



T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI

BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN
ETKİLEŞİMİ: SEKTÖREL ANALİZ

(Doktora Tezi)

Berna TEZ

BURSA 2020



T.C.

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİLEŞİMİ:
SEKTÖREL ANALİZ**

(Doktora Tezi)

Berna TEZ

ORCID : 0000-0003-1309-1434

Danışman:

Prof. Dr. Ümit GÜCENME GENÇOĞLU

BURSA 2020

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı	:Berna Tez
Üniversite	:Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitüsü	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim/Anasanat Dalı	: İşletme
Bilim/Sanat Dalı	: Muhasebe ve Finansman
Tezin Niteliği	: Doktora Tezi
Sayfa Sayısı	:+.....
Mezuniyet Tarihi	:/...../20....
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Ümit Gücenme Gençoğlu

BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİLEŞİMİ: SEKTÖREL ANALİZ

Bağımsız denetim; işletmenin finansal tablolarının finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına, finansal tablolarda paylaşılan bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığına ilişkin makul güvence sağlayacak bir denetim görüşüne ulaşılması faaliyeti olarak özetlenebilir. İç kontrol ise; yönetimin gözetiminde, işletmedeki tüm süreçlerin verimli ve etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak amacıyla düzeltici ve önleyici işlemlerden oluşan bir sistem olarak değerlendirilmektedir. Her iki kavram arasında önemli bir etkileşim olduğu, bu etkileşimin sektörler arası farklılıklar gösterebileceği düşünülmektedir.

Bu çalışmada; iç kontrol ve bağımsız denetim arasındaki etkileşim alanlarının neler olduğu, sektörel farklılık gösterip göstermediği temel hareket noktası olarak benimsenmiştir. Etkileşim alanlarının belirlenmesinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Standartları (BDS) gözden geçirilerek, “iç kontrol” ve “iç denetim” kavramlarına yer veren hükümler incelenmiştir. Etkileşim alanları, risk odaklı bağımsız denetim süreci dikkate alınarak belirlenmiş ve COSO İç Kontrol Modeli ilkeleri ile bağlantı kurulmuştur. Buna göre, hangi ilkelerin hangi konularda kritik öneme sahip olabileceği sübjektif değerlendirmelere dayalı olarak tespit edilmiştir.

Bağımsız denetim ve iç kontrol arasındaki etkileşimi sektörel olarak ortaya çıkarabilmek amacıyla, enerji, gıda, otomotiv, inşaat ve turizm sektörlerinde faaliyet gösteren ve BİST’te işlem gören toplam kırk beş işletmenin bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Raporların incelenmesi sırasında, ihtiyaç duyulan verilerin toplanması ve analiz edilmesi için nitel veri analizi yöntemlerinden “içerik analizi” kullanılmıştır. Araştırma sonucunda; her bir sektör için bağımsız denetçiler tarafından tespit edilmiş kilit denetim konularının neler olduğu, muhtemel iç kontrol eksiklikleri ile bu eksikliklerin ortaya çıkmasında işletmeler tarafından etkin uygulanamadığı düşünülen COSO ilkelerinin neler olabileceği belirlenmeye çalışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Kilit Denetim Konuları, İç Kontrol Sistemi, Bağımsız Denetim, Etkileşim.

ABSTRACT

Name and Surname : Berna TEZ
University : Bursa Uludag University
Institution : Social Science Institution
Field : Business Administration
Branch : Accounting and Finance
Degree Awarded :Doctorate
Page Number :+.....
Degree Date :/...../20....
Supervisor : Prof. Dr. Ümit Gücenme Gençoğlu

INTERACTION BETWEEN EXTERNAL AUDIT AND INTERNAL CONTROL SYSTEM: SECTORAL ANALYSIS

External audit; it can be summarized as the activity of reaching an audit opinion that will provide reasonable assurance on whether the financial statements of the company are prepared in accordance with the financial reporting standards and whether the information shared in the financial statements is accurate and reliable. As for internal control; It is considered as a system consisting of corrective and preventive actions in order to ensure that all processes in the enterprise operate efficiently and effectively under the supervision of the management. It is thought that there is an important interaction between both concepts and this interaction may differ between sectors.

In this study; what the interaction areas between internal control and external audit are, and whether they differ by industry or not has been adopted as the basic starting point. In determining the areas of interaction, the Auditing Standards published by the Turkish Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority were reviewed and the provisions that include the concepts of "internal control" and "internal audit" were examined. Interaction areas were determined by taking into account the risk-focused external audit process and a connection was established with the principles of the COSO Internal Control Model. Accordingly, it was determined based on subjective evaluations which principles could have critical importance in which subjects. In order to reveal the interaction between external audit and internal control sectorally, external audit reports of a total of forty-five enterprises operating in the energy, food, automotive, construction and tourism sectors and traded in BIST have been examined. During the analysis of the reports, "content analysis", one of the qualitative data analysis methods, was used to collect and analyze the required data. As a result of the research; It was tried to determine the key audit issues determined by independent auditors for each sector, the possible internal control deficiencies, and the COSO principles that are thought to be ineffective by the enterprises in the emergence of these deficiencies.

Key Words: Key Audit Issues, Internal Control System, External Audit, Interaction.

ÖNSÖZ

Mali olayların ve işlemlerin parasal ifadesi olarak tanımlanan muhasebe bilimi, geçmişten günümüze ekonomik alanda kritik role sahiptir. Modern Dünyada ekonomik faaliyetlerin çeşitlilik kazanması ve karmaşıklaşması, muhasebe biliminin gelişmesine katkı sağlayan bazı kavramların ortaya çıkmasına veya önemlerinin artmasına neden olmuştur. Örneğin; ekonomik faaliyetlere ilişkin bilgileri kullananlar, ihtiyaç duyulan bilgilerin doğruluğu konusunda yüksek güvenceye sahip olmayı beklemektedirler. Bu güvence düzeyine; işletme içi bilgi kullanıcıları için iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin, işletme dışı bilgi kullanıcıları için bağımsız denetim faaliyetinin etkin yürütülmesi neticesinde ulaşılabilmektedir. Bu nedenle günümüzde bağımsız denetim ve iç kontrol kavramlarının ön plana çıktığını söylemek mümkündür.

Bağımsız denetim ve iç kontrol kavramlarının paralel bir gelişim gösterdiği ve iç kontrolün bağımsız denetim faaliyetine ciddi etkisi olduğu yönünde literatürde birçok araştırmaya rastlanmaktadır. Ancak yapılan literatür incelemesi sonucunda kavramlar arasındaki etkinin, genellikle tek yönlü olarak ele alındığı görülmüştür. Oysaki her iki kavramın birbirini çift yönlü olarak etkilediği, dolayısıyla aralarında kuvvetli bir etkileşim olabileceği düşüncesi ve ilgili etkileşimin sektörel olarak farklılık gösterip gösteremeyeceği sorusu doktora tezimin çıkış noktasını oluşturmaktadır.

Akademik kariyerimin önemli basamaklarından ilki olan doktora sürecimde, doktora tezimin fikir aşamasından itibaren görüşleri, düşünceleri ve manevi destekleri ile katkı sunan herkese sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Öncelikle doktora tez konusunun belirlenmesinden, araştırmanın yürütülmesi ve sonuçlandırılmasına kadar geçen süreçte çok değerli görüş ve fikirlerini sunan, her aşamada bilgi ve birikimlerini benimle paylaşan ve motivasyonumu kaybettiğimde beni cesaretlendiren değerli hocam ve danışmanım Prof. Dr. Ümit Gücenme Gençoğlu'na teşekkürlerimi sunarım. Süreç boyunca teze ilişkin çalışmalarımı titizlikle inceleyen, değerlendiren, değerli görüşlerini sunan ve yol gösteren değerli hocalarım Prof. Dr. Fehmi Ali Ildır'a ve Prof. Dr. Metin Erdem'e teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca fikir ve görüşleri ile sağladıkları katkıların yanı sıra, yorucu ve zorlu araştırma sürecini benim için keyifli kılmak adına gösterdikleri tüm çabalar için,

akademik kariyerimi sürdürdüğüm Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Muratlı Meslek Yüksekokulu'nun değerli hocalarına ve mesai arkadaşlarıma teşekkürlerimi sunarım.

Son olarak bu uzun ve yorucu sürecin her adımında manevi desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen değerli annem Şükran Madenli'ye ve değerli babam Ali Madenli'ye, kendilerine ayırmam gereken zamanın büyük çoğunluğunu araştırmama ayırmam nedeniyle büyük fedakarlıklar gösteren oğlum Efe Tez'e ve eşim Sezgin Tez'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Berna Tez
Kasım 2020

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.....	ii
DOKTORA İNTİHAL YAZIM RAPORU.....	vii
ÖZET.....	ix
ABSTRACT.....	x
ÖNSÖZ.....	xi
İÇİNDEKİLER.....	xiii
TABLolar	xviii
ŞEKİLLER	xx
GRAFİKLER	xxi
KISALTMALAR	xxii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ KONTROL SİSTEMİNE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

1. DENETİM KAVRAMI VE DENETİM TÜRLERİ	5
1.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	8
1.1.1. Finansal tabloların denetimi	8
1.1.2. Uygunluk denetimi.....	9
1.1.3. Faaliyet denetimi.....	10
1.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	11
1.2.1. Kamu denetimi.....	11
1.2.2. İç denetim.....	12
1.2.3. Bağımsız denetim.....	14
1.3. Sürekli ve Sınırlı Denetim.....	17
2. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ.....	19
3. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER.....	20
4. İÇ KONTROL KAVRAMI VE MODELLERİ.....	24

4.1.	İç Kontrol Kavramı ve Önemi.....	25
4.2.	İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi.....	30
4.3.	İç Kontrol Modelleri	32
5.	COSO İÇ KONTROL MODELİ VE BİLEŞENLERİ.....	35
5.1.	Kontrol Ortamı.....	37
5.2.	Risk Değerlendirme.....	38
5.3.	Kontrol Faaliyetleri.....	40
5.4.	Bilgi ve İletişim.....	41
5.5.	İzleme.....	42
6.	BAĞIMSIZ DENETİM, İÇ DENETİM VE İÇ KONTROLE İLİŞKİN DÜZENLEMELER.....	45
6.1.	Bağımsız Denetime İlişkin Uluslararası Düzenlemeler.....	45
6.1.1.	ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	47
6.1.2.	Uluslararası Denetim Standartları.....	49
6.1.3.	Sarbanes-Oxley yasası.....	51
6.2.	Bağımsız Denetime İlişkin Ulusal Düzenlemeler.....	52
6.2.1.	Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleri.....	53
6.2.2.	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu düzenlemeleri.....	57
6.2.3.	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemeleri.....	60
6.2.4.	Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu düzenlemeleri.....	61
6.2.5.	6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan düzenlemeler.....	64
6.2.6.	Bakanlar Kurulu Kararlarında yer alan düzenlemeler.....	66
6.3.	İç denetim ve iç kontrole ilişkin uluslararası düzenlemeler.....	67
6.4.	İç denetim ve iç Kontrole ilişkin ulusal düzenlemeler.....	69

İKİNCİ BÖLÜM
RİSK ODAKLI BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ VE
İÇ KONTROL SİSTEMİ İLE ETKİLEŞİM

1. RİSK ODAKLI BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ.....	74
1.1. Riskin Değerlendirilmesi Aşaması.....	81
1.1.1 Müşteri seçimi ve işin alınması.....	82
1.1.2 Denetimin planlanması.....	84
1.2. Riske Karşılık Verme Aşaması.....	88
1.3. Raporlama Aşaması.....	91
2. DENETİM RİSKLERİ.....	95
3. BAĞIMSIZ DENETİM TEKNİKLERİ.....	100
3.1. Geleneksel Denetim Teknikleri.....	100
3.1.1. Denetim yöntemleri.....	101
3.1.2. Denetim işlemleri.....	102
3.2. Destekleyici Kanıt Toplama Teknikleri.....	102
3.2.1. Fiziki inceleme tekniği.....	103
3.2.2. Doğrulama tekniği.....	104
3.2.3. Gözlem tekniği.....	104
3.2.4. Soruşturma tekniği.....	105
3.2.5. Analitik inceleme tekniği.....	105
3.2.6. Kayıt sürecinin incelenmesi tekniği.....	105
4. BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİLEŞİMİ	106
4.1. Riskin Değerlendirilmesi Aşaması için Tespit Edilen Konular...	107
4.1.1. Üst yönetimin iç kontrollere ilişkin sorumluluğu.....	109
4.1.2. Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim.....	113
4.1.3. İç kontrol yapısının değerlendirilmesi.....	117
4.1.4. Önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesi.....	135
4.1.5. Hile riskleri.....	141
4.1.6. İç denetim fonksiyonundan faydalanılması	146
4.2. Riske Karşılık Verme Aşaması için Tespit Edilen Konular.....	156

4.3. Raporlanması Aşaması için Tespit Edilen Konular.....	171
---	-----

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİLEŞİMİNE
İLİŞKİN SEKTÖREL ANALİZ

1. BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ KONTROLÜN ETKİLEŞİMİ ÜZERİNE YAPILAN ARAŞTIRMALAR.....	180
1.1. Etkileşim Konusunun Bağımsız Denetim Standartları Kapsamında Ele Alındığı Araştırmalar.....	181
1.2. İç Kontrolün ve İç Denetimin Bağımsız Denetime Olan Etkisi Üzerine Yapılan Araştırmalar.....	182
1.2.1. Özel sektör kapsamında yapılan araştırmalar.....	182
1.2.2. Kamu sektörü kapsamında yapılan araştırmalar.....	185
2. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	186
3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE KISITLARI.....	187
4. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ.....	189
5. ARAŞTIRMADA İZLENEN PROSEDÜR.....	191
6. ARAŞTIRMA BULGULARI VE DEĞERLENDİRME.....	192
6.1. Enerji Sektörüne İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi.....	192
6.1.1. Enerji sektöründe tespit edilen kilit denetim konuları.....	192
6.1.2. Enerji sektöründe muhtemel iç kontrol eksiklikleri.....	198
6.1.3. Muhtemel iç kontrol eksiklikleri ile bağlantılı COSO İlkeleri.....	202
6.2. İnşaat Sektörüne İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi.....	206
6.2.1. İnşaat sektöründe tespit edilen kilit denetim konuları.....	206
6.2.2. İnşaat sektöründe muhtemel iç kontrol eksiklikleri.....	210
6.2.3. Muhtemel iç kontrol eksiklikleri ile bağlantılı COSO İlkeleri.....	214
6.3. Otomotiv Sektörüne İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi.....	217
6.3.1. Otomotiv sektöründe tespit edilen kilit denetim konuları	217
6.3.2. Otomotiv sektöründe muhtemel iç kontrol eksiklikleri....	221

6.3.3. Muhtemel iç kontrol eksiklikleri ile bağlantılı COSO İlkeleri.....	226
6.4. Gıda Sektörüne İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi.....	228
6.4.1. Gıda sektöründe tespit edilen kilit denetim konuları.....	229
6.4.2. Gıda sektöründe muhtemel iç kontrol eksiklikleri.....	232
6.4.3. Muhtemel iç kontrol eksiklikleri ile bağlantılı COSO ilkeleri.....	235
6.5. Turizm Sektörüne İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi.....	237
6.5.1. Turizm sektöründe tespit edilen kilit denetim konuları....	238
6.5.2. Turizm sektöründe muhtemel iç kontrol eksiklikleri.....	240
6.5.3. Muhtemel iç kontrol eksiklikleri ile bağlantılı COSO ilkeleri.....	243
6.6. Sektörlerin Karşılaştırılması ve Genel Değerlendirilme.....	245
6.6.1. Kilit denetim konularının sektörlere göre dağılımı ve öncelik sıralaması.....	246
6.6.2. Sektörler genelinde ortaya çıkması muhtemel iç kontrol eksiklikleri ve öncelik sıralaması.....	260
6.6.3. Etkin uygulanamadığı düşünülen COSO ilkelerinin sektörel karşılaştırması ve öncelik sıralaması.....	265
SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER.....	270
EKLER.....	277
KAYNAKLAR.....	289
ÖZGEÇMİŞ.....	303

TABLolar LİSTESİ

Tablo.1: Coso-Coco-Turnbull İç Kontrol Modellerinin Karşılaştırılması.....	34
Tablo.2: COSO İç Kontrol Modelinin Güçlü ve Zayıf Yönleri.....	44
Tablo.3: Bağımsız Denetim Alanında Önemli Katkı Sunan SPK Düzenlemeleri.	55
Tablo.4: Bağımsız Denetim Alanında Önemli Katkı Sunan BDDK Düzenlemeleri.....	58
Tablo.5: Denetim Planı Örneği.....	86
Tablo.6: Risk Düzeyleri ve Kanıt Sayısı Arasındaki İlişki.....	98
Tablo.7: Risklerin Değerlendirilmesi Aşamasındaki Etkileşimi Ele Alan BDS'ler.....	108
Tablo.8: Üst Yönetimin İç Kontrole İlişkin Sorumluluğu ile Bağlantılı COSO İlkeleri.....	111
Tablo.9: Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim ile Bağlantılı COSO İlkeleri.....	115
Tablo.10: İç Kontrol Yapısının Değerlendirilmesi ile Bağlantılı COSO İlkeleri.	128
Tablo.11: Önemli Yanlışlık Risklerinin Değerlendirilmesi ile Bağlantılı COSO İlkeleri.....	138
Tablo.12: Hile Riskleri ile Bağlantılı COSO İlkeleri.....	144
Tablo.13: İç Denetim Fonksiyonundan Faydalanılması ile Bağlantılı COSO İlkeleri.....	153
Tablo.14: Riske Karşılık Verme Aşamasındaki Etkileşimi Ele Alan BDS'ler...	156
Tablo.15: Riske Karşılık Verme Aşamasındaki Etkileşim Konuları ve Bağlantılı COSO İlkeleri.....	166
Tablo.16: Raporlama Aşamasındaki Etkileşimi Ele Alan BDS'ler.....	172
Tablo.17: Raporlama Aşamasındaki Etkileşim Konuları ve Bağlantılı COSO İlkeleri.....	176
Tablo.18: Araştırmanın Kapsamına İlişkin Veriler.....	188
Tablo.19: Enerji Sektöründe Tespit Edilen Kilit Denetim Konuları.....	193
Tablo.20: Enerji Sektörü Kilit Denetim Konuları ve Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri.....	200

Tablo.21: Enerji Sektöründeki Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri ile Bağlantılı COSO İlkeleri.....	203
Tablo.22: İnşaat Sektöründe Tespit Edilen Kilit Denetim Konuları.....	206
Tablo.23: İnşaat Sektörü Kilit Denetim Konuları ve Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri.....	212
Tablo.24: İnşaat Sektöründeki Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri ile Bağlantılı COSO İlkeleri.....	215
Tablo.25: Otomotiv Sektöründe Tespit Edilen Kilit Denetim Konuları.....	218
Tablo.26: Otomotiv Sektörü Kilit Denetim Konuları ve Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri.....	223
Tablo.27: Otomotiv Sektöründeki Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri ile Bağlantılı COSO İlkeleri.....	227
Tablo.28: Gıda Sektöründe Tespit Edilen Kilit Denetim Konuları.....	229
Tablo.29: Gıda Sektörü Kilit Denetim Konuları ve Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri.....	234
Tablo.30: Gıda Sektöründeki Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri ile Bağlantılı COSO İlkeleri.....	236
Tablo.31: Turizm Sektöründe Tespit Edilen Kilit Denetim Konuları.....	238
Tablo.32: Turizm Sektörü Kilit Denetim Konuları ve Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri.....	242
Tablo.33: Turizm Sektöründeki Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri ile Bağlantılı COSO İlkeleri.....	244
Tablo.34: Kilit Denetim Konularının Sektörlere Göre Dağılımı.....	247
Tablo.35: Tespit Edilen İşletme Sayılarına Göre Kilit Denetim Konularının Öncelik Sıralaması.....	248
Tablo.36: Muhtemel İç Kontrol Eksikliklerinin Sektörler Bazında Etkilediği Düşünülen Kilit Denetim Konu Sayısı.....	264
Tablo.37: COSO İlkelerinin Etkin Uygulanamaması Nedeniyle Ortaya Çıktığı Düşünülen Muhtemel İç Kontrol Eksikliği Sayısı.....	266

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil.1: Denetim Kalitesi Küresi: Sebep-Sonuç Diyagramı.....	22
Şekil.2: İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi: Savunma Hattı Modeli.....	31
Şekil.3: COSO Piramidi.....	36
Şekil.4: COSO Küpü.....	36
Şekil.5: Bağımsız Denetim Yaklaşımlarının Tarihsel Gelişimi.....	46
Şekil.6: ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	48
Şekil.7: İç Kontrol ve İç Denetimin Gelişimi.....	72
Şekil.8: Bağımsız Denetim Süreci.....	75
Şekil.9: ISA Kapsamında Geleneksel Bağımsız Denetim Süreci.....	77
Şekil.10: Risk Odaklı Denetim Süreci.....	81
Şekil.11: Denetim Programının Yürütülmesine İlişkin Temel Unsurlar.....	90
Şekil.12: Risk Odaklı Bağımsız Denetim Süreci.....	94
Şekil.13: Denetim Risk Modeli.....	96
Şekil.14: Denetim Risk Modeli ve Müşteri İşletmenin Tanınması.....	99
Şekil.15: Araştırma Yöntemine İlişkin Bilgiler.....	191
Şekil.16: Sektörler Genelinde Etkin Uygulanamadığı Düşünülen COSO İlkelerinin Öncelik Sıralaması.....	269

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik.1: Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörlerin Dağılımı.....	24
Grafik.2: Enerji Sektöründe Kilit Denetim Konularına Etkisi Olduğu Düşünülen Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri.....	198
Grafik.3: İnşaat Sektöründe Kilit Denetim Konularına Etkisi Olduğu Düşünülen Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri.....	210
Grafik.4: Otomotiv Sektöründe Kilit Denetim Konularına Etkisi Olduğu Düşünülen Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri.....	222
Grafik.5: Gıda Sektöründe İncelenen İşletmelerin Faaliyet Alanlarına Göre Dağılımı.....	229
Grafik.6: Gıda Sektöründe Kilit Denetim Konularına Etkisi Olduğu Düşünülen Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri.....	232
Grafik.7: Turizm Sektöründe Kilit Denetim Konularına Etkisi Olduğu Düşünülen Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri.....	240
Grafik.8: Sektörler Genelinde Ortaya Çıkması Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri ve Etki Ettiği Düşünülen Toplam Kilit Denetim Konu Sayısı.....	261

KISALTMALAR

- AAA : American Accounting Association - Amerikan Muhasebe Birliği
- ABD : Amerika Birleşik Devletleri
- ACC : Auditing Concepts Committee - Denetim Kavramları Komitesi
- AICPA : American Institute of Certified Public Accountants - Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
- AMF : Autorité des Marchés Financieres – Finansal Piyasalar Kurumu (Fransa)
- ASB : Auditing Standards Board - Denetim Standartları Kurulu (ABD)
- BDDK : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
- BDS : Bağımsız Denetim Standardı
- BİST : Borsa İstanbul
- BOBİ FRS : Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları
- CICA : Canadian Institute of Chartered Accountants – Mali Müşavirler Enstitüsü (Kanada)
- COBIT : Control Objectives for Information and Related Technology – Bilgi Sistemleri Kontrol Modeli
- COCO : Criteria of Control Framework (Kanada)
- COSO : The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
- ECIIA : European Confederation of Institutes of Internal Auditing – İç Denetim Enstitüsü Avrupa Konfederasyonu
- EPDK : Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
- FEI : Financial Executives International - Uluslararası Finans Yöneticileri Birliği
- FERMA : Federation of European Risk Management Associations – Avrupa Risk Yönetim Birlikleri Federasyonu
- FIFO : İlk Giren İlk Çıkar (First in First Out)
- FRC : Financial Reporting Council – Finansal Raporlama Konseyi (İngiltere)
- GKGDS : Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
- GKGMİ : Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
- IAASB : International Auditing and Assurance Standards Board - Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

IAPC : International Auditing Practices Committee – Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi

ICAEW : Institute of Chartered Accountants in England and Wales – Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (İngiltere ve Galler)

IFAC : International Federation of Accountants – Uluslararası Muhasebeciler Federasyonuna

IIA : Institute of Internal Auditors - İç Denetçiler Enstitüsü

IMA : The Association of Accountants And Financial Professionals in Business- Muhasebe ve Finans Uzmanları Birliği

INTOSAI : International Organization of Supreme Audit Institutions - Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü

ISA : International Auditing Standards - Uluslararası Denetim Standartları

ISACA : Information Systems Audit and Control Association – Bilgi Denetim ve Kontrol Kurumu

ISO : International Organization for Standardization – Uluslararası Standardizasyon Örgütü

ITGC : Information Technology Governance Committee – Bilgi Teknolojileri Yönetim Komitesi

KAP : Kamuyu Aydınlatma Platformu

KAYİK : Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar

KGK : Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KHK : Kanun Hükmünde Kararname

PCAOB : Public Company Accounting Oversight Board - Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetimi Kurulu

SAS : Statements on Auditing Standards - Denetim Standartları (ABD)

SEC : Securities and Exchange Commission - Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (ABD)

SGK : Sosyal Güvenlik Kurumu

SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SOX : Sarbanes-Oxley (Kanun - ABD)

SPK : Sermaye Piyasası Kurulu

TCMB : Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası

TDK : Türk Dil Kurumu
TDS : Türkiye Denetim Standartları
TFRS : Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TMS : Türkiye Muhasebe Standardı
TTK : Türk Ticaret Kanunu
YEP : Yeni Ekonomi Programı
YMM : Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Sanayi devriminden bu yana iş dünyasında büyük değişimlerin yaşandığı ve bu değişimlerin, ekonomik ve teknolojik açıdan önemli gelişmelerin anahtarı olduğu gözlemlenmektedir. Başka bir ifade ile iş dünyasında ortaya çıkan değişimlerin; başta üretim olmak üzere yönetim, muhasebe, finans, pazarlama, insan kaynakları, bilgi işlem vb. tüm alanları etkilediğini ve çeşitli düzeylerde geliştirdiğini söylemek mümkündür.

