Adedi
Banka	1
Hayat Sigorta Şirketleri	1
Holding	1
Tüketim Kooperatifleri	1
Vakıflar ve Dernekler	1
Türev Ürünleri	1
Ülke Karşılaştırması	1
Bağımsız Denetim Raporu İlgilileri	1
Halka Açık İşletme	2
Aracı Kurum	2
Muhasebe Meslek Mensupları	5
Yasal Düzenlemeler	5
Borsa İstanbul' da İşlem Gören Şirketler	7
Anonim Şirketler	9
Bağımsız Denetim Sektörü	23

Tablo 10' dan görüleceği üzere 2000-2016 yılları arasında bağımsız denetim ile ilgili olarak çalışma yapılan en çok alan 23 adet tez ile bağımsız denetim sektörü olmuştur. Bağımsız denetim sektörünü, 9 adet tez ile anonim şirketler ve 7 adet tez ile de borsa İstanbul' da işlem gören şirketler takip etmektedir. 2006-2016 yılları arasında bağımsız denetimle ilgili ve erişime açık olarak 58 adet teze ulaşılmıştır. Tablo 10' da tez adedi sayısının 61 olmasının sebebi ise, tek bir tezde farklı çalışma alanları olduğu için, farklı olarak gruplandırılmasından kaynaklanmaktadır. Farklılık yaratan çalışma alanlarını gruplamadan önce, çalışma alanı ve tez sayısı aşağıda gösterilmiştir:

- A tezinin çalışma alanı: aracı kurumlar (tez adedi 1)
- B tezinin çalışma alanı: aracı kurumlar, bağımsız denetim sektörü ve borsa İstanbul' da işlem gören şirketler (tez adedi 1)
- C tezinin çalışma alanı: Bağımsız denetim sektörü (Tez adedi 21)
- D tezinin çalışma alanı: Bağımsız denetim sektörü ve bağımsız denetim raporu ilgilileri (Tez adedi 1)
- E tezinin çalışma alanı: Borsa İstanbul' da işlem gören şirketler (Tez adedi 6)

3. 6. TÜRKİYE'DE 2000-2016 YILLARI ARASINDA İÇ DENETİM ALANINDA YAYINLANAN LİSANSÜSTÜ TEZLERE YÖNELİK İÇERİK ANALİZİ

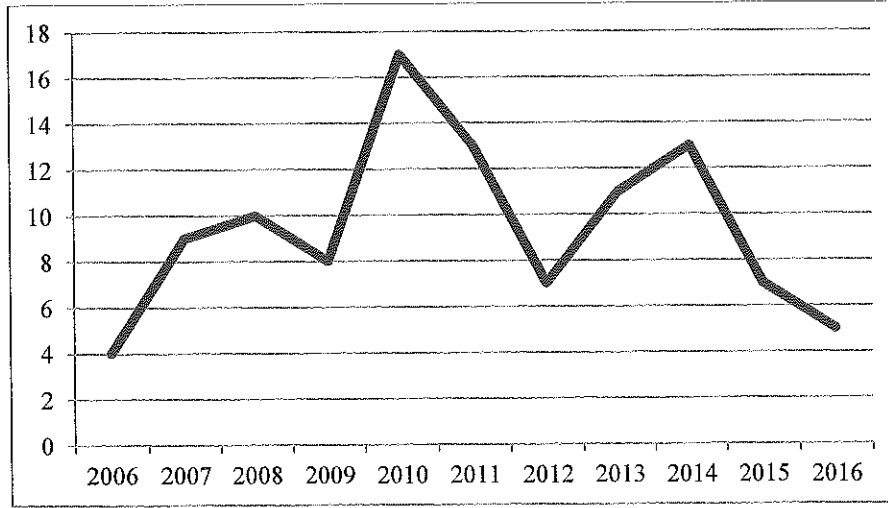
Aşağıda Türkiye’de 2000-2016 yılları arasında iç denetim alanında yayınlanan lisansüstü tezlere yönelik içerik analizi, tablolar ve şekiller ile gösterilmiştir.

