

İSTANBUL BİLGİ ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ PROGRAMLAR ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**BAĞIMSIZ DENETİMDE KANITLARIN TOPLANMASINDA İÇ
KONTROLÜN ETKİSİ: BİR ARAŞTIRMA**

Pervin DEMİR BAŞ

115668024

Doç. Dr. Burcu ADILOĞLU

İSTANBUL

2019

BAĞIMSIZ DENETİMDE KANITLARIN TOPLANMASINDA İÇ
KONTROLÜN ETKİSİ: BİR ARAŞTIRMA

THE EFFECT OF INTERNAL CONTROL IN COLLECTING EVIDENCE IN
INDEPENDENT AUDITING: A RESEARCH

Pervin DEMİR BAŞ

115668024

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Burcu ADILOĞLU
İstanbul Üniversitesi
Jüri Üyesi : Dr. Öğr. Üyesi Derya ÜÇOĞLU
İstanbul Bilgi Üniversitesi
Jüri Üyesi : Prof. Dr. A. Göksel YÜCEL
İstanbul Üniversitesi

Tezin Onaylandığı Tarih : 29.08.2019

Toplam Sayfa Sayısı : 156

Anahtar Kelimeler (Türkçe)

Anahtar Kelimeler (İngilizce)

- 1) İç Kontrol
- 2) İç Denetim
- 3) Denetim Kanıtı
- 4) Bağımsız Denetim
- 5) Kanıt Toplama Teknikleri

- 1) Internal Control
- 2) Internal Audit
- 3) Audit Evidence
- 4) Independent Audit
- 5) Evidence Collection Techniques

ÖNSÖZ

Bu zorlu süreçte desteğini ve bilgi birikimini benden esirgemeyerek bana önderlik eden ve yanımda olduğunu her daim hissettiren sevgili hocam ve tez danışmanım Doç. Dr. Burcu Adiloğlu'na sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca tüm sorunlarımda bana destekçi olan ve yardımlarını esirgemeyen sevgili hocam Dr. Öğr. Üyesi Derya Üçoğlu'na, istatistiki analiz yorumlarında benden desteğini esirgemeyen sevgili hocam Dr. Öğr. Üyesi Emre Dünder'e, akademik kariyerime başladığım günden beri engin bilgi ve tecrübeleriyle bana ışık tutan değerli hocam Prof. Dr. A. Göksel Yücel'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Yapmış olduğum bu çalışmanın her aşamasında maddi ve manevi her türlü destek olan, sevgisi ve anlayışıyla hep yanımda olduğunu hissettiren sevgili eşim İbrahim Baş'a, yüksek lisans eğitimlerim boyunca benimle büyüyen sevgili oğlum İbrahim Demir Baş'a en içten teşekkürlerimi sunarım.

Her konuda yanımda olan, bu hayattaki en büyük destekçim olan sevgili Annem Nuriye Demir'e, sevgili abim Mümin Demir'e, sevgili ablam Pınar Demir'e ve bu süreçte yanımda olamayan ama her daim kalbimde olan sevgili babam rahmetli Nevzat Demir'e şükranlarımı ve yürekten teşekkürlerimi sunarım.

İstanbul, 2019

Pervin DEMİR BAŞ

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	iii
KISALTMALAR	x
ŞEKİL LİSTESİ	xi
TABLO LİSTESİ	xii
ÖZET	xiv
ABSTRACT	xv
1. GİRİŞ	1
1. DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMLARI	3
1.1 Denetimin Tanımı ve Kavramları	3
1.1.1 Kontrol	6
1.1.2 Teftiş	7
1.1.3 Revizyon	7
1.2 Denetimin Fonksiyonları	8
1.2.1 Denetimin İşletme Yönetimi Açısından Faydaları	8
1.2.2 Denetimin Makro Ekonomi ve Kamu Düzeni Açısından Faydaları .	9
1.3 Denetimin Amaçları	10
1.3.1 Gerçeklik (Var olma)	11
1.3.2 Eksiksiz Olma (Tamlık)	11
1.3.3 Haklar (Sahiplik) ve Yükümlülükler	11
1.3.4 Değerleme ve Dağıtım	11
1.3.5 Sınıflandırma	12
1.3.6 Zamanlılık	12
1.3.7 Açıklama	12
1.3.8 Kayıtsal Doğruluk	12

1.4	Denetim Süreci	13
1.5	Denetim Türleri	16
1.5.1	Amaçlarına Göre Denetim Türleri	16
1.5.1.1	Mali Tablolar Denetimi	17
1.5.1.2	Uygunluk Denetimi.....	18
1.5.1.3	Faaliyet Denetimi / (Verimlilik Denetimi)	19
1.5.1.4	Özel Amaçlı Denetim	20
1.5.2	Kapsam Yönünden Denetim Türleri	20
1.5.2.1	Zorunlu Denetim.....	21
1.5.2.2	İhtiyari Denetim	21
1.5.2.3	Sürekli Denetim	21
1.5.3	Statüsüne Göre Denetim Türleri	22
1.5.3.1	Bağımsız Denetim.....	22
1.5.3.2	İç Denetim.....	24
1.5.3.3	Kamu Denetimi.....	25
1.6	Denetçi Tanımı ve Türleri	25
1.6.1	Bağımsız Denetçiler	26
1.6.2	Kamu Denetçisi.....	27
1.6.3	İç Denetçi	27
1.7	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	28
1.7.1	Genel Standartlar.....	28
1.7.2	Çalışma Alanı Standartları	30
1.7.3	Raporlama Standartları.....	31
1.8	Bağımsız Denetim Teknikleri.....	32
1.8.1.1	Fiziki inceleme.....	33

1.8.1.2	Doğrulama	33
1.8.1.3	Yeniden Hesaplama	34
1.8.1.4	Belge İnceleme	35
1.8.1.5	Soruşturma (Bilgi Toplama)	35
1.8.1.6	Analitik İnceleme	36
1.9	Bağımsız Denetiminin Gerekliliği ve Yararları	37
1.9.1	Bağımsız Denetimde Mesleki Şüphencilik	38
1.9.2	Bağımsız Denetimde Makul Güvence	38
1.9.3	İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Yararlar	39
1.9.4	Kamu ve Kamu Kuruluşları Açısından Sağladığı Faydalar	39
2.	İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TANIMI VE BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN ÖNEMİ	40
2.1	İç Kontrol Sisteminin Tanımı	40
2.2	İç Kontrol Sisteminin Amaçları	41
2.3	İç Kontrol Sisteminin Özellikleri	43
2.4	İç Kontrol Sisteminin Sınıflandırılması	44
2.4.1	Yönetsel Kontroller	44
2.4.2	Muhasebe Kontrolleri	45
2.5	İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması	46
2.6	İç Kontrol Sisteminin Unsurları	47
2.6.1	Kontrol Ortamı	51
2.6.2	Risk Değerlendirme	51
2.6.3	Kontrol Faaliyetleri	52
2.6.4	Bilgi ve İletişim	53
2.6.5	İzleme	53

2.7	İç Kontrol ile İç Denetim Arasındaki İlişki.....	54
2.8	İç Kontrolün Bağımsız Denetim Açısından Önemi	55
2.9	İç Kontrol Yapısında Elde Edilen Bilgilerin Belgelenmesi	57
2.9.1	Not Alma Yöntemi.....	57
2.9.2	Akış Şemaları Yöntemi.....	58
2.9.3	Anket Yöntemi.....	58
3.	BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI VE TÜRLERİ	59
3.1	Bağımsız Denetim Kanıtı.....	59
3.2	Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtının Toplanması	60
3.3	Kanıtın Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar	62
3.3.1	Önemlilik	63
3.3.2	Risk	63
3.3.3	Nitelik.....	65
3.3.4	Ekonomik Etkenler ve Kanıtın Maliyeti	65
3.3.5	Ana Kütlenin Büyüklüğü ve Özelliği.....	65
3.4	Denetim Kanıtı Olarak Kullanılması Gereken Bilgiler	66
3.4.1	Geleneksel Denetim Yöntemleri.....	66
3.4.1.1	Şekli Denetim – Maddi Denetim	67
3.4.1.2	Aralıksız Denetim – Örnekleme Yoluyla Denetim.....	67
3.4.1.3	İleriye Doğru Denetim – Geriye Doğru Denetim	67
3.4.1.4	Doğrudan Denetim – Dolaylı Denetim	68
3.4.2	Bağımsız Denetim Kanıtı Toplama Teknikleri	68
3.4.2.1	Belgelerin İncelenmesi Tekniği	69
3.4.2.2	Fiziki İnceleme Tekniği.....	69
3.4.2.3	Kayıt Sisteminin Yeniden İncelenmesi Tekniği	70

3.4.2.4	Gözlem Tekniği	70
3.4.2.5	Doğrulama Tekniği	70
3.4.2.6	Yeniden Hesaplama Tekniği.....	71
3.4.2.7	Yeniden Uygulama Tekniği.....	71
3.4.2.8	Analitik Prosedürler	72
3.4.2.9	Sorgulama Tekniği.....	72
3.4.3	Bağımsız Denetim Tekniklerinin Sonuçlarının Değerlendirilmesi.	72
3.5	Denetim Kanıtlarını Elde Edebilmek İçin Test Edilebilecek Kalemlerin Seçilmesi	73
3.6	Denetim Kanıtlarındaki Tutarsızlık veya Denetim Kanıtlarının Güvenilirliğine İlişkin Şüphelerin Belirlenmesi	75
3.7	Denetim Kanıtlarının Belgelenmesi ve alışma Kâğıtları	75
3.8	alışma Kâğıtlarının Denetçiye Sağladığı Yararlar	76
4.	BAĞIMSIZ DENETİMDE KANITLARIN TOPLANMASINDA İ KONTROLÜN ETKİSİ: BİR ARAŞTIRMA İLE İLGİLİ YAPILAN ANKET ÇALIŞMASI HAKKINDA GENEL BİLGİ.....	77
4.1	Literatür Taraması	77
4.2	Araştırmanın Amacı	82
4.3	Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi	82
4.4	Verilerin Analiz Edilmesi.....	83
4.4.1	Örneklem Sayısının Belirlenmesi	83
4.4.2	Demografik Değişkenlere Ait Frekans Analizi ve Tanımlayıcı İstatistiksel Veri Analizleri	84
4.4.3	İç Kontrol Ölçeğine Ait Açıklayıcı Faktör Analizi ve Güvenilirlik Analizi	88
4.4.4	Hipotez Testleri.....	93

4.4.4.1	İç Kontrol Faktörlerine Ait Hipotez Testleri	95
4.4.4.2	Denetim Tekniklerine Ait Hipotez Testleri	100
4.4.5	Hipotez Testlerinin Sonuçları	110
5.	SONUÇ	116
	KAYNAKÇA	120
	EKLER	134
	Ek-1 Bağımsız Denetimde Kanıtların Toplanmasında İç Kontrolün Etkisi: Bir Araştırma Anket	134

KISALTMALAR

AICPA	: The American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
ANOVA	: Analysis of Variance (Grup Ortalamaları, Gruplar İçi ve Gruplar Arası Varyasyon)
ASB	: Accounting Standards Board (Denetim Standartlar Kurulu)
CICA	: The Canadian Institute of Chartered Accountants (Kanadalı Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü)
FCPA	: Foreign Corrupt Practices Act (ABD Rüşvetin Önlenmesi ve Yabancı Ülkelerde Yolsuzluk Uygulamaları Kanunu)
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IFAC	: International Federation of Accounting (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IIA	: Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)
ISA	: International Standart on Auditing (Uluslararası Denetim Standartları)
ISAC	: International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
İDKK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SPSS	: Statistics Programme For Social Science (Sosyal Bilimler İçin İstatistik Programı)
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1 Denetimin Amaçları.....	10
Şekil 2 Bağımsız Denetim Kavramı Akış Şeması.....	23
Şekil 3 COSO Küpü.....	48
Şekil 4 Geleneksel Denetim Yöntemleri.....	66

TABLO LİSTESİ

Tablo 1 Denetim Süreci	15
Tablo 2 Denetim Türleri.....	16
Tablo 3 İç Kontrol Temel İlkeleri ile Amaçları Arasındaki İlişki	43
Tablo 4 COSO Bileşenleri ve İlkeleri	50
Tablo 5 İç Denetim ve İç Kontrol Karşılaştırması	55
Tablo 6 Demografik değişkenlere ait frekans analizi sonuçları.....	85
Tablo 7 Denetim tekniklerine ait tanımlayıcı istatistik sonuçları	86
Tablo 8 Soru formu türlerine ait frekans analizi sonuçları	87
Tablo 9 İç kontrol önceliklerine ait frekans analizi sonuçları.....	87
Tablo 10 İç kontrol ölçeği maddelerine ait açıklamalar.....	88
Tablo 11 Örneklem yeterliliği ve küresellik testi sonuçları	89
Tablo 12 Açıklayıcı faktör analizine ait öz değer ve varyans açıklama yüzdeleri	90
Tablo 13 Açıklayıcı faktör analizine ait döndürülmüş bileşen matrisi ve komünalite sonuçları	91
Tablo 14 İç tutarlılık maddelerine ait güvenilirlik analizi sonuçları.....	92
Tablo 15 İç tutarlılık maddelerine ait faktörler ve Cronbach Alfa katsayıları.....	93
Tablo 16 Eğitim durumu grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik normallik testi sonuçları.....	96
Tablo 17 Eğitim durumu grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik Kruskal-Wallis testi sonuçları.....	96
Tablo 18 Meslek grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik normallik testi sonuçları.....	97
Tablo 19 Meslek grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik Kruskal-Wallis testi sonuçları	98
Tablo 20 Unvan grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik normallik testi sonuçları.....	98
Tablo 21 Unvan grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik Mann-Whitney testi sonuçları	99
Tablo 22 İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik normallik testi sonuçları	99

Tablo 23 İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik Kruskal-Wallis testi sonuçları	100
Tablo 24 Eğitim durumu grupları ile denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik normallik testi sonuçları.....	101
Tablo 25 Eğitim durumu grupları ile denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik Kruskal-Wallis testi sonuçları.....	102
Tablo 26 Meslek grupları ile denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik normallik testi sonuçları.....	104
Tablo 27 Meslek grupları ile denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik Kruskal-Wallis testi sonuçları.....	105
Tablo 28 Unvan grupları ile denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik normallik testi sonuçları.....	106
Tablo 29 Unvan grupları ile denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik Mann-Whitney testi sonuçları	107
Tablo 30 İş hayatındaki tecrübe süreleri grupları ile denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik normallik testi sonuçları	108
Tablo 31 İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik Kruskal-Wallis testi sonuçları	109
Tablo 32 İç kontrol sistemine ait hipotez ve karar sonuçları gösterilmektedir ...	110
Tablo 33 Denetim tekniklerine ait hipotez ve kararlar.....	111

“Bağımsız Denetimde Kanıtların Toplanması İç Kontrolün Etkisi: Bir Araştırma”

ÖZET

İç kontrol, işletmelerin amaçlarına ve yönetim tarafından belirlenen hedeflere ulaşmada, işletmelerin varlıklarının ve kaynaklarının korunması, finansal kayıtların doğru ve eksiksiz olarak tutulması, bilgilerin güvenilir bir şekilde ve zamanında sunulması için işletme tarafından gerçekleştirilen organizasyon, süreç ve diğer kontroller bütününden oluşmaktadır. Denetçi, bağımsız denetim sürecinde elde etmiş olduğu tüm bulguları kanıt niteliği altında toplayarak rapor oluştururken iç kontrol sisteminden yararlanmaktadır. Bu çalışmada, bağımsız denetim, iç kontrol sistemi ve bağımsız denetim kanıtları ayrıntılı olarak incelendikten sonra bağımsız denetim esnasında toplanan denetim kanıtlarının iç kontrol sisteminden ne kadar etkilendiğinin önemi vurgulanmıştır. Yapılan anket çalışması ile bağımsız denetçilerin yapmış olduğu denetimler sırasında toplamış oldukları kanıtlar, uyguladıkları denetim teknikleri ve iç kontrol sisteminin çalışmalarındaki yeri ve önemi tespit edilmiştir. Sonuç olarak, bağımsız denetimde denetim kanıtlarının toplarken iç kontrol isteminin etkin ve güvenilir olması gerektiği yargısına varılmıştır.

**“The Effect Of Internal Control In Collecting Evidence In Independent
Auditing: A Research”**

ABSTRACT

Internal control comprises of organization, management, process and other sets of control to protect the assets and resources of corporations, to keep the records correctly and completely, to present financial information reliably and timely in reaching the goals of the organization and targets defined by the management. The auditor utilizes the internal control system while he/she prepares his/her report by collecting all the findings as an evidence during independent audit process. In this study, the importance of internal control system on audit evidence acquired during independent audit process is emphasized after the independent audit, internal control and independent audit evidences are examined in detail. By the questionnaires applied, the evidence collected by auditors during the independent audit process, the audit techniques applied and the importance of internal control system are revealed. As a result, it is concluded that the internal control system should be efficient and reliable while collecting the audit evidence during the independent audit process.

1. GİRİŞ

Bağımsız denetimin amacı, bağımsız denetçilerin işletmelere ait finansal tabloları ile ilgili doğru, güvenilir bir görüşe ulaşmak ve bu görüşü bilgi kullanıcılarına raporlar halinde sunmaktır.

İç kontrol sisteminin amacı; işletme faaliyetlerinin işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için yönetim tarafından belirlenmiş tüm kurallara, yöntemlere ve yasalara uygunluğunu sağlamaktır. İç kontrol sistemi, yönetimin oluşturmuş olduğu politikalara bağlılık, işletmenin varlıklarını korumak, hile ve hataları önlemek ya da bu girişimleri tespit etmek, muhasebe kayıtlarının doğru ve güvenilirliğini sağlamak, hazırlanan raporların bilgi kullanıcılarına makul düzeyde ve zamanında sunulmasını benimsemek gibi şirketin verimliliğini arttıracak yöntem ve uygulamaları kapsamaktadır. Güvenilir ve zamanında bilgi elde edebilmek için, işletmelere iç kontrol sistemleri kurularak; bilgi eksiklikleri giderilmesi amaçlanmış böylelikle etkin bir iç kontrol sisteminin oluşması sağlanmıştır.

Denetim kanıtlarının amacı, denetim süreci sırasında bağımsız denetçinin, işletme faaliyetleri, kayıtları ve finansal tablolarında yer alan bilgilerin doğruluğuna ilişkin bir görüş oluşturabilmesi için, çeşitli yöntemlerle elde edilebilecek bilgi ve belgelere ihtiyacı bulunmasıdır. Denetçinin görüşünü oluşturmada etkili olan bu bilgi ve belgeler, denetim kanıtı olarak adlandırılmaktadır.

Bu çalışma ile Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) belgesine sahip bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim esnasında toplanılan kanıtlar ile iç kontrol arasındaki ilişki hakkında düşüncelerinin belirlenerek bilgi verilmesi ve yöntemlerin açıklanması hedeflenmektedir.

Bu amaçla, çalışmanın birinci bölümünde, bağımsız denetimin tanımı, kavramları, fonksiyonları, amaçları, bağımsız denetim süreci, türleri, denetçi tanımı

ve genel kabul görmüş denetim standartları hakkında bilgi verilerek bağımsız denetimin gerekliliği kısaca anlatılmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde, iç kontrol sisteminin tanımı, amaçları, özellikleri, sınıflandırılması, etkinliği ve unsurları hakkında bilgi verilmiştir. Ayrıca iç kontrol sisteminin iç denetim ve bağımsız denetim açısından önemine değinilmiştir.

Üçüncü bölümde, bağımsız denetim kanıt standardının tanımı, yeterli ve uygun denetim kanıtları, kanıtın güvenilirliğini etkileyen unsurları, denetim kanıtı olarak kullanılması gereken belgeler, test edilmesi gereken kalemlerin seçimi ve denetim kanıt niteliği taşıyan tüm işlemlerin belgelendirilmesi konuları üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın dördüncü bölümü yani uygulama bölümünde ise, yapılan anket çalışması ile bağımsız denetimde kanıtların toplanmasında iç kontrolün etkisinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Anket çalışması sonucunda elde edilen veriler istatistik analiz yöntemleri ile incelenerek bağımsız denetimde bulunan meslek mensuplarının, denetim kanıtları ve iç kontrole olan bakış açıları tespit edilip analiz sonuçları hakkında yorum ve değerlendirmelere yer verilmiştir.

Beşinci bölüm, sonuç ve öneriler kısmında ise; yapılan anket çalışması sonucunda elde edilen bulgular açıklanarak, bağımsız denetim yapılırken denetim kanıtlarının toplanmasında iç kontrol sisteminin önemi irdelenmiş, iç kontrol sisteminin eksiklikleri ile ilgili önerilere yer verilmiştir. Çalışmada etkin bir iç kontrol sisteminin; işletmede karşılaşılması muhtemel hatalı ya da hileli işlemlerin azaltılmasında ve kanıtlar üzerinde etkisinin önemli olup olmadığı tartışılarak önerilerde bulunulmuştur.

1. DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMLARI

Çalışmanın birinci bölümünde “denetim ve bağımsız denetim” ile ilgili bilgilere yer verilecektir. Çalışmanın konusu çerçevesinde, denetimin tanımı, fonksiyonları, amaçları, süreçleri ve türleri, denetçi tanımı ve türleri, genel kabul görmüş denetim standartları, bağımsız denetim teknikleri hakkında bilgi verilecektir. Ayrıca bağımsız denetimin gerekliliği, bağımsız denetimde mesleki şüphecilik, makul güvence ve bağımsız denetimin yararları kısaca açıklanacaktır.

1.1 Denetimin Tanımı ve Kavramları

Türk Dil Kurumu tarafından hazırlanan güncel sözlüğe göre “denetleme”, “Bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, bakı, teftiş, murakabe, kontrol” olarak tanımlanmaktadır (Türk Dil Kurumu, 2019). Denetimle eş değer olarak kullanılan birden fazla ortak özelliği bulunan sözcükler bulunmaktadır. Bunlardan bazıları şöyle belirtilebilir: Araştırma, kovuşturma, soruşturma, inceleme, yenilenme, kontrol, teftiş, murakabe (Vergidosyasi, 2017).

Bir başka anlatımla denetim, “sonuçlarının ilgili taraflara raporlanması gereken ve bu amaca yönelik olarak çeşitli standartlara uygun yürütülen çok aşamalı, çok yönlü risk ve sistem tabanlı yenilikçi nitelik taşıyan bir işlemler bütünüdür.” (Aksoy, 2006, s. 48)

Denetim Kavramları Komitesi tarafından denetimin tanımı ise şöyle tanımlanmaktadır: “Denetim; iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir” (Güredin, 2014, s. 11)

Amerikan Muhasebe Birliği Kurulu'nda (American Accounting Association) faaliyet gösteren Temel Denetim Kavramları Komitesi ise denetim kavramının tanımını aşağıdaki gibi tanımlamaktadır:

“Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkında beyanlar ile önceden oluşturulmuş ölçütler arasındaki uygunluk derecesini belirlemek için bu ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlarla ilgili kanıtların tarafsız olarak elde edilmesi ve sonuçlarının ilgili kişilere iletilmesinden oluşan sistematik bir süreçtir.” (Ulusoy, 2007, s. 104)

Uluslararası Denetim Standartları'nda ise denetim kavramı amaç yönünden tanımlanmaktadır. Buna göre, "denetimin amacı, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır" (BDS 200, 2017).

Başka bir tanıma göre ise denetim; “Belli bir ekonomik birim veya döneme ait rakamlarla ifade edilebilir bilgilerin, önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor vermek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan delil toplama ve değerlendirme sürecidir” (Gürbüz, 1995, s. 15-16).

Denetim kavramı bulunduğu faaliyetlere göre değişik şekillerde tanımlanabilir. Burada esas alınacak durum denetimin ana unsurlarını ve özelliklerinin neler olduğudur.

Denetimin özellikleri şöyle sıralanabilir (Güredin, 1998, s. 5):

- Denetim bir süreçtir,
- Denetim, önceden belirlenmiş ölçütleri gerekli kılar,
- Denetim ile denetlenen birimin standartlara uygunluğu tespit edilir,

- Denetim, denetim kanıtlarının tarafsızca toplanmasını ve değerlendirilmesini gerektirir,
- Denetim tamamlandığında mutlaka bir sonuca ulaşılmalıdır,
- Denetim tamamlanıp, sonucu ilgililere rapor halinde sunulmalıdır.

Kısaca denetim unsurlarını açıklamak gerekirse;

Denetimin bir süreç olması; Denetim faaliyeti, ilgili denetim kanıtlarının ve bilgilerinin temin edilmesi, bunların sistematik olarak işlenmesi ve değerlendirilmesidir. Yapılan denetim işlemlerinin değerlendirme sonuçlarına göre bir sonuca ulaşılmaması, ulaşılan görüşün raporlanması ve bu raporun ilgili kişi ya da kurumlara ulaştırılması evrelerini içermektedir. Bu evrelerden dolayı denetimin, dinamik ve sistematik bir süreç olduğu gözlenmektedir. Sistematik bir süreç olarak belirtilmesinin sebebi ise, mantıksal bütünlük içinde birbirini izlemekte olan evrelerden oluşmasıdır (Güredin, 2014, s. 11).

Denetim, önceden belirlenmiş ölçütleri gerekli kılar: Daha önceden belirlenmiş standartların varlığı ile araştırılması istenen konuların doğru olup olmadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Bu standartlar, ya yasama organı tarafından konulmuş kurallardır, ya yönetim tarafından belirlenmiş standartlar ve limitlerdir, ya da düzenleyici kuruluşlarca oluşturulmuş ilkelere (Güredin, 2014, s. 12).

Denetim ile denetlenen birimin standartlara uygunluğu tespit edilir: Denetlenen birimin önceden belirlenmiş standartlara uygunluğunun test edilmesi, uygunluk veya uygunsuzluk derecesinin belirlenmesidir. Genellikle ihbar, şikâyet, özel denetimler veya rutin şekilde yapılan denetimlerle test edilmektedir. Yapılan testler sonucunda ise bu durum raporla ilgililere bildirilmesi gerekmektedir.

Denetim, kanıtların tarafsızca toplanmasını ve değerlendirilmesini gerektirir: Denetçi, denetim kanıtlarını toplarken bağımsız davranmalıdır. Denetçi, uzman kimliğinin sorumluluğundan dolayı tarafsız ve önyargısız yaklaşması gerektiğini bilmek zorundadır. Yapılan bildirimleri ve görevleri şeffaflık adı altında incelmeli, sonuçları aynı titizlikte ve tarafsızlıkla değerlendirilmesi gerekmektedir (Güredin, 2014, s. 12).

Denetim sonucunda bir sonuca ulaşılmalıdır: Denetçi yaptığı çalışmalar sonucunda olumlu ya da olumsuz mutlaka bir sonuca ulaşmalıdır. Yapılan incelemelere göre ulaşılan sonuçlar ile iddia edilen kalemler denetçi tarafından ya onaylanır ya da reddedilir. Denetçi; yaptığı araştırmalar, incelemeler, ulaştığı bilgi ve belgeler sonucunda makul bir güvence sağlayacak şekilde sonuca varmalıdır (Güredin, 2014, s. 12).

Denetim sonucu ilgililere rapor halinde sunulur: Bu durum denetim sürecinin son aşaması olarak yer almaktadır. Bu aşamada oluşturulan raporun kimlere sunulacağı, ilgililerin kimler olduğu ile ilgili düzenlemelere yer verilmektedir (Güredin, 2014, s. 12).

1.1.1 Kontrol

Kontrol; işletmenin içinde gerçekleşen, işlem ve kayıtların yapıldığı sırada uygulanan, meydana gelen ile öngörülen işlemler arasındaki karşılaştırmaların doğru ve düzenli olarak yapılıp yapılmadığına dair yapılan incelemelere denmektedir. (Altuğ, 2000, s. 2). Kontrol, denetim öncesi ve başlangıcında yapılan faaliyetler bütünüdür. Yapılan faaliyetlerin istenilen sonuçlara ulaşabilmesi için önlem alınması gerekmektedir. Bu önlemler alınırken sistemler kurulur ve sonuca ulaşılması istenir. Sonucun ne derecede doğru olup olmadığına dair düzenleyici işlemler yapılır.

Amaçlara ulaşmak için alınan önlemlere ise kontrol faaliyeti denmektedir. Kontrol faaliyetleriyle birlikte denetim faaliyeti iç içe olmak zorundadır çünkü hedeflere ulaşmak için durumların tespiti gerekir. Tüm bu sistemler kurallar dizisini oluşturmaktadır. İşletmelerde bu sistemler iç kontrol sistemi adı altında ilgili birimler aracılığıyla örneğin; iç denetim birimleri gibi amaçlanması hedeflenen işlemlerin uygunluğunun denetiminin tespitinde yapılmaktadır (Hüner, 2014, s. 5).

1.1.2 Teftiş

Teftiş, yapılan işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini, işlemlerin doğru olup olmadığını anlamak için yapılan incelemeler olarak tanımlanmaktadır. Teftiş denetimden daha dar kapsamlı yapılmaktadır. Denetim işlemlerin geneli için uygulanır, sistematiktir, süreklilik esas alınır ve geleceğe yönelik yapılmaktadır. Teftiş ise sistematik olmayıp daha özel durumlara uygulanır, kesintili olarak yapılır ve geçmişe dayalıdır. Teftiş, yapılan işlemlerin mevzuata uygun yapıp yapılmadığını tespit etmeye yarar. Aslında buna uygunluk denetimi de denilmektedir çünkü uygunluk denetimi, standartlar ve mevzuatı temel alarak yapılır. Teftişin amacı bu durumlara ne derece uyulduğunu belirlemektir (Hüner, 2014, s. 5)

1.1.3 Revizyon

Revizyonun anlamı gözden geçirmek, tekrar incelemek, yenilemektir. Gözden geçirmeden kasıt; finansal olaylar, vergi incelemeleri ve muhasebe hesapları arasında incelemeler ile ilgili karşılaştırmaların yapılmasıdır (Başpınar, 2005, s. 36). Revizyon, işletme bünyesindeki ilgili bölümler tarafından yapılabileceği gibi işletme dışındaki uzman kişi ya da kurumlar tarafından da yapılabilir. Revizyonun en fazla kullanıldığı yer muhasebe ile ilgili işlemlerinin bitiminde ilgili raporların hazırlandığı dönemlerdir. Buradaki amaç yapılan

işlemlerin muhasebe sistemine, vergi yasalarına, standartlara uygun olup olmadığına, bir kez daha doğruluğunun teyit edilmesidir (Hüner, 2014, s. 4).

1.2 Denetimin Fonksiyonları

Denetimin fonksiyonları, denetimin işletme yönetimi ve denetimin makroekonomi ile kamu düzeni açısından fonksiyonları olmak üzere ikiye ayrılır.

1.2.1 Denetimin İşletme Yönetimi Açısından Faydaları

Denetim, işletmelerin yönetiminde önemli bir rol teşkil etmektedir. Ayrıca işletmenin tamamının bağımsız kişi veya kişiler tarafından incelenmesi özelliğiyle de yönetim fonksiyonlarına destek vermektedir. Yönetim fonksiyonları gerçekleştirilirken iç denetim süreci çok önemli bir rol üstlenmektedir. Bu roller aşağıdaki gibidir (Tuan & Memiş, 2007, s. 3):

- Planların hazırlanması,
- Hazırlanan planların uygunluğunun denetiminin yapılması,
- İşletmelerde düzenli bir organizasyon yapısının oluşturulması,
- İşletme çalışanları ile ilgili çalışma koşullarının belirlenmesi, görev dağılımlarının ve işleyişlerinin incelenmesi,
- İşletme iç kontrol sisteminin oluşturulması, bununla ilgili planlama, organizasyonlar, yönetme ve kontrol fonksiyonlarının oluşturulması,
- Oluşan aksaklıkları tespit etmek ve giderebilmek için ilgili önlemler alınmasını sağlamak ve yönetime bu aksaklıkları raporlar halinde sunulması.
- İşletme çalışanları arasındaki haberleşmeyi, değerlemeyi ve verimliliği arttırması (Pekiner, 1988, s. 9).

Denetimin işletme çalışanları üzerinde tespit ve yanlışlıkları giderme gibi düzenleyici işlevleri vardır. Denetim sadece işletme bünyesinde değil işletme dışında da sorumlulukları vardır. Örneğin; işletme yönetim kurulunun ve üst yönetimin, kanunlara, yönetmeliklere ve düzenleyici kurallara aykırı davranmadıkları, bilgi gizlemedikleri ile ilgili hesap verebilmesini kolaylaştırmak.

İşletme yönetimi iç denetim birimleri oluşturarak ya da oluşturulmuş olanların etkinliğini arttırarak, işletme sürekliliğini sağlamalı ve bu birimlerden işletmenin amaçları doğrultusunda etkin bir şekilde faydalanmalıdır (Başpınar, 2005, s. 37).

Yapılan bir araştırmada meslek mensuplarına göre bağımsız denetime tabi olan işletmelerde; kurumsal anlayışın geliştiği, denetimi yapılmış finansal tablolar sayesinde işletmede alınacak kararların kalitesinin arttığı, finansal risklerin önceden tespit edildiği ve işletmenin kredi itibarının arttığı ifade edilmektedir (Özçelik, Şenol, & Aktürk, 2014, s. 67).

1.2.2 Denetimin Makro Ekonomi ve Kamu Düzeni Açısından Faydaları

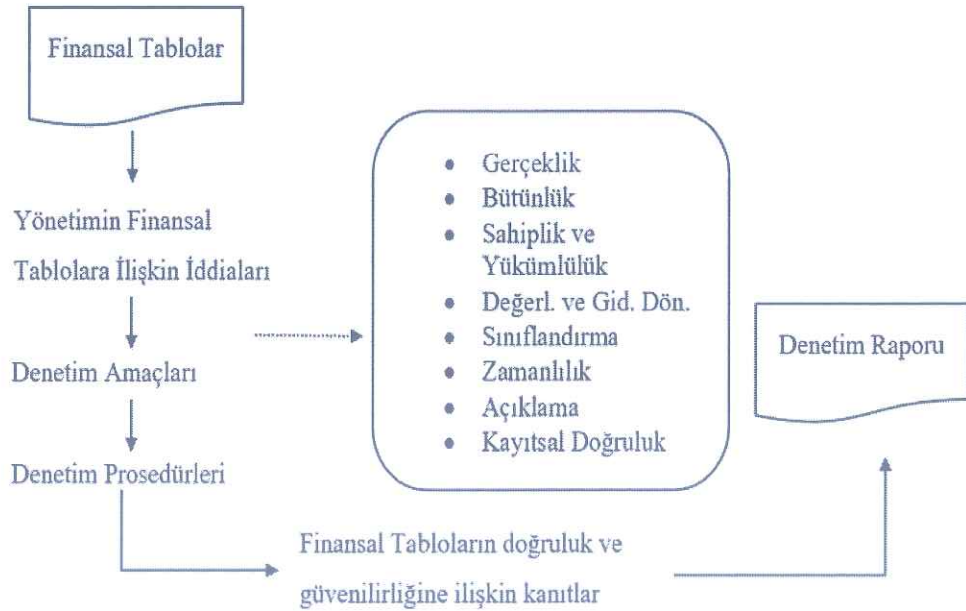
Kurumların faaliyetleri ile ilgili doğrudan ya da dolaylı olarak ilişkisi olan; ortaklar, yöneticiler, çalışanlar, borçlular, alacaklılar, yatırımcılar ve devlet gibi birçok kişi, kurum ve kuruluşlar bulunmaktadır. Bu kişi, kurum ve kuruluşlara menfaat grupları denmektedir. İşletmeler belirli aralıklarla finansal durumlarını gösteren tablolar hazırlarlar. Hazırlanan bu finansal tablolarla, işletme ile ilgili ya da ilgilenen kişilere (menfaat gruplarına), işletme hakkında geleceğe yönelik ekonomik kararlar verebilmeleri için, işletmenin finansal resmi hakkında detaylı bilgilerin sunulması amaçlanmaktadır. İşletmelerin hazırladıkları bu tablolar, kasıtlı ya da yetersiz bilgi ve yetkinliklerden dolayı hatalı veya eksik olabilmektedir. Bu durum menfaat gruplarında güvensizlik doğurabildiği gibi finansal piyasalarda istikrarsızlık ve piyasaların gelişmesinde olumsuz etki yaratabilmektedir. Piyasa oyuncuları istikrarsız bir piyasada işlem yapmayı tercih etmemektedirler. Tüm bu

sebeplerden dolayı işletmeler ile menfaat grupları arasındaki ilişkinin güvenilir ve şeffaf olması çok önemlidir. İşletmeler güvenilirliği ve şeffaflığı sağlayabilmek için, finansal bilgi ve tablolarını, sürekli ya da belirli aralıklarla bağımsız ve tarafsız denetçilere veya denetim kurumlarına denetletmek zorundadırlar. (Başpınar, 2005, s. 37).

