

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN
İÇ DENETİMİN ÖNEMİ

Yüksek Lisans Tezi

Seren TUĞCU
100019441

İstanbul, 2019

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN
İÇ DENETİMİN ÖNEMİ

Yüksek Lisans Tezi

Seren TUĞCU
100019441

Danışman: Prof. Dr. Hasan TÜREDİ

İstanbul, 2019



T.C. İSTANBUL TİCARET
ÜNİVERSİTESİ

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

MUHASEBE VE DENETİM

Yüksek Lisans programı öğrencisi SEREN TUĞCU'nun

BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN İÇ DENETİMİN ÖNEMİ

.....başlıklı tez çalışması,
Enstitümüz Yönetim Kurulu 31.05.2019 tarih ve 2019/1695/01 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından
oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

UNVANI, ADI SOYADI

İMZA

TEZ DANIŞMANI

PROF.DR. HASAN TİREKİ

JÜRİ ÜYESİ

DOÇ.DR. BAKI TARHAN MENCİ

JÜRİ ÜYESİ

DR. ÖZEL ÜYESİ DUYGU CELEP

(*) Yüksek lisans tez savunma jürileri en az biri kurum dışından olmak üzere danışman dahil en az üç öğretim üyesinden oluşur. Jürinin üç kişiden oluşması durumunda eş danışman jüri üyesi olamaz. Eş tez danışmanının jüri üyesi olması durumunda asıl jüri beş üyeden oluşur.

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamiyle uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesi'nin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.



ÖZET

İşletmelerin zamanla gelişen faaliyetleri ve küresel boyutta gerçekleştirdikleri çalışmaları sebebiyle işletmelerin mali tablolarında sunduğu bilgilerin gerçeği doğru bir biçimde yansıtamaması ve mali tablo kullanıcılarına yanlış bilgiler beyan etmesi gibi olumsuz durumlar ortaya çıkmaktadır. Bağımsız denetim sayesinde işletmelerin mali tablolarında sunulan bilgilere olan güven arttırılmaya çalışılmaktadır. Fakat bağımsız denetçiler de denetledikleri işletmenin çalışanı olmadığından dolayı işletmenin iç denetçileri kadar işletme faaliyetleri kapsamında gerçekleştirilen çalışmalara hakim değildir. Güçlü ve verimli iç denetim çalışmaları sürdürülen işletmelerde bağımsız denetçiler iç denetim çalışmalarından yararlanmalıdır. Bu sayede bağımsız denetçiler, kendisinin tek başına farkına varamayacağı pek çok konuda iç denetçilerden bilgi edinmektedir. Böylece bağımsız denetçiler, işletmelerde uygulayacağı denetim süreçlerini tasarlar ve emek, zaman ve maliyet unsurlarını en az düzeyde tutarak en yüksek verimde bağımsız denetim çalışmalarını gerçekleştirirler.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Bağımsız Denetim, İç Denetim

ABSTRACT

Due to the developing activities of the companies and their global activities, negative situations arise such as the fact that the information presented in the financial statements of the enterprises cannot accurately reflect the truth and declare incorrect information to the users of the financial statements. Through independent auditing, it is aimed to increase the confidence in the information presented in the financial statements of the enterprises. However, since independent auditors are not employees of the company they audit, they do not have the same authority as the internal auditors of the company. Independent auditors should benefit from internal audit activities in enterprises where strong and efficient internal audit activities are carried out. In this way, independent auditors obtain information from the internal auditors on many issues that they cannot realize by themselves. Thus, the independent auditors design the audit processes to be implemented in the enterprises and perform the independent audit works at the highest efficiency by keeping labor, time and cost elements at minimum level.

Keywords: Audit, Independent Audit, Internal Audit

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER	v
TABLolar LİSTESİ	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ	ix
KISALTMALAR	x
GİRİŞ	1
1. DENETİME GENEL BAKIŞ	4
1.1. Denetimin Tanımı ve Gelişimi.....	4
1.2. Başlıca Denetim Türleri.....	5
1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	5
1.2.1.1. Mali Tablolar Denetimi.....	5
1.2.1.2. Uygunluk Denetimi.....	7
1.2.1.3. Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi).....	7
1.2.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri	8
1.2.2.1. Zorunlu (Yasal) Denetim.....	8
1.2.2.2. İsteğe Bağlı Denetim.....	9
1.2.3. Kapsamına Göre Denetim Türleri.....	9
1.2.3.1. Genel Denetim.....	10
1.2.3.2. Özel Denetim.....	10
1.2.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri.....	10
1.3. Denetimle Yakın Anlamalı Kavramlar.....	11
1.3.1. Revizyon.....	11
1.3.2. Murakabe.....	11
1.3.3. Kontrol.....	11
1.3.4. Teftiş.....	12
1.4. Denetçi Tanımı ve Denetçi Türleri.....	12

1.4.1. Bağımsız Denetçi.....	12
1.4.2. İç Denetçi.....	13
1.4.3. Kamu Denetçisi.....	13
1.5. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	14
1.5.1. Genel Standartlar.....	15
1.5.2. Çalışma Alanı Standartları.....	16
1.5.3. Raporlama Standartları.....	17
2. BAĞIMSIZ DENETİM.....	18
2.1. Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi.....	18
2.2. Bağımsız Denetimin Amaçları.....	19
2.2.1. Mali Tablolar Hakkında Rapor Düzenleme	19
2.2.2. Hata ve Hilelerin Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesi	20
2.2.3. İşletme Yönetimine Öneriler Sunulması	21
2.3. Bağımsız Denetim Süreci.....	21
2.3.1. Müşteri Seçimi ve Kabulü.....	22
2.3.2. Denetimin Planlanması.....	23
2.3.3. Denetim Programının Uygulamaya Konulması.....	25
2.3.4. Raporlama	26
2.4. Bağımsız Denetim Standartları.....	27
2.5. Bağımsız Denetimin Yararları.....	30
3. İÇ DENETİM.....	32
3.1. İç Denetimin Tanımı ve Gelişimi.....	32
3.2. İç Denetimin Amaçları.....	37
3.3. İç Denetim Türleri.....	39
3.3.1. Mali Tablolar Denetimi.....	40
3.3.2. Uygunluk Denetimi.....	41
3.3.3. İç Kontrol Sisteminin Denetimi.....	42
3.3.3.1. Kontrol Ortamı.....	47
3.3.3.2. Risk Değerlendirmesi.....	48
3.3.3.3. Kontrol Faaliyetleri.....	50
3.3.3.4. Bilgi ve İletişim.....	51
3.3.3.5. İzleme.....	52
3.3.4. Performans (Etkinlik ve Verimlilik) Denetimi.....	53

3.3.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi.....	53
3.4. İç Denetçinin Tanımı	54
3.5. Uluslararası İç Denetim Standartları	55
4. BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN İÇ DENETİMİN ÖNEMİ.....	59
4.1. Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi Karşılaştırması.....	59
4.2. İşletmeyi Tanırken İç Denetimden Yararlanmak.....	61
4.3. İç Denetim Fonksiyonunun Değerlendirilmesi	62
4.4. Kullanılacak İç Denetim Çalışmalarının Kapsamının Belirlenmesi.....	67
4.5. İç Denetim Çalışmalarının Kullanılmamasını Gerektiren Hususlar	69
4.6. İç Denetim Çalışmalarından Yararlanan Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu.....	70
4.7. İç Denetim Çalışmalarının Bağımsız Denetimdeki Önemi.....	71
5. SONUÇ.....	74
KAYNAKÇA.....	77

TABLO LİSTESİ

Sayfa No.

Tablo 1. Bağımsız Denetim Standartları.....	28
Tablo 2. İç Denetim Yapısında Gerçekleşen Değişimler.....	36
Tablo 3. Uluslararası İç Denetim Standartları.....	56
Tablo 4. İç Denetçi ve Bağımsız Denetçi Kıyaslaması.....	59



ŞEKİL LİSTESİ

Sayfa No.

Şekil 1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	15
Şekil 2. Denetim Süreci.....	22
Şekil 3. İç Denetim Türleri.....	40
Şekil 4. COSO İç Kontrol Küpü.....	46
Şekil 5. İç Denetçinin Değerlendirilmesi.....	66



KISALTMALAR

ABD	: Amerikan Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
a.g.e	: Adı Geçen Eser
b.	: Baskı
BDS	: Bağımsız Denetim Standardı
C.	: Cilt
COSO	: Committee of Sponsoring Organizations (Sponsor Organizasyonlar Komitesi)
der.	: Derleyen
ECIA	: European Confederation of Institutes of Internal Auditing (Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu)
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IIA	: The Institute of Internal Auditors (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü)
IIASB	: International Internal Audit Standards Board (Uluslararası İç Denetim Standartları Kurulu)
İDKK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
KAP	: Kamu Aydınlatma Platformu
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
vb.	: Ve Benzeri

GİRİŞ

Büyüyen ve hızlı bir şekilde gelişen piyasalarda hizmet veren işletmelerin mali tabloları ve faaliyet sonuçları artık sadece işletmenin kendisini değil işletme dışındaki pek çok kişi ve kurumu ilgilendirmektedir. Bu sayede işletmelerin faaliyet sonuçlarının yayınlandığı mali tablolar hakkında gerçeği yansıtan, doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır.

İşletmelerin kendi bünyesi dışından ve tarafsız üçüncü bir göz olan bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi işletmenin mali tablolarını kullanarak karar alan kişilere güven vermektedir. Bu yüzden bağımsız denetçiler üzerinde bulunan bu sorumluluk gereği denetim çalışmaları öncesinde, denetim çalışmaları sırasında ve denetimi sonuçlandırırken, gerekli mesleki özeni ve dikkati göstermeli ve denetçi raporunu kullanacak kişilerin kararlarını etkileyeceğinden dolayı çalışmalarını büyük bir önem ve hassasiyetle sürdürmelidir.

Bağımsız denetçiler, işletmelerin denetimlerini gerçekleştirirken zamanı etkin ve verimli kullanarak elde edebildikleri en yüksek sayıda yeterli ve nitelikli denetim kanıtı ile o işletmenin mali tabloları ve faaliyet sonuçları hakkında bir görüşe ulaşmaya çalışmaktadır. Bağımsız denetçiler, denetledikleri işletmenin çalışanı olmadıkları ve denetim çalışmalarını kısıtlı bir süre zarfında bitirmeleri gerektiğinden dolayı denetledikleri işletmenin tüm çalışma süreçlerine yeterince hakim olamamaktadır. Oysaki işletmenin iç denetçileri, işletmeyi tüm hesap dönemi boyunca hem mali konularda hem de mali olmayan diğer faaliyetler kapsamında denetledikleri için bağımsız denetçilere göre işletme hakkında çok daha fazla bilgiye sahiptirler.

Bu çalışmada ulaşılmak istenen amaç; bağımsız denetim faaliyetleri gerçekleştirilecek işletmelerin iç denetim çalışmalarından yararlanan bağımsız denetçinin, denetimin kapsamını daraltarak emek ve zaman unsurlarını en etkin şekilde kullanmak ve en az maliyetle denetim çalışmalarını tamamlamasını sağlamak konusunda iç denetim çalışmalarının ne kadar önemli bir rolü olduğunu açıklamaktır.

İşletmelerin iç denetim birimlerinde önceden beri oturmuş bir yapıyla beraber işleyen güçlü bir iç kontrol sistemi mevcutsa, iç denetçiler mesleki açıdan yeterli ve deneyimliyse ve bu deneyimlerini gerçek anlamda iç denetim çalışmalarında kullanarak

işletmenin lehine kullanabiliyorsa, kısacası işletmelerde etkin ve güçlü şekilde iç denetim faaliyetleri sürdürülebiliyorsa bu durum işletmenin bağımsız denetim süreçlerine olumlu olarak yansiyarak bağımsız denetçilerin işlerini kolaylaştıracak ve bağımsız denetçilerin daha az sürede ve maliyette, daha yüksek verimde bağımsız denetim çalışmaları sürdürmelerini sağlayacaktır.

Bu çalışma hazırlanırken daha önceden yazılmış kitaplar, makaleler, yayınlar, uluslararası standartlar ve internet sayfaları taranarak elde edilen bilgiler analiz edilmiştir. Çalışmada açıklanan bölümler kapsamında yerli ve yabancı kaynaklar kullanılarak gerekli bilgiler toplanmıştır ve toplanan bu bilgiler yorumlanarak sunulmuştur.

Bu çalışma beş bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde denetim kavramıyla ilgili olarak genel açıklamalar yapılmıştır ve denetim türleri açıklanmıştır. Denetim yerine kullanılan bazı kavramların açıklamaları yapılmış ve denetçi türleri tanıtılmıştır. Ayrıca denetçilere, denetim çalışmalarına yol gösterici nitelikte olan, dünya çapında pek çok ülkede kabul gören ve uygulanan denetim standartları anlatılmıştır.

İkinci bölümde, bağımsız denetim konusunda genel bilgiler verilerek amaçları ve süreçleri özetlenmiştir. Bu bölümde bağımsız denetçilerin denetim çalışmalarında özel olarak uygulamaları gereken bağımsız denetim standartlarından bahsedilmiştir ve bağımsız denetimin yararları açıklanmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde iç denetimin tanımı ve gelişimi hakkında genel bilgiler aktarılmıştır. İç denetimin amaçları, türleri, iç denetçiler ve uluslararası iç denetim standartları açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde bağımsız denetim faaliyetlerinde iç denetim çalışmalarının bağımsız denetçiler tarafından kullanılmasının önemi vurgulanmıştır. Bu bölümde öncelikle bağımsız denetçi ve iç denetçi arasında karşılaştırılma yapılmış olup iki denetçi arasındaki benzer ve farklı yönler anlatılmıştır. Devamında ise bağımsız denetçinin denetleyeceği işletmeyi tanıırken iç denetim çalışmalarından yararlanması gerektiği belirtilmiştir. Yine bu bölümde bağımsız denetçilerin, işletmelerin iç denetim çalışmalarından yararlanabilmeleri için öncelikle iç denetim yapısını ve iç denetçileri değerlendirmesi gerektiği ve gerekli değerlendirmeleri yaptıktan sonra kullanacağı iç denetim çalışmalarını belirlemesi gerektiği açıklanmıştır. Son olarak bu bölümde iç

denetim çalışmalarını kullanmanın bağımsız denetim süreçleri ve bağımsız denetçiler için ne kadar önemli olduğu anlatılmıştır.

Beşinci bölümde tüm çalışmada anlatılanlar sonucunda elde edilen bilgiler özetlenmiş olup öneriler sunulmuştur.



1. DENETİME GENEL BAKIŞ

1.1. Denetimin Tanımı ve Gelişimi

Milattan öncesinde de sürdürülen denetim çalışmalarına ilişkin antropologlar tarafından M.Ö. 3000'li yıllara ve Babilliler dönemine ait kayıtlar bulunmuş olup Antik Çin, Roma ve Yunanistan'da denetim çalışmaları yapıldığı bilinmektedir.¹

Denetim kavramının pek çok tanımlamaları mevcut olsa da genel olarak muhasebe denetimi kavramını şu şekilde tanımlamak mümkündür; İktisadi birim veya döneme ilişkin mali verilerin daha önceden belirlenen ölçütlere ne kadar uygun olduğunun araştırılması ve bu konu hakkında bağımsız uzman bir kişi tarafından kanıt toplanması ve değerlendirme yapılarak elde edilen sonuç hakkında rapor yazılmasıdır.² Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere muhasebe denetiminin özellikleri maddeler halinde aşağıdaki gibi ifade edilebilir:³

- Muhasebe denetimi çalışmaları, iktisadi bir birim veya belirli bir dönem için yapılmaktadır.
- Denetimi gerçekleştirilen bilgilerin daha önceden belirlenen birtakım ölçütlere uygunluğu karşılaştırılmaktadır.
- Muhasebe denetimi çalışmaları, alanında uzman meslek mensupları tarafından yürütülür.
- Denetim çalışmalarında elde edilen kanıtlar incelenmektedir.
- Denetim çalışmaları sonlandırıldığında denetçiler, görüşlerini denetim raporuna yazarak denetlenen işletmenin yönetimine iletmektedir.

Denetim faaliyetlerinin temel amacı; denetlenen işletmenin mali tabloları ve faaliyet sonuçlarının gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığına ilişkin bir görüş elde edilmesi olsa da işletmenin mali tabloları ve faaliyetlerine ilişkin eğer varsa hata ve hileli iş ve işlemlerin de bulunması ve bunların ortaya çıkmasının önüne geçilmesi konularında

¹ Rick Hayes vd., **Principles of Auditing An Introduction to International Standarts on Auditing**, 2nd Edition, Harlow: Pearson Education, 2005, s. 2.

² W. Steve Albrecht, Conan C. Albrecht ve Chad O. Albrecht, **Fraud Examination**, 2nd Edition, Toronto: Thomson, 2006, s. 611.

³ Hasan Türedi, **Denetim**, Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2007, s. 19.

denetlenen işletmenin yönetimine öneriler sunmak gibi başka amaçları da bulunmaktadır.⁴

1.2. Başlıca Denetim Türleri

Denetim türleri ile ilgili pek çok sınıflandırma yapılabilmektedir. Başlıca; denetimin yapılmasının amacının ne olduğuna, denetim çalışmalarının uygulanma zamanına, denetim çalışmalarının yapılmasının temelinde yatan sebeplere ve denetimin kapsamına göre denetim türleri sınıflandırılabilir.

1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Denetim çalışmaları belirli bir amaç doğrultusunda gerçekleşir ve yürütülen denetim çalışmaları bu amaca yönelik olarak sürdürülür. Yapılan denetimin temelinde yatan amaçları kapsamında denetim türleri aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:

- Mali tablolar denetimi,
- Uygunluk denetimi,
- Faaliyet denetimi.

1.2.1.1. Mali Tablolar Denetimi

İşletmelerin mali tabloları üzerinde çalışmalar yapılmasını gerektiren bu denetim türü, işletmelerin düzenlemiş olduğu mali tablolarda beyan edilen bilgilerin o işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarını, gerçek anlamda doğru ve dürüst bir şekilde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GKGMI) ve yasalara uygun bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir kanıya varmak için yapılan denetim çalışmasıdır.⁵

Mali tablolar denetimine duyulan ihtiyaç işletme yönetiminin çıkar çatışması, önemli kararları etkileyebilecek mali tablo bilgileri, karmaşık işlemler ve bağımsızlık hususlarıyla doğrudan ilgili olup işletme dışından bir taraf olan mali tablo denetçilerinin yokluğunda bu dört koşul toplu olarak mali tablo bilgilerinin yanlış veya eksik olma

⁴ Vasfi Haftacı, **Muhasebe Denetimi**, 4. b., Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2016, s. 9.

⁵ Türedi, **a.g.e.**, s. 26.

ihtimalini arttıracığından dolayı mali tabloların denetlenmesi, kullanıcılara sunulan yanlış bilgi ihtimalini azaltarak mali tabloların güvenilirliğini arttırmaktadır ve mali tablo bilgilerini olumsuz etkileyecek bu dört unsurun açıklamaları aşağıdaki gibidir:⁶

- Çıkar çatışması: İşletme yönetimleri kendileri veya başkalarının çıkarları doğrultusunda mali tabloları hazırlayabilir, mali tablo kullanıcılarını yanıltabilir. Mali tablo denetçilerinin bu noktada önemli çalışmaları bulunmaktadır.
- Önemlilik: Bazı mali tablo bilgileri, mali tablo kullanıcılarının önemli kararlarını etkileyebilmektedir. Örneğin işletmenin mali tablolarında sunduğu bilgileri okuyan bir yatırımcının o işletmenin hisse senetlerini satın almak istemesi gibi durumlar önemli kararlardır ve mali tablolarda yanlış, durumu gerçekten olduğu gibi göstermeyen yanıltıcı bilgiler mali tablo kullanıcılarının da yanlış kararlar almasına sebep olur. Mali tablolar denetlendikten sonra bu ihtimal biraz daha azalmış olacaktır.
- Karmaşık işlemler: Bazı konular (mali araçların muhasebeleştirilmesi, emeklilik hesaplamaları vb.) mali tabloların hazırlanmasını güçleştirmektedir. Mali tablo kullanıcıları karmaşık bu konuların detayını çok fazla bilmedikleri için mali tablo denetçilerine güvenmektedir.
- Mali tablo denetçilerinin, denetlenen işletmenin çalışanı olmaması bağımsızlık ve tarafsızlık düzeylerini arttıracığından dolayı bu husus mali tablo kullanıcılarında güven oluşturmaktadır.

Yukarıda açıklanan dört unsur mali tablolar denetiminin mali tablo kullanıcılarının o işletmeye güven duyması ve doğru kararlar alabilmesinde ne kadar etkili olduğunu ve mali tablolar denetiminin gerekliliğini göstermektedir.

En sık uygulanan denetim türlerinden biri olan mali tabloların denetimi sonucunda denetçi o işletmenin mali tablolarının GKGMİ'ne uygunluğu konusunda görüşünü belirtir. Denetçinin beyan ettiği bu görüşünden işletme yönetimi, bankalar, yatırımcılar, mali tablo kullanıcıları yararlanarak o işletmenin mali tabloları hakkında bir kanaate ulaşmaktadır.

⁶ Graham W. Cossarat ve Neil Rodda, **Modern Auditing**, 3rd Edition, Chichester England: John Wiley & Sons, 2009, ss. 42-43.

1.2.1.2. Uygunluk Denetimi

İşletmelerde gerçekleşen mali ve diğer konulardaki tüm işlemlerin ve faaliyetlerin, işletmenin yönetimi veya yetkili tarafların önceden uyulması gereken kurallar olarak belirlediği ölçütlere uygunluğunun incelendiği denetim türüdür.⁷

Uygunluk denetimleri işletme içi yetkililer veya işletme dışı kişi veya kurumlarca da yapılabilir. Denetlenen faaliyetlerin daha önceden belirlenmiş ölçütlere uygun yürütülüp yürütülmediği incelenir.

Uygunluk denetimine örnek olabilecek uygulamalar aşağıdaki gibidir:

- Otel işletmelerinde daha önceden yetkili merciler tarafından belirlenmiş olan fiyat ve iskonto uygulamalarının otel personeli tarafından her müşteri için eşit ve eksiksiz uygulanıp uygulanmadığının iç denetçiler tarafından değerlendirilmesi,
- Vergi incelemesi sırasında işletmenin beyannamelerini yasal süresi içinde beyan edip etmediğine yönelik değerlendirmeler,
- İşletmede faturaların yetkili kişiler tarafından düzenlenip düzenlenmediğinin iç denetçi tarafından incelenmesi.

1.2.1.3. Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi)

Denetim faaliyetleri sadece mali tabloların incelenmesini kapsamamaktadır. İşletmelerin üretim, satış, insan kaynakları gibi çeşitli faaliyetleri için de gerek duyulduğunda denetim yapılmaktadır.

Bir işletmenin tüm faaliyetlerinin veya incelenmek üzere seçilen bir biriminde gerçekleştirilen iş ve işlemlerinin belirli aralıklarla değerlendirilmesi, etkinlik ve verimliliğinin belirlenmesi ve bu faaliyetlerin iyileştirmesi için öneriler geliştirilmesi işlemlerinin tümüne faaliyet denetimi adı verilmektedir.⁸

⁷ M. Vefa Toroslu, **Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim**, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2014, s.26.

⁸ Donald H. Taylor ve G. William Glezen, **Auditing: Integrated Concepts And Procedures**, 6th Edition, Singapore: John Wiley & Sons, Inc.,1994, s. 5.