Tablo 11: İç Denetimde Yayınlanan Tezin Tarihine Göre Dağılımı

Yıl	Tez Adedi
2006	4
2007	9
2008	10
2009	8
2010	17
2011	13
2012	7
2013	11
2014	13
2015	7
2016	5

Tablo 11’ de görüleceği üzere 2006 – 2016 yılları arasında iç denetim ile ilgili erişime açık olarak 104 adet tez yazılmıştır. Bu on yıllık süreç içerisinde en az tez yazılan yıl, 4 adet tez ile 2006 yılı olmuştur. İç denetim ile ilgili en çok tez yazılan yıl ise 17 adet tez ile 2010 yılı olmuştur ve bu yılı 13 adet tez ile 2011 ve 2014 yılları izlemiştir.

Şekil 8: İç Denetimde Yayınlanan Tezin Tarihine Göre Dağılımı Grafiği



Şekil 8’ den anlaşılabacağı üzere 2006 – 2016 yılları arasındaki tezler incelendiğinde azalan ve artan oranlı eğilimler göstermektedir.

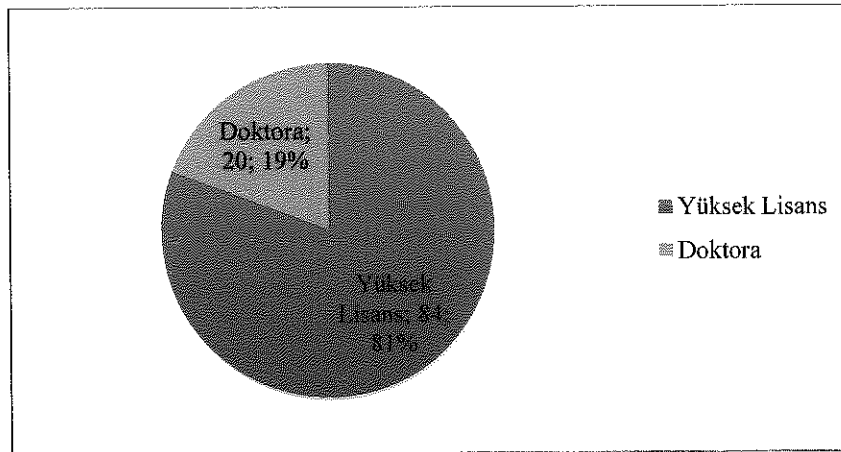
Tablo 12: İç Denetimde Yayınlanan Tezin Üniversiteye Göre Dağılımı

Üniversite	Tez Adedi
Adnan Menderes Üniversitesi	1
Abant İzzet Baysal Üniversitesi	1
Afyon Kocatepe Üniversitesi	1
Anadolu Üniversitesi	1
Bahçeşehir Üniversitesi	1
Celal Bayar Üniversitesi	1
Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	1
Başkent Üniversitesi	1
Çukurova Üniversitesi	1
Kilis 7 Aralık Üniversitesi	1
Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü	1
Okan Üniversitesi	1
Erciyes Üniversitesi	1
Galatasaray Üniversitesi	1
Harran Üniversitesi	1
İnönü Üniversitesi	1
Kadir Has Üniversitesi	1
İstanbul Bilgi Üniversitesi	1
Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi	1
KTO Karatay Üniversitesi	1
Kocaeli Üniversitesi	1
Muğla Üniversitesi	1
Nuh Naci Yazgan Üniversitesi	1
Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi	1
Pamukkale Üniversitesi	1