1.3 Denetimin Amaçları

Denetçilerin işletmelerde bağımsız denetim yapmasıyla, işletmenin mali tablolarının her açıdan finansal raporlama çerçevesine uygunluğuna dair vermiş olduğu denetim görüşü sayesinde, menfaat gruplarının işletmeye ait finansal tablolara güven derecesinin artırılması amaçlanmıştır (BDS 200, 2017).

Denetimin amaçları kısaca belirtmek gerekirse (Kara, 2011, s. 6):



Şekil 1 Denetimin Amaçları

1.3.1 Gerçeklik (Var olma)

İşletmelerdeki mali tablolara yansıyan her bir kalemin, düzenlendiği tarihte gerçek anlamda yapıp yapılmadığına bakılmalıdır. Gerçekten bilgiler var olmalı ve gerçek olmayan kalemler ise mevcutmuş gibi gösterilmemelidir (Güredin, 2014, s. 158).

1.3.2 Eksiksiz Olma (Tamlık)

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin eksiksiz bir şekilde kayıtlara alınmasıdır. Bilançoda yer alan varlıklar ve kaynaklar ile gelir tablosunda yer alan gerçek hasılat ve gider işlemlerinin tamamı kaydedilmeli, hiçbir varlık ve kaynak ise kayıt dışı bırakılmamalıdır (Güredin, 2014, s. 160).

1.3.3 Haklar (Sahiplik) ve Yükümlülükler

Belirli bir tarihte düzenlenen bilanço ve gelir tablosunda yer alan varlık ve borçların gerçekten işletmenin mülkiyetine ait olduğunu ve bu tablolarda gözüken borçların ise işletme yükümlülüğüne ait o dönemin borcu olduğunu ifade etmelidir (Güredin, 2014, s. 161).

1.3.4 Değerleme ve Dağıtım

Mali tablolardaki varlıklar, borçlar, hasılat ve giderlere ait hesap bakiyelerin uygun tutarlarda da olduğu ifade edilmelidir. Değerlemeler, ayrılan karşılıklar, maliyet işlemleri, amortisman hesaplamaları Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) göre yapılmalıdır. Buradaki amaç her bir kalemin uygun tutarlarda olduğunu belirlemek ve bu tutarların belirli dönemlerdeki tutarlarla karşılaştırmasını yaparak, gidere dönüştürmeye çalışmak için tutarlılık ilkelerine göre kayıt altına almaktır (Güredin, 2014, s. 160).

1.3.5 Sınıflandırma

Yapılan işlemlerin doğru hesaplara kayıt edilip edilmediğine ve mali tablolarda doğru hesaplarda gösterilip gösterilmediğine bakılır. Denetçi bu sınıflandırma amacını yapabilmek için tek düzen hesap planını kullanır ve işlemlerinin doğruluğunu test eder (Kara, 2011, s. 10).

1.3.6 Zamanlılık

Yapılan işlemler gerçekleştiği dönemde kaydedilmelidir. Mali tablolarda gerçekleştiği tarihten önce gerçekleşmemiş hasılatlar, gelirler, giderler, oluşan kar ve zararlar var ise bunların gerçekleşmiş gibi kaydedilmemesi gerekmektedir (Kara, 2011, s. 11).

1.3.7 Açıklama

İşletmeye ait finansal tablolarda veya ilgili kayıtların dipnotlarında gösterilen bilgilerin yeterli ölçüde açıklanıp açıklanmadığı ile ilgilidir. Denetçi bu kontrol işlemlerini yaparken Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını (GKGDS) göz önünde bulundurmalıdır (Güredin, 2014, s. 161).

1.3.8 Kayıtsal Doğruluk

İşlemlerin doğru hesaplara aktarılması ve doğru tutarda kaydedilmesi ile ilgilidir. Günlük defter toplamını, büyük defter toplamlarını, büyük defter hesapları ile yardımcı defter hesaplarının borç ve alacak tarafı toplamlarının doğruluğunu inceler. Mizanları, maliyet dağıtım ve amortisman tablolarını araştırır (Kara, 2011, s. 12).

1.4 Denetim Süreci

Finansal tabloların güvenilir olduğuna dair kanaat getirebilmek için bağımsız denetimden geçirilmesi gerekmektedir. Amaç bu tabloların bir bütün olarak işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını, nakit işlemlerinin finansal raporlama standartlarına göre uygun olup olmadığı hakkında bir görüş oluşturmaktır. Denetçi, makul bir güvence ile görüşünü oluşturup rapor halinde ilgililere sunabilmesi için, finansal tablolardaki bilgilerin hatalı olup olmadığına dair mesleki şüphecilikle yaklaşması gerekmektedir. Bağımsız denetim çalışması, Uluslararası Denetim Standartları (UDS) temel alınarak gerçekleştirilen ve birbirini takip eden adımlardan oluşan sistematik bir süreçtir. Bir denetim kuruluşunun denetim yapabilmesi için bu standartları düzenlemesi ve etik ilkelere bağlı kalarak çalışmalarına devam etmesi gerekir (İsmmmmo, 2009, s. 107). Denetim süreci, dört aşamadan oluşmaktadır. Bunlar; müşteri seçimi ve kabulü (denetim sözleşmesinin imzalanması), denetimin planlaması (risk değerlendirme), denetim programının yürütülmesi (riske karşılık verme), denetim çalışmasının tamamlanması ve bulguların raporlanması (raporlama) şeklindedir (Eğitim, 2016, s. 32).

Denetim süreci müşteriden gelen denetim talebiyle başlar. Denetim firması işletme ile ilgili risk analizinde bulunarak, firmayla çalışıp çalışmayacağına dair değerlendirmeler yapar. Değerlendirmeler sonucunda firma ile çalışmaya karar vermiş ise firmaya teklifini gönderir. Teklif sonucunda mutabık kalınması durumunda taraflar arasında hak ve sorumluluklarını belirten bir sözleşme imzalanır. Denetçi, işletme ile ilgili risklerin belirlenmesi ve daha fazla bilgi edinmek üzere çalışmalarına başlar. Elde edilen ön bilgiler sayesinde denetim planlaması yapılır ve her bir hesaba ilişkin uygulanacak yöntemlerin yer aldığı denetim programı oluşturulur.

Denetim planlaması yapılmasının temelinde üç nedeni vardır (Bozkurt, 1999, s. 39).

- Yeterli sayıda ve kaliteli kanıt toplayabilmek,
- Oluşabilecek denetim maliyetlerini belli bir düzeyde tutabilmek,
- Denetlenen işletme ile ilgili oluşabilecek yanlış anlaşılmalara izin vermemek.

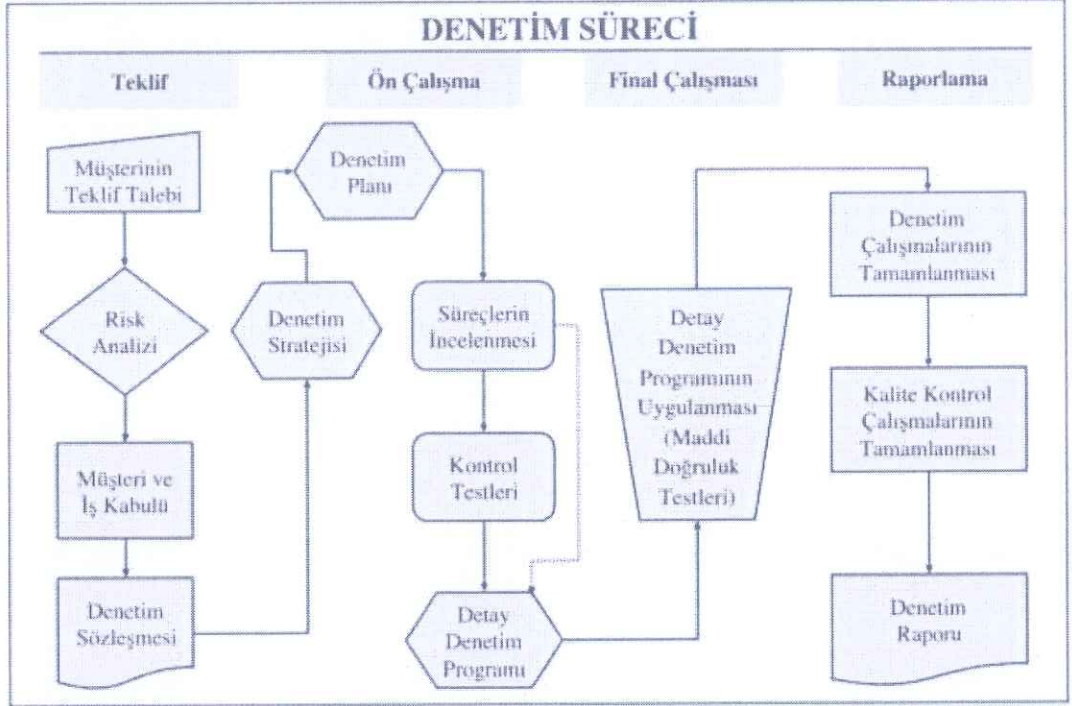
Belirtilen bu amaçları gerçekleştirebilmek için aşağıdaki unsurların denetim planında yer alması gerekmektedir (Bozkurt, 1999, s. 40) :

- Uygulanacak denetim politikası ve yöntemleri,
- Bilgilerin toplanmasına müteakip denetim programlarının hazırlanması,
- Yetkinliği olan kişilerden oluşan denetim ekibi,
- Bütçesi ve zamanı belirlenmiş denetim programı,
- İşletmenin bünyesindeki iç denetim ekibinden faydalanma şekli,
- İhtiyaç halinde mesleki yeterliliği ve donanıma sahip kişilerden yararlanma.

Denetim programı; denetim planında yer alan bilgilerin net bir şekilde işleme alınmasını, belirlenen denetim çalışmasında kimlerin hangi tarih aralığında ve ne kadar sürede çalışacağını, kanıtların toplanması ve değerlendirilmesini içerir. Yapılacak denetim işinin çerçevesinin belirlenmesiyle işin nasıl tamamlanacağına ilişkin talimatların oluşturulmasına, denetim çalışmalarının koordine edilmesine, gözetimi ve kontrolüne temel oluşturur.

Denetim sürecinin son aşaması, denetim çalışmalarının tamamlanması ve denetim raporunun hazırlanmasıdır. Denetçi bu aşamada; denetim çalışmaları sonucunda elde ettiği bulguları değerlendirerek, gözden kaçırılan bir işlemin olup olmadığı yönünde son kez inceleme yapar. İlgili bulgular değerlendirilerek taslak denetim raporu hazırlanır. Gerekli kontroller yapıldıktan sonra denetim raporunun imzalanması ve taraflara sunulması ile denetim süreci tamamlanmış olur.

Tablo 1 Denetim Süreci



(İsmmmo, 2009, s. 110)

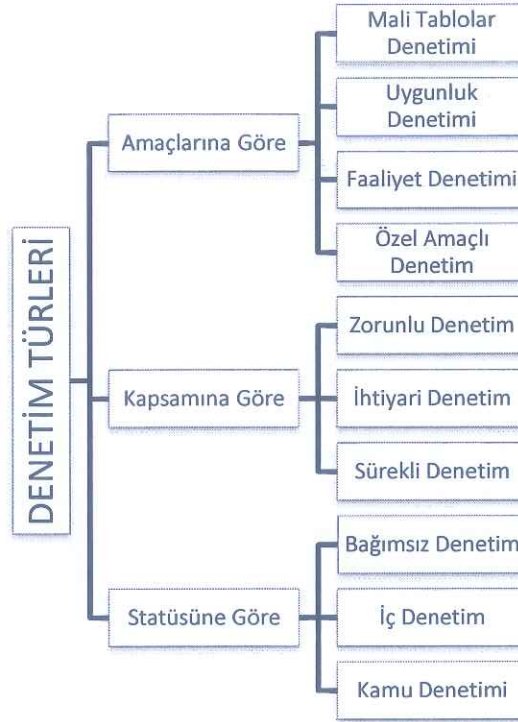
Yukarıdaki tabloda detaylı bir şekilde gösterilen denetim sürecinin başarısız olması iki şekilde ortaya çıkar (Francis, 2004, s. 345);

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyma ile ilgili denetçinin yeterince ısrarlı davranmaması,
- Olumlu rapor dışında bir rapor vermesi gerekirken denetçinin olumlu rapor vermesi,

1.5 Denetim Türleri

Aşağıdaki tabloda denetim türleri gösterilmektedir (Dalak, 2000, s. 68):

Tablo 2 Denetim Türleri



1.5.1 Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Denetim çalışmaları ile amaçlarına göre ulaşılması istenen denetim türleri; dört başlıkta sınıflandırılmıştır. Bunlar (Dalak, 2000, s. 68);

- Mali (finansal) tablolar denetimi,
- Uygunluk denetimi
- Faaliyet denetimi ve
- Özel amaçlı denetimdir.

1.5.1.1 Mali Tablolar Denetimi

Mali tablolar hissedarlar tarafından yönetim performansının hesap verebilirliğinin ana kaynağıdır. Mali tablo denetimi; finansal tabloların doğruluğu konusunda “makul” bir güvence sağlamayı amaçlar. Mali tablo denetimin etkinliğinin sağlanabilmesi için bu tabloların ihtiyaca uygun, anlaşılır, karşılaştırılabilir, güvenilir ve zamanında hazırlanması gerekmektedir (Sudsomboon & Intakun, 2016, s. 1-2). Mali tablo denetiminin diğer amaçları aşağıdaki gibidir (Türedi, 2000, s. 20);

- Muhasebe ve denetim ilkelerine, muhasebe usul ve esaslarına, yasalara ve önceden saptanmış diğer tüm ölçütlere uygunluk derecesini ölçerek güvenilirliğinin ortaya koymak,
- İşletmenin mali tablolarının GKGMİ’ne uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği hakkında rapor vermek,
- Finansal tabloların güvenilirliğini sağlamak için mali tabloların tam açıklama ve tutarlılık kavramlarına uygun olarak düzenlenmesini sağlamak,
- Hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve önlemek,
- Finansal tabloların güvenilir olması ve karşılaştırılabilirliğini sağlamak.

İşletme faaliyetlerinin işleyişi ve sonuçları ile ilgili işletme yöneticilerine ve menfaat gruplarına bilgi vermek amacıyla aşağıdaki finansal tablolar seti oluşturulmaktadır (TMS 1, 2018, s. 3);

- Dönem sonuna ait finansal durum tablosu (Bilanço),
- Döneme ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu,
- Döneme ait öz kaynaklar değişim tablosu,
- Döneme ait nakit akış tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar,

Mali tablolarda yer alan bilgilerin; güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir olması, zamanında düzenlenmesi ve ihtiyaca uygun olması; karar vericilerin bu bilgileri en iyi ve hızlı bir şekilde kullanabilmesi için önemlidir.

1.5.1.2 Uygunluk Denetimi

İşletmelerde yönetim tarafından belirlenen politikaların ve kuralların değiştirilmeden uygulanması, yapılan finansal işlemlerin yasalara, GKGM's'ına uygun bir şekilde kayıt altına alınması ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi sürecinde kullanılan denetim türüdür (Çalış, 2013, s. 17). Uygunluk denetiminin yapılmasındaki amaç; bir işletmeye ait finansal ve faaliyet işlemlerinin, bir otorite tarafından belirli bir yasaya, yönetmeliğe ve/veya kurallara ne derece uygun olup olmadığının incelenmesi, kontrol edilmesidir. Bu kural koyucu otoriteler işletme dışından olabileceği gibi işletme içinden de olabilir.

İşletme içindeki çalışan personelin ücret bordrosu hesaplanırken devletin asgari ücret ile ilgili koymuş olduğu yasal sınırlamaların işletme çalışanları tarafından muhasebe kayıtlarına ne derece doğru yapıp yapılmadığının kontrolünün yapılması uygunluk denetimine bir örnektir. Örnekleri çeşitlendirmek gerekirse; işletme ödeme sistemlerinin doğruluğunun incelenmesi, dosyalama sistemlerinin kontrolü, tam tasdik ve KDV incelemesi işlemlerinin ilgili müfettişler tarafından yapılan kontrolü, muhasebe kayıtlarının incelenmesi de birer uygunluk denetimi örneğidir (İsmmmmo, 2009, s. 41-42).

İşletmelerde yapılan uygunluk denetimi ile ilgili ulaşılan sonuçlar, işletme içindeki yetkili kişilere ve yöneticilere rapor veya raporlar halinde sunulur. Yapılan işlemlerin belirlenen kısıtlara karşı ne derece uyulduğunun denetlenmesindeki etkinliğini arttırmak için (Kamufinans, 2018);

- Uygunluk denetimini yapan denetçinin kendi alanında yetenekli olması,
- İşletme içinde iyi bir iç kontrol sisteminin ve dosyalama işlemlerinin var olması,
- Ulaşılan uygunluk denetimi sonuçlarının bir sisteme bağlı olarak raporlanması, koşulları gerekmektedir.

1.5.1.3 Faaliyet Denetimi / (Verimlilik Denetimi)

Faaliyet denetimi, işletmenin faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini gözden geçirip, önceden belirlenmiş olan hedef ve amaçlarına ulaşp ulaşmadığının tespit edilmesi sürecidir (Kepekçi, 2000, s. 3). Bu süreçte, işletme faaliyetlerinin tamamı ya da bir kısmı, sistematik olarak gözden geçirilerek kaynakların etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığı denetlenir (Messier, 1997, s. 12). İşletmelerin örgütsel yapılarını, iş akışlarını, iç kontrol sisteminin etkinliğini ve yönetimin başarısını ortaya çıkartabilmek için uygulanan geniş kapsamlı bir faaliyettir. İşletmenin pazarlama, finans, araştırma geliştirme, satın alma ve insan kaynakları gibi bölümlerinin; işletme politikalarına ne düzeyde uygun davranıldığının incelenmesi, özellikle işletme yönetiminin etkinliğini ve performansını değerlendirmede kullanılan önemli bir denetim türüdür.

Faaliyet denetimi, yalnızca muhasebe ile ilgili işlemlerle değil, işletmeye ait diğer tüm işlevler ve faaliyetleriyle de ilgili olduğundan, performans ve risk denetimi konularını da kapsamaktadır. Faaliyet denetimi, işletmelerin tüm faaliyetlerine uygulanabileceği gibi sadece belirlenen bir kısma, ilgili kayıtların tek tek ya da örneklem yoluyla inceleyerek de uygulanabilir. Bu denetim sadece iç denetçiler tarafından değil kamu denetçileri tarafından da yapılmaktadır (Güçlü, 2013, s. 5).

Faaliyet denetiminin sonucunda; işletmenin mevcut durumu tespit edilip, işletme yönetimine yapılabilecek iyileştirmelerle ilgili tavsiyelerde bulunulur. Bu sebepten dolayı bu denetim türü danışmanlık hizmeti olarak da kabul edilmektedir

(Bozkurt, 1999, s. 29). Bu denetimin asıl amacı önerilerde bulunup, işletmenin karlılığını ve verimliliğini arttırmak olduğundan, faaliyet denetimi geleceğe yönelik bir süreçtir (Kepekçi, 2000, s. 3).

1.5.1.4 Özel Amaçlı Denetim

Özel amaçlı denetim; işletmede hissedar olan kişilerin, haklarını kullanabilmesi için zorunlu olayları aydınlatmak amacıyla, bir ya da birden fazla pay sahiplerinin istekleri ile gerçekleştirilen, periyodik olmayan denetim şekline denilmektedir (Güven, 2011, s. 134-135). Özel denetimin yapılmasındaki başlıca amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- İşletme kurucu veya kurucuları, yönetim kurulu üyeleri ve denetçiler hakkında tazminat ve/veya ceza davalarının açılmasına sebep olabilecek hatalı ya da yanlış işlemleri tespit etmek,
- Sermaye artırımı ve azaltma işlemleri, şirket birleşmeleri, bölünmeleri, tasfiyesi, devri vb. işlemlerin yasal kurallara, şirket ana sözleşmesine uygun yapılıp yapılmadığını tespit etmek,
- Bilançonun doğruluk ve gerçeklik ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini tespit etmek,
- Yasaya aykırı ve/veya yolsuzluk işlemleri varsa bu işlemlere ait delilleri toplamak,

1.5.2 Kapsam Yönünden Denetim Türleri

Kapsam yönünden denetim türleri zorunlu, ihtiyari ve sürekli denetim olmak üzere üç ana başlıktan oluşmaktadır.

1.5.2.1 Zorunlu Denetim

Zorunlu denetim, işletmelerin yapmış olduğu finansal ve mali işlemleri; kanunlar, yönetmelikler ve genelgeler doğrultusunda kimler tarafından, nasıl yapılacağı yasalarca daha önceden belirlenmiş işlemler bütünüdür. Zorunlu denetim, yasalar ve mevzuatlardan kaynaklandığı için yapılması mecburidir ve yapılmadığı takdirde işletmeler çeşitli yaptırımlara tabi tutulmaktadır. Amortisman işlemleri, döviz değer düşüklüğü ve kıdem tazminatı hesaplanmaları şirketlerde zorunlu denetime tabi olan işlemlere örnektir. En çok tercih edilen zorunlu denetim türü ise anonim ortaklıklardaki mali tabloların denetlenmesidir (Gürbüz, 1995, s. 51).

1.5.2.2 İhtiyari Denetim

Herhangi bir yasal zorunluluğu bulunmayan, işletmelerin kendi isteklerine bağlı olarak yaptırmış oldukları denetim türüdür. Kurumlar yasal zorunluluk olmamasına rağmen bağımsız denetçiler tarafından denetlenmeyi talep edebilirler. Yapılan bu isteğe bağlı denetimler, kurum yöneticilerine ve kurum dışı kişilere oldukça fazla yarar sağlamaktadır. İsteğe bağlı denetimler sonucunda kurumlar, kurum dışı kişi veya kurumlara, mali durum ile ilgili makul güvence verilmekte; ayrıca karşılaşılabilecekleri riskleri ve mali durumlarını daha net görebilmektedir. Denetçiler, mali tabloların güvenilir hale getirilmesi işlemini Uluslararası Denetim Standartları'na (ISA) bağlı kalarak düzenlemek zorundadırlar. Kısaca bu denetim türüne ara mali tabloların denetimi de denmektedir (Çelik, 2005: 33).

1.5.2.3 Sürekli Denetim

Fiziki belgelere ihtiyaç duyulmadan işletmelere ait finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bir görüş oluşturmak amacıyla sürekli denetim yapılması gerekmektedir (Usul, 2013, s. 19). Sürekli denetim, bilgisayar destekli denetim teknikleri ve analitik yöntemler kullanılarak, muhasebe bilgi sistemindeki

finansal tablolara ait bilgilerin, doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin elektronik denetim kanıtlarının toplanması ve bu kanıtlar sonucunda oluşturulan görüşün denetim raporu ile bilgi kullanıcılarına sunulması sürecine denmektedir (Selimoğlu S. K., 2005, s. 284).

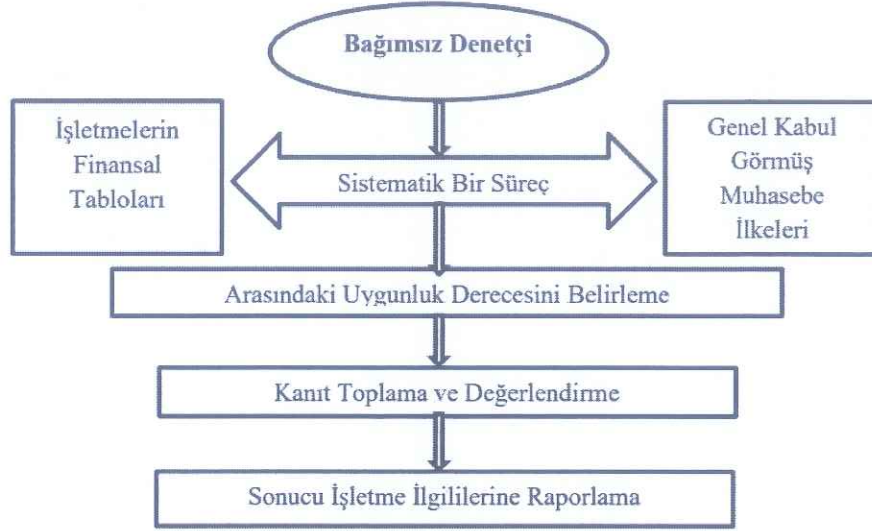
Sürekli denetimin tanımına dair açıklama, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) ve Kanadalı Yetkili Muhasebeciler Enstitüsünün (Canadian Institute of Chartered Accountants-CICA) birlikte hazırladığı “Sürekli Denetim” raporunda belirtilmiştir. Bu rapordaki tanıma göre sürekli denetim; denetime tabi olan işlemlerin gerçekleşmesi anında veya kısa bir süre sonrasında denetçi raporlarına dayanılarak yapılan işlemler hakkında yazılı güvence verilebilmesine olanak tanıyan yöntemlere denmektedir (Cıca & Ağca, 2006:68).

1.5.3 Statüsüne Göre Denetim Türleri

Bağımsız, iç ve kamu denetimi olmak üzere statüsüne göre denetimin türleri üçe ayrılmaktadır.

1.5.3.1 Bağımsız Denetim

İşletmelerin ekonomik faaliyetleri sonucunda oluşan finansal bilgi ve tabloları, önceden saptanmış ölçütlere uygunluğu ve doğruluğu tespit edilir. Tüm bu bilgi ve tablolar, defter kayıt ve belgeler üzerinden ilgili denetim teknikleri ışığında UFRS’na göre değerlendirilerek makul düzeyde güvence veren bir rapor oluşturulur (Kepekçi, 2000, s. 7). Bu değerlendirmeler sonucu oluşturulan raporun ilgili taraflara sunulması ile sonlanan sürece bağımsız denetim kavramı denir (Selimoğlu & Uzay, 2011, s. 113)



Şekil 2 Bağımsız Denetim Kavramı Akış Şeması

Bir başka ifade ile bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarının durumu ve işletmelerin faaliyet sonuçlarını saptanmış ölçütlere göre tüm şeffaflığı ile yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda kanıt toplanarak sonuçların ilgili taraflara raporlanmasıdır (Altıntaş, 2007, s. 203).

Bağımsız denetim, bir işletmenin veya işletmeye ait birimin, bir hesap dönemine ait mali rapor ve finansal tabloların, yasalara ve standartlara uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığının tespiti için yapılabileceği gibi, belirli aralıklarda veya talep edilmesi halinde (özel durumlarda); belirli bir dönem ve faaliyetler için de yapılabilir (Baklacıoğlu, 1992, s. 26). İşletme yönetimine öneri ve yönlendirmelerde bulunmak, var olan ya da olası hata, hile ve yolsuzlukları tespit edip engellemek, finansal tabloları inceleyip görüş ve makul bir güvence vermek, bağımsız denetimin başlıca amaçlarındandır (Haftacı, 2016, s. 9).

1.5.3.2 İç Denetim

İşletmelerde yönetimin belirlediği kurallara ve şirket politikalarına bağlı olarak işletme faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla gerçekleştirilen değerlendirme fonksiyonuna iç denetim denir. Yapılan iç kontrollerin etkinliğini ölçmenin yanı sıra oluşabilecek herhangi bir zarar karşısında işletme varlıklarının korunabilmesi ve işletme faaliyetlerinin, belirlenmiş kurallara uygun bir şekilde yürütüldüğünün incelenmesi iç denetimin temel amacını oluşturmaktadır (Doyrangöl, 2002, s. 39).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü iç denetimi, işletme faaliyetlerini iyileştirebilmek ve işletme verimliliğini arttırabilmek amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlayan danışmanlık çalışmaları olarak tanımlamaktadır. İç denetim, kurumların karşılaşılabileceği riskleri yönetebilmesine, kontrol ve yönetim süreçlerini faal olarak kullanabilmesine yardımcı olmaktadır.

Bir başka ifade ile iç denetim; işletmenin faaliyetlerini gözden geçirerek, işletme varlıklarının korunup korunmadığının, belirlenen kurallara ve politikalara uyulup uyulmadığının araştırılması ve sonuçlarının değerlendirilmesidir. İç denetim, kontrollerin etkin bir şekilde yapılıp yapılmadığını ölçmesi ve değerlemesi açısından oldukça önemli bir yönetim denetleme aracıdır (Güredin, 1998, s. 15).

İç denetimin amacı (Petrascu, 2010, s. 5):

- Denetlenen politikaların, programların ve bunların yönetiminin yasal hükümlere uygun olarak denetlenmesinin doğrulanması,
- Ekonomik etkinliği arttırmak amacıyla, finansal ve finansal olmayan kontrollerin uygulanmasının değerlendirilmesi, ana kuruluş tarafından düzenlenmesi ve gerçekleştirilmesi,
- Mali ve finansal olmayan verilerin yeterliliğinin değerlendirilmesi ve yönetimin ekonomik varlık gerçeği hakkında bilgi sahibi olması

- Varlıkların korunması ve herhangi bir şekilde sahteciliği ve zararı önlemek için alınan tedbirlerin belirlenmesi.

1.5.3.3 Kamu Denetimi

Kamu denetimi, yapılan işlemlerin yasalara ve idari düzenlemelere göre uygun olup olmadığının araştırılmasıdır. Bu araştırma bakanlık ve diğer kamu örgütlerine bağlı denetçiler tarafından yapılmaktadır (Gürbüz, 1995, s. 17). Kamu denetiminin yasalara uygunluğunun araştırılması özelliği uygunluk denetimine de benzetilmektedir.

Ülkemizde kamu denetimi (İsmmmo, 2009, s. 38-39);

- Vergi ile ilgili işlemler; Maliye Bakanlığı ve Vergi Müfettişleri tarafından,
- Sosyal Güvenlik işlemleri ait bilgiler; SGK Müfettişleri tarafından,
- Sermaye Piyasaları işlemleri; SPK uzmanları tarafından,
- Bankacılık işlemleri ile ilgili denetimler; BDDK'ya ait uzmanlar tarafından,
- Dernek ve vakıflara ait işlemleri ise; İç işlerinin belirlemiş olduğu ilgili denetçiler tarafından yapılmaktadır.

1.6 Denetçi Tanımı ve Türleri

Denetçi, mesleki yeterliliğe sahip olan, bağımsız davranabilen, ahlaki değerler taşıyan, alanında uzmanlaşan, denetim faaliyetlerini sürdürebilen kişilere denilmektedir (Bozkurt, 2015, s. 31).

Denetçi türleri bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri olmak üzere genel olarak üçe ayrılır.

1.6.1 Bağımsız Denetçiler

Tek başına veya denetim şirketlerinin bünyesinde çalışan, müşterilere profesyonel anlamda denetim hizmeti veren, alanında bilgili, etik ve kurallara bağlı görevini yerine getiren uzman kişilerdir (Başpınar, 2005, s. 41). Bağımsız denetçinin amacı; mali tabloların GKGMİ'ne uygun olup olmadığını mesleki şüphecilik yaklaşımıyla araştırarak bu tablolar hakkında makul güvence vermektir (Çaldağ, 2007, s. 42).

İşletme sahipleri, işletme yöneticileri, işletmeye kredi verecek olan yatırım kuruluşları ve işletme ile ortaklık düşüncesinde olan kişi ya da kuruluşlar bağımsız denetime ihtiyaç duyarlar (Duman, 2008, s. 19).

Bağımsız denetçiler, müşterisi olan işletmelere ait finansal tabloları denetlerken aşağıdaki temel ilkelere uymalıdır (TDS, 2017):

- Dürüstlük: Mesleki işlemler sırasında açık, doğru ve güvenilir olmalıdır.
- Tarafsızlık: Denetçi denetim sırasında önyargılarını kenara bırakarak tarafsız davranmalıdır. Bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyecek hal ve harekette bulunmamalıdır.
- Mesleki Yeterlilik ve Özen: Uygulama sırasında mesleki deneyimlerini kullanarak olumsuz olabilecek işlemlere karşı dikkatli olması gerekmektedir.
- Sır Saklama (Gizlilik): Denetçi mesleğini icra ederken bilgilerin gizliliğine önem göstermeli, bilgilerin saklı kalması kaydıyla bu bilgi ve belgeleri üçüncü kişilere açıklamamalıdır.
- Mesleğe Uygun Davranış: Mesleğin itibarını zedeleyecek hal ve hareketlerde bulunmamalı, ilgili mevzuata bağlı kalarak ilerlemelidir.

1.6.2 Kamu Denetçisi

Kamu denetçileri; kamu kurum ve kuruluşların uygunluk denetimini, mükelleflerin beyan ettikleri vergi kayıtlarının kanunlara uygunluğunun denetimini, kamu kurum veya kuruluşlarının hedeflerine ulaşmaları ve kaynak kullanımlarının ölçülmesi için faaliyet denetimini yapmaktadır (Başpınar, 2005, s. 42).

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan, kamu kurumlarının içyapılarını ve özel işletmeleri denetleyen uzman kişilerdir (Bozkurt, 2015, s. 11)

Kamusal örgütlere bağlı olarak çalışan, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izleyen ve denetleyen kişilerdir (Güredin, 2014, s. 21).

Maliye Müfettişleri ve yardımcıları, Hesap uzmanları ve yardımcıları, Gelirler Kontrolörleri ve yardımcıları, vergi denetmenleri, SGK müfettişleri, Sayıştay denetçileri kamu denetçilerine örnek olarak gösterilebilir (Selimoğlu S. , ve diğerleri, 2012, s. 9).

