

**T.C.  
OKAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ  
DENETİMLE İLİŞKİSİ VE BİR ÖRNEK ÇALIŞMA (HALKA  
AÇIK ŞİRKETLER)**

**Rifat DURUKAN**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN**

**Yrd. Doç. Dr. Turgay MÜNYAS**

**İSTANBUL, Haziran 2017**

**T.C.  
OKAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ  
DENETİMLE İLİŞKİSİ VE BİR ÖRNEK ÇALIŞMA (HALKA  
AÇIK ŞİRKETLER)**

**Rifat DURUKAN  
( 142008173 )**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN  
Yrd. Doç. Dr. Turgay MÜNYAS**

**İSTANBUL, Haziran 2017**

**T.C.**  
**OKAN ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ  
DENETİMLE İLİŞKİSİ VE BİR ÖRNEK ÇALIŞMA (HALKA  
AÇIK ŞİRKETLER)**

**Rifat DURUKAN**  
**( 142008173 )**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih:**

**Tezin Savunulduğu Tarih:**

**Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Turgay MÜNYAS** \_\_\_\_\_

**Diğer Jüri Üyeleri : XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX** \_\_\_\_\_

**: XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX** \_\_\_\_\_

**İSTANBUL, Haziran 2017**

# İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER .....	i
ÖZET .....	v
ABSTRACT.....	vi
KISALTMALAR .....	vii
TABLolar DİZİNİ.....	viii
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ .....	1
1.1. TÜRK TİCARET KANUNUNA GÖRE HALKA AÇIK ŞİRKET .....	2
1.1.1. Halka Arz Kavramı.....	2
1.1.2. Hisse Senedinin İşlem Görmesi.....	3
1.1.3. Halka Arzın Şekli .....	4
1.1.4. 6102 Sayılı TTK'Nın Anonim Şirketlere Getirdiği Yenilikler....	5
BÖLÜM 2. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİME İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE .....	7
2.1. KONTROL KAVRAMI.....	7
2.2. İÇ KONTROL KAVRAMI .....	8
2.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	9
2.4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ .....	12
2.5. İÇ KONTROL SİSTEMİ KURULURKEN DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN UNSURLAR .....	14
2.5.1. Risk Faktörü .....	14
2.5.2. Maliyet Faktörü.....	15
2.6. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI.....	16
2.7. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN UNSURLARI.....	16
2.7.1. Kontrol Ortamı.....	17
2.7.2. Risk Değerleme.....	18
2.7.3. Kontrol Faaliyetleri.....	18

2.7.4. Bilgi ve İletişim .....	19
2.7.5. İzleme .....	20
<b>2.8. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TEMEL İLKELERİ .....</b>	<b>20</b>
2.8.1. Görevlerin Ayrımı.....	21
2.8.2. Yetkilendirme .....	21
2.8.3. Belge ve Kayıt Düzeni .....	22
2.8.4. Fiziki Koruma .....	22
2.8.5. Bağımsız Mutabakat .....	22
<b>2.9. İÇ DENETİM KAVRAMI.....</b>	<b>23</b>
<b>2.10. İÇ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ .....</b>	<b>23</b>
<b>2.11. İÇ DENETİMİN ÖNEMİ .....</b>	<b>25</b>
<b>2.12. İÇ DENETİMİN AMACI .....</b>	<b>27</b>
<b>2.13. İÇ DENETİMİN UNSURLARI .....</b>	<b>28</b>
<b>2.14. İÇ DENETİMİN KAPSAMI .....</b>	<b>28</b>
<b>2.15. İÇ DENETİMİN UYGULANMA NEDENLERİ.....</b>	<b>30</b>
<b>2.16. İÇ DENETİMDE SORUMLULUK VE YETKİLENDİRME.....</b>	<b>30</b>
2.16.1 İç Denetçi.....	30
2.16.1.1. İç Denetçinin Sahip Olması Gereken Özellikler .....	31
2.16.1.2. İç Denetçinin Görevleri .....	32
2.16.2. İç Denetim Komitesi.....	34
<b>BÖLÜM 3. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE İÇ KONTROL VE İÇ</b>	
<b>DENETİM .....</b>	<b>36</b>
<b>3.1. BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ ..</b>	<b>36</b>
<b>3.2. BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ KONTROL .....</b>	<b>38</b>
3.2.1. Denetim İşlevi .....	38
3.2.2. Denetim İhtiyacını Ortaya Çıkaran Nedenler .....	39
3.2.2.1. Çıkar Çatışmaları .....	40
3.2.2.2. Muhasebe Sistemlerinin Karmaşıklığı.....	41
3.2.2.3. Güvenilir ve Doğru Bilgi İhtiyacı .....	41
3.2.2.4. Diğer Nedenler .....	42

3.2.3. Denetim ve Bağımsız Denetim Kavramı .....	42
3.2.4. Bağımsız Denetim, İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi .....	44
<b>3.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>45</b>
3.3.1. Bağımsız Denetçilerin İç Denetçilerden Yararlanması .....	46
3.3.2. İç Kontrol ve Bağımsız Denetim Arasındaki ilişki.....	47
3.3.3. Denetim Süreci .....	48
3.3.4. Bağımsız Denetimde İç Kontrolün İncelenmesi ve Değerlendirilmesi .....	49
3.3.5. Bağımsız Denetimde İç Kontrolün İncelenme Nedenleri .....	50
3.3.6. İç Denetimin Tanınması Değerlendirilmesi .....	51
3.3.6.1. Uluslararası Denetim Standartlarına Göre İç Denetimin Tanınması .....	52
3.3.6.2. Bağımsız Denetçinin iç Kontrol Sistemini Tanıma Yöntemleri .....	53
3.3.7. İç Kontrolün Ön Değerlendirilmesi.....	54
3.3.8. İç Kontrol Sistemin Etkinliğin Test Edilmesi.....	56
3.3.8.1. Uygunluk Testleri .....	57
3.3.8.2. Maddilik Testleri .....	57
3.3.9. Bağımsız Denetçinin Bilgi Toplama Yöntemleri .....	58
3.3.9.1. Not Alma Yöntemi .....	59
3.3.9.2. Akış Şemaları Yöntemi .....	60
3.3.9.3. Anket Yöntemi .....	61
3.3.10. İç Kontrol Sisteminin Son Değerlemesi.....	61
3.3.11. İç Kontrol Eksikliklerinin Bildirilmesi .....	62
<b>3.4. BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN İÇ KONTROL .....</b>	<b>63</b>
3.4.1. İç Kontrolün Bağımsız Denetim Açısından Önemi.....	64
3.4.2. İç Kontrolün Bağımsız Denetim Sürecine Genel Olarak Etkileri .....	64
3.4.3. Bağımsız Denetim Sürecinin Planlanmasında İç Kontrol.....	65

3.4.4. Hata ve Hileleri Önlemede Bağımsız Denetim İç Kontrol İlişkisi .....	66
3.4.5. Bağımsız Denetim Sürecinde Güvenilir Mali Tablolar ve İç Kontrol .....	67
3.4.6. Bağımsız Denetim Sürecinde, Denetim Süresi ve Güvenilir Kanıtlar .....	68
<b>BÖLÜM 4. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN, BAĞIMSIZ DENETİMLE İLİŞKİSİNİN İNCELENMESİ.....</b>	<b>70</b>
4.1. YÖNTEM .....	70
4.2. KAPSAM VE SINIRLILIKLAR .....	70
4.3. VERİ TOPLAMA TEKNİĞİ .....	71
4.4. HİPOTEZLER.....	72
4.5. ARAŞTIRMAYA KATILAN İŞLETMELERİN DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERİNE İLİŞKİN BULGULAR .....	73
<b>SONUÇLAR VE ÖNERİLER .....</b>	<b>91</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>96</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>102</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>105</b>

## ÖZET

### İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ DENETİMLE İLİŞKİSİ VE BİR ÖRNEK ÇALIŞMA (HALKA AÇIK ŞİRKETLER)

Denetim ve kontrol kavramları her ne kadar bir arada anılıyor olsa da faaliyetlerinin yanı sıra amaçları da birbirinden tamamen farklıdır. Denetime ilişkin faaliyetler gene olarak muhasebe ile ilgilendirken kontrole ilişkin faaliyetler muhasebe ile birlikte işletmenin bütün faaliyetleri ile ilgilenmektedir. Denetim ve kontrol kavramları arasındaki en önemli farklılık; denetime ilişkin faaliyetler, işletmelerden bağımsız bir biçimde yürütülürken kontrole faaliyetleri ise, işletme yönetimine bağlı bir biçimde yürütülmektedir. Bir diğer farklılık ise ilgilendikleri alan ve hedefledikleri amaç olarak karşımıza çıkarken; Denetim faaliyetleri işletmenin ürettiği finansal tabloların dürüstlüğü ve güvenilirliği konusunda inceleme ve değerlendirmeler yapmakta olup; kontrol faaliyetleri ise, işletmelerin tüm faaliyetlerine ilişkin inceleme ve değerlendirmeler yapmaktadır.

Denetim ve kontrol faaliyetlerinin temel amaç ve işlevlerinin birbirinden farklı olmasına rağmen birbirlerinden ayrılmaları mümkün değildir. Bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten denetçi işletmede bir sistem olarak bulunana iç kontrol mekanizmasından en yüksek seviyede faydalanmaya çalışmaktadır. Zira iç kontrol faaliyetlerinin güvenilir, etkin ve fonksiyonel olması bağımsız denetim faaliyetlerinin kapsamını belirlemekte ve zaman ve maliyet açısından önemli tasarruf sağlamaktadır.

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



# **ABSTRACT**

## **INDEPENDENT CONTROL RELATIONSHIP AND INTERPRETATION OF INTERNAL CONTROL AND INTERNAL AUDIT SYSTEM (RING OPEN COMPANIES)**

Audit and control concepts even though activity, although it is known together as well as purpose is completely different from each other. As for the control activities relating to control activities when dealing with gene accounting accounting is involved in all activities of the enterprise with. The most important differences between auditing and control; the activities related to the control, the execution of the control activities in a format that is independent of the enterprise is carried out depending on the management of the business. Another difference is that they're interested in the field, and achieve the goal as; Control the integrity of the financial statements produced by the business activities and is doing the review and assessments about reliability; control activities, investigation and evaluation of all activities of enterprises.

The main purpose of the audit and control activities and functions are different from each other, although it is not possible to leave from each other. Carrying out independent audit activities as a system of internal control is found in the controller's operating mechanism has been working to take advantage of the highest level. Because internal control is effective and functional activities of reliable, independent auditing to determine the scope of activities and provides significant savings in terms of time and cost.

**Key Words:** Internal Audit, Internal Control, Independent Auditing

## KISALTMALAR

<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devleti
<b>AICPA</b>	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
<b>ASB</b>	: Denetim Standartları Kurulu
<b>COSO</b>	: Sponsor Organizasyonlar Komitesi (The Committee of Sponsoring Organizations)
<b>FCPA</b>	: Dış Ülkelerde İş Ahlakına Aykırı Davranışlar Yasası (Foreign Corrupt Practices Act)
<b>IIA</b>	: İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors)
<b>PTT</b>	: Posta ve Telgraf Teşkilatı
<b>SAS</b>	: Consideration of the internal Control Structure in a Financial Statement Audit
<b>SEC</b>	: Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu
<b>SOX</b>	: Sarbanes-Oxley Yasası
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu

# TABLolar DİZİNİ

<b>Tablo No</b>	<b>Sayfa No</b>
<b>Tablo 4.1.</b> İşletmede Hangi Unvan ile Görevlerinizi Sürdürmektesiniz Sorusuna Alınan Cevapların Dağılımı.....	73
<b>Tablo 4.2.</b> Denetim Mesleğinde Geçen Deneyim Süreniz Nedir Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	74
<b>Tablo 4.3.</b> Gerçekleştirdiğiniz Denetim Faaliyetleri Dışında, İşletmelere Başka Konularda da Yardımcı Oluyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	74
<b>Tablo 4.4.</b> Denetlediğiniz İşletmeler Bağımsız Denetime Önem Veriyor Mu Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	75
<b>Tablo 4.5.</b> Denetlediğiniz İşletmelerde Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Mevcut Mudur Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	77
<b>Tablo 4.6.</b> İç Kontrol Sistemi Yıl İçerisinde İncelenip Değerlendiriliyor Mu? Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	78
<b>Tablo 4.7.</b> Bağımsız Denetim Faaliyetlerini Gerçekleştirdiğiniz İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerini İnceleyerek Değerlendiriyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	79
<b>Tablo 4.8.</b> Denetlenen İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerinde Eksiklikler ya da Zayıflıklar Tespit Ettiğinizde, Bu Konuları İşletme Yönetimine Bildirerek Önerilerde Bulunuyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	81
<b>Tablo 4.9.</b> İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerini İncelemenin ve Değerlendirmenin Bağımsız Denetim Çalışmalarına Katkısı Olduğunu Düşünüyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	82

<b>Tablo 4.10.</b> Etkin Bir Biçimde İşleyen İç Kontrol Sistemi Mevcut Olan İşletmelere Yapılan Denetimlerde Zaman ve Maliyet Tasarrufu Sağlanacağını Düşünüyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	83
<b>Tablo 4.11.</b> Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından Çalışma Alanı Standartları İçerisinde Yer Alan “İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi” Standardını Yeterli Buluyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	84
<b>Tablo 4.12.</b> Sermaye Piyasası Kurulu’nun Bağımsız Denetim ile Alakalı Yasal Düzenlemelerinde Yer Alan İç Kontrol ile İlgili Açıklamaları Yeterli Buluyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	85
<b>Tablo 4.13.</b> İç Denetim Departmanı Mevcut Olan İşletmelerde, Yaptığınız Denetimler Esnasında İç Denetçiler İle İş Birliği Sağlanabiliyor mu? Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	86
<b>Tablo 4.14.</b> Yaptığınız Denetim Çalışmalarında, İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanıyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	87
<b>Tablo 4.15.</b> Sizce Türkiye’de İşletmelerde Etkin İç kontrol Sistemi Kurulması Yasal Düzenlemeler İle Zorunlu Hale Getirilmeli Midir Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	87
<b>Tablo 4.16.</b> Sizce Bağımsız Denetimde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Konusunda, Bağımsız Denetçilere Verilen Sorumlulukların Arttırılması Gerekli Midir Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	89
<b>Tablo 4.17.</b> İç Denetçilerin Yaptığı Çalışmaların İşletme Yönetiminden Bağımsız ve Tarafsız Bir Şekilde Yapılabileceğine İnanıyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı.....	89
<b>Tablo 4.18.</b> İşletmelerde Etkin Bir Şekilde İşleyen İç Kontrol Sisteminin ve Güvenilir Bir İç Denetim Departmanının Bulunmasının, Hata ve Hile Olma Olasılığını Azaltacağına ve Dolayısı ile Bağımsız Denetim Raporunda da İşletme Hakkında Yanlış	

Görüş Bildirme İhtimalini Düşüreceğine İnanıyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların  
Dağılımı.....91



# BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Küreselleşme olgusu ile birlikte özellikle ekonomi dünyasında ortaya çıkan gelişmeler doğrultusunda, teknoloji alanındaki yenilikler, rekabet şartlarındaki değişim ve sermaye piyasalarındaki sınırların ortadan kalkması sonucunda ekonomilerin merkezi aktörü olan işletmeler de ortama uyum sağlamış, hacimlerini genişletmiş ve uluslararası ticaret yapar duruma gelmişlerdir. Bu durum aynı zamanda işletmelerin iş süreç ve faaliyetlerini daha karmaşık bir hale getirmiştir. Yaşanan gelişmeler aynı zamanda işletmelerin zayıf ve güçlü yanlarını ortaya çıkartırken; en önemli sorun işletme yönetimlerinin işletme faaliyetlerindeki hakimiyetlerinin azalması olmuştur. Yapılar daha karmaşık hale geldikçe işleme varlıklarının riskler ile karşı karşıya kalma olasılıkları artmıştır. Yakın zamanda yaşana muhasebe ve şirket skandalları bu açıklamalara en önemli örnekleri teşkil etmektedir. Tüm bu gelişme ve yaşananlar iç kontrol sistemlerine duyulan gereksinimi çok daha net bir şekilde ortaya koymuş aynı zamanda da bağımsız denetim faaliyetleri ve denetçilere de önemli ek sorumluluklar yüklemiştir.

İç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin bağımsız denetim faaliyetlerine etkisinin incelenmesinin çalışılacağı tezimizde halka açık şirketlerden anonim şirket kavramı açıklandıktan sonra iç kontrol sistemi hakkında genel bilgiler başlığı altında iç kontrol kavramı, iç kontrol sisteminin tarihsel gelişimi, iç kontrol sisteminin önemi, amaçları, unsurları ve temel ilkeleri üzerinde durulacaktır. Bir sonraki bölümde ise iç denetim hakkında genel bilgiler başlığı altında iç denetim kavramı, iç denetimin tarihsel gelişimi, iç denetimin amacı, önemi, amacı, unsurları, kapsamı, uygulanma nedenleri, etik ilkeleri ve iç denetimde sorumluluk ve yetkilendirmeye ilişkin açıklamalara yer verildikten sonra bağımsız denetim ile iç kontrol sistemi ve iç denetim sistemleri arasındaki ilişkiler açıklanmaya çalışılacaktır.

## **1.1. TÜRK TİCARET KANUNUNA GÖRE HALKA AÇIK ŞİRKET**

Türk Ticaret Kanuna göre “Anonim Şirket” bir sermaye şirketi türüdür. Türk Ticaret Kanunu anonim şirketi Sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız mal varlığıyla sorumlu bulunan şirket” olarak ifade etmiştir (6102 TTK mad.329/1). TTK 337. Maddede kurucu kavramını düzenleyerek anonim şirketlerin kuruluş işlemlerine ilişkin görevleri kurucular olarak ifade edilen ortaklara yüklemiştir. Zira anonim şirketler hem büyük sermayeler ile kurulmasından ötürü hem kuruluş özellikleri gereği hem de hukuki özellikleri gereği bazı işlemlerin yürütülmesi zorlaşmaktadır (6102 TTK mad.337/1-2).

### **1.1.1. Halka Arz Kavramı**

Halka arz, bir ortaklığın kaynak ihtiyacını karşılamada başvurduğu alternatif bir finansman yöntemidir (Akbulak, 2004: 95).

SPK'nunun 3. maddesinin (c) bendine göre, halka arz,

- i. Sermaye piyasası araçlarının satın alınması için her türlü yoldan halka çağrıda bulunulmasını;
- ii. Halkın bir anonim ortaklığa katılmaya veya kurucu olmaya davet edilmesini;
- iii. Hisse senetlerinin borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda devamlı işlem görmesini;
- iv. SPK'na göre halka açık anonim ortaklıkların sermaye artırımları dolayısıyla paylarının veya hisse senetlerinin satışını ifade etmektedir.

SPK'nunda 3794 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önce, halka arzın tanımına sadece sermaye piyasası araçlarının satın alınması için her türlü yolda halka çağrıda bulunulması ile halkın bir anonim ortaklığa katılmaya veya kurucu olmaya davet edilmesi halleri girmekte idi. Hisse senetlerinin borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda devamlı işlem görmesi hali ile SPK'na göre halka açık anonim ortaklıkların sermaye artırımları dolayısıyla paylarının veya hisse senetlerinin satışı hali ise 3794 sayılı Kanun değişikliği ile SPK'na entegre edilmiştir. Halka arz satım modeli de halka arz

edilmeksizin satış modelinde olduğu gibi hem birinci el hem de ikinci el piyasalarında uygulanabilen bir satım modelidir (Tekinalp, 1982: 22).

### **1.1.2. Hisse Senedinin İşlem Görmesi**

Hisse senedinin borsa veya teşkilatlanmış sair piyasalarda devamlı işlem görmesi hali, SPK'na 3794 sayılı Kanun ile getirilen değişiklik ile eklenmiş bulunmaktadır. 3794 sayılı Kanun'un gerekçesinde, hisse senetlerinin borsa ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmesinin halka arz tanımına alınmasına gerekçe olarak; hisse senetlerinin satın alınması için çağrıda bulunmayan, bu nedenle de daha önce Kurul'dan halka arz izni almamış olan ortaklıkların hisse senetlerini borsaya kote ettirmelerinin mümkün bulunmaması gösterilmiştir. Ayrıca, söz konusu piyasaların aleni (açık) piyasalar olarak çok sayıda alıcı ve satıcıyı karşı karşıya getirmelerinin halka arz yönünde karine oluşturması gerektiği ifade edilmektedir.

Bu düzenleme, ihraççıların sermaye piyasası araçlarının borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda devamlı olarak işlem görmeye başlaması halinde, söz konusu ortaklıkları da SPK kapsamı altına alarak yatırımcının korunması ilkesine etkinlik kazandırmaktadır.

“Devamlı işlem görme” kriteri, ilgili sermaye piyasası aracının hangi sıklıkta piyasada işlem göreceği sorusunu da beraberinde getirmektedir. Öğretide genel kabul gören görüşe göre, borsada işlem görmesi yasaklanmamış olan menkul kıymetlerin devamlı işlem gördüğü ilkesi benimsenmiş bulunmaktadır (Ayoğlu, 2008: 80).

SPK'nun 11'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, devamlı işlem görme kavramının uygulamasına açıklık getirilmiştir. Anılan hükme göre, “Kurul'ca yapılan incelemelerde, SPK'na tabi ortaklıkların menkul kıymetlerinin ikinci el piyasasının olduğu anlaşıldığı takdirde, Kurul, doğrudan ya da dolaylı ortak sayısını veya bilanço büyüklüğünü dikkate alarak bu ortaklıkların menkul kıymetlerine borsada işlem görme şartı getirebilir” (Tekinalp, 1982: 22).



### 1.1.3. Halka Arzın Şekli

İhraççılar, ihraç edecekleri yeni sermaye piyasası araçlarını kendileri halka arz edebilirler ya da söz konusu sermaye piyasası araçlarının halka arzı konusunda bir aracı kuruluşla birlikte çalışmak isteyebilirler. Aşağıdaki açıklamalarımızdan da görüleceği üzere, halka arz yoluyla satılan sermaye piyasası araçlarının halka arzının mutlaka aracı kurumlar aracılığıyla yapılacağı yönünde bir zorunluluk bulunmamaktadır. Bununla birlikte, bazı istisnai durumlarda halka arz işlemlerinin aracı kurumlar vasıtasıyla gerçekleştirilmesi zorunludur (Ünal, 1999: 214).

Gerçekten de SPK'nun 7'nci maddesinin 1'inci fıkrası hükmü uyarınca, "Kurul, pay sahiplerinin ve yatırımcıların haklarını korumak amacıyla, sermaye piyasası araçlarının halka arz veya satışının gerektiğinde satın alma taahhüdü ile birlikte aracı kuruluşlar aracılığıyla yapılmasını; sermaye artırımlarında kullanılmayan rüçhan haklarına tekabül eden payların, piyasa değerinin üzerinde olması halinde, bunların primli fiyat üzerinden satılmasını isteyebilir" (Akbulak, 2004: 13).

SPK'nun 7. maddesinin 5. fıkrası hükmüne göre de "Kurul, sermaye piyasası araçlarının halka satışında, küçük tasarruf sahiplerinin bunları almalarını kolaylaştırıcı, hak ve yararlarını koruyucu tedbirlerin alınmasını ortaklıktan ve satışı yapanlardan isteyebilir. Kurul, halka arzlarda dağılımı en fazla sağlayacak ve dağıtımda küçük tasarruf sahiplerinin öncelikle satın almasını temin edecek düzenlemeler yapmaya yetkilidir." Bütün bu yetkiler Kurul'a, her halde tüm sermaye piyasası araçlarının halka arzının aracı kurumlar tarafından yapılmasına karar verme yetkisi de tanımış gözükmektedir. Kurul'a tanınan bu yetki, taahhüdün ve hisse senetlerinin halka arzında fiyatın gerçekçi olarak tespitine olanak verecek, ortaklığın ve yatırımcının korunmasını sağlayacaktır.

Sermaye piyasası araçlarının halka arz yoluyla satışını gerçekleştiren ihraççılar veya aracı kuruluşlar, satış süresinin bitiminden itibaren 6 iş günü içerisinde satış sonuçları hakkında Kurul'a bilgi vermekle yükümlüdürler. Verilecek bilgilerin şekil ve esasları, Kurul tarafından belirlenir (Çağlar, 1991: 63).

#### **1.1.4. 6102 Sayılı TTK’Nın Anonim Şirketlere Getirdiği Yenilikler**

Her geçen gün çok daha karmaşık hale gelen ekonomi ve iş dünyası, gelişen teknoloji ve artan ekonomik ilişkiler ve rekabet ve aynı paralelde getirilen yasal düzenlemeler işletmelerin karşılaştığı risklerin niteliğini ve boyutunu önemli ölçüde etkilemekte işletmelerde erken uyarı sistemlerinin daha biçimsel ve daha fonksiyonel şekilde kurulması ve işletilmesini gerekli kılmaktadır. Ülkemizde sürdürülebilir işletme olmanın hukuki temelini teşkil eden Anonim Şirketlere yasal mevzuatımıza diğer şirketlere oranla biraz daha fazla önem verilmekte ve bu türdeki şirketleşmeler biraz daha teşvik edilmektedir.

6102 sayılı Yeni TTK ekonomimizin önemli unsurlarında olan Anonim Şirketler için evrensel ilkeleri temel alan önemli düzenlemeler getirmiş özellikle bu tür şirketlerin sağlam finansal yapılara sahip olmasını sağlamada önemli rolü olan kurumsal yönetim ilkelerini referans almıştır. Bu kapsam Anonim Şirketlerde finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun şekilde düzenlenmesi sağlam iç kontrol sistemlerinin kurulması ve bağımsız denetimin getirilmesi risk yönetimi gibi konulara ilişkin önemli düzenlemeler kamunun en çok dikkatini çeken düzenlemelerdir.

Belirli pay sahiplerine ve azlığa yönetim kurulunda temsil edilebilme hakkı verilebilmesi, tek kişilik anonim şirket kurulabilmesi, ortaklara şirketten borç alma yasağı getirilmesi, finansal bilgilerin internet ortamında ilan edilebilmesi, yönetim kurulu üyelerinin niteliğine ilişkin düzenlemelerde en az dörtte birinin yüksek öğrenim görmesi, yönetim kurulu üyelerinin elektronik ortamda toplantıya katılabilme imkanı getirilebilmesi gibi diğer düzenlemelerde yenilik niteliği taşıyan düzenlemelerdir. Hiç şüphesiz ki bu düzenlemeler risk yönetimi ve iç denetim açısından kurumun içsel ortamı ve örgütsel yapılanmasını etkileyen önemli değişikliklerdendir.

Ticari hayatımıza birçok yenilik getiren, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 13/1/2011 tarihinde kabul edilerek 14/2/2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır. Kanun’un; internet sitesi kurulmasına, ticari defterlerin Türkiye Muhasebe Standartlarına göre tutulmasına, Anonim ve Limited şirketlerin bağımsız

denetime tabi olmalarına ilişkin hükümleri dışında kalan düzenlemeleri 1/7/2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun getirdiği yenilikler; ticari hayatın çağa ayak uyduracak şekilde düzenlenmesi ve ticaretin önündeki engellerin kaldırılması, gerçek ve tüzel kişi tacirler ile bunlarla ticari ilişki içerisinde bulunan üçüncü şahısların haklarının korunması bakımından büyük kolaylıklar sağlayacaktır. Ayrıca yapılan düzenlemeler ticaret hayatını baştan sona değiştireceği gibi vergi ve muhasebe uygulamaları açısından da önemli değişiklikler yapacaktır. İşletmelerin mali tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun hazırlaması, bağımsız denetim, tutulacak defterler, ortakların ortağı olduğu şirkete borçlanmalarının yasaklanması, ticari karları ile üzerinden vergi hesaplanan kazançlarının ayrı ayrı hesaplanması gerekliliği ve birçok maddeye uyulmaması durumunda adli ya da hapis cezası verilmesi gibi yenilikler muhasebeye verilen önemi artıracaktır.

# BÖLÜM 2. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİME İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

## 2.1. KONTROL KAVRAMI

Türk Dil kurumu kontrol kavramını; “*Herhangi bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma*” ve “*Yoklama, arama*” olarak tanımlamıştır.

Kontrol kavramı, İngiliz dilinde “Control” ve Latince “Contrarotulus” olarak yer alan ve denetim anlamına gelen kelimedir. Kontrol kavramı ile denetim kavramı aynı kökten türemelerine rağmen çok farklı anlamlar ifade etmektedirler. Denetim faaliyeti, iş akışından tamamen bağımsız ve konusunda uzman kişi ve kuruluşlar tarafından yürütülürken; kontrol faaliyeti sistematik bir süreç içinde yer alan ve iş sürecine dahil işletme personeli tarafından yürütülmektedir (Uzay, 1999:6).

Kontrol aynı zamanda, bir karşılaştırma işlemi olarak, mevcut iş performansının değerlendirilmesi ve bu performansın tespit edilen amaçları gerçekleştirme ihtimalinin belirlenmesidir (Can vd., 1991:161).

Farklı bir ifade ile kontrol; gerçekleşen faaliyetler ile önceden planlanması yapılmış olan durumlarının karşılaştırılması olarak ifade edilmektedir. Kontrol faaliyetleri, geçmiş dönemler ile faaliyetlerin yürütüldüğü dönem hakkında bilgi sağlamanın yanı sıra, gelecek dönemler hakkında da birtakım tahminlerde bulunmaya imkân yaratmaktadır (Fişek, 2005:198).

Bir işletme ya da örgütü sağlıklı bir biçimde hedeflerine ulaştırmayı sağlayan politika ve prosedürlere “*Kontroller*”, söz konusu kontrollerin oluşturduğu ana kütleye ise “*İç Kontrol Sistemi*” adı verilmektedir (Bozkurt, 2010:122).

## 2.2. İÇ KONTROL KAVRAMI

İç kontrol kavramı yapısında kontrol eylemini barındırmasından dolayı iç kontrol, kontrol fonksiyonunun bir alt dalıdır. Kontrol faaliyetleri, meydana gelen sonuçların önceden belirlenen sonuçlarla, standart ve normlarla karşılaştırılması, gerek duyulan düzenleyici tedbirlerin alınması ve amaçlara varılmasının sağlanması ile ilgilidir. İç kontrol faaliyetleri ise, önceden belirlenmiş amaçlara ya da standartlara uygun sonuçların elde edilmesi için gerek duyulan ortamın tesis edilmesi ile ilgilidir. Kontrol ve iç kontrol kavramlarının temel amaçları aynı olsa da aralarındaki en önemli fark; kontrol, hata ve hileleri tespit ettikten sonra düzeltici bir anlayışı benimserken, iç kontrolde hata ve hileler henüz oluşmadan önleyici bir ortam tesis edilerek işletme ya da örgütün hedeflerine varabilmesi ulaşması amaçlanmaktadır (Azaltun, 1999:38-39).

İşletme ya da örgütte sağlam bir iç kontrol sisteminin varlığı güven ortamını yaratmaktadır. İç kontrol sisteminin amaçları; finansal raporlamanın güvenilirliğini, işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğini, yasalara ve ilgili diğer düzenlemelere uygunluğu sağlamaktır. Söz konusu amaçlara ulaşılmasına yönelik olarak makul seviyede güvence sağlamak üzere tesis edilen ve işletmenin yönetimi, yöneticileri ve personeli tarafından etki altında olan bir süreç olarak ifade edilen iç kontrol sistemi bir işletme ya da örgütte uygulanan tüm politika ve prosedürleri barındıran bir kontrol faaliyetidir (Doyrangöl, 2001:33).