Uşak Üniversitesi	1
Yeditepe Üniversitesi	1
Zonguldak Karaelmas Üniversitesi	1
Ankara Üniversitesi	2
Atatürk Üniversitesi	2
Atılım Üniversitesi	2
Gaziosmanpaşa Üniversitesi	2
Kırıkkale Üniversitesi	2
Niğde Üniversitesi	2
Süleyman Demirel Üniversitesi	2
Sakarya Üniversitesi	2
Trakya Üniversitesi	2
Uludağ Üniversitesi	2
Yıldız Teknik Üniversitesi	2
Selçuk Üniversitesi	2
Dumlupınar Üniversitesi	3
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	3
İstanbul Üniversitesi	3
İstanbul Ticaret Üniversitesi	3
Dokuz Eylül Üniversitesi	5
Gazi Üniversitesi	6
Marmara Üniversitesi	29

Tablo 12’ de iç denetimde yayınlanan tezin üniversiteye göre dağılımı gösterilmiştir. 2006 – 2016 yılları arasında iç denetim ile ilgili olarak yazılan tezler incelendiğinde; Marmara Üniversitesi’ nin diğer üniversitelere göre sayısal ağırlığının fazla olduğu görülmüştür. Bu on yıl içerisinde en çok çalışmayı 29 adet tez ile Marmara Üniversitesi gerçekleştirmiş olup sırasıyla 6 adet tezle Gazi Üniversitesi ve 5 adet tezle de Dokuz Eylül Üniversitesi takip etmiştir. İç denetim ile ilgili olarak toplamda 47 tane üniversitede tez çalışması gerçekleştirilmiştir.

Şekil 9: İç Denetimde Yayınlanan Tezin Türüne Göre Dağılımı Grafiği



Şekil 9' daki verilerden ulaşılabacağı üzere 104 adet iç denetim tez çalışması gerçekleştirilmiş olup, % 19 oranıyla 20 adet doktora tezi ve % 81 oranıyla 84 adet yüksek lisans tezi yazılmıştır.

Tablo 13: İç Denetimde Üniversitelerin Doktora Tezine Göre Dağılımı

Üniversite	Tez Adedi
Anadolu Üniversitesi	1
Çukurova Üniversitesi	1
Erciyes Üniversitesi	1
Kocaeli Üniversitesi	1
Yeditepe Üniversitesi	1
Atatürk Üniversitesi	1
Ankara Üniversitesi	1
Dumlupınar Üniversitesi	1
İstanbul Üniversitesi	1
Dokuz Eylül Üniversitesi	1
Marmara Üniversitesi	10

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere, 2006-2016 yılları arasında iç denetimle ilgili olarak en çok doktora tez çalışmasını, 10 adet tez ile Marmara Üniversitesi gerçekleştirmiştir.

Tablo 14: İç Denetimde Üniversitelerin Yüksek Lisans Tezine Göre Dağılımı

Üniversite	Tez Adedi
Adnan Menderes Üniversitesi	1
Abant İzzet Baysal Üniversitesi	1
Afyon Kocatepe Üniversitesi	1
Bahçeşehir Üniversitesi	1
Celal Bayar Üniversitesi	1
Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	1
Başkent Üniversitesi	1
Kilis 7 Aralık Üniversitesi	1
Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü	1
Okan Üniversitesi	1
Galatasaray Üniversitesi	1
Harran Üniversitesi	1
İnönü Üniversitesi	1
Kadir Has Üniversitesi	1
İstanbul Bilgi Üniversitesi	1
Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi	1
KTO Karatay Üniversitesi	1
Muğla Üniversitesi	1
Nuh Naci Yazgan Üniversitesi	1
Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi	1
Pamukkale Üniversitesi	1
Uşak Üniversitesi	1

Zonguldak Karaelmas Üniversitesi	1
Ankara Üniversitesi	1
Atatürk Üniversitesi	1
Atılım Üniversitesi	2
Gaziosmanpaşa Üniversitesi	2
Kırıkkale Üniversitesi	2
Niğde Üniversitesi	2
Süleyman Demirel Üniversitesi	2
Sakarya Üniversitesi	2
Trakya Üniversitesi	2
Uludağ Üniversitesi	2
Yıldız Teknik Üniversitesi	2
Selçuk Üniversitesi	2
Dumlupınar Üniversitesi	2
İstanbul Üniversitesi	2
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	3
İstanbul Ticaret Üniversitesi	3
Dokuz Eylül Üniversitesi	4
Gazi Üniversitesi	6
Marmara Üniversitesi	19

Tablo 14’ de görüleceği üzere, 19 adet tez ile Marmara Üniversitesi en çok yüksek lisans tez çalışmasını gerçekleştiren üniversitedir. İkinci sırada ise, 6 adet tez ile Gazi Üniversitesi vardır. Bu üniversiteyi de 4 adet tez ile Dokuz Eylül Üniversitesi takip etmektedir.