Etkenlik, işletmenin amaçlarına ulaşma konusunda başarı durumunu, etkinlikse bu amaçlara ulaşmada işletmenin elindeki kaynaklarının ne kadar verimli kullandığının tespitidir.⁹ Faaliyet denetimlerinde denetçilerin işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğini ölçme amacı olduğundan dolayı iç denetçiler, işletme faaliyetleri hakkında bağımsız denetçilere göre daha bilgili oldukları için iç denetçiler tarafından yapılan faaliyet denetimlerinden daha fazla verim alınabilmektedir.¹⁰

Örneğin; bir işletmenin satın alma biriminin etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesi, çalışmalarının gözden geçirilmesi, satın alma uygulamalarının iyileştirilmesine yönelik tavsiyelerde bulunulması faaliyet denetimi kapsamında bir denetim çalışması olabilir.

1.2.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

Her denetim faaliyetinin bir yapılma nedeni bulunmaktadır. Bazı işletmelerin denetlenmesi zorunlu iken bazıları için ise bu durum kendi isteklerine bağlı olarak gerçekleşir. Yetkili kurumlar tarafından işletmelerde zorunlu tutulan yasal denetimler veya işletmelerin yasal açıdan herhangi bir zorunlulukları olmadan kendi istekleriyle denetim çalışmalarının gerçekleştirilmesi denetim çalışmalarının yapılma nedenlerini oluşturmaktadır.

1.2.2.1. Zorunlu (Yasal) Denetim

İşletmeler açısından denetim hizmeti alınmasının kanunen zorunlu hale getirildiği denetim türüne zorunlu (yasal) denetim adı verilmektedir.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) gibi kurumlar tarafından zorunlu tutulan denetimler kapsamında işletmelerin denetim hizmeti alması yasal denetimler kapsamındadır. Bağımsız denetim hizmeti alması gereken işletmelerin hangileri olduğunu belirten, 2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile ilgili Karara ekli (I) ve (II) sayılı listelerde belirtilmeyen, halka açık

⁹ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, 6.b, İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım, 2012, s. 29.

¹⁰ Murat Kiracı, "Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi", **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C.4, S. 2 (Aralık 2003), s. 69.

sayılmayan ve aşağıdaki niteliklere haiz şirketlerin zorunlu olarak bağımsız denetim yaptırmak zorunda olması yasal denetimlere örnek olarak gösterilebilir.¹¹

- Aktif değerlerinin toplam tutarı 35 milyon TL,
- Net satış hasılatı 70 milyon TL,
- Çalışan personel sayısı 175 kişi

kıstaslarından asgari olarak iki tanesine peş peşe iki hesap döneminde sahip olan işletmeler bağımsız denetim yaptırmaya zorunlu tutulurlar. Bağımsız denetime tabi olan şirketler için belirlenen bu ölçütlerin sağlanıp sağlanmadığına bakılırken şirketler, bağı ortaklık ve iştirakleriyle beraber dikkate alınır.

1.2.2.2. İsteğe Bağı Denetim

Kanuni açıdan mecburiyeti bulunmaksızın belirli konularda işletme yönetimi veya başka bir tarafın işletmenin mevcut durumunu görmek amacıyla yaptırılan denetimler isteğe bağı denetimlerdir. Bankaların kredi kullandırmadan önce kredi talep eden şirketin mali durumunu görmek istemesi, işletme yönetiminin muhasebe anlamında herhangi bir uygunsuzluk olup olmadığı hakkında görüş alma ihtiyacı, işletmeye ortak olmak isteyen kişilerin şirketin durumu hakkında bilgi edinmek istemesi vb. gibi çeşitli sebeplerden ötürü ihtiyari olarak denetim faaliyetleri gerçekleştirilebilmektedir.

1.2.3. Kapsamına Göre Denetim Türleri

Denetim faaliyetleri kapsamına göre; belli başlı özel sebeplerin tespiti için yapılan denetimler olan özel denetim veya sadece tek bir alana yönelik olmayan ve genel olarak pek çok yönden denetim çalışmasının yapıldığı genel denetimler olarak incelenmektedir.

¹¹ Bakanlar Kurulu'nun 26.03.2018 tarih ve 2018/11597 sayılı kararı, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180526-2.pdf> (Erişim Tarihi: 18.01.2019).

1.2.3.1. Genel Denetim

İşletmelerdeki bütün muhasebe kayıtlarının ve bu kayıtları oluşturan muhasebe işlemlerinin incelendiği denetim türüne genel denetim adı verilmektedir.¹²

İşletme yönetiminin veya işletme dışından üçüncü bir kişinin işletmede görmek istediği özellikli konular dışında genel olarak denetlenecek işletme ve denetim firmaları arasında genel amaçlı denetim sözleşmesi imzalanır.

1.2.3.2. Özel Denetim

Özel denetimler, denetim sonucunda elde edilmek istenen bilgi ihtiyacına göre belirli bir konu üzerinde yoğunlaşan denetim türüdür.¹³

Özel denetimler genel denetimlere göre kapsamı sınırlandırılmış denetimlerdir. Örneğin, bir vakfın vergi muafiyeti şartlarına haiz olup olmadığının tespiti için yaptırdığı denetimler özel denetim iken bağımsız denetçilerin işletmelerin mali tablolarının denetimini yaparak genel bir görüş bildirmesi genel denetim kapsamına girmektedir.

1.2.4. Uygulama Zamana Göre Denetim Türleri

Denetim çalışmalarının uygulandığı zaman açısından denetimler; ara verilmeden sürekli olarak gerçekleştirilen devamlı denetimler, bir hesap döneminde belirli aralıklarla gerçekleştirilen ara denetimler ve hesap dönemi sonlarında gerçekleşen son denetim olarak 3 başlık altında incelenebilir. İşletmelerin muhasebe kayıtları ve çalışmalarının tüm yıl boyunca denetlenmesi sürekli denetim, araya zaman konularak belirli zamanlarda örneğin üç ayda bir denetlenmesi ara denetim, sadece dönem sonlarında denetlenmesi ise son denetim kapsamına girmektedir.¹⁴

¹² Türedi, a.g.e., s. 28.

¹³ a.g.e., s. 28.

¹⁴ Vasfi Haftacı, a.g.e., s. 8.

1.3. Denetimle Yakın Anlamalı Kavramlar

Uygulamada veya günlük hayatta denetim kavramı yerine kullanılan terimler mevcuttur. En sık kullanılan terimler revizyon, murakabe, teftiş ve kontroldür. Fakat bunlar denetim kavramının tanımını tam anlamıyla karşılayamamaktadır, denetim daha genel kapsamlı bir kavramdır.

1.3.1. Revizyon

Latin kökenli “revidere” sözcüğünden türemiş olan revizyon kavramı yeniden gözden geçirip düzeltme anlamına gelmektedir.¹⁵

Revizyon işletmelerin faaliyetlerinin, kayıtlarının, işlemlerinin gerçekleşikten sonra yeniden gözden geçirilerek bunların doğruluğu, kurallara ve ilkelere uygunluğu hakkında görüş oluşturabilmek adına yapılan incelemelerdir.¹⁶

1.3.2. Murakabe

Kişilerin kendisini kontrol etmesi, isteklerini bastırabilmesi gibi bir tür içsel kontrol anlamına gelen murakabe kavramı, denetim açısından işletmelerin mevcut vaziyeti ile esas olması gereken durumunun karşılaştırılması için kullanılmaktadır.¹⁷

1.3.3. Kontrol

Kontrol kavramı, işletmelerdeki muhasebe, satış vb. faaliyetlerin işin olağan akışı içerisinde olması gerektiği gibi yürütülüp yürütülmediği, o faaliyete ilişkin belirlenen hedefe ulaşabilmek açısından olumsuz durumlarda çözüm üretebilmek için yapılan önleyici çalışmalardır. İşletmenin tüm faaliyetlerine ilişkin kontrol mekanizmaları kurulabileceğinden dolayı işletmeler açısından kontrol çok geniş

¹⁵ Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, (Çevrimiçi), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c43063ebd2ea2.80123670 (Erişim Tarihi: 19.01.2019).

¹⁶ Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, C. 1, 3. b., İstanbul: Yıldız Ofset, 2004, s. 141.

¹⁷ Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi-I Genel Esaslar**, İstanbul: İ.İ.T.İ.A. Ticari Bilimler Fakültesi Yayınları, 1982, s. 6.

kapsamlı, sürekli devam edilmesi ve takibi gereken uygulamalardır. Denetim faaliyetleri, incelenen işlemler sonuçlandıktan sonra gerçekleştirilirken kontrol faaliyetleri ise o işleme ait süreç devam ederken yapılmaktadır.¹⁸

1.3.4 Teftiş

Gözden geçirme, inceleme, yoklama anlamlarına gelen teftiş kavramı belirli zamanlarda işlemlerin, faaliyetlerin ilgili yasalara, yönetmeliklere uygunluğunun tespitinin yapılması anlamında kullanılmaktadır. Muhasebe denetiminde ise denetim tekniği olarak kullanılan teftiş, maddi varlıkların varolup olmadığını kontrol etmek ve bunların kalitelerinin belirlenmesi işlemidir. Bünyesinde otoriteyi barındırdığı için teftişlerde çoğu zaman resmi kurumların yaptıkları incelemeleri kastedilmektedir.¹⁹

1.4. Denetçi Tanımı ve Denetçi Türleri

Denetim faaliyetlerini gerçekleştiren, mesleki açıdan belirli bir bilgi birikimi ve donanım ile ahlaki özelliklere haiz, çalışmalarında bağımsız davranabilen meslek mensuplarına denetçi unvanı verilmektedir.²⁰

Genel olarak denetçiler aşağıda belirtilen üç gruba ayrılmaktadır:

- Bağımsız denetçi,
- İç denetçi,
- Kamu denetçisi.

1.4.1. Bağımsız Denetçi

Denetim faaliyetleri yürüttükleri işletmelerin personeli olmayan, denetim yapma yetkisi verilmiş, yeminli mali müşavirlik ve bağımsız denetim şirketlerinde veya kendi bürosunda çalışan, mesleki bilgi ve donanıma sahip meslek mensuplarına bağımsız

¹⁸ Sami Karacan ve Rahmi Uygun, **Denetim ve Raporlama**, 2. b., Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2016, s. 40.

¹⁹ Gürbüz, **a.g.e.**, s. 7.

²⁰ Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 11. b., İstanbul: Arıkan Basım Yayım, 2007, s. 19.

denetçi unvanı verilmektedir. Bağımsız denetçiler, hizmet verecekleri müşteri ile yapmış oldukları denetim sözleşmesine istinaden denetim hizmetine başlar ve denetim sonuçlanınca aralarında herhangi bir bağ bulunamaz. Bağımsız denetçiler, maaşlarını denetledikleri işletmeden almadıkları ve aralarında herhangi bir menfaat bulunmayacağı için denetim çalışmalarını yürütürken ve denetledikleri işletmeler hakkında görüşlerini rapora yansıtırken bağımsızlık derecesi yüksek olması gereken kişilerdir.

1.4.2. İç Denetçi

Denetim hizmeti sundukları işletmenin çalışanı olan, gerçekleştirdiği çalışmalar sonucunda hakettiği maaşı o işletme tarafından verilen denetçilere iç denetçi adı verilmektedir.²¹ Yönetim kuruluna bağlı olarak çalışırlar. Denetledikleri işletmenin bordrosuna kayıtlı olması dolayısıyla işletme ile aralarında menfaat ilişkisi olduğu için bağımsız denetçilere göre bağımsızlık dereceleri daha düşük olan meslek mensuplarıdır.

1.4.3. Kamu Denetçisi

Kamu denetçileri, devlet kurumlarını her yönüyle inceleyen, özel sektör işletmelerini ise daha çok beyanlarının, işlemlerinin, kayıtlarının özellikle vergi kanunlarına uygun olup olmadığını inceleyen, devlet bünyesinde çalışan meslek mensuplarıdır.²²

Kamu denetçileri, daha çok uygunluk ve faaliyet denetimleri yaparak devlet kurumlarına ait fonların ve işletme kaynaklarının harcamalarına ilişkin kamusal zorunluluklara uyup uymadığını özel denetimler ve soruşturmalar yoluyla gözetmektedir ve bu kapsamda denetledikleri kurumun yasal defter ve kayıtlarını incelemektedir.²³

²¹ Tamer Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim-AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma**, C.1, 2. b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2006, s.72.

²² Karacan ve Uygun, **a.g.e.**, s. 66.

²³ William F. Messier, **Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach**, 3rd Edition, New York: McGraw Hill Companies, 2003, s. 24.

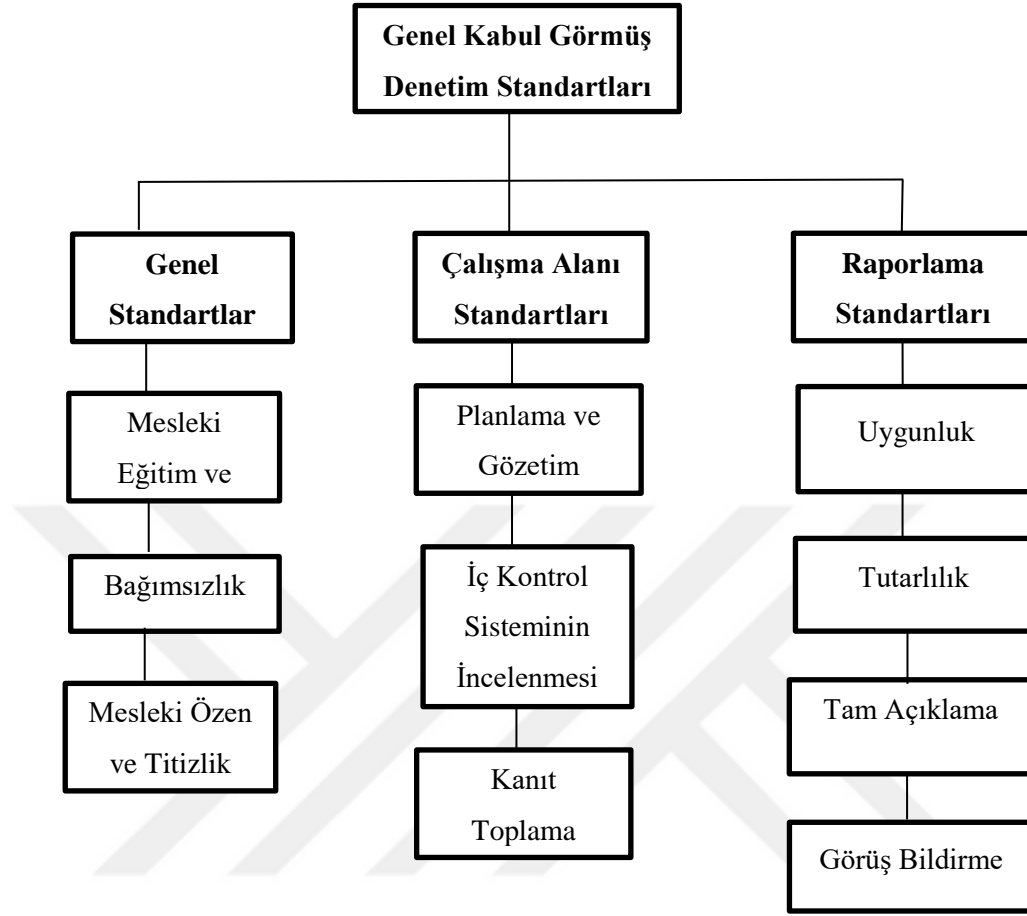
1.5. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim faaliyetlerinden elde edilen sonuçlar, denetlenen işletmeler hakkında bilgi sahibi olmak isteyen taraflara, o işletme hakkında pek çok konuda olumlu veya olumsuz görüş oluşturabilmektedir. Bu sorumluluktan ötürü denetçilerin ve denetim çalışmalarının da kaliteli olması, daha önceden belirlenmiş kural ve ilkelere uygun olması gerekmektedir. Bu ilkelere Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) adı verilmektedir.

Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)'nın 1947 yılında geliştirdiği bu ilkeler aşağıda belirtildiği şekilde üç bölüme ayrılmıştır:²⁴

- Genel standartlar,
- Çalışma alanı standartları,
- Raporlama standartları.

²⁴ Bozkurt, a.g.e., s.36.



Şekil 1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Kaynak: Alvin A. Arens ve James K. Loebbecke, **Auditing An Integrated Approach**, 6th Edition, New Jersey: Prentice Hall, 1994, s. 18.

1.5.1. Genel Standartlar

Denetim çalışmalarını yürütecek ve sonlandıracak olan denetim personelinin taşınması gerektiği asgari özellikleri belirten ilkeler genel standartlar başlığı altında toplanmıştır. Üç grupta incelenen genel standartların açıklamaları aşağıdaki gibidir:²⁵

- Mesleki eğitim ve deneyim: Denetçiler işletme, ekonomi, hukuk vb. birçok konuda eğitim görmelidir, denetçi olabilmek için ilgili sınavlardan geçerek gerekli mesleki ruhsatlara sahip olmalı ve deneyim kazanmış olmalıdırlar.

²⁵ Larry F. Konrath, **Auditing: A Risk Analysis Approach**, 5th Edition, Canada: South-Western Thomson Learning, 2001, s. 31.

- Bağımsızlık: Denetçiler, denetim faaliyetlerini yürütürken ve sonuçlandırırken bütün aşamalarda bağımsız davranmakla sorumludurlar. Denetledikleri işletmelerin pay sahipleri veya herhangi birinin baskı ve etkisi altında kalmadan denetim çalışmalarını devam ettirmeli ve sonlandırmalı, görüşlerini hür iradeyle bildirmelidirler.
- Mesleki özen ve titizlik: Denetçiler, denetim faaliyetini yürütürken ve raporlama aşamasında gerekli özen ve titizlikle çalışmalıdırlar. Denetlenen işletme hakkında doğru görüşe ulaşabilmek adına işlemler ve kayıtlar mümkün olduğunca özenle incelenmelidir.

1.5.2. Çalışma Alanı Standartları

Denetçilerin çalışmaları sırasında uymaları gereken hususlar çalışma alanı standartları başlığı altında incelenmektedir.²⁶ Bu standartların açıklamaları aşağıdaki gibidir:

- Planlama ve gözetim: Denetim faaliyetleri henüz başlamamışken daha önce emek ve zaman faktörleri göz önüne alınarak planlanmalı, denetim çalışmalarına başladıktan sonra ise denetçilerin çalışmalarının belirlenmiş olan bu plana göre devam edip etmediğinin gözetimi yapılmalıdır.²⁷
- İç kontrol sisteminin incelenmesi: Denetlenen işletmenin iç kontrol sistemi ne kadar gelişmişse o işletmede hata ve hile riskinin o oranda düşük olacağından denetçiler işletmelerin iç kontrol sistemini incelemelidir, bu şekilde denetçilerin de denetim faaliyetleri kolaylaşacaktır.²⁸
- Kanıt toplama: Denetçiler, denetledikleri işletme hakkında bir görüşe sahip olmaları için hem yeterli sayıda hem de nitelik açısından kaliteli bilgi, belge, kayıt, defter vb. kanıtları toplamalıdır.²⁹ Denetçilerin toplamış oldukları kanıtlar, denetim sonucunda raporda belirttikleri görüşlerini destekler nitelikte/ilgili olmalıdır.

²⁶ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Ankara: Lazer Ofset, 1996, s.17.

²⁷ Jack J. Robertson ve Frederick G. Davis, **Auditing**, 3rd Edition, Plano Texas: Business Publications, 1982, s. 34.

²⁸ Faruk Güçlü, **Muhsebe Denetimi İlkeler ve Teknikler**, 4. b., Ankara: Detay Yayıncılık, 2013, s. 16.

²⁹ Türedi, **a.g.e.**, s.58.

1.5.3. Raporlama Standartları

Denetçiler hazırladıkları denetçi raporunda, denetledikleri işletme hakkında görüşlerini belirterek bilgi kullanıcıları ile paylaşırlar.³⁰ Denetçilerin hazırladıkları bu raporda uygulamaları gereken standartların anlatmak istediği hususlar aşağıdaki gibidir:³¹

- Uygunluk: Denetçiler, denetim çalışmaları sonucunda hazırladıkları raporda, denetledikleri işletmenin hazırlamış olduğu mali tablolarda beyan edilen bilgilerin GKGMİ ve kanunlara ne düzeyde uyumlu olarak sunulduğu hakkında görüş bildirmelidir.
- Tutarlılık: Denetçiler, denetledikleri hesap dönemine ilişkin denetledikleri işletmeden temin ettikleri mali tablolarda kullanılmış olan muhasebe ilke ve politikalarının bir önceki hesap dönemine ait mali tablolarla tutarlı olup olmadığı bilgisine raporunda yer vermelidir.
- Tam açıklama: İşletmelerin mali tablolarına ilişkin dipnot açıklamalarını doğru ve yeterli bir şekilde hazırlamış olmaları gerekmektedir. Denetçiler, işletmelerin kendilerine sunduğu bu açıklayıcı notları da inceleyerek yeterli ve doğru bulmadığı takdirde raporda bu hususa yer vermelidir.
- Görüş bildirme: Denetçiler, denetim faaliyetleri sürdürdüğü işletmelerin mali tablolarına ilişkin görüşünü veya bir görüşe ulaşamadığını raporunda belirtir. Eğer denetçi bir görüşe ulaşamadıysa bunu sebepleriyle birlikte raporunda açıklamalıdır.

³⁰ Hayrettin Usul, a.g.e., s.37.

³¹ Bahram Soltani, **Auditing: An International Approach**, Harlow: Pearson Education, 2007, s. 128.

2. BAĞIMSIZ DENETİM

2.1. Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi

İşletmelerde devam edilen faaliyetler sonucunda hazırlanan mali tabloların içerdiği bilgilerin mali raporlama standartlarına ne kadar uygun şekilde hazırlandığı ve mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu hakkında denetçinin bir görüşe varması için denetim çalışmaları yürüttüğü işletmede birtakım bağımsız denetim tekniklerini kullanarak denetimin amacına uygun nitelikte ve sayıca yeterli kanıt elde etmesiyle beraber bu kanıtları inceledikten sonra denetlenen işletmenin mali tabloları için ulaştığı görüşünü bir rapor ile sonuçlandırması işlemlerinin hepsi bağımsız denetimin kapsamını oluşturmaktadır.³²

Bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten ve sonlandırarak rapora bağlayan ve denetim sözleşmesinden ötürü denetlenen işletmede çalışmalarını yürüten meslek mensuplarına bağımsız denetçi denir. Bu kişiler hem şekli olarak hem de özde bağımsız olmak zorundadırlar. Şekli olarak bağımsızlık; denetçilerin denetledikleri işletmenin elemanı olmaması demektir. Özde bağımsızlık ise denetçilerin bütün denetim süreci boyunca ve denetim çalışmalarını sonlandırarak raporlama aşamasında, hiçbir kişi ve hiçbir durumun etkisinde kalmadan denetlenen işletmenin mali tablolarının daha önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğu hakkında kendi gerçek görüşünü raporunda ifade edebilmesidir.

Denetlenen işletmelerin mali tablolarında hata ve/veya hile olabilir ve denetim çalışmalarında bunlar tespit edilemeyebilir. Denetçilerin, tespit edemedikleri bu uygunsuzluklar sebebiyle raporunda gerçek durumu yansıtmayan görüş verme ihtimali bulunmasına denetim riski adı verilir. Bağımsız denetçiler, denetim riskini en az düzeyde tutabilmek adına denetim faaliyetlerini mesleki şüphecilikle yürütmeli, önemli ve riskli gördüğü konulara yoğunlaşarak denetim çalışmalarını sürdürmelidirler. Tüm

³² Hayrettin Usul, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2013, s. 14.

bunlara rağmen bağımsız denetim raporları hiçbir zaman mali tablo kullanıcılarına denetlenen işletmenin mali tabloları hakkında tam güvenilirlik sağlayamaz.