İç kontrol faaliyetleri, bir yöntemler dizisi olarak anlık olay veya durumların aksine, işletmenin sürekli bir şekilde faaliyetlerini yürüttüğü bir süreçtir. Genel anlamda iç kontrol faaliyetleri, işletme tarafından belirlenen amaç ve hedeflere varabilmek için işletme yönetimi tarafından kabul edilen politika ve prosedürler ile uygulanan usul ve yöntemlerin tamamı olarak tanımlanmaktadır (Aksoy, 2005:139).

İç kontrol faaliyetleri, işletme yapısı içinde yönetim, yöneticiler ve personel tarafından yönlendirilen, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği, finansal raporlama sisteminin güvenilirliği, yasal uygulama ve düzenlemelere uygunluk sağlamayı amaçlayan ve bu konuda makul seviyede bir güvence sağlamak için dizayn edilmiş, iş akışı içinde mevcut olmasından dolayı bir sistem olarak nitelendirilen bir kavram olarak ifade edilmektedir (Uzun vd., 2006:1).

İç kontrol kavramı, işletme yönetimlerinde, muhasebe meslek mensuplarında, denetim kuruluşlarında, yasa koyucular ve ilgili kuruluşlarca farklı biçimlerde tanımlanabilmektedir. Günümüze kadar iç kontrole ilişkin pek çok tanımlama yapılmıştır.

İç kontrolün sınıflandırılması iki ana başlıkta yapılabilir. Bu sınıflandırma, kurumun fonksiyonlarına göre, Yönetimsel Kontrol ve Muhasebe Kontrolüdür (Saltık, 2007:5).

### **2.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ**

İç kontrolün uluslararası alanda ortak bir tanımlamaya ulaşması uzunca bir zaman sürmüştür. İç kontrol ile ilgili önemli çalışmalar yapan ABD’de bulunan kuruluşlar bu konuya ilişkin çeşitli standartlar ve raporlar hazırlamıştır (Uzay, 1999:6)

1940’lı yıllar ile birlikte işletme ve örgüt yapılarındaki genişlemeler, faaliyet hacimlerinin artması ve işlemlerin her geçen gün daha karmaşık hale gelmesi gibi sorunları ortaya çıkarmıştır. Bu gelişmelerin ışığında iç kontroller ile ilgili çalışma ve uygulamalara ilişkin yeni birtakım arayışlar içine girilmiştir (Bozkurt, 2010:121).

İç denetime ilişkin yapılan tüm çalışmalar ve yayınlanan raporlarda ortak görüş; “*etkin bir iç kontrol sistemin unsurları, bilgiyi doğru bir şekilde ve en uygun zamanda ulaştıran iyi ve sağlıklı bir muhasebe sistemi, yazılı politika, prosedür ve yöntemler, faaliyetlerin verimliliğini ve etkinliğini ölçüp değerlendirmek için rasyonel bir anlayışla düzenlenmiş bütçeler ve iç denetim*” olarak ifade edilmektedir (Bozkurt, 2010:121).

1970’li yılların sonlarına doğru, kamuya ait kaynakların kanun ve yasalara aykırı bir şekilde yabancı devlet yetkililerine aktarılmasının belirlenmesi üzerine hükümetçe çıkarılan, giderlerin beyan edilmesini zorunlu hale getiren Foreign Corrupt Practices Act (FCPA) sayesinde iç muhasebe kontrolü büyük aşama kaydetmiştir. Aynı zamanda Yolsuzluk Kanunu olarak adlandırılan bu kanun, tüm kurum ve kuruluşlarda uygulamaya konmuş olup, iç kontrol faaliyetlerinin etki edebileceği alanların genişletilmesi amaçlanmıştır.

Yolsuzluk Kanunu olarak isimlendirilen Foreign Corrupt Practices Act ve Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC), işletme ve örgütlerin iç kontrol sistemlerinin etkin bir şekilde tesis edilmesini amaçlamaktadır (Uzay, 1999:12).

Söz konusu gelişmeleri takip eden dönem içinde İç Denetçiler Enstitüsü (IIA: Institute of Internal Auditors) tarafından yayımlanan “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” adlı raporda, iç kontrol kavramı geniş bir şekilde ele alınarak, iç denetimin faaliyet alanının örgütlerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin, yeterliliğinin değerlendirilmesi ve denetlenmesi olduğu ifade edilmiştir. İç Denetçiler Enstitüsü, iç denetçilere gerçekleştirecekleri iç kontrol faaliyetlerine ilişkin rehber olması amacıyla 1983 yılında “İç Denetim” adlı çalışmayı hazırlayarak yayımlamıştır. İç Denetim çalışması ile “kontrol, işletme yönetimlerinin belirledikleri amaç ve hedeflere varabilmek için planlama, örgütlenme ve yönlendirme yapması ile gerçekleşen, idari kontrol, yönetim kontrolü ve iç kontrol gibi çeşitleri olan örgütteki diğer sistemlerle bütünleşmiş, önleyici, belirleyici veya yönlendirici genel bir tanım olduğu” ifade edilmiştir (Saltık, 2007:9).

İç Denetçiler Enstitüsünün yaptığı tanımlama doğrultusunda iç kontrol; “yönetim kurulunun ve üst yönetimin kurum içindeki kontrol sisteminin önemliliğine ilişkin tavır ve davranışlar” olarak ifade edilmiştir (Kayım, 2006:28).

Treadway Komisyonu olarak da bilinen Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu 1987 yılında kurulmuş ve aynı yılda yayımladığı raporda, hileli finansal raporların önüne geçebilmek için iç kontrolün ne derece önemli olduğu ve iç muhasebe kontrolünden çok daha geniş bir anlam içerdiği ifade edilmiştir. Özellikle sermaye piyasalarında kota edilerek işlem gören halka açık işletmelerde etkin bir şekilde faaliyet gösteren bir iç kontrol sisteminin tesis edilmesinin zorunlu olduğunun altını çizen komisyonun tavsiyesini dikkate alan Uluslararası Muhasebeciler Birliği “İç Kontrol Rehberi”ni hazırlayarak yayımlamıştır. İç Kontrol Rehberi ile iç kontrolün muhasebe kontrolleri, yönetsel kontroller ve faaliyet kontrollerinden meydana gelen geniş bir yelpazeye sahip önemli bir işlev olduğunun altı çizilmiştir (Tuan, 2008:37).

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

Bu standart ile kurul, iç muhasebe kontrolü ve iç yönetim kontrolü terimlerini ortadan kaldırarak iç kontrolün unsurlarını kontrol ortamı, muhasebe sistemi ve kontrol yordamları olarak sınıflandırmıştır. Yapılan bu sınıflandırma ile denetçinin iç kontrole ilişkin denetim yapmasının kolaylaşacağı belirtilmiştir (Erdoğan, 2009:24).

1995'te AICPA Denetim Standartları Kurulu (ASB), yayımlamış olduğu 78 no'lu "*Bir Finansal Tabloda İç Kontrolün Göz Önüne Alınması (SAS 78 - Consideration of Internal Control in a Financial Statement)*" başlıklı standart ile iç kontrol tanımını COSO Raporuna uygun olarak şu şekilde güncellemiştir (Demirbaş, 2005:168):

*"İç kontrol, finansal raporların güvenilirliği, faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşılmasını dikkate alarak yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere, işletmenin yönetim kurulu, yönetici ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreçtir."*

Treadway Komisyonunun önerisi ile iç kontrol hakkında ortak bir tanıma ulaşılması için Sponsor Organizasyonlar Komitesi (The Committee of Sponsoring Organizations – COSO) kurulmuştur. Ekim 1992'de COSO tarafından yayımlanan "*İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve (Internal Control: Integrated Framework)*" adlı rapor ile iç kontrol alanında genel kabul görmüş ortak bir çerçeve oluşturulmuştur. Bu rapor daha sonra yapılan birçok çalışmaya da rehber olmuştur (Erdoğan, 2009:24)

COSO'ya göre iç kontrol; "*İşletmenin yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer çalışanlar tarafından yürütülen, faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği ve ilgili yasalara ve düzenlemelere uygunluğu konusunda amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığı yönünde makul güvence sağlamak amacıyla tasarlanmış bir süreçtir*". Bu tanım, tüm dünyada düzenleyici otoriteler tarafından olduğu kadar denetim firmaları tarafından da benimsenmiştir.

Sonraki yıllarda Enron ve Worldcom, Parmalat, Ahold gibi büyük firmalarda yaşanan muhasebe ve denetim ile ilgili skandallar sonucu bu firmaların sundukları bilgilere ve bu firmaları inceleyen bağımsız denetim birimlerine karşı güven kalmamıştır. Bu güveni yeniden sağlayabilmek amacıyla 2002 yılında ABD'de Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) çıkarılmıştır. Yaşanan bu skandallar, işletmelerde iç kontrol sistemlerinin oluşturulmamış olmasına veya etkin bir şekilde işletilmemiş olmasına bağlanmıştır. Bu nedenle SOX



Yasası, esas olarak iç kontrol sistemlerinin etkin işleyişini sağlamak üzere oluşturulan düzenlemeleri kapsamaktadır (Yavaşoğlu, 2001:340).

## 2.4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ

İç kontrol sisteminin önemi amaçlarından ve hedeflerinden meydana gelen bir yönetim fonksiyonu olarak ifade edilmektedir. Bir işletme ya da örgütte iç kontrol sisteminin öncelikli hedefi finansal tabloların güvenilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamaktır. Bunun yanı sıra iç kontrol sistemleri işletmeye ait varlıkların korunması, ilgili yasa ve mevzuata uygunluğun sağlanması ve işletme faaliyetlerinin verimlilik ve etkinliğinin artırılması ile kaynakların ekonomik kullanımına önemli derecede destek sağlamaktadır. Bu durumla beraber, iç kontrol sistemleri ne kadar iyi ve sağlıklı bir şekilde dizayn edilip uygulansa da hedef ve amaçlara varabilme konusunda makul bir güvence sağlayarak işletme yönetimlerine yönetsel ve muhasebesel kontroller sağlamaktadır (Kepekçi, 1994:23).

İç kontrol sisteminin bağımsız denetime sağladığı en önemli katkı, denetim riskinin tespit edilmesi ve bağımsız denetimin zaman planlamasına yardımcı olmasıdır. Etkin ve fonksiyonel bir şekilde işlevsel olan bir iç kontrol sisteminin mevcut olduğu işletmelerde bağımsız denetçiler, çok daha etkin ve sağlıklı denetim faaliyetleri gerçekleştirmektedirler. Bu konuya ilişkin yapılan araştırmalarda iç kontrol sistemlerinin hata ve hilelerin tespit edilerek önlenmesinde önemli sayılabilecek derecede bir paya sahip olduğu belirlenmiştir (Keskin, 2008:12).

Yetki ve sorumlulukların belirlenerek, departmanlar arası sağlıklı iletişim, uyum ve koordinasyonun tesis edildiği ve iç kontrol sisteminin oluşturulduğu işletmelerde, iç kontrol sisteminin etkin ve fonksiyonel bir şekilde işlevsel olup olmadığı ya da işletme politika ve prosedürleri çerçevesinde hedef ve amaçlarına ne seviyede hizmet ettiğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi ön planda olacaktır. Etkin ve fonksiyonel bir yapıda olan bir iç kontrol sisteminin mevcut olması, hedef ve amaçlara varabilmeyi ve mali raporların güvenilirliğinin yanında belirlenen politika, prosedür ve yasal düzenlemelere uygunluğunun sağlanması bakımından da önemli bir rol üstlenmektedir. Bugüne kadar özellikle küçük ve orta çaptaki işletmeler faaliyetlerini sürdürürken kontrol

faaliyetlerinden asgari düzeyde faydalanıyorlardı. Günümüz dünyasında ise artık iç kontrol sistemlerinin işletmeler için güvence sağlar bir faaliyet olduğu, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini artırdığı ve işletme hedef ve amaçlarına ulaşmada önemli bir rol üstlendiği kabul edilmiştir (Biçer, 2006:41).

İç kontrol sistemleri aynı zamanda herhangi bir işletmede kurumsal yönetimin önemli bir yapı taşı olurken, işletme içinde de meydana gelen hata ve hilelerin düzeyinin belirlenmesine de etki etmektedir. İç kontrol hizmetini işletme dışından bağımsız kuruluşlardan sağlayan işletmeler, kendi yapısı içinde iç kontrol sistemi mevcut olan işletmelere nazaran hata ve hileleri çok daha zor belirleyebilmekte ve önüne geçebilmektedirler. Bu durumdan anlaşılan iç kontrol sisteminin işletme içindeki ortamı inceleyerek ve kontrol faaliyetlerini geliştirerek işletmeye değer kazandırma niteliğine sahip olduğudur (Keskin, 2008:13).

Etkin ve fonksiyonel bir yapıdaki iç kontrol sistemleri ile işletme ve personel çok daha fazla koruma altındadır, organizasyonun başarısına önemli katkılar sağlanarak çalışanların performansında etki yaratılabilir. Aynı zamanda etkin bir iç kontrol sistemi, muhasebe sistemlerini çok daha da etkili kılmaktadır (Kepekçi, 1994:24).

İç kontrol sistemleri ile ilgili bazı temel gerçekler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Uzay, 2003:207):

- İç kontrolün başlangıç noktası, etkin ve fonksiyonel bir şekilde yapılandırılmış olan kontrol ortamıdır.
- Başarılı ve güçlü bir kontrol ortamı, işletme yönetimin kararlı şekilde desteğini zorunlu kılmaktadır.
- İç kontrol, işletmenin ve işletmede gerçekleştirilen her türlü faaliyetin yani bir bütünün ayrılmaz bir parçasıdır.
- İç kontrolün temel hedefi, çalışan personeli kontrol altında tutmak değil, iş süreci ve akışını kontrol etmektir.
- İç kontrolün önemli bir özelliğinde, faaliyetlerin her zaman doğru ve sağlıklı olmasını sağlamasıdır.
- İşletme hacminin ve faaliyetlerinin genişlemesi ya da daralması gibi hallerde farklı kontrollere gereksinim duyulmaktadır.

- İç kontrol, işletme amaç ve hedeflerine varılmasında ancak makul bir seviyede güvence sağlamaktadır.

İç kontrol, bir işletme ya da örgüt içinde hiyerarşisini her aşamasında her bir kesimin dahil olduğu bir sistem olarak faaliyet göstermektedir. İş akış ve sürecinin içinde iç kontroller mevcuttur. Bir işletme yapısında iç kontrol sisteminin mevcut olmamasının olumsuz sonuçları şu şekilde sıralanabilir (Uzun vd., 2006:1):

- İşletmenin para ve mal kaybederek zarar etmesi,
- İşletme yönetimi tarafından yanlış ve hatalı kararlar alınması,
- Suiistimal, yolsuzluk ve hileler ile karşı karşıya kalınması,
- Gelir kaybına yol açması
- İşletme amaç ve hedeflerine ulaşılamaması.

## **2.5. İÇ KONTROL SİSTEMİ KURULURKEN DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN UNSURLAR**

İç kontrol sistemleri oluşturulurken dikkat edilmesi gereken iki önemli faktör bulunmaktadır. Söz konusu bu faktörler iç kontrol sisteminin çok daha iyi oluşturulmasını sağlayacaktır. Bu faktörler şu şekilde sıralanabilir (Kepekçi, 1996:57):

- Risk Faktörü ve
- Maliyet Faktörü.

### **2.5.1. Risk Faktörü**

İşletme faaliyetlerinin beklendiği biçimde gerçekleşme olasılığı risk faktörünü oluşturmaktadır. İşletmeler Finansal riskler ve Muhasebe riskleri olmak üzere iki farklı risk ile karşı karşıya kalmaktadırlar (Taş ve Durmuş, 2008:61).

Risklere katılanmanın sonucunda Kar meydana gelmektedir. Riskin seviyesi karın oranında önemli bir bileşendir. İşletmeler iç kontrol sistemlerini kurmadan önce, işletmenin karşı karşıya olduğu risk türlerini ve önem derecelerini belirlemelidir. İşletme söz konusu bu riskleri tespit ettikten sonra azaltmak için en uygun kontrol sistemini

tasarlanmalıdır. İç kontrol sistemi etkin bir şekilde, işletmenin kendi yapısından ve dış unsurlardan meydana gelen risklerin bir değerlendirmesini yapmalı, kontrol altına alınabilen ve alınamayan riskler tespit etmelidir (Kepekçi, 1996:57).

İç kontrol tarafından gerçekleştirilen etkin bir risk değerlemesi faaliyeti sonucunda riskleri belirlemek ve riskleri asgari düzeye indirmek için sağlıklı ve güçlü olan işletme yönetimi tarafından muhasebe ve işletme organizasyonlarına ilişkin kontrol usul ve esaslarının uygulanması gereklidir. İşletme tarafından kontrol etme ve yönetmeye olanak sağlanmalıdır (Demirbaş, 2005:171).

### **2.5.2. Maliyet Faktörü**

İşletmeler tarafından iç kontrol sisteminin kurulması için bir diğer önemli konuda iç kontrol sistemi kurma maliyetinin iç kontrol sisteminin işletmeye sağlayacağı faydanın daha altında olması gerekmektedir. Maliyet faktörü işletmedeki risk faktörünü makul bir düzeye çekmek için kurulacak iç kontrol sisteminin fonksiyonel hale getirilmesi maliyetinden kaynaklanmaktadır. İşletme tarafından iç kontrol sisteminin kurulmasında planlanan tüm fonksiyonların maliyetleri işletmenin yapısına ve büyüklüğüne uygun ve uyumlu olmalıdır (Taş ve Durmuş, 2008:62).

İşletmenin iç kontrole ilişkin usul ve esasları uygulaması işletmenin içindeki bürokratik işlem sayısını artıracaktır. Faaliyetlere ilişkin işlemlerin yürütülmesinde işgücü ve belge artması ek maliyet anlamına gelmektedir. Söz konusu ek maliyetlerin yanı sıra, bürokratik işlemlerin yol açtığı zaman kayıpları, karlılık ve verimliliğin istenilen düzeyde gerçekleşmesine neden olarak farklı kayıplara yol açmaktadır. Bu noktadan hareketle söz konusu bu maliyetler işletme tarafından iç kontrol sisteminin tasarlanması ve yürütülmesinde işletmenin göze aldığı maliyetleri ve iç kontrol sistemi kurma maliyetlerinden daha yüksek maliyetler olduğunu ifade etmektedir (Demirbaş, 2005:172).

Sonuç itibariyle işletme tarafından yürütülen iç kontrol usul politika ve prosedür uygulamaları arttıkça, iç kontrol sisteminin maliyetleri de artmaktadır. İşletme tarafından tasarlanan iç kontrol sistemi ve sisteme ilişkin uygulama maliyetleri sistemin sağlayacağı faydadan yüksek olmamalıdır. İç kontrol sistemine ilişkin yapılan tanımlama içinde fayda

kavramı “belirlenen hedef ve amaçlara ulaşmada başarısızlık olasılığının minimum düzeye indirilmesiyle tasarruf edilen maliyetler” olarak ifade edilmektedir (Taş ve Durmuş, 2008:63).

## 2.6. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI

İç kontrol, işletme ya da örgütün amaç ve hedeflerine ulaşmasına yönelik şekilde uygulanacak en iyi ve uygun yordam ve yöntemler bütünü olarak ifade edilmektedir. İç kontrol yapısının temel amacı işletmeye sağlayacağı faydanın kendi yapısına özgü maliyetlerden fazla olmasıdır. Bağımsız denetim kuruluşları da denetim faaliyetlerini planlarken işletmelerin iç kontrol yapısından önemli bir ölçüde faydalanmaktadır. İç kontrol sistemlerinin işletme ve örgütler için amaçları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Bozkurt, 2010:122):

- İşletme tarafından belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşılmasına yardımcı olmak,
- İşletme faaliyetlerinin yönetim politika, prosedür ve talimatlarının yanı sıra yürürlükteki yasa ve mevzuata uygunluğunu sağlamak,
- Muhasebe kayıtları ve finansal tablo ve raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak,
- İşletmenin varlıklarını korumak,
- İşletme kaynaklarının ekonomik, etkin ve verimli kullanımını sağlamak.

## 2.7. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN UNSURLARI

İşletmelerin iç kontrol sistemleri, belirlenen hedeflere ulaşmasını sağlamak için tasarlanan politika, prosedür, yöntem ve yordamlardan oluşmaktadır. İç kontrol sistemlerinin işletmeler açısından birçok amacı ve bu amaca ilişkin birçok uygulaması bulunmaktadır. Söz konusu uygulamalardan bir bölümü de finansal tabloların kontrolü ile ilgilidir (Kepekçi, 1996:65). 1988 yılında yayınlanan SAS 55 (Consideration of the internal Control Structure in a Financial Statement Audit) kapsamında iç kontrol ile ilgili sorumluluklar artırılmış ve işletmelerin kontrol yapısı, özel amaç ve hedeflere

ulaşılmasında makul düzeyde bir güvence sağlamak amacı ile tespit edilen politika, prosedür ve yöntemlerden meydana gelmektedir.

Standart kapsamında yapılan tanımlama çerçevesinde iç kontrol sisteminin ana unsurları şu şekilde sıralanmaktadır (Yılancı, 2006:25):

- Kontrol Çevresi,
- Risk Değerleme,
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim
- İzleme (Gözetim)

### **2.7.1. Kontrol Ortamı**

İç kontrolün temel unsuru kontrol ortamıdır. İç kontrolün başarılı olabilmesi, içinde bulunduğu kontrol ortamı ile birebir ilişkilidir. Kontrol ortamı, işletme ya da örgütün iş görme şeklini ifade etmektedir. İşletme çatısı altındaki her birey, kendisi yüklenmiş ne sorumlulukların ve verilmiş yetkilerin sınırını anlamalı ve bilmelidir. Zira kontrol kavramı insan odaklı olup en önemli rol de çalışanlardadır (Saltık, 2007:61)

Kontrol ortamı, işletme yönetimi ve sahiplerinin iç kontrol sistemi ile ilgili davranış ve tutumları, yönetimsel politika ve prosedürler, işletmenin örgütsel yapısı, yetki ve sorumlulukların verilmesinde izlenecek prosedürler ve personel politikalarından meydana gelmektedir. Kontrol ortamı, iç kontrol çerçevesini her yönüyle kapsamaktadır. Kontrol ortamı tutum, davranış, tavır, yeterlilik, farkındalık ve tarz gibi kavramları içermektedir (Yılancı, 2006:26).

Etkin ve fonksiyonel bir iç kontrol sistemi için güçlü bir kontrol ortamı çok önemli bir unsur olsa da tek başına yeterli değildir. İç kontrol sisteminin fonksiyonel olması kontrol faaliyetlerinin etkinliğinden kaynaklanmaktadır ve etkin bir şekilde işleten kontrol faaliyetleri de iç kontrol sisteminin ihtiyaç duyduğu bir diğer unsurdur. Kontrol faaliyetlerinin etkinliği, kontrol ortamının zayıf ve sağlıklı olmadığı durumlarda, önemli bir rol oynamaktadır. Kontrol ortamının etkilendiği faktörler şu şekilde sıralanabilir (Azaltun, 1999:27);

- Etik ve ahlaki değerler,
- Dürüstlük
- Yeterlilik,
- Yönetim kurulu ve denetim komitesi,
- Yönetim anlayışı ve çalışma üslubu,
- Örgütsel ve organizasyonel yapı,
- Yetki ve sorumluluk devri,
- İnsan kaynaklarına ilişkin politika ve yöntemler.

### 2.7.2. Risk Değerleme

Risk kavramı, işletmeyi tamamıyla etkisi altına alabilecek olan ekonomik kayıp ve zararlar, etik açıdan uygun olmayan davranışlar, güvenirliliğin zarar görmesi ve yasal mevzuata uymayan bir durumun işletmeyi olumsuz şekilde etkilemesi olarak tanımlanmaktadır (Özkul ve Özdemir, 2011: 5).

Doğal risk ve ekonomik risk gibi riskler işletmelerin karşı karşıya kaldıkları risklerdir. İşletmeler riskleri asgari düzeye çekebilmek için gerekli önlemleri almak zorundadırlar zira ekonomik şartlar, iş çevreleri veya siyasi gelişmeler riskin tamamıyla ortadan kaldırılmasına izin vermemektedir. Bu durum doğrultusunda, risklerin tanımlamasının ve tespitinin yapılması, risk alanlarının tespit edilmesi ve belirli analizler ve incelemeler yapılarak riskten korunmak için iç kontrol sisteminde devamlı bir şekilde geliştirilmelerinin yapılması gerekmektedir (Özkul ve Özdemir, 2011:5).

### 2.7.3. Kontrol Faaliyetleri

COSO kontrol modeline göre kontrol faaliyetleri; “yöneticilerin *talimatlarının yerine getirilmesini sağlayan politika ve prosedürler*” olarak tanımlanmıştır. Kontrol faaliyetleri işletme hedef ve amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik karşılaşılabilecek riskler için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamaktadır.

Kontrol faaliyetleri işletmenin tüm birimlerini ve fonksiyonları içerecek şekilde yürütülmektedir. Kontrol faaliyetleri şu şekilde sıralanabilir (Özbek, 2012:431):

- Onaylama,
- Yetkilendirme,
- Mutabakat,
- Operasyonel performansın gözden geçirilmesi,
- Aktiflerin güvenliği ve görevlerin ayrılığı.

#### **2.7.4. Bilgi ve İletişim**

Bilgi ve iletişim, karar verici durumda olan işletme yönetimi, sahipleri ya da çıkar kişi ve gruplarının işletmeye ilişkin ihtiyaç duydukları bilgilerin tespit edilmesi ve ulaştırılması olarak tanımlanmaktadır. Bilgi sistemleri, çeşitli kontrol faaliyetlerini yürütmek için ihtiyaç duyulan bilgileri toplamaktadır. Finansal raporlamaya uyumlu bir şekilde fonksiyonel olan bir bilgi sistemi, işlem ve koşulları tanımlayarak bir araya getirmek ve analizlerini gerçekleştirmek, kayıt altına almak ve raporlamak için uygulanan yöntem ve yordamlar ile işletmenin varlık ve kaynaklarına ilişkin hesap verme yükümlülüğünü sürdürmek için uygulanan yöntem ve yordamlardan meydana gelmektedir (Özkul ve Özdemir, 2011:7).

COSO kontrol modeline göre bilginin kalitesi, ihtiyaca uygun olması, zamanlı, güncel, güvenilir, doğru ve ulaşılabilir olmasıyla ölçülmektedir. Bilginin kalitesi, bilgi sistemlerini etkilemekle beraber, iç kontrol faaliyetlerinin işleyişinden de kendisi etkilenmektedir.

Etkin ve fonksiyonel bir muhasebe organizasyonunu da kapsayan bilgi sisteminde, tüm işlemler doğru bir şekilde tanımlanarak kaydedilmelidir. Özellikle Finansal raporlamalarda kullanılacak işlemlerin en uygun şekilde sınıflandırılabilmesi için, yeterli ayrıntıda ve uygun zamanda tanımlanmaları gerekmektedir. İşlemleri doğru dönemlerde kayıt altına almak için meydana geldikleri dönemler tespit edilmelidir (Doyrangöl, 2001:35)

İletişim, finansal raporlamanın ötesinde, iç kontrol politika ve prosedürlerinin net bir şekilde anlaşılması ve bu politika ve prosedürlerle ilgili olan kişilerin çalışma şekli ve sorumlulukları ile ilgilidir.



Bilgi ve iletişim sistemleri, işletme amaçlarının, hedeflerinin, personel sorumluluklarının, yöneticilerin iç kontrole karşı tutumlarının anlaşılmasını ve işletmenin performansı hakkında yönetime rapor verilmesini sağlar (Erdoğan, 2009:86).

### **2.7.5. İzleme**

İç kontrol sisteminin performans kalitesinin değerlendirilme süreci gözetim olarak ifade edilmektedir. İç kontrol sisteminin sürekli gözetim ve bağımsız değerlendirme faaliyetleri ile performans kalitesi sağlanmaktadır. Sürekli şekilde gözetim, işletme faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında gerçekleşmektedir. Sürekli gözetim faaliyetleri, yönetimin ve denetimin düzenli faaliyetleri ile birlikte personelin görevlerini yürütürken gerçekleştirdiği diğer etkinlikleri de kapsamaktadır. Bağımsız değerlendirmelerin kapsamı ve sıklığı, temel olarak risklerin değerlendirilmesine ve sürekli gözetim prosedürlerinin etkinliğine bağlıdır. Bağımsız denetim standartları kapsamında önemli iç kontrol eksiklikleri, kıdemli yöneticilere, yönetimden sorumlu olanlara ve yönetim kuruluna bildirilmelidir (Aksoy, 2005:196).

Gözetim faaliyeti, sürekli ve ayrı ayrı değerlendirme şeklinde ya da her iki yöntemin bir arada uygulanması şeklinde gerçekleştirilebilir. Her iki yöntemde de yönetim, oluşan değişikliklerin yapısını, bu değişikliklerin meydana getirdiği riskleri ve kontrolleri yürüten personelin kabiliyet ve deneyimini de dikkate almalıdır (Doyrangöl, 2001:55).

## **2.8. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TEMEL İLKELERİ**

Etkin ve fonksiyonel bir şekilde çalışan bir iç kontrol sisteminin tasarlanması ve kurulması için yönetim, aşağıdaki unsurları göz önünde bulundurmalıdır (Yılcı ve Sevim, 1991:129):

- Tam ve iyi tasarlanmış bir örgüt planlaması,
- İşletmenin yapısal özelliklerine uygun bir raporlama sistemi,
- İç kontrol personelinin görev, yetki ve sorumlulukların sağlıklı bir şekilde tespit edilmesi,
- Görev ve sorumluluklar dikkate alınarak yeterli işgücünün sağlanması,

- İç kontrol faaliyetlerinin amaç ve hedeflere paralel bir şekilde yürütülebilmesi için en uygun politika, strateji ve yöntemlerin belirlenerek uygulanması için gerekli ortamın yaratılması.

Aynı zamanda, etkin ve fonksiyonel bir iç kontrol sisteminin ilkelerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Yılancı ve Sevim, 1991:129):

- Görevlerin Ayrımı
- Yetkilendirme
- Uygun Bir Belgeleme ve Kayıt Düzeninin Varlığı
- Fiziki Koruma
- Bağımsız Mutabakat

### **2.8.1. Görevlerin Ayrımı**

İşletmelerin örgütlenmesi ve organizasyonunun tasarlanmasında herhangi bir işi en başından sonuna kadar bütün sürecinde yalnızca bir personelin sorumlu olarak belirlenmesi, meydana gelebilecek hataların artışının yanı sıra hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi ihtimalinin azalmasına sebep olacaktır. Bu sebepten ötürü işletmelerin ölçeklerine göre çalışanlara verilecek görevler, hata, hile ve yolsuzlukları tespit ederek minimum seviyeye çekebilecek biçimde farklı çalışanlar arasında paylaşılmalıdır. Görevlerin ayrımının tasarlanmasın dikkate alınacak unsurlar şu şekilde sıralanabilir (Bozkurt, 2010:127)

- İşlemleri fiilen gerçekleştirmekten sorumlu personel,
- İşletmenin aktiflerini korumaktan sorumlu personel,
- İşlemleri kayıt altına almaktan sorumlu personelin farklı kişiler olması gerekmektedir.