Sanayileşme sürecinin başından günümüze yönetim alanında en önemli değişimlerden biri; işletmelerin yönetiminin, işletme sahiplerinden profesyonel yöneticilere geçmesi olarak ifade edilebilir. İş yaşamının karmaşıklaşan yapısı ve ekonomik faaliyetlerdeki artış, işletme sahiplerinin gerekli tüm konular ve işlemler hakkında yeterli bilgiye sahip olmasını zorlaştırmış, bu nedenle gelişmeleri hızlı takip edebilen ve yüksek donanıma sahip profesyonel yöneticilere duyulan ihtiyaç zamanla artmıştır. Profesyonel yöneticilerin doğru kararlar alabilmesi; işletme ile ilgili her türlü bilgiye erişebilmesi ve bu bilgileri analiz edip değerlendirerek yorumlayabilmesi ile mümkündür. Böylece işletme sahipleri tarafından sahip olunamayan bilgilere, profesyonel yöneticiler sahip olabilmektedir. Bilgi asimetrisi olarak adlandırılan bu durum, işletme sahiplerinin alınan kararlara veya paylaşılan bilgilere şüphe ile yaklaşmalarına neden olmuştur. Özellikle Enron, Worldcom, Parmalat, Xerox, Dynegy, Global Crossing, Tyco International, Qwest Communications ve Adelphi Communications gibi işletmelerin konu olduğu finansal skandallar nedeniyle, paylaşılan bilgilerin güvenilirliği yeniden sorgulanmıştır. Yaşanan bu skandalların, yönetim ve muhasebe alanı başta olmak üzere birçok alanda ciddi gelişmeleri de beraberinde getirdiği görülmektedir. Finansal skandallara bağlı olarak özellikle muhasebe alanında “denetim” ve yönetim alanında “kontrol” kavramlarının önem düzeyinin arttığını söylemek mümkündür.

Ekonomik faaliyetler ve olaylarla ilgili kamuoyu ile paylaşılan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda; çeşitli kanıtların toplanması, ilgili kanıtların belirli ölçütler çerçevesinde değerlendirmesi ve bu değerlendirmeler ışığında makul güvence sağlayacak bir görüşün oluşturulması ve raporlanması süreci olarak karşımıza çıkan denetim kavramı, farklı şekillerde sınıflandırılmaktadır. Özellikle finansal skandallar nedeniyle ön plana çıkan denetim türü “bağımsız denetim” olarak adlandırılmaktadır.

Kısaca bağımsız denetim; profesyonel ve bağımsız kişiler tarafından, finansal tabloların raporlama ve muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlandığına ilişkin makul güvence sağlayarak denetim kanıtlarının elde edildiği, bu kanıtlara dayanarak denetim görüşüne ulaşıldığı ve bilgi kullanıcılarına raporlandığı faaliyetler bütünü olarak açıklanabilmektedir.

Kontrol kavramı ise; işletmenin amaçlarına zamanında ulaşıp ulaşılmadığının, faaliyetlerin verimli bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin, işletmede ortaya çıkan aksaklıklara karşı zamanında önlem alınıp alınmadığının veya gerekli düzeltmelerin yapılıp yapılmadığının izlendiği sistematik bir süreç olarak açıklanabilmektedir. Bu nedenle kontrol kavramının özellikle yönetim alanında son derece önemli bir role sahip olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Sanayileşme süreci içerisinde çeşitli şekillere evrilmiş olan bu kavram, günümüzde işletme yönetimi açısından “iç kontrol” olarak adlandırılmaktadır. İç kontrol; işletmenin sahip olduğu varlıklarının korunmasını, işletmede yürütülen tüm faaliyetlere ilişkin bilgilerin doğru ve güvenilir olmasını, faaliyetlerin etkinliğinin artırılmasını, ilgili faaliyetlerin işletme politikaları ile uyumlu olabilmesi için gerekli ölçü, yöntem, teknik sistemlerin kurulmasını, organizasyonel yapının belirlenmesini kapsayan bir sistem olarak açıklanmaktadır.

İç kontrol ve bağımsız denetim kavramlarının tanımlarından yola çıkarak iki kavramın birbirlerini önemli düzeyde etkilediklerini söylemek mümkündür. Bunun yanı sıra literatürde, kavramların çeşitli unsurlar açısından ayrı ayrı etkilerinin incelendiği birçok araştırma mevcuttur. Ancak iki kavram arasındaki etkileşimi inceleyen oldukça az sayıda araştırma olduğu görülmektedir. Kavramların birlikte ele alındığı araştırmaların genelinde, işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin incelendiği ve bağımsız denetim sürecine olan etkilerinin ortaya konduğu belirlenmiştir. Oysaki iç kontrol ve bağımsız denetim kavramlarının geçmişten günümüze kadar birbirlerini çift yönlü olarak etkiledikleri ve paralel bir gelişim gösterdikleri gözlemlenmektedir.

Bağımsız denetim ve iç kontrol sistemi arasındaki etkileşimin bağımsız denetim standartları kapsamında incelenmesini amaçlayan bu çalışmada, ilgili etkileşimin iş dünyasındaki sektörler arasında farklılık gösterip göstermediğini araştırmak için, seçilen sektörlerdeki işletmelerin denetim raporları üzerinde içerik analizi yapılmıştır. Son bölümde yer alan nitel araştırmada, bağımsız denetim ve iç kontrol sisteminin etkileşimini sektörel bazda ortaya koymak için aşağıdaki süreç izlenmiştir.

- Belirlenen sektörler için, araştırma kapsamında ele alınan işletmelerin bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının tespit edilmesi.
- Bağımsız denetçiler tarafından tespit edilen ilgili kilit denetim konularının ortaya çıkmasında etkisi olabileceği düşünülen muhtemel iç kontrol eksikliklerinin ortaya konması.
- Belirlenen muhtemel iç kontrol eksikliklerinin ortaya çıkmasında işletmeler tarafından etkin uygulanmadığı düşünülen COSO ilkelerinin tespit edilmesi.

Çalışmanın birinci bölümünde denetim, bağımsız denetim, kontrol ve iç kontrol kavramlarına ilişkin temel kavramlara, ulusal ve uluslararası düzenlemelere yer verilmektedir. Ayrıca iç kontrol kavramının işletmelerdeki yapılanması olarak ifade edilen iç kontrol sistemleri ve dünya genelinde benimsenen temel iç kontrol modelleri açıklanarak, en sık kullanılan COSO iç kontrol modeli tanımlanmakta, modelin bileşenleri ve ilkeleri açıklanmaktadır.

İşletmelerdeki tüm faaliyetlerin en verimli şekilde yürütülmesine, doğru bilgilerin ortaya çıkartılmasına ve iç kontrol sisteminin faaliyetlerinin değerlendirilmesine olanak sağlayacak nitelikte tasarlanan COSO iç kontrol modeli; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme faaliyetleri olmak üzere beş bileşene ayrılmaktadır. Ayrıca iç kontrol sisteminin etkin çalışabilmesi için gerekli olan asgari ilkelere de yer veren modelin, bu yönüyle işletmeler açısından önemli bir rehber olduğunu söylemek mümkündür.

Çalışmanın ikinci bölümünde bağımsız denetim süreci risk odaklı denetim yaklaşımı dikkate alınarak aktarılmakta, denetim riskleri ve teknikleri üzerinde durulmaktadır. Bununla birlikte çalışmanın temel sorunsalı olan bağımsız denetim ve iç kontrol kavramları arasındaki etkileşim, Kamu Gözetimi ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından uluslararası denetim standartlarına dayalı olarak hazırlanan Bağımsız Denetim Standartları (BDS) kapsamında ortaya çıkartılmaya çalışılmaktadır. Etkileşimin ortaya çıktığı alanlar, risk odaklı bağımsız denetim süreci dikkate alınarak belirlenmektedir.

Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümde ise iç kontrol ve bağımsız denetim kavramları arasındaki etkileşim, belirlenen beş sektör açısından ayrı ayrı ortaya konmakta ve sektörel karşılaştırma yapılmaktadır. Bu bölümde iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin incelenmesinden ziyade; belirlenen sektörlerdeki işletmelerin iç kontrol sistemlerinde ne

tür eksikliklerin ortaya çıkabileceği, bu eksikliklerin sektöre özgü olup olmadığı ve ilgili eksikliklerin ortaya çıkmasında işletmeler tarafından etkin uygulanamadığı düşünölen COSO iç kontrol modeli ilkelerinin neler olduğu gibi sorulara cevap aranmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ KONTROL SİSTEMİNE İLİŞKİN

TEMEL KAVRAMLAR

Hızla büyüyen ve gelişen Dünya’da, sosyal ve ekonomik hayatta sürekli olarak değişim yaşanmaktadır. Özellikle ekonomik hayatın, sosyal hayata giderek daha fazla etki etmesi nedeniyle; ekonomik hayatta meydana gelen değişimlere daha hızlı uyum sağlamak gerektiği ortadadır. Yaşanan bu değişimlerin hem nicel hem de nitel çeşitlilik arz etmesi nedeniyle çok farklı uygulamaların ortaya çıktığını söylemek yanlış olmayacaktır. Uygulama farklılıkları ise, benzer konular hakkında birbirinden farklı sonuçların ve yargıların oluşmasına neden olabilmektedir. Ortaya çıkan bu farklılıklar nedeniyle bilgi kullanıcıları, ihtiyaç duyulan bilginin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda bir kez daha düşünmek zorunda kalmaktadır. Doğru ve güvenilir bilginin ayıklanabilmesi, denetim ve kontrol faaliyetlerinin etkinliği ile mümkün olabilmektedir.

1. DENETİM KAVRAMI VE DENETİM TÜRLERİ

Günümüz ekonomik koşulları dikkate alındığında giderek zorunluluk haline gelen denetim olgusunun doğru bir şekilde anlaşılması, geleceğe dönük planların gerçekçi yaklaşımlara dayanarak hazırlanmasını ve amaçların başarıma düzeyi olarak tarif edilen etkililik düzeyinin artırılmasını sağlayacaktır. Denetim olgusunun doğru anlaşılabilmesi için öncelikle denetim kavramının farklı açılardan ele alınması ve tanımlanması gerekmektedir.

Günümüzden iki bin yıl öncesine kadar uzanan denetim kavramının, ilk olarak Mısır, akabinde Yunanistan ve Roma’da; kamu fonlarının toplanması ve sarfi ile görevlendirilmiş kişilerin, bu fonların idaresine ilişkin sözlü hesap vermek zorunda olmaları nedeniyle kullanılmaya başlandığı görülmektedir.¹

Latince işitme, dinleme anlamına gelen ve “audire” fiiline dayanan denetim (auditing) kavramı², çeşitli kurum ve kuruluşlar ve hatta çeşitli disiplinler tarafından farklı

¹ Brenda Porter, *Principles of External Auditing*, 2.b, İngiltere: John Wiley & Sons Ltd, 2003, s.3

² Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, 8. b, İstanbul: Alfa Yayınları, 2018, s.23

şekillerde tanımlanmaktadır. Teftiş ve kontrol etmek anlamlarına gelen denetim, bir süreç olarak değerlendirilmekte ve özellikle işletme ve muhasebe açısından son derece önem arz etmektedir.

İşletme yönetimi açısından yönetim fonksiyonlarından sonuncusu olan denetim, işletme tarafından belirlenmiş standartlara uyulup uyulmadığının tespiti olarak ifade edilmektedir. Bu yönüyle denetim, işletmenin etkililik düzeyinin saptanmasına yönelik yapılan çalışmalardan oluşmaktadır.³

Yine yönetsel açıdan ele alındığında denetim işlevi, işletmede yürütülen tüm faaliyetlerin; programlara, verilen emirlere ve kabul edilen ilkelere uygun olup olmadığının belirlenmesini sağlar.⁴ Denetimle ilgili yapılan birçok tanımda denetimin bir süreç olduğu vurgusu yapılmaktadır. İşletme yönetimi için karar verme süreci olarak düşünüldüğünde denetim, dinamik faaliyetler bütünü olarak ortaya konmaktadır.⁵

Ancak işletme yönetiminin denetim kavramına yaklaşımları farklılık gösterebilmektedir. Örneğin çoğu yöneticiye göre, yönetim işlevlerinden en önemlisi denetim iken; insan kaynaklarına göre, sorumluluğunu bilen ve hedeflerini gerçekleştirmeye çalışan personel açısından denetim, olumsuz etkilere neden olan bir kavram olarak düşünülmektedir.⁶

Yönetsel açıdan çeşitli eleştirilere hedef olmasına rağmen; özellikle Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde enerji devi olarak bilinen Enron şirketinin iflası ve ortaya çıkan finansal skandallar sonrasında, muhasebe açısından denetim son derece önemli bir kavram haline gelmiştir.