Tablo 15: İç Denetimde Yayınlanan Tezin Anabilim Dalına Göre Dağılımı

Anabilim Dalı	Tez Adedi
Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi	1
Bankacılık ve Finans	1
Bilgisayar Mühendisliği	1
Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri	1
Dış Ticaret Eğitimi	1
Eğitim Bilimleri	1
Endüstri İlişkileri – İnsan Kaynakları	1
Gazetecilik	1
Para, Sermaye Piyasaları ve Finansal Kurumlar	1
İşletme Eğitimi	1
Kamu Yönetimi Ve Siyaset Bilimi	1
İşletme Yönetimi	1
Muhasebe ve Denetim	1
Bankacılık	4
İktisat	4
Maliye	9
Kamu Yönetimi	10
İşletme	64

Tablo 15’ ten görüleceği üzere, iç denetimde yayınlanan tezin anabilim dalına göre dağılımının büyük bir oranı İşletme Anabilim Dalı altında olduğu görülmüştür. İşletme Anabilim Dalı altında gerçekleştirilen tez sayılarının, diğer bilim dallarına göre sayıca fazla olmasının sebebi ise; İşletme Anabilim Dalı altında, birçok bilim dallarının olmasından kaynaklanmaktadır. İşletme Anabilim Dalı altında 64 adet tez çalışması yapılmıştır. İkinci sırada ise, 10 adet tez ile Kamu Yönetimi Anabilim Dalı gelmektedir.

Tablo 16: İç Denetimde Yayınlanan Tezde Kullanılan Yönteme Göre Dağılımı

Yöntem	Tez Adedi
Uygulama Örneği	34
Anket	33
İnceleme	26
Model Önerisi	3
Olay Çalışması	3
İstatistiki Analiz	2
Mülakat	2
Yüz Yüze Görüşme	2
Mülakat Formu	1
Saha Araştırması Modeli	1
Görüşme	1

İç denetimde yayınlanan tezde kullanılan yönteme göre dağılımı Tablo 16’ da gösterilmiştir. Görüleceği üzere, 34 adet tez ile en çok kullanılan yöntem, uygulama örneği olmuştur. İkinci sırada ise, 33 adet tez ile anket yöntemi gelmektedir. Anket yöntemini de, 26 adet tez ile inceleme yöntemi takip etmektedir. İç denetimde erişime açık olarak 104 adet teze ulaşılmıştır. Tablo 16’ daki tez sayısının 108 olmasının nedeni ise bazı tezlerde tek bir yöntem kullanılmamasından kaynaklanmaktadır. Birden fazla yöntemi olan tezler, kullanılan tezler diğer tezlerdeki yöntemlerin sayısına dahil edilmiştir. Dolayısıyla tez sayısında artış olmuştur.

Tablo 17: İç Denetimde Yayınlanan Tezin Çalışma Alanına Göre Dağılımı

Çalışma Alanı	Tez Adedi
Denetim Sektörü	1
Limited Şirket	1
Lise	1
Kobi	1
Futbol Kulübü	1
Sanayi Kuruluşları	1
Reel Sektör İşletmeleri	1
Yasal Düzenleme	1
Halka Açık Aile Şirketleri	1
Hayat Sigorta Şirketleri	2
Hastane	2
Holding	2
Otel	2
Aracı Kurumlar	4
Üniversite	6
Belediye	7
Borsa İstanbul’ da İşlem Gören Şirketler	7
Genel İşletme	9
Anonim Şirketler	10
Kamu Kuruluşları	21
Banka Sektörü	23