### **2.8.2. Yetkilendirme**

İç kontrol sisteminin bir diğer temel ve öncelikli unsurlarından birisi de işletme çalışanlarının yetki ve sorumluluklarının ayrıntılı ve detaylı bir şekilde yazılı biçimde ortaya konmasıdır. İşletme ile ilgili her türlü işlem kesinlikle yetkili personel tarafından

gerçekleştirilmelidir. Yetkiler, genel bir politika ve prosedür çerçevesinde yürütülüyorsa genel yetkilendirme eğer özel bir politika ve prosedür çerçevesinde yürütülüyorsa özel yetkilendirme niteliği taşımaktadır (Güredin, 2000:180).

### **2.8.3. Belge ve Kayıt Düzeni**

Uygun ve sağlıklı bir belge ve kayıt düzeni etkin ve fonksiyonel bir şekilde çalışması tasarlanan iç kontrol sistemi için çok önemlidir. İşletmeye ait finansal nitelik taşıyan işlemlerin ve hareketlerin meydana gelmesi ve muhasebesel olarak kayıt altına alınması mutlak suretle belgelere dayandırılmalıdır. Bu durumdan dolayı söz konusu belgelerin sorumluluğu vardır. Muhasebe organizasyonlarının doğru ve işletme dinamiklerine uygun bir şekilde yapılması, doğru ve güvenilir muhasebesel kayıtların varlığı, muhasebesel bilgilerin ihtiyaca uygun zamanda raporlanabilmesi ve etkin ve fonksiyonel bir iç kontrol sisteminin sağlanması için çok büyük önem taşımaktadır (Güredin, 2007:320).

### **2.8.4. Fiziki Koruma**

İşletmelere ait varlıkların, kayıtların, defter ve belgelerin, vb. varlıkların muhafaza edilmesi için işletme tarafından her türlü fiziksel tedbir alınmalıdır. Örneğin; yangın ihtimaline karşı koruma özellikli kasalar, düzgün bir arşivleme sistemi, özellikli muhasebe araçları, veri saklama program ve üniteleri, gibi araçlar fiziki korumada kullanılabilir (Uzay, 1999:31).

### **2.8.5. Bağımsız Mutabakat**

Bağımsız mutabakatların gerçekleştirilmesi iç kontrol unsurlarının uygun bir şekilde yapılması büyük önem taşımaktadır. Bağımsız mutabakatlar muhasebe kayıtlarını gerçekleştiren personelin dışında kalan kişiler tarafından, periyodik dönemlerde haber verilmeksizin gerçekleştirilmeli ve bağımsız mutabakatlar sonucunda tespit edilen uygunsuz durum ve işlemler işletme yönetimine rapor edilmelidir (Uzay, 1999:32).

## 2.9. İÇ DENETİM KAVRAMI

İç denetim olgusu, bir işletme ya da örgütün hedefleri doğrultunda gerçekleştirdiği faaliyetlerinin gelişimin sağlamak ve aynı zamanda işletmeye değer kazandırmak amacını taşıyan bağımsız ve tarafsız bir güvence sağlayan danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. İç denetimin temel amacı, işletme ya da örgütün risk yönetim, yönetim süreçlerinin, kontrol faaliyetlerinin etkinliğini ve işlevsel olup olmadığını değerlendirmek ve geliştirmek hedefine yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım çerçevesinde işletme ya da örgütün hedeflerine ulaşmasını sağlamaktır (Sezal, 2006:41)

İç denetim faaliyetlerinin diğer denetim faaliyetlerinden en önemli farkı, güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin birlikte yürütülmesidir. İç denetimin, işletme ya da örgüt yönetimleri organik bir bağı olmasına rağmen, işlevsel anlamda bağımsız ve tarafsız bir müessese şeklinde faaliyetlerini gerçekleştirmekte ve bu sebepten ötürü işletme ve örgütlerde yönetsel anlamda hesap verebilirlik kavramının benimsenmesinde önemli bir katkı ortaya koymaktadır. Bunun dışında iç denetim faaliyetleri, kişisel işlem ve olayları inceleyip değerlendirmek yerine sistemsal bir çerçeve kapsamında denetim faaliyetini benimsemekte ve örgütsel ve organizasyonel faaliyet sonuçlarının kalitesi üzerinde durmaktadır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010:26)

İç denetimin tanımı, İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yapılarak, tüm dünyada kabul gören uluslararası bir tanım niteliği kazanmıştır. İç Denetçiler Enstitüsüne göre; “İç denetim, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirip geliştirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur.”

## 2.10. İÇ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Denetim kavramı en sade şekli ile “başkaları tarafından yapılan işlerin incelenmesi” olarak ifade edilmekte ve kökeni çok eski zamanlara uzanmaktadır. Denetim çok uzun dönemler boyunca üzerinde fazla durulmayan ve gözlem, sayma ve kayıtların çift taraflı kontrolü biçiminde gerçekleştirilmiş ve çok önemli bir değişim ve gelişim

göstermemiştir. Sanayi devrimi ile birlikte işletme ve örgüt organizasyonlarının yanı sıra sistemlerdeki karmaşıklık, her geçen gün artmıştır. İkinci Dünya Savaşının ardından işletme ve örgütlerde meydana gelen bu değişmelere paralel bir biçimde iç denetim uygulamaları da önemli bir değişim ve gelişim içine girmiştir (Gürkan, 2009:14).

İç denetim mesleği, İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) 1941 yılında kurulmasıyla birlikte önem kazanmaya başlamıştır. IIA, iç denetim alanında tüm dünya ülkelerinden üyeleri olan küresel ölçekte faaliyet gösteren bir meslek kuruluşudur. ABD İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 1957 yılında yapılan tanıma göre iç denetim; muhasebe, finansman ve diğer faaliyet alanlarına örgüt içindeki bağımsız değerlendirme faaliyeti olarak belirlenirken, 1971 yılındaki tanım sadece, örgüt faaliyetlerinin gözden geçirilmesi şeklindedir. 1978 yılında yapılan tanıma göre ise iç denetim, örgüt faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. Zaman içinde iç denetim mesleğiyle ilgili yaşanan gelişmelere bağlı olarak 1999 yılında yapılan tanıma göre de iç denetim, işletme faaliyetlerini geliştirerek katma değer yaratmak amacıyla oluşturulan bağımsız ve objektif bir danışmanlık ve denetim aktivitesidir. Yapılan bu tanımlara göre, iç denetim sadece yönetime değil, tüm örgüte hizmet eden bir faaliyet olarak değerlendirilmektedir (Aslan, 2010:85).

1977 yılında Amerika’ da çıkarılan ve Yolsuzluk Kanunu olarak bilinen Dış Ülkelerde İş Ahlakına Aykırı Davranışlar Yasası (Foreign Corrupt Practices Act - FCPA) ile halka açık şirketlerin, işlemlerini yetkili kişilerce gerçekleştirerek kayda almasında yeterli güvence sağlayacak bir iç kontrol sistemi kurmaları ve finansal faaliyetlerini tüm ayrıntılarıyla doğru bir şekilde yansıtan muhasebe kayıt sistemleri oluşturmaları öngörülmüştür. Bu yasa ile öngörülen güvencenin sağlanmasında en etkin ve kolay yöntem, iç denetim birimi kurmaktır. Dolayısıyla çoğu şirket iç denetim birimlerini oluşturmuş veya var olanların düzey ve kalitelerini arttırmışlardır. Bu düzenleme dışında, işletmelerin iç denetim birimi kurmalarını zorunlu kılan yasal bir düzenleme bulunmamasına rağmen, birçok işletme sağladığı faydalar açısından iç denetim uygulamasını gönüllü olarak kabul etmişlerdir (Akarkarasu, 2000:16).

2000’li yıllar ile birlikte iç denetimde, artı değer katmak suretiyle işletmeye somut kazanımların sunulduğu bir döneme girilmiştir. 2001 sonlarından 2002 yılının ortalarına kadar geçen dönemde ABD’de Enron, WorldCom gibi bazı büyük şirketlerde yaşanan

muhasebe skandalları ile işletmelerde iç denetime daha fazla önem verilmesi gereği doğmuştur. Yaşanan skandallardan sonra SOX Yasası (Sarbanes–Oxley Act), şirketlerde iç denetimle ilgili birçok düzenleme ve zorunluluk getirmiştir (Akarkarasu, 2000:16).

21.yüzyılda işletme yönetiminde iç denetimin proaktif bir rol üstlenmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Önceleri sadece geçmiş uygulamaların kontrolünden ibaret olması yönüyle reaktif bir süreç olan iç denetim faaliyeti, danışmanlık ve değer katma gibi işlevler ile birlikte aynı zamanda proaktif bir süreç haline gelmiştir. Eskiden iç denetim, sadece işletme içerisindeki finansal usullere uygunluk denetimi olarak algılanırken, günümüzde hem finansal hem de finansal olmayan konularda etkinlik ve verimliliğin onaylanmasını kapsayarak, tüm işletme faaliyetlerinin değerlendirilmesi ve amaçlara daha etkin bir şekilde ulaşılmasını sağlayacak bir yönetim aracı haline dönüşmüştür (Kurban, 1997:24).

## **2.11. İÇ DENETİMİN ÖNEMİ**

İç denetimin öncelikli hedefi iç kontrol sisteminin amacına uygun işleyip işlemediğini değerlendirmek olup, işletme ya da örgüt faaliyetlerinin yasa ve yürürlükteki mevzuatın yanı sıra yönetim politika, prosedür ve talimatlarına uygunluğunu ölçmektir. İç denetim müessesesinin başlı başına bir iç kontrol aracı olduğu söylenebilir (Özer, 1997:41).

İç denetim, aşağıda sıralanan konu başlıklarında işletmeye yardımcı olarak destek sağlar (Kurban, 1997:25):

- Muhtemel ve mevcut risklerin en uygun şekilde belirlenerek yönetilmesinin sağlanması,
- Farklı yönetim grupları arasında ihtiyaç duyulan etkileşimin yaratılması,
- Önem ihtiva eden finansal ve yönetsel nitelikte olan ve işletme faaliyetleri ile ilgili olan bilgilerin güvenilir, doğru ve ihtiyaca uygun zamanda üretilmesinin sağlanması,
- Personelin politika, prosedür, yönetmelik, yasa ve ilgili düzenlemelere uygun bir şekilde hareket etmesinin sağlanması,

- İşletme kaynaklarının en ekonomik şekilde temin edilmesi ve verimli bir şekilde kullanılarak ve muhafaza edilmesinin sağlanması,
- İşletmenin plan ve programları çerçevesinde belirlenen hedef ve amaçlara ulaşılmasının sağlanması,
- İşletmenin kontrol faaliyetlerine ilişkin kalitesine ve gelişimine destek sağlanması,
- İşletmeyi etkisi altına alan önemli düzenlemelerin bilinmesi ve takip edilmesinin, güvence sağlayıp sağlamadığının belirlenmesi.

Gerçekleştirilen iç denetim faaliyeti sonucunda ulaşılan veriler, işletme veya örgüt yönetimine amaç ve hedeflere uygun kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, faaliyetlerin yürürlükteki yasa ve mevzuata uygunluğu, işletme varlıklarının korunması, işletme içinde var olan iç kontrollerin yeterliliği ve işletmenin ürettiği bilgilerin güvenilirliği konularında güvence ve danışmanlık sağlamaktadır. Söz konusu iç denetim faaliyeti aynı zamanda mutlak güç devlete, sosyal topluma, işletme ile ilgili diğer kişi ve gruplara ve analiz yapanlara karşı da güvence ve danışmanlık sağlamaktadır (Özer, 1997:42).

İç denetimin en önemli özelliği, işletme ya da örgütlerin hedef ve amaçlarına ulaşmasına yönelik, işletme veya örgütlere değer katma çabasıdır. Bu amaç kapsamında, işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşılmasının dışında yeni yaratıcı hedef ve amaçlar belirlemesine ve geliştirmesine yardımcı olmaktadır (Kurban, 1997:25).

İç denetim faaliyetini yürüten iç denetçiler işletme ya da örgüt yönetimine danışmanlık sağlamak hedefiyle, hazırlayıp sundukları raporlarda iyileştirici ve geliştirici tavsiyelere yer vermektedir. İç denetim anlayışı, devamlı ve disipline bir şekilde, risk değerlemesine dayanmasından dolayı etkin ve fonksiyonel bir risk yönetim anlayışının benimsenmesinde önemli bir katkı sağlamaktadır (Aksoy, 2006:62).

Gelişen ve karmaşıklaşan iş dünyasında etkin bir denetim mekanizması var olmadan, istikrarlı bir büyüme mümkün olmamaktadır. İç denetim, işletme varlığının sürdürülebilmesi için en gerekli unsurlardan biridir. İç denetim olmaksızın etkin bir kontrol ortamının yürütülebilmesi imkansızdır. İç denetim, başta ortaklar olmak üzere işletme ile ilgili tüm çıkar gruplarını ilgilendiren en önemli araçtır (Özer, 1997:43).

## 2.12. İÇ DENETİMİN AMACI

İç denetim faaliyetlerinin gelişimi 20. Yüzyılın ikinci yarısına dayanmaktadır. II. Dünya Savaşı'ndan önce hırsızlığın önüne geçebilmek, hataları tespit etmek ve yolsuzlukları önlemek amacını güden iç denetim faaliyetleri günümüze gelene kadar değişim ve gelişmeler uğrayarak faaliyet alanı genişlemiştir (Uzay, 1999:36).

İç denetim faaliyetlerinin temel amacı, işletme ya da örgüte yarar sağlamak için denetim faaliyetlerini sürdürmek ve personelin sorumluluk ve görevlerini etkin bir biçimde yürütmesine uygun ortam hazırlayarak yardımcı olmaktır. İç denetim faaliyetlerinin söz konusu amacına ulaşabilmesi, iç denetim faaliyetlerini yürüten iç denetçilerin yönetime ya da denetim komitesine raporlama yolu ile ulaşabilmesi ile yakından ilgilidir. Söz konusu raporlar vasıtası ile, öncelikle yönetim olmak üzere tüm ilgili kişi ve birimlerin sorumluluk ve görevlerini yerine getirmesi sağlanmaktadır (Aksoy, 2006:63).

Bir işletme ya da örgüt yapısında mevcut olan iç denetim biriminin amaç ve hedefleri, genel anlamda yönetimin gereksinimlerine, işletmenin yapısal özelliklerine ve ölçeğine göre belirlenmektedir.

Bu duruma bağlı olarak iç denetim faaliyetlerini yürüten iç denetçinin görev ve sorumlulukları şu şekilde sıralanabilir (Uzay, 1999:37):

- Muhasebe sisteminin incelenmesi
- İç kontrol sisteminin incelenmesi,
- Finansal nitelik taşıyan bilgilerin incelenmesi
- Faaliyetlere ilişkin bilgilerin incelenmesi,
- İşletme faaliyetlerine ilişkin etkinlik, verimlilik ve yeterliliğinin incelenmesi,
- İşlem ve olayların yürürlükte olan yasa, yönetmelik ve uygunluğunun incelenmesi,
- Belirli alanlara ilişkin özel araştırma ve çalışmaların gerçekleştirilmesi.



## 2.13. İÇ DENETİMİN UNSURLARI

İç denetim kavramı; “bir işletmedeki finansal ve operasyonel bilginin doğruluk ve güvenilirliğini, işletmenin risklerinin tanımlanarak en aza indirilmesini, iç ve dış düzenlemelerin izlenip izlenmediğini, tatmin edici standartların oluşturulup oluşturulmadığını, kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını, işletmenin hedeflerine etkin bir biçimde ulaşıp ulaşmadığını belirleyen ve işletme yöneticileri ile diğer üyelerinin görev ve sorumluluklarını etkin bir biçimde yerine getirmelerinde destek olan, iç denetçiler tarafından tüm işlem ve kontrollerin nesnel ve sistematik bir şekilde gözden geçirildiği ve onaylandığı sistem” olarak ifade edilmektedir. Bu tanımlama kapsamında iç denetimin unsurları şu şekilde sıralanabilir (Akarkarasu, 2000:16):

1. Sistematik ve nesnel olay,
2. Tüm işlemler,
3. Doğru ve güvenilir bilgi,
4. Risklerin belirlenmesi ve karşılanması,
5. Hukuka ve işletme içi kural ve usullere uygunluk,
6. Kaynakların etkin ve verimli kullanılması,
7. İşletmenin amaçlarına etkin şekilde ulaşması.

## 2.14. İÇ DENETİMİN KAPSAMI

Genel olarak işletme yönetimlerinin ihtiyaçları, işletmelerin yapısı ve ölçeği iç denetimin kapsamını belirlemektedir.

IIA yaptığı iç denetim tanımlamasında bulunan “Güvence ve Danışmanlık” kavramlarından, modernize edilmiş iç denetim faaliyetlerinin işletme yönetimlerine sağladığı hizmetlerin, geleneksel yapıdaki iç denetim faaliyetlerinin “Değerleme” fonksiyonunu da kapsayarak, çok daha geniş bir kapsamda ele aldığı anlaşılmaktadır. Bunun dışında söz konusu tanımlama ile iç denetim faaliyetinin kapsamı içinde kontrol

kavramına yer verilmekte ve iç denetim faaliyetini yürüten iç denetçinin iyi bir yönetsel yapıda oldukça önemli ve aktif bir rol aldığı gözlemlenmektedir (Erdoğan, 2009:56).

İç denetim farklı çevre ve koşullarda, farklı hedef ve amaçları olan, farklı ölçekteki ve yapıdaki işletme ortak ve yönetimlerinin amaç ve hedeflerini yansıtacağından ötürü, iç denetim faaliyetlerinin kapsamı da işletmelerin nitelik ve özelliklerine göre farklılıklar gösterecektir. Fakat; iç denetim faaliyetlerinin kapsamı kuruluş ve tasarlama bazında farklılıklar taşıyacak olsa da genel anlamda iç denetim faaliyetinin kapsamını oluşturan konular şu şekilde sıralanabilir (Şahin, 2005:65):

- Ekonomik ve operasyonel anlamdaki bilgilerin tanımlanmasında, ölçülmesinde, sınıflandırılmasında ve raporlanmasında kullanılan yöntem ve yordamların doğru ve güvenilir olmasının incelenmesi,
- İşletme faaliyetleri ve raporları üzerinde önemli derecede etki yaratabilecek politika, prosedür, planlama, yasa, yönetmelik, mevzuat, talimat ve sözleşmelere uygunluğu sağlamak hedefi ile tesis edilen sistem ve yöntemlerin incelenmesi ve işletmenin söz konusu durumlara uygun bir biçimde harekete edip etmediğinin tespit edilerek incelenmesi,
- İşletme varlıklarını korumak hedefi ile oluşturulan araçların değerlendirilmesi ve işletme varlıklarının fiziksel varlığının doğrulanması,
- İşletme kaynaklarının ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesi,
- İşletme plan ve programları doğrultusunda yürütülen operasyonların ve uygulamaların gözden geçirilmesi ve elde edilen sonuçların işletme faaliyetlerinin amaç hedeflerine uygunluğunun belirlenmesi anlamındaki yetki ve sorumluluklar.

İç denetim, işletme faaliyetlerinin daha etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilerek işletme için rekabet avantajının geliştirilmesi, işletme varlıklarının akılcı yönetimi, yönetsel danışmanlık, işletmenin aleyhine kayıp ve zarar yaratabilecek hata, hile ve yolsuzluk vb. işlem ve eylemlerin önüne geçilmesi gibi amaç ve hedeflere işletme yönetimine bağlı bulunan, fakat bağımsız bir şekilde faaliyetlerini yürüten iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen bir denetim türü olarak ifade edilmektedir. Söz konusu bu

tanımlar doğrultusunda iç denetimin, diğer denetim türlerinden çok daha geniş kapsamlı olduğu gözlemlenmektedir.

## **2.15. İÇ DENETİMİN UYGULANMA NEDENLERİ**

İşletmelerin iç denetim faaliyetlerine ihtiyaç duymasının nedenleri şu şekilde sıralanabilir (Küpçü, 2011:117):

1. Sorumluluk ve hesap verebilme,
2. Vekalet teorisi,
3. Yönetime danışmanlık ve yardım,
4. Tasarruf ihtiyacı,
5. Hile ve yolsuzluğa karşı korunma ihtiyacı.

## **2.16. İÇ DENETİMDE SORUMLULUK VE YETKİLENDİRME**

İç denetime ilişkin faaliyetlerin etkin ve fonksiyonel bir biçimde yürütülebilmesi için bağımsızlık ve tarafsızlık olgusunun yanı sıra organizasyonel yapıya ilişkin koşullar yaratılmalıdır. İşletme ya da örgütlerdeki organizasyonel yapı ve iç denetçinin konumlandırılması, İç denetim faaliyetlerini yürüten iç denetçinin bağımsız ve tarafsız bir şekilde inceleme ve değerlendirme yapabilmesine olanak sağlayacak bir şekilde oluşturulmalıdır. Bu şekilde iç denetim biriminin kendisini işletmenin yönetim kademelerine ifade edebilmesi, kabul ettirebilmesi ve üst yönetimin desteğini sağlaması, etkinlik ve verimliliğin sağlanmasına temel oluşturmaktadır (Uzun vd., 2006:16).

### **2.16.1 İç Denetçi**

İç denetim faaliyetlerine ilişkin süreç, işletmenin organizasyonel yapısı içinde özel planlamalar yapma görev ve sorumluluklarını üstlenmiş iç denetçiler tarafından yönetilmektedir (Güredin, 2000:15)

İç denetim faaliyetlerine ilişkin süreci yöneten iç denetçiler, organizasyonel yapı içindeki iç denetim faaliyetini gerçekleştirmek üzere işletme tarafından istihdam edilen personeldir (Bilge, 2014:34).

İç denetim faaliyetlerine ilişkin süreci yöneten iç denetçilerden temel beklenti; bağımsız ve tarafsız bir şekilde, farklı faaliyetleri yürüten birimlerin önceden belirlenmiş yönetsel politika, prosedür, talimat ve yordamlara uygun ve uyumlu hareket edip etmediklerini değerlendirmeleridir (Gökalp, 2013:24).

İç denetim faaliyetlerine ilişkin süreci yöneten iç denetçiler, işletmelere ve organizasyonel yapı içindeki diğer departmanlara önemli bir katkı sağlamaktadırlar. İşletme yönetiminde bir değer yaratma beklentisi olabilmesi doğrultusunda iç denetçiler; görev ve sorumluluklarını, değer yaratma fonksiyonlarını işletme yönetimine ifade etmeli ve bilgilendirmelidir (Bilge, 2014:34).

İç denetçiler yürüttükleri iç denetim faaliyetlerinde etkin ve fonksiyonel olabilmek için, bağımsız ve tarafsız değerlendirmeler gerçekleştirmelerine olanak sağlanacak şekilde yönetsel danışmanlık hizmetine devam etmelidirler. İç denetçiler faaliyetlerine devam ederken IIA'nın yayımladığı İç Denetim Mesleki Etik Kuralları'na uymak zorundadırlar (Eşkazan, 2033:33).

#### 2.16.1.1. İç Denetçinin Sahip Olması Gereken Özellikler

İşletme ve organizasyonlar için etkin ve fonksiyonel bir yönetsel kontrol ve denetim aracı olan iç denetim faaliyetlerini yürüten iç denetçiye, işletme yönetiminde bazı olanakların sağlanmasının yanı sıra iç denetçinin de bazı nitelik ve özelliklere sahip olması gerekmektedir.

Söz konusu olanak, nitelik ve özellikler şu şekilde sıralanabilir (Kepekçi, 1982:42):

- İşletmeler yayımladıkları yönetmelik genelge ya da yazılı dokümanlar ile iç denetçilerin görev, yetki ve sorumluklarını tanımlamalıdır.
- İşletme tarafından iç denetçilerin bağımsızlığı sağlanacak ortam yaratılmalıdır.
- İç denetçiler yürüttükleri denetim faaliyeti doğrultusunda gerekli mesleki bilgi, deneyim, eğitim ve yeterliliğe sahip olmalıdırlar.

- İç denetçiler denetime ilişkin faaliyetleri yürütürken, mesleğin gerekli kıldığı dikkat ve özeni göstermelidirler.
- İç denetçiler liderlik özelliğine sahip olmalıdır.
- İç denetçiler dürüst ve iyi ahlak sahibi olmalıdır.

İç denetçi işletme organizasyonu içinde en üst kademedeki birime, mevcutsa denetim komitesine, denetim komitesi yoksa işletme yönetim kurulu ya da genel müdüre bağlı bir şekilde faaliyetlerini yürütmeli ve tarafsızlığından şüphe edilmemesi için uzun dönemler aynı işletme yapısında görevde bulunmalıdır. İç denetçiler, her şart altında bağımsız düşünebilmeli, kritik durumları değerlendirebilme yeteneğine sahip olmalı ve doğru ve güvenilir yargılara varabilmelidir. Değerlendirmeler yapabilmek ve işletme yönetimine önerilerde bulunabilmek için, iç denetçi eleştirisel bir yapıya sahip olabilmelidir. Kritik durumları değerlendirebilme yeteneği, iç denetçinin etkinliği bakımından önemli bir olgudur (Gökalp, 2013:24).

#### 2.16.1.2. İç Denetçinin Görevleri

İç denetçiler, finansal nitelik taşıyan ve taşımayan işlem ve olayları içermek üzere çok geniş bir alanda faaliyetlerini gerçekleştirmektedirler. İç denetçilerin iç denetim faaliyetine ilişkin görev, yetki ve sorumlulukları aşağıdaki hususlar kapsamında belirlenmelidir (Demirbaş, 2005:173):

- Müşteri gereksinimlerine yönelik hususlar,
- Risk yönetimine ilişkin hususlar,
- İşletmeye ve işletme faaliyetlerine değer katmaya yönelik hususlar,
- Eğitim, danışma, yönetime çeşitli konularda önerilerde bulunma ve bağımsız denetime destek olma gibi diğer hususlar.

Genel olarak işletme yönetimine denetim ve danışmanlık hizmetleri veren iç denetçiler işletmelerde finansal, faaliyet ve uygunluk denetimleri gibi geniş bir yelpazede faaliyetlerini yürütürler.

İç denetçilerin finansal denetim kapsamındaki görevleri şu şekilde sıralanabilir:

- Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak,

- Muhasebe bilgilerinin elde edildiği kayıt ortamını ve finansal raporları incelemek,
- Hata ve hileleri tespit etmek ve önlemek,
- Muhasebe kayıtlarında mevcut olarak görünen iktisadi kıymet ve varlıkların işletmede fiilen bulunup bulunmadığını saptamak.

İç denetçilerin faaliyet denetimi kapsamındaki görevleri şu şekilde sıralanabilir:

- İşletmenin amaç ve hedeflerine ulaşma yönündeki performansını belirlemek,
- İşletmenin iç kontrol sistemini incelemek ve değerlendirmek,
- İşletmenin iş akışlarını incelemek ve değerlendirmek,
- İşletme yönetiminin başarısını tespit etmeye yönelik araştırma ve incelemeler yapmak.

İç denetçilerin temel faaliyetleri olan uygunluk denetimleri değerlendirilmesinde iç kontrol sisteminin yeterlilik ve etkinliğinin belirlenebilmesi için önceden belirlenmiş kriterlere gereksinim duyulmaktadır. Söz konusu kriterler; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, yönetim politika ve yöntemlerini içeren planlar, genelgeler ve yöneticilerin emirlerinin içeriğini oluşturan kurallar olarak ifade edilmektedir (Kepekçi, 2004:4).

Bir işletme ya da organizasyondaki iç kontrol sistemi iç denetçiler tarafından yürütülmekte olan iç denetim faaliyetlerine direkt bir şekilde etki etmektedir. İç denetçiler, üst kademe yönetimde belirlenmiş talimat ve kurallara uygun bir şekilde hareket edildiğinin, yönetsel kararlarda temel olan raporların doğru, zamanlı ve tam olarak hazırlanarak işletme yönetimine sunulduğunun tespit edilmesi hedefi ile iç kontrol sistemini incelemektedirler. Bu bağlamda, işletmelerde etkin ve fonksiyonel bir şekilde çalışan bir iç kontrol sisteminin varlığı, iç denetim faaliyetlerinin de etkinliğine katkıda bulunmaktadır (Güredin, 2000:165).

Günümüz dünyasında, elektronik bilgi işleme denetimi gibi k denetim faaliyetlerinin yanında, personel geliştirme, sözleşme denetimi, işletme dışındaki gruplarla ilişkiler de iç denetçilerin verdikleri hizmetler arasında yer almaktadır. Ayrıca, ISO 9000 standartlarına uyulması sorumluluğu uluslararası işletmelerde iç denetçilerin görevleri arasındadır (Sağlar ve Tuan, 2009:346).

Yönetimsel yaklaşımlarda meydana gelen gelişmeler, kanuni düzenlemeler ve mevcut rekabet, iç denetim faaliyetlerini yürüten iç denetçilerin görev ve sorumluluklarını devamlı bir şekilde genişletmektedir. İç denetçi, organizasyon içindeki konumunu ve yetkisini kullanmadaki bağımsızlığı ile, organizasyon içindeki belirgin bir şekilde gözlem rolünü de üstlenmiştir (Uyar, 2005:27).

## **2.16.2. İç Denetim Komitesi**

Denetim komitelerinin oluşturulmasındaki temel amaç işletme ve organizasyonlarda, temel unsurları şeffaflık, dürüstlük ve hesap verilebilirlik olan kurumsal yönetim ilkelerini yapılandırmaktır.

Denetim komitesi, kurumsal yönetim ilkeleri doğrultusunda işletme performansına ilişkin her türlü iç ve dış denetimin yeterli seviyede ve şeffaf bir şekilde yapılmasını sağlayan, iç denetçi, dış denetçi ve yönetim kurulu arasında bir iletişim görevi yürüten, en az iki üyeden meydana gelen idari bir birimdir (Uyar, 2005:27).

İç denetçiler ile denetim komitesi arasındaki ilişki ve görüşme sıklığı, iç denetim biriminin etkinliğini ve işlevselliğini belirleyen önemli bir niteliktir. Bu bağlamda Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), iç denetim başkanının yılda en az 4 kez denetim komitesi ile bir araya gelmesi gerektiğini vurgulamıştır (Uyar, 2005:26).

Yönetim kurulları denetimle ilgili sorumluluklarını denetim komiteleri aracılığıyla gerçekleştirmektedir ve denetim komiteleri de iç denetim biriminin gerçekleştirdiği faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yönetildiğinin gözetimini üstlenmektedir. İç denetim ve denetim komitesi arasındaki ilişki, organizasyonun kurumsal bir şekilde yönetilmesinde temel esaslardan olan “Hesap verilebilirlik” sorumluluğunu güçlendirmektedir (Yılcıncı, 2003:30).

Denetim komitesi, iç denetimin güvence ve danışmanlık fonksiyonlarını beklenildiği gibi yerine getirmesi için bağımsız ve tarafsız olarak faaliyette bulunmasını garanti altına almayı hedefleyen kurumsal bir oluşumdur. Kurumsal yönetim içerisinde etkin olarak işleyen bir denetim komitesinin bulunması, iç denetim faaliyetlerinin kredibilitelerini ve etkinliğini artıracak gibi aynı zamanda paydaşlarının haklarının korunması için oluşturulan kurumsal yönetimin önemli bir parçasını oluşturacaktır (Uzun vd., 2006:17).