Finansal bilgi kullanıcılarının çoğu denetim ve muhasebe kavramlarını karıştırmaktadır. Muhasebe; karar vermeye yardımcı çeşitli finansal bilgilerin sağlanması amacıyla ekonomik olayların kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenmesi işidir. Denetim ise, bir hesap dönemi içinde ortaya çıkan ekonomik olaylarla ilgili kaydedilmiş bilgilere ve muhasebeleştirilmiş verilere odaklanır.⁷ Bu nedenle çalışmanın genelinde denetim kavramına muhasebe bakış açısıyla yaklaşmak yerinde olacaktır.

³ Ali Akdemir, *İşletmeciliğin Temel Bilgileri*, 2. b, Bursa: Ekin Yayınevi, 2012, s.279

⁴ İnan Özalp, *İşletme Yönetimi*, Eskişehir: Birlik Ofset, 2001, s. 97

⁵ Ersin Güredin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*, 13.b, İstanbul:Türkmen Kitabevi, 2010, s.11

⁶ Akdemir, a.g.e., s.280

⁷ Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, *Auditing and Assurance Services*, 14.b, İngiltere: Pearson, 2012, s.26

Yine muhasebe perspektifi ile benzer bir tanım yapmak gerekirse; denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylarla ilgili iddialara ilişkin kanıtların toplandığı ve değerlendirildiği, bu iddialar ile belirlenmiş kriterler arasındaki uygunluk derecesinin tespit edildiği, iddialara dayanılarak hazırlanan raporlardaki sonuçların kullanıcılara iletiildiği sistemsel bir süreç olarak açıklanabilir.⁸

Amerikan Muhasebe Birliği (AAA-American Accounting Association) tarafından denetimin fonksiyonu ve rolüne ilişkin çeşitli araştırmalar yapmak, tavsiyelerde bulunmak ve görüşler beyan etmek amacıyla görevlendirilen Denetim Kavramları Komitesi (ACC-Auditing Concepts Committee)⁹ tarafından; yukarıdaki tanıma yakın bir tanım yapılmıştır. Komiteye göre denetim; *“iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç”* olarak ifade edilmektedir.¹⁰

İşletmenin mali olaylarının belirlenen ölçütlere uyup uymadığını tespit etmek ve bunu raporlamak amacıyla yürütülen denetim faaliyetinde; kanıtlar tarafsızca toplanmalı, değerlendirilmeli ve ilgili taraflara iletilmelidir.¹¹

Yönetim ve muhasebe açısından denetime ilişkin yapılmış olan tanımların dışında benzer tanımlar mevcut olmakla birlikte, genel itibarıyla denetim kavramını açıklamak için kullanılan “ekonomik olaylara ilişkin bilgi” ve “önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğun test edilmesi” ifadelerinin tüm tanımlar için ortak olduğu görülmektedir. Ekonomik olaylara ilişkin bilgilerin; işletme veya yetkili organlar tarafından belirlenmiş ölçütlere, kriterlere, ilkelere, kurallara vb. uygunluğunun tespit edilmesine ilişkin faaliyetler, denetim kavramının temel yapı taşlarını oluşturmaktadır.

Denetim tanımı içerisinde yer alan unsurların çeşitliliği ve zenginliği, kavramın alt başlıklara ayrılmasına neden olmuştur. Bu nedenle denetim kavramını türlerine göre sınıflandırarak daha detaylı irdelemekte fayda vardır. Denetim faaliyeti “amaçlarına göre denetim”, “denetçinin statüsüne göre denetim” ve “sürekli ve sınırlı denetim” olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır.

⁸ Porter, a.g.e., s.3

⁹ J.A. Silvano, “Report of the Committee on Basic Auditing Concepts”, *The Accounting Review*, Vol:47(Supplement Volume), (1972), s.17

¹⁰ Güredin, a.g.e., s.11

¹¹ Celal Kepekçi, *Bağımsız Denetim*, 5.b, İstanbul:Avcıol Basım Yayın, s.1

1.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Denetimi amaçlarına göre sınıflandırdığımızda; finansal tabloların denetimi (mali tablo denetimi), uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç tür denetimden bahsedebiliriz.

1.1.1. Finansal Tabloların Denetimi

Geleneksel anlamda denetim denilince ilk akla gelen denetim türü olan finansal tablo denetimi(financial statement audit), muhasebe denetimi olarak da adlandırılmaktadır. İşletmenin bilanço ve gelir tablosu gibi temel mali tabloların yanı sıra; nakit akım tablosu, öz sermaye değişim tablosu gibi ek mali tablolarda yer alan bilgilerin doğru olup olmadığı, tabloların belirlenen ölçütlere uygun hazırlanıp hazırlanmadığının incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetine finansal tablo denetimi denilmektedir.¹²

İşletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını; doğru ve dürüst bir şekilde, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığına ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla finansal tablo denetimi yapılmaktadır. Yapılan bu denetim, “bağımsız” veya “dış” denetim olarak da adlandırılmaktadır.¹³

Finansal tabloların doğru ve dürüst bir şekilde hazırlandığı, belirlenmiş ölçütlere uygun olduğu hususunda finansal tablo kullanıcılarının güven derecesinin artırılması; tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanmış olduğunu beyan eden denetçi görüşü ile sağlanabilir.¹⁴

12.06.2006 tarihli Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de(Seri: X, No: 22) finansal tabloların bağımsız denetiminin amacına değinilmiştir. Buna göre; finansal raporlama standartları çerçevesinde işletmenin mali durumunun ve faaliyet sonuçlarının gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde finansal tablolara aktarıldığı hususunda bağımsız denetçi tarafından görüş bildirmesi temel amaç olarak benimsenmiştir.¹⁵

¹² Seval Kardeş Selimoğlu, Mehmet Özbirecikli, Şaban Uzay, *Bağımsız Denetim*, 2.b, Ankara:Nobel Yayıncılık, 2017, s.14

¹³ Bozkurt, a.g.e, s.33

¹⁴ The World Bank Group, *Fundamentals of Financial Statements Audit*, Public Disclosure Authorized 69360, Dushanbe: 10-14 Mayıs 2011, s.3

¹⁵ Sermaye Piyasası Kurulu(SPK), *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*, Seri : X , No: 22, 12.06.2006 tarihli ve 26196 sayılı Resmi Gazete, Birinci Kısım,3. Madde, 1.Fıkra

Finansal tabloların doğru olması, bu tabloların ilgili finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanmış olup olmadığının tespiti. Denetime tabi olan işletmelerin uyması gereken iki farklı raporlama çerçevesi vardır. Bunlar; sermaye piyasasında faaliyette bulunan işletmeler için TMS(Türkiye Muhasebe Standartları) / TFRS(Türkiye Finansal Raporlama Standartları) iken, sermaye piyasası dışında olup da denetime tabi olan işletmeler için ise BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları)'dır.

1.1.2. Uygunluk Denetimi

Biçimsel denetim olarak da ifade edilen uygunluk denetimi (compliance audit), mali işlem ve faaliyetlerin önceden belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygunluğunu belirlemek amacıyla örgütün incelenmesi olarak açıklanabilir.¹⁶ Daha kısa bir tanım yapmak gerekirse uygunluk denetimi, işletme içinden veya dışından yetkili üst makamlarca saptanan kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Bu denetim sonucunda elde edilen bilgiler, yalnızca işletme içindeki yetkili kişilere raporlanmaktadır.¹⁷

Denetim konusunu; işletme personeli tarafından yapılan işlemler, tutulan kayıtlar ve düzenlenen finansal tablolar oluşturmaktadır.¹⁸ Bu nedenle işletme faaliyetlerinin ya da işlemlerinin belirli yöntem ve kurallara, ilgili mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan uygunluk denetiminde kuralları belirleyen otorite, kamu kurumları olabileceği gibi işletme üst yönetimi de olabilir.¹⁹ Örneklandırmek gerekirse işletmedeki mali işlemleri ölçmede yönetimin kabul ettiği ve iç denetçilerin kullandığı iç denetim prosedürleri, önceden belirlenmiş bir ölçüt olarak değerlendirilirken; personel ücretlendirmesi ve ilgili işlemler için Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) denetçilerinin dikkate aldığı ölçüt, sosyal sigorta mevzuatı olmaktadır.²⁰

¹⁶Kepekçi, a.g.e., s.3

¹⁷Güredin, a.g.e., s.17

¹⁸Ferruh Çömlekçi vd., *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, 1.b, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1585, Ekim 2004, s. 7

¹⁹ Seval Kardeş Selimoğlu vd., *Muhasebe Denetimi*, Yenilenmiş 3. b, Ankara: Gazi Kitabevi, Şubat 2011, s.8

²⁰ Kepekçi, a.g.e.

1.1.3. Faaliyet Denetimi

Bir işletmedeki bölüm veya birimlerin etkinlik veya verimliliklerinin değerlendirilmesi amacıyla, bölüm faaliyetlerine ilişkin yöntem ve yordamların gözden geçirilerek incelenmesi, faaliyet denetimi (operational audit) olarak adlandırılmaktadır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere faaliyet denetiminin temel amacı, bölümlerin etkinlik ve verimliliğinin belirlenmesidir.²¹ Bu nedenle faaliyet denetimi performans denetimi olarak da adlandırılmaktadır.

Yönetim anlayışında ve iç denetim mesleğinde yaşanan değişimler faaliyet denetiminin gelişimine önemli katkılar sağlamıştır.²² Gelişmiş bir iç denetim olarak değerlendirilen bu denetim türünde, kaynakların etkin ve verimli kullanılması amacıyla işletme faaliyetlerinin sistematik bir şekilde gözden geçirilmesi olarak açıklanabilir.²³ Bu yönleriyle faaliyet denetiminin gelecek odaklı, sistematik ve bağımsız bir değerlendirmeyi içerdiği söylenebilir.²⁴ Ayrıca faaliyet denetiminin; sadece finansal olaylardan ve bunlara ilişkin geçmişte ve devam etmekte olan bilgilerin onaylanmasından ibaret olmadığı, işletme kârlılığını artıracak her türlü faaliyete ilişkin verimlilik ve etkinliğin değerlendirildiği eylemlerden oluşan bir süreç olduğunu söylemek mümkündür.²⁵

İşletme faaliyet sonuçlarının verimlilik açısından değerlendirildiği ve belirlenen amaç ve hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının ölçüldüğü bu denetimde, denetçiler tarafsız gözlemler yapmak ve ilgili faaliyetleri ayrıntılı bir şekilde analiz etmek zorundadır. Finansal olan ve olmayan bilgilerin değerlendirilmesinde ölçüt olarak ele alınan kriterler subjektif olduğundan; faaliyet denetimi, iç denetçiler veya kamu denetçileri tarafından yönetim danışmanlığı gibi yürütülmektedir.²⁶

²¹ Güredin, a.g.e.

²² Selimoğlu vd., a.g.e, Gazi Kitabevi., s.9

²³ Murat Kiracı, "Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi", *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.4, S.2 (Aralık 2003), ss. 68-70

²⁴ Hernan Murdock, *Operational Auditing: Principles and Techniques for a Changing World*, 1.b, y.y., CRS Press, Ekim 2016, s. 3

²⁵ Kiracı, a.g.m.

²⁶ Kepekçi, a.g.e., s.4

1.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetim türlerini amaçlarına göre sınıflandırabileceğimiz gibi denetçinin statüsüne göre de sınıflandırabiliriz. Mesleki bilgi ve deneyime sahip olmakla birlikte denetim faaliyetini yürüten bir uzman olan denetçiyi; kamu denetçisi, iç denetçi ve bağımsız denetçi olarak üçe ayırabiliriz. Bu doğrultuda denetçinin statüsüne göre denetim faaliyeti; kamu denetimi, iç denetim ve bağımsız denetim olarak ifade edilebilir.

1.2.1. Kamu Denetimi

Ombudsman olarak ifade edilen ve kamu kurumlarında denetim gerçekleştirilen kişilere kamu denetçisi denilmektedir.²⁷ Kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilen bu denetim; kamu ve özel sektörde uygulanan mevzuatların yerine getirilip getirilmediğinin değerlendirilmesi ve kamuya bağlılık derecesinin izlenmesi olarak açıklanabilir.²⁸ Bu tanımdan hareketle kamu denetimi (public audit) çeşitli düzenleyici kurumlar tarafından oluşturulmuş mevzuata uygunluğun incelenmesi olarak özetlenebilir. Ülkemizde de düzenleyici ve denetleyici rol üstlenen çeşitli kamu kurumları ve bünyesinde oluşturulan kurullar, ilişkili oldukları alanlarda kamu veya özel sektörü denetlemek amacı ile görevlendirilmiştir. Bunlar:²⁹

- Sayıştay,
- Devlet Denetleme Kurulu,
- Yüksek Denetleme Kurulu,
- Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak Vergi Müfettişleri,
- Bankalar Yeminli Murakıpları Kurulu,
- Sermaye Piyasası Denetleme Kurulu,
- Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu,
- SGK Teftiş Kurulu olarak sıralanabilir.