1.6.3 İç Denetçi

Bir işletmede yönetime bağlı olarak çalışan, işletmenin belirlemiş olduğu kurallar çerçevesinde denetim yapan kişiye iç denetçi denir. İç denetçi iç kontrol sisteminin etkinliğini ve verimliliğini inceleyerek şirket politikalarının ve kurallarının uygunluğunu denetler (Karapınar, ve diğerleri, 2011, s. 377). Denetim faaliyetlerini sürdüren iç denetçiler, işletmenin sürekli çalışanı olup yönetimin talepleri doğrultusunda işletmeyi denetlerler (Aydemir, 2011, s. 20). Başka bir deyişle iç denetçiler, uygunluk ve faaliyet denetimi yaparlar (Bozkurt, 1999, s. 33). İç denetçiler bağımsız olmalıdırlar ki görüşlerini korkmadan çekinmeden

açıklamalıdır. Ayrıca iç denetçiler yönetimin koymuş olduğu kuralları değiştiremezler.

1.7 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetimin nasıl, kimler tarafından yapılacağını ve sonuçlarının ilgili kişilere nasıl raporlanacağını gösteren kurallar setine Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denmektedir. Bu standartlar, denetçiye mesleki yükümlülüklerini ve denetim faaliyetlerini yerine getirirken ışık tutmaktadır (Başpınar, 2005, s. 54).

Denetçi, denetim görüşünü doğru ve güvenilir bilgilere dayandırmalıdır. Denetçi bu bilgileri toplarken bu standartları kılavuz olarak kullanmaktadır (Selimoğlu S. , ve diğerleri, 2012, s. 9). Kanıt niteliğinde olan tüm bu bilgilere ulaşmak için yapılan her türlü işlemlere "Denetim İşlemleri " denmektedir.

1.7.1 Genel Standartlar

Genel standartlar denetçiye ilişkin standartlardır. Denetimin kimler tarafından yürütüleceğinin ve denetimi yapacak olan meslek mensubunun taşıması gereken kişilik özellikleri ile ilgilidir (Güredin, 1998, s. 27). Genel standartlar mesleki eğitim ve deneyim standardı, bağımsızlık standardı ve mesleki özen standardı olmak üzere üç başlık altında toplanmaktadır.

Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı: Denetim faaliyetlerini gerçekleştirecek kişilerin mesleki bilgi ve deneyime sahip olması gerekmektedir. Bağımsız denetçi olabilmek için denetçinin uzman belgesine hak kazanmış olması gerekmektedir. Uzman belgesine sahip kişilerin yeterli bilgi ve donanıma sahip olduğu varsayılmaktadır. (İsmmmo, 2009, s. 69)

Bağımsız Davranma Standardı: Denetçiler denetim işlemlerini gerçekleştirirken, mesleğin gereklerini yerine getirebilmek ve kamu çıkarlarını gözetebilmek için, denetlediği şirketlerin menfaatlerinin etkisi altında kalmadan bağımsız düşünmek ve davranmak zorundadırlar (Güredin, 2014, s. 44).

Denetçinin bağımsızlığını ortadan kaldıran nedenler aşağıdaki gibidir (Bozkurt, 2015, s. 38);

- Denetçinin denetim yapacağı şirket ile veya sahipleri ile herhangi bir ortaklık ilişkisinde olması,
- Denetçinin denetim yaptığı şirket ile maaş, avans, çek vb. maddi çıkar ilişkisinin olması,
- Denetçinin denetim yaptığı şirkete ait hisse senedi, tahvil vb. finansal kıymetlere sahip olması,
- Denetçinin denetlenen şirketin ortak veya yöneticileriyle akraba ilişkisinin olması,
- Denetçinin denetlediği şirketten denetimi etkileyecek ölçekte hediye, kişiye özel indirim, emtia vb. alması,
- Önceki yıllara ait denetim ücretlerinin geçerli bir sebebi olmaksızın müşteri tarafından ödenmemesi,
- Denetçinin denetim yapmak için anlaştığı ücretin piyasa koşullarının çok altında veya çok üstünde olması.

Mesleki Özen ve Dikkat Standardı: Denetçi denetimlerini, tüm denetim standartlarına eksiksiz bir şekilde uyararak, mesleki gereksinimlerine uygun özenli ve titizlikle yerine getirmelidir (Bozkurt, 2015, s. 38).

1.7.2 Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standardı denetçinin denetim sırasında izlemesi gereken yöntemlerden oluşmaktadır. Bu standart GKGDS'nın ikincisi olmakla birlikte, denetimin ve denetçinin hangi yoldan gitmesi gerektiğini, yöntemlerinin nasıl ve ne şekilde yapılması gerektiğini belirlemektedir (Çömlekçi & ve Diğerleri, 2004, s. 20).

Çalışma alanı standardı kendi arasında 3 ana gruptan oluşmaktadır. Bunlar:

- Planlama ve gözetim
- İç kontrolün incelenmesi
- Kanıt toplama

Planlama ve Gözetim Standardı: İyi bir denetim çalışmasının ortaya çıkarılabilmesi için denetim sürecinin planlanması gerekmektedir. Bu standart; denetimin hangi süreleri kapsadığını denetimi yapacak kişilerin kimler olduğunu, bu denetçilerin iş gücü planlamasının nasıl yapılması gerektiğini, varsa yardımcı denetçilerin kimler olduğunu belirleyerek denetim kaynaklarının verimli bir şekilde kullanılmasını ön gören standart çeşididir (Güredin, 2014, s. 45).

İç Kontrolün İncelenmesi: Bir işletmenin finansal tablolarının hatalı olması riskini en aza indirebilmesi için, o işletmede etkili bir iç kontrol sisteminin bulunması gerekmektedir. Etkin bir iç kontrol sisteminin olması, finansal tabloların doğru ve güvenilir olması anlamına gelmektedir. Denetçi, denetim raporunu oluştururken denetim riskini en aza indirmesi gerekmektedir. İşletmelerde sağlanan iç kontrol sistemi sayesinde denetçi, zaman kaybı yaşamadan raporu hakkında makul bir güvence vererek ilgili kullanıcılara bilgi sunmaktadır (İsmmm, 2009, s. 72).

Kanıt Toplamak: Denetçi denetimini yapmakta olan işletmenin denetim raporunu oluştururken uygun, yeterli sayıda ve kaliteli kanıt toplamakla yükümlüdür. Denetçi kanıt toplama sürecinde iç kontrol sisteminden sıklıkla faydalanmaktadır (Bozkurt, 2015, s. 41).

1.7.3 Raporlama Standartları

Bir şirketin denetimini yapan denetçilerin denetim aşaması sırasında yaptıkları faaliyetler sonucunda görüşünü raporlar halinde sunarken raporların kapsamlarını, yapılarının düzenlenmesiyle ilgili uyulması gereken zorunlu standarttır. Raporlama standardı kendi arasında dörde ayrılmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir (Erol & Aslan, 2017, s. 77);

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyum,
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik (devamlılık ve tutarlılık)
- Açıklayıcı bilgiler (Dipnotlar)
- Denetimin görüşü

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum: Denetçi, denetimini yaptığı işletmenin finansal tablolarını incelerken, bu tabloların hazırlanma aşamasında yetkili kişilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzenleyip düzenlemediğini araştırmakla yükümlü olduğu standarttır (Başpınar, 2005, s. 57).

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik (Devamlılık – Tutarlılık): Devamlılık, GKGMİ'nde temel standarttır. Denetçi denetim raporunu hazırlarken genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin dönemler itibariyle, değiştirilmeden uygulanmış olup olmadığını tespit ederek raporunda açıkça belirtmesi gerekmektedir (Kahyaoğlu, 2016, s. 238).

Açıklayıcı bilgiler (Yeterli Açıklama): Denetçi, müşteri işletmenin finansal tablolarını incelerken detay olarak verilmesi gereken bilgilerin doğruluğunu incelemeli, belirtilen tabloların doğruluğu ve beklenen amacı yerine getirip getirmediğine bakmalıdır (Güredin, 2014, s. 51).

Denetçi Görüşü: Denetçi, müşteri işletmenin finansal tablolarını inceleyerek, doğruluğu ve güvenilirliği hakkındaki görüşünü raporunda belirtmelidir. Denetim raporunu hazırlayan denetçi denetim sorumluluğunu aldığından, finansal tablolar hakkında yeterli kanıt ve güvence edinemediği durumlarda, denetim sorumluluğunu almamak adına, görüşünü beyan etmeme hakkına sahiptir (Weirich, Churyk, & Pearson, 2012, s. 224). Denetim görüşleri kendi içinde dörde ayrılır. Bunlar:

- Olumlu görüş
- Şartlı görüş
- Olumsuz görüş
- Görüş bildirmekten kaçınma.

1.8 Bağımsız Denetim Teknikleri

Bağımsız denetçi işletmelere ait denetim raporlarını oluşturabilmek için, denetim süreci boyunca uygulaması gerektiği denetim teknikleri vardır. İşletme yöneticilerinin sunmuş olduğu belge veya raporlardaki olası önemli hata ya da hilelerin tespitinde, bu hata veya hilelerin önlenmesi ve düzeltilmesi işlemlerinde, önemli yanlışlıkların değerlendirilmesi ve kaynağının bağımsız denetçi tarafından tespit edilmesinde bu denetim tekniklerinden yararlanır (Babuşçu & Hazar, 2007, s. 1197).

1.8.1.1 Fiziki inceleme

Tetkik, Bağımsız Denetim Standardına (500) göre gerek işletme içerisinde gerekse işletmenin dışından matbu ya da elektronik ortamlardan elde edilen dokümanların, verilerin veya varlıkların fiziksel olarak kontrol edilmesine denmektedir (BDS 500, 2013, s. 10). Fiziki inceleme tekniği uygulanırken denetçi tarafından uygulanması gereken bazı aşamalar vardır. Bu aşamalar aşağıdaki gibidir:

- Fiziki inceleme yapılacak varlıkların belirlenmesi gerekir,
- Bu varlıkların sayımı yapılarak, kayıtlardaki varlıklarla karşılaştırılır,
- İlgili varlıkların beklenen değerde olup olmadığının incelenmesi yapılır,
- Ayrıca bu fiziki varlıkların sahte, gerçeği yansıtmıyorsa yansıtılmadığına bakılır.

1.8.1.2 Doğrulama

Fiziki ya da elektronik ortamlarda, bağımsız üçüncü kişi veya kişiler tarafından denetçilere verilen denetim kanıtı niteliği taşıyan yazılı yanıtlara dış teyit denmektedir (BDS 505, 2013, s. 7).

En yaygın kullanılan denetim tekniklerinden biri olan doğrulama; denetimi yapılan işletmelerin kayıtlarındaki bilgilerin doğru olup olmadığı tespitinin yapılmasıdır. Bu tekniğe mutabakat tekniği de denmektedir. Doğrulama; denetlenen işletmenin banka kayıtlarının, alacaklarının veya borçlarının, işletme dışındaki üçüncü kişi veya kişilerden alınan teyit mektuplarının bağımsız denetçiye gönderilmesiyle doğruluğunun araştırılmasıdır (Gürbüz, 1995, s. 103).

Doğrulama bilgi isteme yöntemine göre aşağıdaki gibi üç farklı şekilde yapılabilir (Toroslu, 2012, s. 272-274):

Olumlu Doğrulama: Denetlenen işletme kayıtlarının karşı tarafa bildirilmesiyle her koşulda (mutabık olursa ya da olunmaması durumunda) yazılı bir geri bildirim yapılması işlemidir. Genellikle bu yöntem yüksek bakiyeli işlemlerde uygulanır.

Olumsuz Doğrulama: Denetlenen işletme kayıtlarının karşı tarafa bildirilerek sadece mutabık olunmaması durumunda yazılı teyit gönderilmesi işlemidir. Bu işlemde üçüncü kişilere gönderilen bilgilerde mutabık kalınması durumunda cevap gönderilmesi istenmez.

Boş Kalanlı Teyit: İşletme kayıtlarında yer alan bilgilerin karşı tarafa gönderilmeden, sadece karşı tarafta yer alan bilgilerin yazılı bir şekilde gönderilmesi işlemidir.

1.8.1.3 Yeniden Hesaplama

İşletmeler tarafından yapılan muhasebe kayıtlarının, denetçi tarafından yeniden hesaplanarak doğrulanması işlemine denmektedir (Kaval, 2008, s. 150). Yeniden hesaplama tekniğine örnek vermemiz gerekirse (Gürbüz, 1995, s. 106);

- Muhasebe defterlerinin toplamlarının yeniden alınması,
- Amortisman hesaplarının yeniden hesaplanması,
- Personel ücretlerinin ve kıdem tazminatlarının yeniden hesaplanması,
- Değerleme işlemlerinin yeniden bulunması,
- Şüpheli alacak tutarlarının ve karşılıklarının yeniden belirlenmesi,
- Vergi matrahları ve ilgili vergi tutarlarının yeniden hesaplanarak kontrolünün yapılması,
- Envanter ve maliyet işlemlerinin yeniden bulunması gibi,

1.8.1.4 Belge İnceleme

Belge inceleme tekniği; denetime tabi olan işletmenin muhasebe kayıtları ile bu kayıtlara ait belgelerin karşılaştırılarak doğruluğunun teyit edilmesi işlemidir (Haftacı, 2016, s. 127). Muhasebe kayıtlarında en başta yapılan hatalar tüm muhasebe kayıtlarını etkilemektedir. Belgeler ile kayıtlar karşılaştırılarak hatanın kaynağı tespit edilip, ileriye yönelik bu hatanın yansımaması sağlanmalıdır. Bundan dolaydır ki, belge inceleme tekniği denetimde çok büyük önem taşımaktadır. İnceleme yapılırken;

- Belgelerin sahte olup olmadığına,
- İşletmeye ait olup olmadığına,
- İlgili muhasebe kaydına ait olup olmadığına,
- İşletmenin faaliyetlerine ait olup olmadığına dikkat edilmelidir (Gürbüz, 1995, s. 105).

1.8.1.5 Soruşturma (Bilgi Toplama)

Bu teknikte denetçi, işletme içinde ve dışındaki faaliyetlerini göz önünde bulundurarak işletmeye ait bilgileri soruşturarak toplamaktadır. Çok yaygın olarak kullanılmakla birlikte tek başına bir kanıt niteliği taşımadığı için diğer tekniklerle birlikte destekleyici kanıt niteliğini oluşturmaktadır (Gürbüz, 1995, s. 110)

Denetçi soruşturma yapmadan önce (Kütük, 2008, s. 121);

- Hazırlık aşaması yapması,
- İlgili şirkete soracağı soruları belirlemesi,
- Kimlerle irtibata geçmesini gerektiğini saptaması,
- şirket hakkında ön araştırma yapması,
- Etik kurallar çerçevesinde sorması gereken soruları belirlemesi,

- Firma itibarını zedelememek adına sorulmaması gereken soruları tespit etmesi, gerekmektedir.

Denetçi hiçbir şekilde sorduğu ya da soracağı soru ve konularla ilgili düşüncesini belli etmemelidir.

Bu denetim yazılı yapılabildiği gibi sözlüde yapılabilmektedir. Örneğin; denetçi hukuki bir süreç için şirket avukatıyla görüşerek şirkete açılan davalar ve durumları hakkında bilgi alabilir.

1.8.1.6 Analitik İnceleme

Analitik inceleme tekniği; işlemeye ait kayıtlar ile bu kayıtlarla ilişkili çeşitli finansal veya finansal olmayan veriler karşılaştırılarak tahminlerin ne kadar gerçekleştirildiğinin istatistik yöntemler uygulanarak incelenmesi ve değerlendirilmesidir (Bozkurt, 1999, s. 73).

Analitik inceleme aşağıdaki gibi beş farklı şekilde yapılabilmektedir (Kırlıoğlu & Ceyhan, 2014, s. 22) :

- İşletmedeki geçerli dönem ile önceki dönem verilerinin karşılaştırılması,
- İşletme ait finansal bilgiler ile işletme yönetimi tarafından belirlenen bütçe ve tahminlerin karşılaştırılması,
- Denetçi tarafından hazırlanan belgeler ile işletmeye ait finansal bilgilerin karşılaştırılması,
- İşletmeye ait finansal bilgiler ile piyasa verilerinin karşılaştırılması,
- İşletme ait veriler ile finansal olmayan verilerin sonuçlarının beklenen değer çerçevesinde karşılaştırılması.

1.9 Bağımsız Denetiminin Gerekliliği ve Yararları

Denetim sürecinde işletmeye ait finansal tablolar hakkında değerlendirmeler yapılarak ilgili belge ve kayıtlar için makul bir güvence oluşturacak raporlar hazırlanmaktadır. İşletme ile ilgili bilgi kullanıcıları bu raporlara göre kararlar alırlar ve uygularlar (Türedi, 2000, s. 157). Bağımsız denetim; denetlenen firmalara, kamuya ve devlete önemli ölçüde yarar sağlar. Bu yararlardan bahsedecek olursak bağımsız denetim yapılmasıyla (Erdoğan, 2002, s. 61-62);

- Şirket yöneticilerine ve genel kurula doğru bilgi akışı sağlar.
- Denetimi yapılan şirkete ait finansal tablolarda analiz yapılarak bu tabloların doğruluğu hakkında güvence verir; şirketin geleceği ile ilgili alınacak kararlara (şirket yatırımları, bütçe tahminleri vs.) ışık tutmasını sağlar.
- Bilgi kullanıcılarına şeffaf bir görünüm sağlar.
- İç kontrol sisteminin etkin ve verimli olmasını sağlar.
- Kurumların, yöneticilerinin ve çalışanların hileye yönelmesini engeller.
- Denetim sonrası doğruluğu onaylanan mali tablolar sayesinde işletmeler düşük maliyetli finansman bulması kolaylaşır ve kredi olanakları artar.
- Bağımsız denetimden geçen bir kurumun tüm ortaklarının hakları korunmuş olur.

Bağımsız denetime ihtiyaç duyulmasının başlıca nedenlerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- İşletmelerin finansal tabloları hakkında güvenilir bilgiye ihtiyaç duyulması,
- İç kontrol sistemlerinin olmadığı şirketlerde muhasebe kayıtlarının karmaşık bir hale gelmesi ve yetkili kişilerin gerekli bilgi ve donanıma sahip olmaması,

- Yapılan ve yapılmakta olan işlemler açısından maliyet ve zaman kaybının yüksek olması,
- İstenilen bilgilerin zamanında ve doğru olarak ilgili kişilere sunulamaması,
- Ortaklar ya da firmaların piyasa içinde çıkar çatışmalarının engellenmesi.

1.9.1 Bağımsız Denetimde Mesleki Şüphencilik

Bağımsız denetçilerin, işletme içerisinde toplanılan kanıtların gerçeği yansıtır yansıtmadığını ve bu belgeler ile ilgili şüphesi olup olmadığını belirterek belgeleri sorgulayıcı bir şekilde değerlendirmesi gerekmektedir. Denetçinin sorgulayıcı bir tavır ile hareket etmesi, oluşabilecek ya da olan hataların ve hileye dayalı yanlışlıkların tespitinde, dikkatli ve titiz davranmasına mesleki şüphencilik denmektedir (BDS 200, 2017). Bağımsız denetim esnasında; bağımsız denetçilerin veya kurumların, müşteri işletmelerin finansal tablolarını incelerken ve değerlendirirken denetim ilkelerinin ilki olan mesleki şüphencilik ilkesi ile yaklaşması gerekmektedir.

1.9.2 Bağımsız Denetimde Makul Güvence

Yapılan bağımsız denetimlerin sonucunda denetçi; önemli bir yanlışlık olmadığı hakkında yeterli, uygun ve güvenilir olduğuna dair raporunda belirterek ilgili kişi veya kişilere güvence sunmak zorundadır. Sunulan bu güvenceye makul güvence denmektedir (BDS 200, 2017).

İşletme tarafından bilgi kullanıcılarına sunulan bilgilerin güvenilirliğinin araştırılması ve bu bilgilerin bağımsız kişi veya kurum tarafından denetlenerek doğrulanması sonucunda bilgiler, karar süreçlerinde güvenilir olarak kabul edilmektedir (Karacan & Uygun, 2012, s. 320).

1.9.3 İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Yararlar

Denetimi yapılmış finansal tabloları olan işletmelerin kredi olanakları genişler, daha fazla yatırımcı çeker, yan haklar ve ücret politikalarını kolayca belirler, alım/satım, devir, birleşme ve bölünme gibi konularda taraflara, işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu ile ilgili güvenilir bilgi sağlar (Güredin, 1998, s. 16-17).

1.9.4 Kamu ve Kamu Kuruluşları Açısından Sağladığı Faydalar

Piyasaların sağlıklı ve güven içerisinde faaliyet gösterebilmesi için bağımsız denetim önemli rol oynamaktadır. Bağımsız denetimden geçmiş olan işletmeler, denetim raporunda belirtilmiş olan şartlar dâhilinde, mali tablolarının güvenilir olduğu kabul edilmektedir. Piyasalar tarafından da güvenilir kayıtları olan işletmeler tercih edilmektedir (Türk, 1985, s. 11). Bağımsız denetimi yapılmış finansal tablolara sahip kamu kurumlarının hazırladığı beyannameler ve mali raporlar daha güvenilirdir. Yasal işlemlerde resmî kurumlara bağımsız ve güvenilir bilgi sağlar. Ayrıca resmî kurumların olası yapacağı denetimlerin kapsamını daraltarak, özel ve ayrıntılı denetim faaliyetlerine olan ihtiyacı ortadan kaldırır (Güredin, 1998, s. 17).

2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TANIMI VE BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN ÖNEMİ

Çalışmanın ikinci bölümünde “iç kontrol” ile ilgili detaylı bilgi verilecektir. İç kontrol sisteminin tanımı, amaçları, özellikleri, yönetsel ve muhasebe ile ilgili kontrolleri, etkinliği ve unsurları ana hatları ile açıklanacaktır. Bu bilgiler doğrultusunda iç kontrol sistemi ile iç denetim ve bağımsız denetim arasındaki ilişki incelenecek ve gerekli karşılaştırmalar yapılacaktır. Son olarak ise; iç kontrol yapısında elde edilen bilgilerin belgelendirme süreci hakkında bilgiler verilecektir.

2.1 İç Kontrol Sisteminin Tanımı

İç kontrol, kurumlara ait etik değerleri düzenleyen, personel ilişkilerini ve performanslarını değerlendiren, görev, stratejik planlamalarını belirleyen, kurumların organizasyon yapıları ile kurum içi yatay-dikey iletişimi sağlayan süreçlerin tamamını kapsayan bir yapıdır (Doyrangöl, 2001, s. 48).

İç kontrol, işletmeye ait varlıkların korunması, ilgili raporlamaların belirlenmesi ve güvenilirliğinin sağlanması, hedeflerin belirlenmesi, risklerin tespit edilmesi ve gerekli tedbirlerin alınabilmesinde uygulanan tüm yöntemlere denir (Güredin, 2014, s. 316).

İç kontrol, işletme faaliyetlerin verimliliğinin artırılması, işletmenin belirlemiş olduğu politika ve kurallara uygunluğunun sağlanması, hataların tespit edilip düzeltilmesi için oldukça önemli olan yönetsel bir yapıya sahiptir (Bozkurt, 1999, s. 122).

COSO raporundaki tanımına göre iç kontrol, işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliğinin, malî raporlamanın güvenilirliğinin, yasa ve mevzuata uyumun sağlanması için makul güvence vermek üzere tasarlanan, kurumun yönetim kurulu,

yönetimi ve çalışanları tarafından etkilenen bir süreçtir (Türedi & Koban, 2016, s. 157-158).

İç kontrol denilince, kurumların amaçlarına ve istenilen hedeflere ulaşabilmek için üst yönetime ve personellere rehberlik eden bir “yönetim modeli” akla gelmelidir (Korkmaz, 2007, s. 8). Ayrıca iç kontrol, sadece mali olayları kapsar diye düşünülmemelidir. Şirketlerin personel eğitimleri, yetkilendirilmesi, yetki devirleri, şirkete ait risklerin belirlenmesi, etik değerler, dosyalama ve kayıt işlemleri gibi şirketin en alt kademesinden en üst kademesine kadar herkesi ilgilendiren bir yapı olduğu benimsenmelidir.

Kısaca iç kontrol yönetimin sorumluluğunda olan, herkesi kapsayan ve bilgi kullanıcılarına makul bir güvence sağlama anlayışını benimseyen bir süreçtir.

2.2 İç Kontrol Sisteminin Amaçları

İç kontrol sistemi; işletme faaliyetlerinin yasalara ve işletmenin politikalarına uygunluğunu, kaynakların korunması, ekonomik ve verimli kullanılmasını, hile ve hataların tespiti, önlenmesi ve düzeltilmesini, finansal kayıtların eksiksiz, doğru ve zamanında hazırlanmasını, olası risklerin kontrol altında tutulmasını, güvenilir mali verilerin hazırlanması ve raporlanmasını amaçlamaktadır (Karapınar, ve diğerleri, 2011, s. 369-370). Buradaki amaç; işletme faaliyetlerinin, üst yönetim tarafından, belirli bir kişi ya da bölüm tarafından denetlemesi değil, faaliyetlerin oluşum aşamasında kendi kendini denetleyen bir sistemin oluşturulmasıdır (Alptürk, 2008, s. 14).

İç kontrol sisteminin amaçlarını aşağıdaki gibi dört ana başlık altında toplanabilir (Koroğlu & Uçma, 2006, s. 10):

İşletme varlıklarını korumak ve her türlü kayıpları önlemek; işletmeler varlıklarını koruyabilmek adına bazı önlemler alması gerekmektedir. Varlıkların çalınması ya da zayi olması durumunda, yönetimin oluşabilecek her türlü olumsuzluk karşısında kontrol unsurlarını oluşturması gerekmektedir. Bu durum işletmelerin iç kontrol yapısının temel amaçlarından birini ortaya koymaktadır.

Muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak; işletme yönetimi tarafından kayıt altına alınan verilerin doğru ve güvenilir olmasını sağlamak, bilgi kullanıcıların sağlıklı karar almasına etki eden en önemli faktörlerden biridir. Her türlü hile ve usulsüzlükler sonucu bilgilerin yanlış olma olasılığını ortadan kaldırabilmenin yolu ise iyi bir iç kontrol sisteminden geçmektedir.

İşletme faaliyetlerinin etkinliğini arttırmak; yönetim tarafından işletmenin kuruluşu sırasında belirlenen hedeflere ulaşılabilmek için, iç kontrol sisteminin etkinliği önemli bir unsur oluşturmaktadır. İşletme yönetiminin temel amaçlarından bir tanesi de iç kontrol sisteminin etkinliğinin arttırılmasıdır.

Yönetim politikalarına bağlılığı sağlamak; yönetim tarafından belirlenen ilke ve kurallara çalışanların uyması gerektiği hakkında bildirimler ve bu çalışmalar doğrultusunda değerlendirmeler yapılmalıdır. Çalışanların bu kurallara ne derece uyup uymadıklarına dair ise ilgili kontrol mekanizmalarının geliştirilmesi gerekmektedir.

2.3 İç Kontrol Sisteminin Özellikleri

Başarılı bir iç kontrol sistemi aşağıdaki beş temel özelliğe sahiptir (Güredin, 2014, s. 329):

- Görevlerin ayrımı ilkesi
- Yetkilendirme ilkesi
- Belgeleme ve muhasebe kayıt düzeni ilkesi
- Fiziksel kontroller ilkesi
- Bağımsız mutabakat ilkesi

İç kontrol sisteminin temel ilkeleriyle iç kontrolün amaçları arasındaki ilişki aşağıdaki gibi belirtilmiştir (Güredin, 2014, s. 329)

Tablo 3 İç Kontrol Temel İlkeleri ile Amaçları Arasındaki İlişki

Temel ilke	Muhasebe Kontrolü Amaçları
Görevlerin ayrımı	Tüm amaçlar açısından geçerli
Yetkilendirme	Kıymet hareketlerine neden olunması ve varlıklara elleme
Belgeleme ve muhasebe kayıt düzeni	Kıymet hareketlerine neden olunması ve kıymet hareketlerinin kayıtlara geçirilmesi
Fiziksel kontroller	Kıymet hareketlerine neden olunması, kayıtlara geçirilmesi ve varlıklara elleme
Bağımsız mutabakat	Kıymet hareketlerine neden olunması, kayıtlara geçirme ve kayıtlar ile varlıklar arasında mutabakat sağlanması

Görevlerin ayrımı ilkesi; finansal kayıtları sisteme kaydeden, girilen kayıtları onaylayan, varlıkların korunmasını sağlayan çalışanın tek bir kişi değil birbirinden farklı kişilerin olmasını ifade etmektedir (Güredin, 2014, s. 330).

Kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması; işletmede yetki ve sorumlulukların belirlenmesi ve her işlemlerin yetkilendirilmiş kişilerce yapılmasını ifade etmektedir.

Belge ve muhasebe kayıt düzeninin var olması; finansal kayıtları muhasebe sistemine kaydedecek bir bölümün olması ve her bir finansal işlemin belgeye dayandırılmasını ifade etmektedir. İşletmelerde gerçekleşen finansal işlemlerin akışına, yetki ve sorumluluk sürecine ilişkin oluşturulan belgelendirme düzeni, iç kontrol sistemin etkinliği için önemlidir (Güredin, 2014, s. 331).

Fiziki korunmanın var olması; işletmelerdeki finansal kayıtlara ait fiziki belgelerin ve veri saklama donanımlarının korunması için önleyici ve düzeltici tedbirlerin alınmasını ifade etmektedir.

Bağımsız mutabakatların yapılması; işletmelerdeki mali kayıtların girişinden sorumlu kişilerin dışındaki çalışanlar tarafından habersizce kontrol edilmesi, değerlendirilmesi ve raporlanmasını ifade etmektedir (Güredin, 2014, s. 332).

2.4 İç Kontrol Sisteminin Sınıflandırılması

Bağımsız denetim açısından iç kontrol, yönetsel kontroller ve muhasebe ile ilgili kontroller olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

2.4.1 Yönetsel Kontroller

Üst yönetimin belirlediği hedefler ve politikalar doğrultusunda, finansal işlemler ve muhasebe kayıtları ile direkt ilgili olmayan, işletme faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesine yönelik uygulanan kontrollere yönetsel kontroller denmektedir (Kaval, 2008, s. 127).

İyi bir iç kontrol sistemini oluşturulması için yönetimin yapması gereken işlemler vardır. Bu işlemlere kısaca şöyle sıralanabilir (Güredin, 2014, s. 318);

- Güvenilir bilgiyi sağlayabilmek için iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde oluşturulması gerekmektedir.
- İşletmelere ait varlıkların ve varlıklarla ilgili oluşturulan kayıtların korunması gerekmektedir. Yönetimin bu kayıtlara istediği anda ulaşması ve denetim esnasında bu belgeleri sunması gerekmektedir.
- Yönetimin; işletmenin verimliliğini arttırabilmek için gerekli önlemleri alması gerekmektedir.
- Yasa tarafından belirlenen kurallara uyulması, işletme içerisinde belirlenen politikalara bağlı kalınması gerekmektedir. Bu kurallarla ilgili işletme personeli bilinçlendirilmelidir.

Genel olarak yönetsel kontroller yönetimin belirlediği politikalara bağlılığı arttıran yöntemlerdir. İstatistiksel yapılan analiz çalışmaları, iş gören için yapılmakta olan eğitim programları, kalite kontrolleri ve başarı raporları yönetsel kontrollere örnek olarak gösterilebilir.

2.4.2 Muhasebe Kontrolleri

İç kontrol sisteminin doğru ve güvenilir olabilmesi için muhasebe kontrollerinin yapılması gerekmektedir. Muhasebe kontrollerinin gerçekleştirilebilmesi için ise muhasebe işlemlerinin kayıt altına alınması, bu işlemleri gerçekleştirilmesi için ilgili personellere yetki verilmesiyle birlikte, işlemlerin doğruluğu hakkında onay ve ilgili raporların hazırlanması için görevlendirilmesi gerekmektedir. Şirket varlıklarının korunması ve faaliyetinin sürdürülebilmesi, fiziki kontrollerinin yapılarak iç kontrol sistemi ile iç denetime destek sağlayan önemli bir etken olduğunu belirtebiliriz. Yapılan muhasebe kayıtlarının GKGMİ'ne göre yapılıp yapılmadığına ve raporların belli kurallara göre hazırlanıp hazırlanmadığına bakılmalıdır. Muhasebe kontrolleri, mali

kayıtların doğruluğunu, güvenilirliğini, öngörülen yönetim politikalarına uymayı ve varlıkların üzerinde güvenli bir şekilde muhafaza edilmesini sağlar. (Sazena, Srinivas, & Rai, 2009, s. 86)

Muhasebe kontrolünün gerçekleşmesi üç ana unsur şeklinde belirlenmektedir. Bunlar (Güredin, 2014, s. 319-320);

- İşletmeye ait varlıkların korunması,
- Kayıt altına alınan muhasebe işlemlerinin doğruluğu ve güvenilirliği,
- Yapılan finansal kıymet hakkındaki işlemler.

2.5 İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması

İşletmelerin hedeflerine ulaşabilmeleri için, iç kontrol sisteminden faydalanarak işletmeye ait varlıkların korunacağına dair makul bir güvence sağlarlar (Pehlivanlı, 2014, s. 39). Etkin bir iç kontrol sisteminin sağlanabilmesi için olası risklerin en aza indirilmesi gerekmektedir. İç kontrol, işletmedeki çalışanları ilgilendiren işlemler üzerine kurulmasından dolayı beşerî konularla ilgili tüm sınırlamalara tabi tutulmuştur.

Etkin bir iç kontrol sistemi; tüm faaliyetleri kapsama, işletme hedeflerine ulaşma konusunda yardımcı olma, işletme yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilme, olası riskleri azaltarak makul bir güvence sağlama, tamamlayıcı ve zorunlu bir süreç olma niteliklerine sahiptir (Toroslu, 2014, s. 78-79). İç kontrol sisteminin etkinliğini ve devamlılığını sağlayabilmek için,

- İç kontrol kültürünün şirket içinde tüm çalışanlar tarafından benimsenmesi gerekmektedir,
- İşletme için maliyet göz önünde bulundurularak iç kontrol programı hazırlanmalıdır,

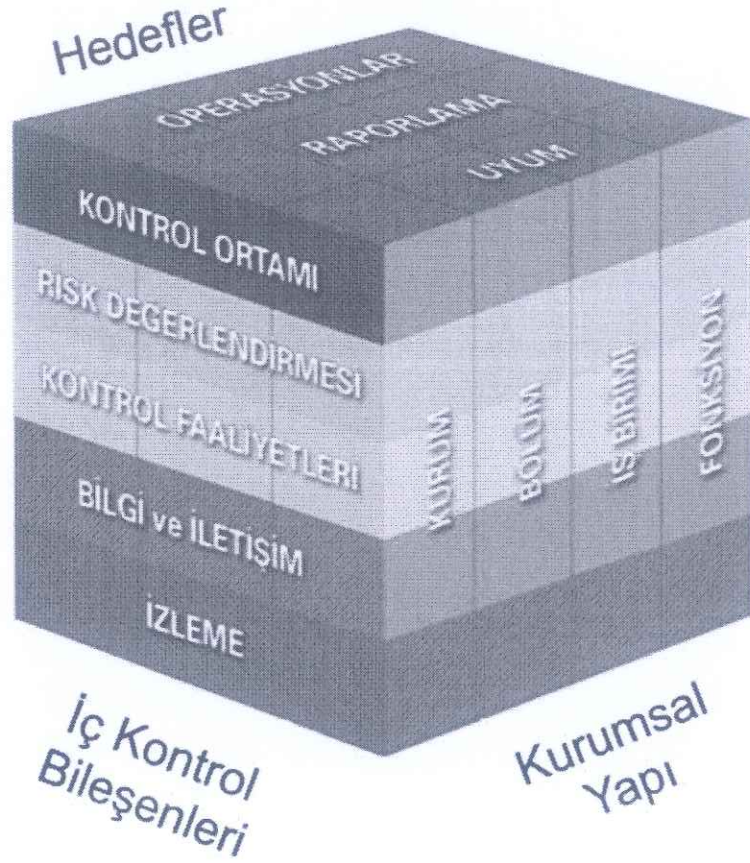
- İşletme faaliyetlerinin iç kontrol sisteminin uygulanmasından sonra daha fazla mali sorumluluk ve denetimin gerekli olduğu bilinci kabul edilmelidir.