Denetim komitesi, kurumun denetim ve kontrol işlevlerinin gözetim ve denetiminden sorumlu yönetim kademesidir. Bu kapsamda denetim komitesi, denetim raporlarını takip eder, iç denetim faaliyetlerini geliştirir ve destekler, denetim politika ve prosedürlerini belirler. Denetim komitesinin olmadığı kurumlarda, üst yönetim, iç denetim tarafından kendisine raporlanan konularda maliyet ya da başka düşüncelerle herhangi bir işlem yapmayarak riskleri üstlenme yoluna gidebilir. Bunun sonucu olarak eğer riskler gerçekleşirse paydaşların kayba uğraması söz konusu olabilecektir. Denetim komitesinin mevcut olması durumunda ise, iç denetim fonksiyonel raporlamasını denetim komitesine yapacağı için söz konusu organizasyonel yapı, iç denetimin bağımsızlığını sağlayacak ve etkinliğini artıracığından kurumsal yönetime katkıda bulunacaktır. Denetim komitesi, iç denetim fonksiyonun etkinliğinin sağlanmasında temel olarak hem kendinden beklenen görevleri yerine getirmesinde, uygun düzeyde ve kalitede bilgi üretmesinde yeterli kaynaklara sahip olmasını sağlayarak hem de iç denetimin bağımsızlığını destekleyerek aktif bir rol alır (<http://www.denetimnet.net>).



## **BÖLÜM 3. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM**

### **3.1. BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ**

İç denetim faaliyetlerini yürüten iç denetçinin işletme içerisinde gerçekleştirdiği çalışmalar bağımsız denetim faaliyetini yürüten bağımsız denetçinin çalışma ve faaliyetlerine etki edebilir durumdadır. İç denetim faaliyeti, bağımsız denetim faaliyetini aşağıdaki şekillerde etkileyebilir (Bozkurt, 1995:29):

- Bağımsız denetçi işletmenin iç kontrol sistemini anlamaya ve tanımlamaya çalışmaktadır. Bu aşamada söz konusu çalışmayı gerçekleştirirken yürüteceği prosedürler,
- Risk değerlendirme aşamasında gerçekleştirilen prosedürler,
- Bağımsız denetçinin gerçekleştireceği maddilik prosedürleri.

İç denetim faaliyetleri, bağımsız denetim faaliyetleri kapsamında gerçekleştirilecek olan iki çeşit risk değerlemesini etki altına alabilmektedir. Söz konusu etkiler; mali tablolar seviyesinde önemli beyanlardaki yanlışlık ve hata riskini ve yönetim tarafından ortaya konan iddialar için kontrol riskini değerlendirme olarak ifade edilmektedir. İç denetim faaliyetlerinin işletmenin iç kontrol ortamında etkin ve fonksiyonel bir şekilde yürütülmesi, mali tablolarda tablolar da hata ve hilelerin tespit edilmesini sağlayarak bu konuya ilişkin riski de önemli ölçüde azaltmaktadır. Bu durumdan dolayı etkin ve fonksiyonel bir iç denetim faaliyeti, bağımsız denetçinin karşı karşıya kalacağı kontrol riskini de azaltmış olmaktadır (Kiracı, 2004:112).

Bağımsız denetçi kendi denetim planını hazırlarken, iç denetçinin ilgili dönem içinde gerçekleştirmiş olduğu denetim çalışma ve faaliyetlerinden faydalanmaktadır. İç denetçi,

iç denetim faaliyetlerini yürütürken bağımsız denetçi gibi davranmaktan kaçınılmalıdır (Bozkurt, 1995:30).

Bağımsız denetçiler tarafından yürütülen finansal denetimin başarılı ve etkin bir şekilde tamamlanmasının sağlanması ve sıklığının azaltılması için bağımsız denetçiler ile iç denetçiler arasında gerekli koordinasyon ve uyum ile iş birliği tesis edilmelidir. Söz konusu koordinasyon ve uyum ile iş birliğinin oluşturulması sonucunda denetimin verimliliği artacak ve denetime ilişkin maliyetler azalacaktır (Uzay, 2003:212).

Bağımsız denetçiler ile iç denetçiler arasında koordinasyon ve uyum ile iş birliğinin oluşturulması için gerekli olan unsurları şu şekilde sıralayabiliriz (Özeren, 2000:30):

- Belirli aralıklarda periyodik bir şekilde toplantılar düzenlemek,
- Birbirlerinin hazırladıkları denetim programları ve denetimlere ilişkin çalışma kağıtlarına rahat ve kolay bir şekilde ulaşabilmek,
- Denetim raporları ve yönetimle yapılan yazışmalarının alışverişini sağlamak,
- Denetim faaliyetleri yürütülürken kullanılan teknikler, yordamlar ve metotlar konusunda ortak bir anlayışa sahip olmak.

İşletmede etkin ve fonksiyonel bir iç denetim bulunması durumunda iç denetçi ile bağımsız denetçi arasında aktif, etkin ve fonksiyonel bir iç denetim bulunmaması durumunda ise pasif bir iş birliğinden söz edilmemektedir. Bağımsız denetçiler tarafından yürütülen bağımsız denetim faaliyetlerinin gözetimi ve bağımsız denetim ile iç denetim faaliyetleri arasında koordinasyon ve uyum ile iş birliğinin oluşturulması, işletme yönetim kurulunun sorumluluğu altındadır. Söz konusu iş birliğinin sağlanması, iç denetimden sorumlu olan yöneticinin sorumluluğu kapsamındadır. İç denetimden sorumlu yöneticinin, işletme yönetim kurulunun desteğini alması söz konusu iş birliğinde etkinliği sağlamaktadır (Akgün, 1999:14).

Etkin ve fonksiyonel bir şekilde yürütülen iç denetim faaliyetleri, bağımsız denetçi tarafından gerçekleştirecek denetim faaliyetlerinde uygulayacağı yöntem, yordam, metod ve tekniklerin kapsamını ve zamanlamasını tespit etmesinde yardımcı olmaktadır. Bu sebepten ötürü bağımsız denetçi, işletmede yürütülen iç denetime ilişkin faaliyetleri,

bağımsız denetim programını hazırlayarak kapsamını belirlemesine ve riskleri tanımlamasına yardımcı olacak kadar değerlendirmeli ve anlamalıdır.

İç denetçiler tarafından gerçekleştirilen faaliyetler, işletmenin bağımsız denetime hazır olabilmesi bakımından önemli rol oynamaktadır. İç denetim faaliyetlerini yürüten iç denetçilerin yaptıkları çalışmalar bağımsız dış denetçiler için denetim kapsamını belirlemek açısından önemli bir kanıt kaynağı olmakla beraber bağımsız denetçilerin işlerini kolaylaştırmaktadır. Bunun dışında bağımsız dış denetçiler, iç denetçilerin gerçekleştirdikleri çalışmalarından yararlanarak bağımsız denetime ilişkin maliyetleri de azaltmış olacaktır (Demirel, 2007:78).

## **3.2. BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ KONTROL**

Bağımsız denetçi işletmede yürüteceği denetim faaliyetleri çerçevesinde denetime ilişkin yapacağı planlamayı tasarlarken iç kontrol sisteminden maksimum ölçüde faydalanmakta ve etkin etkin bir şekilde kullanmaktadır. Bağımsız denetim faaliyetini yürüten bağımsız denetçi tarafından iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesinin temel hedefi, denetime konu olan işletmenin muhasebe organizasyonu tarafından gerçekleştirilen kayıtların, üretilen bilgilerin ve hazırlanan mali tablo ve raporların güvenilir ve doğru olup olmadığını saptamak ve dönem sonu denetimi esnasında uygulanacak denetim işlemlerinin kapsamı ve zamanlaması ile birlikte detaylarını tespit etmektir. Bağımsız denetçiler aynı zamanda ISA 265 kapsamında iç kontrol sisteminin işlevselliği ve hatta eksikleri konusunda işletme yöneticilerine görüş bildirerek sistemin iyileştirilmesi konusunda tavsiyelerde bulunabilirler. Bağımsız denetim faaliyetini yürüten bağımsız denetçiler tarafından iç kontrol yapısının incelenip değerlendirilmesi sonucunda tespit edilen kontrol riski, bağımsız denetim faaliyetlerinin kapsamına ve zamanlamasına direkt bir şekilde etki etmektedir (Kepekçi, 2004:10).

### **3.2.1. Denetim İşlevi**

Öncelikle Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere olmak üzere birçok dünya ülkesinde ortaya çıkan ekonomik krizler ve skandallar sonucunda denetim kavramının önemi çok daha fazla artmış ve tüm dünya genelinde denetim alanında bazı düzenleme ve uygulamalar yapılması yoluna gidilmiştir.

Özellikle yatırımcıyı koruma yasası olarak da adlandırılan Sarbanes-Oxley Kanunu ile birlikte kurumsal yönetime yönelik arayış ve çalışmalar bu süreç içinde iç denetim kavramının önemini ortaya koymuştur (Abdioğlu, 2008:100).

Ekonomik dünyada meydana gelen yolsuzluklar, bağımsız denetim kavramının önemini artırırken, aynı zamanda bağımsız denetime ilişkin yapılan kanuni düzenlemelerin gözden geçirilerek yeniden güncellenmesi ve tüm dünyada yaşanan gelişmelere uyum sağlaması açısından modernize edilmesi ihtiyacını ortaya koymuştur (Karakoç, 2013:35).

### **3.2.2. Denetim İhtiyacını Ortaya Çıkaran Nedenler**

İşletmeler tarafından bir iddia niteliğinde ortaya konan finansal nitelikli bilgilerin doğru ve güvenilirliği konusundaki bilgiye olan ihtiyaç bağımsız denetim yapılması gerekliliğini ortaya koyan en önemli unsurdur. Finansal nitelik taşıyan bilgilerin güvenilirliğini etkileyen birçok faktör söz konusu olabilmektedir. Finansal nitelik taşıyan bu bilgilerin güvenilirlik derecesini yükseltmek için denetim konusunda bağımsız bir uzman tarafından inceleme yapılması ve bu bilgilerin güvenilirliğine ilişkin görüş bildirmesi önem taşımaktadır. İşletme ile ilgili birçok kişi ve grubun menfaatleri birbirleri ile çatışma içinde olabilmektedir. İşletmedeki finansal işlemlerin karmaşık bir yapıda olması ulaşılan bilgiye duyulan güven seviyesine etki edebilmektedir. Değerlemesi gerçekleştirilecek olan söz konusu bilginin verilecek kararları etkileyebilmesi, doğru ve güvenilir bilgiye duyulan gereksinimi yükseltecektir (Kavut vd., 2009:13).

Günümüz koşullarında, küreselleşmenin de etkisi ile ekonomik faaliyetlerde yaşanan gelişmeler sonucu çok daha karmaşık bir yapı halini alan, verilerin ve bilgi kullanıcılarının artması ve finansal tabloları hazırlayanların taraflı davranışları sebebi ile güvenilir ve doğru bilgiye duyulan ihtiyaç her geçen gün artmaktadır. Bilgi kullanıcılarının verdiği kararlar ile finansal bilgilerin arasında doru orantılı bir ilişki

vardır ve söz konusu kararların doğru, güvenilir ve yerinde olabilmesi için, mali bilgilerin doğru ve güvenilir olması ön koşuldur. İşletme yönetimleri tarafından bir iddia niteliğinde hazırlanarak sunulan finansal tablolar bilgi kullanıcılarında gerekli güveni oluşturmayabilir. Bu durumda işletme haricindeki finansal tablo kullanıcılarının söz konusu bilgilerin doğruluğunu tespit edecek mesleki tecrübesi, bilgisi ve yetkileri söz konusu değildir. Bu aşamada finansal tablolar aracılığı ile üretilen ve sunulan bilgilerin doğruluk ve güvenilirliği için gerekli mesleki tecrübeye sahip ve yetkili kılınmış uzman kişilere duyulan gereksinim ortaya çıkmaktadır (Selimoğlu, 2011:2).

Mali tabloların denetiminin bağımsız denetçi tarafından gerçekleştirilmesini zorunlu kılan en önemli unsur bilgi riskini oluşturan koşullardır. Denetime duyulan ihtiyacı zorunlu kılan nedenler şu şekilde sıralanabilir (Kepekçi, 1996:8).

- İşletme ile ilgili çeşitli kişi ve gruplar arasındaki çıkar çatışmaları,
- Günümüz ekonomik koşullarının gelişmesi ile birlikte muhasebe sistemlerinin de gelişerek çok daha karışık ve karmaşık bir yapı haline gelmesi,
- İşletme ile ilgili çeşitli kişi ve grupların işletme ile ilgili güvenilir ve doğru bilgiye duyduğu ihtiyaç,
- Diğer Sebepler.

Söz konusu nedenler bazı başlıklar altında aşağıdaki bölümlerde kısaca incelenmeye çalışılacaktır.

### 3.2.2.1. Çıkar Çatışmaları

Mali tablolardaki bilgilerin kasıtlı ya da kasıtsız bir şekilde bazı çıkarlar doğrultusunda hazırlanmış olması mümkündür. Söz konusu bu durum mali tablo kullanıcıları ile mali tabloların hazırlanıp sunulmasından sorumlu işletme yönetimleri arasında bazı çıkar çatışmalarına sebebiyet verebilir. Çıkar çatışmaları aynı zamanda mali tablo kullanıcıları arasında da meydan gelebilmektedir (Kepekçi, 1996:9).

Yukarıda söz konusu çıkar çatışmaları kapsamında, işletme yöneticileri finansal raporları olduğundan çok daha başarılı göstererek daha fazla prim almayı ya da işlerini kaybetme riskini ortadan kaldırmayı hedefleyebilirler. İşletmenin finansal açıdan çok daha yeterli ve güçlü gösterilmesi ya da işletme değerinin olduğundan daha fazla

gösterilmesi işletme paydaşlarının alacakları kararlarda olumsuz bir etki yaratabilmektedir (Kavut vd., 2009:15).

Aynı zamanda işletme ile işletme ile ilişki içinde bulunan üçüncü taraflar arasında da benzer çıkar çatışmaları meydana gelmesi karşılaşılan bir durumdur ve yukarıda açıklanan bu olumsuz durumları ortadan kaldıracabilecek en önemli unsur bağımsız denetimdir (Kavut vd., 2009:15).

### 3.2.2.2. Muhasebe Sistemlerinin Karmaşıklığı

Mali tabloların oluşturulması için finansal bilgilerin bazı karmaşık aşamalardan geçmesi gerekmektedir. Söz konusu aşamalardan meydana gelen bu karmaşık süreci konusunda mesleki yeterliliğe sahip ve uzman olmayan kişilerin analiz etmesi mümkün değildir. Mali tabloların oluşmasını sağlayan karmaşık yapıdaki bilgilerin anlaşılması ve işletme muhasebe organizasyonları tarafından üretilen bilgilerin ancak mesleki yeterliliğe ve donanımına sahip uzman kişiler tarafından belirli amaçlar kapsamında incelenip değerlendirilmesi ve karar verici bilgi kullanıcıları ile paylaşılması gerekmektedir (Uysal, 2013:5).

Muhasebe organizasyonları tarafından gerçekleştirilen işlemlerin ve mali tabloların hazırlanma süreci, işletmelerin ölçekleri büyüdükçe çok daha karmaşık bir yapı haline gelmekte olup, bu durumda hata ev yanlışlık barındırma olasılığını artırmaktadır. Muhasebe organizasyonları tarafından üretilen bilgileri gerek işletme yönetimleri gerekse de bilgi kullanıcıları açısından büyük önem taşımaktadır. Söz konusu karmaşık yapı üretilen bilginin doğruluğu ve güvenilirliğinin tespit edilme gereksinimini ortaya koymaktadır (Taş ve Durmuş, 2008:7).

### 3.2.2.3. Güvenilir ve Doğru Bilgi İhtiyacı

Muhasebe organizasyonu tarafından üretilen bilgiler, işletme yönetimi olduğu kadar işletme dışı bilgi kullanıcıları bakımından da büyük önem taşımaktadır. İhtiyaç duyulan bilgiye ulaşamadığı durumlarda, belirsizlik ortamı oluşabilir ve belirsizlik ortamında karar vermek büyük riskler taşımaktadır (Kepekçi, 1996:10).

İşletmenin sunduğu mali tablolar ışığında bilgi kullanıcıları tarafından doğru karar verilebilmesi için, işletmeden güvenilir ve yeterli ölçüde bilgi edinilmesi gerekmektedir. Söz konusu bilgileri sağlamak işletme yönetiminin görevi ve sorumluluğu altındadır. Bazı nedenlerden dolayı bilgilerin yanlış ve hatalı olma riski vardır. Söz konusu bu nedenler şu şekilde sıralanabilir (Bozkurt, 2012:20):

- Muhasebede gerçekleştirilen işlemlerin fazla olması ve karmaşık yapısı,
- İşletme ile ilgili olan bilgi kullanıcılarının birçoğunun işletmeden uzak olması,
- İşletmeye ilişkin bilgiyi sağlayan kişi ve grupların tutumları.

Söz konusu bu koşullar altında işletmelerin ürettiği bilgilerin doğru ve güvenilir olması çok zordur. Muhtemel risklerin olabildiği ölçüde azaltılması gerekmektedir, karşılaşılabilecek risklerin azaltılması için finansal tablo denetimleri büyük önem taşımaktadır.

#### 3.2.2.4. Diğer Nedenler

Önceki bölümlerde açıklanmaya çalışılan nedenler dışında denetim ihtiyacını zorunlu hale getiren bazı unsurlar da bulunmaktadır. Bilgi kullanıcılarının doğrudan doğruya güvenilir bilgiye ulaşmasının mümkün olmaması, yasal düzenlemeler, bilgi kullanıcı ve işletme sayısının artmış olması gibi bazı nedenler de bağımsız denetim ihtiyacını ortaya koymaktadır (Kavut vd., 2009:15).

### 3.2.3. Denetim ve Bağımsız Denetim Kavramı

Denetim kavramı kelime anlamı olarak “*incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek*” eylemleri çerçevesinde (Yazıcı, 1987:5) uluslararası literatürde kabul gören tanımı ile “*iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç*” olarak ifade edilmektedir (Güredin, 1998:5).

Denetim kavramı, kontrol, teftiş ve revizyon gibi kavramlar ile karıştırılmamalıdır. Söz konusu kavramlar denetim kavramı ile tam olarak örtüşemeyen ve denetim eylemini net bir şekilde açıklayamayan kavramlardır (Selimoğlu, 2011:4).

Teftiş kavramı, “herhangi bir şeyin aslını doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini tespit etmek için yapılan incelemeler” olarak ifade edilmekte olup, denetim kavramından kapsam olarak çok daha dardır (Taş ve Durmuş, 2008:7).

Denetim zorunlu kılan bir riskin mevcut olması ve önceden belirlemiş kural ve ölçütlere aykırılık ihtimali çerçevesinde bir savunma sistemi olarak ifade edilen denetim kavramı dar anlamda, “işletmenin finansal tabloları ve muhasebe kayıtlarının incelenmesi” olarak tanımlanabilmektedir (Haftacı, 2011:2).

Bağımsız denetime ilişkin farklı tanımlamalar yapılmış olsa dahi tüm tanımlamalarda kapsam çok da farklı değildir. Biraz daha geniş bir tanımlama ile bağımsız denetim, “bir işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygun düzenlenip düzenlenmediğine ilişkin yapılan denetim” olarak ifade edilmektedir (Uyar, 2005:2)

Bağımsız denetim işletme içinden olmayan ve işletme ile herhangi bir bağı bulunmayan tamamen bağımsız kişi ve kurumlar tarafından gerçekleştirilen denetimdir. Bağımsız denetim; “finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesi ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanması süreci” olarak tanımlanmaktadır (Kavut vd., 2009:36).

Bağımsız denetim olgusu, “herhangi bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanması” olarak tanımlanmaktadır” (Selimoğlu, 2011:5).

Bağımsız denetimin kapsamı belirli bir ekonomik birim ya da belirli dönem ile sınırlı olmaktadır. Söz konusu ekonomik birim işletmenin bütünü ya da herhangi bir bölümü olabilmektedir. Ayrıca bağımsız denetim üç ya da altı aylık bir dönem için yürütülebileceği gibi bir senelik bir dönem için de gerçekleştirilebilir. Bağımsız denetim hedefe varabilmek ve makul seviyede bir güvence elde etmek için yeterli miktar ve



kalitede kanıt toplama süreci olarak tanımlanabilir. Makul seviyede güvence bir bütün olarak finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediğine ilişkin bir sonuca varabilmede yeterli miktar ve kalitede bağımsız denetim kanıtının bir araya getirilmesi ile oluşmaktadır (Uysal, 2013:14)

Bağımsız denetim, işletmelerin talebi ya da yasal zorunluluklar üzerine bir denetim sözleşmesi ile denetim mesleğini serbest meslek faaliyeti şeklinde sürdüren denetim kuruluşları ya da kişileri tarafından gerçekleştirilmektedir (Kavut vd., 2009:37).

### **3.2.4. Bağımsız Denetim, İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi**

İşletmeler tarafından belirli amaçlar doğrultusunda işletme yapısında kurulan iç denetim biriminin faaliyetlerini yürüten iç denetçilerin çalışmaları bağımsız denetimi etkilemektedir. Söz konusu etkileri meydana getiren unsurlar şu şekilde sıralanabilir (Uzay, 1999:60):

- Bağımsız denetim faaliyetini yürüten bağımsız denetçinin işletmede mevcut olan iç kontrol sistemine güven duyması,
- Bağımsız denetim faaliyetini yürüten bağımsız denetçinin iç denetçileri değerleyebilmesi için işletme tarafından olanak ve ortam yaratılması,
- İç denetçilerin, bir denetçide bulunması gereken bilgi, yetenek, deneyim, uzmanlık gibi nitelik ve özelliklere sahip olması.

Bağımsız denetim *“herhangi bir işletmenin, kendi çalışanı olmayan denetçi grubundan oluşan, işletme ile organik bir bağı ve direkt bir ilişkisi olmayan bir denetim organı, grubu ya da kişisi tarafından denetlenmesi”* olarak tanımlanmaktadır.

Bağımsız denetimin yukarıda belirtilen özellikleri kapsamında, bağımsız denetçiler ile iç denetçiler arasında denetime ilişkin yöntemler, yordamlar, teknikler, sorumluklar, denetim amaç ve hedefleri gibi konularda bazı farklılıklar söz konusu olmaktadır (Kepekçi, 2004:14).

### 3.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetlerini yürütme aşamasında finansal ve muhasebeye ilişkin gerçekleştirilen işlemlerinin kural, ilke ve bazı standartlara uygunluğuna ilişkin görüşlerini destekleyecek güvenilir kanıtlara gereksinim duymaktadırlar. Bağımsız denetçiler aynı zamanda, geçmiş dönemlerde neler olduğu ile de ilgilenmektedirler. İç denetim faaliyetini yürüten iç denetçiler ise mevcut koşullar çerçevesinde denetim faaliyetlerini yürütürken işletmenin gelecek dönemlerde nelerle karşılaşabileceği ile ilgilenmektedirler. Bağımsız denetçilerin temel amacı sonuçların değerlendirilmesidir. İç denetçilerin temel amacı ise daha önce kurulmuş ve işleyen finansal ve ekonomik sistem ve birimleri incelemek, değerlendirmek olup işletme yönetiminde bağlı çalışarak raporlamaktır. Bağımsız denetçiler iç denetçilerin aksine çok geniş bir yelpazenin sorumluluğunu taşıyıp çıkarlarını gözeterek faaliyetlerini gerçekleştirirler (Alptürk, 2008:31).

Bağımsız denetim, işletmenin kendi çalışanı olmayan ve farklı bir tüzel kişiliğe sahip denetçi kişi ve gruplarından meydana gelen, bağımsız bir denetim organı tarafından denetlenmesidir. İç denetçiler ile bağımsız denetçiler, denetime ilişkin planlamalarını yaparken, denetime ilişkin bilgi toplarken ve denetim sonuçlarına ulaşırken birbirlerinin raporlar ve çalışmalarından faydalanabilirler. Bağımsız denetim temel olarak geçmiş dönemlere ait finansal bilgiler çerçevesinde faaliyetlerini yürütürken, iç denetim, ise işletme faaliyetlerinin etkinliği, risk yönetimi ve iş akışı süreçlerinin devamlı ve ayrıntılı bir şekilde incelenmesine odaklanmaktadır (Aslan, 2010:71).

Bağımsız denetim aynı zamanda, işletmeler için kalite denetimi, kamu denetimi gibi denetim faaliyetlerinde bulunabilir. Bağımsız denetçiler işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirerek gerçekleştireceği denetim faaliyetinin kapsamını belirler. İç kontrol sistemlerinin kalitesi finansal tablolara duyulan güveni artırmaktadır (Bozkurt, 2011:135).

Etkin, fonksiyonel ve güvenilir nitelikler taşıyan bir iç denetim aynı zamanda bağımsız denetim içinde bir güvence oluşturmakta olup bağımsız denetimin faaliyetlerini yürütmesini de kolaylaştırmaktadır (Aslan, 2010:71).

### 3.3.1. Bağımsız Denetçilerin İç Denetçilerden Yararlanması

Bağımsız denetçiler denetim faaliyetlerini yürütme aşamasında iç denetim pasif ve aktif olmak üzere iki farklı biçimde iş birliği içinde bulunarak iç denetimden faydalanmaktadır. Söz konusu iş birliği süreçleri şu şekilde açıklanabilir (Bozkurt, 2011:136):

- Pasif iş birliği kapsamında bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten bağımsız denetçinin denetim sürecinde gerçekleştirdiği faaliyetleri esnasında yapmak zorunda olduğu birçok işlem, iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. Bağımsız denetçi bu tür faaliyetleri yeniden yapmak yerine iç denetçinin çalışmalarından yararlanabilmektedir.
- Aktif iş birliği kapsamında ise bağımsız denetçinin denetim faaliyetleri esnasında, kendisinin planlaması ve gözetimi altında iç denetçi ile önceden planlaması yapılan bir şekilde iş birliği yaparak bağımsız denetim faaliyetlerinin bir kısmını iç denetçiye yaptırabilmektedir.

İç denetim mesleki uygulama standartlarının öngördüğü düzenlemeler kapsamında, iç denetim biriminin sorumlu yöneticisi, benzer çalışmaların gereksiz bir şekilde yinelenmesinin önüne geçmek ve gerçekleştirilecek olan iç denetim çalışmalarının kapsamını en uygun şekilde belirleyebilmek için bağımsız denetçi ile elde edilen bilgileri paylaşmalı ve iç denetim faaliyetlerini bağımsız denetçi ile belirli bir koordinasyon ve uyum içinde yürütmelidir (Kırmızı, 2007:80).

Bağımsız denetçiler ile iç denetçiler arasında iş birliği yapılabilmesi için bazı konularda olumlu izlenimler oluşması gerekmektedir. Söz konusu olumlu izlenimler şu şekilde sıralanabilir (Bozkurt, 2011:136):

- İç denetçinin tarafsız ve objektif özelliklere sahip olması
- İç denetçinin mesleki alanda uzmanlık ve yeterliliği,
- İç denetçinin yürüttüğü faaliyetlerin kalitesinin test edilmesi.

Ortaya koyduğu öneriler çerçevesinde denetime konu olan işletmenin iç kontrol sisteminin incelendiği kanaatine varan bağımsız denetçi; iç denetçinin gerçekleştirmiş olduğu kontrol ve testleri tekrarlamayabilir. Bu şekilde denetim maliyetlerinden tasarruf edilmesi de sağlanmaktadır. Farklı bir ifade ile denetçilerin arasında koordine ve uyumlu bir iş birliği hem denetçiye hem de işletmeye önemli faydalar sağlayabilir (Uysal, 2013:128).

### **3.3.2. İç Kontrol ve Bağımsız Denetim Arasındaki ilişki**

İşletmelerin hazırlayarak bilgi kullanıcıları ile karar vericilerin kullanımına sunduğu finansal tablolarda yer alan bilgilerin güvenilir ve doğru olması konusunda oluşan endişe ve şüpheler, bu konuda bazı tedbirler alınması zorunluluğunu ortaya koymuştur. Zira bilgi kullanıcılarının kararlarına temel olacak bilgi ve verilerin doğruyu ve gerçeği yansıtmaması halinde karar alıcılar önemli risklerle karşı karşıya kalacaklardır. Bu sebepten ötürü, olası riskleri ortadan kaldırmak doğrultusunda belirli tedbirler geliştirmek zorunluğu ortaya çıkmıştır. Karar alıcılarının kullanımlarına sunulan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini maliyet ve yeterli uzmanlıkları olmaması nedeni ile araştırma olanağı yoktur. Karar alıcı konumunda olan bilgi kullanıcılarının olası bilgi risklerini asgari seviyeye indirmek bazı imkanları vardır. Bu imkanlar şu şekilde sıralanabilir (Tuan, 2009:5):

1. Karar alıcı konumunda olan bilgi kullanıcılarının bilgiyi bizzat doğrulaması.
2. Karar alıcı konumunda olan bilgi kullanıcılarının, bilgi riskini göze alarak işletme yönetimine güven duymaları,
3. Karar alıcı konumunda olan bilgi kullanıcılarının bağımsız denetimden geçmiş bilgileri kullanmasıdır.

Finansal tablolar aracılığı ile sunulan ve işletmenin mali performansını ve durumunu içeren bilgiler, bu konuda uzman, donanımlı ve mesleki yeterliliğe sahip kişi ya da kurumlar tarafından onaylanarak güven duyulabilir bir duruma getirilmiştir. Bu durum seçenek karar alıcı konumunda olan bilgi kullanıcıları tarafından kabul görmektedir. Etkin ve fonksiyonel bir iç kontrol sisteminin mevcut olması bağımsız denetim açısından önemli sayılabilecek bir güven sağlamaktadır (Tuan, 2009:6).

Etkin ve fonksiyonel bir şekilde çalışan iç kontrol sisteminin mevcut olması, finansal tablo ve raporlamanın güvenilirliğini tesis etmesinin yanı sıra, belirlenen yöntem, yordam ve kanuni mevzuata uygunluğun sağlanması açısından da önem taşımaktadır. Etkin ve fonksiyonel bir şekilde çalışan iç kontrol sistemi, bağımsız denetim faaliyetinin niteliği konusunda da olumlu etkiler yaratmaktadır. İç kontrol sistemlerinin bağımsız denetçiler tarafından incelenerek değerlendirilmesi, bazı risklerin önceden ve doğru bir şekilde tespit edilebilmesine imkân yaratır. Bağımsız denetim faaliyetini yürüten bağımsız denetçi, denetim faaliyeti süresince uygulayacağı yöntem, teknik ve yordamlarını ve bağımsız denetimin kapsamını belirlemek için iç kontrol sistemine ilişkin ayrıntılı bir şekilde bilgi sahibi olmalıdır (Tuncay, 2011:96).

İç kontrol sistemine ilişkin düzenlemelerde bağımsız denetçinin, iç kontrol sistemine ilişkin bilgi edinirken bunun finansal raporlama ile ilgili taraflarını dikkate almasının yeterli olacağı, finansal tablolarda mevcut olan bilgileri direkt bir şekilde etkilemeyen iç kontrol politika, prosedür ve yöntemlerin incelenmesinin gerekmediği açıklanmıştır (Akışık, 2005:98).