Bunun yanı sıra her türlü özel sigortacılık ve bireysel emeklilik faaliyetlerinin ve işlemlerinin kamu adına denetimini gerçekleştirmek üzere Sigorta Murakabe Kurulu (1963), Sigorta Denetleme Kurulu(1994) adıyla; Hazine Müsteşarlığı ise, günümüzde Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde faaliyetlerine devam etmektedir. Ayrıca 2018

²⁷ Bozkurt, a.g.e., s.39

²⁸ Güredin, a.g.e., s.21

²⁹ Bozkurt, a.g.e., ss.39-40

yılı Ağustos ayında ülkemizde ilk kez gündeme gelen Yeni Ekonomi Programı (YEP)'nin 2019 yılı reform paketine ilişkin 10.04.2019 tarihinde Hazine ve Maliye Bakanı tarafından yapılan bilgilendirme toplantısında, sigortacılık alanında “Sigortacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu”nun kurulacağı ifade edilmiştir.³⁰ Bu bağlamda 18.10.2019 tarihli 47 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile sigortacılık ve özel emeklilik alanında düzenleme ve denetleme faaliyetlerini yürütmek üzere “Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu”nun kurulması kararlaştırılmış ve ilgili kararnamede Kurumun teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu Teşkilat Yönetmeliği, 16.10.2020 tarihli ve 31276 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.³¹

1.2.2. İç Denetim

Geçmişten günümüze kadar işletmeler için son derece önem arz eden iç denetim olgusu, işletmelerin karşılaşılabileceği olası risklerin engellenebilmesi veya en aza indirilmesi amacıyla ortaya çıkmış bir denetim anlayışı olarak benimsenmektedir. 20. yüzyılın ortalarından itibaren modern anlamda uygulanmaya başlanan iç denetim(internal auditing); işletmedeki kontrol ve yönetim faaliyetlerinin etkililiğinin sistematik bir şekilde değerlendirilerek, kurumun hedeflerine ulaşmasını sağlayan örgütsel risk yönetim fonksiyonu olarak nitelendirilebilir.³²

İç denetim, finansal olan ve olmayan faaliyetlerin değerlendirildiği bir denetim türüdür.³³ Ayrıca sorumlulukların sistematik bir yaklaşımla yerine getirilerek, iç kontrol sistemleri ve risk yönetimi süreçlerinin tasarım ve uygulama etkinliğinin değerlendirilmesinde; yönetim kurulu, denetim komitesi ve resmi kurumlar vb. idari yapıya yardımcı olur.³⁴

İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors – IIA) iç denetim kavramını; işletme faaliyetlerini iyileştiren ve bu faaliyetlere değer katan güvence ve

³⁰<https://www.haberturk.com/video/haber/izle/son-dakika-bakan-albayrak-ekonomi-reform-paketini-acikladi/623173> (11.04.2019)

³¹ www.resmigazete.gov.tr (17.11.2020)

³² Bayram Aslan, “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:77, (2010), ss.65-67

³³ Güredin, a.g.e., s.20

³⁴https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/10241_PR-Value Proposition Flyer-FNL-Hi-BB_Notlari.pdf (07.01.2018)

danışmanlık hizmeti olarak açıklamaktadır. İç denetim; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve iyileştirilmesi amacıyla sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek işletmelerin amaçlarına ulaşmasına katkı sağlar.³⁵

Ayrıca iç denetim; sürdürülebilir büyümenin, kurumsal yönetimin ve itibarın anahtarı olarak benimsenmeli ve iç denetim sürecinin planlama, yürütme, raporlama, izleme ve değerlendirme aşamalarının etkin bir şekilde işletilmesi sağlanmalıdır.³⁶

İç denetim faaliyeti kapsamında aşağıda özetlenen değerlendirmeler yapılmaktadır;³⁷

- Yeterlilik ve etkinlik açısından iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi,
- Risk yönetim sistemlerinin değerlendirilmesi,
- Yönetim ve mali bilgi sistemlerinin değerlendirilmesi,
- Finansal tabloların ve muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi,
- Her türlü işlem ve faaliyetin önceden belirlenmiş kurallar, standartlar ve yasal düzenlemelere uygunluğunun değerlendirilmesi,
- Danışmanlık hizmeti kapsamında çeşitli tavsiyelerde bulunulması,
- Değerlendirmelerin raporlanması ve gerekli takibin yapılması

Bu değerlendirmelerden hareketle iç denetimin “mali denetim” ve “yönetimsel denetim” olmak üzere iki ana işlevi olduğu söylenebilir. Varlıkların tespiti, hileli işlemlerin önlenmesi, iç kontrol sisteminin incelenmesi, muhasebe ve raporlama sisteminin güvenilirliğinin kontrolü vb. faaliyetler, mali denetim işlevi kapsamında değerlendirilirken; işletme ana sözleşmesi, yönetim ve işletme politikaları, üretim, satış ve pazarlama gibi süreçlerin ayrıntılı olarak tanımlandığı belgeler, yetkili ve sorumlu kişilere ilişkin yazılı usuller ise yönetimsel denetim işlevi kapsamındadır.³⁸

Önemli bir yönetim aracı olarak ortaya çıkan iç denetimin üstlenilmesi ve sürdürülmesi için iç denetçilere sorumluluk düşmektedir. İç denetçi için “kurmay görevini üstlenmiş kişi” ifadesi kullanılabilir.³⁹ IIA tarafından yapılan tanıma göre iç

³⁵ Urton L.Anderson vd., *Internal Auditing*, 4.b, Internal Audit Foundation, Kanada, 2017, ss.1-3

³⁶Gürdoğan Yurtsever, “İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değer”, *Finans Politik&Ekonomik Yorumlar*, 2015, Cilt:52, Sayı:602, ss.92-96

³⁷ Aslan, A.g.m., ss.68-69

³⁸ Birsal Sabuncu, “İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2017, Cilt:18, Sayı:2, s.165-166

³⁹ Güredin, a.g.e

denetçi; tarafsız ve objektif bir görüş sağlamak amacıyla profesyonel sorumluluğa sahip kişi olarak açıklanmaktadır. İç denetçi işletme faaliyetlerinin değerlendirilmesinde bağımsız olmak ve organizasyonun en üst kademesine rapor sunmak zorundadır. İç denetim faaliyetlerinin etkin olabilmesi için iç denetçilerin etik kurallar ve uluslararası standartlar doğrultusunda çalışan tecrübeli ve kalifiye kişilerden oluşması gerekir.⁴⁰

1.2.3. Bağımsız Denetim

İktisadi yaşamın giderek karmaşıklaşması ve toplumsal büyüme, bireyleri karar alma aşamasında daha dikkatli olmaya itmektedir. Özellikle ekonomik fayda yaratan tüm olay ve işlemlere ilişkin kararların alınması aşamasında bireyler, belirli düzeyde bir güvenceye ihtiyaç duyarlar. Bu güvence, bilgilerin bağımsız ve tarafsız olarak elde edilmesi ile sağlanır. İhtiyaç duyulan bilginin çeşitli profesyoneller tarafından bağımsız ve tarafsız bir şekilde elde edilerek bilgi kullanıcılarına sunulması, güvence hizmetleri olarak ifade edilmektedir.⁴¹

Denetim faaliyeti ise güvence hizmeti türlerinden biridir.⁴² Bu bağlamda bağımsız denetim (external/independent auditing), muhasebe verileri açısından “olanı belirlemek”, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKDS) çerçevesinde “olması gereken ile karşılaştırma yapmak”, gerekli denetim teknikleri kullanarak “olan ile olması gereken arasındaki sapmaları tespit etmek”, bulgulardan hareketle tarafsız bir “yargı ve sonuca ulaşmak” ve bilgi kullanıcılarına “sonuçları raporlamak” olarak açıklanabilir.⁴³

Bağımsız denetim daha dar kapsamda tanımlanacak olursa, şirketlerin ve kamu kurumlarının finansal tablolarının zorunlu denetimi olarak ifade edilebilir. Buradaki zorunluluk, yasaların ve ilgili mevzuatın gerektirdiği bir zorunluluktur.⁴⁴

Bağımsız denetim, finansal tablolarının incelenmesini gerektirdiği için kimi kaynağa göre finansal tablo denetimi olarak da ifade edilmektedir. Bu bağlamda ele alındığında bağımsız denetim için; “kuruluşun finansal tablolarının ve ilişkili açıklamalarının bir bağımsız denetçi tarafından incelenmesi” olarak da açıklanabilir. Tüm

⁴⁰ <https://www.iaa.org.uk/about-us/what-is-internal-audit/>, (07.01.2018)

⁴¹ Güredin, a.g.e., s.4

⁴² Özkan Sarısoy, *Bağımsız Denetim Beklenti Farkları*, 1.b., İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2019, s.11

⁴³ Murat Erdoğan, “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Cilt:3, Sayı:1, Ocak 2002, ss.55-56

⁴⁴ Porter, a.g.e., s.7

halka açık kuruluşlar için bir gereklilik olan bağımsız denetim, raporlanmış finansal durum ve performansa dayalı olarak işletmenin kredibilitesini artırmayı amaçlar.⁴⁵

Geleneksel anlamda ilk akla gelen denetim türlerinden biri olan bu denetim; sistematik, anlamlı ve mantıklı bir süreci ifade etmekte ve nihai kararlara ulaştıracak yapısal bir yaklaşıma dayanmaktadır.⁴⁶

Ülkemizde 26.12.2012 tarihli 28509 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre bağımsız denetim kavramı; “*finansal tablo veya diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması*” olarak açıklanmaktadır.⁴⁷

İlgili yönetmeliğin 5.maddesi, 1.fikrasında; “*Denetim, finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dahil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara TDS(Türkiye Denetim Standartları) çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır.*”⁴⁸ ifadesi yer almaktadır. Bu ifadeden de anlaşıldığı üzere denetim görüşü, ilgili kişilere makul bir güvence sağlamaktadır.

Yukarıda yer alan tanımlardan hareketle bağımsız denetimin; denetim konusu, denetim tarafları, denetim kıstası, denetim kanıtları ve denetim raporu olmak üzere beş unsurdan oluştuğunu söyleyebiliriz.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanuna (TTK) göre **denetimin konusunu**; mali tablolar, faaliyet raporları, riskin erken saptanmasını sağlayan sistemler, denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından doğrudan veya dolaylı olarak denetlenmesi ve değerlendirilmesi gereken diğer hususlar oluşturmaktadır.

Denetimi yapan, denetlenen ve ilgili mevzuatlarda belirtilen bilgi kullanıcıları ise **denetimin taraflarını** oluşturmaktadır. **Denetim kıstası**; denetime konu olan bilgilerin uyum derecesinin ölçülebilmesi ve değerlendirilebilmesi için ihtiyaç duyulan standartları, mevzuatı, kriterleri ifade eder. Bu bağlamda TMS, finansal tablolar açısından; 6102 Sayılı

⁴⁵ Felix I. Lessambo, *Auditing, Assurance Services, and Forensics*, Palgrave Macmillan, 2018, ss.5-6

⁴⁶ Timothy J. Louwers vd., *Auditing&Assurance Services*, 7.b, MacGraw-Hill Education, 2017, s.5

⁴⁷ KGK, *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*, 26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmi Gazete 4. Madde, 1. Fıkra, (b) bendi

⁴⁸ KGK, *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*, 26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmi Gazete, 5. Madde, 1. Fıkra

TTK ve diğeri ilgili mevzuata göre ise faaliyet raporları, riskin erken tespitini sağlayan sistemler açısından kıstas olarak kabul edilmektedir. Denetim konusu açısından uyum sağlanması gereken denetim kıstaslarının olmaması durumunda, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) denetim kıstasını belirlemektedir. Bağımsız denetçinin bildireceği görüşe dayanak oluşturan ve denetim kıstası çerçevesinde önemli uyumsuzlukların olup olmadığı konusunda makul bir güvence sağlayabilmek amacıyla elde edilen yeterli ve uygun bilgi, belge, beyanlar vb. ise **denetim kanıtını** ifade etmektedir. Bağımsız denetim unsurlarından sonuncusu olan **denetim raporu** ise KGK'nın belirlediği kurallar doğrultusunda hazırlanıp bilgi kullanıcılarına sunulan, denetim kanıtlarına dayanarak makul bir güvence seviyesinde oluşturulan denetim görüşünü içeren belgelerdir.⁴⁹

Geçmişten günümüze önemi artarak devam eden bağımsız denetim ile ilgili 1984 yılında alınan bir Yargıtay kararında, baş hakim Warren Burger bağımsız denetimi “ zel görev” olarak ifade etmiştir. Burger; işletmenin finansal durumunu bütünsel olarak gösteren ve onaylayan bir bağımsız denetçinin, bu işi müşteri ile ilişkinin ötesinde kamusal bir sorumluluk olarak görmesi gerektiğini belirtmiştir. Denetçiler çok sayıda paydaşa hizmet etmekle birlikte, yatırımcılar, kredi verenler, çalışanlar ve işletmenin finansal bilgilerine dayalı karar veren diğer kişiler denetçinin hizmet sunduğu en önemli paydaşlar arasındadır. Bu nedenle Burger'a göre bağımsız denetçiler, kamu güvenini sağlayacak son derece önemli bir kamusal sorumluluk üstlenmişlerdir.⁵⁰ ülkemizde kamu güvenini sağlayacak bağımsız denetçilerin; 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 4. Maddesi (1/a) bendine göre “Yeminli Mali Müşavirlik” veya “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ruhsatına sahip meslek mensubu olması ve KGK tarafından yetkilendirilmiş olması gerekir.⁵¹