2.2. Bağımsız Denetimin Amaçları

İşletmeler açısından bağımsız denetim hizmeti almanın çok çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Yasal denetim zorunluluğunu yerine getirme, şirkete ortak olmak isteyenlerin bilgi edinme ihtiyacı, yabancı ortaklara bilgi verme sorumluluğu vb. gibi özel sebeplerden dolayı işletmeler, hazırladıkları mali tablolarını bağımsız denetimden geçirme ihtiyacı duyarlar. Şirketlerin bu tarz sebeplerden ötürü bağımsız denetim çalışmalarına ihtiyaç duymasının genel amaçları aşağıdaki şekilde sıralanabilir:³³

- Denetime tabi mali tabloların değerlendirilmesi sonucu elde edilen sonuçların belirtildiği denetçi raporunun oluşturulması,
- Hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ile henüz mevcut olmayan hata ve hileli işlemlerin ortaya çıkmadan önce önlenmesi,
- İşletme yönetimine öneriler sunulması.

2.2.1. Mali Tablolar Hakkında Rapor Düzenleme

Bağımsız denetim faaliyetleri sonucunda denetçiler, denetledikleri işletmelerin mali tabloları hakkında görüşünü belirten bir rapor yazarak çalışmalarını sonlandırırlar. Bu rapor çok çeşitli kişiler ve kurumlar tarafından kullanılarak bir takım kararlar alınmasına sebebiyet verir. Örneğin halka açık bir işletmenin hisselerini satın almak isteyen kişiler, o işletmenin bağımsız denetçi raporunda belirtilen denetçi görüşüne istinaden hisse satın alabilir veya o işletmenin hisselerini almayarak yatırım yapma isteğinden vazgeçebilirler. Başka bir örnek ise yatırım ortaklığına ait payların Kamu Aydınlatma Platformu (KAP)'nda yayımlanan son üç yıla ait bağımsız denetçi raporlarında olumsuz görüş bildirilmesi veya görüş bildirmekten kaçınılması üzerine

³³ Türedi, a.g.e., ss. 39-42.

kottan çıkarılma gibi olumsuz durumlar oluşabilir.³⁴ Bu tarz önemli sebeplerden dolayı bağımsız denetimin en önemli amacı, denetçinin o işletmenin mali tabloları hakkında yazdığı rapora ulaşmak ve görüşünü öğrenmektir.

2.2.2. Hata ve Hilelerin Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesi

Mali tabloları oluşturan kalemler çok çeşitli işletme faaliyetlerinden meydana gelmektedir. Bu işletme faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi her zaman doğru olmayabilir, mali tablolar içindeki kalemler hata ve/veya hile kaynaklı olarak yanlış bilgi içerebilir. Hata ve hile arasındaki en temel fark kasıt unsurudur.³⁵ Mali tablodaki yanlış bir bilgi işletme çalışanlarının farkında olmadan yaptığı yanlış bir işlem sonucu ortaya çıktıysa bu durum hatadır, aksine yapılan yanlış işlem kasıtlı olarak ve sonucunda bir menfaat gözeterek yapıldıysa hile adını almaktadır.

İşletmelerde hatalı ve hileli mali raporlamanın ilk sorumlusu işletme yönetimidir. Hata ve hileler karşısında bağımsız denetçilerin sorumluluğu ise işletme yönetimine göre daha sınırlıdır. Denetçiler, denetim kanıtlarını incelerken hatalı ve hileli durum olma ihtimalini düşündükleri alanlara daha fazla yoğunlaşarak çalışmalarını devam ettirmelidirler. Mali tablolarda gördükleri yanlış bilgilerin hata veya hile kaynaklı olup olmadığı konusunda gerekli denetim tekniklerini kullanarak detaylı denetim çalışmaları yapmalıdırlar. Yaptıkları bu denetim çalışmaları sonucunda elde ettikleri bulguları işletmelerin iç denetim ekibine iletmelidirler fakat oluşacak hilelerden denetçiler birinci dereceden sorumlu tutulamazlar.³⁶ Bağımsız denetçilerin hata ve hile kaynaklı olarak buldukları mali tablo yanlışlıklarının işletme yönetimi ve iç denetçileriyle paylaşması ve işletmenin de gerekli önlemleri alması sonucunda

³⁴ Borsa İstanbul A.Ş., **Kotasyon Yönergesi**, İstanbul, 2015, (Çevrimiçi)

<http://www.borsaistanbul.com/docs/default-source/yonergeler/borsa-istanbul-kotasyon-yonergesi.pdf?sfvrsn=30> (Erişim Tarihi: 27.01.2019), s.16.

³⁵ Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları, (Çevrimiçi)

http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20240_RG.PDF (Erişim Tarihi: 27.01.2019), s. 6.

³⁶ Sevgi CENGİZ, ‘‘Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerde Bağımsız Denetimin Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma’’, (Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kars, 2016, s. 100.

gelecekteki olası hata ve hileli işlemlerin oluşması riskinin önüne geçilmesi sağlanacaktır.

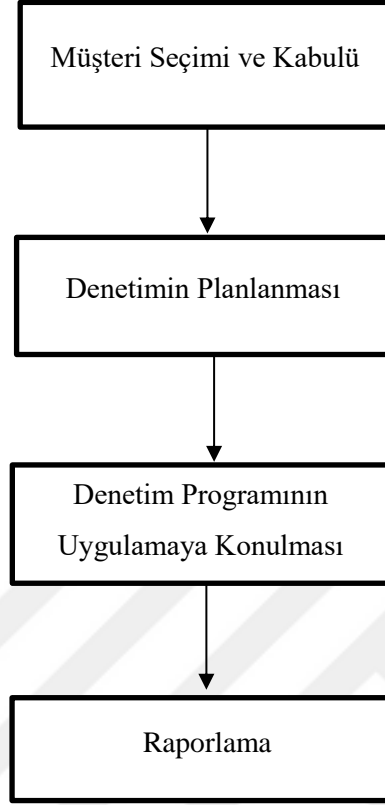
2.2.3. İşletme Yönetimine Öneriler Sunulması

Bağımsız denetim faaliyetleri sonucunda denetçiler, işletmenin mali tabloları ve faaliyetlerine ilişkin olumsuzluk, uygunsuzluk, yanlışlık gördüğü her türlü alanda işletme yönetimiyle bu durumları paylaşmalıdırlar. İşletme yönetiminin, bütün işletme faaliyetlerinin her sürecine, birebir katılmadıkları için bu faaliyetleri sürdürürken ve sonlandırdıktan sonra ortaya çıkan aksaklıkları görmeme ihtimali bulunmaktadır. Bundan dolayı aldıkları bağımsız denetim hizmeti sonucunda ortaya çıkan olumsuz durumların bağımsız denetçiler tarafından kendileriyle paylaşılması sonucunda gerekli önlem ve tedbirleri alması bağımsız denetimin amaçları arasındadır.

2.3. Bağımsız Denetim Süreci

Denetim faaliyetleri uzun soluklu bir süreç olup denetlenecek işletmeden gelen bir talep ile başlar ve çeşitli faaliyet adımlarıyla devam eder.³⁷ Bağımsız denetim, birçok çalışmayı içinde bulunduran uzun bir süreçtir. Bu süreç, denetlenecek işletmenin seçimi ile başlayarak denetçinin görüşünü belirten raporunu oluşturması sonucunda sona ermektedir.

³⁷ Susan Switzer, **Internal Audit Reports Post Sarbanes-Oxley: A Guide to Process-Driven Reporting**, USA: John Wiley & Sons Inc., 2007, s. 6.



Şekil 2. Denetim Süreci

Kaynak: Güredin, a.g.e., s. 179.

2.3.1. Müşteri Seçimi ve Kabulü

Denetim sürecinin ilk aşaması denetlenecek işletmenin kabulüdür. Denetçiler, kendilerine işletmeler tarafından iletilen denetim hizmeti alma isteklerini değerlendirerek o işletmenin denetimini kabul edip etmeme konusunda karar almaktadırlar.

Denetçilerin, kendilerine iletilen tüm denetim taleplerini kabul etme zorunlulukları yoktur. Çünkü denetlenecek bazı işletmelerin mali tabloları birçok konuda yanlışlık içerme riski taşımaktadır. Böyle bir işletmenin denetimini yapmak, denetim faaliyetleri sonucunda bu yanlışlıkları tespit edememek, uygun olmayan görüş bildirmek denetçilerin itibarını zedeleyebilecek durumlardır. Bu sebeplerden ötürü denetçiler, müşteri seçimlerini büyük bir titizlikle gerçekleştirmelidirler.

Müşteri kabulü aşamasında denetlenecek işletme tanınır, önceki denetçisi ile görüşülür ve sonrasında denetim sözleşmesi imzalanır.³⁸ Denetim talebini ileten işletmenin tanınması için o işletmenin ortakları, iş yaptıkları kişiler, sektördeki durumları ve oluşturdukları algı, geçmişte karıştıkları olumsuz bir olay olup olmadığı vb. konularda denetçilerce araştırma yapılır.

Denetlenecek işletmenin kabulünden önce varsa önceki denetçisi ile de görüşülür. Önceki denetçiye riskli olarak görülen durumlar, öğrenmek istenen bütün önemli konular sorulur. Bu aşamada en önemli hususlardan birisi daha önce çalışılan bu işletmenin önceki denetçisi ile yollarını ayırmasının sebebidir. Önceki denetçi ile işletme arasında işletme yönetiminin bağımsız denetim çalışmalarına engel olacak tutumlar sergilemesi, denetçi görüşünü etkilemek istemesi gibi olumsuz durumlar yaşanmış olabilir veya hiçbir olumsuz durum ortada yokken önceki denetçi ile işletmenin uzun yıllar çalışması sonucunda aynı denetçi ile çalışılmasına kanuni olarak ara verilmesi gerekmesi gibi durumlar olabilir. Müşteri kabul edilmeden önce bu konularda bilgi alındıktan sonra denetçi, işletme ile çalışıp çalışmama konusunda karar verecektir. Tüm bu hususları değerlendirdikten sonra denetim hizmetinin verilmesinde sakınca görmeyen bağımsız denetçi ile denetlenecek işletme arasında sözleşme imzalanarak denetim çalışmalarına başlanmaktadır.

2.3.2. Denetimin Planlanması

Müşterinin seçiminden sonra denetim çalışmalarına herhangi bir plan yapılmadan başlanması doğru bir davranış değildir. Çünkü denetlenecek işletmenin mali tabloları birçok hesap kalemi içerir, işletmenin pek çok alanda faaliyetleri bulunabilir. Denetlenecek işletmede denetçinin tüm bu unsurların hepsini incelemesi zaman ve işgücü açısından mümkün değildir. Bu sebepten ötürü denetim çalışmaları için belirli bir plan oluşturulur ve bu plan kapsamında denetim faaliyetleri yürütülür.

GKGDS'nda da belirtildiği gibi denetim planı oluşturulduktan sonra denetim çalışmaları başlar ve bu plana ne ölçüde uyulduğu konusunda denetçilerce gözetim yapılır. Denetimin başarılı bir şekilde ilerlemesi ve sonlanması için en baştan bütün önemli hususlar göz önünde bulundurularak güçlü bir denetim planı oluşturulmalıdır.

³⁸ Haftacı, a.g.e., s. 46.

Bu sayede denetim riski mümkün olduğunca azaltılmış olacak ve denetim ekibinin çalışmaları kolaylaşmış olacaktır.

Denetim planlaması, aşağıda belirtilen aşamalarından oluşmaktadır.³⁹

- İşletme hakkında bilgi edinme: Denetlenecek işletme hakkında işletme içinden ve dışından birçok kaynaktan bilgi edinilerek denetçiler tarafından işletmenin daha yakından tanınması sağlanır.
- Denetim çalışmalarını bölümlenme: Bağımsız denetim faaliyetleri, denetim sözleşmesinde belirtilmiş olan bir denetim ekibi tarafından yürütülür. Bu denetim ekibi bilgi düzeyi ve yetkinlikleri farklı kişilerden oluşur. Dolayısıyla işletmenin bağımsız denetimini gerçekleştirirken uzmanlık alanlarına göre denetim ekibine düşen görevler denetim planı aşamasında kararlaştırılarak ekibin her bir üyesinin görevleri belirlenmelidir.
- Önemlilik düzeyini belirleme: Denetlenen işletmelerin mali tablolarındaki eksik ve yanlış bilgiler, o mali tabloları kullanarak iktisadi kararlar alacak kişilerin kararlarını etkiliyorsa önemli bilgilerdir.⁴⁰ Mali tablo kullanıcılarının yanlış kararlar almasını engellemek için denetçiler, denetim planlaması aşamasında önemlilik seviyesini belirler. Örneğin büyük bir işletmenin denetlenen hesap dönemine ilişkin toplamda 1.000.000 TL’lik alacak kaleminde 500 TL’lik hata olması denetçi tarafından kabul edilebilirken, daha küçük çaplı bir işletmenin toplamda 2.000 TL’lik alacağında 500 TL’lik hatanın olması önemlilik düzeyini aşabileceğinden dolayı denetçi tarafından önemli yanlışlık olarak kabul edilebilir.
- Denetim riskini belirleme: Denetim riski, denetlenen işletmenin mali tablolarındaki bilgilerin önemli yanlışlık içermesi ve denetçinin bu hususu incelemeleri sırasında fark edemediği için raporunda uygun olmayan görüş bildirme riskidir.⁴¹ Denetçiler, denetim riskini en az düzeye indirecek şekilde gerekli tedbirleri alarak denetim planlaması yapmalıdırlar.

³⁹ Karacan ve Uygun, **a.g.e.**, s. 107.

⁴⁰ BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik, (Çevrimiçi) <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20320-Site.pdf> (Erişim Tarihi: 27.01.2019), s.5.

⁴¹ Usul, **a.g.e.**, s. 86.

- Denetim amaçlarını belirleme: Denetçiler, denetlenen işletme yönetimin kendilerine sundukları mali tablolardaki bilgilerin gerçeklik, sahiplik, bütünlük, değerlendirme, dönemsellik, sınıflandırma, zamanlılık, açıklama ve doğruluk ilkelerini içerip içermediği konularında denetim amaçlarına erişebilmek için yeterli ve nitelikli denetim kanıtı toplamalıdır.⁴²
- İç kontrol yapısı hakkında bilgi edinilmesi: Denetlenecek işletmelerin iç kontrol sistemlerin var olup olmadığı, var olan kontrol sistemlerinin hangi seviyede güçlü olduğu oldukça önemlidir. Bağımsız denetim çalışmalarını aynı düzeyde olumlu veya olumsuz olarak etkileyeceğinden dolayı denetçiler, denetim planlaması aşamasında işletmelerin iç kontrol sistemlerini inceleyerek denetim planını hazırlamalıdır.⁴³
- Denetim programını hazırlama: Denetçiler, denetim görevine hemen başlamadan önce denetlenecek işletmenin özellikleri, iç kontrol yapısı, büyüklüğü, riskli görülen alanlar, denetim için öngörülen süre, denetim ekibinin yeterliliği vb. faktörleri göz önünde bulundurarak denetim faaliyetlerine ilişkin genel bir çerçeve oluşturabilmek amacıyla denetlenecek mali bilgiler için denetim programı hazırlamalıdır.
- Emek ve zaman planı yapılması: Denetlenecek işletmenin mali bilgileri, muhasebe işlemleri gibi denetime konu olan verileri inceleyecek kişilerin seçilerek denetim ekibinin belirlenmesi, ekipteki kişilerin bilgi ve yeterlilik düzeyine göre denetim çalışmaları sırasında yapacakları görevlerin dağıtımını ve bu görevlerin hangi zaman zarflarında yapılması gerektiği belirlenerek denetim, kullanılacak insan kaynağı gücü ve zaman açısından planlanmalıdır.

2.3.3. Denetim Programının Uygulamaya Konulması

Denetimin planlanmasından sonra denetçiler tarafından çalışmalar başlatılarak denetim programının yürütülmesine ilk adım atılmış olur. Bu aşamada denetçiler, belirlenen denetim programı çerçevesinde incelemelerine başlar, denetlenen işletme hakkında görüşünü oluşturmaya yönelik olarak yeterli ve uygun kanıtlara erişebilmek

⁴² Karacan ve Uygun, **a.g.e.**, s. 141.

⁴³ Kamber KAYA, ‘‘İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri ve Bir Uygulama’’, (Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2014, s. 84.

için gerekli denetim tekniklerini kullanarak çalışmalarını sürdürürler ve bu aşamada iç kontrol yapısının etkinliğini de göz önünde bulundurarak çalışmalarına devam ederler.⁴⁴

Denetim programı, birçok hususun dikkate alınarak titiz bir şekilde denetçiler tarafından daha önceden tasarlanmasına rağmen denetim çalışmaları başladıktan sonra gerekli görüldüğü durumlarda revize edilerek kapsamı genişletilip daraltılabilir. Örneğin denetçi, denetim öncesi uyulması gereken denetim programını hazırlayarak denetim programının yürütülmesi sırasında hatalı veya hileli işlemlerin yüksek olduğunu düşündüğü hesap kalemlerine ilişkin daha fazla kanıt toplayabilmek açısından ilgili hesapların denetim programını değiştirerek zaman planını genişletir, yeni denetçiler atayabilir bu şekilde daha ayrıntılı bir inceleme yaparak denetim programında değişiklik yapma yoluna başvurabilir.

2.3.4. Raporlama

Denetçiler, denetledikleri işletmelerin mali tablolarında önemli düzeyde yanlış bilgi var olup olmadığı ve bu mali tablolar oluşturulurken uyulması gereken raporlama çerçevesine uygunluğu konusunda görüşünü belirten bir rapor hazırlar.⁴⁵

Bütün denetim süreci boyunca denetçi, işletmenin iç kontrol sistemini inceler, denetim tekniklerini uygular, denetim kanıtlarını toplayarak inceler. Birçok çalışmanın yapıldığı bu denetim süreci sonucunda denetçi, denetlenen işletmenin mali tablolarına ilişkin bir kanaate ulaşarak bunu raporunda belirtir ve bilgi sahibi olmak isteyen kişilere sunmuş olur. Bu aşamada denetçinin bağımsız davranması çok önemlidir. Çünkü bağımsız denetçi raporlarını okuyarak o işletmeyle ilgili belirli kararlar almak isteyen kişi ve kurumlar olabilir. Denetçilerin raporundaki görüşe güvenerek işletmenin mali tablo kullanıcıları tarafından alınan yanlış kararlar sonucunda tarafların zarar görmesi denetçilerin itibarının sarsılmasına, o denetçiye olan güvenin azalmasına sebebiyet verebilir. Denetçiler GKGDS'nda belirtilen raporlama standartlarına uygun olarak raporlarını hazırlamalı ve sunmalıdır.

⁴⁴ Güredin, **a.g.e.**, s. 197.

⁴⁵ BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama, (Çevrimiçi) <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20700-Yeni.pdf> (Erişim Tarihi: 28.01.2019), s. 7.

Bağımsız denetçi raporlarında genel olarak başlık, muhatap adı, denetçi görüşü ve görüşüne ilişkin dayanağı, işletme yönetimi ve bağımsız denetçilerin denetlenen mali tablolara ilişkin sorumlulukları, sorumlu denetçinin adı ve imzası ile rapor tarihi yer alır.⁴⁶

2.4. Bağımsız Denetim Standartları

Denetçilerin sahip olması gerektiği özellikler ve denetim çalışmalarında rehber kabul edilen GKGDS denetçiler tarafından esas alınsa da bağımsız denetim ve iç denetim gibi denetim türleri kapsamında denetim çalışmaları sırasında denetçilere yol göstermek amacıyla uluslararası kurumlar tarafından denetim standartları geliştirilmektedir. Bu bağlamda bağımsız denetim standartları, bağımsız denetim alanında hem bağımsız denetçilere rehberlik etmesi için hem de denetim çalışmalarının kalitesinin artması ve meslekte birlik sağlanması amacıyla geliştirilmiştir.

Uluslararası Denetim Standartları (ISAs-International Standards on Auditing), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesi altında Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından yayınlanmıştır.⁴⁷

Ülkemizde uygulanan denetim çalışmaları için yurtdışında gerçekleşen denetim faaliyetleri ile ortak, genel bir denetim anlayışı oluşturulması ihtiyacı duyulmuştur. Bu bağlamda KGK, IFAC tarafından oluşturulmuş olan uluslararası standartlar ışığında Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) hazırlamıştır.⁴⁸

Bağımsız denetim faaliyetlerini yürütürken tüm denetçilerin uygulayış açısından ortak bir yol kullanmaları önemlidir. TDS içinde Bağımsız Denetim Standartları (BDS) yer almaktadır ve bunlar bağımsız denetim öncesinde, denetim çalışmaları yürütülürken ve denetimin sonlandırılması aşamalarında denetçilere uymaları gereken esasları göstererek rehberlik etmektedir. Bağımsız denetim standartlarına genel başlıklar halinde Tablo 1’de yer verilmiştir.

⁴⁶ <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6629/Denetc%CC%A7i-raporu-nas%C4%B11-olus%CC%A7turulmal%C4%B1d%C4%B1r-ve-hangi-unsurlar%C4%B1-ic%CC%A7ermelidir?> (Erişim Tarihi: 28.01.2019).

⁴⁷ Tamer Aksoy, **a.g.e.**, s. 199.

⁴⁸ Eren YILDIZ, ‘‘21. Yüzyılda İşletmelerin Bağımlı Yolu: Bağımsız Denetim ve Türkiye Analizi’’, (Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bursa, 2017, s. 136.

Tablo 1. Bağımsız Denetim Standartları

Standartın Kodu	Standartın Adı
200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
210	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması
220	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
250	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması
260	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
265	İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi
300	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması
315	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi
320	Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik
330	Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler
402	Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar
450	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi
500	Bağımsız Denetim Kanıtları
501	Bağımsız Denetimi Kanıtları Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar
505	Dış Teyitler
510	İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri
520	Analitik Prosedürler
530	Bağımsız Denetimde Örnekleme

Standartın Kodu	Standartın Adı
540	Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi
550	İlişkili Taraflar
560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
570	İşletmenin Sürekliliği
580	Yazılı Beyanlar
600	Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)
610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
620	Uzman Çalışmalarının Kullanılması
700	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
701	Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi
705	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
706	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları
710	Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar
720	Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları
800	Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi
805	Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi
810	Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler

Kaynak: KGK, (Çevrimiçi)

http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Bilgi_Notu_15_12_2017.pdf,

(Erişim Tarihi: 02.02.2019).

Bağımsız denetim standartlarının içerikleri KGK tarafından ihtiyaca ve güncel koşullara göre değiştirilip revize edilmektedir. Bağımsız denetçiler, kaliteli bir denetim süreci yürütmek için tüm bu bağımsız denetim standartlarını çok iyi bilmeli, özümsemeli ve yorumlayarak denetim çalışmalarında uygulamalıdır.

2.5. Bağımsız Denetimin Yararları

Başta işletme yönetimi olmak üzere denetlenen işletmenin mali tablolarını kullanarak karar alacaklar, devlet, yatırımcılar, bankalar gibi çeşitli kurum ve kuruluşlara birçok konuda bağımsız denetim çalışmalarının sağladığı yararlar bulunmaktadır.