Etkin ve fonksiyonel bir iç kontrol sistemine sahip olan işletmede bağımsız denetçi faaliyet sonuçları hakkında daha kolay ve kısa zamanda görüş bildirebilecektir (Uzay, 1999:1).

### **3.3.3. Denetim Süreci**

Denetim sürecini başlatan ilk eylem müşteriden gelen denetim talebidir. Denetim kuruluşu denetim talebinde bulunan işletmeye ilişkin bilgi toplar ve risk değerlendirmesi gerçekleştirerek denetim hizmeti verip vermeyeceği konusunda karar verir. Denetim hizmeti vereceği işletmeye teklif verdikten sonra karşılıklı olarak denetim sözleşmesi imza altına alınır. Denetim süreci dört ana süreçten oluşmaktadır. Bu süreç; Müşteri seçimi ve işin kabulü, denetimin planlanması, denetimin yürütülmesi ve denetimin raporlanmasıdır (Kavut vd., 2009:107).

Denetim sürecinin müşteri seçim ve işin kabulü aşamasından sonra denetçi; denetim faaliyetlerine ilişkin stratejisini tespit etmek için denetim planlamasını yapmalıdır. Denetçi planlamayı en doğru ve sağlıklı şekilde yapabilmek için öncelikle işletme

süreçlerini inceler, kontrol testleri uygular ve ulaştığı bilgiler doğrultusunda ayrıntılı bir denetim programı hazırlar (Kavut vd., 2009:110).

Denetim planlamasında izlenecek yol haritası şu şekilde özetlenebilir (Uzay, 1999:75);

- İşletmenin faaliyetini sürdürdüğü sektör hakkında bilgi edinme,
- İşletmenin iç kontrol sistemini tanıma,
- Önemlilik düzeyinin belirlenmesi,
- Denetim riskinin belirlenmesi,
- Denetime ilişkin amaçlarının belirlenmesi,
- Denetime ilişkin programlarının oluşturulması.

### **3.3.4. Bağımsız Denetimde İç Kontrolün İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**

Günümüz dünyasında önemli bir kavram haline gelen iç kontrol olgusu özellikle yaşanan küresel finansal kriz ve muhasebe skandallarının sonucunda işletmelerin amaç ve hedeflerine ulaşmada çok daha önemli ve özel bir rol üstlenmeye başlamıştır. Sarbanes Oxley yasası olarak da bilinen yatırımcıyı koruma yasası, kurumsal yönetim ilkeleri ve anlayışı çerçevesinde, işletme amaç ve hedeflerine varılabilmesi ve finansal raporlamanın doğruluğunun ve güvenilirliğinin tesis edilmesi açısından, iç kontrol sistemlerinin tasarlanması, kurulması ve etkinliği ile işlevselliğinin sağlanması konusunda bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten bağımsız denetim uzmanlarına direkt bir şekilde sorumluluk vermiştir (Aksoy, 2006:168).

Denetçinin hedefi önceden tespit edilmiş tehditlerin analizini gerçekleştirmektir. Tehditler gruplandırılıp bir sıralama yapılırken, meydana gelme ihtimali, ekonomik kayıp ve zararlar, işletmeye olan olası zararı göz önünde bulundurulmalıdır. Söz konusu sıralama denetçiye hangi riskin daha fazla tehdit kapsadığını ifade etmektedir. Etkin ve fonksiyonel bir şekilde çalışan iç kontrol sisteminin en önemli ve tamamlayıcı unsuru güvenilir bilgi sistemidir (Akbulut, 2010:30).

### 3.3.5. Bağımsız Denetimde İç Kontrolün İncelenme Nedenleri

Denetçilerin denetim faaliyetlerine başlamadan önce iç kontrol sistemini incelemelerinin öncelikli nedeni: denetimi planlarken, denetimin kapsam ve zamanlamasını belirlemektir. Bir diğer neden ise: bağımsız denetçilerin iç kontrol sistemine ilişkin görüş bildirmek, işletme yönetimine iç kontrol sisteminin geliştirilmesi ve iyileştirilmesi kapsamında tavsiyelerde bulunmaktır (Uzay, 1999:57).

Bağımsız denetçinin denetim faaliyetlerini planlama aşamasında iç kontrol sisteminin güvenilirliği konusunda vardığı kanı, gerçekleştireceği denetim faaliyetlerinde kullanacağı denetim yöntem, yordam ve tekniklerini, denetimin kapsamını ve denetimin zamanlamasını belirler. Bağımsız denetçinin denetim faaliyetine ilişkin hazırlayacağı denetim programı büyük ölçüde iç kontrol sisteminin etkin ve fonksiyonel bir şekilde çalışıyor olmasına bağlıdır (Sezal, 2006:18).

Etkin ve fonksiyonel şekilde çalışan bir iç kontrol sistemine sahip olan bir işletmenin finansal tablolarında tabloların da hata ya da yanlışlık olma riski de azalmaktadır. Aynı zamanda denetim riski de azalmaktadır. Denetim riskinin azalması durumunda bağımsız denetçinin bir görüşe varabilmesi için gerçekleştirmesi gereken çalışmaların ve ulaştırılması gereken kanıtların sayısı da düşmekte olup, bu durumda denetimde maliyet ve zaman tasarrufu sağlamaktadır (Akbulut, 2012:31).

Bu sebepten ötürü bağımsız denetçi denetimini gerçekleştirdiği işletmenin iç kontrol sisteminin ne seviyede etkin ve fonksiyonel olduğu konusunda yeteri kadar bilgiye sahip olmak için girişimde bulunmalıdır (Güredin, 1998:30).

Bağımsız denetçi müşterinin seçimi ve işin kabulü öncesinde ön araştırmalar yapmalıdır. Fakat denetimin planlanması aşamasında çok daha detaylı inceleme, araştırma ve değerlendirme yapılması gerekecektir. İç kontrol sisteminin güvenilirliği; bağımsız denetimin iç kontrol sistemine hangi ölçüde dayandırılacağı, denetim riski ve önemlilik düzeyinin belirlenmesi bakımından önemlidir (Ulusoy, 2006:147).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'ndan çalışma alanı standartları bağımsız denetçinin denetime konu olan işletmenin iç kontrol sistemini gözden geçirmesini ve değerlendirmesini öngörmektedir. İç kontrol sisteminin etkinlik seviyesi denetimin

kapsamını belirleyeceğinden, etkin bir iç kontrol sisteminde denetçi faaliyet sonuçları konusunda daha kolay yargıya ulaşabilir (Uyar, 2010:44).

Denetçi iç kontrol sisteminin güvenilirliğini araştırmak, uygulanacak denetim metotlarının kapsamını belirlemek ve iç kontrol sistemi hakkında yöneticilere önerilerde bulunmak amacı ile iç kontrol sistemini inceleyip ve değerlendirmektedir (Çaldağ, 2015:46).

Etkin ve fonksiyonel bir şekilde çalışmayan bir iç kontrol sisteminin mevcut olması durumunda ise bağımsız denetçi, denetim çalışmalarının kapsamını genişletecek ve mevcut bilgilerin güvenilirliği konusunda daha fazla şüphe duyacaktır. Bağımsız denetçi, işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğini belirleyerek denetimde uygulanacak olan denetim teknik, yöntem ve yordamlarının kapsamını ve ayrıntı düzeyini tespit edecektir (Kavut vd., 2009:15).

### **3.3.6. İç Denetimin Tanınması Değerlendirilmesi**

Bağımsız denetçi tarafından iç kontrol sistemini incelenmesi ve değerlendirmesi dört aşamadan oluşmaktadır (Gürbüz, 1990:68).

- İç kontrol sisteminin tanınması,
- İç kontrol sisteminin ön değerlendirmesi,
- İç kontrol sisteminin uygulamadaki etkinliğinin test edilmesi,
- İç kontrol sisteminin son değerlendirmesi,

İlk aşamada sistemli bir şekilde bilgi toplanarak, belgelendirilir ve elde edilen bilgiler ile ön denetim programı hazırlanır. İç kontrol sisteminin ön değerlendirmesi ile sisteme güven düzeyi belirlenir, daha önce ön denetim programı olarak hazırlanan denetim programı revize edilir. İç kontrol sisteminin uygulamadaki etkinliğinin belirlenmesi için çalışmaları test edilir, son aşamada ise gerçekleştirilen test sonuçlarına göre iç kontrol sistemi değerlendirilir ve gerek duyuluyorsa denetim programında yeniden revizyon yapılır. Yapılan denetim programında iç kontrol sisteminin zayıf ve eksik tarafları göz önünde bulundurularak, iç kontrol sisteminin güçlü olduğu alanlarda çalışma kapsamı daraltılabilir (Uzay, 1999:70).



### 3.3.6.1. Uluslararası Denetim Standartlarına Göre İç Denetimin Tanınması

Uluslararası Denetim Standartları'na göre bağımsız denetçinin iç denetimi tanıma ve anlama sorumluluğu bulunmaktadır. Bu konuda yapılan düzenlemeler şu şekilde sıralanmaktadır (<http://www.kgk.gov.tr/>).

1. Bağımsız denetçi, finansal tabloların yanlış beyan riskini değerlendirmek ve tanımlamak ve bununla ilgili gelecekte olan yeni denetim prosedürlerini şekillendirmek ve gerçekleştirmek için, iç denetim faaliyetlerini yeteri kadar anlamalıdır.
2. Etkin bir iç denetim bağımsız denetçinin uyguladığı denetim yöntem ve tekniklerinin yapısı ve zamanlamasında değişikliklere, kapsamının daraltılmasına imkân sağlayacak fakat tamamen ortadan kaldırmayacaktır. Buna rağmen, bazı durumlarda, bağımsız denetçi, iç denetim faaliyetlerini değerlendirerek, bunların bağımsız denetim yöntem ve tekniklerinde bir etkisi olmadığına karar verebilir.
3. Bağımsız denetçi, bağımsız denetçi finansal tabloların denetimi sırasında, iç denetimin fonksiyonlarını önceden saptamalıdır.
4. Bağımsız denetçinin saptadığı iç denetim fonksiyonları bağımsız denetçinin içerik, zamanlama ve kapsam bakımından uygulayacağı denetim yöntem ve tekniklerini değiştirmesinde etkili olabilir. İç Denetim Çalışmalarını Test Etmek ve Değerlendirmek
5. Bağımsız denetçi belirli bir iç denetim çalışmasını kullanacağı zaman, kendisi için uygun olanları bilgilendirmesi çerçevesinde, denetim prosedürlerini değerlendirmeli ve gerçekleştirmelidir.
6. Belirli bir iç denetim çalışmasının değerlendirilmesi bu çalışmanın ve bunlara temel olan programların kapsamının yeterliliğine ve iç denetim için yapılan ön değerlendirmenin uygun olup olmadığına bağlıdır. Bu değerlendirme aşağıdaki hususların varlığına göre yapılmalıdır:
  - a. Çalışma iç denetim için yeterli teknik eğitimi ve mesleki yeterliliği olan kişiler tarafından yapılmalı ve yardımcılarının çalışmaları yeterli bir şekilde gözden geçirilmeli, gözetilmeli ve belgelendirilmelidir.
  - b. Belirlenen sonuçlara ulaşabilmek için yeterli sayıda uygun denetim kanıtı toplanmalıdır.

- c. Ulaşılan sonuçlar bulgulara uygun olmalı ve hazırlanan raporlar yapılan çalışmanın sonuçları ile uyumlu olmalıdır.
- d. İç denetim tarafından açıklanan olağandışı hususlar uygun şekilde çözümlenmelidir. Bağımsız denetçi değerlendirilen ve test edilen belirli bir iç denetim çalışmasını ve gerçekleştirilen iç denetimde uygulanan denetim prosedürlerini, sonuçlarını belgelendirmelidir.”

### 3.3.6.2. Bağımsız Denetçinin iç Kontrol Sistemini Tanıma Yöntemleri

Bağımsız denetçi iç kontrol sistemine ilişkin incelemelerini sistemli bir biçimde yapmalıdır. Denetçinin iç kontrol sistemini incelerken uygulayacağı yordam ve yöntemler belirlenirken işletmenin ölçeği, faaliyetlerin dağılımı, organizasyon şekli, örgütsel yapısı, bilgi sisteminin özellik ve nitelikleri göz önünde bulundurulmalıdır (Gürbüz, 1990:69).

Bir işletmenin denetiminde işletme faaliyet ve işlemlerinin denetim bölümlerine ayrılmasında uygulanan yöntem ve teknikler şu şekilde sıralanabilir (Uzay, 1999:71):

- İşletmenin faaliyet ve işlem akışları,
- İşletmenin faaliyet birimleri,
- Mali tablo sınıflandırmaları.

Bağımsız denetçiler, iç kontrol sistemlerini çeşitli kısımlara bölümleyerek inceler ve değerlendirir, birbirleri ile ilişkili ve benzer özellik taşıyan faaliyetler bir arada incelenir ve değerlendirilir. Bir işletmenin faaliyetleri şu şekilde sınıflandırılabilir (Gürbüz, 1990:66):

- Mali tablolara göre,
- Departmanlara göre,
- Fonksiyonlara göre,
- Devrelere göre.

Bağımsız denetçi, işletmeye ait iç kontrol sisteminin tanınması doğrultusunda farklı bilgi kaynaklarından yararlanmaktadır. Söz konusu bilgi kaynaklarının bir kısmı şu şekilde sıralandırılabilir (Aksoy, 2006:175);

- İşletme personeli ile yapılan görüşmeler ve sorgulamalar,
- İşletmenin örgüt yapısı,
- İşletme yönetiminin yayınladığı genelgeler ve İş tanımları,
- İşletmenin hesap planı ve muhasebe yönetmeliği,
- İç denetçinin raporları, çalışma kağıtları ve denetim programları,
- Önceki yıllara ait dış denetim raporu, çalışma kağıtları ve iç kontrol raporları,
- Muhasebe çalışanlarının gözlemlenmesi, belge ve kayıtların incelenmesi,
- İşletme tesislerinin gezilmesi.

Bağımsız denetçi planlama sürecinde işletmenin iç kontrol yapısına ilişkin olarak aşağıda sıralanan konularda bilgi sahibi olmayı amaçlamaktadırlar (Bozkurt, 2012:130):

- Mali tablolara yansiyabilecek önemli hata ve yanlışlıkların türlerini tespit etmek,
- Meydana gelebilecek hata ve yanlışlıkların kontrol riskini etkileme düzeyini göz önünde bulundurmak,
- Maddilik testleri uygulayarak denetim programını hazırlamak.

### **3.3.7. İç Kontrolün Ön Değerlendirilmesi**

Bağımsız denetçi, denetimi planlamak için iç kontrol sistemi hakkında yeterli bilgiye sahip olmalıdır ve bu konuda bilgi edinmelidir. Bilgi edinmeden kasıt, işletme yapısında mevcut kontrol politika, prosedür ve yöntemleri ile kayıt ortamı konusunda bilgi edinmenin yanın sıra uygulanmakta olan kontrol politika, prosedür ve yöntemlerinin işletme tarafından ne seviyede uygulanmakta olduğuna ilişkin bilgi edinmeyi kapsamaktadır (Kepekçi, 1996:75).

Bağımsız denetçi iç kontrol sistemini inceleyip değerlerken, sistemin zayıf ve kuvvetli taraflarını tespit etmeye çalışır. Bağımsız denetçi iç kontrol sistemine ilişkin elde ettiği bilgiler ile denetim planını tasarlar, denetim planı kapsamında yapılacak işler ve kullanılacak denetim şekilleri belirlenir (Taş ve Durmuş, 2008:71).

Bağımsız denetçi ön değerleme aşamasında kontrol çevresinin ve muhasebe sistemi ile işlem akışlarının şeklini belirlemeye çalışacaktır. Denetçi, kontrol çevresini ve muhasebe sistemindeki bilgi akış surecini kavramak amacıyla inceleme ve gözlemler yapacak, önceki dönem bilgi ve belgelerini gözden geçirir (Erdoğan, 2005:110).

Bağımsız denetçi toplanan bilgiler ışığı altında sistemin güvenirliği konusunda geçici bir karar verilir. Bağımsız denetçi bu karara dayanarak denetim programı hazırlar (aldağ, 2015:51).

Bağımsız denetçi, İç kontrol yapısını inceleyerek, i kontrollere ne derece güveneceği ile ilgili bir görüş oluşturur. İç kontrol yöntemlerinin yeterli olarak uygulanıp uygulanmadığı belirlenemediğinden bu değerleme geçici bir nitelik taşır (Akay, 1995:170).

Hata ve hilelerin önüne geçilmesinde en önemli araçlardan biri işletmede kurulmuş etkin ve fonksiyonel bir iç kontrol yapısıdır. Bir işletmede zayıf bir iç kontrol yapısının olması, hata ve hileye çok uygun bir ortam yaratmaktadır. İç kontrol yapısında tespit edilen zayıflıklar, eksiklikler ya da açıklar önemli düzeyde hile belirtileri şeklinde kabul edilmektedir (Bozkurt, 2012:147).

Bağımsız denetçi, finansal tablo ve diğer finansal rapor ya da bilgilerin önemli seviyede bir yanlışlık içerebileceğini göz önünde bulundurarak mesleki şüphecilik yaklaşımı ile elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının kalitesini, güvenirliğini ve geçerliğini sorgulamalıdır. Finansal tablolardaki yanlışlıklar finansal tabloyu düzenleyenlerin davranış, tutum ve eğilimlerine bağlı bir şekilde hile ya da hatadan meydana gelebilir (Gen, 2010:111).

Bağımsız denetçi n değerleme süreci sonunda iç kontrol sistemine ne düzeyde gvenebileceğine geçici bir şekilde karar verir, geçici olmasının nedeni, işletme faaliyetlerinde iç kontrol sistemi politika, prosedür ve yöntemlerine ne lde uyulup uyulmadığı konusunda henüz yeteri kadar belirti olmamasından meydan gelir. Bağımsız denetçi söz konusu geçici yargıya dayanarak denetime ilişkin programı hazırlar (Uysal, 2013:120).

### 3.3.8. İç Kontrol Sistemin Etkinliğin Test Edilmesi

İç kontrol sistemlerinin mutlak bir güvence vermesi mümkün değildir. İşletme personelinin vereceği yanlış ve hatalı kararlar, yaptıkları hile ve yolsuzluklar iç kontrol sisteminin etkin ve fonksiyonel olarak çalışmasını engellemektedir. İşletmenin iç kontrol sistemi en iyi şekilde yapılandırılmış olsa dahi iç denetim faaliyetini yürüten denetçi, asgari denetim politika, prosedür ve tekniklerini uygulamak sorumluluğundadır. (Akışık, 2005:91)

İşletme yönetiminin görevi iç kontrol sistemini tasarlamak ve sistemin etkin ve fonksiyonel bir biçimde çalışmasını sağlamaktır. Bağımsız denetçiler ise iç kontrol sistemini inceleyip ve değerleyerek, işletme yönetiminin söz konusu görevi olması gerektiği gibi gerçekleştirip gerçekleştirmediğini belirler. Böylelikle bağımsız denetçi bir görüşe ulaşır ve bu görüş iç kontrol faaliyetlerinin planlanması bakımında büyük önem taşımaktadır. Bağımsız denetçi iç kontrol sisteminin güvenilirliğine göre maddilik testlerini daraltacak ve genişletecektir (Erdoğan, 2005:105).

Bağımsız denetçi finansal tablolara yansiyabilme olasılığı olan hata ve hileleri belirlemek için planlama aşamasında işletmenin farklı süreçlerini belirli testler uygulayarak incelemektedir. Uygulanacak testlerin hedefi, işletmede mevcut kontrol riskini tespit etmek ve denetime ilişkin kanıt toplamak için ne kadar ayrıntılı denetim çalışması gerçekleştirilmesi gerektiğini saptayarak denetimin kapsamını belirlemektedir (Kaval, 2008:143).

Finansal tablolardaki hata ve hileleri tespit etmek veya bunları engellemek için gerekli etkinliğin sağlanmasında faydalanılacak olan iç kontrol yapısı veya yöntemler konusundaki testlerdir. Kontrol testlerinin sonucuna göre kontrol riskinin düzeyi düşük olarak belirlenecek ve maddilik testleri saptanacaktır. Olumsuz bir durum saptanırsa üst seviyede kontrol riski seviyesine geçilecektir (Akay, 1995:170).

Bağımsız denetçi tarafından kontrol riskinin yüksek seviyede tespit edilmesi, iç kontrol sisteminin önemli seviyedeki hata ve hileleri engellemede başarılı olmadığı anlamına gelmektedir. Bağımsız denetçiler iç kontrol sisteminin zayıf olduğu işletmede gerçekleştirecekleri maddilik testlerinde çok daha etkili denetim teknikleri kullanırlar.

Bağımsız denetçi tarafından kontrol riskinin yüksek seviyede tespit edilmesi halinde doğrudan doğruya maddilik testlerinin uygulanmasına geçilecektir (Bozkurt, 2011:145).

Bu aşamada bağımsız denetçi, iç kontrol sisteminin kurgulandığı ve beklendiği bir biçimde faaliyetlerini gerçekleştirip gerçekleştirmediği, politika, prosedür ve yöntemlerin etkin ve fonksiyonel bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını tespit eder. Bağımsız denetçinin bunları tespit etmek için yaptığı testlere işlem ya da uygunluk testi adı verilmektedir (Çaldağ, 2015:51).

### 3.3.8.1. Uygunluk Testleri

Kontrol testleri kapsamında gerçekleştirilen uygunluk yani bir diğer adı ile işlem testleri, muhasebe kontrolleri kapsamında, işletme yönetimi tarafından hazırlanan ve iç kontrol faaliyeti için tespit edilen kontrol yöntemlerini test eden uygulamalardır. Bağımsız denetçi, uygunluk testlerini uygularken öncelikle konuya ilişkin kontrol için bir prosedür ya da politika olup olmadığını tespit edecek, daha sonra ise bu prosedür ya da politikaların yeterli düzeyde olup olmadığını test edecek ve kontrol prosedür ve politikaların etkinliğini belirleyecektir (Erdoğan, 2009:106).

Uygunluk testlerinin en önemli işlevi, işletmedeki iç kontrol sisteminin hata ve hilelerin önüne geçmedeki yeterliliğini, başarısını ve kapasitesini belirlemeye yarar ve bağımsız denetim faaliyetlerinde iç kontrol sistemine ne ölçüde güvenilebileceğini tespit eder (Yılancı vd., 2013:94).

Uygunluk testleri herhangi bir denetim alanında iç kontrol sisteminin yeterli olup olmadığı konusunda denetçi görüşüne dayanak sağlar. Bu çerçevede iç kontrol sisteminde meydana gelebilecek kaçaklar tespit edilmeye çalışılır (Kaval, 2008:145).

### 3.3.8.2. Maddilik Testleri

Bağımsız denetçi tarafından yapılan maddilik testleri, finansal tablolarda bulunan parayla ifade edilen hata ve yanlışlıkları tespit etmek için uygulanan testlerdir. İşletme faaliyetlerine dayanan ve finansal nitelik taşıyan iş ve işlemler finansal tablolara parasal miktar olarak aktarılır. Bu süreçte yapılan hata ve hileler finansal tablolara aktarılmış olacaktır. İşletmede mevcut olan iç kontrol sistemini tespit edemediği hata ve hileler ve finansal tablolarda mevcut olan bilgilerdeki yanlışlık ve hatalar maddilik testleri ile

belirlenip tespit edilmektedir. Maddilik testleri, doğrudan doğruya finansal tablolar üzerinde değil, finansal tablolara temel olan işlem ve olaylara ilişkin kanıtlar üzerinde uygulanır (Erdoğan, 2009:109).

Maddilik testleri, mali tablolardaki hesap kalanlarının doğru olup olmadığını belirlemeye yönelik olup, iç kontrol sistemleri ile direkt bir şekilde bağlantılı değildir. Maddilik testlerinin temel amacı finansal tablolara ilişkin görüş belirlemek olduğundan esasa yönelik testlerdir. Uygunluk testlerinin uygulanmasının ardından tespit edilen kontrol risk seviyesi maddi doğruluk testlerini doğrudan doğruya etkiler. Kontrol risk seviyesi düşük ise etkin ve fonksiyonel bir iç kontrolden söz edilebilir, bağımsız denetçi bu koşullarda maddi doğruluk testlerinin kapsamını daraltabilir (Yılancı vd., 2013:95).

### **3.3.9. Bağımsız Denetçinin Bilgi Toplama Yöntemleri**

Bağımsız denetçi denetimi planlamak için, iç kontrol sistemine ilişkin unsuları konusundaki elde ettiği bilgileri belgelemelidir. Söz konusu belgelerin şeklini ve çapını işletmenin iç kontrol sisteminin büyüklüğü ve karmaşık yapısı da etkiler (Kepekçi, 1996:76).

Bağımsız denetçiler işletmenin iç kontrol sistemini tanımak ve sistemin güçlü ve zayıf taraflarını belirlemek ve işletme hakkında bilgi toplamak için bazı yöntemlerden faydalanırlar (Uysal, 2013:108)

Bağımsız denetçi iç kontrol sistemini tanınması sürecinde sistemli bir biçimde bilgi toplar ve elde ettiği bilgiyi kaydeder. Söz konusu belgelerin şekli, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne göre değişiklik gösterir (Bozkurt, 2011:139).

Bu süreçte bağımsız denetçi tarafından bilgi toplanmasının amacı, işletmedeki iç kontrol sisteminin tasarlanmış biçimi hakkında bilgi sahibi olma gereksinimidir. Farklı bir ifade ile iç kontrol sistemi unsurlarının hata ve hileyi engelleyebilme potansiyelini belirlemeye çalışmaktır (Yılancı vd., 2013:86).

Bağımsız denetçi, iç kontrol sisteminden elde ettiği verileri çeşitli biçimlerde belgelemektedir. Bağımsız denetçinin belgeleme konusunda uyguladığı yöntemler şu şekilde sıralanabilir (Köroğlu ve Uçma, 2012:16):

- Not alma yöntemi,
- Akış şemaları hazırlama yöntemi,

Anket yöntemi.

### 3.3.9.1. Not Alma Yöntemi

Bağımsız denetçiler, işletmenin çalışan personeli ile bire bir görüşme, işletmeye ait yönetmelik, genelge gibi belgeleri, iş akışları konusunda gerekli gördükleri bilgileri not alarak iç kontrol sistemini tanımaya yönelik çalışma kağıtları hazırlarlar (Kepekçi, 1996:369).

Bağımsız denetçinin gerçekleştirdiği not alma yöntemi basit ancak iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinmek için en etkili yöntemdir. “*Bağımsız denetçinin ilgili işletmenin kontrol politika, prosedür, yöntem ve yordamları konusundaki bulgu ve bilgilerini yazıya dökmesi*” olarak ifade edilmektedir (Erdoğan, 2009:114).

Bağımsız denetçiler inceleme ve değerlendirme aşamasındaki bulgu ve bilgilerini, gerçekleştirilen iş ve eylemleri konusunda yaptığı soruşturmaya ilişkin aldıkları yanıtları yazılı bir şekilde not alır, aldıkları notları işletmenin iç kontrol sistemine ilişkin bilgi sağlamada faydalanırlar (Taş ve Durmuş, 2008:73).

Not alma yönteminde bağımsız denetçi işletmenin iç kontrol sistemini yazılı bir biçimde anlatır, önemli olduğunu düşündüğü konuları ve işletme yönetimine yapacağı tavsiyeleri çalışma kağıtlarında not alır (Uysal, 2013:108).

Bağımsız denetçinin işletmenin iç kontrol sistemini tanıma doğrultusunda gerçekleştirdiği not alma yönteminde tespit edilen tüm önemli olaylar ve işletmelerin uygun bir biçimde tespit edilip edilmediği bağımsız denetçinin bilgi, deneyim ve mesleki kabiliyeti ile direkt bir şekilde ilgilidir (Akay, 1995:181).

Not alma yönteminde not haline getirilmesi gereken konular şu şekilde sıralanabilir:

- Muhasebe sisteminde mevcut olan belge, bilgi, veri ve kaydın temel noktalarının açık bir şekilde ortaya konması,
- İç kontrol sisteminde mevcut olan çeşitli uygulama süreçlerinin not alma yolu ile takip edilmesi izlenmesi,



- Farklı kontrol yöntem ve tekniklerinin uygulanma biçimlerin not edilmesi.

### 3.3.9.2. Akış Şemaları Yöntemi

Bağımsız denetçinin işletmedeki iş akışı içindeki farklı prosesleri çeşitli analiz teknikleri yolu ile yazılı bir şekilde kayıt altına alarak işletmedeki, işlemlerin ne şekilde gerçekleştirildiğini belirler ve olası zayıf ya da güçlü tarafları tespit eder. Bu yöntemi uygulamak için denetçinin yapması gereken işlem şu şekilde sıralanabilir (Taş ve Durmuş, 2008:72):

- Önemli işlem ve olaylar tespit edilir,
- Her bir işlem ve olayın iş akışı içindeki süreci tespit edilir,
- Her bir işlem ve olayla ilgili süreç tespit edilir,
- En başından sonuna kadar söz konusu süreçler iş akış şemalarında belirtilir,
- Her sürecin oluşumunda olası zayıf ve güçlü yönler tespit edilir.

Bağımsız denetçinin işletmenin iç kontrol sistemini tanıma doğrultusunda gerçekleştirdiği akış şemaları yöntemi kavram olarak “*bağımsız denetçinin işletmenin iç kontrol sisteminin faaliyetlerini çeşitli sembollerden faydalanarak izlemesi*” olarak ifade edilmektedir (Bozkurt, 2011:139).

Bağımsız denetçiler tarafından herhangi bir işletme için ilk defa hazırlanan akış şemaları çok zaman almaktadır. Ancak akış şemaları yöntemi bağımsız denetçinin işletmenin iç kontrol sistemini tanıma ve bilgi edinmesi günümüzde çok yaygın ve yoğun bir şekilde uygulanmaktadır (Kepekçi, 1996:77).

Bağımsız denetçilerin işletmelerin iç kontrol sistemlerini tanıma ve hakkında bilgi edinme için sıklıkla ve yoğun bir şekilde kullandıkları akış şemaları yöntemi, işletmede meydana gelen işlem ve hareketleri net bir şekilde gösteren bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Akış şemaları yönteminin bu fonksiyonu doğrultusunda işletmedeki mevcut iç kontrol sisteminin zayıf ve güçlü tarafları tespit edilir. Akış şemaları yöntemi yapısı gereği uzmanlık ve tecrübe isteyen bir yöntemdir. Bağımsız denetçi uygun gördüğü takdirde işletmenin kendisi için hazırladığı iş akış şemalarını kullanabilir (Yılcı vd., 2013:89).

### 3.3.9.3. Anket Yöntemi

Bağımsız denetçilerin işletmelerin iç kontrol sistemlerini tanıma ve hakkında bilgi edinme için uyguladığı bir diğer yöntem olan anket yönteminde bağımsız denetçi önceden hazırlamış olduğu anket ve soruları ilgililere ileterek işletmenin iç kontrol sistemi hakkında bilgi toplamaya çalışır (Taş ve Durmuş, 2008:72).