İşletme çalışanlarının; dalgınlığı veya dikkatsizliğinden, mesleki yetersizliklerinden, hile veya suiistimal etmeye teşebbüsünden, sehven ya da kasten aldıkları hatalı kararlardan dolayı iç kontrol sistemi ihlal edilebilir. Bu ihlaller iç kontrolün etkinliğini olumsuz olarak etkilemektedir.

İç kontrol süreklilik arz etmektedir. İşletmeye maliyeti bir defaya mahsus olmayıp, işletme faaliyetlerinin uygulanışına göre yeniden maliyet işlemlerinin gerçekleştirildiği bir süreçtir. Maliyetlerden dolayı işletmeler kaynak kısıtlamasına gidebilirler. Bu kaynak kısıtlamaları iç kontrolün etkinliğini doğrudan olumsuz etkilemektedir, hatta bazı durumlarda tamamen ortadan kaldırabilmektedir (Alpman, 2009, s. 8).

2.6 İç Kontrol Sisteminin Unsurları

İç kontrol ile ilgili tanımlamalar 1940 yıllarında başlamasına rağmen zaman içerisinde AICPA, FCPA (Foreign Corrupt Practices Act.), IIA (The Institute of Internal Auditors), IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) ve IFAC (Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu)'un çalışmaları ile değişikliğe uğramıştır. 1985 yılında Treadway Komisyonu olarak Amerika'da kurulan gönüllü bir kuruluş olan COSO tarafından iç kontrol tanımlamalarına günümüzdeki son şekli verilmiştir. Bu komisyonun kuruluş sebebi ve en önemli hedefi, hileli finansal ve mali raporları en aza indirmek ya da ortadan kaldırılmasını sağlamaktır. Dünyada en çok tercih edilen ve kabul gören iç kontrol sistemi, COSO tarafından ilk olarak (İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve Raporu) 1992 yılında yapılmış, 2013 yılında ihtiyaçlar ışığında güncellenmiştir.



Şekil 3 COSO Küpü

COSO' ya göre iç kontrolün temel unsurları aşağıdaki gibi analiz edilmektedir (Yılancı, 2015, s. 55);

- İç kontrol bir süreçtir. İç kontrol bir olay ya da döngü değildir. İşletme var olduğu sürece yapılan planlama, düzenleme, gözlemlene gibi temel yönetim süreçlerindeki işlemler serisidir. İç kontrol, yönetimin işletme için belirlediği amaçlara ve hedeflere ulaşmasına aracılık etmektedir.

- İç kontrol işletme çalışanları tarafından sürdürülür. İç kontrol, sadece raporlar ve yazılı belgelerden ibaret olmayıp, işletmede görev alan tüm çalışanların faaliyetleri ve bilgi birikimlerini içeren bir kontrol sistemidir.
- İç kontrol makul düzeyde bir güvence sağlar. İç kontrol kesin olarak bir sonuç vermese de karar verme sürecinde yönetime makul düzeyde bir güvence sağlamaktadır.
- İç kontrol, işletmelerin hedeflerine ulaŐabilmesinde kullandığı araçtır. İç kontrol, işletmenin karlılığını arttırabilmesine, güvenilir mali raporlar sunabilmesine, yasalara ve yönetmeliklere uygun faaliyet sürdürebilmesine yardımcı olan bir kontrol mekanizmasıdır.

COSO modeline göre, iç kontrol sisteminin kendi arasında beş bileşeni bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir (Tide, 2013, s. 15);

Tablo 4 COSO Bileşenleri ve İlkeleri

Kontrol Ortamı	<ul style="list-style-type: none">• Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık• Yönetim kurulunun bağımsız olarak iç kontrol sistemini izlemesi• Raporlama ilişkilerinin, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi• Uzmanlaşmaya önem verilmesi• Hesap verebilirliğin güçlendirilmesi
Risk Değerlendirme	<ul style="list-style-type: none">• Hedeflerin açık ve net olarak belirlenmesi• Risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi• Suistimal risklerinin değerlendirilmesi• Önemli değişikliklerin kurumu etkileme potansiyelinin değerlendirilmesi
Kontrol Faaliyetleri	<ul style="list-style-type: none">• Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi• Teknoloji üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi• Kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulması
Bilgi ve İletişim	<ul style="list-style-type: none">• Faaliyetlerle ilgili kaliteli bilginin temin edilerek kullanılması• Hedefler, sorumluluklar vb. bilgilerin kurum çalışanlarıyla paylaşılması• Kurum dışı ilgili taraflarla iletişim kurulması
İzleme Faaliyetleri	<ul style="list-style-type: none">• Sürekli ve özel değerlendirmeler yapılması• Eksiklerin değerlendirilmesi ve ilgili taraflara bilgi verilmesi

2.6.1 Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, iç kontrolün başarısını doğrudan etkilemektedir ve iç kontrolün temel ögesini oluşturmaktadır (Saltık, 2007, s. 13).

İç kontrolün etkinliğini ve verimliliğini doğrudan etkileyen kontrol ortamı iç kontrol disiplinini sağlayıp, iç kontrolün temelini oluşturur. Kontrol ortamı, iç kontrol sürecinde kullanılacak strateji ve amaçların belirlenmesini doğrudan etkileyip, kontrol faaliyetlerini yapılandırmaktadır. İşletme yönetiminin ve çalışanlarının; meslek ahlakı, dürüstlükleri, mesleki yeterlilikleri, yetkinlikleri, iç kontrol sürecine yaklaşımları, organizasyon yapısı ve insan kaynakları, kontrol ortamını doğrudan etkilemektedir (Akyel, 2010, s. 86).

2.6.2 Risk Değerlendirme

Risk değerlendirmesi; işletmelerin amaçlarına ve hedeflerine ulaşırken karşılaşılabilecekleri olası riskleri tespit etme ve bu riskleri analiz ederek uygun çözüm üretebilme sürecine denmektedir (Özeren, 2004, s. 6-7). Risk değerlendirme sürecinde denetçi, ilgili firmanın finansal tablolarını incelemeli, yapılan doğal ve kontrol risklerini değerlemesinden farklı olarak hatalı olabileceği ihtimalini benimseyerek, işletmenin amaçlarını etkileyen riskleri tanımlamalı, analiz etmeli ve yönetmelidir (Doyrangöl, 2001, s. 52). Ayrıca denetçi olası riski ölçümleyip işletmenin baş edebileceği risk kapasitesini de belirlemelidir (Akyel, 2010, s. 87).

İşletmeler amaçlarına ve hedeflere ulaşırken karşılaşılabileceği bu riskler, kurum içinden olabileceği gibi kurum dışından da olabilmektedir. İşletmeler bu riskleri öngörebilmeli ve bunlara karşı gerekli değerlendirmeleri yapmalıdır. Risk değerlendirmesi yapabilmek için (Saltık, 2007, s. 15);

- Hedeflerin açık, net ve tutarlı olması gerekir,
- Tüm çalışanlar tarafından hedeflerin anlaşılması ve benimsenmesi gerekir,

- Oluşabilecek olası risklerin kaynağının tespit edilmesi gerekir,
- Kurumların baş edebileceği risk kapasitesinin belirlenmesi gerekir,
- Bu risklere karşı nasıl aksiyon alınacağı belirlenir,

Bu nedenle, başarılı bir iç kontrol sistemi için; denetçinin yapacağı kontrol çalışmalarının, işletmenin karşılaşılabileceği risk alanlarına yoğunlaşması gerekmektedir.

2.6.3 Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, yönetim kararları ve işletmenin risk yönetimine yardımcı olan işlemlerin tamamına denir (Demirbaş, 2005, s. 170). Kontrol faaliyetleri iki türlü yapılabilir. Bunlardan birincisi oluşabilecek riskleri önleyebilmek; ikincisi ise oluşan riskleri tespit etmektir. Bu faaliyetler kurumların karşı karşıya kaldığı risklerin etkisini azaltarak, amaçlarına ulaşmalarında yardımcı olur (Saltık, 2007, s. 15-16).

Kontrol faaliyetleri kurum içinde en alt kademedен en üst yönetime kadar benimsenmeli ve çalışanların günlük rutinlerinin bir parçası olmalıdır. Aksi durum ve davranışlar iç kontrol sisteminin etkinliğini kaybetmesine ve sistemin başarısız olmasına sebebiyet verir.

Kontrol faaliyetlerini oluşturan unsurlar (Akyel, 2010, s. 87) ;

- Yetkilendirme ve onay süreçleri,
- Yetkilerin devri, uygulama, kaydetme ve inceleme gibi görevlerin birbirinden ayrılması,
- Bilgi ve belgelere erişimin kontrol altına alınması,
- Kayıtların teyidi ve hesapların mutabakatı,

- Verimliliğin ölçülmesi ve artırılmasına yönelik performans değerlendirilmelerin yapılması,
- İşletme süreç ve faaliyetlerinin incelenmesidir.

2.6.4 Bilgi ve İletişim

Yapılan faaliyetlerle ilgili oluşan güvenilir, uygun, eksiksiz ve doğru her türlü belge, kayıt, veri, doküman, kurum içi ve kurum dışı yazışmalara bilgi denilir. İç kontrol sisteminde faydalı olabilmesi için, üretilen her bilgi tek başına yeterli değildir. İşletmelerin amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi için her türlü bilgiye ihtiyacı vardır. Gerekli olduğunda kullanılabilmesi için uygun iletişim kanallarından üretilen bilginin zamanında iletilmesi gerekmektedir (Akyel, 2010, s. 88).

Bilginin doğruluğu ve güvenilirliği için gereken erişim yetkilendirmelerinin eksiksiz yapılması; devamlılığı için de oluşturulan belge ve dokümanlar yedeklenmesi ve uygun koşullarda saklanması gerekmektedir. Bilgi ve iletişim iç kontrol sisteminin olmazsa olmaz unsurlarındandır çünkü iç kontrol unsurlarının birbirleri arasındaki bağlantıyı sağlamaktadır.

2.6.5 İzleme

İç kontrol sisteminin verimliliğini arttırmak için, işletme yönetiminin ve çalışanlarının rutin olarak yapmış olduğu tüm izleme faaliyetleridir. Bu izleme faaliyetleri işletme çalışanları tarafından eş zamanlı olarak yapılabileceği gibi iç denetim tarafından da yapılabilmektedir (Apaydın, 2013, s. 23). İç kontrol işletmenin değişen hedeflerine, kaynaklarına, risklerine ayak uydurabilmek için izlenmesi gereken dinamik bir süreçtir (Akyel, 2010, s. 88).

Hedeflendiği şekilde uygulandığını ve verimliliğini tespit etmek için yılda en az bir defa olmak kaydı ile iç kontrol sistemi izlenir. Ayrıca belirli dönemlerde

sistemin zayıf noktalarının tespiti, değişen risklerinin belirlenmesi vb. durumlar için iç kontrol sistemi özel değerlendirme ile gözden geçirilir.

2.7 İç Kontrol ile İç Denetim Arasındaki İlişki

İç kontrol ile iç denetim arasında karşılıklı ve güçlü bir ilişki olmasına rağmen ikisi birbirinden farklı kavramlardır (Sabuncu, 2017, s. 170).

İşletmenin menfaatlerine hizmet etmek için işletme bünyesinde oluşturulan, işletme faaliyetlerini bağımsız hareket ederek inceleyen ve değerleyen yapıya iç denetim denir (Adiloğlu, 2011, p. 5). İç denetim, işletmenin değişimlere uyum sağlayabilmesi, oluşabilecek risklerin ve olumsuz sonuçların en aza indirgenmesi, işletmenin faaliyetlerinin standartlaşabilmesi konularında işletme yönetimine fayda sağlamaktadır (Türedi, Karakaya, & İldem, 2015, s. 71). Aynı zamanda, işletmedeki iç kontrole ait süreçlerin verimliliğini ölçmeye ve geliştirmeye yardımcı olması ile iç denetimin iç kontrolden farklı bir fonksiyon olduğunu göstermektedir (Çevikbaş, 2011, s. 52).

İşletmenin belirlemiş olduğu hedeflere ulaştığına, kanun ve düzenlemelere uygun bir şekilde faaliyet gösterdiğine dair makul bir güvence sağlayan sisteme iç kontrol sistemi denmektedir (Sabuncu, 2017, s. 170). İç kontrol sistemi işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilebilmesi için yol gösterici özelliğe sahiptir. İç kontrol sistemi ile iç denetim faaliyetlerini birbirinden ayıran en önemli özellik; iç kontrol süreçleri ile ilgili standartlar Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmekteyken; iç denetim ile ilgili standartlar İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenmektedir. Bir diğer ayırt edici özellik ise; iç denetimin başarısından iç denetçi sorumluyken, iç kontrolün başarısından işletme yönetimi sorumludur (Çevikbaş, 2011, s. 52).

Aşağıdaki tabloda iç denetim ile iç kontrol arasındaki özelliklerden bahsedilmektedir (Çakıroğlu, 2013, s. 9);

Tablo 5 İç Denetim ve İç Kontrol Karşılaştırması

İÇ DENETİM	İÇ KONTROL
Hedefe ulaşmada araçtır.	Hedefe ulaşmada amaçtır.
İdarede ayrı bir birim ve görevdir.	Değildir, yönetim sisteminin tamamıdır.
İç Kontrolün bir unsurudur.	Kendisi hesap verilebilirlik sistemidir.
İç Denetim karar alma ve uygulama süreçlerinde yer almaz	Personel yönetimin tüm süreçlerinde bulunur.
Üst yöneticinin sorumluluğundadır	Yönetimin tümünün sorumluluğundadır.
İç Denetim fonksiyonel olarak bağımsızdır.	Üst Yöneticiye bağlıdır.

Kısaca özetlemek gerekirse; çalışanlarla doğrudan etkileşim içerisinde olan iç kontrol, işletmenin faaliyetlerinin içine yerleştirilen, işletmenin hedeflerine ve amaçlarına ulaşabilmesi için kullanılan bir araçtır. İç kontrolün etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilebilmesi için iç denetim faaliyetlerinin uygulanması gerekmektedir. Bu yüzden iç kontrol ve iç denetim birbirini tamamlayan iki ayrı kavramdır (Uzun, 2012, s. 1-2).

2.8 İç Kontrolün Bağımsız Denetim Açısından Önemi

Bağımsız denetim yapılırken iç kontrol sisteminin etkin ve verimli olması, firmaya ait bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğinin yüksek olduğu anlamına gelmektedir. Birbiriyle ilişkili olan bu bölümlerin karar verme sürecinde bağımsız denetimi olumlu yönde etkilemektedir. Bağımsız denetim yapılırken belirlenen en büyük hedef, bilgi kullanıcılarına iç kontrol sayesinde oluşturulan bilgilerin doğruluğu hakkında makul güvence verebilmektir. Bu sebepten dolayı, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği bağımsız denetim kalitesini doğrudan etkiler.

Bağımsız denetçiler, inceleme yaptıkları işletmelerin bilgileri hakkında işletme yöneticilerine var olan sistemlerin daha verimli olması, iyileştirilmesi konusunda görüşünü bildirebilmesi ve önerilerde bulunabilmesi için iç kontrol sistemini incelemektedirler (Güredin, 1998, s. 165).

İç kontrol sistemi ile belirlenen bilgilerin bağımsız denetim sırasında sağladığı yararları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kavut, Taş, & Şavlı, 2009, s. 18):

- Mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliğini artırır,
- Her türlü hile ve yolsuzluğun oluşmasını engelleyebilir,
- Yapılan sistematik kontrollerle muhasebe kayıtlarının azaltılmasını sağlayabilir ve hata yapmayı önleyebilir,
- İşletmelerin piyasadaki değerini artırır ve kredi değerlendirmesi sürecini olumlu etkilemesini sağlar,
- İç kontrolün etkinliği, bağımsız denetimin kabulü, planlanması ve yürütülmesinde denetçiye yol gösterir,
- Toplanan denetim kanıtlarının güvenilirliğini artırır,
- Kullanılacak denetim tekniklerini belirlemeye ve denetim risklerini en aza indirmeye yarar sağlar,
- İyi bir iç kontrol sistemi ile denetim süresinin kısalmasına ve denetim maliyetinin belirlenmesini sağlar,
- Denetim riskinin azalmasıyla birlikte denetim süresi kısalmır, denetim alanı daralır ve denetim kolaylaşır,
- Oluşturulacak bağımsız denetim raporunun güvenilirliği artırılır.

Etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmayan işletmelerde yapılan bağımsız denetimlerde ise (Haftacı, 2016, s. 62);

- Bağımsız denetim riski artar,
- Planlanan denetimin süresi uzar ve denetim zorlaşır,
- Denetim alanı genişler,
- Hazırlanan bağımsız denetim raporundaki bilgilerin güvenilirliği azalır.

2.9 İç Kontrol Yapısında Elde Edilen Bilgilerin Belgelenmesi

Denetçiler, iç kontrol sürecinde faydalanacağı bilgileri farklı şekilde belgelenmektedirler. Belgelendirme yöntemi belirlenirken, işletmenin yapısı ve büyüklüğü göz önünde bulundurulur. İç kontrol yapısındaki bu belgelenme yöntemleri aşağıdaki gibidir (Bozkurt, 2015, s. 134):

- Not alma Yöntemi
- Akış şemaları yöntemi
- Anket yöntemi

2.9.1 Not Alma Yöntemi

Denetçi, işletme ile ilgili bilgi toplama aşamasında çalışanlarla sürekli diyalog halinde olmalıdır. Bu esnada yapılacak her türlü işlemleri not olarak belgelenmesi bu yöntemin ana unsurlarındandır. Denetçi işletmeye yönelik her türlü dokümanları incelediği sırada önemli gördüğü bilgileri not etmelidir (Kepekçi, 2000, s. 77).

2.9.2 Akış Şemaları Yöntemi

Bu yöntemde denetçi, işletmenin iç kontrol yapısını şema haline getirerek izler. Akış şemaları yöntemi şema halinde yapıldığı için kullanıcıların gözüne hitap etmektedir. İşletmeye ait bölümlerin görev ve sorumluluklarını belirleyerek şema haline getirilmesi bu yöntemde verebilecek örneklerden biridir. Görsellik ortaya koyan akış şemaları yöntemi kolay anlaşılır olduğundan, not alma yöntemine göre daha kullanışlıdır.

Akış şemalarının en önemli özelliklerinden biri ise, daha sonra denetçiye denetim kanıtlarını nerede bulabileceği konusunda bilgi vermesidir (Uzay, 1999, s. 105).

2.9.3 Anket Yöntemi

Denetçiler tarafından en yaygın olarak kullanılan yöntemlerin başında anket yöntemi gelmektedir. Anket yönteminde denetçiler; belli aralıklarda sorular hazırlayıp, işletme çalışanlarına hazırladıkları bu soruları sorarak, iç kontrol sistemi hakkında bilgi toplamaktadır. Hazırlanan bu sorular genellikle “evet”, “hayır” ya da “uygulanmaz” şeklinde düzenlenmektedir. Bu yöntem akış şemaları yöntemi ile uygulanmaktadır (Aksoy, 2005, s. 176).

Bağımsız denetçi, iç kontrol yapısında elde ettiği bilgileri bu yöntemleri kullanarak belgelendirip, denetim kanıtı niteliğini taşımakta olan çalışmalarını oluşturmaktadır. Bağımsız denetim kanıtları ile ilgili ayrıntılı açıklamalara çalışmanın üçüncü bölümünde yer verilecektir.

3. BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI VE TÜRLERİ

Çalışmanın bu bölümünde “bağımsız denetim kanıtları” ile ilgili detaylı bilgi verilecektir. Bağımsız denetim kanıtının tanımı, yeterliliği, uygunluğu ve güvenilirliğini etkileyen unsurlar hakkında bilgi verilecektir. Hangi bilgi ve belgelerin kanıt niteliği taşıdığı, bağımsız denetim kanıtlarının nasıl elde edildiği, denetim kanıtlarındaki tutarsızlıkların ve şüphelerin nasıl tespit edildiği ana hatlarıyla açıklanacaktır. Elde edilen denetim kanıtlarının belgelendirilmesi süreci ve bu belgelerin bağımsız denetçiye sağladığı yararlar açıklanacaktır.

3.1 Bağımsız Denetim Kanıtı

Denetim kanıtı, denetçinin bağımsız denetimin tüm aşamalarında uyguladığı denetim ve analitik yöntemlerin, yapmış olduğu işlemlerin ve incelemelerin sonucunda oluşturduğu veya elde ettiği tüm belgelerdir (Çetinkaya, 2017, s. 116).

Denetime tabi tutulan bilgilerin belirlenmiş kurallara veya yönetmeliklere uygunluğunun tespit edilebilmesi için denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi ve belgeye denetim kanıtı denmektedir (Toroslu, 2007, s. 197).

Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS) 500 göre ise denetim kanıtları: “Denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir. Denetim kanıtları, finansal tablolara dayanak (temel) oluşturan muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ile diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri içerir.”

Kanıt, denetçinin pazarlanabilir menkul kıymet sayısı gibi yüksek derecede inandırıcı olan bilgileri ve müşteri çalışanlarının sorularına verilen cevaplar gibi daha az inandırıcı bilgileri içerir (Elder, Beasley, & Arens, 2010, s. 174). Her denetimin önemli bir kısmı, toplanacak uygun denetim kanıtı türlerini ve miktarlarını belirlemektir. Kanıtın inandırıcılığı hem uygunluğuna hem de

yeterliliğine bağlıdır. Denetim kanıtının uygunluğu, denetim hedeflerinin karşılanmasındaki önemi ve güvenilirliği ile belirlenir. (Elder, Beasley, & Arens, 2010, s. 196)

Denetim kanıtları, denetim sürecinde olabilecek yönetici hatalarının belgelenmesinde, risklerin değerlendirilmesinde ve denetçinin bu risklere karşı alınabilecek tedbirleri belirlemede önemli bir kaynak oluşturmaktadır (Gönen, 2007, s. 1794). Bağımsız denetim kanıtlarında etkin bir şekilde çalışan iç kontrol sistemi, bağımsız denetçiler açısından önem teşkil etmektedir. Etkin bir iç kontrol sistemiyle işletmede mali tabloların hatalı ve hileli olma riskini azaltarak, bu tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini arttırmaktadır. Denetçinin yeterli ve güvenilir denetim kanıtları toplaması, iç kontrol sisteminin güvenilirliğine ve etkinliğine bağlıdır (Akışık, 2005, s. 90).

3.2 Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtının Toplanması

Denetçi müşteri firmaların denetimini yaparken yeterli sayıda ve uygun kanıtlar toplamalıdır. Denetim sürecini gerçekleştirirken ne kadar kanıt toplanması gerektiğine dair kararı denetçi kendisi vermelidir. Burada yeterli sayıdan kasıt, denetim sürecinde toplanan kanıtların miktarının ölçüsüdür. Uygunluk ise bağımsız denetim kanıtının kalitesinin ölçümü olup; bu kanıtların güvenilirliği işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnotlar ile işletme yönetiminin kamuya yaptığı açıklamalardaki önemli yanlışlıkları tespit etmeye yardımcı olur (Babuşçu & Hazar, 2007, s. 1194). Denetçi, bağımsız denetim sürecinde denetim kanıtının güvenilirliğini doğrudan etkileyen kanıt toplama maliyetine ve zaman aralığına mutlaka dikkat etmelidir. Çünkü kanıtların sayısı, maliyeti ve zamanı birbiriyle doğrusal ilişkilidir. Yani kanıt sayısı azaldıkça yapılan maliyet ve harcanan zaman azalır, sayı arttıkça maliyet ve zaman da artar. Denetim süreci boyunca denetçi için en önemli olan konu; denetim tekniklerini uygulayarak, gerekli olan kanıtları en

kısa zaman da ve en az maliyetle toplamasıdır (Durmuş, Otlı, & Özkan, 2018, s. 72).

Toplanacak olan denetim kanıtının güvenilirliğini etkileyen unsurlar ise aşağıdaki gibidir (Türker, Pekdemir, Selvi, & Yılmaz, 2002, s. 75);

- Kanıtın ilgili olması,
- Kanıtın zamanlılığı,
- Kanıtın kaynağı,
- Kanıtın objektifliği.

Kanıtın Geçerliliği (Kanıtın İlgili Olması): Kanıtın geçerliliği denetçi görüşüne yaptığı etki ile doğru orantılıdır. Denetçi görüşünü etkileyen her kanıt geçerli bir kanıt niteliği taşımaktadır. Ayrıca belirli bir denetim amacı için yapılan denetimde geçerli sayılan bir kanıtın, başka bir denetim amacı ile yapılan denetimde kanıt olarak kullanılmak istenildiğinde geçerli olacağıın garantisini bulunmamaktadır. Yani kanıtların geçerliliği denetim amacına göre değişmektedir. Geçersiz kanıtlar zaman kaybına ve maliyet artışına neden olacağı gibi denetçinin hatalı karar vermesine neden olmaktadır (Güredin, 2014, s. 256).

Kanıtın Kaynağı: Bir kanıtın güvenilirliği aynı zamanda o kanıtın elde edilmesi ile ilgili koşullara bağlıdır. Denetim kanıtının güvenilirliği, kanıtın kaynağı ile niteliğinden etkilenir ve kanıtın elde edildiği şartlara bağlıdır (BDS 500, 2013).

İlgili kaynakların kanıtların güvenilirliğine etkisi şu şekilde belirtilebilir.

- İşletme içinden sağlanan kanıtlar işletme dışı bağımsız kaynaklardan sağlanan kanıtlara göre daha az güvenilirdir.
- Etkin bir iç kontrol sistemi ortamında hazırlanan finansal bilgilerin ve tabloların güvenilirliği, etkin olmayan bir ortamda hazırlanan finansal bilgi ve tablolara oranla daha fazladır.

- Teftiş, gözlem, fiziki inceleme hesaplama yolları ile doğrudan doğruya denetçi tarafından elde edilen bilgiler, dolaylı yollardan kazanılan bilgilere oranla çok daha inandırıcıdır (Güredin, 2014, s. 256)

Kanıtın Zamanlılığı: Denetim kanıtlarının güvenilirliğini etkileyen unsurlardan birisi olan zamanlılık, toplanacak kanıtların tarihsel uygunluğudur. Özellikle bu durum cari varlıkların, kısa vadeli işlemleri ile gelir tablosunun kalemleri hakkındaki bilgilerin doğruluğuyla ilgili önem taşımaktadır. Özellikle farklı para birimi işlemlerinde zamanlılık en önemli unsurlardandır (Güredin, 2014, s. 257).

Kanıtın Nesnellığı (Objektifliği): Genel olarak nesnel kanıtlar öznel kanıtlara göre daha güvenilirdir çünkü öznel kanıtlar kişiden kişiye ve yorumlamadan yorumlamaya göre değişkenlik gösterir. Farklı denetçiler aynı kanıtlar üzerinden aynı sonuçlara ulaşıyor ise bu kanıtlar nesnel kanıtlardır. Birbirinden farklı sonuçlara ulaşıyorlar ise bu kanıtlar öznel kanıtlardır. Denetçi kanıtlarını toplarken, ilgili kişilerle görüşüp bilgi alarak ve mesleki deneyimlerine dayanarak tahminde bulunacağından bu tür kanıtlar daha az güvenilirdir (Güredin, 2014, s. 257).

3.3 Kanıtın Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar

Bağımsız denetim kanıtları standardına (BDS 500) göre denetim kanıtının güvenilirliği, kanıt niteliği taşıyacak bilgilerin hazırlanmasından, kontrol edilmesinden, korunmasından, denetim kanıtının kaynağından, niteliğinden ve elde edilmiş koşullarından etkilenmektedir. Denetçinin, yeterli sayıda kanıt toplama kararına etki eden etmenler; önemlilik, risk, zaman, maliyet ve ana kütleinin büyüklüğüdür.

3.3.1 Önemlilik

Kanıtın güvenilirliğini etkileyen unsurlardan biri olan önemlilik; işletmeye ait mali tablolardaki eksiklik ve yanlışlıkların, bu tablo kullanıcılarının alacağı kararları etkileyecek düzeyde olması kavramıdır. Bağımsız denetçi kullanıcıların hatalı karar almalarını engelleyebilmek için işletmeye ait mali tablolardaki hata ve hileleri tespit etmelidir. Denetçinin bağımsız denetim sonucunda, işletmeye ait finansal tablolardaki önemli yanlışlıkların olup olmadığı ile ilgili makul bir güvence verilebilmesi için, önemlilik düzeyinin belirlenmesi ve toplanacak olan kanıtların bu önemlilik düzeyine uygun olması gerekmektedir (İnaltong & Taş, 2015, s. 88).

Bağımsız denetimin planlanması ve yürütülmesinde önemlilik standardına (BDS 320) göre kanıtın güvenilirliğini etkileyen unsurlardan önemlilik özette aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

“Önemli yanlışlık; risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve sayısal olmayanlar dâhil açıklamalara ilişkin önemli olabilecek yanlışlıklar (başka bir ifadeyle, genel olarak kullanıcıların finansal tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde beklenen yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir) belirlenirken mesleki muhakemenin kullanılmasını içerir.”

3.3.2 Risk

Bağımsız denetimin planlanması ve yürütülmesinde önemlilik standardına (BDS 320) göre bağımsız denetim riski; işletmenin kayıtlarında veya mali tablolarında önemli hatalar olduğu halde bağımsız denetçinin denetim esnasında bu hataları ortaya çıkartamaması ya da bu kayıtlar ve mali tablolarla ilgili olumlu görüş bildirmesi olasılığıdır. Bağımsız denetçi mali tablolardaki değerlendirmelerini yaparken bağımsız denetim tekniklerini kullanarak önemli yanlışlıkları tespit etmeye çalışır. Bu yanlışlıkları tespit edememe durumu için de denetçi riski

sınırlandırabilmek için ilave denetim teknikleri kullanması ya da araştırmalar yapması gerekmektedir.

İşletmeye ait muhasebe kayıtlarında veya mali tablolardaki önemli hata teşkil edecek durumların önlenmesi için iç kontrol sisteminin etkinliğine önem verilmektedir. Etkin bir iç kontrol sistemi risk derecesini azaltmaktadır. Risk seviyesinin düşmesi durumunda denetim sürecinde ihtiyaç olabilecek kanıt sayısı da düşecektir. İşletmelerde yeterli ve uygun denetim kanıtının toplanamaması, kanıtların denetçiden gizlenmesi ya da denetçiye hatalı bilgiler verilmesi, toplanılan kanıtlardan yanlış sonuç çıkartılması denetim riskini oluşturmaktadır.

Denetim riskine sebep olan unsurlar üç ayrı başlıkta gruplanabilir;

- Yapısal Risk
- Kontrol Riski
- Bulgu Riski

Yapısal Risk: İç kontrol sisteminin ve genel kabul görmüş denetim standardının olmadığı işletmelerde, yönetimin sunduğu bilgi, belge ve açıklamalardaki önemli yanlışlıkların olma olasılığıdır.

Kontrol Riski: İç kontrol sistemine sahip işletmelerde, yönetimin sunduğu bilgi, belge ve açıklamalardaki önemli yanlışlıkların iç kontrol sistemi tarafından zamanında tespit edilememesi veya önlenememesi olasılığıdır.

Bulgu Riski: Denetçinin mesleki yetersizliği, özensiz davranması gibi sebeplerle mali tablolardaki veya muhasebe ile ilgili kayıtlardaki hataları bulamama olasılığıdır. Bulgu riski, denetçinin üzerinde kontrol sağlayıp müdahale edebileceği bir risktir.

3.3.3 Nitelik

Denetim kanıtının niteliğini, ilgili kanıtın türü ve güvenilirliği oluşturmaktadır. Denetçi ne kadar güvenilir kanıt toplarsa o kadar az kanıt ihtiyacı duyar. Ayrıca işletme dışındaki bağımsız kişilerden topladığı kanıtlar, işletme içinden topladıklarına göre daha güvenilirlerdir.

3.3.4 Ekonomik Etkenler ve Kanıtın Maliyeti

Bağımsız denetçi, denetim maliyetini önceden belirleyerek maliyeti aşmayacak şekilde yeterli miktarda kanıt toplaması gerekmektedir. Denetim kanıt sayısı arttıkça, maliyet de artacağından; işletmeyi ekonomik anlamda zorlamamak için, makul düzeyde bir maliyet ve zaman içerisinde denetçinin denetim görüşünü oluşturması beklenmektedir. Kanıtların aynı güvenilirlikte alternatifi olması durumunda, daha düşük maliyetli olan tercih edilmelidir. Denetim kanıtlarının zorunlu olması durumunda ise maliyet dikkate alınmaz (Durmuş, Otlu, & Özkan, 2018, s. 72).

3.3.5 Ana Kütlenin Büyüklüğü ve Özelliği

Denetçinin incelediği işletmeye ait tüm finansal kayıtların ve belgelerin tamamına ana kütle denir. Denetçi ana küleden örneklem yöntemi ile seçeceği işlemlerden denetim kanıtları elde etmektedir. Benzer özellikte olmayan finansal kayıt ve belgelerden oluşan ana kütle için daha fazla denetim kanıtına ihtiyaç duyulmaktadır. Ana kütle oluşturulan finansal kayıtlar ve belgeler ne kadar benzer özellik taşıyor ise denetim kanıtına ihtiyaç o kadar az olur (Güredin, 2014, s. 255).