Denetçi tarafından tespit edilen ve işletmede oluşan ya da gelecekte ortaya çıkma ihtimali bulunan mali tabloları olumsuz yönde etkileyecek risklerin işletme yönetimi ile paylaşılmasıyla var olan risklerin giderilmesine, henüz ortaya çıkmamış riskler için ise gerekli önlemlerin alınarak ileride mali tabloların yanlış bilgi içermesine engel olunmaktadır. Geçmiş yıllarda denetimden geçen işletmeler hangi noktalarda eksik ve hatalı olduğu durumları bilir, bunları düzelterek sonraki denetimlere daha hazır olarak başlar. Denetim faaliyetleri işletme personeli üzerinde de etkilidir. Belirli zaman aralıklarıyla denetlenen işletmenin personelleri denetim sonrasında kendi görevleri sonucu ortaya çıkan mali tablo bilgilerinin yanlış olmaması için dönem içinde devam ettikleri çalışmalarını daha titiz şekilde sürdürecektir. Denetim çalışmaları sonucunda hatalı işlemler yaptığı tespit edilen personeller uyarılarak dönem içinde devam eden çalışmaların doğru şekilde gerçekleştirilmesi sağlanır. Bu personellerin farkında olmadan yanlış olarak yaptıklarını beyan ettikleri işlemlerin kasıtlı olup olmadığı işletme yönetimi tarafından izlenerek hileli işlemlerin bulunması sağlanabilir. Denetimi yasal olarak yaptırılmaları zorunlu olmayan işletmelerin de kendi istekleriyle bağımsız denetim hizmeti almaları halinde ileride oluşabilecek riskli durumların önüne geçilmesi ihtimali yükselecektir.

Birçok dönemde denetimden geçmiş işletmelerin mali tabloları hakkında yazılan raporların olumlu görüş içermesi sonucunda işletmenin mali tablolarına olan güven yükselmektedir. O işletmeye yatırım yapmak isteyen kişiler veya işletmenin kredi almak istediği bankalar olabilir. Böyle durumlarda yatırımcılar ve bankalar, işletmelerin mali

tabloları hakkında oluşturulmuş bağımsız denetçi raporunu görmek isteyebilir. Denetçi raporlarında mali tabloları için olumlu görüş bildirilen işletmeler ile olumsuz görüş almış işletmelerin borçlanma araçlarına ulaşabilme kolaylığı farklı olacaktır. Olumlu görüş beyan edilen işletmelerin bankalardan borç para alabilmesi daha kolay olacaktır. Olumsuz görüş almış işletmelerin hisselerini almak ise yatırımcılar için cazip gelmeyebilir.

Bağımsız denetimden geçmiş kuruluşların mali tablolarına olan güven arttığı için resmi kurumlar tarafından yapılacak olan kamu denetimleri daha kısa zaman alır ve ayrıntılı denetim çalışmaları yapılmasını gerektirmez.⁴⁹ Bu şekilde kamu denetimlerinin de zaman ve emek açısından maliyeti azaltılabilmektedir.

⁴⁹ Güredin, **a.g.e.**, s. 26.

3. İÇ DENETİM

3.1. İç Denetimin Tanımı ve Gelişimi

Küresel boyutta oluşan rekabetin giderek artması sonucunda işletmeler faaliyetlerini devam ettirirken karşılarına çıkma ihtimali olan pek çok olumsuz durumla karşı karşıya kalmaktadır. Mali tablolar için gerçekleştirilen dış denetim çalışmaları işletmelerin karşılaşılabilecekleri birçok istenmeyen durumdan kaçınmaları için yeterli verimi sağlayamamaktadır. İşletme faaliyetlerinin üçüncü bir taraf dışında işletmelerin kendisi tarafından değerlendirilmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır ve bu sebeple işletmeler için kendi bünyelerinde iç denetim birimleri oluşturma ihtiyacı doğmuştur.⁵⁰

İşletme yönetimlerine işletme içinde sürdürülen faaliyetler, süreçler, kurum politikalarına uyum gibi birçok konu ve bunların sonucu hakkında doğru ve yeterli bilgi gerekmektedir. İşletme faaliyetleri ve süreçlerinin önceden belirlenmiş olan politikalara, talimatlara uygunluğu, etkinlik ve verimliliği gibi konularda bilgilerin sağlam ve güvenilir olması ile yöneticilerin doğru karar verebilmeleri açısından iç denetim biriminin kontrol, değerlendirme ve raporlaması çok önemlidir.

İç denetim kavramının açıklamasını Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) aşağıdaki gibi yapmıştır:

‘‘İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.’’⁵¹

İşletmenin sahip olduğu kaynakların işletme amaçları doğrultusunda kullanımının etkinliği, işletmede gerçekleşen faaliyetlerin yasal mevzuata uygun olup olmaması, iç kontrol yapısının yeterliliği, işletme tarafından sunulan verilerin doğruluk

⁵⁰ Toroslu, a.g.e., s. 105.

⁵¹ IIA, (Çevrimiçi) www.theiia.org (Erişim Tarihi:04.02.2019).

ve güvenilirliği hakkında denetlenen işletme yönetimine bilgiler, iç denetim faaliyetleri tarafından sağlamaktadır.⁵²

İşletmelerde iç denetim sisteminin uygulanmasının mali tabloların kalitesi üzerinde olumlu etkisi bulunmaktadır.⁵³ Muhasebe sistemlerinin uygulanmasında ve çalışmaların değerlendirilmesinde anahtar unsur olarak kabul edilen iç denetim birimleri işletmelerdeki çalışmaların değerlendirilmesine yardımcı olduğu için denetlenen işletme açısından önem arz etmektedir. Ortaya çıkan mali raporlar işletmede mevcut olan iç denetim biriminin kalitesini yansıtmaktadır.⁵⁴

Enron, WorldCom gibi muhasebe ve denetim skandalları sonrasında bağımsız denetçiler tarafından verilen iç denetim ve danışmanlık hizmetlerine ilişkin bağımsız denetçinin tarafsızlığının ve bağımsızlığının seviyesi konusu gündeme gelmiştir.⁵⁵ İç denetim, işletmeler tarafından yayımlanan mali tablolara ait muhasebe kayıtlarının güvenilirliğinin test edilmesinde dış denetim rolünün bir uzantısı olarak geliştirilmiştir.⁵⁶

İç denetimin tarihçesinin eskilere uzandığı anlaşılmakta olup Kıta Avrupası ülkelerinde iç denetim çalışmalarına 1900'lü yıllarda yer vermeye başladığı bilinmektedir.⁵⁷

Amerika'da 1933 tarihli Menkul Kıymetler Yasası'nda ve 1934 yılında Menkul Kıymetler Borsaları Yasası'nda halka arz edilmiş menkul kıymetlere yönelik düzenlemelerde sıkça muhasebe ve denetimden yararlanmak, işletmeler tarafından muhasebeye ilişkin kayıtların doğruluğunun incelenmesi ve muhasebe kontrolleri için

⁵² Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2010, s. 33.

⁵³ Cecilia Lelly Kewo and Nunuy Nur Afiah, "Does Quality of Financial Statement Affected by Internal Control System and Internal Audit?", *International Journal of Economics and Financial Issues*, Vol. 7, No. 2 (2017), s. 571.

⁵⁴ Ebrahim Mohammed Al-Matari, Abdullah Kaid Al-Swidi and Faudziah Hanim Binti Fadzil, "The Effect of the Internal Audit and Firm Performance: A Proposed Research Framework", *International Review of Management and Marketing*, Vol. 4, No. 1 (2014), s. 39.

⁵⁵ Davut Pehlivanlı, **Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları**, İstanbul: Beta Basım Yayın, 2010, s. 12.

⁵⁶ K.H. Spencer Pickett, **The Essential Guide to Internal Auditing**, 2nd Edition, United Kingdom: Wiley, 2011, s. 8.

⁵⁷ Münevver Yılcı, **İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, 2. b., Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2006, s. 8.

sadece dış denetim ile yetinilemeyeceği konularına değinilmiştir. Bu sebeple işletmelerde iç denetim birimleri oluşmuştur.⁵⁸

İç denetimin profesyonel bir meslek konumuna erişmesi, 1941 yılında IIA'nın oluşturulmasıyla gerçekleşmiş olup iç denetim kurumsallık kazanmıştır.⁵⁹ Modern iç denetimin yeni başladığı 1940'lı yıllar ile bugünkü işletmelerin şartları arasında farklılıklar mevcuttur. Örneğin geçmişte bazı elektronik cihazlar dışında dijital bilgisayar sistemleri bulunmamaktaydı. İşletmelerde, bilgisayarların kayıt tutma, diğer hesaplama ve muhasebe işlevleri için yararlı olmaya başlayana kadar bilgisayar programcılara ihtiyaç yoktu. Modern iş dünyasının ve diğer işletmelerin artan karmaşıklığı, iç denetçilerin çeşitli iş kontrollerinde uzman olma ihtiyacını yaratmıştır.⁶⁰

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü 1947 yılında İç Denetçinin Sorumlulukları Bildirgesi'ni yayınlamaya muhasebe ve mali konularla sınırlandırılarak iç denetimin çalışma kapsamı belirlenmiştir. 1957 yılına gelindiğinde ise İç Denetçinin Sorumlulukları Bildirgesi'nin kapsamı aşağıdaki hizmetleri içerecek şekilde genişletilmiştir.⁶¹

- Muhasebe işlemleri ve mali bilgileri ilgilendiren kontroller ve diğer işletme kontrollerinin sağlamlığını, yeterliliğini ve uygulanmasını gözden geçirmek ve değerlendirmek.
- Politikalara, planlara ve prosedürlere uyumun derecesini belirlemek.
- Her türlü zarara karşı şirket varlıklarının ne ölçüde dikkate alındığı ve ne kadarının korunacağını belirlemek.
- Muhasebe ve organizasyon içinde geliştirilen diğer verilerin güvenilirliğinin belirlenmesi.
- Verilen sorumlulukların yerine getirilmesinde kalitenin değerlendirilmesi.

⁵⁸ Kurnaz ve Çetinoğlu, **a.g.e.**, s. 30.

⁵⁹ İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK), **2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu**, Ankara, 2009, s. 1.

⁶⁰ Robert Moeller, **Brink's Modern Internal Auditing**, 7th Edition. USA: John Wiley & Sons Inc., 2009, s. 6.

⁶¹ Sridhar Ramamoorti, "Internal Auditing: History, Evolution, And Prospects", (Çevrimiçi) <https://na.theiia.org/iia/f/Public%20Documents/Chapter%201%20Internal%20Auditing%20History%20Evolution%20and%20Prospects.pdf> (Erişim Tarihi: 04.02.2019), s. 5.

1985 yılında Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO), hileli mali raporlamanın önlenmesi, iç kontrol, risk yönetimi, kurumsal yönetim ve suistimali önleme konularına hizmet edilmesi amacıyla kurulmuştur.⁶²

Geçmişten günümüze iç denetimin gelişmesine katkı sağlayan dünya çapında ve ülkemizde ortaya çıkmış tarihsel gelişmeleri aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür.⁶³

- 1933 yılında Amerika’da SEC (Security Exchange Commission)’in kurulması,
- 1941 yılında IIA’nın kurulması,
- 1956 yılında “İç Denetçinin Sorumlulukları Bildirgesi (Statement of Responsibilities of the Internal Auditors)”nin yayınlanması,
- 1985 yılında COSO’nun kurulması,
- 1987 yılında Treadway Komisyonu tarafından “National Commission on Fraudulent Financial Reporting’in yayınlanması,
- 1989 yılında IIA tarafından “İç Denetim Standartları”nın yayınlanması,
- 1990 yılında IIA tarafından iç denetim için ilk resmi tanımın yapılması,
- 1991 yılında SAS (Statement of Auditing Standards) no: 65 “The Auditors Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statement” ’in yayınlanması,
- 1992 yılında “İç Kontrol Çerçevesi”nin yayınlanması,
- 1992 yılında “Cadburry Raporu”nun yayınlanması,
- 1995 yılında “Canadian Institute of Chartered of Accountants” tarafından “Guidance on Control” (COCO Raporu)’ün Kanada’da yayınlanması,
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)’nün 1995 yılında kurulması,
- 1999 yılında Turnbull Raporu’nun İngiltere’de yayınlanması,
- 1999 yılında “İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi”nin IIA Yönetim Kurulu tarafından kabul edilmesi,
- 1999 yılında “Blue Ribbon Committee Raporu”nun yayınlanması,
- 2002 yılında Afrika’da “The King Report on Corporate Governance for South Africa” (King Raporu) isimli raporun yayınlanması,

⁶² COSO, (Çevrimiçi) <https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx> (Erişim Tarihi: 04.02.2019).

⁶³ İç Denetim Merkezi, (Çevrimiçi) <http://www.icdenetimmerkezi.com/Home/TemelBilgiler>, (Erişim Tarihi: 04.02.2019).

- 2002 yılında Sarbanes-Oxley Yasası'nın kabul edilmesi,
- COSO tarafından “Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi”nin 2006 yılında yayınlanması,
- 2007 yılında IIA Yönetim Kurulu tarafından “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi”nin kabul edilmesi.

İç denetimin tarihsel gelişimine bakıldığında çok çeşitli süreçlerden geçtiği görülmektedir. Zaman içerisinde iç denetim algısının değişmesiyle beraber iç denetimin kapsamı ve denetim çalışmalarının yöneldiği alanlar, iç denetim amaçları ve denetim çalışmalarıyla ulaşılmak istenen sonuçlar yıllar boyu farklı şekillerde karşımıza çıkmıştır.

İlerleyen zaman içerisinde küreselleşmenin etkileri, teknolojik gelişmeler gibi işletme içi ve dışı birtakım etkenler, işletmelerin talep ve ihtiyaçları doğrultusunda geleneksel odaklı iç denetimden risk odaklı iç denetime geçiş yaşanmıştır.⁶⁴

Tablo 2. İç Denetim Yapısında Gerçekleşen Değişimler

Süreç	İç Denetimden Beklenen Faydalar
1950'li yıllar	İşletme varlıklarının korunması
1960'lı yıllar	İşletme verilerinin güvenilirliğinin denetimi
1970'li yıllar	Uygunluk denetiminin yapılması
1980'li yıllar	İşletme etkinliğinin denetlenmesi
1990'lı yıllar	İşletme amaçlarına ulaşılması
2000'li yıllar	İşletmeye artı değer katma

Kaynak: Mehmet Ünsal Memiş, “Etkin ve Başarılı İç Denetim İçin Gerekli Koşullar”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 85 (Ocak-Şubat 2008), s. 80.

Kontrol temelli olarak uygulanan geleneksel iç denetim çalışmaları tarihsel gelişimi içerisinde 1980'li yıllardan itibaren işletme faaliyetlerinin etkinliği ve

⁶⁴ Davut Pehlivanlı, **a.g.e.**, s. 13.

verimliliğinin ön planda olduğu, risklerin ortaya çıkmadan önce önleme ihtiyacına odaklanan risk odaklı iç denetim anlayışı uygulanmaya başlanmıştır.⁶⁵

Sonuç olarak geçmişten günümüze iç denetim, mevcutta uygulanan halini alabilmesi için pek çok evreden geçmiştir. İç denetimin gelişimiyle ilgili gerçekleşmiş safhalar şunlardır:⁶⁶

- İşletme faaliyetlerinin kontrolü
- İşlem temelli denetim
- İstatistiksel (örnekleme) yöntemiyle denetim
- İhtimal esaslı denetim
- Anlık kontrol (Zamanı bildirilmeyen habersiz denetim)
- Risk analizi denetimi
- Sistem esaslı denetim yaklaşımı
- Operasyonel denetim
- Yönetim denetimi
- Risk odaklı iç denetim

3.2. İç Denetimin Amaçları

Bağımsız denetimin daha çok işletme dışı üçüncü kişilere bilgi verme ihtiyacı algısının yanı sıra iç denetimin, denetlenen işletme yönetimi ihtiyaçları doğrultusunda işletme faaliyetleri ve verimliliğini inceleyerek yönetime bilgi verme amacı bulunmaktadır.⁶⁷

İç denetimin, hem mali konularda hem de yönetsel konularda işletmeye güvence ve danışmanlık faaliyetleri vermesi sonucu ortaya çıkan katma değer denetlenen işletmenin hedeflerine ulaşmasını sağlamaktadır.⁶⁸

⁶⁵ Hasan Türedi, Ümmügülsüm Zor ve Filiz Gürbüz, ‘‘Risk Odaklı İç Denetim’’, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S. 66 (Nisan 2015), s. 4.

⁶⁶ K.H. Spencer Pickett, **The International Auditing Handbook**, 3rd Edition, United Kingdom: Wiley, 2010, s.10-12.

⁶⁷ Belma Ak, ‘‘İç Denetimin Yönetim Aracı Olarak Kullanılması’’, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 9, S. 2 (2004), s. 354.

⁶⁸ Bayram Aslan, ‘‘Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim’’, **Sayıştay Dergisi**, S.77 (Nisan-Haziran 2010), s. 72.

İç denetim çalışmalarının esas amacı işletmeye çeşitli konularda fayda sağlayabilmek ve işletme çalışanlarının görevlerini verimli bir biçimde gerçekleştirmelerini sağlamak konusunda yardımcı olmak ve bu gayelerini gerçekleştirirken mümkün olan en az maliyetle ve işletmede gerçekleştirilen tüm çalışmalarda etkin şekilde işleyen kontrol sistemi oluşturmaktır.⁶⁹

İç denetimin amaçları çok çeşitli olup genel olarak işletme yönetiminin gereksinimlerine ve işletmenin büyüklüğüne göre değişebilmektedir.⁷⁰ Genel olarak iç denetim faaliyetlerinin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁷¹

- İşlemlerin önceden tespit edilmiş olan işletme politikalarına uygunluğunu kontrol etmek,
- İşletme varlıklarının fiziki mevcudiyeti ile muhasebe defterlerindeki kayıtların durumun kontrolünü gerçekleştirmek,
- İşletmede mevcut olan politikaların etkinliğinin ölçülmesi,
- Muhasebe süreçlerinin GKGMİ'ne uygun olarak yürütülmesini sağlamak,
- İşletmede yapılan yolsuzlukların ortaya çıkmasını sağlamak ve ileride ortaya çıkma ihtimalini önlemek,
- İşletme yönetimi ve çalışanlarının vazifelerini doğru bir şekilde yerine getirip getirmediğini kontrol etmek,
- Yöneticilerin işletme kaynaklarını verimli bir biçimde işletip işletmediği hakkında işletme sahiplerini bilgilendirmek,
- Yönetime çeşitli konularda bilgi sağlamak ve işletme yönetimiyle pek çok konuyu istişare etmek,
- Yapılan iç denetim çalışmalarıyla ulaşılan sonuçlar sonrasında gerekli düzeltmeler yapılarak maddi konularda yarar sağlamak.

⁶⁹ Gürkan AKBABA, "Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Kapsamında İç Denetimin İrdelenmesi", (İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2016, s. 51.

⁷⁰ Sibel UZUN, "Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü", (Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2016, s. 75.

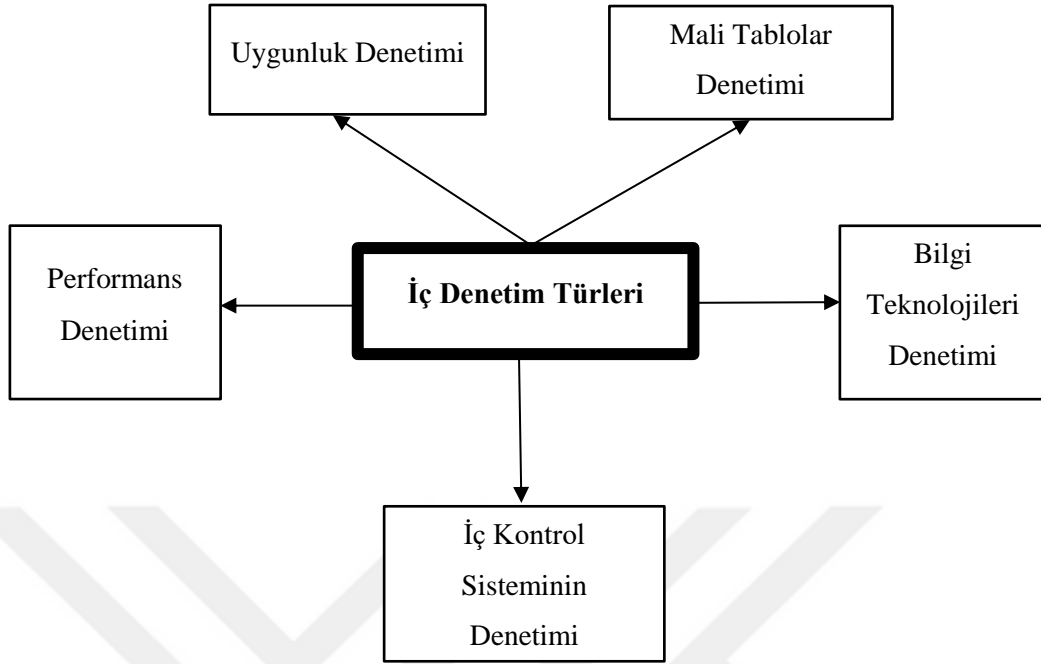
⁷¹ Hasan ABDİOĞLU, "İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü ve İMKB-100 Örneği", (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2007, ss. 108-109.

3.3. İ Denetim Türleri

Genel olarak i denetim çalışmaları aşağıda belirtildiği şekilde beş başlık altında incelenebilir:⁷²

- Uygunluk denetimi,
- Etkinlik ve verimlilik (performans) denetimi,
- Mali tablolar denetimi,
- Bilgi teknolojileri denetimi,
- İç kontrol sisteminin denetimi.

⁷² İç Denetim Koordinasyon Kurulu, “İç Denetçilerin alışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” md.8.



Şekil 3. İç Denetim Türleri

Tek tip iç denetimden söz etmek mümkün değildir. İç denetim faaliyetleri işletmenin ihtiyaçları, denetim talep edilen sorunlu alanlar, riskli görülen öncelikli konular gibi unsurlar göz önünde bulundurularak farklı alanlara yönelik olarak uygulanabilir. Bir işletmede en etkili sonucu alabilmek ve gerekli düzeltmeleri yaparak işletme faaliyetlerinin verimliliğini arttırmak için mümkün olduğunca tüm iç denetim türlerine ilişkin çalışmaların yapılmasına özen gösterilmelidir. İşletme yönetimi tarafından iç denetim birimlerinden zaman ve maliyet unsurları dikkate alınarak aynı anda tüm iç denetim türlerine ilişkin veya öncelik verilen işletme faaliyetlerine yönelik iç denetim çalışmalarının sonuçları talep edilebilir.

3.3.1. Mali Tablolar Denetimi

İç denetimin bir türü olan mali tablolar denetimi, işletmelerdeki mali raporlara ait bilgilerin, denetlenen birimdeki varlık ve kaynakların gerçek değerleriyle, finansman

kaynaklarıyla ve bunların yönetimiyle, daha önceden belirlenen bütçeye uygunluklarının değerlendirilmesidir.⁷³

Mali tablolar denetiminde iç denetim birimi açısından önemli hususlardan biri, mali tablolara ilişkin bilgilerin nihai hali ortaya çıkmadan önce süreç devam ederken denetim çalışmalarının gerçekleştirilmesidir. Bu durum, mali tabloların iç denetçiler tarafından denetlenme şeklinin yaygın olarak bilinen dış denetçi tarafından denetlenmesi arasındaki farkı ortaya koymaktadır.