Soru formları olarak da adlandırılan anket yöntemi, denetime konu olan işletmelerin iç kontrol sistemleri hakkında bilgi toplama konusunda çok sıklıkla kullanılan bir yöntemdir. Bağımsız denetçi iç kontrol sistemi hakkında gerekli gördüğü soruları sorarak ihtiyacı olan yanıt ve bilgileri toplamaya çalışır (Kepekçi, 1996:77).

Soru formları yönteminde, sorular genel olarak evet ya da hayır gibi kısa yanıtlar ile cevaplanacak şekilde olur. Basit ve kolay bir yöntem olan soru formu yönteminde, bağımsız denetçinin hazırladığı sorulara verilecek yanıtlara göre bağımsız denetçi tarafından işletmenin iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi yapılır (Uysal, 2013:110).

Anket yani soru formu yöntemi, *“her bir denetim alanı için sorulacak soruların önceden belirlenip, sorulması, yanıt alınması sürecinden meydana gelmektedir”* (Bozkurt, 2011:143).

### 3.3.10. İç Kontrol Sisteminin Son Değerlemesi

İç kontrol sisteminin son değerlendirilmesi olarak adlandırılan bu son aşamada işletmede mevcut olan iç kontrol sisteminin uygulama esnasındaki etkinliğinin belirlenip testlerin, iç kontrol sistemine ilişkin gerçekleştirilen ön değerlendirilmeyi tamamlayıp tamamlamadığı değerlendirilir. Gerçekleştirilen son değerlendirme kapsamında bağımsız denetçi gerek gördüğü durumlarda denetim programını revize etme yoluna gider. Bağımsız denetçi, iç kontrol sistemlerinin zayıf olduğu alanları için ilave denetim çalışmaları koyarak denetimi o alanlarda genişletir, güçlü olduğu alanlarda ise denetim çalışmalarını azaltarak kapsamı daraltır (Çaldağ, 2015:51).

Denetim alanında bağımsız denetçi tarafından belirlenen iç kontrol riskinin ön değerlendirilmesi esnasında risk düzeyi azami seviyenin üzerinde değilse, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek üzere farklı testler uygulanır. İç kontrol sistemine ilişkin ek olarak

yapılan uygunluk testlerinin de düşük kontrol risk seviyesini desteklemesi durumunda, bağımsız denetçi en başta tespit ettiği risk kararı ile denetim faaliyetine devam eder. Bu testler kapsamında denetim alanı için kontrol riskinin son tespiti de gerçekleştirilmiş olur (Yılcı, 2013:94).

### **3.3.11. İç Kontrol Eksikliklerinin Bildirilmesi**

İşletmede mevcut olan iç kontrol sistemine ilişkin eksiklikler, farklı yöntemler ile ortaya konabilir. Eksiklik kavramı geniş anlamda “*iç kontrol sisteminin dikkate değer şekilde ortaya koyduğu uyarılar*” şeklinde ifade edilmektedir. Eksiklikler, bu sebepten ötürü olası ya da mevcut bir yetersizliği, sorunu ifade edebilir ve işletmenin amaç ve hedeflerine varabilmesi için iç kontrol sistemini düzeltici, önleyici, tamamlayıcı ve geliştirici özellik ve nitelikte güçlendirme olanağı sağlayabilir (Aksoy, 2006:198).

Bağımsız denetçi, iç kontrol sisteminin gerçekleştirdiği inceleme, değerlendirme ve kontrol sonucu ulaştığı bilgiler kapsamında belirlediği sistemsiz eksiklikleri işletme yönetimine ya da yönetimden sorumlu olanlara bildirmekle sorumludur. Söz konusu bildirim genel olarak yazılı bir biçimde rapor halinde yapılır. Fakat, bağımsız denetçi sözlü bir biçimde bildirimde bulunmayı tercih edebilir bu sözlü bildirim bağımsız denetçinin çalışma kağıtlarıyla yazılı bir biçimde belgelendirilip desteklenmelidir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012:106).

Bağımsız denetçi, denetime ilişkin olarak önemli eksiklik ve hataların belirlenmesi ve denetime uygun teknik, prosedür ve yordamlarının tasarlanmasında iç kontrol sisteminin eksikliklerini dikkate almak zorundadır. İç kontrol sisteminin eksiklik ve hatalarının tespit edilmesindeki temel amaç, iç kontrol sisteminin etkinliği konusunda bir görüş bildirmek olmamakla birlikte, bağımsız denetçiler tarafından belirlenen iç kontrol eksik ve hatalarının yazılı bir şekilde ve uygun zamanda işletme yönetimine ya da yönetimden sorumlu kişilere bildirilmesidir. Bağımsız denetçi BDS 265 kapsamında bu uygulamayı gerçekleştirmekten sorumludur (Kavut, vd., 2009:87).

### 3.4. BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN İÇ KONTROL

1940'lı yıllar ile birlikte gelişmekte olan ülkelerde işletmeler, gelişme ve değişimin yanı sıra faaliyet alanlarını ülke sınırları dışına taşıyarak genişlemeye başlamışlardır. Bu gelişme ve değişimler işlemlerin daha karmaşık yapıya gelmesine sebebiyet vermiş, işletme yönetimlerinin faaliyetlerin kontrolündeki etkileri gün geçtikçe azaltmıştır. Gelişimi değişim ve genişlemenin etkisi, yalnızca faaliyet alanları ile sınırlı kalmamış kurumsallaşma ihtiyacını da gündeme taşımıştır. İşletme yönetimleri faaliyetlerini kontrol altında tutma dışında kurumsal bir yapıya ulaşmak için bir belirli standart ve kriterler oluşturarak yasa ve mevzuata uygun bir çerçevede işletme içi yönetmelik ve talimatlarını yeniden düzenlemeye başlamışlardır. İşletmeler ana faaliyetleri ve kar hedeflerinin yanı sıra devamlılıklarını sağlamak doğrultusunda da bazı adımlar atmışlardır. 1947 yılında AICPA iç kontrol sistemlerine ilişkin bir düzenleme yayınlamış ve bazı tespitlerde bulunmuştur (Bozkurt, 2012:121):

- İşletmeler genişledikçe ve geniş alanlara yayıldıkça meydana gelen karmaşık yapı işletme yöneticileri bakımından güven duyulacak bir yapılaşma gereksinimini ortaya çıkarmıştır.
- Etkin ve fonksiyonel bir iç kontrol sisteminin sunacağı ortam; işletme çalışanlarının bilgi ve deneyim eksiklikleri sonucunda oluşacak kayıp ve zarara karşı işletmeyi koruma altına alacak ve meydana gelebilecek hata, hile ve yolsuzlukların azalmasına yardımcı olacaktır.
- Bağımsız denetçilerin işletmelerde gerçekleştirecekleri denetimlerde, denetime destek olacak ve güven duydukları bir iç kontrol yapısı tesis edilmiş olacaktır.

Bağımsız denetimin kaliteli bir şekilde yürütülebilmesi için, bağımsız denetçi tarafından işletme iç kontrol sistemi hassas ve detaylı bir şekilde incelenerek değerlendirilmelidir. Çalışma Alanı Standartlarının içinde mevcut olan İç Kontrol Sisteminin İncelemesi Standardı bu öngörüye destekleyen en önemli unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu standardı göz önünde bulundurmadan gerçekleştirilen denetimin, kaliteli ve güvenilir bir denetim olması söz konusu değildir (Bozkurt, 2012:122).

### **3.4.1. İç Kontrolün Bağımsız Denetim Açısından Önemi**

Bağımsız denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde etkin ve fonksiyonel bir şekilde çalışan iç kontrol sisteminin varlığı denetim süreci için büyük önem taşımaktadır. İç kontrol sisteminin tasarlanmasında göz önünde bulundurulacak faktörler ve iç kontrol sisteminin etkinliği ve işlevselliği işletme bakımında artı değer yaratan ve aynı zamanda işletmeyi koruyan bir fonksiyondur.

İç kontrol sisteminin etkin ve fonksiyonel bir yapıda olması bağımsız denetim faaliyetleri üzerinde olumlu bir etki yaratmaktadır (Kavut vd., 2009:18).

Bağımsız denetim faaliyetinin en önemli ve temel faydası karar alma aşamasında kullanıma konu olan tablo, rapor ve bilgilere hangi seviyede güvenileceği konusunda makul düzeyde güvence tesis etmesidir. İç kontrol sisteminin amaç ve hedefleri ile uyum gösteren bağımsız denetimin faydaları şu şekilde sıralanabilir (Kavut vd., 2009:18):

- Mali tablo ve raporlara duyulan güven seviyesini artırır,
- Hile ve yolsuzluk eğilim ve girişimlerini azaltır,
- Muhasebe organizasyonunda gerçekleştirilen kayıtlarda ve üretilen bilgilerde hatalı ve yanlış işlemlerin azalmasını sağlar,
- Muhasebe organizasyonunda oluşan hata ve yanlışların düzeltilmesini sağlar,
- İşletmelerin şeffaf bir şekilde yapılmasına katkı sağlayarak piyasalarda güveni yükseltir,
- Kredi veren kurum ve kuruluşların kredi değerlemelerinde karşı karşıya kaldıkları bilgi riskini azaltır.

### **3.4.2. İç Kontrolün Bağımsız Denetim Sürecine Genel Olarak Etkileri**

İç kontrolün bağımsız denetimde etkileri aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Çaldağ, 2015:52):

- Denetim işinin kabul edilmesi, planlanması ve yürütülmesi sürecinde denetçiye yol haritası olur.

- Denetim faaliyetinde uygulanacak denetim tekniklerinin niteliklerinin belirlenmesine yardımcı olur.
- Bağımsız denetçi tarafından elde edilen denetim kanıtlarının güvenilirliğine etki eder.
- Denetim risklerini etkiler.
- Denetim alanının kapsamını belirler.
- Denetim zamanlamasını etkiler.
- Denetim maliyetini etkiler.
- Hata, hile ve yolsuzlukların tespit edilmesini sağlar.

Etkin ve fonksiyonel bir iç kontrol sisteminin mevcut olduğu işletmelerde (Haftacı, 2011:61);

- Denetim riski azalır.
- Denetim süresi kısalır.
- Denetim kolaylaşır.
- Denetim alanı daralır.
- Denetim raporundaki görüşün güvenilirliği artar.
- Maliyet ve zaman tasarrufu elde edilir.

Etkin ve fonksiyonel olmayan bir iç kontrol sisteminin mevcut olmadığı işletmelerde (Haftacı, 2011:62);

- Denetim riski artar.
- Denetim süresi uzar.
- Denetim zorlaşır.
- Denetim alanı genişler.
- Denetim raporundaki görüşün güvenilirliği azalır.

### **3.4.3. Bağımsız Denetim Sürecinin Planlanmasında İç Kontrol**

Bağımsız denetim açısından iç Kontrol sistemlerinin incelenerek değerlendirilmesi, denetim faaliyetinin planlanması aşamasında, gerçekleştirilecek denetim faaliyetinin kapsamı, uygulanacak testlerin niteliği ve niceliğinin belirlenebilmesi gibi hususlarının

daha açık ve net bir şekilde ortaya konabilmesine yardımcı olur. İç kontrol sisteminin incelenmesi, bağımsız denetim faaliyetinin uygun ve sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmesinde bağımsız denetçiye önemli katkılar sağlar (Aksoy, 2006:203).

İşletmelerdeki iç kontrol sisteminin yürütülmekte olan denetim faaliyetlerine direkt bir şekilde etkisi söz konusudur. İç kontrol sistemleri bağımsız denetçiler tarafından incelenip değerlendirilerek, işletme yönetimine iç kontrol sisteminin işlevselliği hakkında görüş bildirerek ve sistemin iyileştirilmesi ve geliştirilmesi hakkında tavsiyelerde bulunulması sağlanır (Köroğlu ve Uçma, 2012:24).

Yatırımcıyı Koruma Kanunu olarak bilinen Sarbanes Oxley Yasası ile başlayan süreçte, bağımsız denetim kapsamında işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliği çok daha fazla önem taşımaya başlanmıştır (Çiftçi ve Çiftçi, 2007:92).

İşletmelerde tasarlanıp kurulacak etkin ve fonksiyonel bir iç denetim ve iç kontrol sistemi, bağımsız denetimde muhasebe bilgilerinin incelenmesi için gereken zamandan tasarruf sağlamsının yanı sıra bağımsız denetimin kapsamını daraltır. Bu durumdan dolayı bağımsız denetçi ile denetime konu işletmenin iç kontrol ve iç denetim sisteminin etkinliği bağımsız denetim kalitesini direkt bir şekilde etkilemektedir (Acar ve Senal, 2013:297).

### **3.4.4. Hata ve Hileleri Önlemede Bağımsız Denetim İç Kontrol İlişkisi**

Hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesinde en önemli ve fonksiyonel araçlardan biri işletmede tesis edilmiş güçlü ve sağlıklı bir iç kontrol sistemidir. Bir işletmede zayıf ve fonksiyonel olmayan bir iç kontrol sisteminin varlığı, hileye ve yolsuzluğa çok uygun bir ortam yaratmaktadır. İç kontrol yapısının hile ve yolsuzluk eylemi bakımından unsurları şu şekilde sırlanabilir (Bozkurt, 2012:147):

- Hile ve yolsuzluk eğilimini zorlaştırmalıdır,
- Özellikle durumlarda hile ve yolsuzluğun meydana gelme olasılığını tamamen ortadan kaldırmalıdır,

- Hile ve yolsuzluk yapıldığında ise bu durumun tespit edilmesinde ve sorumluların ifşa edilmesinde aktif bir rol oynamalıdır.

Bağımsız denetimin faaliyetleri kapsamında her türlü hata ve hilenin tespit edilmesi mümkün değildir. Zira denetçi, işletmenin bütün işlemlerini incelemekten ziyade bazı testler doğrultusunda belirli alanlarda inceleme gerçekleştirmektedir. İç kontrol sisteminin etkin ve fonksiyonel olmaması ve hata, hile, usulsüzlük ve yolsuzluklara engel olabilecek bir yapısının olmaması bağımsız denetçinin sorumluluğu kapsamında olmamaktadır. Bağımsız denetçi denetime ilişkin görüşünü işletmeden topladığı bilgiler ve belgelere dayandırmaktadır (Kaval, 2008:86)

İşletme yönetimlerinin en önemli sorumluluğu iç kontrol sistemlerini ve faaliyetlerini belirlemeden önce muhtemel hata, hile, usulsüzlük ve yolsuzluklar ile söz konusu durumların önemlilik seviyelerini tespit etmelidir (Azaltun, 1999:5).

Bağımsız denetçi planlama sürecinde işletmenin iç kontrol sistemini ve muhasebe organizasyonunun yapısını tanıyıp anlayarak işletmenin olası riskli denetim alanlarını tespit etmektedir. Bağımsız denetçi işletme üst kademe yönetiminin hile ve yolsuzluk eğilimlerine ilişkin risk değerlendirmesi de gerçekleştirir. İşletme üst kademe yönetiminin yaptığı hile ve usulsüzlükler genel olarak muhasebe birimiyle iş birliği içinde yapılır. İç kontrol sistemi ile tespit etmek çok zor olmakla beraber, bağımsız denetçi riskli alanlar ile ilgili özel teknik ve yordamlar geliştirmelidir (Kaval, 2008:64).

Aynı zamanda İşletmelerde doğrudan doğruya önlenmesi mümkün olmayan doğal yani yapısal riskler bulunmaktadır. Etkin ve fonksiyonel iç kontrol sistemleri doğal risklerin önüne geçilmesinin en önemli yoludur (Bozkurt, 2012:417).

### **3.4.5. Bağımsız Denetim Sürecinde Güvenilir Mali Tablolar ve İç Kontrol**

Bağımsız denetim temelinde işletme yönetimlerinin bir iddia niteliğinde ortaya koyduğu finansal tablo ve raporların test edilmesi süreci olarak da tanımlanmaktadır. İşletme yönetimleri finansal tablo hazırlayıp sunmakla sorumlu olup, finansal tablo yayın



döneminde işletmenin ekonomik, finansal durumu, likidite ve elde edilen karın kaynakları için, bir bildirim ve iddia ortaya koymaktadır.

Bağımsız denetçinin işlevi söz konusu iddiaların doğru olup olmadığını test etmektir. Bağımsız denetçi finansal tablo ve raporların gerçeği doğru bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığını test ederek görüş bildirmektedir (Kaval, 2008:71).

Günümüz koşullarında ekonomik faaliyetlerin artması, işlemlerin daha karmaşık bir yapıya gelmesi, veri ve bilgilerin artması ve bilgi sağlayanların taraflı davranışları sebebi ile işletmelerin sunduğu bilgilerin güvenilirliği çok daha fazla sorgulanmakta ve bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgiye olan ihtiyaçları artmaktadır. Söz konusu bu ihtiyaç bağımsız denetçilerin uzmanlığı ile giderilebilir (Selimoğlu, 2011:2)

İşletmelerin yapısı içindeki etkin ve fonksiyonel bir şekilde çalışan iç kontrol sistemleri bağımsız denetçi ile uyumlu bir şekilde çalışarak mali tablo ve raporlama da meydana gelebilecek hata, hile ve yolsuzlukları tespit etmede önemli bir görev üstlenmektedir. Bu süreçteki en önemli sorun iç denetim biriminin üst yönetimlere bağlı şekilde çalışmasından dolayı üst yönetim tarafından yapılan hile, usulsüzlük ve yolsuzlukların tespit edilmesinde ve önlenmesinde karşılaştığı güçlüklerdir (Ersoy, 2011:56).

### **3.4.6. Bağımsız Denetim Sürecinde, Denetim Süresi ve Güvenilir Kanıtlar**

Denetime konu olan işletmenin iç kontrol sisteminin etkin ve fonksiyonel bir şekilde çalışması bağımsız denetçinin karşı karşıya kalacağı denetim riskinin de azalmasını sağlayacaktır.

İşletmelerde iç kontrol sistemi etkin ve fonksiyonel bir şekilde çalışmıyorsa ve bağımsız denetçi bu duruma ikna olmuşsa, bağımsız denetçinin işletmeye ilişkin daha ayrıntılı testler yaparak denetim alanını genişleterek daha da ayrıntılı çalışması gerekecektir (Ersoy, 2011:57).

Bağımsız denetçinin denetim faaliyetlerinin kapsamı tespit etmede en önemli dayanaklardan birisi de işletmenin iç kontrol sistemidir. İç kontrol sisteminin yeterliği durumunda bağımsız denetçi denetim çalışmasında daha az örnek ve kanıtle, iç kontrol sisteminin yetersizliği durumunda ise daha fazla örnek ve kanıtle çalışmak zorunda kalarak, denetim faaliyetinin kapsamını genişletmek zorunda kalır.

İç kontrol sisteminin yeterliliği ile denetim maliyeti, zamanlılığı ve kapsamı arasında ters yönde negatif bir ilişki söz konusudur (Kaval, 2008:137).

Etkin ve fonksiyonel bir iç kontrol sisteminin varlığında, bağımsız denetçi tarafından elde edilen kanıtların güvenilirliği yüksek ve kontrol riski düşük olacak ve denetimde kanıt toplama maliyeti düşerken hem zamandan hem ekonomik maliyetten tasarruf sağlanmış olacaktır. Ancak iç kontrol sisteminin etkin ve fonksiyonel olmaması durumunda ise kontrol riski yüksek ve elde edilen kanıtların güvenilirliği düşük olacağından dolayı denetimin kapsamı genişleyecek ve denetçi tarafından daha fazla test daha fazla kanıtle ihtiyaç duyulacak olup denetimin ekonomik maliyeti artacaktır (Uysal, 2013:132).

# **BÖLÜM 4. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN, BAĞIMSIZ DENETİMLE İLİŞKİSİNİN İNCELENMESİ**

## **4.1. YÖNTEM**

Bu çalışma tarama modeli araştırması özellikleri taşımaktadır. Ayrıca bu çalışma kapsamında uygulamalı araştırma modeline de yer verilmiştir. Uygulamalı araştırmalar; anket, görüşme, gözlem ve örnekleme gibi araçlarla ana kütlenin ilgilenilen özelliklerini ortaya koymayı hedeflemektedir. Türkiye’de faaliyet gösteren halka açık işletmelerin iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin bağımsız denetim ile olan ilişkilerini belirleyebilmek için gerekli olan veriler, örnekleme oluşturan firmalardan sağlanmıştır. Veri toplama yöntemi olarak anket uygulaması kullanılmıştır.

## **4.2. KAPSAM VE SINIRLILIKLAR**

Halka açık işletmelerde iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin bağımsız denetim ile olan ilişkilerinin belirlenmesini konu alan bu araştırmanın sağlıklı bir biçimde yürütülebilmesi için çeşitli sınırlılıklar getirilmiştir;

1. Türkiye sınırları içerisinde faaliyet gösteren ve halka açık faaliyet gösteren işletmeler araştırma kapsamı içerisine dahil edilmiştir. Halka açık olmayan işletmeler çalışma kapsamı dışında bırakılmıştır,
2. İşletme yöneticilerine 2017 yılı içerisinde 10 Ocak, 21 Nisan arasında uygulanan anket değerlendirmesi ile sınırlı tutulmuştur,
3. Çalışmada uygulanan anketler her halka açık işletmeden bir kişiye uygulanarak 45 farklı işletmeden veri elde edilmesi sağlanmıştır.

### 4.3. VERİ TOPLAMA TEKNİĞİ

Araştırmada kullanılan veriler anket çalışması yolu ile sağlanmıştır. Anket değerlendirme formları çeşitli kaynakların literatürlerinin değerlendirilmesi ve uzman kişilerden destek alınarak hazırlanmıştır. Anket çalışması kapsamında cevaplar 5’li likert ölçeği kullanılarak alınmıştır. Bu araştırmada literatür taramaları ve anketlerden elde edilen verilerin değerlendirilmesinde Türkiye’de faaliyet gösteren halka açık işletmelerde çalışan denetim mensuplarının görüşlerini belirttikleri anketlerin sonuçlarının belirlenmesinde “SPSS for Windows 11.0 sürümü” kullanımı tercih edilmiştir. Anket formundaki tüm soru başlıkları kodlanmış daha sonra anket formundaki cevaplar veri halinde düzenlenerek analiz edilmek üzere programa girilmiştir. Bu tablolarda frekans dağılımı, yüzde, aritmetik ortalama, standart sapma ve anova ile yapılan istatistik hesaplama yöntemi kullanılmıştır. Veriler parametrik olmayan test yöntemleriyle analiz edilmiştir. Veriler ilk önce demografik değişkenler ve sorular ayrı ayrı frekans analizleri ile sorulara verilen toplam cevap sayıları ve yüzdelere ulaşılmıştır.

Daha sonrasında anova testleri gerçekleştirilmiştir. Anlamlılık düzeyi  $p=0,05$  olarak alınmıştır ve bu değerden yüksek çıkan soru analizlerine anlamlı ifadeleri kullanılmıştır.

Yapılan istatistiksel analizler sonucu oluşturulan tablolardan faydalanarak bazı sonuçlara ulaşılmış ve bazı önerilerde bulunulmuştur.

“İç kontrol ve iç denetim sisteminin bağımsız denetimle ilişkisinin” belirlenmeye çalışılacağı bu anket çalışması ile geleceğe ışık tutacak verilerin elde edilmesi beklenmektedir.

Bu çalışma kapsamında halka açık işletmelerin iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin, bağımsız denetime etkisinin belirlenebilmesi açısından halka açık faaliyetlerini sürdüren işletmelerde çalışan kişilere yönlendirilen 18 soruluk anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Anket soruları toplamda 45 kişiye yönlendirilmiş ve hepsinden bütün sorulara tam yanıt alınmıştır. Anket çalışmasında katılımcılara yöneltilen anket formu ek 1’de belirtilmiştir.

## 4.4. HİPOTEZLER

H<sub>01</sub>: İş tecrübesi ile bağımsız denetçilerin işletmelere diğer konularda yardım etmesi arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H<sub>A1</sub>: İş tecrübesi ile bağımsız denetçilerin işletmelere diğer konularda yardım etmesi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H<sub>02</sub>: İşletmelerin faaliyet geçmişleri ile bağımsız denetime verdikleri önem arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H<sub>A2</sub>: İşletmelerin faaliyet geçmişleri ile bağımsız denetime verdikleri önem arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H<sub>03</sub>: Bağımsız denetim faaliyetlerinin etkinliği ile iç kontrol sistemlerinin yıl içerisinde kontrolünün sağlanması arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H<sub>A3</sub>: Bağımsız denetim faaliyetlerinin etkinliği ile iç kontrol sistemlerinin yıl içerisinde kontrolünün sağlanması arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H<sub>04</sub>: İç kontrol sisteminin etkin ve güvenilir çalışması bağımsız denetçilerin iç kontrol sistemini incelemesini etkilemektedir.

H<sub>A4</sub>: İç kontrol sisteminin etkin ve güvenilir çalışması bağımsız denetçilerin iç kontrol sistemini incelemesini etkilememektedir.

H<sub>05</sub>: İşletmelerin iç kontrol sistemlerini incelemenin ve değerlendirmenin bağımsız denetim çalışmalarına katkısı olmaktadır.

H<sub>A5</sub>: İşletmelerin iç kontrol sistemlerini incelemenin ve değerlendirmenin bağımsız denetim çalışmalarına katkısı olmamaktadır.

H<sub>06</sub>: Bağımsız denetçiler kontrolleri esnasında iç kontrol denetçileri ile iş birliği sağlayabilmektedir.

H<sub>A6</sub>: Bağımsız denetçiler kontrolleri esnasında iç kontrol denetçileri ile iş birliği sağlanamamaktadır.

## 4.5. ARAŞTIRMAYA KATILAN İŞLETMELERİN DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERİNE İLİŞKİN BULGULAR

Ankete katılan kişilere ilk soru olarak öncelikle işletme içerisinde hangi unvan ile görevlerini sürdürdükleri sorusu yönlendirilmiştir. Bu soruya alınan cevapların dağılımı aşağıda Tablo 4.1. Kapsamında belirtilmiştir.

**Tablo 4.1.** İşletmede Hangi Unvan ile Görevlerinizi Sürdürmektesiniz Sorusuna Alınan Cevapların Dağılımı

İşletmedeki Unvan	Frekans	Yüzde
Baş Denetçi	11	%24,4
Kıdemli Denetçi	7	%15,6
Denetçi	8	%17,8
Denetçi Yardımcısı	16	%35,5
Diğer	3	%6,7
<b>Toplam</b>	<b>45</b>	<b>%100</b>

Ankete katılan kişilere ilk soru olarak öncelikle işletme içerisinde hangi unvan ile görevlerini sürdürdükleri sorusu yönlendirilmiştir. Bu soruya alınan cevapların dağılımı aşağıda Tablo 4.1. Kapsamında belirtilmiştir.

Ankete katılan kişilere sorulan işletmede hangi unvan ile çalışmaktasınız sorusuna alınan cevaplar incelendiğinde katılımcıların en yüksek çoğunluk ile toplam katılımcıların %35,5'i ile denetçi yardımcıları olduğu belirlenmiştir. Bu unvanı sırası ile baş denetçi, denetçi, kıdemli denetçi ve diğer unvanlar takip etmektedir.

**Tablo 4.2.** Denetim Mesleğinde Geçen Deneyim Süreniz Nedir Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

Deneyim	Frekans	Yüzde
1-5 Yıl	5	%11,1
6-10 Yıl	14	%31,1
11-15 Yıl	12	%26,7
16-20 Yıl	9	%20
21-25 Yıl	3	%6,7
26 Yıl ve Üzeri	2	%4,4
<b>Toplam</b>	<b>45</b>	<b>%100</b>

Ankete katılan kişilere ikinci soru olarak denetim faaliyetlerini kaç yıldır gerçekleştirmekteyiz ve ne kadar süreli bir tecrübeye sahibsiniz sorusu yönlendirilmiştir. Bu soruya alınan cevapların dağılımı aşağıda Tablo 4.2. Kapsamında belirtilmiştir.

Ankete katılan katılımcılara sorulan denetim mesleğinde toplam tecrübeniz kaç yıldır sorusuna alınan cevaplar doğrultusunda katılımcılardan en büyük pay 14 kişi ile 6-10 yıl arası deneyime sahip olduklarını belirtmiştir. Bunu sırası ile 12 kişi ile 11-15 yıl arası, 9 kişi ile 16-20 yıl arası, 5 kişi ile 1-5 yıl arası, 3 kişi ile 21-25 yıl arası ve son olarak 2 kişi ile 26 yıl ve üzeri takip etmektedir. Buradan anlaşılacağı üzere anket değerlendirmesi kapsamında katılımcı olan denetçilerin meslekte en az 6 yıl geçirme oranı oldukça fazladır. Buda demek oluyor ki anket kapsamında soruların sorulduğu kişilerin meslekte söz sahibi olduğu durumunu meydana çıkartmaktadır.

**Tablo 4.3.** Gerçekleştirdiğiniz Denetim Faaliyetleri Dışında, İşletmelere Başka Konularda da Yardımcı Oluyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	<b>Çok Az</b>	<b>Az</b>	<b>Orta</b>	<b>Fazla</b>	<b>Çok Fazla</b>
<b>Frekans</b>	4	5	1	5	30
<b>Yüzde</b>	8,9	11,1	2,2	11,1	66,7

<b>Gerçekleştirdiğiniz Denetim Faaliyetleri Dışında, İşletmelere Başka Konularda da Yardımcı Oluyor Musunuz?</b>				
	<b>Sum of Squares</b>	<b>Mean Square</b>	<b>F</b>	<b>Sig.</b>
<b>Between Groups</b>	,996	,249	1,245	,298
<b>Within Groups</b>	16,802	,200		
<b>Toplam</b>	17,798			

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen bu sorudan alınan cevaplar tablo 4.3. kapsamında belirtilmiş ve hipotez 1'in doğruluğu gerçekleştirilen analizin sonucuna göre belirlenmiştir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen gerçekleştirdiğiniz denetim faaliyetleri dışında, işletmelere başka konularda da yardımcı oluyor musunuz sorusuna alınan cevaplar doğrultusunda 30 kişinin yani katılımcıların toplamının %66,7'si yardımcı

olduklarını belirtmiştir. 4 kişi ise yalnızca denetim faaliyetlerini gerçekleştirdiğini ve işletmenin diğer işleri ile ilgili hiçbir konuda işletmeye destek olmadıklarını belirtmiştir.

Ayrıca %95 güven oranı ile yapılan F testi sonucuna gerçekleştirdiğiniz denetim faaliyetleri dışında, işletmelere başka konularda da yardımcı oluyor musunuz sorusunun iş tecrübesi ile kıyaslanması sonucu analizden belirlenen anlamlılık değeri  $p=0,298>0,05$  bulunmuştur. Daha öncesinden biz analize başlamadan önce anlamlılık değeri olarak %5 değeri yani 0,05 oranını belirlemiştik. Buradan hareketle analizden çıkan değer belirlemiş olduğumuz anlamlılık değerinden yüksek olduğundan dolayı iş tecrübesi ile gerçekleştirdiğiniz denetim faaliyetleri dışında, işletmelere başka konularda da yardımcı oluyor musunuz arasında anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşabilmekteyiz.