⁴⁹ KGK, *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*, 26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmi Gazete, 5.Md.(4.), 6. Md.(2.), 7.Md.(1.), 8.Md.(1.,2.), 9.Md. (1), 10.Md. (1)

⁵⁰ Karla M. Jhonstone vd., *Auditing:A Risk-Based Approach To Conducting A Quality Audit*, South-Western:Cengage Learning, 2014, s.4

⁵¹ KGK, *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*, 26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmi Gazete, 4. Madde, 1. Fıkra, (a) bendi

1.3. Sürekli ve Sınırlı Denetim

Sürekli ve sınırlı denetim, ülkemizde yasal mevzuat açısından ilk defa Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayınlanan düzenlemelerde ele alınmıştır. Bağımsız denetimin uygulanması aşamasında, denetimin yapılış zamanına bağlı olarak “sürekli denetim”, “sınırlı denetim” ve “özel denetim” olmak üzere üç alt bağımsız denetim türü karşımıza çıkmaktadır.⁵² Sürekli denetim kavramı en kısa ve basit tanımlama ile, denetçilerin gerekli tüm denetim tekniklerini kullanarak her yıl düzenli olarak yaptıkları denetim faaliyetini ifade etmektedir. Sınırlı denetim ise; işletmenin sürekli bağımsız denetimini üstlenen bağımsız denetim firması tarafından işletmeye ait altı aylık ara mali tablolarının denetlenmesidir. Bu denetim ile bağımsız denetim kuruluşu, bilgi toplamayı ve analitik inceleme tekniklerini kullanarak sürekli denetim programına katkı sağlamayı amaçlamaktadır. İşletmeler arası birleşme, bölünme, tasfiye gibi işlemlerde veya işletmenin halka arzında yapılması gereken denetim, özel denetim olarak ifade edilmektedir.⁵³

Sürekli denetim kavramı, günümüzde yaşanan teknolojik gelişmelere paralel olarak farklı bir yöne evrilmiş ve daha modern tanımlara kavuşmuştur. Bu dönüşümün kökeninde, karar vericilerin ihtiyaç duyduğu bilgiye eşzamanlı olarak ulaşma beklenti ve istekleri yatmaktadır. Geleneksel denetim geçmiş zamanlı verilere dayalı olarak yapıldığından, karar vericilerin bilgiye eşzamanlı ulaşma beklentilerinin karşılanması gün geçtikçe zorlaşmaktadır. Nitekim hesap dönemi 01.01.2019 – 31.12.2019 olan bir borsa şirketi, konsolide olmuş finansal tablolarına ilişkin bağımsız denetim raporunu en geç 10.03.2020 tarihinde Kamuyu Aydınlatma Platformu’nda (KAP) yayınlamak zorundadır.⁵⁴ Aradaki zaman farkı nedeniyle karar vericilerin optimal karar almaları görece zorlaşabilmektedir. Bahsi geçen beklentilere bağlı olarak, özellikle 1990’ların başında elektronikleşmenin ve e-ticaretin yaygınlaşması, muhasebe sistemlerinin kağıtsız olarak tasarlanması⁵⁵ ve iş dünyasında bilgisayar teknolojilerinin kullanılmaya başlanması ile; muhasebe, denetim, yönetim, iç kontrol gibi alanlarda çeşitli değişimler

⁵² Süleyman Uyar, “Denetim Standartlarına Göre Sınırlı Bağımsız Denetim (Finansal Tabloların Gözden Geçirilmesi)”, *Mali Çözüm*, İSMMM, Temmuz-Ağustos 2015, s.20

⁵³ Ümit Gücenme, *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Aktüel Yayınları, 2004, ss.27-28

⁵⁴ Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş., *2019 Yılı Finansal Rapor İlan Tarihleri Genel Mektubu*, No:848, 02.01.2019, www.kap.org.tr, (25.07.2019)

⁵⁵ Stephen Flowerday, A.W. Blundell, R. Von Solms, “Continuous Auditing Technologies and Models:A Discussion”, *Computers&Security*, Vol:25, 2006, s.326

yaşanmıştır. Gelişen teknolojik alt yapı ile işletmeler gerçek zamanlı muhasebe sistemleri kurabilmekte, denetim faaliyetlerini bilgisayar destekli olarak yürütebilmektedirler. Yaşanan bu gelişmeler neticesinde geleneksel denetim kavramı yerini, daha gelişmiş ve modern bir tanımla karşımıza çıkan “sürekli denetim” kavramına bırakmıştır.⁵⁶

Bilgi ve iletişim teknolojileri kullanılarak eşzamanlı bilgi üretme ve anlık bilgi aktarımını kolaylaştırma açısından önemli bir kavram haline gelen sürekli denetim kavramı, ABD’de ortaya çıkmış ve ilk kez Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA - American Institute of Certified Public Accountants) / Kanada Mali Müşavirler Enstitüsü (CICA-The Canadian Institute of Chartered Accountants) tarafından 1999’da tanımlanmıştır.⁵⁷ Buna göre sürekli denetim, işletme yönetiminin sorumluluğundaki bir konuya ilişkin bağımsız denetçilere yazılı güvence sağlayan bir yöntemdir. Bu yöntem, denetçinin konuya ilişkin olayların ortaya çıkması ile eş zamanlı olarak raporlama yapabilmesi için kullanılmaktadır.⁵⁸ Kavram; sürekli risk izleme ve değerlendirme, sürekli veri güvencesi ve sürekli kontrol izleme olmak üzere üç unsurdan oluşmaktadır. Bu unsurlar, işletmenin karşılaşılabileceği sorunlara karşı düzeltici önlemleri zaman kaybetmeden almasını sağlayabilmektedir. Literatürde sürekli denetime ilişkin birçok uygulama ve model mevcut olmakla birlikte en sık rastlanılan modeller; Rezaee vd. modeli, Onions modeli ve Woodroof-Searcry modelidir.⁵⁹ Her modelin diğerlerinden farklılaşan yönleri mevcut olup en belirgin benzerliklerinin eşzamanlı raporlama olduğu söylenebilir.⁶⁰ Sürekli denetim sonucunda, işletmenin kontrol yapılarındaki eksiklikler veya yüksek risk seviyeleri ile ilgili çeşitli uyarılar ve bilgilendirmeler elde edilmektedir. Ayrıca sürekli denetim denetçilere; işletme yönetiminin kontrol ve izleme fonksiyonu açısından yetkinliklerinin değerlendirilmesinde yardımcı olmakta, işletme risklerinin tanımlanması ve değerlendirilmesi ile ilgili yönetimin risk azaltıcı girişimlerde bulunup bulunmadığına dair bilgiler sağlamaktadır.⁶¹

⁵⁶ İlker Kıymetli Şen, “Bilgi Teknolojilerindeki Değişimin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine Etkisi:Sürekli Denetim”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:6, Sayı:1, 2016, s.385

⁵⁷ Süleyman Uyar, Osman Nuri Şahin, “Sürekli Denetim Modelleri ve Yaklaşımları”, *Uluslararası Akademik Forum 2018*, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No:15, ss.70-71

⁵⁸ Nancy Bumgarner, Miklos A. Vasarhelyi, “Continuous Auditing-A New View”, *AICPA, Audit Analytics and Continuous Audit: Looking Toward the Future*, 2015, ss.4-5

⁵⁹ Uyar, a.g.m., ss.72-75

⁶⁰ A.g.m., s.84

⁶¹ David Coderre, *Global Technology Audit Guide Continuous Auditing:Implications for Assurance, Monitoring, and Risk Assessment*, Global Technology Audit Guide, IIA-The Institute of Internal Auditors, 2005, s.5

2. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ

Bağımsız denetim kavramının oluşumu ve önem kazanması aslında vekâlet teorisi, bilgi asimetrisi ve çıkar çatışması olarak adlandırılan üç temel kuram üzerine kuruludur. Giderek karmaşık bir yapıya bürünen iş dünyasında işletme sahiplerinin tüm konular ve işlemler hakkında inisiyatif almalarının mümkün ve ekonomik olmaması, işletme sahiplerinin kendi adlarına karar ve inisiyatif alacak profesyonel yöneticilerle çalışmasını zorunlu kılmıştır. İşletme sahip veya hissedarları adına karar alacak kişi veya kişilerin ortaya çıkması ise vekâlet ilişkisini doğurmuştur. Burada işletme sahipleri veya hissedarlar asil (vekâlet veren), inisiyatif ve karar alma ile görevlendirilmiş profesyonel yöneticiler ise vekil olarak nitelendirilmektedir.

Vekâlet teorisinin dayandığı bu ilişki ise bilgi asimetrisini doğurmaktadır. Bilgi asimetrisi ile; karşılıklı çıkar ilişkisi içinde bulunan taraflardan birinin, diğerinin sahip olmadığı bilgiye sahip olması kastedilmektedir. Dolayısıyla işletmenin mali durumu ve faaliyetleriyle ilgili asilin (işletme sahipleri) sahip olmadığı bilgilerin, vekil (profesyonel yönetici) tarafından sahip olunması bilgi asimetrisi olarak karşımıza çıkmaktadır.⁶²

Dünya genelinde var olan bilgi asimetrisinin yüksek düzeyde gerçekleşmesi yaratıcı muhasebe uygulamaları ile birleşince iş dünyasında ve özellikle finansal sektörde ciddi olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. İşletmelerin arzu edilmeyen mevcut finansal performansını ve faaliyet sonuçlarını gizlemek, değiştirmek kısacası manipüle etmek amacıyla kullanmış olduğu tüm yöntem ve yaklaşımları ifade eden yaratıcı muhasebe uygulamaları, belirli bir süre sonra hileli muhasebe uygulamalarına dönüşerek büyük çaplı finansal kriz ve skandallara neden olabilmektedir.⁶³

Bunun yanı sıra üçüncü kuram olarak karşımıza çıkan ve bir kişinin şahsi menfaat elde edebilmek için diğer kişi veya kurumları istismar etmesi olarak açıklanan çıkar çatışmaları⁶⁴, finansal krizlerin yarattığı olumsuzlukların toplumun tüm katmanlarına yayılması sonucunu doğurmaktadır.

Enron, Worldcom ve Parmalat başta olmak üzere Xerox, Dynegy, Global Crossing, Tyco International, Qwest Communications ve Adelphi Communications gibi

⁶² Sarısoy, a.g.e., ss.14-15

⁶³ Sedat Erdoğan, “Finansal Skandalların Bağımsız Denetim Boyutu”, *Mali Çözüm*, Mart-Nisan 2015, ss.19-20

⁶⁴ Sarısoy, a.g.e., s.15

temelde yukarıda bahsi geçen üç kuramın neden olduğu finansal skandallar; bağımsız denetimin önemini giderek artırmış, uluslararası ve ulusal boyutta çeşitli yasal düzenlemelerle bağımsız denetim faaliyetine standart kurallar getirilmeye çalışılmıştır.⁶⁵

Kurumsal yönetim eksikliği, hileler, usulsüzlükler, suiistimaller, yasalarda veya ilgili düzenlemelerdeki açıklıklar olarak karşımıza çıkan; kamuoyunun aydınlatılması ve şeffaf yönetim açısından yaşanan bu finansal skandallar, bağımsız denetimin genel ekonomik yapı içerisindeki rolünü gözler önüne sermektedir. Bu doğrultuda bağımsız denetimin önemini aşağıdaki şekilde özetlemek yanlış olmayacaktır.⁶⁶

- İşletmenin finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğini teyit etmek.
- Potansiyel yatırımcılara ve mevcut bilgi kullanıcılarına makul bir güvence sunmak.
- İşletmenin kredibilitésinin ve itibarının artırılmasına katkı sağlamak.
- İşletmenin iç süreçlerinde ortaya çıkmış hata, yanlışlık veya hilelerin tespit edilmesine ve bunların giderilerek gerekli tedbirlerin alınmasına yardımcı olmak.
- Vekâlet ilişkisinden ve çıkar çatışmalarından kaynaklanan sorunların en aza indirilmesine katkı sağlamak.

İş dünyasında bu denli önem arz eden bağımsız denetim faaliyetinden doğru sonuçlar elde edilebilmesi için bağımsız denetim faaliyetinin kaliteli bir şekilde yapılması gerekmektedir. Bu yüzden bağımsız denetimin kalitesi ve bu kaliteyi etkileyen faktörlerin ele alınması gerekmektedir.

3. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörlerin belirlenebilmesi için öncelikle “kalite” ve buna bağlı olarak “bağımsız denetim kalitesi” kavramı üzerinde durmakta fayda vardır.