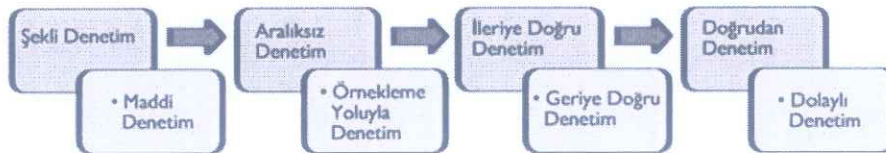
3.4 Denetim Kanıtı Olarak Kullanılması Gereken Bilgiler

Denetçi, denetim sürecinde yararlanacağı kanıtların ihtiyaca uygun olup olmadığını, doğru ve güvenilir olup olmadığını sorgulamalıdır. Denetçinin yararlanacağı bu kanıtlar işletme içerisinden sağlanabileceği gibi işletme dışından da sağlanabilir. İşletme içerisinden elde edilen kanıtlara “İç Kanıt”; işletme dışından elde edilen kanıtlara ise “Dış Kanıt” denir. Genel olarak dış kanıtlar iç kanıtlara göre daha güvenilirdir çünkü iç kanıtların güvenilirliği iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlıdır (Güredin, 2014, s. 242). Ayrıca kaynağına göre kanıtlar; Muhasebe ortamından elde edilen kanıtlar ile muhasebe kayıtları dışında elde edilen destekleyici kanıtlar olarak iki ana başlıkta da incelenebilir (Güredin, 2014, s. 242).

- Muhasebe ortamından elde edilen kanıtlar; hesaplamalar, hesap planı, dipnotlar, çalışma tabloları, sözleşmeler, çekler, faturalar, mutabakatlar, yevmiye defteri, büyük defter, dökümler, bilanço defteri vb.
- Muhasebe kayıtları dışında elde edilen destekleyici kanıtlar; toplantı tutanakları, doğrulamalar, yazılı bildirimler, raporlar, incelemeler.

3.4.1 Geleneksel Denetim Yöntemleri

Geleneksel denetim yöntemleri toplam sekiz çeşittir. Her bir yöntem bir diğerinin alternatifi olduğundan aşağıdaki şekilde olduğu gibi dört farklı grupta toplanabilir (Selimoğlu S. , ve diğerleri, 2012, s. 53).



Şekil 4 Geleneksel Denetim Yöntemleri

3.4.1.1 Şekli Denetim – Maddi Denetim

İşletmelerde tutulan muhasebe kayıtlarının şekil açısından uygunluğunun araştırılmasıdır. Bu nedenle şekli denetim yöntemine uygunluk denetimi de denilebilir. Yapılan muhasebe işlemlerinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yürürlükteki yasaların ön gördüğü şekil şartlarına uygun olarak yapılıp yapılmadığının incelenmesidir (Güredin, 2014, s. 243).

Maddi denetim, muhasebe ile ilgili işlemlere ait belgelerin gerçeğe ve amaca uygun olup olmadığının, defter ve hesaplara doğru bir şekilde işlenip işlenmediğinin incelenmesidir (Güredin, 2014, s. 243).

3.4.1.2 Aralıksız Denetim – Örnekleme Yoluyla Denetim

Aralıksız denetim, belli bir zaman aralığında işletmelerin yapmış olduğu tüm işlemlere ait kayıtların ve belgelerin tek tek incelenmesidir. Bu denetim yöntemi uygulanabilirliği açısından sadece çok küçük denetim sahalarında kullanılmaktadır. GKGMS açısından gerekli olduğu durumlarda aralıksız denetimin yerine örnekleme yoluyla denetimi tavsiye etmektedir. Örnekleme yoluyla denetim, muhasebe işlemlerindeki tüm belge ve kayıtların değil, belirli ölçütlere göre seçilmiş olan belge ve kayıtların denetçi tarafından incelenmesidir. Denetçi bu denetim yöntemini kullanarak zaman ve maliyetten tasarruf etmektedir (Güredin, 2014, s. 244).

3.4.1.3 İleriye Doğru Denetim – Geriye Doğru Denetim

İleriye doğru denetim yapan denetçi yapılan işlemlerin defter kayıtlarından başlayarak finansal tablolara kadar sırasıyla doğruluğunu ve güvenilirliğini inceler. Geriye doğru denetimde ise kayıt ve belgelerin incelenmesi finansal tablolardan başlamaktadır ve sırasıyla defter kayıtlarına kadar derinleşmektedir. Bu denetim yönteminde muhasebe işlemlerinin GKGMI uygun yapılıp yapılmadığı tam olarak

belirlenemez. Bu nedenle denetçi hata ve hileleri tespit etmek ya da önlemek amacıyla ileriye ve geriye doğru denetim yöntemini birlikte kullanmaktadır (Güredin, 2014, s. 244).

3.4.1.4 Doğrudan Denetim – Dolaylı Denetim

Doğrudan denetim yöntemini kullanan denetçi işletmeye ait tüm muhasebe ile ilgili işlemlere ait belge ve kayıtları ayrı ayrı ve doğrudan doğruya incelemektedir. Dolaylı denetim yönteminde ise denetçi aynı özellikteki ve birbiriyle bağlantılı hesaplar arasında kıyaslama yaparak işlemler arasındaki uygunluğu araştırır. Denetçi; dolaylı denetim yöntemi ile işlemlerin çokluğunda ve karmaşıklığında kaybolmayıp, işlemlerle ve hesaplar arasındaki ilişkileri gözden kaçırmamış olur. Ayrıca doğrudan denetim yöntemine göre zamandan tasarruf sağlamış olur. Fakat dolaylı denetim sonucunda elde edilen bilgiler kesin değildir. Bu sebeple dolaylı denetim yöntemi “tamamlayıcı” denetim olarak düşünülmelidir (Güredin, 2014, s. 244).

3.4.2 Bağımsız Denetim Kanıtı Toplama Teknikleri

Denetçinin, denetim sürecindeki incelemeleri sırasında ve denetim görüşüne temel oluşturabilmek için yararlandığı kanıt toplama yöntemlerine bağımsız denetim teknikleri ya da diğer bir deyişle destekleyici kanıt toplama teknikleri denmektedir (Kavut, Taş, & Şavlı, 2009, s. 149). Bağımsız denetim Standartlarına (500) göre bağımsız denetim kanıtı toplama teknikleri aşağıdaki gibidir:

- Belgelerin incelenmesi Tekniği
- Fiziki İnceleme Tekniği
- Kayıt Sistemini Yeniden İnceleme Tekniği
- Gözlem Tekniği
- Doğrulama (Dış Teyit) Tekniği

- Yeniden Hesaplama Tekniği
- Yeniden Uygulama Tekniği
- Analitik Değerlendirme Prosedürleri Tekniği
- Sorgulama Tekniği

3.4.2.1 Belgelerin İncelenmesi Tekniği

Belgelerin incelenmesi tekniği; işlemlere ait belgelerin muhasebe işlemlerinden geriye doğru gidilerek kaynağının tespit edilmesi ve ayrıntılı bir şekilde incelenmesi tekniğidir (Güredin, 2014, s. 272).

Bu teknik kanıt toplama sürecinin olmazsa olmazlarındanr çünkü belgesi olmayan hiçbir kayıt kanıt niteliği taşımamaktadır.

3.4.2.2 Fiziki İnceleme Tekniği

Fiziki inceleme tekniği; işletmeye ait varlıkların fiili durumu ile bu varlıklara ait finansal kayıtların birbiri ile uyumlu olup olmadığını tespit etme tekniğidir. Fiziki inceleme tekniğinde denetçi işletmeye ait varlıkların sayımını yaparak gerçekte varlığını tespit eder (Bozkurt, 1999, s. 65). Denetçi fiziki inceleme yoluyla doğrudan bilgi edindiğinden, elde edilen bilgilerin güvenilirlik derecesi son derece yüksek olur ve denetim kanıtı niteliği taşır (Güredin, 2014, s. 267). Örneğin; bir çek imzalanmadan önce bir belge niteliğindedir. İmzalandıktan sonra bir varlık haline gelir. İptal edildiğinde ise yine bir belge haline gelir. Doğru denetim terminolojisi için, çekin fiziksel muayenesi ancak çek bir varlık olduğunda gerçekleşebilir (Elder, Beasley, & Arens, 2010, s. 180).

Bağımsız denetim standardına (501) göre denetçi eğer fiziki stok sayımına katılımı mümkün değilse, stokların mevcudiyeti ve durumuyla ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için alternatif denetim yöntemleri uygulamalıdır.

3.4.2.3 Kayıt Sisteminin Yeniden İncelenmesi Tekniği

Bu teknik uygulanabilmesi için bazı örnek belgeler seçilir ve seçilen bu kaynak verilerin muhasebe kayıtlarının doğru yapılıp yapılmadığına ilişkin araştırmalar yapılır. Kayıt işlemlerinin doğruluğunun kontrolü iki şekilde yapılabilmektedir. Bunlar;

- İleriye doğru inceleme yöntemi: Eldeki belgelerden başlanarak tüm kayıtların kontrol edilmesiyle yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunun araştırılmasıdır.
- Geriye doğru inceleme yöntemidir; Yapılan kayıtlar sayesinde ortaya çıkan mali tablolardan başlayarak geriye doğru tüm belge ve kayıtlara kadar araştırılmasıdır.

3.4.2.4 Gözlem Tekniği

İşletmeler denetime konu olan faaliyetleri gerçekleştirirken, denetçinin de bizzat sahada bulunup yapılan bu faaliyetleri gözlemleyerek, kuralına ve usulüne uygun yapılıp yapılmadığına dair tespitine gözlem tekniği denir. Gözlem tekniğinde denetçi kişileri, işlemleri ve süreçleri gözlemler. Denetçi bilgileri doğrudan doğruya elde ettiği için güvenilirlik derecesi oldukça yüksektir. Ayrıca gözlem tekniği kullanıldığında, ayrıntılı bir fiziki inceleme yapılmasına gerek yoktur (Güredin, 2014, s. 268).

3.4.2.5 Doğrulama Tekniği

Denetçi denetim süreci esnasında işleme içerisinden elde ettiği bilgileri işleme dışındaki üçüncü kişiler ve kurumlara teyit edilmesi tekniğine doğrulama tekniği denir. Doğrulama tekniği genellikle banka mutabakatları, müşterilerin hesap bakiyelerinin kontrolleri gibi kontrol işlemlerinde kullanılır. Elde edilen bilgiler

işletme dışındaki üçüncü kişiler tarafından doğruluğunun teyit edilmesi sebebiyle güvenilirlik derecesi yüksektir (Toroslu, 2007, s. 198).

Doğrulama talebine gelen yanıtların yetersizliği, işletme yönetiminin süreç üzerindeki etkisi, doğrulama tekniğinin güvenilirliğini olumsuz olarak etkilemektedir (Babuşçu & Hazar, 2007, s. 1206).

3.4.2.6 Yeniden Hesaplama Tekniği

Yeniden hesaplama tekniği, kurumlara ait finansal kayıtların ve belgelerin denetçi tarafından yeniden hesaplanarak matematiksel doğruluğunun araştırılma tekniğidir (Kepekçi, 2000, s. 95). Bu kanıt toplama tekniğine en uygun amortisman hesaplamalarının yeniden hesaplaması örneğini verebiliriz.

Denetçi yeniden hesaplama tekniğini uygularken kaydettiği çalışma kâğıtları kanıt niteliği taşımaktadır. Fakat bu teknikle elde edilen kanıtlar tek başına yeterli ve güvenilir kanıtlar değildir.

3.4.2.7 Yeniden Uygulama Tekniği

İşletmeye ait finansal kayıtların, iç kontrol tarafından manuel ya da bilgisayar ortamında yapılan kontrollerinin, denetçi tarafından yeniden yapılması işlemine yeniden uygulama tekniği denir (Babuşçu & Hazar, 2007, s. 1199).

Bağımsız Denetim Standardına (500) göre yeniden uygulama, aslen işletmenin iç kontrolünün bir parçası olarak uygulanmış olan yöntem veya kontrollerin, denetçi tarafından bağımsız bir şekilde yürütülmesidir.

3.4.2.8 Analitik Prosedürler

Analitik yöntemler, finansal ve finansal olmayan verilerin kendi içindeki ve aralarındaki rasyonel ilişkilere dayanarak finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder. Finansal tablolardaki olağandışı eğilimlerin veya özelliklerin belirlenmesine yardımcı olmak için de kullanılabilir (Florea & Florea, 2011, s. 355).

Bağımsız Denetim Standardına (520) göre “analitik inceleme tekniklerinin denetçiye faydaları:

Analitik maddi doğrulama yöntemleri kullanıldığında ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtları elde etmek ve finansal tabloların denetçinin işletmeye ilişkin anlayışı ile tutarlı olup olmadığına dair genel bir sonuç oluştururken kendisine yardımcı olan analitik yöntemleri denetimin sonuna doğru tasarlamak ve uygulamaktır.”

3.4.2.9 Sorgulama Tekniği

Sorgulama tekniğinde denetçi, denetim süreci boyunca işletme içi veya dışındaki bilgi sahibi olan kişilere, sözlü ya da yazılı bir şekilde soru sorarak bilgi elde etmeye çalışır. Kanıt yöntemleri arasında, soruşturma genellikle en zayıf kanıt olarak kabul edilir. Soruşturma, her zaman araştırmaların sonuçlarını destekleyen en az bir başka kanıt kaynağı ile yapılır. Soruşturma tekniği, destekleyici teknik niteliğindedir ve tek başına kullanılması denetim kontrollerinin etkinliği için yeterli değildir. (Graham, 2015, s. 187)

3.4.3 Bağımsız Denetim Tekniklerinin Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Bağımsız denetçi, mesleki bilgi ve tecrübelerine dayanarak denetim süreci boyunca topladığı kanıtlar ışığında, makul bir güvence verebilmesi için değerlendirmede bulunmak zorundadır. Denetçi, denetim tekniklerinin sonuçlarını

değerlendirmesi esnasında ortaya çıkabilecek durumların, ilgili kurumu ne derecede etkileyebileceği hakkında tahminlerde bulunmalıdır.

3.5 Denetim Kanıtlarını Elde Edebilmek İçin Test Edilebilecek Kalemlerin Seçilmesi

Denetçi yeterli miktarda uygun denetim kanıtları elde edebilmek için etkin bir test kullanması gerekmektedir. Test edilecek kalemleri seçerken; ihtiyaca uygun, güvenilir, yeterli miktarda ve uygun bilgilerin, denetim kanıtı olarak kullanılması önemlidir. Denetçi, test edilecek kalemleri seçerken aşağıdaki yöntemlerden yararlanmaktadır (BDS 500, 2013):

- Tüm kalemlerin seçilmesi (%100 inceleme)
- Belirli kalemlerin seçilmesi
- Denetim örnekleme

Bu yöntemler ayrı ayrı kullanılabilirdiği gibi belirli koşullarda birlikte de kullanılabilir.

Tüm Kalemlerin Seçilmesi: Bir işlem kümesinin veya hesap bakiyesi oluşturan kalemlerin yer aldığı ana kitlenin tamamını inceleme yöntemidir. Bu yöntem daha çok detay gerektiren testlerde kullanılmaktadır (BDS 500, 2013).

Tüm kalemlerde %100 inceleme tekniği küçük denetim sahaları için kullanılan nadir bir yöntemdir. Kontrol testlerinden ziyade, maddi doğruluk testleri için daha uygundur. Örneğin; tüm kalemlerde %100 inceleme hem doğal risk hem de kontrol riski yüksek olduğunda ve diğer araçlar yeterli uygun denetim kanıtı sağlanamadığında uygun olabilir (Çil, 2003, s. 5).

Belirli Kalemlerin Seçilmesi: Denetçi, denetim esnasında işletmeye ait bilgi, belge, işlem ve kayıtların tamamını değil, bunların arasından belirli bir kümeyi seçerek incelemesi yöntemidir. Seçilen belirli kümeler aşağıdaki gibi olabilir (BDS 500, 2013):

- Yüksek tutarlı veya kilit işlemler,
- Belirli bir tutarın üzerindeki işlemler,
- Bilgi edinilebilecek işlemler, vb.

Denetim Örnekleme: Bir işlem kümesinin veya hesap bakiyesi oluşturan kalemlerin yer aldığı ana kitleden bir örnek seçilerek test edilmesi ve test sonuçlarına göre ana kitlenin tamamı hakkında bir sonuca varılması yöntemidir.

Bağımsız denetimde örnekleme standardına (BDS 530) göre denetim örnekleme (örnekleme): Denetçinin, ana kitlenin tamamı hakkında sonuçlara varması için makul bir dayanak oluşturmak üzere, tüm örnekleme birimlerine seçilme şansı sağlayacak şekilde, denetimle ilgili ana kitle içindeki kalemlerin tamamından daha azına denetim yöntemlerinin uygulanmasıdır.

Denetçinin dikkate alacağı hususlar, bir denetim örneklemini tasarlarken ulaşılması istenen amacı ve bu amaca en iyi şekilde ulaşmayı sağlayabilecek denetim yöntemlerinin bileşimini içerir. Elde edilmeye çalışılan denetim kanıtlarının niteliği ve bu kanıtlara ilişkin muhtemel sapma veya yanlışlık şartlarının ya da diğer özelliklerin dikkate alınması, sapma veya yanlışlığı neyin oluşturduğunu ve örnekleme için hangi ana kitlenin kullanılacağını belirlerken denetçiye yardımcı olur. Örnekleme seçimindeki temel yöntemler, rastgele (tesadüfi) seçim, sistematik seçim ve gelişigüzel seçimdir.

3.6 Denetim Kanıtlarındaki Tutarsızlık veya Denetim Kanıtlarının Güvenilirliğine İlişkin Şüphelerin Belirlenmesi

Bağımsız denetim kanıtları standardına (BDS 500) göre;

- Bir kaynaktan elde edilen bir kanıtın başka bir kaynaktan elde edilen kanıt ile uyumsuzluğu olması,
- Yönetimin denetim esnasında verdiği bilgi, belge ve cevapların tutarsız olması,
- Yönetim ile yönetimden sorumlu olan üst yönetimin birbirleri ile tutarsız olması, durumlarında denetim kanıtlarının güvenilirliği şüpheyeye düşmektedir.

Farklı kaynaklardan elde edilen kanıtların birbirleri ile tutarsız olması ya da güvenilirliği ile ilgili şüphe oluşturması durumunda denetçi, denetim sürecinde izlediği yöntemlerde bazı değişikliklere giderek veya eklemeler yaparak sürecin tamamı üzerinde oluşan etkileri sorgular.

3.7 Denetim Kanıtlarının Belgelenmesi ve Çalışma Kâğıtları

Çalışma kâğıtları; denetçinin denetim sürecinde elde ettiği bilgileri, uyguladığı yöntem ve anketleri, yaptığı incelemeleri, izlediği denetim yöntemlerini ve elde ettiği sonuçları gösteren yazılı belgelerdir (Karapınar, ve diğerleri, 2011, s. 853).

Bağımsız denetçinin genel amaçları ve bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi standardına (BDS 200) göre; “Uygulanan denetim prosedürlerine, elde edilen ilgili denetim kanıtlarına ve denetçinin ulaştığı sonuçlara ilişkin kayıtlardır”. Bu belgeler işletmenin yasal kayıtları olarak

kullanılmaz fakat gelecekte yapılacak olan denetim çalışmalarına yardımcı kaynak olarak kullanılabilirler.

3.8 Çalışma Kâğıtlarının Denetçiye Sağladığı Yararlar

Denetçinin denetim sürecinde çalışma kâğıtlarını kullanmasının amacı, denetim faaliyetlerinin GKGMİ'ne uygun yürütülüp yürütülmediğini kontrol etmesidir (Güredin, 2014, s. 288). Çalışma kâğıtlarının kanıt niteliği taşımasından dolayı denetçinin güvenilirlik derecesi yükselmektedir. Çalışma kâğıtlarının denetçiye sağladığı faydalar aşağıdaki gibidir;

- Denetim işlemlerinin ilgili standarda göre yapıldığını belirlemek ve elde edilen sonuçları belgelemek,
- İşlemlerin doğru yapıp yapılmadığına dair uygun kanıtları toplamak,
- Denetçinin denetim raporunu hazırlamasına ve denetim görüşünü oluşturmasına yardımcı olmak,
- Kurumların iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin değerlendirilmesine yardımcı olmak,
- Denetimin uygun bir şekilde ve düzenli olarak yürütülmesini sağlamak,
- Denetim görüşünün oluşmasından sonra gerekli görülmesi takdirde denetçinin kendini savunması için aracı olmasını sağlamak,
- Bir sonraki denetim çalışmalarına ışık tutmasına yardımcı olmak.

4. BAĞIMSIZ DENETİMDE KANITLARIN TOPLANMASINDA İÇ KONTROLÜN ETKİSİ: BİR ARAŞTIRMA İLE İLGİLİ YAPILAN ANKET ÇALIŞMASI HAKKINDA GENEL BİLGİ

Çalışmanın bu bölümünde ilk üç bölümde bahsedilen bağımsız denetim, iç kontrol ve denetim kanıtları hakkında detaylı bilgiler eşliğinde, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim esnasında toplamış oldukları denetim kanıtlarının iç kontrolden ne derece etkilendiği hakkında değerlendirmelere yer verilmiştir. Bu amaçla yapılmış olan araştırmanın “Literatür Taraması”, çalışmanın konusu, amacı, kapsamı, yöntemi ve uygulama sürecinden bahsedilerek, araştırma sonucunda gerekli analizler yapılarak bulgular hakkında yorumlar yapılmıştır.

4.1 Literatür Taraması

Bu bölümde iç kontrolün denetim kanıtları üzerindeki etkileri ile ilgili çalışmaların incelenmesi amaçlanmıştır. Ülkemizde iç kontrolün önemi gün geçtikçe artmakta, bağımsız denetçiler tarafından da iç kontrolün öneminin yüksek olduğu vurgulanmaktadır. Bağımsız denetçiler, yaptıkları denetim çalışmalarının makul bir güvence oluşturabilmesi ve topladıkları denetim kanıtlarının gerçeği yansıtabilmesi için bazı teknikleri kullanmak zorundadırlar. Bu tekniklerin gerçekleştirebilmesi için etkin bir iç kontrol sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi, bu teknikleri uygulamada ciddi faydalar sağlamaktadır. İşletmelerde iç kontrol sisteminin bulunmaması ya da etkin olmaması halinde de bu teknikler uygulanarak denetim görüşü oluşturulabilir. Fakat bu durum ciddi bir maliyet oluşturduğu ve zaman kaybına yol açtığı için tercih edilmemektedir. Denetimdeki amaç; kısa zamanda ve az maliyetle bilgi kullanıcılarına makul bir güvence oluşturacak raporları sunmaktır. Yapılan araştırmalara göre bağımsız denetim yapılırken denetim kanıtlarının toplanmasında iç kontrol sisteminin etkin olması gerektiği kanısına varılmıştır. Bu duruma örnek oluşturabilecek, ülkemizde gerçekleştirilen araştırmalardan bazıları aşağıdaki gibidir;

Çil (2003), yayınlamış olduğu makalesinde; denetçinin denetim kanıtların tamamını elde etmesi zaman, maliyet ve iş gücü açısından ciddi yük getireceğinden, işletmedeki iç kontrolün varlığını, oluşabilecek kontrol risklerini ve önemlilik düzeyini dikkate alarak kanıtların tamamını oluşturan ana kütlede, bu kütleyle temsil edecek örneklem seçerek denetim görüşünü oluşturabileceğini ifade etmiştir.

Şirin (2006), denetimde kanıt teorisi ve gelişimi adlı makalesinde; denetçi kanıtların yeterliliği ve uygunluğu ile ilgili nihai kararını verirken; denetim süreci boyunca uygulanan kanıt toplama yöntemlerini, toplamış olduğu kanıtların niteliğini, denetim konusunun önemliliğini, oluşabilecek denetim risklerini dikkate alması gerektiğini vurgulamaktadır. Aynı zamanda işletmenin yapısını, işletmenin bilgi sistemi kalitesini, yöneticilerin dürüstlüğünü ve iç kontrol sisteminin etkinliğini de dikkate alması gerektiğini ifade etmiştir.

Turan (2006), vergi denetiminde bilgisayar destekli denetim teknikleri ve bir uygulamaya dair yapmış olduğu tez çalışmasında; kanıt toplama sürecinde bilgisayar destekli denetim tekniklerinden etkin olarak yararlandığını ifade etmiştir. Aynı zamanda sistemdeki bilgilerin kanıt niteliği taşıması nedeniyle, doğru ve güvenilir olduğuna dair iç kontrolün değerlendirilmesi yapıldığı kanısına varmaktadır. Bu sayede denetçinin örnekleme yapmasına gerek duyulmadan verilerin tamamının incelenebildiği, denetim maliyetinin azaltıldığı, verimliliğin artırıldığı ve daha kaliteli hale getirildiğini vurgulamaktadır.

Selimoğlu ve Uzay'ın (2007) Uluslararası 1. Balkan Ülkeleri Muhasebe ve Denetim konferansında sunmuş oldukları çalışmada; 1995–2006 yılları arasında bağımsız denetim ile ilgili yayınlanmış olan toplam 310 makale ve bildirimlerin inceleme sonucuna göre;

- Finansal skandalların yaygın olduğu 2002–2003 yıllarında araştırmacıların bağımsız denetime olan ilgisinin en üst düzeye çıktığı tespit edilmiştir.

- 1995 yılından günümüze kadar Türkiye’de incelenen bağımsız denetim ile ilgili çalışmaların yarısına yakını denetim mesleğinin tanıtımı ile ilgilidir. Bu çalışmaların büyük bir kısmı; meslek ahlakı, hile denetimi, iç kontrol, iç denetim ve dijital ortamda denetim konuları ile ilgilidir. Finansal tabloların denetimi, denetim kanıtları, denetim planlaması, denetim çalışmalarının tamamlanması ve raporlama, faaliyet denetimi konuları çok az sayıda araştırmaya konu olmuştur.

Ayrıca yayınlanan bu makalelerde aşağıdaki denetim konularında çalışma yapılmadığını da tespit etmişlerdir:

- Denetim hedeflerinin oluşturulması,
- Kanıt türleri,
- Müşteri kabulü ve işletmeyi tanıma,
- Yasal olmayan eylemler,
- Maddi doğruluk testleri,
- Denetim programının tasarlanması,
- Personel ve ücret döngüsü,
- Kaynak elde etme ve geri ödeme döngüsü,
- Ara mali tablolar ve özel denetim çalışmalarında raporlama,
- Denetim komitesi ve yönetimle iletişim,
- E- ticaret ve denetim,
- Denetimde beklenti boşluğu (uçurumu),
- Holdinglerde veya grup şirketlerde denetim gibi

Uyar (2010), UFRS uygulamalarında iç kontrol sisteminin etkisi ve önemi adlı makalesinde; etkin bir iç kontrol sistemi olan işletmelerin denetiminde, denetim riski azalacağından denetçinin daha az kanıt ihtiyacı olacağını ifade etmiştir. Ayrıca, yaşanan skandalların (Enron, Worldcom, Parmalat ve Lehman Brothers)

ortaya çıkarttığı denetim kanıtlarındaki güvenilirlik unsurunun oluşabilmesinde iç kontrol sisteminin etkin olması gerekliliğini vurgulamıştır.

Deniz (2013), bağımsız denetimde kullanılan kanıt toplama teknikleri ve denetçi açısından önemine dair yapmış olduğu tez çalışmasında; denetim risklerinin, işletmenin yapısının, iç kontrol sisteminin etkinliğinin, toplanan denetim kanıtlarının yeterliliğine ve uygunluğuna dair kararın verilebilmesinde önemli rol oynadığını belirtmektedir.

Kaya (2014), işletmelerde iç kontrol sisteminin bağımsız denetim sürecine etkileri ve bir uygulamaya dair yapmış olduğu tez çalışmasında; işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin olması durumunda, bağımsız denetim sürecinin planlamasını kolaylaştıracağı, hata ve hileleri önlemede katkı sağlayacağını ifade etmiştir. Ayrıca mali tabloların güvenilirliğinin artacağı, daha güvenilir denetim kanıtlarının elde edileceği, denetim zamanının ve maliyetinin azalacağı kanısına varmıştır.

Gencer (2014), bağımsız denetimde iç kontrolün yeri ve önemine dair yapmış olduğu tez çalışmasında; bağımsız denetimin başlıca kanıtları arasında iç kontrol sistemini göstermektedir. Etkin bir iç kontrolün finansal tablolardaki oluşabilecek hatayı ve hileleri azaltacağını, doğruluğu ve güvenilirliğini arttıracığını ifade etmektedir. Ayrıca iç kontrol sisteminin güvenilirliği, bağımsız denetçinin yeterli ve etkin denetim kanıtı toplamasını sağlayacak, denetim sürecinin içeriğini ve zamanlamasını belirlemede temel oluşturacağını belirtmektedir. Fakat denetim kanıtlarını toplarken, iç kontrol sisteminin etkinliği ve güvenilirliğinin tek başına yeterli olmayacağını; denetçinin gereken denetim tekniklerini uygulamak zorunda olduğunu özellikle vurgulamıştır.

Atsız (2014), kanıt ve kanıt toplama tekniklerine analitik yaklaşıma dair adlı tez çalışmasında; denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayabilmesi için, işletmenin yapısını, iç kontrol sisteminin etkinliğini, oluşabilecek denetim

risklerini, kanıtların niteliğini ve önemlilik derecesini göz önünde bulundurması gerektiğini ifade etmektedir. Denetçinin kanıt toplama sürecinde çeşitli denetim yöntemleri ve kanıt toplama tekniklerinden faydalanarak, işletmenin faaliyet koşulları, çevresiyle olan ilişkileri ve iç kontrolün işleyişi hakkında yeterli ve uygun kanıtları toplaması gerektiğini ifade etmektedir.

Yalman (2015), işletmelerde iç kontrol sistemi ve iç denetimin etkinliğinin bağımsız denetimdeki yeri ve önemine dair yapmış olduğu tez çalışmasında; denetim çalışmalarının kapsamının belirlenmesinde en önemli faktörün iç kontrol sistemi olduğunu vurgulamıştır. Etkin bir iç kontrolün olduğu işletmelerde denetçi denetim sürecinde daha az örneklem üzerinde çalışması yeterli olacağını; fakat iç kontrol sisteminin etkin olmadığı durumda ise denetim riskinin en aza indirilebilmesi için denetçinin daha fazla denetim kanıtı toplaması gerektiğini belirtmektedir. Denetçi bu kanıtları toplayabilmek için daha fazla denetim teknikleri uygulayarak zaman ve emek harcamak durumunda kalacağını özellikle vurgulamaktadır.

Yılmaz (2015), Uluslararası denetim standartlarına göre denetim kanıtları ve kanıt toplama tekniklerine dair yapmış olduğu tez çalışmasında; denetim kanıtlarının toplanmasında sadece iç kontrol sisteminin etkin olmasının yeterli olmadığını, denetçinin mesleki yargısını katması, işletmenin faaliyet koşullarının, işletmenin çevresi ile ilişkisinin de incelenmesi gerektiğinin kanısına varmıştır.

Çetinkaya (2017), risk odaklı denetimde denetim kanıtının kalitesinin önemi adlı yapmış olduğu araştırmasında; işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin var olmasının, denetçinin iç kontrol sistemini denetlememesi için bir gerekçe olmayacağını belirtmiştir. Bu durumda denetçi yeniden hesaplama, yeniden uygulama ve benzeri çeşitli denetim izleklerini uygulayarak, belirlemiş olduğu risk düzeyine uygun olarak destekleyici denetim kanıtları elde etmesi gerektiğini vurgulamıştır. Denetçi, riskin değerlendirilmesi aşamasından itibaren ve denetimini yaparken, yapmış olduğu tüm işlemleri, uygulamış olduğu tüm denetim izleklerini,

analitik izlekleri ve yapmış olduğu tüm incelemeleri kanıt niteliği taşıyabilmesi için belgelendirmek zorunda olduğunu belirtmiştir.

4.2 Araştırmanın Amacı

Çalışmanın temel amacı, Türkiye’de uygulanan bağımsız denetim süreci içerisinde denetçilerin, denetim kanıtlarını toplama aşamasında, iç kontrol sisteminden ne derecede yararlandığını tespit edilmesidir. Çalışmada, bağımsız denetim yapan denetçilerin denetim kanıtları ve iç kontrol sistemi hakkındaki görüşleri ve düşünceleri incelenmiştir. Ayrıca, iç kontrol sisteminin etkinliği veya eksikliği ile denetim kanıtlarını etkileyen unsurlar belirlenerek analiz edilmiştir. Bu amaçla Türkiye’de bağımsız denetim yapan denetçilerin, bağımsız denetim sürecinde iç kontrolden ne düzeyde faydalandığı ve denetim kanıtlarına nasıl ulaştığının tespit edilmesi amaçlanmıştır.

4.3 Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Çalışmanın araştırmasında, Türkiye’deki bağımsız denetçilerin, Türkiye’de yapmış oldukları denetimler sırasında, toplamış oldukları denetim kanıtları, uyguladıkları denetim teknikleri ve iç kontrol sisteminin etkinliği ile bağımsız denetim çalışmalarındaki önem derecesinin tespiti amaçlandığından; anket yöntemi kullanılmaya karar verilmiştir. Oluşturulacak anket çalışması Kamu Gözetimi Kurumu belgesine sahip bağımsız denetçiler üzerinde gerçekleştirilecektir.

Anket yöntemi, birden çok soru sorulmasına uygun olması, istatistiki analizlerinin kolay yapılabilmesi, mevcut durumların tespit edilmesine olanak sağlaması ve anketi cevaplayanların çeşitli konulardaki düşüncelerinin değerlendirilmesine imkân sağladığı için tercih edilmiştir (Groves, ve diğerleri, 2004, s. 2). Anketin oluşturulabilmesi ve yanıtlarının toplanabilmesi için SurveyMonkey uygulaması kullanılarak bir anket linki oluşturulmuştur.

Oluşturulan bu link 24 Haziran - 23 Temmuz 2019 tarihleri arasında e-posta ve sosyal medya platformları üzerinden hedef kitleye gönderilmiştir.

4.4 Verilerin Analiz Edilmesi

Bu tez çalışmasının veri analizi aşamasında frekans analizi, açıklayıcı faktör analizi, güvenilirlik analizi ve istatistiksel hipotez testleri kullanılmıştır. Analiz bölümünün ilk kısmında katılımcıların demografik özellikleri ve iç kontrol ile ilgili görüşlerine ait frekans analizi; denetim tekniklerine ait tanımlayıcı istatistiksel veri analizi teknikleri uygulanmıştır. Bir sonraki aşamada iç kontrol ölçeğine ait açıklayıcı faktör analizi ve güvenilirlik analizleri gerçekleştirilmiştir. Son bölümde, katılımcıların mesleki ve demografik özellikleri ile denetim teknikleri ve iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri test etmek üzere istatistiksel hipotez testleri uygulanmıştır.