**Tablo 4.4.** Denetlediğiniz İşletmeler Bağımsız Denetime Önem Veriyor Mu Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	Çok Az	Az	Orta	Fazla	Çok Fazla
<b>Frekans</b>	1	1	2	6	35
<b>Yüzde</b>	2,2	2,2	4,4	13,3	77,8

<b>Denetlediğiniz İşletmeler Bağımsız Denetime Önem Veriyor Mu?</b>				
	Sum of Squares	Mean Square	F	Sig.
<b>Between Groups</b>	3,578	,447	2,516	,017
<b>Within Groups</b>	14,220	,178		
<b>Toplam</b>	17,798			

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “denetlediğiniz işletmeler bağımsız denetime önem veriyor mu?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 4.4. dahilince belirtilmiştir. Hipotez 2'nin doğruluğu burada gerçekleştirilecek olan analiz sonucuna göre belirlenecektir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen denetlediğiniz işletmeler bağımsız denetime önem veriyor mu sorusuna alınan cevapların %91,1'lik kısmı denetlediklere işletmelerin bağımsız denetime önem verdiklerini belirtmiştir. Yani araştırma kapsamında incelenen işletmeler içerisinde büyük bir çoğunluğun bağımsız denetim faaliyetlerine önem verdiği sonucuna ulaşabilmekteyiz. Buda demek oluyor ki birçok işletme artık bağımsız denetim



faaliyetlerine önem vermektedir. Bu sayede üçüncü kişiler ve işletmeye yatırım yapmak isteyen kişiler bu işletmelere daha fazla güven duyabilmektedirler.

Araştırma kapsamında incelenen işletmelere faaliyet geçmişleri hakkında soru sorulmamış olmasına rağmen işletmelerin faaliyet dönemleri hakkında çeşitli bilgiler elde edilmiştir. Bunların sonucunda işletmelerin bağımsız denetime önem vermesi ile faaliyet geçmişi arasında bir ilişkinin olup olmadığının belirlenebilmesi açısından %95 güven oranı F testi gerçekleştirilmiştir.

%95 güven oranı ile yapılan F testi sonucuna göre denetlediğiniz işletmeler bağımsız denetime önem veriyor mu sorusunun işletmenin faaliyet geçmişi ile kıyaslanması sonucu analizden belirlenen anlamlılık değeri  $p=0,017<0,05$  bulunmuştur. Daha öncesinden biz analize başlamadan önce anlamlılık değeri olarak %5 değeri yani 0,05 oranını belirlemiştik. Buradan hareketle analizden çıkan değer belirlemiş olduğumuz anlamlılık değerinden düşük olduğundan dolayı işletmenin faaliyet geçmişi ile bağımsız denetime önem vermesi arasında anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna ulaşabilmekteyiz.

**Tablo 4.5.** Denetlediğiniz İşletmelerde Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Mevcut Mudur Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	<b>Çok Az</b>	<b>Az</b>	<b>Orta</b>	<b>Fazla</b>	<b>Çok Fazla</b>
<b>Frekans</b>	3	3	4	5	30
<b>Yüzde</b>	6,7	6,7	8,9	11,1	66,7

<b>Denetlediğiniz İşletmelerde Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Mevcut Mudur</b>				
	<b>Sum of Squares</b>	<b>Mean Square</b>	<b>F</b>	<b>Sig.</b>
<b>Between Groups</b>	1,594	,266	1,344	,247
<b>Within Groups</b>	16,204	,198		
<b>Toplam</b>	17,798			

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “denetlediğiniz işletmelerde iç kontrol sistemi her zaman etkin bir biçimde kullanılmakta mıdır?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 4.5. dahilinde belirtilmiştir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen denetlediğiniz işletmelerde etkin bir iç kontrol sistemi mevcut mudur sorusuna alınan cevaplar incelendiğinde %77,8’lik bir kısmın cevabının etkin bir iç kontrol sistemi mevcuttur cevabı verdiği görülmektedir. Buda araştırma kapsamında incelenen işletmelerin etkin bir şekilde denetim faaliyetlerine önem verdiği sonucunu doğurmaktadır. İç kontrol sistemlerine önem veren her işletme bağımsız denetim faaliyetlerine de önem vermesi gerekmektedir. İç kontrol sistemini iyi bir biçimde kurarak yürütebilen işletmelerin yatırımcılar açısından daha güvenilir bulunması sağlanacak ve işletmenin gelecek olan yatırımlar ile büyümesine imkân sağlanacaktır.

Ayrıca %95 güven oranı ile yapılan F testi sonucuna göre denetlediğiniz işletmelerde etkin bir iç kontrol sistemi mevcut mudur sorusunun mesleki unvan ile kıyaslanması sonucu analizden belirlenen anlamlılık değeri  $p=0,247>0,05$  bulunmuştur. Daha öncesinden biz analize başlamadan önce anlamlılık değeri olarak %5 değeri yani 0,05 oranını belirlemiştik. Buradan hareketle analizden çıkan değer belirlemiş olduğumuz anlamlılık değerinden yüksek olduğundan dolayı mesleki ünvan değişkeni ile denetlediğiniz işletmelerde etkin bir iç kontrol sistemi mevcut olması arasında anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşabilmekteyiz.

**Tablo 4.6.** İç Kontrol Sistemi Yıl İçerisinde İncelenip Değerlendiriliyor Mu? Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	Çok Az	Az	Orta	Fazla	Çok Fazla
<b>Frekans</b>	4	6	5	6	24
<b>Yüzde</b>	8,9	13,3	11,1	13,3	53,3

<b>İç Kontrol Sistemi Yıl İçerisinde İncelenip Değerlendiriliyor Mu?</b>				
	Sum of Squares	Mean Square	F	Sig.
<b>Between Groups</b>	11,648	1,456	1,301	,255
<b>Within Groups</b>	89,543	1,119		
<b>Toplam</b>	101,191			

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “iç kontrol sistemi yıl içerisinde incelenip değerlendiriliyor mu?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 4.6. dahilinde belirtilmiştir. Hipotez 3’ün doğruluğu bu bölümde gerçekleştirilecek olan analiz sonuçlarına göre belirlenecektir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen iç kontrol sistemi yıl içerisinde incelenip değerlendiriliyor mu sorusuna alınan cevaplar doğrultusunda %66,7'lik bir kısım iç kontrol sisteminin yıl içerisinde mutlaka en az 1 kerede olsa denetlendiğini belirtmiştir. Bu durum oldukça önemli bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. İç kontrol mekanizmalarının kurulup bırakılması her zaman etkin sonuçlar vermemektedir. En az yılda 1 kez sistem kontrol edilerek eksiklikler veya hatalar varsa düzeltilmesi gerekmektedir. 10 işletmenin iç kontrol mekanizmalarını değerlendirmemesi işletmeler adına geri dönülemez hatalar doğurabileceğinden bu işletmelerin derhal iç kontrol sistemlerini değerlendirmeleri sağlanmalıdır.

Ayrıca %95 güven oranı ile yapılan F testi sonucuna göre iç kontrol sistemi yıl içerisinde incelenip değerlendiriliyor mu sorusunun bağımsız denetimin etkinliği ile kıyaslanması sonucu analizden belirlenen anlamlılık değeri  $p=0,255 > 0,05$  bulunmuştur. Daha öncesinden biz analize başlamadan önce anlamlılık değeri olarak %5 değeri yani 0,05 oranını belirlemiştik. Buradan hareketle analizden çıkan değer belirlemiş olduğumuz anlamlılık değerinden yüksek olduğundan dolayı bağımsız denetimin etkinliği ile iç kontrol sistemi yıl içerisinde incelenip değerlendirilmesi arasında anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşabilmekteyiz.

**Tablo 4.7.** Bağımsız Denetim Faaliyetlerini Gerçekleştirdiğiniz İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerini İnceleyerek Değerlendiriyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	<b>Çok Az</b>	<b>Az</b>	<b>Orta</b>	<b>Fazla</b>	<b>Çok Fazla</b>
<b>Frekans</b>	4	7	6	6	22
<b>Yüzde</b>	8,9	15,6	13,3	13,3	48,9

<b>Bağımsız Denetim Faaliyetlerini Gerçekleştirdiğiniz İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerini İnceleyerek Değerlendiriyor Musunuz?</b>				
	<b>Sum of Squares</b>	<b>Mean Square</b>	<b>F</b>	<b>Sig.</b>
<b>Between Groups</b>	9,242	1,155	4,680	,000
<b>Within Groups</b>	19,747	,247		
<b>Toplam</b>	28,989			

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirdiğiniz işletmelerin iç kontrol sistemlerini inceleyerek değerlendiriyor musunuz?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 4.7. dahilinde belirtilmiştir. Hipotez 4’ün doğruluğu bu bölümde gerçekleştirilecek olan analize göre belirlenecektir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirdiğiniz işletmelerin iç kontrol sistemlerini inceleyerek değerlendiriyor musunuz sorusuna alınan cevaplar doğrultusunda 28 kişi çok fazla ya da fazla cevapları vererek iç kontrol sistemlerini denetlediklerini belirtmişlerdir.

Ayrıca %95 güven oranı ile yapılan F testi sonucuna göre bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirdiğiniz işletmelerin iç kontrol sistemlerini inceleyerek değerlendiriyor musunuz sorusunun iç kontrol sisteminin etkin ve güvenilir çalışması ile kıyaslanması sonucu analizden belirlenen anlamlılık değeri  $p=0,000<0,05$  bulunmuştur. Daha öncesinden biz analize başlamadan önce anlamlılık değeri olarak %5 değeri yani 0,05 oranını belirlemiştik. Buradan hareketle analizden çıkan değer belirlemiş olduğumuz anlamlılık değerinden düşük olduğundan dolayı anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna ulaşabilmekteyiz.

Denetim faaliyetleri yalnızca bağımsız denetim olarak yürütülmemelidir. Aynı zamanda iç kontrol sistemlerinin de etkin bir şekilde çalışması denetçilerin işlerini hafifletmekte ve ayrıca daha doğru işlemler yapmasını sağlamaktadır. Bu yüzden denetçiler tarafından iç kontrol sistemlerinin denetlenmesi ve doğru işlediğinden emin olunması gerekmektedir. İç kontrol sistemlerini denetlemediğini belirten 11 kişi ise hiçbir şekilde işletmelerin iç kontrol sistemlerine müdahalede bulunmadıklarını belirtmişlerdir.

**Tablo 4.8.** Denetlenen İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerinde Eksiklikler ya da Zayıflıklar Tespit Ettiğinizde, Bu Konuları İşletme Yönetimine Bildirerek Önerilerde Bulunuyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	<b>Çok Az</b>	<b>Az</b>	<b>Orta</b>	<b>Fazla</b>	<b>Çok Fazla</b>
<b>Frekans</b>	7	6	7	4	21
<b>Yüzde</b>	8,9	15,6	13,3	13,3	48,9

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “denetlenen işletmelerin iç kontrol sistemlerinde eksiklikler ya da zayıflıklar tespit ettiğinizde, bu konuları işletme yönetimine bildirerek önerilerde bulunuyor musunuz?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 4.8. dahilinde belirtilmiştir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen denetlenen işletmelerin iç kontrol sistemlerinde eksiklikler ya da zayıflıklar tespit ettiğinizde, bu konuları işletme yönetimine bildirerek önerilerde bulunuyor musunuz sorusuna verilen cevaplar doğrultusunda 25 denetçinin çok fazla ve fazla cevaplarını vererek yakalamış oldukları eksiklikleri işletme yönetimi ile paylaştığı görülmektedir. 13 denetçinin ise bu sorulan soruya çok az ve az cevapları vererek bu konu hakkında çok fazla etkin olmadıklarını belirtmişlerdir.

İşletmelerin dış kaynaklar tarafından daha güvenli hissedilebilmesi için bağımsız denetim ve iç denetim raporlarının uygun bir biçimde halka sunulması gerekmektedir. Burada işletme yönetimi ile denetçilerin ortak bir görev uğrunda birleşmeleri ve birlikte hareket etmeleri sağlanmalıdır.

**Tablo 4.9.** İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerini İncelemenin ve Değerlendirmenin Bağımsız Denetim Çalışmalarına Katkısı Olduğunu Düşünüyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	<b>Çok Az</b>	<b>Az</b>	<b>Orta</b>	<b>Fazla</b>	<b>Çok Fazla</b>
<b>Frekans</b>	1	3	1	4	36
<b>Yüzde</b>	2,2	6,7	2,2	8,9	80

<b>İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerini İncelemenin ve Değerlendirmenin Bağımsız Denetim Çalışmalarına Katkısı Olduğunu Düşünüyor Musunuz?</b>				
	<b>Sum of Squares</b>	<b>Mean Square</b>	<b>F</b>	<b>Sig.</b>
<b>Between Groups</b>	13,117	1,640	3,437	,002
<b>Within Groups</b>	38,164	,477		
<b>Toplam</b>	51,281			

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “işletmelerin iç kontrol sistemlerini incelemenin ve değerlendirilmenin bağımsız denetim çalışmalarına katkısı olduğunu düşünüyor musunuz?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 4.9. dahilinde

belirtilmiştir. Hipotez 5'in doğruluğu bölümde gerçekleştirilecek olan analize göre belirlenecektir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen işletmelerin iç kontrol sistemlerini incelemenin ve değerlendirmenin bağımsız denetim çalışmalarına katkısı olduğunu düşünüyor musunuz sorusuna verilen cevaplar doğrultusunda neredeyse katılımcıların tamamına yakınetkili olmaktadır yanıtını vermiştir.

Ayrıca %95 güven oranı ile yapılan F testi sonucuna göre işletmelerin iç kontrol sistemlerini incelemenin ve değerlendirmenin bağımsız denetim çalışmalarına katkısı olduğunu düşünüyor musunuz sorusunun işletme performansı ile kıyaslanması sonucu analizden belirlenen anlamlılık değeri  $p=0,002<0,05$  bulunmuştur. Daha öncesinden biz analize başlamadan önce anlamlılık değeri olarak %5 değeri yani 0,05 oranını belirlemiştik. Buradan hareketle analizden çıkan değer belirlemiş olduğumuz anlamlılık değerinden düşük olduğundan dolayı anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna ulaşabilmekteyiz.

İşletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkin bir biçimde çalışması hem denetçilerin yükünü hafifletmekte hem de hatalı işlemlerin önüne geçilerek düzeltmede kaybedilen zamanı azaltmaktadır. Bu sayede işletmelerin karlılıkları daha yüksek seviyelere taşınabilmekte ve ayrıca denetim faaliyetlerinin yürütülmesini kolaylaştırmaktadır. İç kontrol sistemleri ve bağımsız denetçilerin bir bütün içinde hareket etmesi oldukça iyi sonuçlar meydana çıkartmaktadır.

**Tablo 4.10.** Etkin Bir Biçimde İşleyen İç Kontrol Sistemi Mevcut Olan İşletmelere Yapılan Denetimlerde Zaman ve Maliyet Tasarrufu Sağlanacağını Düşünüyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	<b>Çok Az</b>	<b>Az</b>	<b>Orta</b>	<b>Fazla</b>	<b>Çok Fazla</b>
<b>Frekans</b>	1	1	1	2	40
<b>Yüzde</b>	2,2	2,2	2,2	4,4	88,9

<b>Etkin Bir Biçimde İşleyen İç Kontrol Sistemi Mevcut Olan İşletmelere Yapılan Denetimlerde Zaman ve Maliyet Tasarrufu Sağlanacağını Düşünüyor Musunuz?</b>				
	Sum of Squares	Mean Square	F	Sig.
<b>Between Groups</b>	7,360	,920	3,490	,002
<b>Within Groups</b>	21,090	,264		
<b>Toplam</b>	28,449			

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “etkin bir biçimde işleyen iç kontrol sistemi mevcut olan işletmelere yapılan denetimlerde zaman ve maliyet tasarrufu sağlanacağını düşünüyor musunuz?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 4.10. dahilinde belirtilmiştir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen etkin bir biçimde işleyen iç kontrol sistemi mevcut olan işletmelere yapılan denetimlerde zaman ve maliyet tasarrufu sağlanacağını düşünüyor musunuz sorusuna verilen cevaplar doğrultusunda toplam katılımcıların %93,3’ü kesinlikle zaman ve maliyet tasarrufu sağlayacağını belirtmiştir.

Ayrıca %95 güven oranı ile yapılan F testi sonucuna göre etkin bir biçimde işleyen iç kontrol sistemi mevcut olan işletmelere yapılan denetimlerde zaman ve maliyet tasarrufu sağlanacağını düşünüyor musunuz sorusunun bağımsız denetim ile kıyaslanması sonucu analizden belirlenen anlamlılık değeri  $p=0,002<0,05$  bulunmuştur. Daha öncesinden biz analize başlamadan önce anlamlılık değeri olarak %5 değeri yani 0,

05 oranını belirlemiştik. Buradan hareketle analizden çıkan değer belirlemiş olduğumuz anlamlılık değerinden düşük olduğundan dolayı anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna ulaşabilmekteyiz.

İç kontrol mekanizması etkin bir şekilde çalışan işletmelerin bağımsız denetim faaliyetleri oldukça kısa ve zahmetsiz olarak gerçekleşmektedir. Denetçiler iç kontrol sistemi düzgün işleyen işletmeleri her zaman daha çok sevmektedirler. Bu maliyet ve zaman kazancı hem işletme hem de denetçiler adına olmaktadır. Bu sayede iç kontrol sistemlerinin önemi bir kez daha vurgulanmaktadır.

**Tablo 4.11.** Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından Çalışma Alanı Standartları İçerisinde Yer Alan “İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi” Standardını Yeterli Buluyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	Çok Az	Az	Orta	Fazla	Çok Fazla
Frekans	1	3	2	6	33
Yüzde	2,2	6,7	4,4	13,3	73,3

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “genel kabul görmüş denetim standartlarından çalışma alanı standartları içerisinde yer alan “iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi” standardını yeterli buluyor musunuz?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 4.11. dahilinde belirtilmiştir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen genel kabul görmüş denetim standartlarından çalışma alanı standartları içerisinde yer alan “iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi” standardını yeterli buluyor musunuz sorusuna verilen cevaplar doğrultusunda 39 katılımcı çok fazla ve fazla yanıtlarını verdikleri gözlemlenmektedir. SPK'nın yayımlanmış olduğu standartlar birçok denetçi tarafından kabul edilmekte ve uygulanmaktadır. Standartların içeriklerinin yeterli bulunması denetim faaliyetlerinin doğru ve güvenilir ilerlemesini sağlamaktadır. 6 katılımcı standardın yeterli olup olmadığı konusunda tam bir sonuca ulaşamadıklarından dolayı kararsız olmalarından dolayı olumsuz yanıtlar vermişlerdir. Genel itibari ile ankete katılan katılımcıların %86,7'sinin olumlu vermesinden hareketle standardın yeterli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Katılımcıların meslek hayatında uzun süredir bulunmaları ve yeterli tecrübeye sahip olmalarından dolayı verilen cevapların doğruluğu tartışılmaz bir durumdur.



**Tablo 4.12.** Sermaye Piyasası Kurulu'nun Bağımsız Denetim ile Alakalı Yasal Düzenlemelerinde Yer Alan İç Kontrol ile İlgili Açıklamaları Yeterli Buluyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	<b>Çok Az</b>	<b>Az</b>	<b>Orta</b>	<b>Fazla</b>	<b>Çok Fazla</b>
<b>Frekans</b>	2	4	3	3	33
<b>Yüzde</b>	4,4	8,9	6,7	6,7	73,3

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “Sermaye Piyasası Kurulu'nun bağımsız denetim ile alakalı yasal düzenlemelerinde yer alan iç kontrol ile ilgili açıklamaları yeterli buluyor musunuz?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 4.12. dahilinde belirtilmiştir.

Ankete katılan bireylere yönlendirilen Sermaye Piyasası Kurulu'nun bağımsız denetim ile alakalı yasal düzenlemelerinde yer alan iç kontrol ile ilgili açıklamaları yeterli buluyor musunuz sorusuna verilen cevaplar doğrultusundan katılımcılardan %80'i çok fazla ve fazla yanıtlarını verdikleri gözlemlenmektedir. Genel itibari ile bakıldığında yüksek bir oranın iç kontrol ile ilgili açıklamaları yeterli bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır.

**Tablo 4.13.** İç Denetim Departmanı Mevcut Olan İşletmelerde, Yaptığımız Denetimler Esnasında İç Denetçiler İle İş Birliği Sağlanabiliyor mu? Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	<b>Çok Az</b>	<b>Az</b>	<b>Orta</b>	<b>Fazla</b>	<b>Çok Fazla</b>
<b>Frekans</b>	0	2	0	1	42
<b>Yüzde</b>	0	4,4	0	2,2	93,3

<b>İç Denetim Departmanı Mevcut Olan İşletmelerde, Yaptığımız Denetimler Esnasında İç Denetçiler İle İş Birliği Sağlanabiliyor mu?</b>				
	<b>Sum of Squares</b>	<b>Mean Square</b>	<b>F</b>	<b>Sig.</b>
<b>Between Groups</b>	3,495	,583	1,914	,088
<b>Within Groups</b>	24,954	,304		
<b>Toplam</b>	28,449			

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “iç denetim departmanı mevcut olan işletmelerde, yaptığımız denetimler esnasında iç denetçiler ile iş birliği sağlanabiliyor mu?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 4.13. dahilinde belirtilmiştir. Hipotez 6'nın doğruluğu bu bölümde gerçekleştirilecek olan analize göre belirlenecektir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen iç denetim departmanı mevcut olan işletmelerde, yaptığınız denetimler esnasında iç denetçiler ile iş birliği sağlanabiliyor mu sorusuna verilen cevaplar doğrultusunda 43 katılımcının çok fazla ve fazla yanıtları vererek iç denetçiler ile iş birliği içerisinde olduklarını belirtmişlerdir. Buda demek oluyor ki iç kontrol sistemi ile bağımsız denetim sistemlerinin tüm işletmelerde birlikte yürütülmesi gerektiridir. Etkin bir biçimde işleyen iç kontrol mekanizması bağımsız denetimide oldukça olumlu yönde etkilemektedir.

Ayrıca %95 güven oranı ile yapılan F testi sonucuna göre iç denetim departmanı mevcut olan işletmelerde, yaptığınız denetimler esnasında iç denetçiler ile iş birliği sağlanabiliyor mu sorusunun iç kontrol sisteminin etkinliği ile kıyaslanması sonucu analizden belirlenen anlamlılık değeri  $p=0,088>0,05$  bulunmuştur. Daha öncesinden biz analize başlamadan önce anlamlılık değeri olarak %5 değeri yani 0,05 oranını belirlemiştik. Buradan hareketle analizden çıkan değer belirlemiş olduğumuz anlamlılık değerinden yüksek olduğundan dolayı anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşabilmekteyiz.

Anket değerlendirmesi kapsamında iç denetçiler ile bağımsız denetçilerin birlikte iş birliği içinde çalışmasının işletmelerin etkinlikleri açısından ilişkisinin tespit edilebilmesi için gerçekleştirilen korelasyon analizi sonuçlarına göre bu iki durum arasında pozitif eğilimli yüksek düzey bir ilişkinin olduğu saptanmıştır.

**Tablo 4.14.** Yaptığınız Denetim Çalışmalarında, İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanıyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	Çok Az	Az	Orta	Fazla	Çok Fazla
Frekans	4	7	3	2	29
Yüzde	8,9	15,6	6,7	4,4	64,4

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “yaptığınız denetim çalışmalarında, iç denetçilerin çalışmalarından yararlanıyor musunuz?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 4.14. dahilinde belirtilmiştir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen yaptığınız denetim çalışmalarında, iç denetçilerin çalışmalarından yararlanıyor musunuz sorusuna 31 katılımcının çok fazla ve fazla yanıtları vererek faydalandıklarını belirtmişlerdir. 11 katılımcı ise çok az ve az cevapları ile çokta fazla faydalanmadıklarını beyan etmişlerdir.

**Tablo 4.15.** Sizce Türkiye’de İşletmelerde Etkin İç kontrol Sistemi Kurulması Yasal Düzenlemeler İle Zorunlu Hale Getirilmeli Midir Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	<b>Katılmıyorum</b>	<b>Kararsızım</b>	<b>Katılıyorum</b>	<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>
<b>Frekans</b>	1	2	1	4	37
<b>Yüzde</b>	2,2	4,4	2,2	8,9	82,2

<b>Sizce Türkiye’de İşletmelerde Etkin İç kontrol Sistemi Kurulması Yasal Düzenlemeler İle Zorunlu Hale Getirilmeli Midir?</b>				
	<b>Sum of Squares</b>	<b>Mean Square</b>	<b>F</b>	<b>Sig.</b>
<b>Between Groups</b>	6,101	,763	3,008	,005
<b>Within Groups</b>	20,281	,254		
<b>Toplam</b>	26,382			

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “sizce Türkiye’de işletmelerde etkin iç kontrol sistemi kurulması yasal düzenlemeler ile zorunlu hale getirilmeli midir?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 4.15. dahilinde belirtilmiştir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen sizce Türkiye’de işletmelerde etkin iç kontrol sistemi kurulması yasal düzenlemeler ile zorunlu hale getirilmeli midir sorusuna verilen cevaplar incelendiğinde 41 kişinin kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum cevapları verdiği gözlemlenmektedir. 4 katılımcı ise diğer cevapları verecek bu konu hakkında kararsız olduklarını belirtmişlerdir.

Ayrıca %95 güven oranı ile yapılan F testi sonucuna göre Türkiye’de işletmelerde etkin iç kontrol sistemi kurulması yasal düzenlemeler ile zorunlu hale getirilmeli midir sorusunun denetçilerin iş tecrübeleri ile kıyaslanması sonucu analizden belirlenen anlamlılık değeri  $p=0,005 > 0,05$  bulunmuştur. Daha öncesinden biz analize başlamadan önce anlamlılık değeri olarak %5 değeri yani 0,05 oranını belirlemiştik. Buradan

hareketle analizden çıkan değer belirlemiş olduğumuz anlamlılık değerinden yüksek olduğundan dolayı anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşabilmekteyiz.

**Tablo 4.16.** Sizce Bağımsız Denetimde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Konusunda, Bağımsız Denetçilere Verilen Sorumlulukların Arttırılması Gerekli Midir Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<b>Frekans</b>	5	4	6	6	24
<b>Yüzde</b>	11,1	8,9	13,3	13,3	53,3

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “sizce bağımsız denetimde iç kontrol sisteminin incelenmesi konusunda, bağımsız denetçilere verilen sorumlulukların arttırılması gerekli midir?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 4.16. dahilinde belirtilmiştir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen sizce bağımsız denetimde iç kontrol sisteminin incelenmesi konusunda, bağımsız denetçilere verilen sorumlulukların arttırılması gerekli midir sorusuna verilen cevaplar incelendiğinde 30 katılımcının kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum yanıtlarını verdikleri gözlemlenmektedir. 16 katılımcı ise bu konu hakkında zaten üzerlerinde oldukça fazla yük olmasından kaynaklı olarak olumsuz yanıtlar vermişlerdir.

**Tablo 4.17.** İç Denetçilerin Yaptığı Çalışmaların İşletme Yönetiminden Bağımsız ve Tarafsız Bir Şekilde Yapılabileceğine İnanıyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<b>Frekans</b>	4	4	8	3	26
<b>Yüzde</b>	6,7	8,9	17,8	6,7	57,8

<b>İç Denetçilerin Yaptığı Çalışmaların İşletme Yönetiminden Bağımsız ve Tarafsız Bir Şekilde Yapılabileceğine İnanıyor Musunuz?</b>				
	Sum of Squares	Mean Square	F	Sig.
<b>Between Groups</b>	2,094	,349	1,178	,326
<b>Within Groups</b>	24,288	,296		
<b>Toplam</b>	26,382			

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “iç denetçilerin yaptığı çalışmaların işletme yönetiminden bağımsız ve tarafsız bir şekilde yapılabileceğine inanıyor musunuz?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 4.17. dahilinde belirtilmiştir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen iç denetçilerin yaptığı çalışmaların işletme yönetiminden bağımsız ve tarafsız bir şekilde yapılabileceğine inanıyor musunuz sorusuna verilen cevaplar incelendiğinde 29 katılımcının kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum yanıtlarını verdikleri gözlemlenmektedir. İç denetimlerin işletme yönetimi tarafından kontrol edilmesinin doğru ve güvenilir sonuçlar vermeyeceği 16 katılımcı tarafından bu soru kapsamında belirtilmiştir.

Ayrıca %95 güven oranı ile yapılan F testi sonucuna göre iç denetçilerin yaptığı çalışmaların işletme yönetiminden bağımsız ve tarafsız bir şekilde yapılabileceğine inanıyor musunuz sorusunun mesleki ünvan ile kıyaslanması sonucu analizden belirlenen anlamlılık değeri  $p=0,326>0,05$  bulunmuştur. Daha öncesinden biz analize başlamadan önce anlamlılık değeri olarak %5 değeri yani 0,05 oranını belirlemiştik. Buradan hareketle analizden çıkan değer belirlemiş olduğumuz anlamlılık değerinden yüksek olduğundan dolayı anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşabilmekteyiz.

İç denetçiler ile ilgili en çok gündeme gelen konu, işletme yönetiminden etkilenmeden bağımsız bir şekilde davranıp davranamayacağıdır. İç denetçilerin, faaliyette buldukları işletmenin bir elemanı olmaları sebebi ile, olaylara karşı objektif davranabilmeleri, bağımsız denetçilere göre daha güçtür. Ancak denetim mesleği gereği denetçilik, dürüstlük ve ahlaki sorumluluk gerektirmektedir. Bağımsız denetçiler, iç denetçilerin çalışmalarından yararlanmadan önce, iç denetçilerin objektifliğini değerlendirmelidir. Eğer iç denetçinin objektif bir şekilde çalışmalarını yürüttüğüne inanılıyor ise çalışmalarından yararlanılmalıdır.

**Tablo 4.18.** İşletmelerde Etkin Bir Şekilde İşleyen İç Kontrol Sisteminin ve Güvenilir Bir İç Denetim Departmanının Bulunmasının, Hata ve Hile Olma Olasılığını Azaltacağına ve Dolayısı ile Bağımsız Denetim Raporunda da İşletme Hakkında Yanlış Görüş Bildirme İhtimalini Düşüreceğine İnanıyor Musunuz Sorusuna Verilen Cevapların Dağılımı

	<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	<b>Katılmıyorum</b>	<b>Kararsızım</b>	<b>Katılıyorum</b>	<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>
<b>Frekans</b>	0	0	0	0	45
<b>Yüzde</b>	0	0	0	0	100

Anket çalışması kapsamında katılımcılara yönlendirilen “işletmelerde etkin bir şekilde işleyen iç kontrol sisteminin ve güvenilir bir iç denetim departmanının bulunmasının, hata ve hile olma olasılığını azaltacağına ve dolayısı ile bağımsız denetim raporunda da işletme hakkında yanlış görüş bildirme ihtimalini düşüreceğine inanıyor musunuz?” sorusuna alınan cevaplar aşağıda tablo 4.18. dahilinde belirtilmiştir.

Ankete katılan katılımcılara yönlendirilen işletmelerde etkin bir şekilde işleyen iç kontrol sisteminin ve güvenilir bir iç denetim departmanının bulunmasının, hata ve hile olma olasılığını azaltacağına ve dolayısı ile bağımsız denetim raporunda da işletme hakkında yanlış görüş bildirme ihtimalini düşüreceğine inanıyor musunuz sorusuna verilen cevaplar incelendiğinde bütün katılımcıların kesinlikle katılıyorum yanıtını verdiği gözlemlenmektedir. Bu sonuç, iç kontrol ile iç denetimin bağımsız denetim açısından önemini vurgulayan bir sonuç olmakla birlikte, literatürü kanıtlar niteliktedir.