İç denetimde yayınlanan tezin çalışma alanına göre dağılımı Tablo 17’ de gösterilmiştir. Tablo 17’ den görüleceği üzere 2000-2016 yılları arasında iç denetim ile ilgili olarak çalışma yapılan en çok alan 23 adet tez ile banka sektörü olmuştur. Banka sektörünü, 21 adet tez ile kamu kuruluşları ve 10 adet tez ile de anonim şirketler takip etmektedir.

SONUÇ

Finansal tablolara olan güvenin gün geçtikçe azalması nedeniyle bilgi kullanıcıları denetime olan ilgi artmaktadır. Bu nedenle, bilgi kullanıcıları, güvenilir ve doğru bilgiye ulaşmak için denetimden faydalanarak doğru kararlar alıp yatırımlarını ise ona göre gerçekleştirmektedirler. Denetçiler, denetim çalışmalarını yürütmektedirler.

Bu araştırmanın amacı, Türkiye’ de 2000-2016 yılları arasında iç denetim ve bağımsız denetimle yayınlanan lisansüstü tezlerin zaman içerisindeki değişimlerini tespit etmektir. Gelecekte öğrencilere, yazacak oldukları tezlerdeki tez konusunu planlamada yol gösterecektir.

Özetleyici içerik analizi yöntemi, araştırmada kullanılan yöntemdir. Araştırmadaki tezlere, “ İç Denetim ” ve “ Bağımsız Denetim ” anahtar kelimelerini kullanarak ulaşılmıştır. Gelecekte öğrenciler, yüksek lisans ve doktora tez türünde yazılacak olan tezlerde bağımsız denetim ve iç denetimle ilgili olarak değişik metodolojik sınıflamalar kullanabilir veya makale taraması da yapabilir.

2006-2016 yılları arasında bağımsız denetimde yayınlanan tezin tarihine göre dağılımı ve iç denetimde yayınlanan tezin tarihine göre dağılımı incelendiğinde, her iki denetim içinde 2010 yılında diğer yıllara göre daha çok tez çalışmasının yapıldığı tespit edilmiştir. 2010 yılında, bağımsız denetimde 8 adet tez çalışması yapılırken, iç denetimde ise 17 adet tez çalışması yapılmıştır. Görüleceği üzere, 2010 yılında iç denetim alanında daha çok tez çalışması yapılmıştır. Genel olarak her iki denetim içinde, 2006-2016 yılları arasındaki tezler incelendiğinde azalan ve artan oranlı eğilimler göstermekte olduğu gözlenmiştir.

On yıllık süreç içerisinde, bağımsız denetimde yayınlanan tezin üniversiteye göre dağılımı ve iç denetimde yayınlanan tezin üniversiteye göre dağılımı incelendiğinde, her iki denetim içinde en çok tez çalışması yapılan üniversitenin Marmara Üniversitesi olduğu ortaya çıkmıştır. Marmara Üniversitesi’ nde bağımsız denetimle ilgili olarak 11 adet tez çalışması yapılırken, iç denetimle ilgili olarak da 29 adet tez çalışması gerçekleştirilmiştir. Görüleceği üzere, Marmara Üniversitesi’ nde iç denetim alanında daha çok tez çalışması gerçekleştirilmiştir.

Araştırmadaki bağımsız denetimde yayınlanan tezin türüne göre dağılımı grafiği ve iç denetimde yayınlanan tezin türüne göre dağılımı grafiği incelendiğinde, her iki denetim içinde yüksek lisans tezlerinin, doktora tezlerine göre sayısal ağırlığının fazla olduğu tespit edilmiştir. Bağımsız denetimde üniversitelerin yüksek lisans tezine göre dağılımı ve iç denetimde üniversitelerin yüksek lisans tezine göre dağılımı incelendiğinde, her iki denetim içinde Marmara Üniversitesi en çok yüksek lisans çalışması gerçekleştiren üniversite olduğu görülmüştür.