İşletme faaliyetleri devam ederken mali tabloların iç denetçiler tarafından denetlenmesinin riskli durumları erken tespit etme, ortaya çıkabilecek olumsuz durumlar için önlem alma ve ileride ortaya çıkma ihtimali yüksek olan riskli durumları önleme gücü bulunmaktadır. Örneğin; iç denetçiler tarafından mali tabloları denetlenen işletme, dönem başında çalışan giderleri için (maaşlar, ikramiye, tazminatlar vb.) yıllık 1.000.000 TL'lik bütçe belirlemiştir. Yılın ortasına gelindiğinde belirlenen bu bütçenin büyük bir kısmının harcanarak bütçe kapsamında çalışanlar için ödenebilecek tutarın 300.000 TL kaldığı, bunun sebebi olarak işten çıkarılan çalışanların tazminatlarının beklenenden yüksek olması iç denetçiler tarafından tespit edilmiştir. Bu tespit sonucunda iç denetçiler, yılsonuna doğru işletmenin nakit varlıklarında azalma olacağı, işletme için yapılacak çeşitli giderlerde işletmedeki nakit paranın kullanılması yerine borç para bularak ve bu şekilde uzun vadeli borçlanılarak harcamaların yapılmasının işletmenin nakit varlıklarının yetersiz kalmaması adına daha uygun olacağı yönünde yönetime öneride bulunmuşlardır. Bu örnekte de görüldüğü üzere iç denetçilerin dönem içerisinde yaptıkları mali tablolar denetimleri, işletmedeki mevcut durumun tespiti ile dönem kapanmadan önce riskli hususların tespit edilerek önlem alınmasını sağlamıştır.

3.3.2. Uygunluk Denetimi

Denetlenen işletmede gerçekleştirilen işlemlerin kurum yönetimi, kamu kurumları gibi üst yönetimlerin daha önceden belirlediği kurallar, prosedürler ve mevzuatlara hangi düzeyde uyulduğu sonuçlarını veren denetimlere uygunluk denetimi adı verilmektedir. Uygunluk denetiminin kapsamına denetlenen işletmenin mali

⁷³ Ercan Alptürk, **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s. 22.

nitelikteki işlemleri ve diğer faaliyetleri girmektedir. Uygunluk denetimleri sonrasında işletmelerin mali işlemleri ve faaliyet sonuçlarının belirlenmiş kurallar ve mevzuatlara uygunluk derecesine ilişkin denetçi görüşleri, geniş çevrelere ulaştırılmak yerine daha az sayıdaki yetkili merci ve kişilere ulaştırılmaktadır.⁷⁴

Uygunluk denetimi çalışmaları yürüten iç denetçiler, işletme içerisindeki çeşitli konularda sürdürülen faaliyetlerinin, işletme yönetimi ve kamu kuruluşlarınca ortaya konulmuş olan ve uyulması gereken kurallara, kanunlara ve yönetmeliklere uygunluğunun seviyesini belirlemek istemektedirler. İç denetçiler, uygunluk denetimi çalışmaları sonucunda hatalı, eksik ve yanlış gördüğü konular için önlem alınmasına, bunların düzeltilmesine katkıda bulunurlar.

İşletmelerin mali nitelikteki işlemleri, hem işletme yönetimi tarafından hem de devlet tarafından belirlenmiş olan kurallara uygunluğun denetimi kapsamında iç denetçiler tarafından incelenebilir. Bu bağlamda muhasebe birimince hazırlanan vergi beyannamelerinin işletme yönetimi tarafından yetkilendirilen personel tarafından hazırlanıp hazırlanmadığının kontrolü ve bu beyannamelerin kamu idarelerince belirlenmiş olan tarihlere uygun şekilde vergi dairesine beyan edilip edilmediğinin kontrolü örnek olarak gösterilebilir. Bu kontrolleri yapan iç denetçiler hem işletme yönetimi hem de kamu idareleri tarafından belirlenen kurallara uygunluğun derecesini tespit etmektedir. Bu şekilde uygunluk denetimi kapsamında iç denetçiler tarafından hatalı ve noksan görülen durumlar düzeltiltilerek işletmenin ileride karşılaşılabileceği vergisel ceza risklerinin önüne geçilmesi sağlanır.

3.3.3. İç Kontrol Sisteminin Denetimi

İşletmelerin faaliyetlerini sürdürdüğü sırada hileli işlemlerin ortaya çıkması, para veya işletme malzemelerinin hırsızlık yoluyla çalınması, haksız kazanç elde edilmesi, hatalı mal ve hizmet üretilmesi gibi pek çok olumsuz durumla karşılaşma ihtimalleri bulunmaktadır. Bu olumsuz durumların tespit edildikten sonra ortadan kaldırılması bir çözüm olsa da bunun yerine işletmeye zarar verecek durumlar ortaya çıkmadan önce oluşumunun engellenmesi daha sağlıklı olacaktır. Bu sebeple işletmeler kendi

⁷⁴ Mehmet Aksoy, **Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim**, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği, 2008, s. 84.

bünyelerinde oluşturdukları bir takım kontrol mekanizmalarına sahiptir. İşletmelerin oluşturduğu bu kontrol mekanizmaları kapsamında belirledikleri kurallar ve politikalar, aldıkları önlemler işletmelerde iç kontrol yapısını oluşturmaktadır.

İç kontrol yapısının tanımı aşağıdaki gibidir:⁷⁵

- İşletmenin sahip olduğu bütün varlıkların kaybının önlenmesi, bunların korunması,
- İşletmede ortaya çıkabilecek hatalı işlemlerin ve yolsuzlukların oluşmadan önce önlenmesi veya bu hatalı durumlar ve yolsuzluklar oluştuysa ortaya çıkarılması,
- Muhasebeden doğru ve güvenilir bilgiler elde edilmesi,
- Muhasebeden edinilen bilgilere gerektiği zamanda ulaşılabilmesi,
- İşletmede devam eden faaliyetlerin daha önceden işletme yönetimi tarafından belirlenen kurallara uyumlu şekilde yürütülmesi

Amaçlarını gerçekleştirebilmek için işletme yönetimi tarafından ortaya konulmuş olan ve işletme içerisinde çalışan herkesin uyması gerektiği bütün kurallara ve politikalara iç kontrol yapısı adı verilmektedir.

İşletmelerin iç kontrol yapısının en başta oluşturulduğu haliyle sürekli olarak uygulanmasına devam edilmesi doğru olmamakla birlikte işletme içerisinde iç kontrol yapısı kurulduktan sonra zamanla değişen koşullarla ve işletmede oluşan ihtiyaçlarla beraber değiştirilmesi ve geliştirilmesi gerekmektedir.⁷⁶

İç kontrol yapısının temel özellikleri aşağıdaki maddelerle açıklanabilir:⁷⁷

- İç kontrol kapsamında uygulanan tüm kurallar ve uygulamalar, işletmenin belirlediği hedeflere kesin olarak ulaşacağına dair güvence veremez.
- İç kontrol kapsamında gerçekleştirilen uygulamaların odak noktasında işletme çalışanları olduğu için işletme içinde tüm birimlere ait çalışan kişilerin ihmalkârlığı, hatalı işlemleri, dikkat eksikliği, çalışmak

⁷⁵ Türedi, a.g.e., s. 124.

⁷⁶ Toroslu, a.g.e., s. 45.

⁷⁷ Hakan Bakkal, İlknur Tunç ve Alper Kasımoğlu, **İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi**, İstanbul: İdeal Kültür Yayıncılık, 2016, ss. 27-28.

istememesi, kişisel problemlerini işine yansıtması vb. görevini layıkıyla yerine getirmemesi ile sonuçlanan durumlar işletmenin iç kontrol sistemini olumsuz yönde etkilemektedir.

- İşletmeye ait varlık ve kaynakların kaybının önlenmesi, hata ve yolsuzlukların önüne geçilmesi için iç kontrol faaliyetleri çok önemlidir.
- İç kontrol kapsamında gerçekleştirilen uygulamalar ortaya çıkan olumsuz bir durumun önlenmesi için anlık olarak ortaya çıkmamaktadır. Aksine iç kontrol, geçmişten beri uygulaması devam eden kuralların ve politikaların oluşturduğu uzun soluklu bir süreçtir.
- İç kontrol sisteminin esas amacı işletmenin iktisadi, etkin ve verimli olarak kaynak kullanılmasını sağlamaktır.
- İşletme yönetiminin iç kontrol sistemini oluşturma yetkisi ve sorumluluğu bulursa da yönetim tarafından ortaya konan bu iç kontrol sisteminin uygulanmasına ilişkin sorumluluk hem işletme yönetimi hem de bütün işletme çalışanlarına aittir.
- İşletmenin iç kontrolleri sadece mali konuları ilgilendiren şekilde oluşturulmamalıdır. Yönetim tarafından ortaya konacak iç kontrol sistemi işletmenin muhasebe, pazarlama, araştırma ve geliştirme gibi tüm faaliyetlerine yönelik olarak oluşturulmalı ve geliştirilmelidir.
- İç kontrol sistemi işletmenin tüm faaliyetleriyle doğrudan ilişkili olan ve işletmenin bütün kademelerindeki her çalışanı içine alan geniş kapsamlı bir bütündür.

İç kontrol sistemi çok gelişmiş olan ve yeterince etkili şekilde işleyen bir işletme ortamından elde edilen bilgilerin doğruluk düzeyi yüksek olacağından iç kontrol sistemi etkin işleyen işletmelerden elde edilen veriler güvenilir bir denetim kanıtı olarak düşünülebilir.⁷⁸

İşletmelerde iç kontrol sistemi kapsamında gerçekleştirilen faaliyetlerin kalitesi, etkinlik ve verimliliği hakkındaki bilgiler o işletmenin iç denetim birimi tarafından elde edilmektedir.⁷⁹ İç denetim raporlarıyla elde edilen bu bilgiler ile işletme yönetimi, mevcut olan iç kontrol sistemindeki eksiklikleri öğrenmektedir. Bu sayede işletme

⁷⁸ Sami Karacan ve Rahmi Uygun, **a.g.e.**, s. 235.

⁷⁹ Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, **a.g.e.**, s. 40.

yönetimi iç kontrol yapısında düzeltilmesi gereken hususlarda gerekli değişiklikleri yapmalı, işletmenin içinde bulunduğu şartlara bağlı olarak iç kontrol sistemini ihtiyaca uygun olarak yeniden şekillendirmelidir.

ABD’de meydana gelen ve hileli mali raporlamayla sonuçlanan olayların meydana geliş sebeplerini araştırmak için 1985 yılında Committee of Sponsoring Organisations (COSO) komitesi kurulmuş ve kısaca Treadway Komisyonu adıyla bilinen bu komite işletmelerde oluşturulacak iç kontrol sisteminin nasıl kurulacağına dair yol gösterici olması için rehber olan COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve’yi (COSO Internal Control-Integrated Framework) 1992 yılında yayınlamıştır.⁸⁰ 1992 yılında hayata geçirilen bu çerçeve 2013 yılında güncellenmiştir.⁸¹

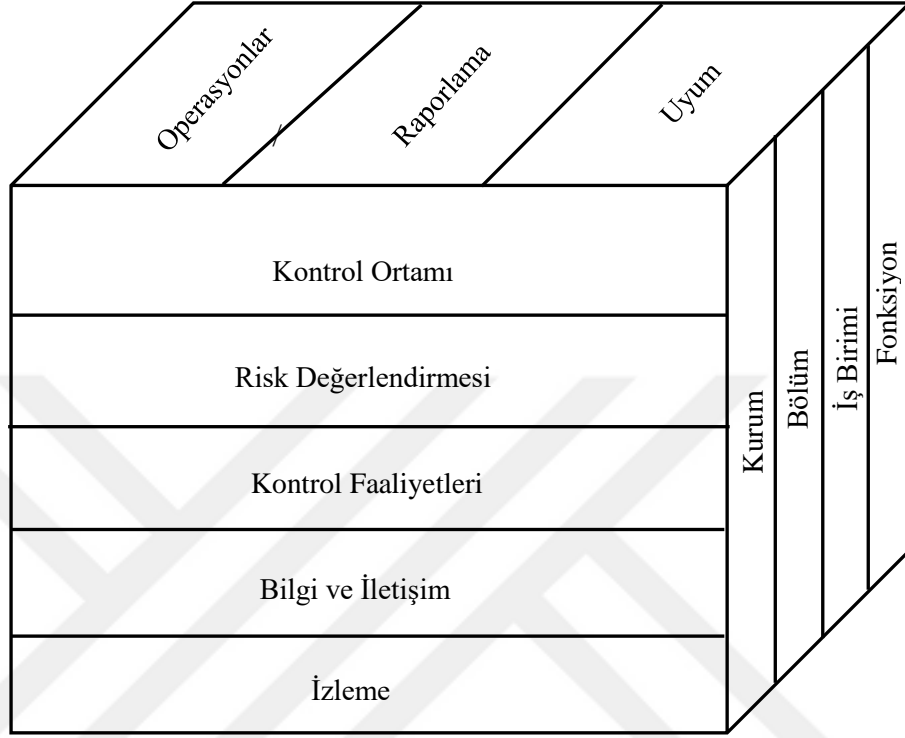
COSO tarafından yayınlanan bu çerçevenin unsurları aşağıdaki gibidir:⁸²

- Kontrol Ortamı
- Risk Değerlendirmesi
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim
- İzleme

⁸⁰ Çetin Özbek, **İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi İç Kontrol**, C. I, İstanbul: TİDE Yayınları No:3, 2012, s. 401.

⁸¹ COSO, “Guidance on Internal Control”, (Çevrimiçi) <https://www.coso.org/Pages/ic.aspx> (Erişim Tarihi: 14.02.2019).

⁸² COSO, “Internal Control-Integrated Framework Executive Summary”, (Çevrimiçi) <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf> (Erişim Tarihi: 14.02.2019), ss .4-5.



Şekil 4. COSO İç Kontrol Küpü

Kaynak: COSO, “Internal Control-Integrated Framework Executive Summary”, (Çevrimiçi) <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf> (Erişim Tarihi: 14.02.2019), s .6.

Şekil 4’te de görüldüğü üzere bir işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi adına kaliteli iç kontrol yapısına haiz olması için taşıması gerektiği unsurların işletmedeki bölümler, iş birimleri ve tüm çalışanların faaliyetleri dahil olmak üzere her bir birimi kapsayacak şekilde tüm kurumsal yapı ve bütün faaliyetlerinde uygulamalı ve hayata geçirilen bu uygulamalar belirli aralıklarla gözden geçirilip raporlama yapılarak işletmenin iç kontrol sistemi kapsamında uyulması gereken bütün kural ve prosedürlere uyum sağlanmalıdır.

3.3.3.1. Kontrol Ortamı

İşletmelerde güçlü bir iç kontrol yapısı oluşturulması ve bu sistemin devamlılığının sağlanması için iç kontrollerin nasıl bir ortamda sürdürüldüğü çok önemlidir. İşletmenin iç kontrol yapısı çatısı altında gerçekleştirilen işlemlerin, uygulanan iç kontrol politikaları ve kurallarının düzgün olarak işlemesi ve devamlılığının sağlanması için hem işletme yönetimi hem de işletme çalışanları tarafından uygun bir ortam oluşturulmalıdır.

İç kontrol kapsamında gerçekleştirilen faaliyetlerin güçlü bir kontrol ortamında ortaya konulabilmesini etkileyebilecek ve etkin bir iç kontrol ortamında olması gereken unsurlar aşağıdaki maddelerle açıklanabilir:⁸³

- İşletme yönetimi, işletmenin hedeflerine ulaşması için gerçekleştirilen faaliyetlerde başarılı olmak adına iç kontrol sisteminin gerekliliğinin farkında olmalı, iç kontrol yapısını oluşturmayı bir zahmet olarak görmemelidir.
- İşletmede görev dağılımlarının yapılması, kimlerin hangi yetkilere sahip olduğunun belirlenmesi, işletme içerisindeki kişilerin görevleri kapsamında birbirlerine karşı olan sorumluluklarının tespiti yapılmalı yani işletmenin organizasyon yapısının belirlenmesi gerekmektedir.
- İşletmede oluşturulan iç denetim sisteminin kalitesi belirli aralıklarla yönetim kuruluna raporlanmalı ve iç kontrol yapısındaki olumsuz durumlar yönetim kurulu tarafından düzeltilmelidir. Buna ilişkin olarak işletmenin denetim komitesi, iç kontrol yapısının hedeflere uygun olarak istenilen şekilde işleyip işlemediğine dair incelemelerini yapmalı ve işletmenin yönetim kuruluna bilgi vermelidir.
- İşletmede görevlerin ayrılığı ilkesi uygulanmalıdır. Yani işletmedeki satış, pazarlama, muhasebe, finans gibi tüm iş birimlerine ait görevlerin gerçekleştirilme yetkisi mümkün olduğunca farklı kişilere verilmelidir.

⁸³ Bozkurt, a.g.e., ss. 123-125.

Örneğin işletme için satın alınacak bir stoğun ücretinin ödemesi, fiziki olarak teslim alınması ve muhasebeleştirilmesi farklı kişiler tarafından yapılmalıdır. Bu sayede hatalı ve hileli işlemlerin tespiti daha kolay olacaktır. İşletmelerde görevlerin ayrılığı ilkesi uygulanmadığı takdirde yani tek bir çalışana pek çok görev yetkisi verilirse o kişinin hata ve yolsuzluk yapma ihtimali yükselecektir. Örneğin borç senetlerini hazırlayan ve ödeyen çalışanın aynı kişi olması riskli bir durumdur. Bu kişi gerçekte var olmayan bir alacaklı tarafa işletmenin borcu varmış gibi gösterebilir ve bunun ödemesini şirket üzerinden yaparak aslında hiç olmayan bir borcun ödemesini gerçekleştirerek işletmeden para çıkışını sağlayabilir ve kendisine bu şekilde haksız kazanç sağlayabilir.

- İşletmenin iç kontrol sistemi kapsamında gerçekleştirilen faaliyetlerin etkinliği işletme yönetimi tarafından değerlendirmeli ve gerekiyorsa iç kontrol yapısında değişiklikler yapılmalıdır. Bu nokta iç denetçilerin işletmenin iç kontrol sisteminin etkinlik ve verimliliğini değerlendirdikten sonra işletme yönetimine iletmesi yönetime kolaylık sağlamaktadır.
- İç kontrol sistemini etkin bir biçimde işleyebilmesi için işletmesi yeterli sayıda ve donanımda çalışan mevcut olması gerekmektedir.

İşletme içerisinde düzenli ve amaca yönelik uygun bir kontrol ortamının işletme yönetimi tarafından oluşturulması iç kontrol sisteminin sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayacaktır.

3.3.3.2. Risk Değerlendirmesi

İşletmelerin mali tablolarında açıkladığı bilgileri ve dipnot açıklamaları pek çok sebeple yanlış bilgi içerebilir. İşletmenin mali tablo kullanıcılarının alacağı kararları olumsuz yönde etkileyebileceğinden dolayı mali tablolarda açıklanan bilgilerin önemli düzeyde yanlışlık içermesi işletme için risk unsurudur. Bu sebeple işletme yönetimi, işletme içi ve dışı nedenlerle oluşabilecek ve mali tabloların işletme durumunu olduğu gibi göstermesini engelleyecek her türlü riskli durumu değerlendirmeli ve bunları en iyi şekilde yönetebilmelidir.

İşletmenin mali tablolarında gerçeği yansıtmayan, önemli düzeyde yanlış bilgi beyan edilmesine yol açacak durumlara aşağıdaki örnekler verilebilir:⁸⁴

- İşletme faaliyetlerinin yürütüldüğü ortamda meydana gelebilecek her türlü değişimler,
- İşletmeye yeni çalışanların katılması ve bu kişilerin henüz işe adaptasyonu tam olarak sağlanmadan görevlerini gerçekleştirmeleri sonucu meydana gelebilecek hatalı işlemler,
- İşletme bünyesinde yenilenen veya değiştirilen bilgi sistemleri,
- İşletmenin hızlı bir şekilde büyümesi ve bu büyümenin yeterince iyi bir şekilde yönetilememesi,
- Değişen ve gelişen teknolojilere uyum sağlanamaması,
- İşletmenin yeni ürün üretme ihtiyacına yönelik faaliyetlerinin yeterli olmaması,
- İşletme içerisinde meydana gelen her türlü yeni yapılanmalar,
- Muhasebe uygulamalarında değişikliğe gidilmesi ve muhasebe çalışanlarının bu yeni sisteme adaptasyonunun sağlanamaması,
- Yurtdışı faaliyetlerinin artması sonucu işletmenin bu durumu iyi yönetememesi.

İşletme yönetimleri ortaya çıkabilecek her türlü riskli duruma karşı değerlendirmelerini yapmalı ve bu riskleri iyi bir şekilde yönetmelidir. İşletme yönetimleri risklere karşı kaçınarak, riskleri üstlenerek, riskleri kontrol ederek veya riskleri devrederek cevap verebilir.⁸⁵

⁸⁴ Karacan ve Uygun, **a.g.e.**, s. 156.

⁸⁵ Pehlivanlı, **a.g.e.**, s. 36.

3.3.3.3. Kontrol Faaliyetleri

İşletmede hedeflenen amaçlara erişilebilmesinin önüne geçen tüm risklerin önlenmesi ve ortadan kaldırılması ile işletme yönetiminin başarılı olunmasını istediği işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilebilmesi için bir takım kontrol politikaları ve kuralları ortaya konulması gerekmektedir.⁸⁶

Kontrol faaliyetleri fiziki, yönetsel ve muhasebeyle ilgili olan her türlü kurallar ve politikalar bütünüdür.⁸⁷ Kontrol faaliyetleri dört gruba ayrılmakta olup bu kontrol faaliyetlerine ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir.⁸⁸

- Önleyici kontroller: İşletmede daha önce herhangi bir yangın yaşanmamasına rağmen işletmenin belirli bölgelerine yangın söndürme cihazları ve duman sensörleri yerleştirilmesi henüz istenmeyen bir durumun ortaya çıkmamasından önce önlem alınması amacıyla gerçekleştirildiği için önleyici bir kontrol faaliyetidir.
- Saptayıcı kontroller: Stok envanterinde gözükken stok miktarları ile fiziki olarak yapılan yılsonu stok sayım tutarlarının arasında farklılık mevcutsa bu farklılığın kayıp, çalıntı, hurdaya çıkma vb. sebeplerinin tespit edilebilmesi için yapılan incelemeler ve yeniden stok sayımı yapılması meydana gelmiş olumsuz bir durumun ortaya çıkarılmasına yönelik yapıldığı için saptayıcı bir kontrol faaliyetidir.
- Yönlendirici kontroller: İşletme çalışanları için motivasyon amaçlı yemekler düzenlenmesi, çalışanların gelişimi için eğitimler verilmesi onları çalışmalarına olan isteklerinde teşvik edeceği için bu tür faaliyetler yönlendirici kontroller kapsamına girmektedir.
- Telafi edici kontroller: Telafi edici kontrol faaliyetleri maliyetlerin artması, çalışan sayısının eksikliği vb. sebeplerle önleyici kontroller sayesinde önlenemeyen olumsuz durumları daha sonradan telafi etmek amaçlı yapılan kontrol faaliyetleridir. Örneğin işletmenin üretimde

⁸⁶ Yılancı, a.g.e., s. 33.

⁸⁷ Toroslu, a.g.e., s. 70.

⁸⁸ Karacan ve Uygun, a.g.e., ss. 159-163.

kullanacağı hammaddeler için dönem başında bütçelediği gider tutarıyla maliyetlerin artması sebebiyle dönem sonunda gerçekleşen gider tutarının arasında büyük farklılıklar olması durumunda işletmenin satın alacağı hammadde maliyetlerinin azaltılması için yapacağı her türlü işlem ve faaliyetler telafi edici bir kontrol olacaktır.