Dünyada sürekli olarak büyüyen ve gelişen rekabet ortamı, işletmelerin kendilerini yeniden yapılandırma, varlıklarını koruma, olası hata ve hileleri önleyerek güvenilir finansal bilgilere ve etkin kontrol ortamına sahip olma gereksinimleri artmıştır. İşletmelerin büyümesi ve işlem hacimlerinin artması nedeniyle işletme faaliyetleri gün geçtikçe karmaşık hale gelmiştir. Küresel rekabet içinde sürekli büyüme ve gelişmeyi hedefleyen şirketlerin, kontrol, denetim ve risk yönetimine öncelik verdiği görülmektedir. Hem mevcut varlıklarına hem de gelecekteki büyümelerine yönelik riskleri en etkili ve verimli şekilde yönetmek, uzun vadede yüksek performans sergileyebilmek için işletme içi kontrollerin yeterliliği ve denetlenebilir olması, işletmelerin önceliğini oluşturmaktadır.

İşletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması, hedeflere ulaşmada olumlu etkiler oluştursa da kesin sonuç getirmez. İç kontrol sisteminin yetersiz olması ya da hiç olmamasının neden olacağı güvenilir olmayan bilgi, kanunlara aykırı işlemler, varlık kayıpları ve kaynakların etkin kullanılamaması gibi maliyetlerin yanı sıra gereğinden fazla kontrole sahip olmanın yaratacağı maliyet de işletmeye önemli ölçüde olumsuz sonuçlar yaratabilir. Bu yüzden, belirli aralıklarla iç denetim birimi ya da bağımsız denetçiler vasıtasıyla iç kontrol sistemi sürekli takip edilmeli ve değerlendirilmelidir.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ile bağımsız denetçiye, denetim faaliyetlerine başlamadan önce karşılaşılabileceği denetim zorluklarını tespit edebilmesi, uygun bir denetim planı yapabilmesi, uygulanabilecek denetim yordamlarını ve ortaya çıkabilecek kontrol riskini belirleyebilmesi için işletme hakkında bilgi toplaması ve iç kontrol sistemini değerlendirmesi sorumluluğu verilmiştir.

Bağımsız denetçi işletmenin iç kontrol sistemini inceleyip değerlendirdiğinde, iç kontrol politika ve prosedürlerinin planlı ve sistematik bir şekilde uygulandığını ve mevcut iç kontrol sisteminin işletme faaliyetlerinin etkin yürütülmesine, hata ve hile oluşumunu azaltmaya yardımcı olduğunu düşünürse, iç kontrol sistemine güvenerek denetim çalışmalarının kapsamını daraltabilir. Böylece yapacağı denetimde hem zaman hem de maliyet tasarrufu sağlamış olur.

Bağımsız denetçiler, iç kontrol sistemini değerlendirme çalışmalarında ve diğer denetim çalışmalarında işletmelerin iç denetim biriminin çalışmalarından yararlanabilir. İç denetim faaliyetinin temel amacı, hatalı işlemleri ve muhtemel hileleri tespit ederek, gerekli düzeltmelerin yapılıp hata ve aksaklıkların tekrarlanmasını önleyecek önlemlerin alınmasıdır. İç denetçiler, işletmenin hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek olası riskleri tespit ederek, işletme aleyhine olan risklerin kontrol edilebilmesi ve azaltılması için işletme yönetimine öneri ve tavsiyelerde bulunurlar. Böylece, işletme faaliyetlerinin doğru ve güvenilir olması ve bağımsız denetime karşı şeffaf bir denetim ortamının oluşturulması sağlanmış olur. Bu da işletme faaliyetlerinin etkinliğini sağlayarak, işletmenin rekabet gücünü artırır ve işletmenin geleceğe güvenle bakmasını sağlar.

## SONUÇLAR VE ÖNERİLER

Günümüz gelişen Dünya'sın da oluşan değişiklikler ve gelişmelerin durmadan ilerlemesi doğrultusunda işletmeler açısından rekabet edilebilirlik düzeyleri de yükselmiştir. Rekabet ortamının gücünün artması ile işletmeler üzerine düşen görev ve sorumluluklarda iş yükü ile paralel doğrultuda artış göstermeye başlamıştır. Bu sebepten dolayı her türlü işletme kendi iç yapılarındaki sistemleri değiştirme zorunluluğu içerisine girmektedirler. İşletmeler bu sistemlerini değiştirirken aynı zamanda kendi varlık yapılarına zarar gelmeyecek şekilde düzenlemelerde bulunmalıdır. İşletmeler varlıklarını korurken işletme içinde gerçekleştirilecek olan hileli ve hatalı işlemlere karşı da objektif yaklaşmalı ve bu yolsuzlukları önleyici önlem ve tedbirler sistemi de kurmalıdır. Bu sayede işletmeler dış kaynak kullanıcılarının kendi işletmelerine sağlayacakları maddi desteklerden faydalanabilir ve kendi sektörü içerisinde rekabet avantajı elde edebilecektir. İşletmeler mali tablolarında doğru işlemler gerçekleştirerek işletmelerine katma değer sağlama konusunda avantaj sağlayacaklardır.

Global anlamda iş faaliyetlerinin genişlemesi üzerine bütün işletmeler daha fazla iş yükünün altına girmektedirler. Bu sayede işletmeler daha fazla karlılık elde edebilmekte ancak daha fazla sistemli çalışmaya ihtiyaç duymaktadırlar. Global anlamda bütün sektörlerin hiç durmadan gelişim kaydettiği günümüzde kendilerine sağlam bir yer edinmek isteyen her işletmenin kendini geliştirmesine bağlıdır. Tüm bu sebeplerden dolayı mali kayıp yaşamak istemeyen işletmeler açısından denetim faaliyetlerini yürütmek ve risk yönetimi sistemlerinin kurulması ön plana çıkmaktadır.

Tüm bu rekabet ortamı içerisinde faaliyet gösteren işletmelerin varlık yapılarının olumsuzluklardan etkilenmemeleri adına işletmeleri üzerine gerçekleştirilecek olan bütün tehdit unsurlarını iyi bir biçimde belirleyebilmesinden ve yönetebilmesinden geçmektedir.

Tüm bu anlatılanlardan hareketle, yüksek faaliyet hacmine sahip olan şirketlerin yönetim grupları, kontrol faaliyetlerinin oluşturulması için bu faaliyetleri yönlendirecek olan denetçileri kendi firmaları dahilinde bir sistem içinde istihdam ettirmelidir. İşletmelerin daha iyi bir rekabet avantajı yakalayabilmesi için iç denetim sistemini çok



iyi kurması gerekmektedir. İşletme içinde kurulan iç denetim organları objektif bir yaklaşım sergilemezler ise işletmenin karar alma etkisini de negatif etkileyecektir. Negatif etkilenme sonucu işletmeye dış kaynakların duyacakları güven duygusunda zedelenmeler ve yıpranmalar meydana gelebilecektir. Ayrıca iç kontrol denetim sistemlerinin kurulmasının yanı sıra bağımsız denetim kuruluşlarından da fayda sağlanması gerçekleştirilebilir.

Bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten kişiler olan bağımsız denetçiler şirketlerin iç kontrol sistemlerini kontrol ederek şirketlere almaları gereken önlemler hakkında bilgiler de verebilmektedir. Etkin ve fonksiyonel bir şekilde çalışan ve güven duyulan bir iç kontrol sistemi öncelikle bağımsız denetimin kapsamını daraltacak ve denetim yapılacak riskli alanların azaltılmasını katkı yaratacaktır. Ayrıca bağımsız denetçinin uygulayacağı testler ve toplayacağı kanıt sayılarında azalma görüleceğinden dolayı zaman kazancıda gerçekleşecektir. Bu sayede işletmeler birçok açıdan kar elde edebileceklerdir. Etkin ve fonksiyonel bir şekilde işlevsel olan iç kontrol sisteminin en önemli yararı şirkete duyulan güveni sağlamasıdır.

Tüm bu anlatılanlar ışığında etkin ve faydalı bir biçimde işleyen iç kontrol sistemleri şirketlere sağladığı yararların dışında bağımsız denetim faaliyetleri ile uyumlu ve koordineli bir biçimde işleyerek şeffaf ve sağlıklı bir bağımsız denetim ortamının kurulmasına önemli katkılar sağlamaktadır.

Bağımsız dış denetimin ilk gayesi, yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolara güvenilirlik faktörünü kazandırmaktır. Uzun vadede hedefiye, yönetime finansal tablolar ile ilgili olarak tahmin, analiz, denetim ve rapor hazırlama gibi mevzular üzerinde, geleceğe ait kararların tespit edilmesinde kaynak sağlamaktır.

Devlet, ana görevlerini gerçekleştirebilmek, iktisadi, kültürel ve sosyal yaşama yön verebilmek için, firmalarla ilgili verilere ihtiyaç duymaktadır. Mesela, başarılı bir vergi politikasının yürütülebilmesi için muhasebe verilerinin güvenilir ve doğru olması çok önemlilik arz etmektedir. Devlet, hatalı muhasebe verilerine göre vergi aldığı zaman, vergileme kuralları çiğnediği gibi, iktisadi büyümenin devam ettirmek ve hızlandırmak, fiyat istikrarının korunması ve sermaye birikiminin elde edilmesi gibi hedefleri gerçekleştirmek zor hale gelecektir.

İç kontrol, faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği, finansal raporlamanın kanunlara ve diğer düzenlemelere uygunluğunu sağlamak amacıyla yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere oluşturulan ve firmanın yönetim kurulu, yönetici ve diğer çalışanı tarafından etkilenen bir süreçtir. Bağımsız denetimi; firmaların finansal durumu hakkında sağlıklı ve yansız bilgilerin elde edilmesi ve bu bağlamda ilgililere ve üçüncü şahıslara tutarlı ve doğru bir biçimde bilgi vermek amacıyla yapılan denetimdir.

İç kontrol sistemini değerlendirirken bağımsız dış denetçinin, iç kontrol prosedür ve politikalarının hepsini değil, sadece finansal raporlamayla ilgili olan taraflarını dikkate alıp, incelemesi yeterli olacaktır. Bağımsız denetim çalışması çerçevesinde uygulanacak denetim tekniklerinin türü, uygulamanın alanı ve kapsamını belirlemek amacıyla, halka açık anonim ortaklığın iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlemediğinin değerlendirilmesi gerekir. Denetçi, denetim sürecinde yapacağı bu değerlendirmelere bağlı olarak, bağımsız denetim programı ile denetim tekniklerini gözden geçirir ve gerekiyorsa gerekli düzeltmeleri yapar. Günümüzde iç kontrol, bağımsız denetimin başlıca kanıtları arasında değerlendirilebilir. Denetime tabi tutulacak ortaklıkta etkin bir iç kontrol sistemi bulunması, mali tabloların hatalı veya hileli olma riskini azaltarak, doğruluk ve güvenilirlik derecesini artırır. İç kontrol sisteminin güvenilirliği, denetçinin yeterli miktarda ve etkin denetim kanıtı toplamasını sağlayacak denetim programının niteliği ve zamanlamasının belirlenmesinde de temel dayanaklardan birisidir. Ancak müşteri ortaklık, ne kadar etkin ve güvenilir bir iç kontrol sistemine sahip olursa olsun denetçi, denetim faaliyetinde uygulaması gereken denetim prosedürünü ve asgari denetim tekniklerini uygulamak zorundadır.

İç kontrol sisteminin kendi içindeki sınırlamaların da dikkate alınması gerekir. Bu sınırlamalar insan faktöründen, iç kontrol sistemlerinin işletmenin işlemlerinin tümünü kapsamamasından ve işletmenin içinde bulunduğu şartların statik olmamasından kaynaklanabilir. İnsan faktörüne örnek olarak; işletme personelinin görevde bulunmama alışkanlığı, dikkatsizlik, ihmal veya yorgunluk gibi nedenlerle iç kontrol prosedürünün etkinliğinin azalması veya ortadan kalkması verilebilir. İç kontrol prosedürünün işletmenin tümünde uygulanmaması veya işletmenin işlemlerinin sadece belli kısımlarına uygulanarak tümünü kapsamaması da sınırlamaya sebep olabilir.

İç kontrol, bağımsız denetimin başlıca kanıtları arasında değerlendirilebilir. Denetime tabi tutulacak ortaklıkta etkin bir iç kontrol sistemi bulunması, mali tabloların hatalı veya hileli olma riskini azaltarak, doğruluk ve güvenilirlik derecesini artırır. İç kontrol sisteminin güvenilirliği, denetçinin yeterli miktarda ve etkin denetim kanıtı toplamasını sağlayacak denetim programının niteliği ve zamanlamasının belirlenmesinde de temel dayanaklardan birisidir.

Bu bilgiler doğrultusunda bağımsız denetimin daha etkin şekilde yapılabilmesi için iç kontrol sistemi ilgili olarak şu önerilerde bulunulabilir;

- İşletmelerde bağımsız denetimde planlamanın başarılı şekilde yapılması için iç kontrol sisteminin işlerliği sağlanmalıdır,
- Bağımsız denetimde finansal raporların güvenilirliğin artırılması için iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması gerekmektedir,
- Bağımsız denetimde kontrol riskinin düşmesi ve denetimin kapsamının genişleyerek süre ve maliyetin artmaması için iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması gerekmektedir.

Gerçekleştirilen anket değerlendirmesinden önce 6 adet hipotez belirlenmiştir. Bu hipotezlerden 3 tanesi çürütülmüş ve 3 tanesinde anlamlılık kazanmıştır.

İş tecrübesi ile bağımsız denetçilerin işletmelere diğer konularda yardım etmesi arasında anlamlı bir ilişki vardır hipotezi için uygulanan analizler sonucunda anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna ulaşılmış ve hipotez çürütülmüştür.

İşletmelerin faaliyet geçmişleri ile bağımsız denetime verdikleri önem arasında anlamlı bir ilişki vardır hipotezi için uygulanan analizler sonucunda anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmış ve hipotezin doğruluğu ispat edilmiştir. %95 güven oranı ile yapılan F testi sonucuna göre denetlediğiniz işletmeler bağımsız denetime önem veriyor mu sorusunun işletmenin faaliyet geçmişi ile kıyaslanması sonucu analizden belirlenen anlamlılık değeri  $p=0,017 < 0,05$  bulunmuştur. Daha öncesinden biz analize başlamadan önce anlamlılık değeri olarak %5 değeri yani 0,05 oranını belirlemiştik. Buradan hareketle analizden çıkan değer belirlemiş olduğumuz anlamlılık değerinden düşük olduğundan dolayı işletmenin faaliyet geçmişi ile bağımsız denetime önem vermesi arasında anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna ulaşabilmekteyiz.

Bağımsız denetim faaliyetlerinin etkinliği ile iç kontrol sistemlerinin yıl içerisinde kontrolünün sağlanması arasında anlamlı bir ilişki vardır hipotezi için uygulanan analizler sonucunda anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna ulaşılmış ve hipotez çürütülmüştür.

İç kontrol sisteminin etkin ve güvenilir çalışması bağımsız denetçilerin iç kontrol sistemini incelemesini etkilemektedir hipotezi için uygulanan analizler sonucunda anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmış ve hipotezin doğruluğu ispat edilmiştir. Ayrıca %95 güven oranı ile yapılan F testi sonucuna göre bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirdiğiniz işletmelerin iç kontrol sistemlerini inceleyerek değerlendiriyor musunuz sorusunun iç kontrol sisteminin etkin ve güvenilir çalışması ile kıyaslanması sonucu analizden belirlenen anlamlılık değeri  $p=0,000<0,05$  bulunmuştur. Daha öncesinden biz analize başlamadan önce anlamlılık değeri olarak %5 değeri yani 0,05 oranını belirlemiştik. Buradan hareketle analizden çıkan değer belirlemiş olduğumuz anlamlılık değerinden düşük olduğundan dolayı anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna ulaşabilmekteyiz.

İşletmelerin iç kontrol sistemlerini incelemenin ve değerlendirmenin bağımsız denetim çalışmalarına katkısı olmaktadır hipotezi için uygulanan analizler sonucunda anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmış ve hipotezin doğruluğu ispat edilmiştir. Ayrıca %95 güven oranı ile yapılan F testi sonucuna göre işletmelerin iç kontrol sistemlerini incelemenin ve değerlendirmenin bağımsız denetim çalışmalarına katkısı olduğunu düşünüyor musunuz sorusunun işletme performansı ile kıyaslanması sonucu analizden belirlenen anlamlılık değeri  $p=0,002<0,05$  bulunmuştur. Daha öncesinden biz analize başlamadan önce anlamlılık değeri olarak %5 değeri yani 0,05 oranını belirlemiştik. Buradan hareketle analizden çıkan değer belirlemiş olduğumuz anlamlılık değerinden düşük olduğundan dolayı anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna ulaşabilmekteyiz.

Bağımsız denetçiler kontrolleri esnasında iç kontrol denetçileri ile iş birliği sağlayabilmektedir hipotezi için uygulanan analizler sonucunda anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna ulaşılmış ve hipotez çürütülmüştür.

## KAYNAKÇA

- [1] ABDİOĞLU Hasan, “İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 68, 2008.
- [2] AKARKARASU Nahit, “Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler”, SPK Denetleme Dairesi Yeterlik Etüdü, İstanbul, 2000.
- [3] AKAY Hüseyin, “Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Riskinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı: 170, 1995.
- [4] AKBULUT Halim, “Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, Afyon Kocatepe Üniv. SBE, 2010.
- [5] AKGÜN Ali İhsan, “İşletmelerde İç Denetim Uygulaması”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:212, 1999.
- [6] AKIŞIK Orhan, “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, Muhasebe Denetime Bakış, TÜRMOB Yayını, 2005.
- [7] AKSOY Tamer, “Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Önerisi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:73, 2005.
- [8] AKSOY Tamer, “Tüm Yönleriyle Denetim”, 1.Cilt, 2.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2006.
- [9] ALPTÜRK Ercan, “İç Denetim Rehberi”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.
- [10] ASLAN Bayram, “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 77, 2010.
- [11] AZALTUN Murat, “Otel İşletmelerinde İç Kontrol”, Eskişehir, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:1075, 1999.
- [12] BİÇER Ali Altuğ. “İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.

- [13] BİLGE Semih, “*İç Denetim Yönetime Değer Katmak*”, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, Yayın No.1, Kamu Sektöründe İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler, 2014.
- [14] BOZKURT Nejat, “*Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi İlişkisi*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:27, 1995.
- [15] BOZKURT Nejat, “*Muhasebe Denetimi*”, 5. Baskı. İstanbul, Alfa Basım, 2010.
- [16] BOZKURT Nejat, “*İşletmelerin Kara Deliği Hile, Çalışan Hileleri*”, Alfa Yayın, İstanbul, 2011.
- [17] BOZKURT Nejat, “*Muhasebe Denetimi*”, Alfa Basım, İstanbul, 2012.
- [18] CAN Halil, DOĞAN Tuncer ve YAŞAR Ayhan, “*Genel İşletmecilik Bilgileri*”, Ankara: Adım Yayıncılık, 1991.
- [19] ÇALDAĞ Yurdakul, “*Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri*”, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2015.
- [20] ÇİFTÇİ Yavuz ve ÇİFTÇİ Alper, “*İç Kontrol Sistemi-Bağımsız Denetim İlişkisi İle İlgili Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerin İncelenmesi*”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2007.
- [21] DEMİRBAŞ Mahmut, “*İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler*”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:7, 2005.
- [22] DEMİREL Ahu, “*Bağımsız Denetimde İşletme İç kontrol Yapısının İncelenmesi ve bir Uygulama Örneği*”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler, İstanbul 2007.
- [23] DOYRANGÖL Nuran C., “*Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu*”, İstanbul, Lebib Yalkın Matbaası, 2001.
- [24] ERDOĞAN Melih, “*Denetim*”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005.
- [25] ERDOĞAN Simay, “*İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*”, Planlama Uzmanlığı Tezi. T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara, 2009.
- [26] ERSOY Dönmez, “*Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri: Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*”, Ahmet Yesevi Üniversitesi, Sayı:56, 2011.

- [27] EŞKAZAN Ali Rıza, “*İç Denetimin Değişen Dünyasında İç Denetçiler*”, İç Denetim Dergisi, Sayı:6, 2003.
- [28] FİŞEK Kurthan, “*Yönetim*”, Ankara, Paragraf Yayınları, 2005.
- [29] GÖÇEN Ceren Ayça, “*Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası*”, Mali Çözüm 97, İSMMMMO Yayını, 2010.
- [30] GÖKALP Bakır, “*Kamu Yönetiminde İç Denetim Etkinliğinin Ölçülmesi*”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2013.
- [31] GÜRBÜZ Hasan, “*Muhasebe Denetimi*”, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1990.
- [32] GÜREDİN Ersin, “*Denetim*”, Muhasebe Enstitüsü yayınları No. 50, İstanbul, 1998.
- [33] GÜREDİN Ersin, “*Denetim*”, 10. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 2000.
- [34] GÜREDİN Ersin, “*Denetim ve Güvence Hizmetleri*”, 11.Baskı. İstanbul, Arıkan Yayınevi, 2007.
- [35] GÜRKAN Nazmi Zarifi “*Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı*”, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta, 2009.
- [36] HAFTACI Vasfi, “*Muhasebe Denetimi*”, Umuttepe yayınları, Kocaeli, 2011.
- [37] İBİŞ Cemal ve ÇATIKKAŞ Özgür, “*İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Bakış*”, Sayıştay Dergisi, Sayı:85, 2012.
- [38] KARAKOÇ Mehtap, “*Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 59, 2013.
- [39] KAVAL Hasan, “*Muhasebe Denetimi*”, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.
- [40] KAVUT Lerzan, TAŞ Oktay ve ŞAVLI Tuba, “*Uluslararası Denetim Standartları kapsamında Bağımsız Denetim*”, İSMMMMO Yayını, 2009.
- [41] KAYIM Ali, “*Avrupa Birliği Komisyonu İç Kontrol Standartları*”. TİDE İç Denetim Dergisi, Sayı:15, 2006.
- [42] KEPEKÇİ Celal, “*İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*”, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No:251/171, 1982.
- [43] KEPEKÇİ Celal, “*İç Kontrol Sistemi*” Yayın No:6. Ankara, Tesmer Yayınları, 1994.
- [44] KEPEKÇİ Celal, “*Bağımsız Denetim*”, Işık YMM A.Ş. Yayını, İstanbul, 1996.

- [45] KEPEKÇİ Celal, “*Bağımsız Denetim*”, Genişletilmiş 5. Baskı. İstanbul, Avcıol Basım Yayım, 2004.
- [46] KESKİN Anıl Duygu, “*İç Kontrol Sistemi-Kontrol Öz Değerlendirme*”, İstanbul, Beta, Yayınevi, 2008.
- [47] KIRMIZI Nihat, “*İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Denetim karar sürecindeki yeri*”, Marmara Üniv. SBE İşletme Anabilim Dalı, 2007.
- [48] KİRACI Murat, “*Denetim Sürecine Etkileri Bakımından Hile Riski Değerlemesi*”. MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Cilt:6, Sayı:4, 2004.
- [49] KURBAN İbrahim, “*İç Denetim Fonksiyonunun Etkinliği İçin Kurum İç Düzenlemeler*”, İç Denetim Enstitüsü Yayınları, No:13, 1997.
- [50] KURNAZ Niyazi ve ÇETİNOĞLU Tansel, “*İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*”, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2010.
- [51] KÜPÇÜ Hande, “*İç Denetim ve Kurumsal Yönetim*”, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.
- [52] ÖZBEK Çetin, “*İç Denetim*”, İstanbul, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, 2012.
- [53] ÖZKUL Fatma Ulucan ve ÖZDEMİR Zehra Almalı, “*İşletmelerde Hile Riski Yönetimi*”, İstanbul, Beta Yayım, 2011.
- [54] SAĞLAR Jale ve TUAN Koray, “*İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri*”. T.C. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt:18, Sayı:1, 2009.
- [55] SALTİK Nihal, “*İç Kontrol Standartları*”. Bütçe Dünyası. Cilt:2, Sayı:26, 2007.
- [56] SELİMOĞLU Seval Kardeş, “*Muhasebe Denetimi*”, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.
- [57] SEZAL Levent, “*Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri*”, Çukurova Üniv. SBE İşletme Anabilim Dalı, 2006.
- [58] ŞAHİN Selçuk, “*Risk Yönetimde İç Denetimin Rolü*”, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, 2005.
- [59] TAŞ Oktay ve DURMUŞ Cem Niyazi, “*SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim*”, Alfa yayınları, İstanbul, 2008.



- [60] TUAN Koray, “*İşletme Yönetiminin Kontrol Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Üzerindeki Etkileri*”, T.C. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.
- [61] TUAN Koray, “*Bağımsız Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*”, Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:13.Sayı:2.Aralık 2009.
- [62] TUNCAY Duygu, “*İç Kontrol ile İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması*”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniv. SBE, İstanbul, 2011.
- [63] ULUSOY Yasin, “*Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim*”, Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE Özel Hukuk Ana bilim dalı, 2006.
- [64] UYAR Süleyman, “*İç Denetçi ile Denetim Komitesi Arasında Nasıl Bir İlişki Olmalıdır?*”, İç Denetim, Sayı:12, 2005.
- [65] UYSAL Hayrettin Uysal, “*Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim*”, Detay yayıncılık, Ankara, 2013.
- [66] UZAY Şaban, “*İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*”, SPK Yayınları, Ankara, No.132, 1999.
- [67] UZAY Şaban, “*İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler*”, XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildirileri, T.C. Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Antalya, 2003.
- [68] UZUN Ali Kâmil, SERTKAYA Kemal ve ÖKSÜZ Fuat, “*İç Denetim Departman Yönetiminde Etkinlik ve Verimlilik*”, İç Denetim – Aysberg.Sayı:12, Yaz 2006.
- [69] YAVAŞOĞLU Mustafa, “*Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim*”, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2001.
- [70] YAZICI Mehmet, “*Yeminli Mali Müşavirlik ve Muhasebecilik (Görüşler ve Değerlendirmeler)*”, TOBB Yayınları, Ankara, Sayı: 26, 1987.
- [71] YILANCI Münevver, “*İç Denetim - Türkiye’nin 500 Büyük Sanayii İşletmesi Üzerine Bir Araştırma*”, Osmangazi Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, No: 086, 2003.
- [72] YILANCI Münevver, “*İç Denetim*”, Ankara, Nobel Yayınları, 2006.

- [73] YILANCI Münevver ve SEVİM Şerafettin, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu, İşletmenin El Kitabı”, Ankara, Biar Eğitim Yayınları, No:13, 1991.

### **İnternet Kaynakları**

- [1] <http://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 07.05.2016
- [2] ACAR Durmuş ve SENAL Serpil, “Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, <http://www.iibf.selcuk.edu.tr>, Erişim Tarihi: 11.05.2016
- [3] KAYACAN Murad ve YAZGAN Erhan, “Gelişmekte Olan Ülkelere Yönelik Uluslararası Sermaye Hareketlerini Etkileyen Unsurlar: Kurumsal Yönetim ve İç Denetim”, <http://www.denetimnet.net>, Erişim Tarihi: 07.05.2016
- [4] KÖROĞLU Çağrı ve UÇMA Tuğba, “İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi”, <http://www.mevzuatdergisi.com>, Erişim Tarihi: 11.05.2016
- [5] ÖZER Hüseyin, “Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Sayıştay Yayınları. 1997. <http://www.sayistay.gov.tr>, Erişim Tarihi: 11.05.2016
- [6] ÖZEREN Baran.” İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları”, <http://www.sayistay.gov.tr>, Erişim Tarihi: 07.05.2016

# EKLER

## Değerli Katılımcı;

Aşağıda yer alan anket formundaki bilgilerden Yrd. Doç. Dr. Turgay Münyas danışmanlığında gerçekleştirilecek olan Yüksek Lisans Tez çalışmasında yararlanılacaktır. Anket soruları genel olarak değerlendirileceği için isminiz alınmayacaktır.

Rıfat DURUKAN

Okan Üniversitesi

Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans  
Öğrencisi

1. Firma içerisindeki ünvanınız nedir?
  - a) Baş Denetçi
  - b) Kıdemli Denetçi
  - c) Denetçi
  - d) Denetçi Yardımcısı
  - e) Diğer (belirtiniz)
2. Denetim mesleğinde geçen deneyim süreniz?
  - a) 1-5 yıl
  - b) 6-10 yıl
  - c) 11-15 yıl
  - d) 16-20 yıl
  - e) 21-25 yıl
  - f) 25 yıl ve üzeri

3. Aşağıdaki Soruları Cevaplandırınız

	Çok Az	Az	Orta	Fazla	Çok Fazla
Gerçekleştirdiğiniz denetim faaliyetleri dışında, işletmelere başka konularda da yardımcı oluyor musunuz?					
Denetlediğiniz işletmeler bağımsız denetime önem veriyor mu?					
Denetlediğiniz işletmelerde iç kontrol sistemi her zaman etkin bir biçimde kullanılmakta mıdır?					
İç kontrol sistemi yıl içerisinde incelenip değerlendiriliyor mu?					
Bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirdiğiniz işletmelerin iç kontrol sistemlerini inceleyerek değerlendiriyor musunuz?					
Denetlenen işletmelerin iç kontrol sistemlerinde eksiklikler ya da zayıflıklar tespit ettiğinizde, bu konuları işletme yönetimine bildirerek önerilerde bulunuyor musunuz?					
İşletmelerin iç kontrol sistemlerini incelemenin ve değerlendirmenin bağımsız denetim çalışmalarına katkısı olduğunu düşünüyor musunuz?					
Etkin bir biçimde işleyen iç kontrol sistemi mevcut olan işletmelere yapılan denetimlerde zaman ve maliyet tasarrufu sağlanacağını düşünüyor musunuz?					
Genel kabul görmüş denetim standartlarından çalışma alanı standartları içerisinde yer alan “iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi” standardını yeterli buluyor musunuz?					
Sermaye Piyasası Kurulu’nun bağımsız denetim ile alakalı yasal düzenlemelerinde yer alan iç kontrol ile ilgili açıklamaları yeterli buluyor musunuz?					
İç denetim departmanı mevcut olan işletmelerde, yaptığımız denetimler esnasında iç denetçiler ile iş birliği sağlanabiliyor mu?					
Yaptığımız denetim çalışmalarında, iç denetçilerin çalışmalarından yararlanıyor musunuz?					

4. Aşağıdaki Soruları Cevaplandırınız

	<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	<b>Katılmıyorum</b>	<b>Kararsızım</b>	<b>Katılıyorum</b>	<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>
Sizce Türkiye’de işletmelerde etkin iç kontrol sistemi kurulması yasal düzenlemeler ile zorunlu hale getirilmeli midir?					
Sizce bağımsız denetimde iç kontrol sisteminin incelenmesi konusunda, bağımsız denetçilere verilen sorumlulukların artırılması gerekli midir?					
İç denetçilerin yaptığı çalışmaların işletme yönetiminden bağımsız ve tarafsız bir şekilde yapılabileceğine inanıyor musunuz?					
İşletmelerde etkin bir şekilde işleyen iç kontrol sisteminin ve güvenilir bir iç denetim departmanının bulunmasının, hata ve hile olma olasılığını azaltacağına ve dolayısı ile bağımsız denetim raporunda da işletme hakkında yanlış görüş bildirme ihtimalini düşüreceğine inanıyor musunuz?					