4.4.1 Örneklem Sayısının Belirlenmesi

Bu çalışmada örneklem sayısını belirlemek için örnekleme formülleri kullanılmıştır. Bu bağlamda, iki aşamalı örnekleme süreci ile minimum örneklem sayısı hesaplanmıştır. Öncelikle aşağıdaki örnekleme formülü ile n_o değeri hesaplanmıştır (Baştürk & Taştepe, 2013, s. 149) (Serper, Aytaç, & Bayram, 2000, s. 48):

$$n_o = \frac{z^2 p(1-p)}{d^2} \quad (1)$$

Eşitlik 1' de z hata payı sonucunda elde edilen değeri, p oransal değeri, d ise duyarlılık değerini göstermektedir. Herhangi bir önbilgi olmadığında $p = 0.50$ olarak seçilmektedir. Bu çalışma için de örneklem seçimi için oransal olarak bir önbilgi olmadığından, $p = 0.50$ olarak belirlenmiştir. Araştırma için %5 hata payı

ve %5 duyarlılık esas alınmıştır. Buna göre, eşitlik 1’de %5 hata payı için tablo değeri $z = 1.96$, %5 duyarlılık için $d = 0.05$ değeri kullanılmıştır.

$$n = \frac{n_o}{1 + \frac{n_o}{N}} \quad (2)$$

İkinci aşamada, n_o değeri hesaplandıktan sonra eşitlik 2’ye göre örneklem sayısı hesaplanmaktadır (Baştürk & Taştepe, 2013, s. 150). Eşitlik 2’de yer alan N değeri ana kütle hacmini göstermektedir. Bu çalışma için 23 Haziran 2019 tarihi itibarıyla Türkiye’de görev yapan KGK belgesine sahip SMMM ve YMM’ in toplam sayısı $N = 16.209$ olarak alınmıştır.

Tüm bu değerlere göre, bu tez çalışması için gerekli olan minimum örneklem sayısı $n = 375$ olarak hesaplanmıştır.

Bu çalışmada uygulanan anket 525 kişi tarafından cevaplanmıştır. Ankete herhangi bir cevaplama yapmadan uygulamadan çıkan 8 kişinin anketi geçersiz, geriye kalan 517 kişinin anketi geçerli sayılmıştır. Çalışmanın güvenilirliğini arttırmak amacı ile belirlenen en düşük örneklem sayısının üzerinde bir değer olan 517 örneklem üzerinden analiz gerçekleştirilmiştir. Ankette gerçek verilere ulaşabilmek için “Daha Önce Bağımsız Denetimde Bulunarak Finansal Tablo İncelemesi Gerçekleştirdiniz Mi?” sorusu ön eleme olarak sorulmuş, “Evet” cevabı veren 413 kişinin verileri ile analize devam edilmiştir.

4.4.2 Demografik Değişkenlere Ait Frekans Analizi ve Tanımlayıcı İstatistiksel Veri Analizleri

Bu bölümde demografik değişkenlere ait frekans analizi ve tanımlayıcı istatistiksel veri analizi sonuçları elde edilmiştir.

Tablo 6 Demografik değişkenlere ait frekans analizi sonuçları

Değişken	Grup	n	%
Cinsiyet	Kadın	105	20.3
	Erkek	412	79.7
Yaş	20 - 29 yaş	93	18.0
	30 - 39 yaş	194	37.5
	40 - 49 yaş	127	24.6
	50 - 59 yaş	67	13.0
	60 yaş ve üstü	36	7.0
Eğitim durumu	Lisans	329	63.6
	Yüksek Lisans	169	32.7
	Doktora	19	3.7
Meslek	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	77	14.9
	Baş Denetçi	49	9.5
	Kıdemli Denetçi	85	16.4
	Denetçi	306	59.2
Unvan	SMMM	430	83.2
	YMM	87	16.8
Çalıştığınız Kurumdaki Toplam Tecrübe Süreniz	1-5 yıl	242	46.8
	5-10 yıl	99	19.1
	10-15 yıl	65	12.6
	15-20 yıl	29	5.6
	20 yıl ve üstü	82	15.9
İş Hayatınızdaki Toplam Tecrübe Süreniz	1-5 yıl	80	15.5
	5-10 yıl	83	16.1
	10-15 yıl	95	18.4
	15-20 yıl	79	15.3
	20 yıl ve üstü	180	34.8
Kurumunuzdaki Çalışan Sayısı	1-10 kişi	166	32.1
	10-20 kişi	59	11.4
	20-50 kişi	51	9.9
	50-100 kişi	29	5.6
	100 kişi ve üstü	212	41.0
Denetlediğiniz Kurumda İç Denetim Biriminin Olması Sizin İçin Önemli Midir?	Evet	507	98.1
	Hayır	10	1.9
Denetlediğiniz Kurumda Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Olması Sizin İçin Önemli Midir?	Evet	513	99.2
	Hayır	4	0.8
Daha Önce Bağımsız Denetimde Bulunarak Finansal Tablo İncelemesi Gerçekleştirdiniz mi?	Evet	413	79.9
	Hayır	104	20.1

Tablo 6'da katılımcıların demografik özelliklerine ait frekans analizi sonuçları verilmiştir. Bu sonuçlara göre katılımcıların %79,7'si erkek, %20,3'ü kadındır. Yaş gruplarına göre katılımcıların %18'i 20-29, %37,5'i 30-39, %24,6'sı 40-49, %13'ü 50-59 ve %7'si 60 üstü yaş aralığındadır. Katılımcıların %13,1'i bekâr, %86,9'u evlidir. Eğitim durumlarına göre katılımcıların %63,6'sı lisans, %32,7'si yüksek lisans, %3,7'si doktora mezundur. Meslek gruplarına göre

katılımcıların %14,9'u sorumlu ortak baş denetçi, %9,5'i baş denetçi, %16,4'ü kıdemli denetçi ve %59,2'si denetçidir. Unvan gruplarına göre katılımcıların %83,2'si SMMM, 16.8'i YMM'dir. Çalıştıkları kurumlardaki tecrübe sürelerine göre katılımcıların %46,8'i 1-5 yıl, %19,1'i 5-10 yıl, %12,6'sı 10-15 yıl, %5,6'sı 15-20 yıl, %15,9'u 20 yıl ve üstü tecrübeye sahiptir. İş hayatındaki toplam tecrübe sürelerine göre katılımcıların %15,5'i 1-5 yıl, %16,1'i 5-10 yıl, %18,4'ü 10-15 yıl, %15,3'ü 15-20 yıl, %34,8'i 20 yıl ve üstü tecrübeye sahiptir. Katılımcıların %32,1'i 1-10 kişi, %11,4'ü 10-20 kişi, %9,9'u 20-50 kişi, %5,6'sı 50-100 kişi, %41'i 100 kişi ve üstü personelin çalıştığı kurumlarda görev yapmaktadır. Katılımcıların %98,1'i için denetledikleri kurumda iç denetim biriminin olması önemlidir. Katılımcıların %99,2'si, denetledikleri kurumda etkin bir iç kontrol sisteminin olmasının önemli olduğunu belirtmiştir. Katılımcıların %79,9'u, daha önce bağımsız denetimde bulunarak finansal tablo incelemesi gerçekleştirdiğini ifade etmiştir.

Tablo 7 Denetim tekniklerine ait tanımlayıcı istatistik sonuçları

Madde	\bar{X}	Med	SS
Belgelerin İncelenmesi Tekniği	4.097	4.000	1.092
Fiziki İnceleme Tekniği	3.983	4.000	1.083
Kayıt Sisteminin Yeniden İncelenmesi Tekniği	3.873	4.000	1.036
Gözlem Tekniği	3.778	4.000	1.006
Doğrulama Tekniği	4.321	5.000	1.050
Yeniden Hesaplama Tekniği	4.108	4.000	1.050
Yeniden Uygulama Tekniği	3.778	4.000	1.096
Analitik İnceleme Tekniği	4.172	4.000	1.082
Sorgulama Tekniği	4.042	4.000	1.078

Tablo 7'de katılımcıların önem düzeylerine göre puan verdikleri denetim tekniklerine ait tanımlayıcı istatistik sonuçları verilmiştir. Bu sonuçlara göre katılımcıların en fazla doğrulama tekniğine önem vermektedir. Katılımcılar açısından önem düzeylerine göre en düşük seviyedeki denetim teknikleri, gözlem tekniği ve yeniden doğrulama teknikleridir. Tanımlayıcı istatistik değerlerinden

medyan ve aritmetik ortalama değerlerine bakıldığında, denetim tekniklerinin katılımcılar açısından genel anlamda yüksek düzeyde öneme sahiptir.

Tablo 8 Soru formu türlerine ait frekans analizi sonuçları

Madde	n	%
İç Kontrol Soru Formu	307	60.3
Hizmet Değerlendirme Soru Formu	118	23.2
Öz Değerlendirme Soru Formu	84	16.5

Tablo 8’de katılımcıların tercih ettikleri soru formu türlerine ait frekans analizi sonuçları verilmiştir. Bu sonuçlara göre katılımcıların %60,3’ü iç kontrol soru formu, %23,2’si hizmet değerlendirme soru formu ve %16,5’i öz değerlendirme soru formunu tercih etmektedir.

Tablo 9 İç kontrol önceliklerine ait frekans analizi sonuçları

Madde	n	%
Hedeflere Ulaşmak	52	4.9
Faaliyetlerde Etkinliği ve Verimliliği Sağlamak	161	15.3
Mali Raporlama Sisteminin Güvenilirliğini Sağlamak	236	22.4
Uygulamaların Düzenlemelere Uygunluğunu Sağlamak	93	8.8
Mali ve Mali Olmayan Tüm İşlemleri Kapsaması	139	13.2
Personel İşlemleri, Eğitimleri, Performans Değerlendirme ve Yetki Devri	22	2.1
Risklerin Değerlendirilmesi	231	21.9
Etik Değerlere Uyum	27	2.6
Kayıt ve Dosyalama Sistemi	66	6.3
Organizasyon Şeması	27	2.6

Tablo 9’da katılımcıların iç kontrol önceliklerine ait frekans analizi sonuçları verilmiştir. Bu sonuçlara göre iç kontrol öncelikleri açısından katılımcıların en çok tercih ettikleri üç madde en çok %22,4’ü Mali Raporlama Sisteminin Güvenilirliğini Sağlamak, %21,9’u Risklerin Değerlendirilmesi ve %15,3’ü Faaliyetlerde Etkinliği ve Verimliliği Sağlamak olarak belirtilmiştir.

4.4.3 İç Kontrol Ölçeğine Ait Açıklayıcı Faktör Analizi ve Güvenilirlik Analizi

Çalışmanın bu bölümünde iç kontrol ölçeğine yönelik açıklayıcı faktör analizi ve güvenilirlik analizi sonuçları verilmiştir. Açıklayıcı faktör analizi ile iç kontrol sistemini temsil edebilecek alt boyutlar keşfedilmiş ve Cronbach Alfa katsayıları ile ölçeğe ait güvenilirlik analizi uygulanmıştır.

Tablo 10 İç kontrol ölçeği maddelerine ait açıklamalar

Madde	Açıklama
s1	Denetçiler Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Sayesinde Zaman ve Maliyet Açısından Tasarruf Sağlamaktadır.
s2	İç Kontrol Sisteminin Yeterliliği, Kontrol Riskini Düşürerek Denetçinin Daha Az Örneklem Üzerinde Çalışmasını ve Kaliteli Denetim Kanıtları Toplamasını Sağlamaktadır.
s3	İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Kontrol Riskini Düşürür.
s4	İç Kontrol Sistemin Etkinliği Bağımsız Denetim Kanıtlarına Önemli Derecede Etki Etmektedir.
s5	İşletmenin İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Toplanılacak Kanıt Sayısına Etki Etmektedir.
s6	İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Kanıtların Güvenilirliğine Etki Etmektedir.
s7	İç Kontrol Sisteminin Yeterliliği ve Güvenilirliği, Denetçinin Yeterli Miktarda ve Etkin Denetim Kanıtları Toplamasını Sağlamaktadır.
s8	Etkin Bir İç Kontrol Sistemi, Denetim Programının Niteliği ve Zamanlamasının Belirlenmesinde Temel Dayanaktır.
s9	İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Denetim Görüşünü Etkilemektedir.
s10	İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Örneklem Büyüklüğünü Etkilemektedir.
s11	Bağımsız Denetimde Kanıtların Toplanması Aşamasında İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Dikkate Alınır.
s12	İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Zayıflığı Toplanılan Kanıt Sayısını Etkilemektedir.
s13	İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Zayıflığı Toplanılan Kanıtların Güvenilirliğini Etkilemektedir.
s14	Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Denetim Risk Derecesini Azaltmaktadır.
s15	Türkiye 'de Faaliyet Gösteren İşletmelerde İç Kontrole Yeterince Önem Verilmektedir.

Tablo 10'da iç tutarlılık ölçeği maddelerine ait gösterimler ve her maddeye ait açıklamalar verilmiştir.

Tablo 11 Örneklem yeterliliği ve küresellik testi sonuçları

KMO Örneklem Yeterliliği İstatistiği		0.900
Bartlett's Küresellik Testi	χ^2	1723.352
	Sd	91
	P	0.000

Tablo 11'de iç tutarlılık ölçeği maddelerine uygulanan açıklayıcı faktör analizine ait örneklem yeterliliği ve küresellik testi sonuçları verilmiştir. Kaiser-Meyer-Olkin istatistiği ile toplanan örneklem sayısının açıklayıcı faktör analizi için yeterli olup olmadığı incelenmektedir. Bu değer 1'e yaklaştıkça örneklem yeterliliğine işaret etmektedir ve uygulamada 0.70'in üzerinde olması beklenmektedir (Alpar, 2011, s. 292). Kaiser-Meyer-Olkin istatistiğinin 0.900 olduğu için, örneklem sayısının son derece yeterli olduğu sonucuna varılmaktadır (Alpar, 2011, s. 294).

Bartlett küresellik testi ile iç tutarlılık ölçeği maddelerini arasında en az iki madde arasında anlamlı bir korelasyonun olup olmadığı sınırlanmaktadır. Açıklayıcı faktör analizinin uygulanması için soruların bir arada gruplanabilmesi ve dolayısıyla aralarında anlamlı korelasyonun olması gereklidir. Küresellik testine ait hipotez aşağıdaki gibi kurulmaktadır:

H₀: Korelasyon matrisinin determinanı sıfırdır. ($|R| = 0$)

H₁: Korelasyon matrisinin determinanı sıfırdan farklıdır. ($|R| \neq 0$)

Korelasyon matrisinin determinanı sıfırdan farklı olması, iç tutarlılık ölçeği maddelerini arasında en az iki madde arasında anlamlı bir korelasyonun olduğuna işaret etmektedir. Test istatistiğinin anlamlılık değerine göre, H₀ hipotezi

reddedilmektedir ve maddeler arasında anlamlı bir korelasyon ilişkisi vardır ($p<0.05$).

Tablo 12 Açıklayıcı faktör analizine ait öz değer ve varyans açıklama yüzdeleri

Bileşen	Öz değer	Varyans %	Kümülatif Varyans %
1	5.409	38.638	38.638
2	1.287	9.189	47.828
3	1.038	7.413	55.241
4	0.877	6.263	61.504
5	0.807	5.765	67.268
6	0.728	5.200	72.468
7	0.619	4.421	76.889
8	0.595	4.247	81.136
9	0.553	3.952	85.088
10	0.518	3.701	88.789
11	0.449	3.206	91.995
12	0.418	2.984	94.979
13	0.394	2.813	97.792
14	0.309	2.208	100.000

Tablo 12’de iç tutarlılık ölçeği maddelerine uygulanan açıklayıcı faktör analizine ait öz değer ve varyans açıklama yüzdeleri verilmiştir. Kaiser kuralına göre, öz değeri 1’den yüksek üç faktör bulunmaktadır. Buna göre, iç tutarlılık ölçeği maddeleri toplam üç faktör ile temsil edilecektir. İç tutarlılık ölçeği maddelerine ait üç faktör, toplam varyansın yaklaşık %55’ini açıklamaktadır. Bu oran, %50’nin üzerinde olduğundan, üç faktör analiz açısından uygun bulunmuştur.

Tablo 13 Açıklayıcı faktör analizine ait döndürülmüş bileşen matrisi ve komünalite sonuçları

Madde	Bileşen			Komünalite
	1	2	3	
s10	0.734			0.597
s12	0.726			0.593
s5	0.635	0.441		0.601
s11	0.631			0.514
s9	0.625		0.428	0.574
s14	0.596			0.393
s13	0.583			0.490
s2		0.802		0.684
s1		0.779		0.640
s4		0.627		0.525
s3		0.524		0.356
s15			0.789	0.626
s8			0.559	0.585
s7		0.464	0.532	0.555

Tablo 13’de iç tutarlılık ölçeği maddelerine uygulanan açıklayıcı faktör analizine ait döndürülmüş bileşen matrisi ve komünalite sonuçları verilmiştir. İlk aşamada faktör korelasyon değerleri 0.50’nin altında olduğundan s6 sorusu çıkartılmış ve analiz tekrarlanmıştır. Son bulgulara göre, iç tutarlılık ölçeği maddelerine ait tüm sorular üç faktör altında anlamlı bir şekilde toplanmıştır. Komünalite değerlerine göre, tüm maddelerin 0.30’dan yüksek komünalite değerine sahip olduğundan açıklayıcı faktör analizi için bu maddelerin tamamı uygundur (Alpar, 2011, s. 277). Faktör korelasyonlarına göre s10, s12, s5, s11, s9, s14 ve s13 maddeleri 1. faktörde; s2, s1, s3, s4 maddeleri 2. faktörde; s15, s8, s7 maddeleri 3. faktörde birleşmektedir.

Tablo 14 İç tutarlılık maddelerine ait güvenilirlik analizi sonuçları

Madde	Madde silindiğinde ortalama değeri	Madde silindiğinde varyans değeri	Düzeltilmiş madde korelasyon değeri	Madde silindiğinde güvenilirlik katsayısı
s10	12.274	16.313	0.600	0.802
s12	12.395	15.701	0.652	0.793
s5	12.446	16.366	0.616	0.800
s11	12.288	16.103	0.593	0.803
s9	11.696	15.102	0.541	0.816
s14	12.360	17.272	0.481	0.820
s13	12.202	15.843	0.575	0.806
s1	5.183	3.438	0.567	0.643
s2	5.003	3.027	0.574	0.627
s3	4.874	3.297	0.429	0.717
s4	4.828	3.167	0.508	0.668
s7	2.075	0.916	0.514	-
s8	1.946	0.822	0.514	-

Tablo 14 'de iç tutarlılık ölçeği maddelerine ait güvenilirlik analizi sonuçları verilmiştir. İlk aşamada, her faktör için iç tutarlılık ölçeği maddeleri çıkartıldığında güvenilirlik katsayılarını anlamlı ölçüde artırıp artırmadığı incelenmiştir. Üçüncü faktör altında toplanan s15 sorusu güvenilirlik katsayısını yüksek ölçüde artırdığı için analizden çıkartılmıştır. Son bulgulara göre, her üç faktör için de iç tutarlılık ölçeği maddeleri çıkartıldığında Cronbach Alfa katsayıları anlamlı ölçüde artmadığı için geri kalan maddeler ile iç tutarlılık faktörleri oluşturulmuştur.

Tablo 15 İç tutarlılık maddelerine ait faktörler ve Cronbach Alfa katsayıları

Madde	Faktör	Tanımlama	Cronbach Alfa
ş10 ş12 ş5 ş11 ş9 ş14 ş13	F1	İç Kontrol Sisteminin Denetim ve Kanıt Üzerine Etkisi	0.829
ş2 ş1 ş4 ş3	F2	İç Kontrol Sisteminin Zaman ve Maliyet Üzerine Etkisi	0.725
ş8 ş7	F3	İç Kontrol Sisteminin Güvenilirlik ve Zamanlama Üzerine Etkisi	0.678

Tablo 15’de iç tutarlılık ölçeği maddelerine ait faktörler ve Cronbach Alfa sonuçları verilmiştir. Bu sonuçlara göre, her faktör altında toplanan maddeler incelenerek üç faktör isimlendirilmiştir. Son aşamada, iç kontrol sistemini temsil eden İç Kontrol Sisteminin Denetim ve Kanıt Üzerine Etkisi (F1), İç Kontrol Sisteminin Zaman ve Maliyet Üzerine Etkisi (F2), İç Kontrol Sisteminin Güvenilirlik ve Zamanlama Üzerine Etkisi (F3) faktörleri elde edilmiştir. Buna göre, iç kontrol sistemi söz konusu üç faktör tarafından açıklanmaktadır. Sonuç olarak; bu araştırma bulgularına göre üç kontrol sistemi üç faktör ile temsil edilebilmektedir.

4.4.4 Hipotez Testleri

Çalışmanın bu bölümünde, demografik özellikler ile denetim teknikleri önem skorları ve iç tutarlılık faktörü skorları arasındaki ilişkileri test etmek için uygulanan istatistiksel hipotez testi sonuçları verilmiştir. Bu aşamada hata payı %5 olarak alınmıştır. Tüm analizler, IBM SPSS 20 yazılımı ile gerçekleştirilmiştir.

Denetim teknikleri ve iç tutarlılık faktörleri için kullanılan hipotez testi türü, skorların demografik özellikler bazında normal dağılıma uygunluğuna göre belirlenmiştir. Hipotez testleri için, çalışmanın amacına uygun olarak ve mesleki bilgiler doğrultusunda; katılımcıların eğitim durumları, meslek grupları, unvan grupları ve iş hayatındaki tecrübe süreleri temel alınmıştır.

Normallik testleri için serbestlik dereceleri (sd), test istatistikleri ve anlamlılık değerleri (p) verilmiştir. Verilerin gruplar bazında normalliği test edilirken $n < 50$ için Shapiro-Wilk (SW), $n \geq 50$ için Kolmogorov-Smirnov (KS) testine bakılmıştır (Freedman, 1979, s. 223-228) (Shapiro & Wilk, 1965, s. 591-611). Normal dağılıma uygunluğu test etmek için aşağıdaki hipotezler kullanılmaktadır:

H₀: Demografik özelliğin gruplarına göre skor puanları normal dağılıma uygundur.

H₁: Demografik özelliğin gruplarına göre skor puanları normal dağılıma uygun değildir.

KS veya SW testinin anlamlılık değerlerine göre, normal dağılımın uygunluğuna karar verilmekte ve H₀ veya H₁ hipotez reddedilmektedir. Verilerin normal dağılıma uygunluğuna göre parametrik veya parametrik olmayan testin kullanımına karar verilmiştir. Parametrik testin kullanılabilmesi için, demografik özelliğe ait tüm gruplar için verilerin normal dağılıma uygun olması şarttır.

Hipotez testlerinin seçiminde normallik testlerinin ardından demografik değişkenlerin grup sayıları göz önüne alınarak iki gruplu veriler için Mann-Whitney testi, ikiden fazla grup sayısına sahip veriler için de Kruskal-Wallis testi kullanılmıştır (Bergmann, Ludbrook, & Spooren, 2000, s. 72-77) (Ünver, Gamgam, & Altunkaynak, 2016, s. 439-447). Grup sayısı ikiden fazla olduğu durumlar için çoklu karşılaştırma testlerinde Bonferonni düzeltmesi ile Dunn testi temel alınmıştır (Rencher, 2002, s. 127).

Hipotez testleri sonuçları verilirken, her bir demografik değişken için gözlem sayısı (n), aritmetik ortalama (\bar{X}), standart sapma (SS), medyan (Med), sıra ortalaması (SO), test istatistikleri (Z- χ^2) ve anlamlılık değerleri (p) verilmiştir. Sonuçlar yorumlanırken, ilgili demografik değişken ile denetim tekniği veya iç kontrol faktörü arasındaki ilişkinin anlamlılığını test etmek için aşağıda belirtilen hipotezler kullanılmaktadır:

H₀: Demografik özelliğin gruplarına göre skor puanları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık yoktur

H₁: Demografik özelliğin gruplarına göre skor puanları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.

Test istatistiğinin anlamlılık değerlerine göre, ilgili demografik özellik ile denetim tekniği veya iç kontrol faktörü arasındaki ilişkinin anlamlı olup olmadığı belirlenmiştir.

4.4.4.1 İç Kontrol Faktörlerine Ait Hipotez Testleri

Bu bölümde iç kontrol faktörleri ile demografik değişkenler arasındaki ilişkilerinin anlamlılıklarını test etmek üzere uygulanan istatistiksel hipotez testi sonuçları verilmiştir. Elde edilen her üç faktör için de alt maddelerin skor puanları ortalamaları alınarak hipotez testleri uygulanmıştır.

Tablo 16 Eğitim durumu grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik normallik testi sonuçları

Faktör	Eğitim durumu	sd	KS		SW	
			İstatistik	p	İstatistik	p
F1	Lisans	235	0.084	0.000	0.963	0.000
	Yüksek Lisans	124	0.095	0.008	0.969	0.006
	Doktora	13	0.109	0.200	0.970	0.895
F2	Lisans	235	0.146	0.000	0.875	0.000
	Yüksek Lisans	124	0.140	0.000	0.924	0.000
	Doktora	13	0.206	0.134	0.838	0.020
F3	Lisans	235	0.202	0.000	0.895	0.000
	Yüksek Lisans	124	0.211	0.000	0.910	0.000
	Doktora	13	0.182	0.200	0.910	0.185

Tablo 16'da eğitim durumu grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik normallik testi sonuçları verilmiştir. Bu sonuçlar incelendiğinde, eğitim durumu gruplarına göre tüm faktörler normal dağılıma uygun değildir ($p < 0.05$). Bu durumda grup sayısı ikiden fazla olduğu ve normallik varsayımı sağlanmadığı için, eğitim durumu grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamak üzere Kruskal-Wallis testi uygulanmıştır.

Tablo 17 Eğitim durumu grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik Kruskal-Wallis testi sonuçları

Faktör	Eğitim durumu	\bar{X}	SS	SO	χ^2	p	Bonferoni
F1	Lisans	2.031	0.682	184.411	0.317	0.853	-
	Yüksek Lisans	2.047	0.609	189.274			
	Doktora	2.121	0.753	197.808			
F2	Lisans	1.676	0.615	187.915	0.116	0.944	-
	Yüksek Lisans	1.629	0.494	184.190			
	Doktora	1.596	0.526	182.962			
F3	Lisans	2.019	0.873	184.891	0.551	0.759	-
	Yüksek Lisans	1.976	0.662	187.431			
	Doktora	2.192	0.969	206.692			

Tablo 17’de eğitim durumu grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik Kruskal-Wallis testi bulguları ve tanımlayıcı istatistikler verilmiştir. Bu sonuçlara göre, eğitim durumu grupları ile hiçbir iç kontrol faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0.05$).

Tablo 18 Meslek grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik normallik testi sonuçları

Faktör	Meslek	sd	KS		SW	
			İstatistik	p	İstatistik	p
F1	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	63	0.075	0.200	0.975	0.228
	Baş Denetçi	39	0.112	0.200	0.936	0.029
	Kıdemli Denetçi	62	0.092	0.200	0.961	0.048
	Denetçi	208	0.093	0.000	0.966	0.000
F2	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	63	0.168	0.000	0.815	0.000
	Baş Denetçi	39	0.221	0.000	0.879	0.001
	Kıdemli Denetçi	62	0.163	0.000	0.906	0.000
	Denetçi	208	0.143	0.000	0.908	0.000
F3	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	63	0.199	0.000	0.915	0.000
	Baş Denetçi	39	0.229	0.000	0.878	0.001
	Kıdemli Denetçi	62	0.181	0.000	0.880	0.000
	Denetçi	208	0.200	0.000	0.906	0.000

Tablo 18’de meslek grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik normallik testi sonuçları verilmiştir. Bu sonuçlar incelendiğinde, meslek gruplarına göre tüm faktörler normal dağılıma uygun değildir ($p<0.05$). Bu durumda grup sayısı ikiden fazla olduğu ve normallik varsayımı sağlanmadığı için, meslek grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamak üzere Kruskal-Wallis testi uygulanmıştır.

Tablo 19 Meslek grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik Kruskal-Wallis testi sonuçları

Faktör	Meslek	\bar{X}	SS	SO	χ^2	p	Bonferoni
F1	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	2.086	0.674	194.032	1.970	0.579	-
	Baş Denetçi	1.897	0.678	165.308			
	Kıdemli Denetçi	2.071	0.607	191.476			
	Denetçi	2.043	0.667	186.709			
F2	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	1.667	0.693	181.889	1.655	0.647	-
	Baş Denetçi	1.660	0.606	186.526			
	Kıdemli Denetçi	1.738	0.573	202.024			
	Denetçi	1.630	0.528	183.264			
F3	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	2.183	0.899	205.032	2.598	0.458	-
	Baş Denetçi	2.090	0.966	189.026			
	Kıdemli Denetçi	2.008	0.885	184.427			
	Denetçi	1.945	0.721	181.031			

Tablo 19’da meslek grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik Kruskal-Wallis testi bulguları ve tanımlayıcı istatistikler verilmiştir. Bu sonuçlara göre, meslek grupları ile hiçbir iç kontrol faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0.05$).

Tablo 20 Unvan grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik normallik testi sonuçları

Faktör	Unvan	sd	KS		SW	
			İstatistik	p	İstatistik	p
F1	SMMM	305	0.083	0.000	0.968	0.000
	YMM	67	0.087	0.200	0.963	0.044
F2	SMMM	305	0.154	0.000	0.901	0.000
	YMM	67	0.143	0.002	0.869	0.000
F3	SMMM	305	0.199	0.000	0.905	0.000
	YMM	67	0.217	0.000	0.905	0.000

Tablo 20’de unvan grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik normallik testi sonuçları verilmiştir. Bu sonuçlar incelendiğinde, unvan gruplarına göre tüm faktörler normal dağılıma uygun değildir ($p<0.05$). Bu durumda grup sayısı iki olduğu ve normallik varsayımı sağlanamadığı için, unvan grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamak üzere Mann-Whitney testi uygulanmıştır.

Tablo 21 Unvan grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik Mann-Whitney testi sonuçları

Faktör	Unvan	\bar{X}	SS	SO	Z	p
F1	SMMM	2.015	0.633	183.477	-1.161	0.246
	YMM	2.154	0.763	200.261		
F2	SMMM	1.634	0.536	183.825	-1.042	0.297
	YMM	1.765	0.716	198.679		
F3	SMMM	1.982	0.780	183.875	-1.033	0.301
	YMM	2.142	0.933	198.448		

Tablo 21’de unvan grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik Mann-Whitney testi bulguları ve tanımlayıcı istatistikler verilmiştir. Bu sonuçlara göre, unvan grupları ile hiçbir iç kontrol faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0.05$).

Tablo 22 İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik normallik testi sonuçları

Faktör	Tecrübe	sd	KS		SW	
			İstatistik	p	İstatistik	p
F1	1-5 yıl	62	0.123	0.021	0.943	0.006
	5-10 yıl	60	0.096	0.200	0.948	0.012
	10-15 yıl	73	0.086	0.200	0.975	0.158
	15-20 yıl	56	0.187	0.000	0.938	0.007
	20 yıl ve üstü	121	0.059	0.200	0.972	0.014
F2	1-5 yıl	62	0.175	0.000	0.831	0.000
	5-10 yıl	60	0.179	0.000	0.897	0.000
	10-15 yıl	73	0.144	0.001	0.930	0.001
	15-20 yıl	56	0.163	0.001	0.904	0.000
	20 yıl ve üstü	121	0.146	0.000	0.871	0.000
F3	1-5 yıl	62	0.220	0.000	0.867	0.000
	5-10 yıl	60	0.184	0.000	0.885	0.000
	10-15 yıl	73	0.208	0.000	0.921	0.000
	15-20 yıl	56	0.289	0.000	0.860	0.000
	20 yıl ve üstü	121	0.196	0.000	0.913	0.000

Tablo 22’de iş tecrübe süresi grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik normallik testi sonuçları verilmiştir. Bu sonuçlar incelendiğinde, iş tecrübe süresi gruplarına göre tüm faktörler normal dağılıma

uygun değildir ($p < 0.05$). Bu durumda grup sayısı ikiden fazla olduğu ve normallik varsayımı sağlanmadığı için, iş tecrübe süresi grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamak üzere Kruskal-Wallis testi uygulanmıştır.

Tablo 23 İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik Kruskal-Wallis testi sonuçları

Faktör	Tecrübe	\bar{X}	SS	SO	χ^2	p	Bonferoni
F1	1-5 yıl	2.039	0.708	188.121	3.562	0.469	-
	5-10 yıl	1.936	0.619	169.525			
	10-15 yıl	2.000	0.568	182.589			
	15-20 yıl	2.013	0.613	180.152			
	20 yıl ve üstü	2.128	0.722	199.384			
F2	1-5 yıl	1.605	0.646	169.331	2.579	0.631	-
	5-10 yıl	1.658	0.460	192.358			
	10-15 yıl	1.682	0.512	196.212			
	15-20 yıl	1.607	0.483	182.179			
	20 yıl ve üstü	1.692	0.657	188.533			
F3	1-5 yıl	1.952	0.890	175.339	3.536	0.472	-
	5-10 yıl	1.833	0.655	170.067			
	10-15 yıl	2.041	0.701	195.603			
	15-20 yıl	2.045	0.844	186.339			
	20 yıl ve üstü	2.095	0.879	194.950			

Tablo 23'de iş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik Kruskal-Wallis testi bulguları ve tanımlayıcı istatistikler verilmiştir. Bu sonuçlara göre, iş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile hiçbir iç kontrol faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p > 0.05$).

4.4.4.2 Denetim Tekniklerine Ait Hipotez Testleri

Bu bölümde denetim teknikleri ile demografik değişkenler arasındaki ilişkilerinin anlamlılıklarını test etmek üzere uygulanan istatistiksel hipotez testi sonuçları verilmiştir. Elde edilen her denetim tekniği için de skor puanları ortalamaları alınarak hipotez testleri uygulanmıştır.

Tablo 24 Eğitim durumu grupları ile denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik normallik testi sonuçları

Teknik	Eğitim durumu	sd	KS		SW	
			İstatistik	p	İstatistik	p
Belgelerin İncelenmesi Tekniği	Lisans	226	0.252	0.000	0.770	0.000
	Yüksek Lisans	122	0.264	0.000	0.773	0.000
	Doktora	13	0.293	0.003	0.730	0.001
Fiziki İnceleme Tekniği	Lisans	226	0.239	0.000	0.806	0.000
	Yüksek Lisans	122	0.242	0.000	0.846	0.000
	Doktora	13	0.293	0.003	0.730	0.001
Kayıt Sisteminin Yeniden İncelenmesi Tekniği	Lisans	226	0.238	0.000	0.846	0.000
	Yüksek Lisans	122	0.265	0.000	0.848	0.000
	Doktora	13	0.366	0.000	0.733	0.001
Gözlem Tekniği	Lisans	226	0.218	0.000	0.860	0.000
	Yüksek Lisans	122	0.223	0.000	0.888	0.000
	Doktora	13	0.373	0.000	0.709	0.001
Doğrulama Tekniği	Lisans	226	0.342	0.000	0.633	0.000
	Yüksek Lisans	122	0.304	0.000	0.731	0.000
	Doktora	13	0.314	0.001	0.631	0.000
Yeniden Hesaplama Tekniği	Lisans	226	0.268	0.000	0.754	0.000
	Yüksek Lisans	122	0.245	0.000	0.795	0.000
	Doktora	13	0.295	0.003	0.858	0.037
Yeniden Uygulama Tekniği	Lisans	226	0.259	0.000	0.854	0.000
	Yüksek Lisans	122	0.240	0.000	0.849	0.000
	Doktora	13	0.319	0.001	0.846	0.025
Analitik İnceleme Tekniği	Lisans	226	0.301	0.000	0.726	0.000
	Yüksek Lisans	122	0.263	0.000	0.749	0.000
	Doktora	13	0.335	0.000	0.785	0.005
Sorgulama Tekniği	Lisans	226	0.281	0.000	0.766	0.000
	Yüksek Lisans	122	0.214	0.000	0.857	0.000
	Doktora	13	0.269	0.011	0.810	0.009

Tablo 24’de eğitim durumu grupları ile denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik normallik testi sonuçları verilmiştir. Bu sonuçlara göre, eğitim durumu grupları bazında tüm faktörler normal dağılıma uygun değildir ($p < 0.05$). Bu durumda grup sayısı ikiden fazla olduğu ve normallik varsayımı

sağlanamadığı için, eğitim durumu grupları ile denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamak üzere Kruskal-Wallis testi uygulanmıştır.