İşletmelerin hedeflerine ulaşmasında ortaya çıkabilecek her türlü olumsuz durumu engellemek ve meydana gelmiş istenmeyen durumları ortadan kaldırmak ve bir daha gerçekleşmemesini sağlamak için bütün kontrol faaliyetlerinin işletme yönetimi tarafından ortaya konulması, gözlemlenmesi ve iyi bir şekilde yönetilmesi gerekmektedir.

3.3.3.4. Bilgi ve İletişim

Hem mali işlemlere hem de işletmede gerçekleşen tüm faaliyetlere ilişkin üretilen ve ihtiyaç duyulan bilgilerin işletme içerisinde kaydedilmesi, sınıflandırılması ve bilgiye ihtiyaç duyan yetkili kişilere istenen sürede iletilmesi gerekmektedir.⁸⁹

İşletmelerin iç kontrol sisteminin sağlam olması için bilgi ve iletişim kanalları her zaman etkin çalışmalıdır. Bilgi ve iletişim kanallarında meydana gelecek her türlü aksaklık bilginin doğru zamanda ve doğru bir şekilde iletilmesini erteleyeceği için işletme faaliyetlerinin devam ettirilmesinde de kopukluklar yaşanacaktır.

İşletme içinde güçlü bir bilgi ve iletişim sisteminin kurulması gerekmekte ve devamında bu sistemde gerçekten bilgiye ihtiyacı olan ve bu bilgiyle işletme faaliyetlerini sürdürecekt kişilere yetki verilmelidir. Her bilgiye her çalışanın erişiminin önüne geçilmesi gerekmektedir.

İşletmede üretilen bilgilere işletme dışından kişiler tarafından virüs, internet üzerinden saldırı gibi şekillerle ulaşımının engellenmesi için işletmenin bilgi teknolojileri bölümünün çok iyi bir şekilde çalışması gerekir. Belirli zaman aralıklarıyla bilgi sistemleri denetimi yaptırmak ta işletmenin bilgi ve iletişim kanallarında eksik ve noksan hususların tespiti ve olumsuz durumların önüne geçilmesini sağlayabilir.

⁸⁹ Mehmet Aksoy, **a.g.e.**, s. 18.

3.3.3.5. İzleme

COSO iç kontrol bileşenlerinden önemli bir diğer unsur izleme faaliyetleridir. İzleme faaliyetleri, iç kontrolün diğer unsurları kapsamında gerçekleştirilen çalışmaların belirli zaman aralıklarıyla değerlendirilerek bunların etkinlik ve verimliliğinin gözetilmesidir.

İç kontrol yapısının en başta işletme yönetimi tarafından oluşturulduğu haliyle ömür boyu kullanımı doğru değildir. Çünkü işletme faaliyetlerinin etkinliği değişen zaman koşullarına bağlı olarak değişiklik gösterebilir. Zamanla teknolojinin gelişmesi gibi pek çok değişiklik sebebiyle işletmenin iç kontrol sistemi yetersiz kalabilir. İzleme faaliyetleriyle iç kontrol sisteminin yeterliliği gözden geçirilmeli ve ihtiyaç duyulması halinde yeni kontrol prosedürleri ve kuralları eklenmelidir.

İzleme belirli aralıklarla ve devamlı yapılması gereken bir faaliyet olduğu için uzun bir süreçtir ve bu süreçte aşağıdaki hususların değerlendirmesi ve gözetimi yapılmalıdır:⁹⁰

- İç kontrol yapısı kapsamında gerçekleştirilen faaliyetlerin yetkili bir çalışan tarafından yapılıp yapılmadığı,
- İç kontrol yapısı altında ortaya konan işlemler ve faaliyetlerin daha önceden belirlenen kurallar ve prosedürlere uygun olarak zamanında yapılıp yapılmadığı,
- İstenmeyen bir durum veya eksiklik tespit edilen olaylarda gerekli düzeltici işlemlerin yapılıp yapılmadığı.

⁹⁰ Münevver Yılcı, **İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi**, 3. b., Ankara: Detay Yayıncılık, 2015, ss. 123-124.

3.3.4. Performans (Etkinlik ve Verimlilik) Denetimi

İç denetim kapsamında iç denetçilerin üzerinde çalışmalarını gerçekleştirmesini gerektiren bir diğer denetim türü işletmenin performans yani etkinlik ve verimlilik denetimidir. Performans denetiminde iç denetçiler, işletme faaliyetlerinde kullanılan her türlü varlık ve kaynakların kullanımının iktisadi bir şekilde amaca uygun olarak ve istenen düzeyde etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmektedir.⁹¹

Performans denetimi, işletme faaliyetlerinde etkin ve verimli bir şekilde kullanılmayan kaynakların kullanımına son verilmesine veya o alanda kullanılacak kaynakların tahsisinin daha doğru şekilde gerçekleştirilmesine yardımcı olmaktadır.⁹² Örneğin mobilya üretimi ve satışı gerçekleştirilen bir işletmenin iç denetçileri, mobilyaların satışının yapılabilmesi için satış-pazarlama bölümünün çalışmalarını etkinlik ve verimlilik denetimi açısından incelemiş, reklam ve tanıtım giderlerinin beklenenin üzerinde olduğunu, reklam için yapılan harcamaların yeterince mobilya satışını sağlamadığını tespit etmiştir. Bu durumda iç denetçiler, işletme yönetimine reklam ve tanıtım giderlerini düşürecek çözümler veya mobilya satışı için alternatif yeni tanıtım önerileri sunarak yaptıkları denetim sonucunda satış-pazarlama bölümünün etkinlik ve verimliliğinin artmasını sağlayabilir.

3.3.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi

İşletmelerde faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan tüm veriler ile oluşan bilgiler, işletmelerin bilgi sistemleri dahilinde muhafaza edildiği ve bu bilgilerin sanal ortamda saklandığı için bilgi sistemlerinin iç denetçiler tarafından gizliliği, tamlığı ve kimlerin erişebileceği hakkında denetlenmesi işine bilgi teknolojileri yani BT denetimi adı verilmektedir.⁹³

İşletme faaliyetleri kapsamında daha önceki zamanlarda yazılı olarak gerçekleştirilen işlemlerin, günümüz şartlarında ilerleyen teknolojik gelişmeler sayesinde elektronik ortama geçmesiyle birlikte artık sanal ortamda devam eden bu

⁹¹ Alptürk, a.g.e., s. 23.

⁹² Mehmet Aksoy, a.g.e., s. 84.

⁹³ Burcu Özgül ve Banu Tarhan Mengi, **Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Güvencesi "İç Denetim" BİST Sürdürülebilirlik Endeksi'ne Tabi Şirketlerde Anket Çalışması**, İstanbul: Beta Basım Yayın, 2016, s. 75.

işlemlerin gözetimi, kontrolü ve denetimi zorlaşmıştır.⁹⁴ Bilgi teknolojileri denetimi yapacak iç denetçilerin mutlaka bilgi teknolojisi, bilgi sistemleri, bilgisayar yazılım-donanımı gibi alanlarda kendisini geliştirmiş olmaları ve gerekli mesleki yeterliliğe sahip olmaları gerekmektedir.

3.4. İç Denetçinin Tanımı

İç denetçiler, daha çok faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi çalışmaları yürüten ve denetledikleri işletmede devam eden faaliyetlerin kanunlara, yasal düzenlemelere ve daha önceden işletme yönetiminin belirlemiş olduğu politikalara, uygun şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği hakkında bir sonuca ulaşmak amacıyla çalışmalarını gerçekleştiren denetim elemanlarıdır.⁹⁵

Denetledikleri işletmenin bordrosuna kayıtlı olarak çalışan iç denetçiler, denetim çalışmaları kapsamında ulaştığı kanıtları işletme yönetiminden bağımsız olarak tarafsız bir şekilde inceler, değerlendirir ve gerçekleştirdiği iç denetim çalışmaları sayesinde işletme yönetiminin görev ve sorumluluklarının etkili ve verimli bir şekilde sürdürmesine yardımcı olmaktadır.⁹⁶

İç denetimin amacı işletmenin etkin bir şekilde yönetilmesini sağlamak olduğundan dolayı iç denetçilerin bu genel amacın gerçekleştirebilmesi için yapmaları gereken bazı çalışmalar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:⁹⁷

- Muhasebe bilgilerinin, mali durumu ilgilendiren ve diğer faaliyetlerle ilgili iç kontrollerin doğruluğunun, yeterliliğinin ve bunlarla ilgili uygulamaların gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi ile bu sayede en düşük maliyetle en yüksek kontrol faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi,

⁹⁴ İzzet Gökhan Özbilgin, “Bilgi Teknolojileri Denetimi ve Uluslararası Standartlar”, *Sayıştay Dergisi*, S. 49 (Nisan-Haziran 2003), s. 123.

⁹⁵ Donald H. Taylor ve G. William Glezen, **a.g.e.**, s. 7.

⁹⁶ William C. Boynton ve Raymond N. Johnson, **Modern Auditing: Assurance Services and The Integrity of Financial Reporting**, 8th Edition, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2006, s. 10.

⁹⁷ Walter G. Kell, William C. Boynton ve Richard E. Ziegler, **Modern Auditing**, 4th Edition, Singapore: John Wiley&Sons, Inc., 1989, s. 8.

- İşletme faaliyetleri gerçekleştirilirken işletme yönetimi tarafından ortaya konulan kurallara, planlara ve yönetmeliklere hangi düzeyde uyumlu yürütüldüğünün değerlendirilmesi,
- Ortaya çıkabilecek her türlü zarara karşı işletme varlıklarının nasıl korunacağına yönelik çalışmalar gerçekleştirilmesi,
- İşletme yönetimi kapsamında geliştirilen verilerin, bilgilerin güvenilirliğinin soruşturulması,
- İşletme faaliyetlerini yürütürken her bir kişi ve birime verilen sorumlulukların verimli bir şekilde yerine getirilip getirilmediğinin değerlendirilmesi,
- İşletme faaliyetlerinin geliştirilmesi için yönetime öneriler sunulması.

3.5. Uluslararası İç Denetim Standartları

İşletmelerde uygulanan iç denetim faaliyetlerinde asgari kalite seviyesine ulaşılması ve iç denetim faaliyetlerinin sonuçlarını kullanacak kişiler için yeterli verimin elde edilebilmesi adına iç denetim çalışmalarının daha önceden belirlenmiş kurallar çerçevesinde yürütülmesi gerekmektedir.⁹⁸

1999'da IIA'nın Yönetim Kurulu'nda Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi kabul edilmiştir.⁹⁹ Bu çerçevenin amacı, IIA'nın iç denetim mesleğinde uluslararası düzeyde standart belirleyici rolü kapsamında iç denetim alanında resmi olarak bir rehber düzenlemek ve dünyadaki bütün iç denetim faaliyetlerinin gelişmesine ve kalitesinin artmasına katkı sağlamaktır.¹⁰⁰ İç denetim çalışmaları pek çok ülkede çeşitli kişiler tarafından farklı kültürel ortamlarda, değişik sektör ve kurumlarda gerçekleştirildiği için bu farklılıkların iç denetim çalışmalarına da yansıtacağı

⁹⁸ Türedi, a.g.e., s. 326.

⁹⁹ Gürdoğan Yurtsever, **Teftişten İç Denetime Banka Müfettişliği**, İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği Yayınları Yayın No: 265, 2009, s. 122.

¹⁰⁰ Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), "Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi", (Çevrimiçi) <https://www.tide.org.tr/page/307/UMUC> (Erişim Tarihi: 16.01.2019).

düşünülmüş meslekte birliğin sağlanması amacıyla Uluslararası İç Denetim Standartları geliştirilmiş olup bu standartların amaçları aşağıdaki gibidir:¹⁰¹

- Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'nde uyulması zorunlu olarak belirtilen unsurlara uyma konusunda rehberlik etmek,
- Çok çeşitli iç denetim hizmetlerinin katma değerli olarak gerçekleştirilmesi ve desteklenmesine yönelik bir çerçeve sunmak,
- İç denetimin değerlendirilmesine esas oluşturmak,
- İşletmelerde devam eden süreçlerin ve faaliyetlerinin gelişmesini, iyileşmesini teşvik etmek.

Uluslararası İç Denetim Standartları ilerleyen zaman içerisinde değişen ve gelişen ihtiyaçlara cevap verebilmek açısından yenilenip geliştirilebilir. Uluslararası İç Denetim Standartları Kurulu (IIASB), Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları'nı dünya çapında geliştirerek yayınlamaktadır ve bu standartların uygulanmasını teşvik ederek kamu yararına hizmet etmektedir.¹⁰²

Tablo 3. Uluslararası İç Denetim Standartları

Standart Kodu	Standart
1000-1322	Nitelik Standartları
1000	Amaç, Yetki ve Sorumluluklar
1010	Zorunlu Rehberin İç Denetim Yönetmeliğinde Tanınması
1100	Bağımsızlık ve Tarafsızlık
1110	Kurum İçi Bağımsızlık
1111	Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim
1112	İç Denetim Yöneticisinin İç Denetim Haricindeki Görevleri
1120	Bireysel Tarafsızlık
1130	Bağımsızlık veya Tarafsızlığın Bozulması
1200	Mesleki Yeterlilik, Azami Mesleki Özen ve Dikkat

¹⁰¹ IIA, "International Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing (Standards)", (Çevrimiçi) <https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf> (Erişim Tarihi: 16.01.2019), s. 1.

¹⁰² IIA, (Çevrimiçi) <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx> (Erişim Tarihi: 16.01.2019).

Standart Kodu	Standart
1210	Mesleki Yeterlilik
1220	Azami Mesleki Özen ve Dikkat
1230	Sürekli Mesleki Gelişim
1300	Kalite Güvence ve Geliştirme Programı
1310	Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklilikleri
1311	İç Değerlendirmeler
1312	Dış Değerlendirmeler
1320	Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlanması
1321	“Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına Uygundur” İbaresinin Kullanılması
1322	Aykırlıkların Açıklanması
2000-2600	Performans (Etkinlik) Standartları
2000	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi
2010	Planlama
2020	Bildirim ve Onay
2030	Kaynak Yönetimi
2040	Politika ve Prosedürler
2050	Eşgüdüm (Koordinasyon) ve İtimat
2060	Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar
2070	Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk
2100	İşin Niteliği
2110	Kurumsal Yönetim
2120	Risk Yönetimi
2130	Kontrol
2200	Görev Planlaması
2201	Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler
2210	Görev Amaçları
2220	Görev Kapsamı
2230	Görev Kaynaklarının Tahsisi
2240	Görev İş Programı
2300	Görevin Yapılması
2310	Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması

Standart Kodu	Standart
2320	Analiz ve Değerlendirme
2330	Bilgilerin Kayıtlı Hale Getirilmesi
2340	Görevin Gözetim ve Kontrolü
2400	Sonuçların Raporlanması
2410	Raporlama Kıstasları
2420	Raporlamaların Kalitesi
2421	Hata ve Eksiklikler
2430	“Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları’na Uygun Olarak Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması
2431	Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklanması
2440	Sonuçların Dağıtımı
2450	Genel Görüşler
2500	İlerlemenin Gözlenmesi
2600	Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi

Kaynak: IIA, “International Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing (Standards)”, (Çevrimiçi) <https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf> (Erişim Tarihi: 16.01.2019).

Tablo 3’te yer alan standartlar incelendiğinde iki başlık altında yer alan bu standartların, denetimi yapılacak işletmenin ve iç denetçilerin taşıması gerektiği özellikler, iç denetim çalışmalarını yürütürken iç denetçilerin uyması gerektiği kurallar, iç denetim faaliyetleri kapsamında yapılması gereken çalışmalar, çalışma sonuçlarının değerlendirilmesi vb. pek çok konunun belirlenmesi, netleştirilmesi için geliştirilmiş standartlar olduğu görülmektedir. İç denetim çalışmalarının kalitesinin artması, iç denetim faaliyetleri sonucu elde edilen olumsuz bulguların düzeltilmesi, işletmenin tüm faaliyet ve süreçlerinde etkinlik ve verimliliğin sağlanması, iç denetim faaliyetleri sonuçlarını kullanarak karar verecek kişilere doğru bilgi aktarımı gibi pek çok sebepten dolayı tüm iç denetçilerin bu standartlar kapsamında görevlerini yerine getirmesi çok önemlidir.

4. BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN İÇ DENETİMİN ÖNEMİ

4.1. Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi Karşılaştırması

İşletmelerin iç denetim çalışmalarına başvurulması sonucunda bağımsız denetim sürecine katkısı bulunan pek çok yarar söz konusudur. Bu yararların daha iyi izah edilebilmesi için öncelikle bağımsız denetim ve iç denetimin çeşitli konularda karşılaştırılarak benzer ve farklı yönlerinin kavranması, bu kapsamda bağımsız denetçi ve iç denetçi ilişkilerinin iyi anlaşılması gerekmektedir.

Tablo 4. İç Denetçi ve Bağımsız Denetçi Kıyaslaması

Nitelikler	İç Denetçi	Bağımsız Denetçi
Görevlendirme	Denetlenen işletme yönetimi tarafından görevlendirilir. Denetledikleri işletmenin çalışanıdır.	Genellikle denetlenen işletmenin ortakları tarafından görevlendirilir. İşletme dışından üçüncü kişiler de görevlendirme yapabilir.
Amaç	İşletme yönetiminin ihtiyaçlarına yönelik hizmet etme amacı vardır.	Üçüncü kişilerce talep edilen mali bilgilerin güvenilirliğini sağlar.
Görev Kapsamı	İç denetçilerin görev kapsamı işletme yönetimi tarafından belirlenmektedir.	Bağımsız denetçilerin görev kapsamını mali tabloların denetlenmesi oluşturmaktadır.
Rapor Verilen Taraflar	Yazılan raporlar denetlenen işletme yönetimine sunulmaktadır.	Denetlenen işletme yönetimi ve işletme dışındaki üçüncü kişilere rapor sunulmaktadır.
Yetki Kaynağı	Çalışmalarında yetkiyi işletme yönetiminden almaktadır.	Yasalar ve yönetmelikler tarafından yetkileri belirlenmiştir.
Sorumluluk	Sorumlu olduğu taraf işletme yönetimidir. Çalışmalarından işletme yönetimi memnun olmazsa işini kaybedebilir.	Çalışmalarında kusurlu olması durumunda yasalar kapsamında suçlu olmaktadır.
Bilgi ve Görgü	İşletmeye göre değişkenlik gösterse de asgari olarak yeterli bilgi ve tecrübeye haiz olması beklenmektedir.	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) veya Bağımsız Denetçi gibi unvanlara sahip olan muhasebe uzmanı kişiler olmaları gerekir.

Nitelikler	İç Denetçi	Bağımsız Denetçi
Bağımsızlık Derecesi	Bağımsızlık dereceleri sınırlıdır. İşletme çalışanı olduğu için bağımsızlık dereceleri işletme yönetimin tutumuna göre değişiklik göstermektedir.	Çalışmalarına işletmeyle aralarında imzalanan özel bir sözleşme ile başlar. Bu kapsamda denetlenen işletmenin çalışanı olmadığı için bağımsızlık düzeyi daha fazladır.
Çalışma Zamanı	Çalışmalarını tüm hesap döneminde sürdürmektedir. Devam eden işletme faaliyetleri süresince her zaman görevlerini gerçekleştirebilirler.	Genellikle denetlenecek hesap dönemi bitmesi ardından çalışmalarına başlamaktadırlar.
Çalışmaların Ayrıntı Derecesi	İşletme çalışanı olması ve yıl boyunca her zaman denetim yapabilmesi sebebiyle işletme faaliyetlerine ilişkin ayrıntılı çalışmalar yapabilirler.	Denetim süresinin kısıtlı olması sebebiyle ayrıntılı denetim yapma imkanları bulunmamaktadır.

Kaynak: Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi-I Genel Esaslar**, İstanbul: İ.İ.T.İ.A. Ticari Bilimler Fakültesi Yayınları, 1982, s. 44.

Tablo 4’te belirtildiği üzere iç denetçiler ve bağımsız denetçiler arasında başlıca sorumluluk, denetimin amacı, bağımsızlık derecesi, çalışma zamanı vb. konularda farklılıklar bulunmakta olup işletmelerin faaliyet gösterdikleri sektörlere göre bu farklılıklar daha da arttırılabileceği gibi genel olarak bu şekildedir.

Bir işletmede hem bağımsız denetim hem de iç denetim faaliyetlerinin sürdürülmesi işletmenin mali tablolarına olan güveni arttırmaktadır. Özellikle bağımsız denetim çalışmaları sırasında bağımsız denetim ile iç denetimin farklılık gösterdiği konularda bağımsız denetçilerin işletmelerin iç denetim faaliyetlerinden yararlanması bağımsız denetim çalışmalarını tamamlayıcı nitelikte olacaktır. İç denetim ve bağımsız denetimin eşgüdümlü çalışması ve iki denetim arasındaki bu ilişki, her iki denetçinin de çalışmalarını kolaylaştırarak denetim faaliyetleri sırasında birçok çalışmanın

tekrarlanmasının önlenmesini ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin en aza indirilmesini sağlayacaktır.¹⁰³

4.2. İşletmeyi Tanırken İç Denetimden Yararlanmak

Bağımsız denetim, denetlenecek işletmenin seçiminden başlayarak denetçi raporunun oluşturulmasıyla son bulan uzun bir süreçtir. Bu uzun süreçte bağımsız denetçilerin denetledikleri işletmenin mali tabloları hakkında doğru görüşe ulaşabilmesi için denetimi yapılacak işletme hakkında bilgi edinerek o işletmeyi tanınması ve bu bilgileri edinebilmesi için yeterli kaynaklara ulaşabilmesi çok önemlidir.

Bağımsız denetçilerin, denetleyecekleri işletmeyi doğru bir şekilde tanınması için aşağıdaki unsurları göz önünde bulundurarak değerlendirme yapmaları gerekir.¹⁰⁴

- İşletmenin bulunduğu sektörün özellikleri ve yasal düzenlemeler vb. mali bilgilerin raporlanmasıyla ilgili olan tüm işletme dışı unsurlar,
- İşletmede uygulanmakta olan muhasebe politikaları ve işletme yapısı,
- Mali tablolarda yer alan bilgilerin önemli düzeyde yanlışlık içermesine neden olabilecek riskler,
- İşletmenin mali tablolarıyla ilgili faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve belirli aralıklarla gözden geçirilmesi,
- İç kontrol yapısının yeterliliği.

Bağımsız denetçiler, denetimini yapacağı işletme hakkında bir görüş elde etmek için denetim çalışmalarına fiili olarak başlamadan önce gerek işletme dışı gerekse işletme içi kaynaklardan edindiği bilgilerle o işletmeyi çok iyi tanımalıdır. Bağımsız denetçiler, denetleyecekleri işletme dışından bilgi kaynaklarına sahip olsa da işletmenin içinden elde edilen bilgiler o işletmenin tanınması için daha sağlıklı olacaktır. Bu kapsamda işletmelerin iç denetim çalışmaları bağımsız denetçi için yol gösterici olabilir.

Bağımsız denetçiler, denetim çalışmalarına başlamadan önce genel bir denetim stratejisi oluştururlar ve bu denetim stratejisini oluştururken denetlenecek işletmede iç

¹⁰³ European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA), “Improving Cooperation Between Internal and External Audit”, (Çevrimiçi) <https://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2019/02/ECIIA-Internal-vs-External-Audit-WEB.pdf> (Erişim Tarihi: 15.02.2019), s. 9.