On yıllık süreç içerisinde, bağımsız denetimde yayınlanan tezin anabilim dalına göre dağılımı grafiği ve iç denetimde yayınlanan tezin anabilim dalına göre dağılımı incelendiğinde, her iki denetim içinde işletme anabilim dalının, diğer anabilim dallarına oranla sayısının fazla olduğu görülmüştür.

KAYNAKÇA

Aikins, Stephen Kwamena. “ Government Internal Audits: The Determinants of Quality Supervisory Review of Audit Documentation ” , International Journal of Public Administration, 2013, pp. 673-685.

Akyel, Recai. “ Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi ” , **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 19, Sayı: 3, 2010, ss. 1-22.

Anıl Keskin, Duygu. **İç kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme**, Beta Basım, İstanbul, 2006.

Aslan, Bayram. “ Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim ” , **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 77, ss. 63-86.

Ataman, Ümit, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt. **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, Ocak 2001.

Azaltun, Murat. **Otel İşletmelerinde İç Kontrol**, T. C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 1075, Turizm ve Otel İşletmeciliği Yüksekokulu Yayınları, No: 1, Eskişehir, 1999.

Başpınar, Ahmet.“ Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu ” , **Maliye Dergisi**, Sayı: 151, Temmuz - Aralık 2006, ss. 23-42.

Bilge, Semih ve Murat Kiracı. **Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler (Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma)** , Gazi Kitabevi, Ankara, 2010.

Bozdoğan, Tunga. **Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol (Bağımsız Denetçilerin Algıları ve Hazır Oluşları Üzerine Bir Araştırma)** , Detay Yayıncılık, Ankara, 2014.

Bozkurt, Paşa. “ Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler ” , **Denetışim Dergisi**, 2013/12, ss. 56-62.

Cömert, Nuran. “ İşletmelerde Kontrol ve Denetim Kavramlarının Doğru Kullanılması Amacına Yönelik Kavramsal Bir İnceleme ” , **Marmara Business Review**, Cilt:1, Sayı: 1, Haziran 2016, ss. 1-20.

Çelik, Aytekin. **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.

Demirbaş, Mahmut. “ İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler ” , **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 4, Sayı: 7, Bahar 2005/ 1, ss. 167-188.

Demirkan, Şefika. **Denetim**, İlkem Ofset Yayıncılık, İzmir, 2007.

Erdoğan, Melih. **Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı**, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mart 2006.

Erdoğan, Simay. **İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç kontrol Modeli Önerisi**, Yayın No: 2799, Ankara, 2009.

Ersoy, Ayten, Süleyman Uyar ve Emre Cengiz. “ Türkiye’de Denetim Mesleğinin Uluslararası Eğitim Standartları-8 Açısından Değerlendirilmesi ” , **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Nisan 2009, ss. 1-18.

Eşkazan, Ali Rıza. “ İç Denetimin Değişen Dünyasında İç Denetçiler ” , **İç Denetim Dergisi**, Sayı: 6, Kış 2003, ss. 32-33.

Eşkazan, Ali Rıza. “ Sektör Reel, ya İç Denetim ? ” , **İç Denetim Dergisi**, Sayı: 4, Yaz 2002, ss. 24-25.

Gönen, Seçkin. “ İç Denetim Faaliyetlerinde Etkinliğin ve Verimliliğin Sağlanmasında Karşılaşılan Sorunlar ” , **Verimlilik Dergisi**, 2005/ 4, ss. 47-60.

Gönen, Seçkin. “ Bağımsız Denetimde Çalışma Kağıtlarının 230 No’lu Türkiye Denetim Standardı Açısından İncelenmesi ” , **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 7, 2016, ss. 1792-1808.

Gönen, Seçkin ve Muhsin Çelik. “ Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İç Denetim ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Ortaklığı ” , **Ege Akademik Bakış Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2005, ss. 41-46.