Özellikle işletmecilik alanında önemli bir yeri olan kalite kavramı, müşterilerin beklentilerine uygun olarak rakip firmalardan daha uygun, daha ucuz ve daha güvenli mal ve hizmet sunulması ile toplam kaliteye ulaşılmasını hedeflemektedir. Bu doğrultuda

⁶⁵ Hilmi Kırlioğlu, “Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşanalar”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi* Temmuz 2004, Cilt:23, ss.29-31

⁶⁶ Sarısoy, a.g.e., s.18

işletme yönetimi açısından kalite kavramı, müşterinin beklentilerini karşılama düzeyi olarak açıklanmaktadır.⁶⁷

Bağımsız denetim kalitesi kavramı, kalite tanımı ile örtüşen çeşitli tanımlara sahip olmakla birlikte en sık kullanılan tanım L.E. DeAngelo tarafından yapılmıştır. DeAngelo'ya göre bağımsız denetim kalitesi; denetçinin, denetlenen işletmenin muhasebe sistemindeki ihlalleri bulma ve raporlama olasılığı olarak ifade edilmektedir. Başka bir anlatımla, denetçinin, işletme finansal tabloları üzerindeki keyfi uygulamaların önüne geçebilmesi bağımsız denetim kalitesini göstermektedir.⁶⁸

Bilgi kullanıcılarının finansal tablolara ilişkin beklentilerinin karşılama düzeyi olarak da nitelendirilen bağımsız denetim kalitesi; denetim standartları açısından, denetçinin ilgili tüm standartlara uygun davranması olarak açıklanabilir. Buradan hareketle denetim standartlarına uygunluğun, denetim kalitesi düzeyine etki ettiğini söylemek mümkündür.⁶⁹

Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'ye göre bağımsız denetim kalitesi; *“Denetimde gerekli kaliteyi ve kamuoyunun yapılan bağımsız denetime olan güvenini sağlamak amacıyla bağımsız denetim kuruluşu ya da bağımsız denetçi tarafından yapılan işin, belirlenen standart ve ilkelere uygun olarak yapılmasını temin etmek için oluşturulan sistem”* olarak tanımlanmaktadır.⁷⁰

Bağımsız denetim kalitesi kavramı ile ilgili ulusal ve uluslararası çeşitli düzenleyici kurumlar tarafından da benzer nitelikte tanımlar yapılmış olmakla birlikte tek tek bu tanımlara değinilmeyecektir. Bağımsız denetim kalitesi ile ilgili genel bir çerçeve çizilebilmesi için bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörlerinde ele alınması gerekmektedir.

⁶⁷ Zeyyat Sabuncuoğlu, Tuncer Tokol, *İşletme*, 7. b, Bursa: Furkan Ofset, 2009 , ss.33-34

⁶⁸ Jonas Tritschler, *Audit Quality: Association Between Published Reporting Errors and Audit Firm Characteristics*, Springer Gabler, Austria, 2014, s.10

⁶⁹ Tritschler, a.g.e.

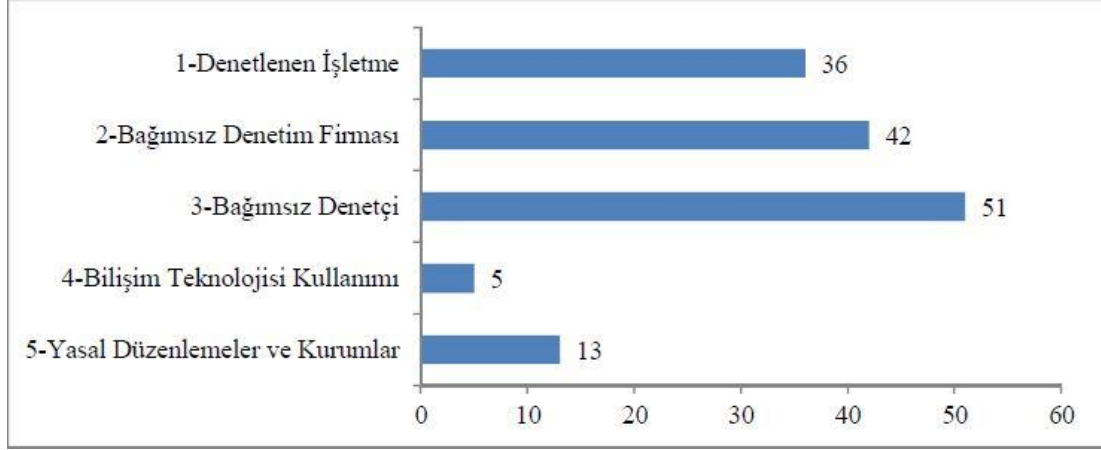
⁷⁰ 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 2 Kasım 2011 Tarihli, 28103 Sayılı Resmi Gazete, 2. Madde, 1. Fıkra, (g) bendi

- *Denetim dışı hizmetler (non-audit services)*: Denetim firmasının denetlenen firmaya sağladığı denetim dışı hizmetleri kapsamaktadır. Bu konu suiistimal riskleri içerdiği için denetim kalitesini etkileyen hassas unsurlar içerisinde yer almaktadır.
- *Denetlenen firma ve sektör tecrübesi (industry/client/audit experience)*: Denetim firmasının denetlenen firma ve sektörüne ilişkin daha önce bir denetim tecrübesi olup olmaması da denetim kalitesini etkilemektedir.
- *Muhasebe ve denetim bilgisi (accounting and audit knowledge)*: Denetçinin denetim faaliyetini gerçekleştirebilmesi için muhasebe, denetim ve ilişkili alanlarda gerekli eğitim-öğretimi (learning&education) almış olması şarttır.
- *Bağımsızlık (independence)*: Denetçinin, denetim sürecini tarafsızca yürütmesini ifade eder.
- *Denetime özgü çaba ve kaynak çeşitliliği (audit effort & resource mix)*: Denetçinin denetim faaliyeti kapsamında sarf ettiği süre de dahil olmak üzere gerçekleştirildiği tüm çalışmalarını ifade etmektedir. Dolaylı olarak bu çalışmalar neticesinde denetçinin görüşüne dayanak oluşturmak üzere elde ettiği kanıtların nicel ve nitel yönden çeşitliliği denetim kalitesini artırıcı bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.
- *Denetim yöntemleri ve kullanılan araçlar (audit methodology & tools)*: Denetim ekibinin ne yapacağı, nasıl yapacağı, niçin yapacağı ile nihai denetim görüşü oluşturmak amacıyla yapılan tüm faaliyetleri kapsamaktadır.
- *Yasal sorumluluk (legal liability)*: Denetçinin temel sorumluluğu denetlenen işletme ile yapılan sözleşme hükümlerine uyum sağlamaktır. Bununla birlikte işletmenin; sözleşmeye bağlı olmayan kredi verenler, yatırımcılar ve diğer bilgi kullanıcıları gibi üçüncü taraflara karşı finansal durumuna ilişkin onay verme sorumluluğu da vardır.

Bağımsız denetim kalitesini belirleyen ve/veya etkileyen faktörlere ilişkin literatürde çok sayıda çalışma mevcuttur. Kaliteyi etkileyen faktörlerin neler olduğu ile ilgili yapılan araştırmalar görece daha az sayıda iken, bir ya da birkaç faktörün tek başına bağımsız denetim kalitesine olan etkisinin incelendiği çalışmalara daha fazla ağırlık verilmiştir.

Bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkili olan faktörler konusunda Şebnem Ada'nın Eylül 2016 yılında tamamlamış olduğu doktora tezinde, ulusal ve uluslararası alanda bağımsız denetim kalitesi üzerine yapılan çalışmalardan hareketle denetim kalitesini etkileyen faktörlerin beş ana unsurdan oluştuğu sonucuna ulaşılmıştır.

Grafik.1: Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörlerin Dağılımı



Kaynak: Şebnem Ada, *Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerinde Etkili Olan Faktörler:Türkiye Örneği*, (Doktora Tezi), Kahramanmaraş: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül 2016, s.46

Grafik.1’de görüleceği gibi denetim kalitesini etkileyen faktörler üzerine literatürde yapılan araştırmalar içerisinde %56 (51 çalışma) ile en sık bahsedilen faktörün bağımsız denetçi ile ilgili özellikler olduğu vurgulanmıştır. Hemen arkasından %46 (42 çalışma) ile denetimi yapan bağımsız denetim firması ve %40 (36 çalışma) ile denetlenen işletmenin özellikleri gelmektedir. Denetim kalitesini etkileyen diğer unsurlar ise %14 (13 çalışma) ile yasal düzenlemeler ve kurumlar, %5 (5 çalışma) ile denetim sürecinde bilişim teknolojilerinin kullanımı olarak sıralanmıştır.⁷³

4. İÇ KONTROL KAVRAMI VE MODELLERİ

Günümüz gelişen ve değişen dünyasına ayak uydurabilmek, belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşmakla mümkün olmaktadır. Amaç ve hedeflere ulaşılması için faaliyetlerin veya işlemlerin kontrolüne ilişkin sürekliliğin sağlanması son derece önem arz etmektedir.

Geçmiş yıllarda kamu veya özel sektörde var olan teftiş sistemi artık yerini, sürekli ve risk odaklı denetimi esas alan modern bir iç kontrol sistemine bırakmış durumdadır. Kontrol ve denetim anlamında geleneksel yaklaşım ve yöntemlerden ziyade modern yöntemlerin uygulanması, işletmelerde etkin ve etkili bir yapının oluşturulması açısından son derece önemlidir. Böylece güçlü bir yapıya kavuşan işletmelerde, hata ve hile kaynaklı

⁷³ Şebnem Ada, *Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerinde Etkili Olan Faktörler:Türkiye Örneği*, (Doktora Tezi), Kahramanmaraş: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül 2016, s.46

muhasabe kayıplarının önüne geçilerek işletme faaliyetlerinin güvenilir ve doğru bir şekilde sürdürülmesi sağlanmaktadır.⁷⁴

İşletmelerde güvenilirliğin sağlanması, etkin ve etkili çalışan bir iç kontrol sistemine bağlıdır. Bu nedenle iç kontrol kavramı ve iç kontrol sistemi tanımlanarak, işletmeler açısından önemi üzerinde durmakta fayda vardır. Bunun yanı sıra bazı kaynaklarda birbirinin yerine kullanılan iç denetim kavramı ile iç kontrol arasındaki ayırım ortaya konularak, iki kavram arasındaki ilişkiye değinmek kavramların doğru anlaşılması açısından önem arz etmektedir.

Bu kısımda ayrıca uluslararası boyutta iç kontrol yapısına ilişkin oluşturulmuş çeşitli modeller ve bu modellerin benzerlik ve farklılıkları üzerinde durulacaktır. Çalışmanın üçüncü bölümüne temel teşkil ettiği için özellikle en sık kullanılan iç kontrol modellerinden COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) ve bileşenlerine detaylı olarak değinilecektir.

4.1. İç Kontrol Kavramı ve Önemi

Kelime anlamı ile “denetleme”, “yoklama, arama”, “bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma”⁷⁵ olarak açıklanan kontrol kavramı, kullanılan alanlara göre farklı tanımlarla karşımıza çıkabilmektedir. Tanımlar çeşitlilik arz ettiği için bu çalışmada kontrol kavramı ekonomi ve işletme yönetimi bakış açısıyla ele alınmaktadır.

İşletmenin amaçlarına; zamanında, verimli bir şekilde ve eksiksiz olarak ulaşıp ulaşılmadığının izlenmesi ve düzeltici önlemlerin alınması amacıyla yapılan faaliyetler kontrol olarak adlandırılmaktadır.⁷⁶ Yine kontrol kavramı, yönetim fonksiyonu içerisinde yer alan – planlama, örgütleme, yürütme, koordinasyon, kontrol- alt fonksiyonlarından biridir. Kavram, yönetim fonksiyonlarının neyi, ne ölçüde ve nasıl yapması gerektiği ile gerçekleşen faaliyetleri karşılaştırarak bir sonuca varır.⁷⁷ Bu açıdan kontrol kavramı, ölçme ve değerlendirmelerin yapıldığı bir süreç niteliği kazanmaktadır.⁷⁸

⁷⁴ Cemal İbiş, Özgür Çatıkkaş, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran 2012, Sayı:85 , s.118

⁷⁵Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5b0d34cbca5f85.92331109, (29.05.2018)

⁷⁶ Osman Yozgat, *İşletme Yönetimi* , İstanbul: Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, No:435, 1992, s. 339

⁷⁷ İbiş, Çatıkkaş, a.g.m., s.97

⁷⁸ Ömer Dinçer, *İşletme Yönetimi*, 1.b., İstanbul: Beta Basım Yayım, 1996, s. 278

Kontrol kavramı çağdaş yönetim düşüncesinin öncüsü olarak ifade edilen Henry Fayol tarafından da ele alınmıştır. Fayol yönetim faaliyetlerini; teknik faaliyetler, ticari faaliyetler, finansman faaliyetleri, emniyet faaliyetleri, muhasebe faaliyetleri ve yönetim faaliyetleri olmak üzere altı gruba ayırmaktadır.⁷⁹ Bu faaliyetler arasında özellikle yönetim faaliyetleri; öngörü (ileriye görme, planlama), organizasyon, emir-komuta, koordinasyon sağlama ve kontrol olarak sınıflandırılmaktadır.⁸⁰ Fayol'a göre yönetim faaliyetleri içerisinde yer alan kontrol kavramının temel amacı, *“hatalara dikkat çekmek ve tekrar ortaya çıkmasını engellemek için hata noktalarını tespit etmektir.”* Bu tanımlamadan da anlaşılacağı üzere kontrol kavramı işletmede yöneticilerin, yapılan ve tamamlanan işleri değerlendirme ve düzeltme faaliyeti olarak ele alınabilir.⁸¹ Başka bir tanımda ise kontrol, *“mevcut iş başarısının ölçülmesi ve bu başarının belirlenen hedefleri gerçekleştirme olasılığının saptanması”*⁸² şeklinde açıklanmaktadır.