¹⁰⁴ Pehlivanlı, a.g.e., s. 42.

denetim birimi olup olmadığı, eğer varsa iç denetim çalışmalarından hangi konularda yararlanılacağı, iç denetim çalışmalarından doğrudan yardım alınıp alınamayacağı vb. konuları dikkate alırlar.¹⁰⁵ İşletmede iç denetim faaliyetleri gerçekleştiriliyorsa iç denetimden sorumlu çalışanlar ile görüşülmesi, işletmenin tanınması ve önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesinde bilgi sağlayarak daha önce bağımsız denetçi tarafından oluşturulan denetim stratejisinin kapsamının artırılması veya azaltılmasına yardımcı olabilir.¹⁰⁶

Bağımsız denetim çalışmaları sonucunda raporlanan denetçi görüşünden denetlenen işletmenin mali tablolarıyla ilgilenen pek çok kişi ve kurum bilgi sahibi olarak o işletme hakkında karar alacağından dolayı bağımsız denetçinin fiili olarak denetim çalışmalarına başlamadan önce denetimin kapsamını iyi belirlemesi gerekmektedir. Bu noktada işletmenin iç denetçileriyle görüşmeli ve bu görüşme sonucunda birtakım değerlendirmelerde bulunarak mali tablolarda yer alan bilgilerin önemli yanlışlık riskleri içerebileceğini göz önüne alarak genel denetim stratejisini belirlemeli, denetimin kapsamını risk gördüğü alanlarda yoğunlaştırarak yeterli denetim kanıtı elde etmelidir.

4.3. İç Denetim Fonksiyonunun Değerlendirilmesi

Bağımsız denetçiler kendi çalışmalarına olumlu yönde etkisi olması için denetledikleri işletmelerin iç denetim faaliyetlerinden yararlanmalıdır. Bu olumlu etkilere; bağımsız denetim kapsamının daraltılması, denetim süresinin kısaltılması, iç denetçiler tarafından daha önceden yapılmış çalışmaların tekrar edilmeyerek zaman kazanılması örnek verilebilir. Fakat bağımsız denetçilerin bu gibi yararları sağlamak adına denetledikleri her işletmenin iç denetim faaliyetlerinin kalitesini göz önünde bulundurmadan iç denetim çalışmalarını kullanmaması gerekmektedir. Bu noktada bağımsız denetçilerin hem iç denetim çalışmalarını hem de iç denetçileri

¹⁰⁵BDS 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması, (Çevrimiçi) <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20300-Site.pdf> (Erişim Tarihi: 20.01.2019), s.14.

¹⁰⁶ BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi, (Çevrimiçi) <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20315-Site.pdf> (Erişim Tarihi: 20.01.2019), s.15.

değerlendirerek işletmelerin iç denetim faaliyetlerinin yeterliliği ve güvenilirliği hakkında bir görüşe ulaşmaları doğru olacaktır.

Bağımsız denetimin etkinliğinin iç denetçilerle birlikte çalışarak artırılabilmesi için bağımsız denetçiler, işletmenin iç denetim faaliyetlerini ve iç kontrol sistemini anlamalı, iç denetim çalışmaları yürüten personelin tarafsızlığını, yetkinliklerini ve denetim çalışma kağıtlarını inceleyerek iç denetim yapısının yeterliliğini ölçmelidir.¹⁰⁷

İşletmelerdeki iç denetim çalışmalarının ortaya konulduğu iş ortamı ve iç denetçilerin kalitesinin belirlenmesine ve bağımsız denetçiler tarafından iç denetim çalışmalarından yararlanıp yararlanmama konusunda bir görüşe ulaşması için BDS 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması Standartı'nda bağımsız denetçilerin yapması gerektiği değerlendirmeler aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:¹⁰⁸

- İç denetim faaliyetleri işletmelerdeki konumu itibariyle bağımsız ve tarafsız olmalı, iç denetçiler kendisi veya bir başkası adına çıkar gözeterek denetim faaliyetlerini yürütmemeli ve herhangi bir kişinin iç denetçilerin mesleki yargıları üzerinde etkisi bulunmamalıdır.
- İşletmelerde yürüttüğü denetim faaliyetleri sebebiyle iç denetçilere idari veya işletmede devam eden muhasebe, pazarlama, satış vb. süreçleriyle ilgili herhangi bir görev ve sorumluluk verilmemelidir. Çünkü iç denetçiler bu tarz görevleri devam ettirdiği sürece kendisinin uyguladığı bu görevleri kendisi denetlemiş olacaktır. Kişinin kendi yaptığı görevi sadece kendisinin kontrol etmesi doğru olmamakla birlikte iç denetçilerin sorumluluklarının birbiriyle zıt yönde olmasına sebep olacaktır.
- İç denetçilerin çalıştığı işletme içerisinde mesleki olarak ilerlemesinde, görevde yükselmesinde kısaca istihdamla ilgili gelişmelerinde işletme üst yönetimi direkt söz sahibi olmamalıdır. İç denetçilerin çalışmaları karşılığında aylık almaları gereken ücretine, iç denetçinin işletmenin farklı bir şubesine atanmasına veya işten çıkarılmasına iç denetçilerin bağlı bulunduğu üst yönetimin karar vermesi

¹⁰⁷ Jack C. Robertson ve Timothy J. Louwers, **Auditing & Assurance Services**, 10th Edition, New York: McGraw Hill Companies, 2002, s. 119.

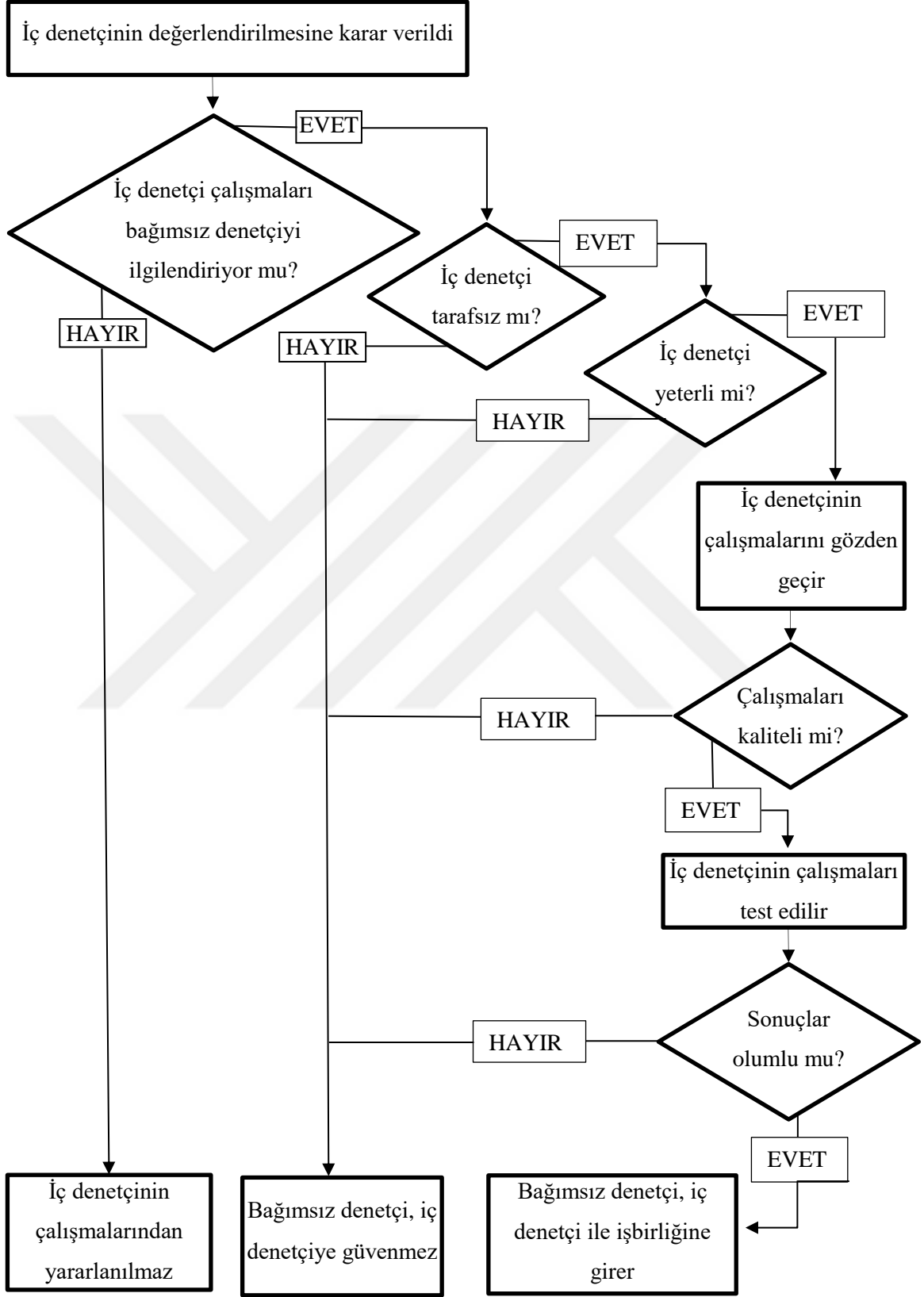
¹⁰⁸BDS 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması, (Çevrimiçi)
http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_610_.pdf (Erişim Tarihi: 03.01.2019), ss.17-19.

bu konuda birer örnektir. Eğer iç denetçilerin işletme içerisindeki mesleki geleceğini üst yönetim belirliyorsa iç denetçilerin geleceğe yönelik korkularından ve çekincelerinden dolayı üst yönetime sunduğu işletme faaliyetlerinin mevcut durumu hakkındaki görüşlerinde ve iç denetim raporlarında bağımsız ve tarafsız olması engellenebilir.

- İç denetçilerin çalışmaları ve sunacakları rapor hakkında işletme üst yönetiminin iç denetçiler üzerinde baskı kuracak engelleri olmamalıdır. Örneğin iç denetim faaliyetleri sonucunda iç denetçilerin ulaştığı görüşleri bağımsız denetçiler ile paylaşması iç denetçilerin bağlı olarak çalıştığı işletme yönetiminin aldığı kararlar ile kısıtlanmamalıdır.
- İç denetçilerin meslekleriyle ilgili kuruluşlarda üyelikleri bulunmalıdır. İç denetçiler, mesleki kuruluşlar tarafından ortaya konan ve iç denetçilerin denetim faaliyetlerini yerine getirirken tarafsız olmalarını gerektiren mesleki standartlara uyumlu bir şekilde çalışmalarını yürütmesi gerekmektedir. Ayrıca işletme içerisinde iç denetim çalışmaları kapsamında geliştirilmiş olan politika ve kurallar da iç denetçinin bağımsız ve tarafsız olması amacını desteklemelidir.
- İç denetim faaliyetleri, denetlenen işletmenin büyüklüğü ve faaliyette bulunduğu sektörle uyumlu olarak hem nitelik hem de sayısal olarak yeterli kaynaklara sahip olmalıdır.
- İşletmelerde çalışacak iç denetçilerin seçilmesi ve işe alma süreci, göreve atanmaları ve iç denetçilerin belirli aralıklarla eğitimden geçirilmeleri konularında işletme içerisinde yerleşik politikalar ve uygulamalar bulunmalıdır.
- İç denetçiler mesleki olarak teknik eğitime, yeterli deneyime ve mesleki ruhsatlara sahip olmalı ve kendilerini iç denetim alanında sürekli geliştirmelidir.
- İç denetçiler, işletmenin mali tablolarının hangi mali raporlama esasına göre hazırlandığı ve işletmede kullanılan bu mali raporlama çerçevesine ilişkin yeterli bilgi ve donanıma haiz olmalıdır.
- İç denetçiler, mesleki standartlara uygun davranıp davranmamalarına ilişkin yükümlülüklerini belirleyen mesleki kuruluşlara üye olmalıdır.
- İşletmenin içinde bulunduğu iş kolu kapsamında ortaya konan faaliyetleri ve büyüklüğüyle doğru orantılı olarak geçerli iç denetim politikaları, rehberleri gibi

yazılı iç denetim kuralları bulunarak bunların verimli bir şekilde iç denetim çalışmalarıyla hayata geçirilmesi gerekmektedir.





Şekil 5. İç Denetçinin Değerlendirilmesi

Kaynak: Bozkurt, a.g.e., s. 137.

Şekil 5'te görüldüğü üzere iç denetçi çalışmalarından yararlanmayı düşünen bağımsız denetçi öncelikle iç denetçiyi değerlendirmelidir. İç denetçi çalışmaları yapılacak olan bağımsız denetim çalışmalarının kapsamına girmiyorsa iç denetçi çalışmalarından yararlanılmamalıdır. İç denetçi çalışmaları bağımsız denetim kapsamına giriyorsa bu noktada bağımsız denetçi iç denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlığı ile mesleki eğitimi mesleki deneyiminin yeterliliğini değerlendirmelidir. Bağımsızlık ve tarafsızlık ile mesleki eğitim ve deneyim düzeyi düşük olan iç denetçilerin çalışmaları bağımsız denetçiler tarafından kullanılsa da bağımsız denetçi bu çalışmalara tamamen güvenmemeli, önemli gördüğü alanlarda kendisi de ayrıca kontrollerini sağlamalıdır. Bağımsızlık ve tarafsızlığı ile meslek eğitim ve deneyimi yüksek olduğu kanısına varılan iç denetçilerin çalışmaları bağımsız denetçiler tarafından gözden geçirilmeli, çalışmalar kaliteli bulunduğu takdirde test edilmelidir. Eğer bağımsız denetçiler tarafından iç denetçilerin çalışmalarının test edilmesinden sonra olumlu sonuç elde edildiyse bağımsız denetçiler iç denetçiler ile işbirliğine girebilir. Fakat test edilen iç denetim çalışmaları bağımsız denetçiye güven vermediği takdirde iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılsa da bağımsız denetçi ayrıca önemli gördüğü konularda kendisi tekrar çalışma gerçekleştirmeli ve kontrollerini sağlamalıdır.

4.4. Kullanılacak İç Denetim Çalışmalarının Kapsamının Belirlenmesi

Bağımsız denetçiler, işletmelerde mevcut olan iç denetim yapısının etkin işleyip işlemediği ve hangi düzeyde verimli olduğu ile iç denetçileri bağımsızlık, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve deneyim konularında değerlendirdikten sonra işletmenin iç denetim faaliyetlerinden yararlanıp yararlanmamaya karar vermelidir. Bağımsız denetçiler işletmenin iç denetimi hakkında yaptığı değerlendirmeler sonucunda iç denetim çalışmalarını kullanacağına kanaat getiriyorsa yardım alacağı iç denetim çalışmalarının hangileri olacağını belirleyerek kendilerine bir yol haritası çıkarmalı ve buna uygun şekilde iç denetim çalışmalarını kullanmalıdır. Kısaca bağımsız denetçiler yardım alacağı iç denetim çalışmalarının kapsamını belirlemelidir.

İşletmelerde yürütülen iç denetim faaliyetleri kapsamında daha önceden iç denetçiler tarafından yapılmış olan ve bağımsız denetçilerin kullanabileceği çalışmalara aşağıdaki örnekler verilebilir:¹⁰⁹

- İşletmede yürütülen iç kontrol sistemleri kapsamında gerçekleştirilen faaliyetlerin etkinliğinin değerlendirilmesi,
- İç denetçilerin inceleme ve kontrolleri sırasında uyguladıkları maddi doğrulama testleri,
- İç denetçiler tarafından daha önceden fiili olarak sayılmış stokların ve stok sayım tutanaklarının incelenmesi,
- İşletmenin mali raporlamalarına ilişkin yönetmiş olduğu bilgi sistemleri üzerinden işleyişin kontrol edilmesi,
- İşletmenin tabi olduğu mevzuatlara uyum konusunda iç denetçiler tarafından yapılan uygunluk kontrolleri.

İç denetçiler tarafından daha önceden yapılmış çalışmaların bağımsız denetçiler tarafından kullanılmadan önce, bağımsız denetçiler kendi uygulayacağı denetim çalışmalarına gerçekten yardımcı olacağını düşündüğü alanlarda iç denetçi çalışmalarından yararlanmalıdırlar. Bu sebeple bağımsız denetçiler tarafından kullanılacak iç denetçi çalışmalarının kapsamı çok iyi belirlenmelidir. İç denetçiler işletmelerin pek çok faaliyetlerine ilişkin çeşitli çalışmalar gerçekleştirmektedir. Bağımsız denetçilerin kendi uygulayacağı denetim çalışmalarına katkı sağlamayan, denetçi görüşüne ulaşmasına yardımcı olmayan iç denetim çalışmalarından yararlanmaları vakit kaybına neden olacak bağımsız denetimin amacının dışına çıkılmasına sebep olacaktır.

¹⁰⁹ BDS 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması, (Çevrimiçi)
http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_610_.pdf (Erişim Tarihi: 03.01.2019), s. 20.

4.5. İç Denetim Çalışmalarının Kullanılmamasını Gerektiren Hususlar

Bağımsız denetim faaliyetleri gerçekleştirecek işletmelerin iç denetim yapısı ve iç denetçilerin istenilen düzeyde etkin ve verimli çalışmaması ile bağımsız denetim kapsamında bir görüşe ulaşabilmek için iç denetim çalışmalarının yeterli olmaması durumlarında iç denetim çalışmalarını bağımsız denetçiler kullanmamalıdır. Ayrıca BDS 610'da iç denetim çalışmalarının bağımsız denetçiler tarafından kullanılmamasını belirten ve hem tek başına hem de toplu olarak değerlendirilmesini gerektiren durumlar aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:¹¹⁰

- İç denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlığının yeterli olmaması,
- İç denetçilerin mesleki eğitim ve deneyiminin zayıf olması,
- İç denetçilerin kendisinin veya bir başka kişinin çıkarları kapsamında hareket ettiğinin düşünülmesi,
- İç denetçilerin, denetim görevi dışında işletmede gerçekleşen diğer faaliyetlere ilişkin ilave iş yükünün olması,
- İç denetçilerin çalıştıkları işletmede mesleki olarak ilerlemelerinde ve aldıkları ücret konusunda memnuniyetsiz olması ve bu durumun çalışmalarına olumsuz şekilde yansıtıldığının düşünülmesi,
- İç denetçilerin yaptığı çalışmalara işletmenin üst yönetimi tarafından kısıtlamalar konulması,
- İşletmede gerçekleşen faaliyetler kapsamında olmayan çok sayıda iç denetim çalışmasına yer verilmesi,
- İç denetçilerin eğitilmesi ve geliştirilmesine ilişkin yeterli kaynak sağlanmaması,
- İşletme içerisinde yazılı iç denetim politika ve kurallarının olmaması.

Yukarıda sayılan maddeler doğrultusunda bağımsız denetçiler, işletmelerin iç denetiminde bu tür zayıflıklar tespit ettiği durumda iç denetim çalışmalarından

¹¹⁰ BDS 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması, (Çevrimiçi)
http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_610_.pdf (Erişim Tarihi: 03.01.2019), s. 19.

yararlanıp yararlanmama konusunda mukayese yapmalıdırlar. İşletmenin iç denetimi kapsamında mevcut olan bu olumsuz durumların sayısı çok fazlaysa bağımsız denetçinin görüşünü olumsuz etkileyebilir. Bu sebeple bağımsız denetçiler hem işletmenin iç denetim faaliyetleri hem de iç denetçilerinin gerçekten zayıf olduğunu ve çok sayıda noksanlıklar olduğunu düşünüyorsa gerekli değerlendirmeleri yaparak ve mesleki yargısını kullanarak işletmenin iç denetim çalışmalarını kullanmaması daha doğru olacaktır.

4.6. İç Denetim Çalışmalarından Yararlanan Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Bağımsız denetçiler sadece işletmenin iç denetim çalışmalarından yararlanarak o işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarına ilişkin bir görüşe ulaşamazlar. Uygun olmayan bağımsız denetçi görüşünden dolayı denetlenen işletmenin mali tablolarını kullanarak karar alan yatırımcılar, bankalar vb. kişilerin zarar görmesi durumunda bağımsız denetçiler, denetledikleri işletmenin iç denetçi çalışmalarını kullandığını ve bu yüzden uygun olmayan bir görüş beyan ettiğini ileri sürerek kendilerini haklı gösteremezler. Bağımsız denetçiler işletmenin tüm iç denetim çalışmalarını kullansa da iç denetim çalışmaları sadece bağımsız denetim sürecini kolaylaştırmaya, bağımsız denetim maliyetlerinin azalmasına ve denetimin daha kısa sürede bitirilmesine katkı sağlayabilir. Bağımsız denetçi raporunda beyan ettiği görüşünden kendisi tek başına sorumludur. Bu sebeple bazı önemli konularda işletmenin iç denetçi çalışmaları yeterli olmayıp bağımsız denetçilerin de ayrıca çalışmalar yaparak bazı hususları test ederek doğruluğunu sağlamaları gerekmektedir.

BDS 610'da iç denetçi çalışmalarını kullanmanın yeterli olmadığını ve bağımsız denetçilerin ayrıca inceleme ve kontrol yapmasını gerektirdiğini belirten hususlar aşağıdaki gibidir:¹¹¹

¹¹¹ BDS 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması, (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_610_.pdf (Erişim Tarihi: 03.01.2019), s. 21.

- Denetlenen işletmenin mali tablolarını kullanacak kişilerin aldıkları kararları olumlu ya da olumsuz yönde etkileyebilecek tüm önemli konuların değerlendirilmesi,
- İç denetçiler tarafından uygulanan kontrol ve testlerin yeterliliğinin gözden geçirilmesi,
- İşletme yönetiminin işletmenin sürekliliğine ilişkin yürüttüğü faaliyetlerin incelenmesi,
- İşletmenin mali tablolarında gelecek zamanlarda önemli düzeyde varlık veya borç yaratabilecek muhasebe tahminlerinin kontrol edilmesi,
- Mali tablolara ilişkin açıklama ve dipnotların yeterli olup olmadığının değerlendirilmesi,
- Bağımsız denetçinin raporunu etkileyebilecek bütün hususların bağımsız denetçiler tarafından tekrar incelenmesi, kontrol edilmesi ve gerekli denetim prosedürlerinin uygulanması.

4.7. İç Denetim Çalışmalarının Bağımsız Denetimdeki Önemi

Bir işletmenin bağımsız denetim faaliyetlerini sürdüren bağımsız denetçilerin o işletmenin mali tabloları hakkında bir görüşe ulaşabilmesi için kendisine yardımcı olabilecek pek çok faktör bulunmaktadır. Bu faktörlerden en önemlilerinden birisi işletmenin iç denetim sisteminin etkinliği ve verimliliğidir. Şirketlerde iç denetim sisteminin yeterli, etkin ve verimli olmasının bağımsız denetim çalışmalarına pek çok olumlu katkısı bulunmaktadır.

Her işletme içerisinde yeterli ve verimli şekilde çalışan iç denetim birimleri bulunmamaktadır. Bağımsız denetçiler, güçlü, sağlam ve verimli bir iç denetim birimi bulunan işletmelerin iç denetim çalışmaları ve raporlarından yararlanabilirler. Bağımsız denetçilerin faaliyet gösterecekleri denetim süreçlerinde iç denetimden yararlanabilmeleri için o işletmenin iç denetim yapısını ve iç denetçilerin yeterliliğinden emin olması gerekir. Tersine bir durum söz konusu ise iç denetim çalışmalarının katkı sağlaması mümkün değildir. Bu bağlamda öncelikle denetçi ilişkilerinin ve işletmelerdeki iç denetim sistemi ile iç denetçilerin yeterliliğinin tespitinin yapılması gerekmektedir.