Tablo 25 Eğitim durumu grupları ile denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik Kruskal-Wallis testi sonuçları

Teknik	Eğitim durumu	\bar{X}	SS	SO	χ^2	p	Bonferoni
Belgelerin İncelenmesi Tekniği	Lisans	4.115	1.069	181.925	0.148	0.928	-
	Yüksek Lisans	4.057	1.138	178.615			
	Doktora	4.154	1.144	187.308			
Fiziki İnceleme Tekniği	Lisans	4.031	1.085	186.381	3.019	0.221	-
	Yüksek Lisans	3.877	1.072	168.922			
	Doktora	4.154	1.144	200.808			
Kayıt Sisteminin Yeniden İncelenmesi Tekniği	Lisans	3.898	1.039	183.648	1.786	0.409	-
	Yüksek Lisans	3.869	1.012	179.803			
	Doktora	3.462	1.198	146.192			
Gözlem Tekniği	Lisans	3.863	0.999	189.708	5.009	0.082	-
	Yüksek Lisans	3.648	1.036	168.193			
	Doktora	3.538	0.660	149.808			
Doğrulama Tekniği	Lisans	4.336	1.100	185.812	1.682	0.431	-
	Yüksek Lisans	4.295	0.951	172.484			
	Doktora	4.308	1.109	177.269			
Yeniden Hesaplama Tekniği	Lisans	4.124	1.076	184.111	2.637	0.268	-
	Yüksek Lisans	4.123	0.984	179.668			
	Doktora	3.692	1.182	139.423			
Yeniden Uygulama Tekniği	Lisans	3.788	1.091	181.985	6.339	0.042	Lisans>Doktora Yüksek Lisans>Doktora
	Yüksek Lisans	3.836	1.086	186.365			
	Doktora	3.077	1.115	113.538			
Analitik İnceleme Tekniği	Lisans	4.230	1.063	187.624	7.047	0.029	Lisans>Doktora
	Yüksek Lisans	4.131	1.083	175.410			
	Doktora	3.538	1.266	118.308			
Sorgulama Tekniği	Lisans	4.124	1.109	191.633	7.303	0.026	Lisans>Yüksek Lisans
	Yüksek Lisans	3.893	1.011	161.926			
	Doktora	4.000	1.080	175.154			

Tablo 25'de eğitim durumu grupları denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik Kruskal-Wallis testi bulguları ve tanımlayıcı istatistikler verilmiştir. Bu sonuçlara göre, eğitim durumu grupları ile yeniden uygulama tekniği, analitik inceleme tekniği ve sorgulama tekniğine önem verme açısından istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır ($p < 0.05$). Çoklu karşılaştırma sonuçlarına göre; lisans ve yüksek lisans mezunu katılımcılar, doktora mezunlarına göre yeniden uygulama tekniğine anlamlı düzeyde daha fazla önem vermektedir. Ayrıca lisans mezunu katılımcılar, doktora mezunlarına göre analitik inceleme tekniğine anlamlı düzeyde daha fazla önem vermektedir. Son olarak; lisans mezunu katılımcılar, yüksek lisans mezunlarına göre sorgulama tekniğine anlamlı düzeyde daha fazla önem vermektedir.

Tablo 26 Meslek grupları ile denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik normallik testi sonuçları

Teknik	Meslek	sd	KS		SW	
			İstatistik	p	İstatistik	p
Belgelerin İncelenmesi Tekniği	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	63	0.267	0.000	0.779	0.000
	Baş Denetçi	38	0.325	0.000	0.748	0.000
	Kıdemli Denetçi	61	0.212	0.000	0.829	0.000
	Denetçi	199	0.271	0.000	0.745	0.000
Fiziki İnceleme Tekniği	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	63	0.278	0.000	0.769	0.000
	Baş Denetçi	38	0.265	0.000	0.781	0.000
	Kıdemli Denetçi	61	0.271	0.000	0.812	0.000
	Denetçi	199	0.222	0.000	0.837	0.000
Kayıt Sisteminin Yeniden İncelenmesi Tekniği	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	63	0.252	0.000	0.853	0.000
	Baş Denetçi	38	0.208	0.000	0.879	0.001
	Kıdemli Denetçi	61	0.244	0.000	0.809	0.000
	Denetçi	199	0.257	0.000	0.849	0.000
Gözlem Tekniği	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	63	0.275	0.000	0.839	0.000
	Baş Denetçi	38	0.216	0.000	0.826	0.000
	Kıdemli Denetçi	61	0.201	0.000	0.870	0.000
	Denetçi	199	0.217	0.000	0.875	0.000
Doğrulama Tekniği	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	63	0.383	0.000	0.576	0.000
	Baş Denetçi	38	0.313	0.000	0.648	0.000
	Kıdemli Denetçi	61	0.326	0.000	0.710	0.000
	Denetçi	199	0.309	0.000	0.681	0.000
Yeniden Hesaplama Tekniği	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	63	0.341	0.000	0.717	0.000
	Baş Denetçi	38	0.221	0.000	0.839	0.000
	Kıdemli Denetçi	61	0.291	0.000	0.769	0.000
	Denetçi	199	0.257	0.000	0.770	0.000
Yeniden Uygulama Tekniği	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	63	0.310	0.000	0.819	0.000
	Baş Denetçi	38	0.223	0.000	0.883	0.001
	Kıdemli Denetçi	61	0.224	0.000	0.847	0.000
	Denetçi	199	0.240	0.000	0.858	0.000
Analitik İnceleme Tekniği	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	63	0.289	0.000	0.703	0.000
	Baş Denetçi	38	0.280	0.000	0.788	0.000
	Kıdemli Denetçi	61	0.346	0.000	0.682	0.000
	Denetçi	199	0.268	0.000	0.755	0.000
Sorgulama Tekniği	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	63	0.263	0.000	0.804	0.000
	Baş Denetçi	38	0.257	0.000	0.823	0.000
	Kıdemli Denetçi	61	0.292	0.000	0.763	0.000
	Denetçi	199	0.247	0.000	0.814	0.000

Tablo 26'da meslek grupları ile denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik normallik testi sonuçları verilmiştir. Bu sonuçlara göre, meslek

grupları bazında tüm faktörler normal dağılıma uygun değildir ($p < 0.05$). Bu durumda grup sayısı ikiden fazla olduğu ve normallik varsayımı sağlanamadığı için, meslek grupları ile denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamak üzere Kruskal-Wallis testi uygulanmıştır.

Tablo 27 Meslek grupları ile denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik Kruskal-Wallis testi sonuçları

Teknik	Meslek	\bar{X}	SS	SO	χ^2	p	Bonferoni
Belgelerin İncelenmesi Tekniği	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	3.984	1.157	170.667	4.352	0.226	-
	Baş Denetçi	4.026	1.305	184.697			
	Kıdemli Denetçi	3.934	1.093	162.631			
	Denetçi	4.196	1.023	189.196			
Fiziki İnceleme Tekniği	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	4.000	1.178	186.659	1.592	0.661	-
	Baş Denetçi	4.132	1.070	196.974			
	Kıdemli Denetçi	3.902	1.165	175.549			
	Denetçi	3.975	1.032	177.829			
Kayıt Sisteminin Yeniden İncelenmesi Tekniği	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	3.698	1.173	168.024	5.609	0.132	-
	Baş Denetçi	3.605	1.198	158.724			
	Kıdemli Denetçi	4.066	0.998	201.057			
	Denetçi	3.920	0.955	183.214			
Gözlem Tekniği	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	3.714	1.038	177.000	0.511	0.916	-
	Baş Denetçi	3.842	1.128	190.382			
	Kıdemli Denetçi	3.770	0.956	177.656			
	Denetçi	3.789	0.993	181.500			
Doğrulama Tekniği	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	4.429	1.088	197.690	2.550	0.465	-
	Baş Denetçi	4.263	1.178	179.711			
	Kıdemli Denetçi	4.246	1.105	175.615			
	Denetçi	4.322	0.999	177.613			
Yeniden Hesaplama Tekniği	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	4.000	1.191	174.540	2.670	0.445	-
	Baş Denetçi	3.895	1.134	160.395			
	Kıdemli Denetçi	4.164	1.067	189.074			
	Denetçi	4.166	0.978	184.505			
Yeniden Uygulama Tekniği	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	3.746	1.047	176.786	0.787	0.853	-
	Baş Denetçi	3.658	1.146	169.842			
	Kıdemli Denetçi	3.803	1.152	184.934			
	Denetçi	3.804	1.090	183.259			
Analitik İnceleme Tekniği	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	4.190	1.105	183.270	3.283	0.350	-
	Baş Denetçi	4.026	1.102	163.816			
	Kıdemli Denetçi	4.295	1.101	197.844			
	Denetçi	4.156	1.069	178.399			
Sorgulama Tekniği	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	3.952	1.142	173.325	2.661	0.447	-
	Baş Denetçi	4.079	0.941	179.237			
	Kıdemli Denetçi	4.246	0.960	199.213			
	Denetçi	4.000	1.115	178.183			

Tablo 27’de meslek grupları denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik Kruskal-Wallis testi bulguları ve tanımlayıcı istatistikler verilmiştir. Bu sonuçlara göre, meslek grupları ile hiçbir denetim tekniği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0.05$).

Tablo 28 Unvan grupları ile denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik normallik testi sonuçları

Teknik	Unvan	sd	KS		SW	
			İstatistik	p	İstatistik	p
Belgelerin İncelenmesi Tekniği	SMMM	295	0.261	0.000	0.772	0.000
	YMM	66	0.272	0.000	0.758	0.000
Fiziki İnceleme Tekniği	SMMM	295	0.234	0.000	0.823	0.000
	YMM	66	0.252	0.000	0.792	0.000
Kayıt Sisteminin Yeniden İncelenmesi Tekniği	SMMM	295	0.242	0.000	0.851	0.000
	YMM	66	0.297	0.000	0.818	0.000
Gözlem Tekniği	SMMM	295	0.216	0.000	0.880	0.000
	YMM	66	0.262	0.000	0.809	0.000
Doğrulama Tekniği	SMMM	295	0.318	0.000	0.678	0.000
	YMM	66	0.366	0.000	0.609	0.000
Yeniden Hesaplama Tekniği	SMMM	295	0.248	0.000	0.779	0.000
	YMM	66	0.323	0.000	0.734	0.000
Yeniden Uygulama Tekniği	SMMM	295	0.242	0.000	0.857	0.000
	YMM	66	0.272	0.000	0.843	0.000
Analitik İnceleme Tekniği	SMMM	295	0.274	0.000	0.759	0.000
	YMM	66	0.316	0.000	0.655	0.000
Sorgulama Tekniği	SMMM	295	0.252	0.000	0.811	0.000
	YMM	66	0.262	0.000	0.782	0.000

Tablo 28’de unvan grupları ile denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik normallik testi sonuçları verilmiştir. Bu sonuçlara göre, unvan grupları bazında tüm faktörler normal dağılıma uygun değildir ($p<0.05$). Bu durumda grup sayısı iki olduğu ve normallik varsayımı sağlanmadığı için, unvan grupları ile denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamak üzere Mann-Whitney testi uygulanmıştır.

Tablo 29 Unvan grupları ile denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik Mann-Whitney testi sonuçları

Teknik	Unvan	\bar{X}	SS	SO	Z	p
Belgelerin İncelenmesi Tekniği	SMMM	4.108	1.076	181.568	-0.234	0.815
	YMM	4.045	1.169	178.462		
Fiziki İnceleme Tekniği	SMMM	3.976	1.067	179.454	-0.629	0.529
	YMM	4.015	1.157	187.909		
Kayıt Sisteminin Yeniden İncelenmesi Tekniği	SMMM	3.878	1.023	180.878	-0.050	0.961
	YMM	3.848	1.099	181.545		
Gözlem Tekniği	SMMM	3.749	0.999	177.386	-1.456	0.145
	YMM	3.909	1.034	197.152		
Doğrulama Tekniği	SMMM	4.322	1.014	178.876	-0.926	0.354
	YMM	4.318	1.205	190.492		
Yeniden Hesaplama Tekniği	SMMM	4.125	1.021	181.676	-0.280	0.780
	YMM	4.030	1.176	177.977		
Yeniden Uygulama Tekniği	SMMM	3.783	1.104	181.676	-0.273	0.785
	YMM	3.758	1.068	177.977		
Analitik İnceleme Tekniği	SMMM	4.176	1.038	179.503	-0.627	0.531
	YMM	4.152	1.268	187.689		
Sorgulama Tekniği	SMMM	4.044	1.067	180.864	-0.055	0.956
	YMM	4.030	1.136	181.606		

Tablo 29’da unvan grupları denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik Mann-Whitney testi bulguları ve tanımlayıcı istatistikler verilmiştir. Bu sonuçlara göre, unvan grupları ile hiçbir denetim tekniği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0.05$).

Tablo 30 İş hayatındaki tecrübe süreleri grupları ile denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik normallik testi sonuçları

Teknik	Tecrübe	sd	KS		SW	
			İstatistik	p	İstatistik	p
Belgelerin İncelenmesi Tekniği	1-5 yıl	57	0.280	0.000	0.775	0.000
	5-10 yıl	57	0.259	0.000	0.751	0.000
	10-15 yıl	72	0.220	0.000	0.826	0.000
	15-20 yıl	54	0.281	0.000	0.751	0.000
	20 yıl ve üstü	121	0.258	0.000	0.757	0.000
Fiziki İnceleme Tekniği	1-5 yıl	57	0.294	0.000	0.792	0.000
	5-10 yıl	57	0.271	0.000	0.842	0.000
	10-15 yıl	72	0.257	0.000	0.815	0.000
	15-20 yıl	54	0.240	0.000	0.815	0.000
	20 yıl ve üstü	121	0.263	0.000	0.792	0.000
Kayıt Sisteminin Yeniden İncelenmesi Tekniği	1-5 yıl	57	0.197	0.000	0.847	0.000
	5-10 yıl	57	0.269	0.000	0.801	0.000
	10-15 yıl	72	0.238	0.000	0.866	0.000
	15-20 yıl	54	0.243	0.000	0.822	0.000
	20 yıl ve üstü	121	0.288	0.000	0.844	0.000
Gözlem Tekniği	1-5 yıl	57	0.223	0.000	0.872	0.000
	5-10 yıl	57	0.212	0.000	0.873	0.000
	10-15 yıl	72	0.242	0.000	0.881	0.000
	15-20 yıl	54	0.229	0.000	0.879	0.000
	20 yıl ve üstü	121	0.223	0.000	0.843	0.000
Doğrulama Tekniği	1-5 yıl	57	0.307	0.000	0.729	0.000
	5-10 yıl	57	0.329	0.000	0.688	0.000
	10-15 yıl	72	0.308	0.000	0.692	0.000
	15-20 yıl	54	0.313	0.000	0.648	0.000
	20 yıl ve üstü	121	0.359	0.000	0.629	0.000
Yeniden Hesaplama Tekniği	1-5 yıl	57	0.253	0.000	0.738	0.000
	5-10 yıl	57	0.266	0.000	0.794	0.000
	10-15 yıl	72	0.262	0.000	0.810	0.000
	15-20 yıl	54	0.258	0.000	0.758	0.000
	20 yıl ve üstü	121	0.260	0.000	0.764	0.000
Yeniden Uygulama Tekniği	1-5 yıl	57	0.247	0.000	0.820	0.000
	5-10 yıl	57	0.248	0.000	0.848	0.000
	10-15 yıl	72	0.236	0.000	0.867	0.000
	15-20 yıl	54	0.258	0.000	0.849	0.000
	20 yıl ve üstü	121	0.238	0.000	0.871	0.000
Analitik İnceleme Tekniği	1-5 yıl	57	0.325	0.000	0.722	0.000
	5-10 yıl	57	0.272	0.000	0.755	0.000
	10-15 yıl	72	0.291	0.000	0.752	0.000
	15-20 yıl	54	0.253	0.000	0.790	0.000
	20 yıl ve üstü	121	0.299	0.000	0.716	0.000
Sorgulama Tekniği	1-5 yıl	57	0.320	0.000	0.757	0.000
	5-10 yıl	57	0.242	0.000	0.790	0.000
	10-15 yıl	72	0.254	0.000	0.810	0.000
	15-20 yıl	54	0.211	0.000	0.846	0.000
	20 yıl ve üstü	121	0.249	0.000	0.809	0.000

Tablo 30’da iş hayatındaki tecrübe süreleri grupları ile denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik normallik testi sonuçları verilmiştir. Bu sonuçlara göre, iş hayatındaki tecrübe süreleri grupları bazında tüm faktörler normal dağılıma uygun değildir ($p < 0.05$). Bu durumda grup sayısı ikiden fazla olduğu ve normallik varsayımı sağlanmadığı için, iş hayatındaki tecrübe süreleri grupları ile denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamak üzere Kruskal-Wallis testi uygulanmıştır.

Tablo 31 İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik Kruskal-Wallis testi sonuçları

Teknik	Tecrübe	\bar{X}	SS	SO	χ^2	p	Bonferoni
Belgelerin İncelenmesi Tekniği	1-5 yıl	4.246	0.872	188.430	2.849	0.583	-
	5-10 yıl	4.158	1.066	186.281			
	10-15 yıl	3.972	1.074	165.993			
	15-20 yıl	4.222	1.003	191.269			
	20 yıl ve üstü	4.017	1.238	179.360			
Fiziki İnceleme Tekniği	1-5 yıl	4.035	1.052	184.842	1.313	0.859	-
	5-10 yıl	3.912	1.023	170.754			
	10-15 yıl	3.944	1.073	175.771			
	15-20 yıl	4.093	0.976	188.574			
	20 yıl ve üstü	3.967	1.183	183.748			
Kayıt Sisteminin Yeniden İncelenmesi Tekniği	1-5 yıl	3.930	0.923	181.667	7.663	0.105	-
	5-10 yıl	4.053	1.025	201.088			
	10-15 yıl	3.722	1.103	167.229			
	15-20 yıl	4.130	0.825	202.028			
	20 yıl ve üstü	3.736	1.109	170.033			
Gözlem Tekniği	1-5 yıl	3.825	0.947	183.965	7.338	0.119	-
	5-10 yıl	3.807	0.953	181.982			
	10-15 yıl	3.694	1.030	173.118			
	15-20 yıl	3.537	0.926	153.611			
	20 yıl ve üstü	3.901	1.068	196.054			
Doğrulama Tekniği	1-5 yıl	4.368	0.816	174.228	0.974	0.914	-
	5-10 yıl	4.368	0.938	180.825			
	10-15 yıl	4.292	1.041	176.444			
	15-20 yıl	4.352	1.012	181.296			
	20 yıl ve üstü	4.281	1.219	186.851			
Yeniden Hesaplama Tekniği	1-5 yıl	4.246	0.912	190.491	2.045	0.727	-
	5-10 yıl	4.018	1.110	173.070			
	10-15 yıl	4.042	1.027	172.063			
	15-20 yıl	4.278	0.811	190.435			
	20 yıl ve üstü	4.050	1.182	181.372			
Yeniden Uygulama Tekniği	1-5 yıl	4.018	1.009	203.298	5.238	0.264	-
	5-10 yıl	3.702	1.195	176.763			
	10-15 yıl	3.722	1.129	176.097			
	15-20 yıl	3.963	0.846	192.426			
	20 yıl ve üstü	3.653	1.153	170.310			
Analitik İnceleme Tekniği	1-5 yıl	4.368	0.879	195.860	1.719	0.787	-
	5-10 yıl	4.140	1.109	178.430			
	10-15 yıl	4.139	1.130	179.903			
	15-20 yıl	4.185	0.933	174.787			
	20 yıl ve üstü	4.107	1.189	178.636			
Sorgulama Tekniği	1-5 yıl	4.228	1.018	199.754	3.061	0.548	-
	5-10 yıl	4.053	1.109	182.877			
	10-15 yıl	3.986	1.157	178.458			
	15-20 yıl	3.981	0.961	168.972			
	20 yıl ve üstü	4.008	1.099	178.161			

Tablo 31’de iş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile denetim teknikleri arasındaki ilişkileri sınamaya yönelik Kruskal-Wallis testi bulguları ve tanımlayıcı istatistikler verilmiştir. Bu sonuçlara göre, iş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile hiçbir denetim tekniği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0.05$).

4.4.5 Hipotez Testlerinin Sonuçları

Tablo 32 İç kontrol sistemine ait hipotez ve karar sonuçları gösterilmektedir

Hipotez	Karar
H ₀ : Eğitim durumu grupları ile iç kontrol sisteminin denetim ve kanıt üzerine etkisi faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Eğitim durumu grupları ile iç kontrol sisteminin denetim ve kanıt üzerine etkisi faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Meslek grupları ile iç kontrol sisteminin denetim ve kanıt üzerine etkisi faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Meslek grupları ile iç kontrol sisteminin denetim ve kanıt üzerine etkisi faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Unvan grupları ile iç kontrol sisteminin denetim ve kanıt üzerine etkisi faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Unvan grupları ile iç kontrol sisteminin denetim ve kanıt üzerine etkisi faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile iç kontrol sisteminin denetim ve kanıt üzerine etkisi faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile iç kontrol sisteminin denetim ve kanıt üzerine etkisi faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Eğitim durumu grupları ile iç kontrol sisteminin zaman ve maliyet üzerine etkisi faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Eğitim durumu grupları ile iç kontrol sisteminin zaman ve maliyet üzerine etkisi faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Meslek grupları ile iç kontrol sisteminin zaman ve maliyet üzerine etkisi faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Meslek grupları ile iç kontrol sisteminin zaman ve maliyet üzerine etkisi faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	

H ₀ : Unvan grupları ile iç kontrol sisteminin zaman ve maliyet üzerine etkisi faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Unvan grupları ile iç kontrol sisteminin zaman ve maliyet üzerine etkisi faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile iç kontrol sisteminin zaman ve maliyet üzerine etkisi faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile iç kontrol sisteminin zaman ve maliyet üzerine etkisi faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Eğitim durumu grupları ile iç kontrol sisteminin güvenilirlik ve zamanlama üzerine etkisi faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Eğitim durumu grupları ile iç kontrol sisteminin güvenilirlik ve zamanlama üzerine etkisi faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Meslek grupları ile iç kontrol sisteminin güvenilirlik ve zamanlama üzerine etkisi faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Meslek grupları ile iç kontrol sisteminin güvenilirlik ve zamanlama üzerine etkisi faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Unvan grupları ile iç kontrol sisteminin güvenilirlik ve zamanlama üzerine etkisi faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Unvan grupları ile iç kontrol sisteminin güvenilirlik ve zamanlama üzerine etkisi faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile iç kontrol sisteminin güvenilirlik ve zamanlama üzerine etkisi faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile iç kontrol sisteminin güvenilirlik ve zamanlama üzerine etkisi faktörü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	

Tablo 33 Denetim tekniklerine ait hipotez ve kararlar

Hipotez	Karar
H ₀ : Eğitim durumu grupları ile belgelerin incelenmesi tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Eğitim durumu grupları ile belgelerin incelenmesi tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Meslek grupları ile belgelerin incelenmesi tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret

H ₁ : Meslek grupları ile belgelerin incelenmesi tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Unvan grupları ile belgelerin incelenmesi tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Unvan grupları ile belgelerin incelenmesi tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile belgelerin incelenmesi tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile belgelerin incelenmesi tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Eğitim durumu grupları ile fiziki inceleme tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Eğitim durumu grupları ile fiziki inceleme tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Meslek grupları ile fiziki inceleme tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Meslek grupları ile fiziki inceleme tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Unvan grupları ile fiziki inceleme tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Unvan grupları ile fiziki inceleme tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile fiziki inceleme tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile fiziki inceleme tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Eğitim durumu grupları ile kayıt sisteminin yeniden incelenmesi tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Eğitim durumu grupları ile kayıt sisteminin yeniden incelenmesi tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Meslek grupları ile kayıt sisteminin yeniden incelenmesi tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Meslek grupları ile kayıt sisteminin yeniden incelenmesi tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Unvan grupları ile kayıt sisteminin yeniden incelenmesi tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Unvan grupları ile kayıt sisteminin yeniden incelenmesi tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	

H ₀ : İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile kayıt sisteminin yeniden incelenmesi tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile kayıt sisteminin yeniden incelenmesi tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Eğitim durumu grupları ile gözlem tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Eğitim durumu grupları ile gözlem tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Meslek grupları ile gözlem tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Meslek grupları ile gözlem tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Unvan grupları ile gözlem tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Unvan grupları ile gözlem tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile gözlem tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile gözlem tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Eğitim durumu grupları ile doğrulama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Eğitim durumu grupları ile doğrulama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Meslek grupları ile doğrulama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Meslek grupları ile doğrulama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Unvan grupları ile doğrulama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Unvan grupları ile doğrulama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile doğrulama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile doğrulama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Eğitim durumu grupları ile yeniden hesaplama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Eğitim durumu grupları ile yeniden hesaplama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	

H ₀ : Meslek grupları ile yeniden hesaplama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Meslek grupları ile yeniden hesaplama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Unvan grupları ile yeniden hesaplama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Unvan grupları ile yeniden hesaplama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile yeniden hesaplama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile yeniden hesaplama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Eğitim durumu grupları ile yeniden uygulama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₀ ret
H ₁ : Eğitim durumu grupları ile yeniden uygulama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Meslek grupları ile yeniden uygulama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Meslek grupları ile yeniden uygulama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Unvan grupları ile yeniden uygulama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Unvan grupları ile yeniden uygulama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile yeniden uygulama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile yeniden uygulama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Eğitim durumu grupları ile analitik inceleme tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₀ ret
H ₁ : Eğitim durumu grupları ile analitik inceleme tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Meslek grupları ile analitik inceleme tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Meslek grupları ile analitik inceleme tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Unvan grupları ile analitik inceleme tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Unvan grupları ile analitik inceleme tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	

H ₀ : İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile analitik inceleme tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile analitik inceleme tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Eğitim durumu grupları ile sorgulama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₀ ret
H ₁ : Eğitim durumu grupları ile sorgulama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Meslek grupları ile sorgulama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Meslek grupları ile sorgulama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : Unvan grupları ile sorgulama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : Unvan grupları ile sorgulama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	
H ₀ : İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile sorgulama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.	H ₁ ret
H ₁ : İş hayatındaki tecrübe süresi grupları ile sorgulama tekniğine ait önem düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.	

5. SONUÇ

Bağımsız denetimde, işletmelerin finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında, oluşabilecek risklerin tespiti ve bu risklerin azaltılabilmesi, işletmelerin hedeflerinin ve vizyonunun doğru bir şekilde belirlenebilmesi için etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, oldukça önem teşkil etmektedir. Etkin bir iç kontrol sistemi sayesinde bağımsız denetim sürecinde güvenilir ve yeterli miktarda denetim kanıtının toplanması sağlanarak, işletmenin finansal tabloları hakkında bilgi kullanıcılarına makul bir güvence verilebilecektir.

Bu çalışmada, ilk olarak denetim ve bağımsız denetim ile ilgili genel bilgiler anlatılmış, ikinci bölümde ise iç kontrol sisteminin tanımı ve bağımsız denetim açısından önemi hakkında bilgilere yer verilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde bağımsız denetim kanıtları ve türleri hakkında bilgi verilmiş olup, dördüncü bölümünde ise “Bağımsız denetimde kanıtların toplanmasında iç kontrolün etkisi: Bir araştırma” ile ilgili yapılan anket çalışması ve sonuçlarına yönelik analizler açıklanmıştır. Bu bölümde bağımsız denetimde bulunan bağımsız denetçilerin düşünceleri anket aracılığıyla tespit edilerek, çalışma hakkındaki bilgilerin sonuçlarına yer verilmiştir.

Bu çalışmada uygulanan anket sonuçlarına göre; bağımsız denetimde bulunan bağımsız denetçilerin, denetim kanıtlarını toplarken iç kontrol sisteminden önemli derecede yararlandığı tespit edilmiştir. Bağımsız denetimde bulunan denetçilerin vermiş olduğu cevaplara istatistiki veri analiz yöntemleri uygulanmıştır. Analiz bölümünün ilk kısmında; katılımcılara ait demografik özellikler ve iç kontrol ile ilgili görüşlere ait frekans analizi kullanılmıştır. Ayrıca katılımcıların bağımsız denetim teknikleri ile ilgili görüşlerine ait tanımlayıcı istatistiksel veri analiz teknikleri uygulanmıştır. Bir sonraki aşamada iç kontrol ölçeğine ait açıklayıcı faktör analizi ve güvenilirlik analizleri gerçekleştirilmiştir. Analiz çalışmasının son aşamasında; katılımcıların mesleki ve demografik

özellikleri ile denetim teknikleri ve iç kontrol faktörleri arasındaki ilişkileri test etmek üzere hipotez testleri uygulanmıştır.

Bu çalışmada uygulanan istatistikî veri analizlerinde kullanılacak örneklem sayısının belirlenmesi için örnekleme formülleri kullanılmıştır. Çalışma için Türkiye 'de görev yapan Kamu Gözetimi Kurumu belgesine sahip bağımsız denetçilerin toplam sayısına göre en düşük örneklem sayısı belirlenmiştir (KGK, 2019). Çalışmada katılımcıların vermiş oldukları cevaplar sonucunda denetim tekniklerine ait tanımlayıcı istatistikî sonuçlarına göre; katılımcıların en fazla önem verdikleri denetim tekniği "Doğrulama Tekniği", önem düzeyine göre düşük seviyede olan denetim teknikleri ise; "Gözlem Tekniği" ile "Yeniden Uygulama Tekniği" olduğu tespit edilmiştir.

Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim sırasında denetlemiş oldukları firmalara uyguladıkları soru formları arasında en çok kullandıkları formların önemlilik sırası; iç kontrol soru formu, hizmet değerlendirme soru formu, öz değerlendirme soru formu olarak belirlenmiştir.

Bu çalışmada bağımsız denetçilere "iç kontrol" ile ilgili düşünceleri sorulduğunda; "Mali Raporlama Sisteminin Güvenilirliğini Sağlamak", "Risklerin Değerlendirilmesi" ve "Faaliyetlerde Etkinliği ve Verimliliği Sağlamak" akla gelen ilk seçenekler olarak tespit edilmiştir.

Bu çalışmada uygulanan anket sonuçlarına katılım düzeyinin belirlendiği beş ölçekli sorulara göre faktör analizi yapılmıştır. Soruların kendi aralarında gruplara ayrılıp ayrılmadığına bakılarak örneklem sayısının yeterliliği incelenmiştir. İncelemeler sonucunda örneklem sayısının yeterli olduğu, soruların ise üç faktör altında toplanarak istatistikî analiz çalışmasına devam edilmiştir. Analiz sonucunda her faktör altında toplanan sorulara göre, faktörlere isim verilerek anlam oluşturulması sağlanmıştır. Bunlar;

- F1: İç kontrol sisteminin denetim ve kanıt üzerindeki etkisi,
- F2: İç kontrol sisteminin zaman ve maliyet üzerindeki etkisi,
- F3: İç kontrol sisteminin güvenilirlik ve zamanlama üzerindeki etkisidir.

İç kontrol sistemi söz konusu bu üç faktör tarafından önem düzeyine göre açıklanmaktadır.

Bu çalışmada uygulanan istatistiki veri analizlerinde iç tutarlılık faktörleri ve denetim teknikleri için, mesleki bilgiler doğrultusunda ve çalışmanın amacına uygun olarak; katılımcıların eğitim durumları, meslek grupları, unvan grupları ve iş hayatındaki tecrübe süreleri dikkate alınmıştır. İç tutarlılık faktörleri ve denetim teknikleri ile dikkate alınan bu demografik bilgiler arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı incelenmiştir. İncelemeler sonucunda;

- İç kontrol sisteminin denetim ve kanıt üzerindeki etkisi (F1); eğitim, meslek, unvan ve iş hayatındaki toplam tecrübe süresine göre farklılık göstermediği tespit edilmiştir.
- İç kontrol sisteminin zaman ve maliyet üzerindeki etkisi (F2); eğitim, meslek, unvan ve iş hayatındaki toplam tecrübe süresine göre farklılık göstermediği tespit edilmiştir.
- İç kontrol sisteminin güvenilirlik ve zamanlama üzerindeki etkisi (F3); eğitim, meslek, unvan ve iş hayatındaki toplam tecrübe süresine göre farklılık göstermediği tespit edilmiştir.
- Denetim tekniklerine verilen önemlilik derecesi; eğitim durumu haricinde meslek, unvan ve iş hayatındaki toplam tecrübe süresine göre farklılık göstermediği tespit edilmiştir.
- “Yeniden uygulama tekniği”, “Analitik inceleme tekniği” ve “Sorgulama tekniği” dışında kalan diğer denetim tekniklerine verilen önemlilik derecesi; eğitim durumuna göre farklılık göstermediği tespit edilmiştir. Bu üç denetim tekniğine verilen önemlilik düzeyi eğitim durumuna göre farklılık göstermektedir. Bu farklılıkların en önemli benzerliği; eğitim durumu lisans

mezunu olan katılımcıların diğer katılımcılara göre daha fazla önem vermesidir.

Bu çalışmanın sonucunda Türkiye’de uygulanan bağımsız denetim süreci içerisinde bağımsız denetçilerin, denetim kanıtlarını toplama aşamasında, iç kontrol sistemi hakkındaki görüşleri ve düşünceleri incelenmiş, iç kontrol sisteminden ne kadar faydalandığının önem derecesi vurgulanmıştır. Ayrıca, iç kontrol sisteminin etkinliği ile denetim kanıtlarını etkileyen unsurlar belirlenerek analiz edilmiş; bağımsız denetçilerin denetim kanıtlarına hangi denetim teknikleriyle ulaştığının tespiti yapılmıştır.