Gücenme, Ümit. **Muhasebe Denetimi**, Aktüel Yayınları, İstanbul, Kasım 2004.

Güçlü, Faruk. **Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler**, 3. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, 2008.

Gürbüz, Hasan. **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995.

Güredin, Ersin. Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM’ lere Yönelik İlkeler ve Teknikler, 12. Baskı, Arıkan Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2008.

Güredin, Ersin. **Denetim**, 8. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, Ağustos 1998.

Haftacı, Vasfi. **Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2011.

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, **İç Denetime Genel Bir Bakış**, Nisan 2015,

http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic_denetim_2015.pdf ,
(28.09.2017) , ss. 1-63.

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, **Kobi' lerde İç Denetim İçin**
Pratik Bilgiler, Nisan 2013,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic%20denetim.pdf> ,
(28.09.2017) , ss. 1-42.

Kalkınoglu, Mehmet. “ İç Kontrol Sistemi ” , **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 265,
Eylül 2003, ss. 70-78.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, <http://www.kgk.gov.tr> ,
(08. 11. 207) .

Karacan, Sami ve Rahmi Uygun. Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası
Denetim Standartları İle Uyumlu Denetim Ve Raporlama, Umuttepe Yayınları,
Kocaeli, Mayıs 2012.

Karakelleoğlu, Mehmet İlker, Seçkin Gönen ve Mithat Rasgen. “ Determination Of
Risks In Risk Based Internal Auditing Approach And A Sample Case Study ” , **The
Journal of Academic Social Science**, Yıl: 5, Sayı: 51, Ağustos 2017, ss. 380-393.

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

Kardeş Selimoğlu, Seval ve Gül Yeşilçelebi. “ Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim
Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma ” , **Muhasebe ve
Finansman Dergisi**, Ekim/ 2014, ss. 27-52.

Kardeş Selimoğlu, Seval, Mehmet Özbirecikli, Şaban Uzay, Ganite Kurt, Ali Alagöz
ve Serap Yanık. **Muhasebe Sistemi**, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.

Kaval, Hasan. **Muhasebe Denetimi** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.

Kaya, Ünzüle. “ İç Denetim - İç Kontrol İlişkisi ” , **Dayanışma Dergisi**, Haziran 2006/ 91, ss. 72-76.

Kepekçi, Celal. **Bağımsız Denetim**, 3. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1998.

Kepekçi, Celal. **İç Kontrol Sistemi**, Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları: 6, Ankara, 1994.

Kızılboga, Ruveyda ve Filiz Özşahin. “ Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine Ve İç Denetçilere Katkısı ” , **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 2, 2013, ss. 220-236.

Koçak, Süleyman Yaman ve Tamer Kavakoğlu. “ İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma ” , **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 77, ss. 119-148.

Kurnaz, Niyazi ve Tansel Çetinoğlu. **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, Mayıs 2010.

Memiş, Mehmet Ünsal. “ Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar ” , **Mali Çözüm Dergisi** İSMMMO Yayın Organı, Sayı: 85, Ocak - Şubat 2008, ss. 75-91.

Memiş, Mehmet Ünsal. “ Türkiye’deki İç Denetim Profiline Belirlenmesine İlişkin Bir Araştırma ” , **Ç. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1, 2007, ss. 461-478.

Morrill Cameron, and Janet Morrill. “ Internal Auditors And The External Audit: A Transaction Cost Perspective ” , **Managerial Auditing Journal**, 2003, pp. 490-504.

N. Yereli, Ayşe ve Burak Özdoğan. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Manisa, Ekim 2009.

Oksay, Suna ve Onur Acar. **Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim**, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları - 9, Yayın No: 23, İstanbul, Ocak 2007.

Okur, Yaşar. **Türkiye’de Kamu Denetimi Değişim Süreci ve Performans Denetimi**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Nisan 2007.

Önder, M. Fahrettin. **Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu**, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2008.