İç denetim birimi iyi çalışan ve bu sistemlerin güçlü olduğu işletmelerde, bağımsız denetçilerin o işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarına ilişkin görüş belirtmesi daha kolay olacaktır.¹¹²

İşletmelerin iç denetim biriminin amaçlarından birisi de mali raporların doğru bir biçimde hazırlanması olduğundan bağımsız denetçilerin, denetledikleri işletmelerin iç kontrol ve iç denetim sistemlerini de dikkate alarak çalışmalarını planlaması, şekillendirmesi ve yürütmesi, işletmelerdeki bu sistemlerin bağımsız denetimde önemli bir yere sahip olduğunu göstermektedir.¹¹³

Bağımsız denetçilerin iç denetçiler ile bağlantılı olarak çalışması, işletmenin mali raporlamasındaki hatalı ve hileli durumlarının ortaya çıkmasında büyük rol oynamakta ve bu çalışma, ortaya çıkan hatalı ve hileli mali tablo bilgilerinin hangi sebeple yanlışlık içerdiği, bunların hangi şekilde düzeltileceği konusunda üst yönetim gibi yetkili kişilere doğru bir şekilde aktarılmasına olanak sağlamaktadır.¹¹⁴

İç denetim birimi ve çalışmaları yeterli ve verimli olan şirketlerin bağımsız denetim çalışmalarında emek, zaman ve maliyet açısından tasarruf yapmak mümkündür. İç denetim sistemi gelişmiş olan işletmelerde bağımsız denetçiler daha az kanıt toplayarak ve daha az denetim personeli çalıştırarak emek ve zaman açısından tasarruf edebilirler. Ayrıca güçlü iç denetim sistemine sahip işletmelerde bağımsız denetim çalışmalarının kapsamı ve zamanı daraltılabileceğinden bağımsız denetim maliyetinde yüksek bir indirim elde edilmesi söz konusudur.¹¹⁵

Bağımsız denetçilerin iç denetçiler ile eşgüdümlü çalışması ve iç denetim çalışmalarından yararlanmalarının bağımsız denetçilere ve bağımsız denetim sürecine sağladığı yararları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:¹¹⁶

¹¹² Alptürk, **a.g.e.**, s. 25.

¹¹³ Gündoğan Durak, “Bağımsız Denetim-İç Denetim”, **İç Denetim “Yönetime Değer Katmak”**, der. Halis Kırıl, Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, 1.b., 2014, s. 117.

¹¹⁴ Mehmet Demir, Yakup Ülker ve Öznur Arslan, “İç Kontrol, İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi”, **Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 3, S. 5 (Ocak-Haziran 2018), s. 100.

¹¹⁵ Jale Sağlar ve Koray Tutan, “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C. 18, S. 1 (2009), s. 357.

¹¹⁶ Şaban Uzay, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Ankara: SPK Yayın No: 132, 1999, ss. 68-69.

- Bağımsız denetçilerin denetim çalışmaları sürdüreceği işletmenin iç denetçilerinin yönetime sunulmak üzere hazırlamış olduğu iç denetim raporları ve bu raporu yazmadan önce gerçekleştirdikleri çalışmalarla ilgili hazırlamış olduğu çalışma kağıtları, işletmenin iç kontrol yapısının güçlü olup olmadığıyla ilgili kanıtlar sağlamaktadır.
- İç kontrol sistemi yakın zamanda kurulmuş veya kurulu iç kontrol sistemlerinde değişiklik yapılan işletmelerde gerçekleştirilen iç denetim çalışmaları mevcut olan iç kontrol sisteminin bağımsız denetçi tarafından daha iyi anlaşılması için önemli bir rehberdir.
- Bağımsız denetçilerin kullanacağı denetim tekniklerini belirlemesine yardımcı olmaktadır.
- İşletmelerin iç kontrol sisteminin bağımsız denetçiler tarafından anlaşılması için gerekli belgeleri sağlamaktadır.
- Bağımsız denetim süresince ortaya çıkabilecek problemlere çözüm bulunması ve işletmenin genel yapısının tanınması için bağımsız denetçilere yardımcı olmaktadır.
- İç denetçiler sadece mali tablolara ilişkin değil işletmenin tüm faaliyetleri için çalışmalar gerçekleştirdiklerinden dolayı bağımsız denetçilerin, işletmenin mali olmayan faaliyetlerinde ortaya çıkabilecek pürüzlerin, hata ve hilelerin, yanlışlıkların, işletmenin mali tablolarını nasıl etkileyeceğini öğrenmesine katkı sağlar.
- Bağımsız denetçiler, kullanacakları iç denetim çalışmalarının kapsamını belirlemek için izlediği iç denetim çalışmaları sayesinde işletmede uygulayacağı denetim tekniklerinden olan gözlem tekniği konusunda deneyim edinmektedirler.
- Bağımsız denetçiler, iç denetim çalışmalarını kullanarak işletmenin faaliyetlerine ilişkin elde ettiği bilgilerle farkına vardığı olumsuz durumların düzeltilmesi için işletme yönetimine öneriler sunabilir.

5. SONUÇ

Yerel ve uluslararası iktisadi işlemleri gerçekleştiren ve pek çok sektörde faaliyet gösteren çok çeşitli işletmeler bulunmaktadır. Bu işletmeler hedefledikleri satış tutarlarını gerçekleştirmek, kar elde etmek, devlet ekonomisine katkı sağlamak vb. amaçlar güderek gerek ulusal gerekse yabancı işletmelerle yakın temaslı çalışmalar gerçekleştirmektedir. İşletmelerin dünyaya açıldığı bu ortamda parasal ve parasal olmayan işlemlerine ilişkin bilgilerini sunduğu mali tabloları ve açıklayıcı dipnotları bulunmaktadır.

İşletmelerin belirli bir hesap dönemine ilişkin gerçekleştirdiği faaliyetler sonucunda mali tablolarında sunduğu bilgiler, sadece işletme yönetimini değil, birebir işletme bünyesinden olmayan pek çok tarafı da (örneğin bankalar, aracı kurumlar, işletmeye yatırım düşüncesi olan kişiler vb.) ilgilendirmektedir. İşletmelerin mali tablolarının işletme dışındaki çok sayıda tarafa sunulması da beraberinde o işletmenin mali tablolarında sunulan bilgilerin ne kadar güvenilir olduğu sorusunu akıllara getirmektedir.

Neredeyse tüm dünya çapında gerçekleştirilen ve işletmelerin gerek kendi rızasıyla aldıkları denetim hizmetleri gerekse kanuni olarak zorunlu tutulan denetimler sayesinde işletmelerin hatalı ve hileli işlemlerinin önüne geçilmesi çalışılmakta olup bu sayede işletmelerin mali tablolarında sunduğu bilgilerinin güvenilirliğinin en üst seviyeye çıkarılması amaçlanmaktadır.

İşletmelerin mali tablolarının bağımsız bir denetim kuruluşu tarafından denetlenmesi çok önemlidir. Bağımsız denetçilerin, denetledikleri işletmenin çalışanı olmaması ve sunacakları denetçi raporlarının pek çok kişinin menfaatini doğrudan ilgilendirdiği için bağımsız denetçilerin yaptıkları denetim çalışmalarında tarafsız davranarak gerekli mesleki değerlendirmeleri yapmaları ve denetlenen işletmenin durumu hakkında doğru görüş elde etmeleri gerekmektedir.

Bir bağımsız denetçi, birçok işletmeyle bağımsız denetim yapmak üzere sözleşme imzaladığından dolayı farklı tarihlerde de olsa birbirlerine yakın denetim dönemleri içerisinde çok sayıda işletmenin denetimini gerçekleştirebilir. Böylece bağımsız denetçiler çok sayıda işletmeyle ilgili çalışma gerçekleştirmek zorunda

kalmaktadırlar. Bu kapsamda bağımsız denetçilerin denetim çalışmalarını en kısa sürede bitirmeleri kendileri için lehine bir durum olacaktır. Fakat bağımsız denetçiler, denetim çalışmalarını en kısa sürede bitirebilmeleri için denetim çalışmalarında kendi yüklerini azaltacak pek çok faydalı unsuru göz önünde bulundurmalı ve kullanmalıdır. Bunlardan en önemlisi denetlenen işletmenin iç denetim çalışmalarıdır.

Bir işletmenin iç denetim yapısı ne kadar kaliteli, etkin, verimli ve kapsamlı olursa o işletmenin iç denetim çalışmalarından elde edilecek verim ve düzeltici iyileştirmeler o kadar yüksek olacaktır. İyi bir iç denetim yapısını da işinin ehli, mesleğinde yeterli eğitim ve deneyime sahip iç denetçiler oluşturmaktadır. İç denetçiler denetledikleri işletmeyi bağımsız denetçilerden çok daha iyi tanırırlar. Çünkü iç denetçiler, hem denetledikleri işletmenin çalışanıdır hem de hesap dönemi kapandıktan sonra değil işletmede faaliyetlerin devam ettiği her an denetim çalışmalarını gerçekleştirmektedir.

Bağımsız denetçilerin mümkün olan en kısa süre ve en yüksek kalitede denetim çalışmalarını sonuçlandırmaları gerektiğinden dolayı denetledikleri işletmenin iç denetim çalışmalarından yararlanmalarının kendileri ve denetim sürecinin verimli geçmesi için çok sayıda olumlu katkısı bulunmaktadır. Bu olumlu katkılara; bağımsız denetim kapsamına giren konularda iç denetçilerin daha önceden çalışma yapmış olmasının bağımsız denetçinin o çalışmayı tekrar yapmasını gerektirmemesi, iç denetçi çalışma kağıtlarının kaliteli olmasının bağımsız denetim için kanıt oluşturması, iç denetçiler tarafından yapılan çalışmalar sayesinde bağımsız denetçilerin o alanları tekrar incelemesinin gerekli olmaması sonucu zamandan tasarruf edilmesi, iç denetim yapısı mükemmel yakın olan işletmelerde bağımsız denetimin kapsamının yeterince daraltılarak insan kaynağı ve zamanın azaltılması örnekleri verilebilir.

Her işletmenin iç denetim yapısı ve iç denetçilerinin asgari düzeyde yeterli ve etkin olamayabileceği konusunu da göz önüne almak gerekirse bağımsız denetimi yapılan her işletmenin bağımsız denetim sürecinde iç denetim çalışmalarından yararlanılması mümkün değildir. Bu yüzden bağımsız denetçiler, denetleyecekleri işletmelerin iç denetim çalışmalarından yararlanabilmesi için öncelikli olarak iç denetim yapısını ve iç denetçileri değerlendirmelidir. Eğer bağımsız denetçi tarafından işletmenin iç denetim çalışmalarının ve iç denetçilerin istenen düzeyde yeterli olduğu düşünülüyorsa iç denetim çalışmalarından yararlanılabilir.

Bağımsız denetçilerin, denetim çalışmaları gerçekleştirecekleri işletmelerin iç denetim yapısını ve iç denetçilerinin niteliklerini değerlendirdikten sonra etkin bir iç denetimin yeterli olduğuna inandıktan sonra iç denetim çalışmalarından yararlanmasının bağımsız denetim sürecinin kısalması, bağımsız denetimde çalışacak denetçi sayısının azalması, bağımsız denetçinin zamanını etkin kullanması, denetim süresi kısılacağı için denetim maliyetlerinin de azalması gibi çok sayıda olumlu katkıları bulunmaktadır. İç denetim çalışmalarından yararlanmayan bağımsız denetçiler işletmeyi tam olarak tanımadan denetim çalışmalarına başlar, böylece gereksiz pek çok çalışmayı mükerrer olarak gerçekleştirir ve insan kaynağı, zaman ve maliyet açısından verimli bir denetim gerçekleştirmemiş olur. Bu sebeplerden dolayı iç denetim çalışmalarının bağımsız denetim sürecinde kullanılması çok önemlidir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

AKSOY, Mehmet. **Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim**. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği. 2008.

AKSOY, Tamer. **Tüm Yönleriyle Denetim-AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma**. C.1. 2. b. Ankara: Yetkin Yayınları. 2006.

ALBRECHT, W.Steve, Conan C. ALBRECHT ve Chad O. ALBRECHT. **Fraud Examination**. 2nd Edition. Toronto: Thomson. 2006.

ALPTÜRK, Ercan. **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. 2008.

ARENS, Alvin ve James K. LOEBBECKE. **Auditing An Integrated Approach**. 6th Edition. New Jersey: Prentice Hall. 1994.

BAKKAL, Hakan, İlknur TUNÇ ve Alper KASIMOĞLU. **İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi**. İstanbul: İdeal Kültür Yayıncılık. 2016.

BOYNTON, William C. ve Raymond N. JOHNSON. **Modern Auditing: Assurance Services and The Integrity of Financial Reporting**. 8th Edition. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc. 2006.

BOZKURT, Nejat. **Muhasebe Denetimi**. 6.b. İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım. 2012.

COSSERAT, Graham W. ve Neil RODDA. **Modern Auditing**. 3rd Edition. Chichester England: John Wiley & Sons. 2009.

- DURAK, Gündoğan. “Bağımsız Denetim-İç Denetim”. **İç Denetim “Yönetime Değer Katmak”**. der. Halis KIRAL. 1.b. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları. 2014.
- GÜÇLÜ, Faruk. **Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler**. 4. b. Ankara: Detay Yayıncılık. 2013.
- GÜRBÜZ, Hasan. **Muhasebe Denetimi-I Genel Esaslar**. İstanbul: İ.İ.T.İ.A. Ticari Bilimler Fakültesi Yayınları. 1982.
- GÜREDİN, Ersin. **Denetim ve Güvence Hizmetleri**. 11. b. İstanbul: Arıkan Basım Yayım. 2007.
- HAFTACI, Vasfi. **Muhasebe Denetimi**. 4. b. Kocaeli: Umuttepe Yayınları. 2016.
- HAYES, Rick vd. **Principles of Auditing An Introduction to International Standarts on Auditing**. 2nd Edition. Harlow: Pearson Education. 2005.
- HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, **Denetim İlke ve Esasları**. C. 1. 3. b. İstanbul: Yıldız Ofset. 2004.
- KARACAN, Sami ve Rahmi UYGUN. **Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları ile Uyumlu Denetim ve Raporlama**. 2. b. Kocaeli: Umuttepe Yayınları. 2016.
- KELL, Walter G., William C. BOYNTON ve Richard E. ZIEGLER. **Modern Auditing**. 4th Edition. Singapore: John Wiley&Sons, Inc. 1989.
- KEPEKÇİ, Celal. **Bağımsız Denetim**. Ankara: Lazer Ofset. 1996.
- KONRATH, Larry F. **Auditing: A Risk Analysis Approach**. 5th Edition. Canada: South-Western Thomson Learning. 2001.
- KURNAZ, Niyazi ve Tansel ÇETİNOĞLU. **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**. Kocaeli: Umuttepe Yayınları. 2010.

MESSIER, William F. **Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach**. 3rd Edition. New York: McGraw Hill Companies. 2003.

MOELLER, Robert. **Brink's Modern Internal Auditing**. 7th Edition. USA: John Wiley & Sons Inc. 2009.

ÖZBEK, Çetin. **İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi İç Kontrol**. C. I. İstanbul: TİDE Yayınları. Yayın No:3. 2012.

ÖZGÜL, Burcu ve Banu TARHAN MENGİ. **Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Güvencesi "İç Denetim" BİST Sürdürülebilirlik Endeksi'ne Tabi Şirketlerde Anket Çalışması**. İstanbul: Beta Basım Yayın. 2016.

PEHLİVANLI, Davut. **Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları**. İstanbul: Beta Basım Yayım. 2010.

PICKETT, K.H. Spencer. **The Essential Guide to Internal Auditing**. 2nd Edition. United Kingdom: Wiley. 2011.

PICKETT, K.H. Spencer. **The International Auditing Handbook**. 3rd Edition. United Kingdom: Wiley. 2010.

ROBERTSON, Jack C. ve Frederick G. DAVIS. **Auditing**. 3rd Edition. Plano Texas: Business Publications. 1982.

ROBERTSON, Jack C. ve Timothy J. LOUWERS. **Auditing & Assurance Services**. 10th Edition. New York: McGraw Hill Companies. 2002.

SOLTANI, Bahram. **Auditing: An International Approach**. Harlow: Pearson Education. 2007.

SWITZER, Susan. **Internal Audit Reports Post Sarbanes-Oxley: A Guide to Process-Driven Reporting**. USA: John Wiley & Sons Inc. 2007.

TAYLOR, Donald H. ve G. William GLEZEN. **Auditing: Integrated Concepts And Procedures**. 6th Edition. Singapore: John Wiley & Sons, Inc. 1994.

TOROSLU, M. Vefa. **Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim**. İstanbul: Vedat Kitapçılık. 2014.

TÜREDİ, Hasan. **Denetim**. Trabzon: Celepler Matbaacılık. 2007.

USUL, Hayrettin. **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim**. Ankara: Detay Yayıncılık. 2013.

UZAY, Şaban. **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**. Ankara: SPK Yayın No: 132. 1999.

YILANCI, Münevver. **İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**. 2. b. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım. 2006.

YILANCI, Münevver. **İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi**. 3. b. Ankara: Detay Yayıncılık. 2015.

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

Sürelî Yayınlar

AK, Belma. "İç Denetimin Yönetim Aracı Olarak Kullanılması". **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. C.9. S. 2 (2004). ss. 353-358.

AL-MATARI, Ebrahim Mohammed, Abdullah Kaid AL-SWİDİ and Faudziah Hanim Binti FADZİL. "The Effect of the Internal Audit and Firm Performance: A Proposed Research Framework?". **International Review of Management and Marketing**. Vol. 4. No. 1 (2014). pp. 34-41.

ASLAN, Bayram. “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”. **Sayıştay Dergisi**. S. 77 (Nisan-Haziran 2010). ss. 63-86.

DEMİR, Mehmet, Yakup ÜLKER ve Öznur ARSLAN. “İç Kontrol, İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi”. **Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. C.3. S. 5 (Ocak-Haziran 2018). ss. 82-104.

KEWO, Cecilia Lelly and Nunuy Nur AFIAH. “Does Quality of Financial Statement Affected by Internal Control System and Internal Audit?”. **International Journal of Economics and Financial Issues**. Vol. 7. No. 2 (2017). pp. 568-573.

KİRACI, Murat. “Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi”. **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. C.4. S. 2 (Aralık 2003). ss. 67-78.

MEMİŞ, Mehmet Ünsal. “Etkin ve Başarılı İç Denetim İçin Gerekli Koşullar”. **Mali Çözüm Dergisi**. S. 85 (Ocak-Şubat 2008). ss. 75-91.

SAĞLAR, Jale ve Koray TUTAN “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri”. **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. C. 18. S. 1 (2009). ss. 343-358.

TÜREDİ, Hasan, Ümmügülsüm ZOR ve Filiz GÜRBÜZ. “Risk Odaklı İç Denetim”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. S. 66 (Nisan 2015). ss. 1-20.

ÖZBİLGİN, İzzet Gökhan. “Bilgi Teknolojileri Denetimi ve Uluslararası Standartlar”. **Sayıştay Dergisi**. S. 49 (Nisan-Haziran 2003). ss. 123-128.

Tezler

ABDİOĞLU, Hasan. “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü ve İMKB - 100 Örneği”. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul. 2007.

AKBABA, Gürkan. ‘‘Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Kapsamında İç Denetimin İrdelenmesi’’. (İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2016.

CENGİZ, Sevgi. ‘‘Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerde Bağımsız Denetimin Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma’’. (Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Kars. 2016.

KAYA, Kamber. ‘‘İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri ve Bir Uygulama’’. (Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2014.

UZUN, Sibel. ‘‘ Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü’’. (Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2016.

YILDIZ, Eren. ‘‘21. Yüzyılda İşletmelerin Bağımlı Yolu: Bağımsız Denetim ve Türkiye Analizi’’. (Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Bursa. 2017.

İnternet Kaynakları

Bakanlar Kurulu’nun 26.03.2018 tarih ve 2018/11597 sayılı kararı. (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180526-2.pdf> (Erişim Tarihi: 18.01.2019).

COSO. (Çevrimiçi) <https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx> (Erişim Tarihi: 04.02.2019).

COSO. ‘‘Guidance on Internal Control’’. (Çevrimiçi) <https://www.coso.org/Pages/ic.aspx> (Erişim Tarihi: 14.02.2019).

COSO. ‘‘Internal Control-Integrated Framework Executive Summary’’. (Çevrimiçi) <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf> (Erişim Tarihi: 14.02.2019).

- BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları, (Çevrimiçi)
http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BD S%20240_RG.PDF (Erişim Tarihi: 27.01.2019).
- BDS 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması, (Çevrimiçi)
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BD S%20300-Site.pdf> (Erişim Tarihi: 20.01.2019).
- BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘‘Önemli Yanlılık’’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi, (Çevrimiçi)
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BD S%20315-Site.pdf> (Erişim Tarihi: 20.01.2019).
- BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik, (Çevrimiçi)
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BD S%20320-Site.pdf> (Erişim Tarihi: 27.01.2019).
- BDS 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması, (Çevrimiçi)
http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke %20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_610_.pdf
(Erişim Tarihi: 03.01.2019).
- BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama, (Çevrimiçi)
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BD S%20700-Yeni.pdf> (Erişim Tarihi: 28.01.2019).
- BORSA İSTANBUL A.Ş. **Kotasyon Yönergesi**, İstanbul, 2015, (Çevrimiçi)
<http://www.borsaistanbul.com/docs/default-source/yonergeler/borsa-istanbul-kotasyon-yonergesi.pdf?sfvrsn=30> (Erişim Tarihi: 27.01.2019).
- ECIIA. ‘‘Improving Cooperation Between Internal and External Audit’’. 2013. (Çevrimiçi)
<https://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2019/02/ECIIA-Internal-vs-External-Audit-WEB.pdf> (Erişim Tarihi: 15.02.2019).

IIA. (Çevrimiçi) <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx> (Erişim Tarihi: 16.01.2019).

IIA. (Çevrimiçi) www.theiia.org (Erişim Tarihi:04.02.2019).

IIA. “International Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing (Standards)”. (Çevrimiçi) <https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf> (Erişim Tarihi: 16.01.2019).

İç Denetim Merkezi, (Çevrimiçi) <http://www.icdenetimmerkezi.com/Home/TemelBilgiler> (Erişim Tarihi: 04.02.2019).

KGK. (Çevrimiçi) <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6629/Denetc%CC%A7i-raporu-nas%C4%B1-olus%CC%A7turulmal%C4%B1d%C4%B1r-ve-hangi-unsurlar%C4%B1-ic%CC%A7ermelidir?> (Erişim Tarihi: 28.01.2019).

KGK. (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Bilgi_Notu_15_12_2017.pdf (Erişim Tarihi: 02.02.2019).

RAMAMOORTİ, Sridhar. “Internal Auditing: History, Evolution, And Prospects”. (Çevrimiçi) <https://na.theiia.org/iiaf/Public%20Documents/Chapter%201%20Internal%20Auditing%20History%20Evolution%20and%20Prospects.pdf> (Erişim Tarihi: 04.02.2019).

TÜRK DİL KURUMU. Güncel Türkçe Sözlük. (Çevrimiçi) http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c43063ebd2ea2.80123670 (Erişim Tarihi: 19.01.2019).

Araştırma ve Raporlar

İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK). **2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu**. Ankara. 2009.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK). **İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik**. 2006.