KAYNAKÇA

- Adiloğlu, B. (2011). *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Akışık, O. (2005). *İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 14, 89-101*. 03 10, 2019 tarihinde alındı
- Aksoy, T. (2005). *Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi, İsmmmo Mali Çözüm Dergisi Sayı: 73 (Ekim-Kasım-Aralık), 168-202*. 03 10, 2019 tarihinde <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/73MaliCozum/15%20tamer%20aksoy.pdf> adresinden alındı
- Aksoy, T. (2006). *Tüm Yönleriyle Denetim, 1.Cilt, Genişletilmiş 2. Baskı*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Akyel, R. (2010). *Türkiye 'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi /Yönetim Ve Ekonomi Yıl:2010 Cilt:17 Sayı:1 Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Manisa, 83-97*. 06 17, 2018 tarihinde <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/146032> adresinden alındı
- Akyel, R. (2010). *Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim Ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri Ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi*Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü *Dergisi, Cilt 19, Sayı 3, 1-22*. 07 06, 2018 tarihinde <https://dosyamerkez.saglik.gov.tr/Eklenti/2404,yonetimde-ic-kontrol-ic-denetim-ve-dis-denetim-fonksiyonlarinin-birbirleriyle-iliskileripdf.pdf?0> adresinden alındı
- Alpar, C. (2011). *Uygulamalı çok değişkenli istatistiksel yöntemler*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Alpman, G. (2009). *İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması, 9*. 10 03, 2018 tarihinde alındı
- Alptürk, E. (2008). *Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi (1.Baskı)*. Maliye ve Hukuk Yayınları.

- Altıntaş, A. (2007). Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe Blim Dalı, (Doktora Tezi). 242. 05 07, 2019 tarihinde alındı
- Altuğ, F. (2000). Mali Denetim. Bursa: Ezgi Yayınevi.
- Apaydın, M. (2013). *ÇSGB, İç Kontrol El Kitabı (Ağustos)*, 37. 09 10, 2018 tarihinde <https://www.csgb.gov.tr/media/6289/ickontrolkitabi.pdf> adresinden alındı
- Atsız, S. Ş. (2014). *Kanıt Ve Kanıt Toplama Tekniklerine Analitik Yaklaşım, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı, (Yüksek Lisans Tezi)*. 12 25, 2018 tarihinde alındı
- Aydemir, İ. (2011). *Muhasebe Denetimi (1.Baskı)*. İstanbul: Lisans Yayıncılık.
- Azaltun, M. (1999). *Otel İşletmelerinde İç Kontrol*. Anadolu Üniversitesi Yayını No:1075: Turizm Ve Otel İşletmeciliği Yüksekokulu Yayını No:1. 07 04, 2018 tarihinde alındı
- Babuşçu, Ş., & Hazar, A. (2007). *SPK İleri Düzey Lisanslama Sınavlarına Hazırlık Tüm Konular-SPK Lisanslama Serisi II*. Ankara: Akademi Araştırma Planlama Danışmanlık Eğitim ve Yayıncılık Limited Şirketi-Star Ajans Matbaacılık.
- Baklacioğlu, S. (1992). Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetim Sistemi. 21-55. 11 23, 2018 tarihinde <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/457/5183.pdf> adresinden alındı
- Başpınar, A. (2005). *Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, Maliye Dergisi Sayı: 148*. https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md148/turkiyedevedunyada.pdf adresinden alındı
- Baştürk, S., & Taştepe, M. (2013). *Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Vize Yayıncılık.
- BDS 200. (2017, 12 01). 10 20, 2018 tarihinde Bağımsız Denetim Standartları, Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız

- Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi: <http://www.kgk.gov.tr> adresinden alındı
- BDS 230. (2017, 01 01). 12 03, 2018 tarihinde Bağımsız Denetim Standartları, Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi Standartının son sürümü: <http://www.kgk.gov.tr> adresinden alındı
- BDS 320. (2017, 01 01). 12 01, 2018 tarihinde Bağımsız Denetim Standartları, Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik Standardının son sürümü: <http://www.kgk.gov.tr> adresinden alındı
- BDS 500. (2013, 12 30). Bağımsız Denetim Standartları, Bağımsız Denetim Kanıtları Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 16: <http://www.kgk.gov.tr> adresinden alındı
- BDS 501. (2014, 01 10). 03 10, 2019 tarihinde Bağımsız Denetim Standartları, Bağımsız Denetim Kanıtları, Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar Tebliğ No:17: <http://kgk.gov.tr> adresinden alındı
- BDS 505. (2013, 12 30). 03 10, 2019 tarihinde Bağımsız Denetim Standartları, Dış Teyitler, Türkiye Denetim Standartları Tebliğ No:18 Sayı : 28867 Resmi Gazete: <http://www.kgk.gov.tr> adresinden alındı
- BDS 520. (2014, 01 09). 03 10, 2019 tarihinde Bağımsız Denetim Standardı, Analitik Prosedürler Hakkında Tebliğ No:20: <http://kgk.gov.tr> adresinden alındı
- BDS 530. (2014, 01 22). 03 10, 2019 tarihinde Bağımsız Denetim Standartları, Bağımsız Denetimde Örneklem Hakkında Tebliğ No:21 Sayı:28890: <http://www.kgk.gov.tr> adresinden alındı
- Bergmann, R., Ludbrook, J., & Spooren, W. P. (2000). *The American Statistician - Different Outcomes of the Wilcoxon-Mann-Whitney Test from Different Statistics Packages, Vol. 54, No. 1.* USA: Taylor & Francis, Ltd.
- Bozkurt, N. (1999). *Muhasebe Denetimi (2.Baskı)*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Bozkurt, N. (2015). *Muhasebe Denetimi (7.Baskı)*. İstanbul: Alfa Yayıncılık.

- Cıca, I., & Ağca, A. (2006:68). *Sürekli Denetim: Denetimde Bir Devrim Mi Yoksa Bir Hayal Mi?*, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, s. Cilt:8, Sayı:1, ss63-78. <http://www.muhasetr.com/ozelbolum/029/> adresinden alındı
- Coso. (1999). *Internal Control Integrated Framework*, Published by The Committed Sponsoring Organization (COSO) of The National Commission of Fraudulent Financial Reporting the (Treadway Commission). ss 35-47.
- Çakıroğlu, S. (2013). *İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi*. 08 07, 2018 tarihinde <https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/7362,scakirogluicdenetimveickontrolkis.pdf?0> adresinden alındı
- Çaldağ, Y. (2007). *Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri (5. Baskı)*. Ankara: Gazi Kitabevi Yayınları.
- Çalış, Y. E. (2013). *Aracı Kurumlarda İç Denetim Uygulaması 1. Basım*. İstanbul: Yalın Yayıncılık.
- Çelik, A. (2005: 33). *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Çetinkaya, N. (2017). *Muhasebe Bilim Dergisi, Risk Odaklı Denetimde Denetim Kanıtının Kalitesinin Önemi ve Bir Araştırma Cilt: 19 (Mart)*. 07 07, 2018 tarihinde <http://0-eds.b.ebscohost.com.opac.bilgi.edu.tr/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=9&sid=620bda26-5c4e-40a1-a589-705a39f4623e%40sessionmgr104> adresinden alındı
- Çevikbaş, R. (2011). "Türkiye 'de İç Denetim Kurumu", *Türk İdare Dergisi* • Sayı: 471-472, Haziran – Eylül., 52. 08 11, 2018 tarihinde http://www.tid.gov.tr/Makaleler/03_Doc.Dr.Rafet_CEVIKBAS_471_472.pdf adresinden alındı
- Çil, S. (2003). *Denetimde Kanıt Seçmede Örnekleme Ve Diğer Yöntemlerin Kullanımı Ve Isa No: 530, GÜTTEF Dergisi, Sayı:2*. 01 01, 2019 tarihinde <http://gazi.edu.tr/posts/download?id=152307> adresinden alındı
- Çömlekçi, F., & ve Diğerleri. (2004). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz AÖF Yayınları No:839*. Eskişehir: TC Anadolu Üniversitesi Basımevi.

- Dalak, G. (2000). *Denetim ve Kalite Denetimi, Muğla Üniversitesi SBE Dergisi, Güz 2000, Cilt: 1, Sayı: 1.* 03 04, 2019 tarihinde <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/217483> adresinden alındı
- Demirbaş, M. (2005). *İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler.* 09 21, 2018 tarihinde <https://ticaret.edu.tr/uploads/kutuphane/dergi/s7/M00089.pdf> adresinden alındı
- Deniz, A. (2013). *Bağımsız Denetimde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri Ve Denetçi Açısından Önemi, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı, (Yüksek Lisans Tezi).* 12 25, 2018 tarihinde alındı
- Doyrangöl, N. C. (2001). *Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu.* İstanbul: Lebib Yalkın Matbaası.
- Doyrangöl, N. C. (2002). *İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri Ve Önemi Tem-Ağus-Eylül S:60.* Mali Çözüm Dergisi. <https://issuu.com/istanbulsmmmmodasi/docs/malicozum60?e=25078185/58370305> adresinden alındı
- Duman, Ö. (2008). *Muhasebe Denetimi ve Raporlama (2. Baskı).* Ankara: Tesmer Yayıncılık.
- Durmuş, A. F., Otlu, F., & Özkan, Ö. (2018). *Denetim Kanıtı Kalitesinin Denetçi Görüşüne Etkisi: Literatür İncelemesi İlkbahar Cilt: 9 Sayı: 1.* 11 05, 2018 tarihinde <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/493500> adresinden alındı
- Eğitim, B. (2016). *Muhasebe Denetim, Bilge Eğitim Kurumları, Smmm Yeterlilik Seri No:3.* İstanbul: Yalın Yayıncılık. 03 02, 2019 tarihinde <http://0-eds.b.ebscohost.com/opac.bilgi.edu.tr/eds/ebookviewer/ebook?sid=b8f77be5-7df0-4776-8571-26f1214df0f8%40pdc-v-sessmgr02&vid=13&rid=2&format=EB> adresinden alındı
- Elder, R. J., Beasley, M. S., & Arens, A. A. (2010). *Auditing and Assurance Services and Integrated Approach, 13th edition.* Pearson.

- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği, Doğu Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, 2002, (5), 51-63. 03 03, 2019 tarihinde <http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/MUHASEBE,%20DENET%C4%B0M%20VE%20BA%C4%9EIMSIZ%20DENET%C4%B0M%C4%B0N.pdf> adresinden alındı
- Erol, M., & Aslan, M. (2017). *Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişimi, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi Ocak 2017* (12). 03 03, 2019 tarihinde <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/319836> adresinden alındı
- Florea, R., & Florea, R. (2011, 03 01). *Audit techniques and audit evidence, Vol. XIV, Issue 1/2011*, 355-356. 12 12, 2018 tarihinde <http://0-eds.b.ebscohost.com/opac.bilgi.edu.tr/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=13&sid=cfdc176d-27d9-4b5e-9b36-9255f7604030%40pdc-v-sessmgr02> adresinden alındı
- Francis, J. R. (2004). 'What do we know about the audit quality?' *The British Accounting Review Volume:36*, 345-368. 12 10, 2018 tarihinde <https://0-www-sciencedirect-com.opac.bilgi.edu.tr/science/article/pii/S0890838904000769?#aep-section-id7> adresinden alındı
- Freedman, L. S. (1979). The use of a Kolmogorov-Smirnov type statistic in testing hypotheses about seasonal variation. *Journal of Epidemiology and Community Health, 33*, 223-228. 08 26, 2019 tarihinde <https://jech.bmj.com/content/jech/33/3/223.full.pdf> adresinden alındı
- Gencer, M. (2014). *Bağımsız Denetimde İç Kontrolün Yeri Ve Önemi, İstanbul Gelişim Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı, (Yüksek Lisans Tezi)*. 12 24, 2018 tarihinde alındı
- Gönen, S. (2007). Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama.

İzmir, Yayınlanmış Doktora Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Graham, L. (2015). *Internal Control Audit and Compliance : Documentation and Testing under the New Coso Framework*. New Jersey: John Wiley & Sons, Incorporated. 12 12, 2018 tarihinde <https://0-ebookcentral-proquest-com.opac.bilgi.edu.tr/lib/bilgi-ebooks/reader.action?docID=1895885&ppg=199> adresinden alındı
- Groves, R. M., Fowler, F. J., Couper, M. P., Lepkowski, J. M., Singer, E., & Tourangeau, R. (2004). *Survey Methodology*. Canada: A John Wiley & Sons Inc. 08 26, 2019 tarihinde http://alraziuni.edu.ye/book1/nursing/ebooksclub.org__Survey_Methodology__Wiley_Series_in_Survey_Methodology_.pdf adresinden alındı
- Güçlü, F. (2013). *Muhasebe Denetimi (İlkeler ve Teknikler), 4.Baskı*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (1998). *Denetim 8.Baskı Ağustos*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence; 14.Baskı, SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler Hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Güven, Ş. (2011). 6102 Sayılı TTK Çerçevesinde Anonim Şirketler Hukukunda Özel Denetim. Çankaya Üniversitesi Sayı:2. 07 08, 2018 tarihinde <http://cujl.cankaya.edu.tr/8-2/201%20MAKALE%20%2003%20Güven.pdf> adresinden alındı
- Haftacı, V. (2016). *Muhasebe Denetimi 4.Baskı*. İzmit: Umuttepe Yayınları.
- Hüner, D. B. (2014). Bağımsız Denetimde İç Kontrol Ve İç Denetimin Rolü, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı, (Yüksek Lisans Tezi). 07 15, 2018 tarihinde alındı
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2003, 12 24). *Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununun İç Denetimli İlgili Maddeleri/Hükümleri, 5018 Nolu Kanun*. 11 23, 2018 tarihinde

- http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Birincil%20Duzey%20Mevzuat/5018_Sayili_Kanun.aspx adresinden alındı
- İnaltonç, C., & Taş, O. (2015, 01). *Bağımsız Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama*, Sayı : 401. 11 06, 2018 tarihinde <http://www.dtaudit.com/dosyalar/Kutuphane/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20S%C3%BCrecinde%20%C3%96nemlilik%20D%C3%BCzeyinin%20Belirlenmesi%20ve%20Bir%20Uygulama.pdf> adresinden alındı
- İsmmmmo. (2009). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Yayın No: 130*. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/5%20denetim%20sureci.pdf> adresinden alındı
- Kahyaoglu, S. B. (2016). *Finansal Piyasalar ve Kurumlar, Teori ve Türkiye Uygulamasına Güncel Bakış, Finans Sisteminin Temelleri No:152*. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 03 07, 2019 tarihinde https://books.google.com.tr/books?id=cIgvDwAAQBAJ&pg=PA3&lpg=PA3&dq=F%C4%B0NANSAL+P%C4%B0YASALAR+VE+KURUMLAR+NALAN+ECE&source=bl&ots=_LdkuiuBCE&sig=ACfU3U0cLmdZqDrCeshyw2cHJM5eolLSnQ&hl=tr&sa=X&ved=2ahUKEwj07oj_4PDgAhUITBoKHabJBbwQ6AEwA3oECAEQAQ#v=onepage adresinden alındı
- Kamufinans. (2018, 09 23). 03 04, 2019 tarihinde Uygunluk Denetimi Nedir, Kamufinans.Com: <https://www.kamufinans.com/uygunluk-denetimi-nedir/> adresinden alındı
- Kara, S. (2011, 03 10). *Balıkesir Üniversitesi Sındırgı MYO, Muhasebe Denetimi Ders Notları*, 13. 02 02, 2019 tarihinde sindirgi.balikesir.edu.tr/dersnotu/DenetimAmaclari.ppt adresinden alındı
- Karacan, S., & Uygun, R. (2012). *Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları İle Uyumlu Denetim Ve Raporlama*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

- Karapınar, A., Bayırlı, R., Altay, A., Bal, E. Ç., Bal, H., & Torun, S. (2011). *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim-SPK Lisanslama Sınavlarına Hazırlık 7.Baskı*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Kaval, H. (2008). *Muhasebe Denetimi 3.Baskı*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Kavramsal Çerçeve, T. (2005, 01 16). *Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ, Sıra no: 1, Madde: 12*. 11 24, 2018 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/01/20050116-3.htm> adresinden alındı
- Kavut, L., Taş, O., & Şavlı, T. (2009). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*. İstanbul: İsmmmo Yayın No: 130. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/1%20denetim.pdf> adresinden alındı
- Kaya, K. (2014). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri Ve Bir Uygulama, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı, (Yüksek Lisans Tezi)*. 12 26, 2018 tarihinde alındı
- Kepekeçi, C. (2000). *Bağımsız Denetim (4.Baskı)*. Ankara: Siyasal Kitapevi.
- KGK. (2019, 08 26). <https://bagden.kgk.gov.tr/>. 08 26, 2019 tarihinde <https://bagden.kgk.gov.tr/> adresinden alındı
- Kırloğlu, H., & Ceyhan, İ. F. (2014). Mali Tablo Denetiminde Ön Analitik İnceleme Tekniği Olarak Veri Madenciliğinin Kullanımı: Borsa İstanbul Uygulaması. *Akadamik Yaklaşımlar Dergisi*, 36. 09 20, 2018 tarihinde <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/39499> adresinden alındı
- Korkmaz, U. (2007). *Kamuda İç Denetim I. , Bütçe Dünyası Dergisi Cilt:2 Sayı:25 Bahar*. 11 27, 2018 tarihinde <https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6845,korkmaz-u-kamuda-ic-denetim-i.pdf?0> adresinden alındı
- Köroğlu, Ç., & Uçma, T. (2006). *İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi, Mevzuat Dergisi, Sayı: 103*. 03 09, 2019

tarikhinde <https://www.mevzuatdergisi.com/2006/07a/02.htm> adresinden alındı

- Kütük, İ. (2008). Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı (Yüksek Lisans Tezi).
- Messier, W. F. (1997). Auditing. New York: The McGraw-Hill Comp.
- Özçelik, H., Şenol, H., & Aktürk, A. (2014, 04). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açılı ve Farkındalıkları Üzerine Bir Aarştırma, Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 09 10, 2018 tarikhinde
<http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=25&sid=63feca98-0686-41ec-928c-b437e9ae0abe%40sessionmgr104> adresinden alındı
- Özeren, B. (2004). *INTOSAI, Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi Özet Çeviri*, 15. 08 01, 2018 tarikhinde
https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/bilgi_notlari/IntosaiKamuKesKontrolSt.pdf adresinden alındı
- Pehlivanlı, D. (2014). *Modern İç Denetim, Güncel İç Denetim Uygulamaları (2. Baskı)*. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Pekiner, K. (1988). *İşletme Denetimi*. İstanbul: Muhasebe Enstitüsü Yayınları No:55.
- Petrascu, D. (2010). *Internal Audit: Defining, Objectives, Functions and Stages, Vol. 5 Issue 3*. Romania. 12 07, 2018 tarikhinde
<https://core.ac.uk/download/pdf/6313583.pdf> adresinden alındı
- Pickett, K. H. (2005). *The Essential Handbook Of Internal Auditing*. Chishester: John Wiley & Sons Ltd. 12 11, 2018 tarikhinde
<https://ahmadladhani.files.wordpress.com/2008/12/the-essential-handbook-of-internal-auditing.pdf> adresinden alındı
- Rencher, A. C. (2002). *Methods of Multivariate Analysis, 2nd edition*. NewYork: John Wiley & Sons Inc.

- Sabuncu, B. (2017). *İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi*, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 18, Sayı 2, . 08 18, 2018 tarihinde <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/370355> adresinden alındı
- Saltık, N. (2007). “İç Kontrol Standartları” Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi Uzman Raporu, 46. 10 12, 2018 tarihinde <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6855%2Csaltik-nihal-ic-kontrol-standartlari-arastirma-raporu.pdf?0> adresinden alındı
- Sazena, R., Srinivas, K., & Rai, U. (2009). *Auditing and Business Communications*. Mumbai: Himalaya Publishing House. 12 07, 2018 tarihinde <https://0-ebookcentral-proquest-com.opac.bilgi.edu.tr/lib/bilgi-ebooks/reader.action?docID=3011454&ppg=1> adresinden alındı
- Selimoğlu, S. K. (2005). *Denetim Olgusunun Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) Sistemleriyle Bütünleştirilmesi, I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*. http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_07/kitap/08%20genel%20oturum%204.pdf adresinden alındı
- Selimoğlu, S. K., & Uzay, Ş. (2007). Türkiye'de Son 10 Yılda Bağımsız Denetim Alanında Yapılan Araştırmalar. *Literatür Taraması- Mali Çözüm Dergisi*, s. ss 39-52. 01 02, 2019 tarihinde <http://0-eds.b.ebscohost.com/opac.bilgi.edu.tr/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=7&sid=b8ad4989-6362-4c9f-ab39-104ee1138804%40sessionmgr101> adresinden alındı
- Selimoğlu, S. K., & Uzay, Ş. (2011). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Selimoğlu, S., Uzay, Ş., Uyar, S., Özbirecikli, M., Arsoy, A. P., & Başar, B. (2012). *Muhasebe Denetim ve Mali Analiz*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayın No: 2636, Açık Öğretim Fakültesi Yayın No: 1604.
- Serper, Ö., Aytaç, M., & Bayram, N. (2000). *Örnekleme*. Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Shapiro, S. S., & Wilk, M. B. (1965). *Biometrika. An Analysis of Variance Test for Normality (Complete Samples)*, 591-611. 08 26, 2019 tarihinde <https://jech.bmj.com/content/jech/33/3/223.full.pdf> adresinden alındı

- Sudsomboon, S., & Intakun, P. (2016). *The Effects Of Audit Value Added On Audit Survival: Evidence From CPAs Of Thailand-International Journal of Business and Economic Development Vol. 4 Number 1*. 12 11, 2018 tarihinde <https://0-search-proquest-com.opac.bilgi.edu.tr/docview/1815594139?accountid=8622> adresinden alındı
- Şirin, M. (2006). *Denetimde Kanıt Teorisi Ve Gelişimi, Sayıştay Dergisi Sayı: 61*. <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der61m2.pdf> adresinden alındı
- TDS. (2017, 11 30). *Tds, Türkiye Denetim Standartları, Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, Tebliğ: 54 30256(M) sayılı Resmi Gazete*. 03 03, 2019 tarihinde <http://www.kgk.gov.tr> adresinden alındı
- Tide. (2013, 12 07). 09 01, 2018 tarihinde [tide.org.tr](http://www.tide.org.tr): <https://www.tide.org.tr/page/26/Ic-Denetimin-Tanimi> adresinden alındı
- Tide. (2013). 03 09, 2019 tarihinde www.tide.org.tr: <http://www.tide.org.tr/uploads/II%CC%87DE-COSO%20Sunumu%202013%20son.pdf> adresinden alındı
- TMS 1. (2018, 05 24). 03 04, 2019 tarihinde TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı: <http://kgk.gov.tr> adresinden alındı
- Toroslu, M. (2007, Eylül). *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi / Denetim Kanıtları ve Kanıt Toplama Teknikleri Sayı: 45, 197*. 09 10, 2018 tarihinde http://vefatoroslu.com/wswFiles/documentation/document_56_0/38.makale.pdf adresinden alındı
- Toroslu, M. (2012). *Finansal Tablolar Denetimi No: 15 6102 Sayılı TTK Kapsamında*. İstanbul: Seçkin Yayıncılık.
- Toroslu, M. (2014). *Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol Ve İç Denetim (1.Baskı)*. İstanbul: Vedat Kitapçılık Basım Yayım Dağıtım.
- Tuan, K., & Memiş, M. (2007). *İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü, Çukurova Üniversitesi İBBF, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 35, 1-14*. 03 01, 2019 tarihinde <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/426182> adresinden alındı

- Turan, D. (2006). *Vergi Denetiminde Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri Ve Bir Uygulama*, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı, (Yüksek Lisans Tezi). 12 24, 2018 tarihinde alındı
- Türedi, H. (2000). *Denetim*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Türedi, H., & Koban, A. O. (2016). *COSO İç Kontrol Modelinde Risk Değerlendirme Faaliyetleri*, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi • Cilt 12, Sayı 46, Temmuz 2016, ISSN 1300-0845, ss. 155-177. 03 09, 2019 tarihinde <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/218411> adresinden alındı
- Türedi, H., Karakaya, G., & İldem, M. (2015, Ocak-Mart). *Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi*, Sayıştay Dergisi Sayı: 96, 74. 09 19, 2018 tarihinde <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der96m3.pdf> adresinden alındı
- Türk Dil Kurumu. (2019, 02 20). *Güncel Türkçe Sözlük*. 02 20, 2019 tarihinde <http://tdk.gov.tr> adresinden alındı
- Türk, İ. (1985). *İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri-Açılış Konuşması*. Ankara: SPK Yayınları-Yayın No:3.
- Türker, M., Pekdemir, R., Selvi, Y., & Yılmaz, F. (2002). *Sınırlı Uygunluk Denetimi (Sud) El Kitabı*. Ankara: Tesmer Yayınları.
- Ulusoy, Y. (2007). *Halka Açık Anonim Ortaklarda Bağımsız Dış Denetim*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Usul, H. (2013). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim (1.Baskı)*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Uyar, S. (2010). *Ufrs Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi Ve Önemi*, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi 2/2 37-60. 01 11, 2019 tarihinde <http://denetimakademisi.com> adresinden alındı
- Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları.

- Uzun, A. K. (2012). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemi*. 08 13, 2018 tarihinde <http://www.denetimnet.net> adresinden alındı
- Ünver, Ö., Gamgam, H., & Altunkaynak, B. (2016). *Temel İstatistik Yöntemleri-SPSS Uygulamalı, Olasılık-Hipotez Testleri-Regresyon Analizi, 8.Baskı*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Vergidosyasi. (2017, 03 23). *Denetim (Audit) Kavramı*. 2 20, 2019 tarihinde https://vergidosyasi.com/2017/03/23/denetim-kavrami/#_ftn1 adresinden alındı
- Weirich, T. R., Churyk, N. T., & Pearson, T. C. (2012). *Accounting and Auditing Research and Databases, Practitioner's Desk Reference (1.Basım)*. New Jersey: John Wiley & Sons, Incorporated. 12 07, 2018 tarihinde <https://0-ebookcentral-proquest-com.opac.bilgi.edu.tr/lib/bilgi-ebooks/detail.action?docID=918222> adresinden alındı
- Yalman, H. (2015). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemi Ve İç Denetimin Etkinliğinin Bağımsız Denetimdeki Yeri Ve Önemi, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı, (Yüksek Lisans Tezi)*. 12 23, 2018 tarihinde alındı
- Yılancı, F. (2015). *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yılmaz, S. Ö. (2015). *Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Denetim Kanıtları Ve Kanıt Toplama Teknikleri, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı, (Yüksek Lisans Tezi)*. 12 24, 2018 tarihinde alındı

EKLER

Ek-1 Bağımsız Denetimde Kanıtların Toplanmasında İç Kontrolün Etkisi: Bir Araştırma Anket

BAĞIMSIZ DENETİMDE KANITLARIN TOPLANMASINDA İÇ KONTROLÜN ETKİSİ: BİR ARAŞTIRMA

Sayın Katılımcı,

Bu anket formu "Bağımsız Denetimde Kanıtların Toplanmasında İç Kontrolün Etkisi: Bir Araştırma" konulu yüksek lisans tez çalışması için hazırlanmıştır. Yapılan bu çalışmanın başarısı değerli katkılarınıza bağlı olacaktır. Bu sebeple aşağıdaki anket sorularının dikkatle cevaplanması yapılan araştırmanın geçerliliği ve anlamlılığı açısından büyük önem arz etmektedir. Verilen cevaplarla bilgiler sayısal verilere dönüştürülerek kullanılacak, kesinlikle gizli tutulacak ve çalışma sonuçları talep ettiğiniz takdirde size de iletilecektir.

Değerli vaktinizi ayırarak çalışmaya yaptığınız katkılardan dolayı şimdiden teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar diler, saygılarımı sunarım.

SMMM Pervin Demir Baş

İstanbul Bilgi Üniv. Lisansüstü Prog. Muh.ve Den. Yük. Lis. Öğr.

E-posta: baspervindemir@gmail.com

Cep Tel:

BAĞIMSIZ DENETİMDE KANITLARIN TOPLANMASINDA İÇ KONTROLÜN ETKİSİ: BİR
ARAŞTIRMA

1. Bölüm

Kişisel Bilgiler

* 1. Cinsiyetiniz

- Kadın
 Erkek

* 2. Yaşınız

- 20 - 29 yaş
 30 - 39 yaş
 40 - 49 yaş
 50 - 59 yaş
 60 yaş ve üstü

* 3. Eğitim Durumunuz

- Lisans
 Yüksek Lisans
 Doktora

* 4. Mesleğiniz

- Sorumlu Ortak Baş Denetçi
 Baş Denetçi
 Kıdemli Denetçi
 Denetçi

* 5. Ürvanınız

- SMMM
 YMM

* 6. Çalıştığınız Kurumdaki Toplam Tecrübe Süreniz

- 1-5 yıl
 5-10 yıl
 10-15 yıl
 15-20 yıl
 20 yıl ve üstü

* 7. İş Hayatınızdaki Toplam Tecrübe Süreniz

- 1-5 yıl
 5-10 yıl
 10-15 yıl
 15-20 yıl
 20 yıl ve üstü

* 8. Kurumunuzdaki Çalışan Sayısı

- 1-10 kişi
 10-20 kişi
 20-50 kişi
 50-100 kişi
 100 kişi ve üstü

* 9. Denetlediğiniz Kurumda İç Denetim Biriminin Olması Sizin İçin Önemli Midir?

- Evet
 Hayır

* 10. Denetlediğiniz Kurumda Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Olması Sizin İçin Önemli Midir?

- Evet
 Hayır

* 11. Daha Önce Bağımsız Denetimde Bulunarak Finansal Tablo İncelemesi Gerçekleştirdiniz Mi?

- Evet
 Hayır

BAĞIMSIZ DENETİMDE KANITLARIN TOPLANMASINDA İÇ KONTROLÜN ETKİSİ: BİR ARAŞTIRMA

2. Bölüm

Aşağıdaki ifadelere katılım düzeyinizi "Kesinlikle Katılmıyorum", "Katılmıyorum", "Kararsızım", "Katılıyorum" "Kesinlikle Katılıyorum", arasındaki ölçek sistemindeki seçeneklerinden birini seçerek belirtiniz.

* 1. Sizin için uygun seçenekleri işaretleyiniz

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Denetçiler Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Sayesinde Zaman ve Maliyet Açısından Tasarruf Sağlamaktadır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
İç Kontrol Sisteminin Yeterliliği, Kontrol Riskini Düşürerek Denetçinin Daha Az Örneklemler Üzerinde Çalışmasını ve Kaliteli Denetim Kanıtları Toplamasını Sağlamaktadır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Kontrol Riskini Düşürür.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
İç Kontrol Sistemin Etkinliği Bağımsız Denetim Kanıtlarına Önemli Derecede Etki Etmektedir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
İşletmenin İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Toplanılacak Kanıt Sayısına Etki Etmektedir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Kanıtların Güvenilirliğine Etki Etmektedir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
İç Kontrol Sisteminin Yeterliliği ve Güvenilirliği, Denetçinin Yeterli Miktarda ve Etkin Denetim Kanıtları Toplamasını Sağlamaktadır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	Kesinlikle Kabuliyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
Etkin Bir İç Kontrol Sistemi, Denetim Programının Niteliği ve Zamanlamasının Belirlenmesinde Temel Dayanaktır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Denetim Görüşünü Etkilemektedir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Örnekleme Büyüklüğünü Etkilemektedir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Bağımsız Denetimde Kanıtların Toplanması Aşamasında İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Dikkate Alınır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Zayıflığı Toplanan Kanıt Sayısını Etkilemektedir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Zayıflığı Toplanan Kanıtların Güvenilirliğini Etkilemektedir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Denetim Risk Derecesini Azaltmaktadır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Türkiye 'de Faaliyet Gösteren İşletmelerde İç Kontrol Yeterince Önem Verilmektedir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

BAĞIMSIZ DENETİMDE KANITLARIN TOPLANMASINDA İÇ KONTROLÜN ETKİSİ: BİR ARAŞTIRMA

3.Bölüm

Aşağıdaki ifadelere katılım düzeyinizi sizin için önemlilik düzeyine göre 1'den 5'e kadar puanlayınız (1:Önemsiz - 5:Çok Önemli).

* 1. Denetçilerin Yeterli ve Uygun Kanıt Toplayabilmesi İçin Aşağıda Belirtilen Denetim Tekniklerini Önem Düzeyine Göre Puanlayınız.

	1	2	3	4	5
Belgelerin İncelenmesi Tekniği	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Fiziki İnceleme Tekniği	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kayıt Sisteminin Yeniden İncelenmesi Tekniği	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Gözlem Tekniği	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Doğrulama Tekniği	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Yeniden Hesaplama Tekniği	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Yeniden Uygulama Tekniği	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Analitik İnceleme Tekniği	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Sorgulama Tekniği	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

BAĞIMSIZ DENETİMDE KANITLARIN TOPLANMASINDA İÇ KONTROLÜN ETKİSİ: BİR ARAŞTIRMA

4.Bölüm

Aşağıdaki ifadelere katılım düzeyinizi sizin için en uygun olan seçenekleri seçerek lütfen belirtiniz.

* 1. Denetlemiş Olduğunuz Firmalara Aşağıdaki Soru Formu Türlerinden Hangilerini Uyguladınız?

- İç Kontrol Soru Formu
 Hizmet Değerlendirme Soru Formu
 Öz Değerlendirme Soru Formu
 Diğer (lütfen belirtin)

* 2. İç Kontrol Denilince Aşağıdakilerden Hangisi veya Hangileri Sizin İçin En Önceliklidir? (Lütfen 3 Seçenek Seçiniz)

- Hedeflere Ulaşmak
 Faaliyetlerde Etkinliği ve Verimliliği Sağlamak
 Mali Raporlama Sisteminin Güvenilirliğini Sağlamak
 Uygulamaların Düzenlemeye Uygunluğunu Sağlamak
 Mali ve Mali Olmayan Tüm İşlemleri Kapsaması
 Personel İşlemleri , Eğitimleri, Performans Değerlendirme ve Yetki Devri
 Risklerin Değerlendirilmesi
 Etik Değerlere Uyum
 Kayıt ve Dosyalama Sistemi
 Organizasyon Şeması
 Diğer (lütfen belirtin)

BAĞIMSIZ DENETİMDE KANITLARIN TOPLANMASINDA İÇ KONTROLÜN ETKİSİ: BİR ARAŞTIRMA

5.Bölüm

1. Anket Sonucunu Öğrenmek İstiyorsanız Lütfen @mail Hesabınızı Yazınız.

E-posta Adresi

**ETİK KURUL DEĞERLENDİRME SONUCU/RESULT OF EVALUATION BY
THE ETHICS COMMITTEE**

(Bu bölüm İstanbul Bilgi Üniversitesi İnsan Araştırmaları Etik Kurul tarafından doldurulacaktır /This section to be completed by the Committee on Ethics in research on Humans)

Başvuru Sahibi / Applicant: Feriye Demir Baş

Proje Başlığı / Project Title: Bağımsız Denetimde Kanıtların Toplanmasında İç Kontrolün Etkisi: Bir Araştırma

Proje No. / Project Number: 2019-20111-63

1.	Herhangi bir değişikliğe gerek yoktur / There is no need for revision	XX
2.	Ret/ Application Rejected Reddin gerekçesi / Reason for Rejection.	

Değerlendirme Tarihi / Date of Evaluation: 9 Nisan 2019


Kurul Başkanı / Committee Chair

Doç. Dr. İtir Erhart


Üye / Committee Member

Prof. Dr. Turgut Tarhanlı


Üye / Committee Member

Prof. Dr. Koray Akay


Üye / Committee Member

Prof. Dr. Aslı Tunç


Üye / Committee Member

Prof. Dr. Hale Bolak Boratav