Özbek, Cevdet Yiğit. **Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı: Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Değerlendirme**, Pelikan Tıp ve Teknik Kitapçılık, Ankara, Ekim 2012.

Özbek, Çetin. **İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi İç Kontrol**, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Cilt No:1, Yayın No: 3, İstanbul, Ekim 2012.

Parlak, Müslüm. “ İç Denetçi İle İç Denetim Raporları Arasındaki İlişkinin Ekonometrik Analizi ” , **Denetışim Dergisi**, 2011/ 6, ss. 62-70.

Sağlar, Jale ve Koray Tuan. “ İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri ” , **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 18, Sayı: 1, 2009, ss. 343- 358.

Salehi, Mahdi, Ali Mansoury and Zhila Azary. “ Audit Independence and Expectation Gap: Empirical Evidences from Iran ” , **International Journal of Economics and Finance**, Vol. : 1, No. : 1, February 2009, pp. 165-174.

Taş, Oktay ve Cem Niyazi Durmuş. **SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim**, Alfa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, Haziran 2008.

Tek, Nergis. **Finansal Muhasebeye Giriş ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları**, 2. Baskı, Birleşik Matbaacılık, İzmir, Mart 2011.

Toroslu, M. Vefa. **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2014.

Tufan, Mehri ve Mustafa Görün. “ Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi ” , **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 89, Nisan - Haziran 2013, ss. 115-135.

Türedi, Hasan, Ümmügülsüm Zor ve Filiz Gürbüz. “ Risk Odaklı İç Denetim ” , **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan 2015, ss. 1-20.

Uluslararası İç Denetim Standartları,
<http://www.tide.org.tr/uploads/UMUC-2017-updated.pdf> , (17.08.2017) , ss. 1-29.

Ulusoy, Yasin. **Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim (12.06.2006 tarihinde yayınlanan Seri X No: 22 sayılı “ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğe ” uygun olarak hazırlanmıştır)** , Seçkin Yayıncılık, Ankara, Şubat 2007.

Usul, Hayrettin. **TMS Ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim**, 2. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, 2015.

Uyar, Süleyman. **İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.

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

Uzay, Şaban. **Reel Sektörde İç Denetim Uygulamaları: Tespit ve Öneriler**, Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği, Yayın No. TÜSİAD-T/2010-05/501, İstanbul, Mayıs 2010.

Uzun, Ali Kamil ve Gürdoğan Yurtsever. “ Yeni Türk Ticaret Kanunu’ na Hazırlık ve Uyum Sürecinde İç Denetimin Rolü ve Katma Değeri ” , **İç denetim Dergisi**, Sayı: 29, Bahar-Yaz 2011, ss. 24-26.

Uzun, Ali Kamil, Gürdoğan Yurtsever, Dr. Engin Ergüden, A. Murathan Bayrı, Serkan Ersoy ve Doğan Aktay. “ Tide Bünyesinde İç Denetim Konulu Akademik Tez Veri Tabanı Oluşturulmasına Yönelik Bir Çalışma ” , **Akademik Forum 2010**, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No: 2, İstanbul, 2010.

Yereli, Ayşe. **Türkiye’ de Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bağımsız Denetim Sistemi Ve Kalite Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, Ankara, Mart 2016.

Yılcı, Münevver, Birol Yıldız ve Murat Kiracı. **Türkiye Bağımsız Denetim Standartları İle Uyumlu Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, 2016.

Yılcı, F. Münevver. **İç Denetim Türkiye’ nin 500 Büyük Sanayii İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, 2. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Eylül 2006.

Yurtsever, Gürdoğan. **Bankacılığımızda İç Kontrol**, Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No: 256, İstanbul, Nisan 2008.

Yurtsever, Gürdoğan. “ İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu ” , **İç Denetim Dergisi**, Sayı: 21, Kış 2008, ss. 44-51.

Yurtsever, Gürdoğan. **Teftişten İç Denetime Banka Müfettişliği**, Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No: 265, İstanbul, Kasım 2009.