Yönetim fonksiyonları içerisinde yer alan planlama, örgütleme, yürütme, koordinasyon ve kontrol faaliyetlerinin günümüz işletmelerinin çoğunda hala verimli bir şekilde uygulanmadığı görülmektedir. Özellikle işletme yönetimlerinde planlama ve örgütlemeye daha fazla önem verildiği ancak; yeterli ve nitelikli personel yoksunluğu, dış çevre koşullarında yaşanan ani değişimler, işletme politikalarında yaşanan değişimler vb. nedenlerle yürütme aşamasında plandan sapmaların yaşandığı gözlemlenebilmektedir. Bu sapmaların ortaya çıkması koordinasyonun sağlanmasını zorlaştırmakta ve kontrol faaliyetlerinin önemini artırmaktadır. Buna rağmen uygulamada kontrol faaliyetine yeteri kadar önem verilmediği gözlemlenebilmektedir. Bu durum işletme içi disiplini ve düzeni bozarak yeterli bilgi akışını engellemekte, karar almayı zorlaştırmakta ve böylece dış çevrede işletmeye olan güvenin sarsılmasına neden olmaktadır.⁸³

AICPA Denetim Standartları Kurulu (Auditing Standards Board) tarafından yayınlanan “Bir Finansal Tabloda İç Kontrolün Göz Önüne Alınması” başlıklı standarda göre iç kontrol; finansal raporlamanın güvenilirlik, faaliyetlerin etkililik ve verimlilik

⁷⁹ Mümin Ertürk, *Meslek Yüksekokulları için Yönetim ve Organizasyon*, Genişletilmiş 2.b., İstanbul: Beta Basım Yayım, Ekim 2013, s. 17

⁸⁰ İsmail Efil, *İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon*, Genişletilmiş 12. b, Bursa: Dora Basım-Yayın, 2013, s. 52-53

⁸¹ İbiş, Çatıkkaş, a.g.m.

⁸² Halil Can, *Organizasyon ve Yönetim*, 4. b., Ankara: Siyasal Kitabevi, 1997, s.222

⁸³ Jale Sağlar, Koray Tuan, “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri”, Adana, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 18, Sayı:1, (2009), ss.343-344

açısından değerlendirilmesi, mevzuata ve ilgili diğer düzenlemelere uygunluğun incelenmesi gibi amaçlarla işletme yönetimi ve personeli tarafından benimsenen ve yürütülen bir süreç olarak tanımlanmıştır.⁸⁴

IIA tarafından 1999 yılında yapılan tanıma göre; “İç kontrol bir örgüt yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, finansal tablolar ile ilgili raporlar dahil olmak üzere finansal raporlama ve iç ile dış kullanıma ilişkin diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan, organizasyon faaliyetlerinde devamlılık temelinde bir seri eylem ve aktivite olan mutlak olmayan fakat makul güvence sağlayan organizasyon yönetiminin önemli bir parçasıdır.”⁸⁵

Başka bir ifade ile işletme yönetimi, finansal tabloların hata ve hileye bağlı önemli bir yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için iç kontrolün sürekliliğini sağlamak zorundadır. İç kontrol ne kadar etkin olursa olsun, yapısal kısıtlamalar nedeniyle finansal raporlama açısından işletmeye mutlak değil makul bir güvence sağlayabilmektedir.⁸⁶

Yukarıdaki tanımlardan hareketle işletmeler açısından bu denli önem arz eden kontrol kavramı, işletmenin ana sistemine bağlı ve iş akış süreçlerine etki eden bir yapıya sahip olmalıdır. İşletmelerdeki bu yapı iç kontrol sistemi olarak adlandırılmaktadır.

İç kontrol, işletme varlıklarının korunması, muhasebe başta olmak üzere işletmedeki tüm faaliyetler ile ilgili bilgi ve belgelerin doğru ve güvenilir olması, faaliyetlerin etkinliğinin artırılması, faaliyetlerin işletme politikalarına uygunluğunun sağlanması, bunun için ölçü, yöntem, hesap planı ve raporlama sisteminin kurulması, görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi ve işletme organizasyonunun planlamasını kapsayan bir sistemdir. Ancak iç kontrolü sadece; bir iç denetim, ön mali kontrol, yazılı bir prosedür, mali hizmetler veya iç denetçiler tarafından yapılması gereken bir iş, çalışanlar için bürokratik bir yük ve yüzde yüz güvence sağlayan bir sistem olarak

⁸⁴ Mahmut Demirbaş, “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:4, Sayı:7, Bahar 2005 /1, s. 168

⁸⁵ Demirbaş, a.g.m., s. 169

⁸⁶ Bağımsız Denetim Standartları 210(BDS 210): *Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması*, 6(b)(ii) A.16, www.kgk.gov.tr, 05.03.2019

düşünmek doğru değildir.⁸⁷ İşletme finansal tablolarının güvenilirliği iç kontrol sisteminin etkinliği ile doğru orantılıdır. Bu nedenle işletme yönetimi iç kontrol sistemi ile;⁸⁸

- Mali raporlamanın güvenilir olmasını,
- İşletme faaliyetlerinin verimli ve etkin olmasını,
- Yasa ve mevzuata uyum sağlanmasını amaçlamaktadır.

İşletmelerin iç kontrol sistemine olan gereksinimine ve sisteminin kurulmasına yönelik birçok farklı tartışma mevcuttur. Bu tartışmalar içerisinde en ilginç olanlardan bir tanesi ise insan kaynakları araştırmacıları tarafından yapılan, işletme personelinin sağlığı ve davranışları üzerinde iç kontrol sisteminin potansiyel etkilerine yönelik tartışmadır.⁸⁹ Bu tartışmalardan da anlaşılacağı gibi bir işletmede iç kontrol sisteminin mevcudiyeti sadece işletmenin finansal durumuna ilişkin güvenilirliğin sağlanması açısından değil, insan kaynakları üzerindeki olumlu etkilerine kadar uzanan geniş bir yelpazede değerlendirilmektedir. Bu nedenle iç kontrol sisteminin önemi üzerine çok fazla madde sıralanabilir.

İç kontrolün, sadece muhasebe ya da finansal raporlamaya ilişkin kontrollerle sınırlı olmadığı, operasyonel, teknik, ticari, finansal ve idari tüm faaliyetleri kapsayan tamamlayıcı bir süreç olması nedeniyle işletmenin ayrılmaz bir parçası olduğu ifade edilebilir. Bu yönüyle iç kontrol sistemi⁹⁰;

- İşletme amaç ve hedeflerinin açık bir şekilde belirlenmesini ve bu amaç ve hedeflere kolay ulaşılmasını sağlamaktadır.
- İşletmenin karşı karşıya kaldığı risklerin doğru tespit edilmesinde ve yönetilmesinde özellikle yönetime yardımcı olmaktadır.
- İşletmeye etki eden ekonomik, politik, demografik vb. koşullarda meydana gelen değişikliklere karşı kolay uyum sağlanmasına yardımcı olmaktadır.
- İşletmedeki tüm çalışanların katılımının sağlanmasına ve böylece motivasyonun artırılmasına katkı sağlamaktadır.

⁸⁷ İbiş, Çatıkkaş, a.g.m., s.98

⁸⁸ Hasan Türedi, Ahmet Oğuz Koban, Gencay Karakaya, “COSO İç Kontrol (ABD) Modeli ile İngiliz (Turnbull) ve Kanada (CoCo) Modellerinin Karşılaştırılması”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:99, Ekim-Aralık 2015, s.97

⁸⁹ Olof Arwinge, *Internal Control: A Study of Concept and Themes*, Physica-Verlag, Berlin: A Springer Company, 2013, s. 26

⁹⁰ Recai Akyel, “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, Manisa, Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F., *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C.17, S.1, (2010), ss. 85-86

Kısacası iç kontrol sisteminin; uygulama esnekliğine sahip, birden fazla amacın aynı anda başarılmasını sağlayan bir süreç olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

İç kontrol sisteminin işletme fonksiyonları açısından ayrı ayrı önem arz ettiği aşikardır. Ancak çalışmada ele alınan konu itibarıyla özellikle muhasebe açısından iç kontrol sisteminin önemi üzerinde ayrıca durmakta yarar vardır. Etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin; işletme finansal tablolarının maddi açıdan doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, hileli finansal raporlama uygulamalarını tespit etmeye, engellemeye ve hatta işletmeye olan olumsuz etkilerini en aza indirmeye yardımcı olmak gibi iki temel rolü olduğunu söylemek mümkündür.⁹¹ Daha da detaylandırmak gerekirse iç kontrol sistemi;⁹²

- İşletmede kayda alınan tüm işlemlerin gerçekte var olup olmadığını,
- İşlemlerin doğru hesaplara ve zamanında kaydedilip kaydedilmediğini,
- Değerleme yöntemlerinin uygun olup olmadığını,
- Yetkilerin yerinde ve zamanında kullanılıp kullanılmadığını vb. tespit etmeye yardımcı olmaktadır.

İç kontrol sisteminin önemine ilişkin yukarıda değinilen hususlar incelendiğinde sistemin etkin çalışması ile belirtilen sonuçlara ulaşılabileceği ortadadır. İç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması için; görevlerin ayrılığı, kıymet hareketlerinin yetkilendirilmesi, belgeleme ve muhasebe kayıt sisteminin varlığı, varlıkların ve kayıtların korunması ve mutabakatların bağımsız bir şekilde yapılması gibi bazı temel ilkelere bağlı kalınması gerekmektedir.⁹³

Bununla birlikte iç kontrol sisteminin bazı eksiklikleri olduğu da söylenebilir. İç kontrol sistemi ne kadar iyi tasarlanıp uygulanırsa uygulansın, tüm hedeflerin gerçekleşeceğine dair kesin çözümler sunmamaktadır. Kontrol faaliyetleri dışında ortaya çıkan bazı faktörler amaçlara ulaşmasını olumsuz yönde etkileyebilir. Bu nedenle iç kontrol sisteminin, amaçlara ulaşılması yönünde kesin olmayan, fakat mantıklı ve olası çözümler geliştirmeye katkı sağladığını söylemek mümkündür.⁹⁴

⁹¹ Julie Harrer, *Internal Control Strategies: A Mid to Small Business Guide*, New Jersey: John Wiley&Sons Inc., 2008, s.1

⁹² Bozkurt, a.g.e., ss. 126, 129

⁹³ Güredin, a.g.e., s.329

⁹⁴ Emre Akbulut, "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçek Yağı Sektöründe Bir Araştırma", *Electronic Journal of Vocational Colleges*, Mayıs 2012, s.177

4.2. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi

Yakın iki kavram olarak karşımıza çıkan iç kontrol ve iç denetim, uygulamada çoğunlukla birbirlerinin yerine kullanılabilir. Hatta iç kontrol kavramı, iç denetim kavramına göre daha az kullanıldığından; genellikle iç denetimden, iç kontrolün yerine geçmesi ve günlük işlemlerin kontrollerini sağlaması beklenmektedir. Oysa iç kontrol; iç denetim demek değildir.⁹⁵ Bu nedenle aralarındaki ayrımın ortaya konabilmesi için iki kavram arasındaki ilişkiden söz etmek yerinde olacaktır.

İç kontrole ilişkin bir önceki başlıkta çeşitli benzer tanımlar yapılmakla birlikte, kısaca iç kontrolün işletmenin amaçlarına ve hedeflerine ulaşmasını sağlayacak faaliyetler bütünü olduğunu söylenebilir. Bu nedenle iç denetimi, iç kontrol sürecinin önemli bir parçası olarak ifade etmek yanlış olmayacaktır. İşletme risklerinin minimuma indirilebilmesi ve hatta engellenebilmesi için tasarlanan ve bir sistem olarak değerlendirilen iç kontrolün güvenilirliği, işletmeler için son derece önem arz etmektedir. İç kontrolün güvenilir olup olmadığının periyodik olarak gözden geçirilmesi ve gerekli değerlendirmelerin yapılması bizi iç denetim kavramına götürmektedir. Bir başka deyişle iç denetim, iç kontrol sisteminin etkin ve verimli bir şekilde işleyip işlemediğini ortaya koyan iç kontrol araçlarından biridir. İç denetim sonucunda, işletmenin iç kontrol yapısına ilişkin elde edilen bilgiler ve değerlendirmeler yönetim kademesine raporlanır.⁹⁶

ABD İç Denetçiler Enstitüsü'ne göre iç denetim; “...bir kuruluşun faaliyetlerini geliştirmek ve faaliyetlere katkıda bulunmak üzere tasarlanmış bağımsız, tarafsız güvence ve danışma sağlayan faaliyet”⁹⁷ olarak tanımlanmakta ve işletme hedeflerinin başarılmasına katkıda bulunduğu ifade edilmektedir. Bu bağlamda iç denetim faaliyeti ile, iç kontrol sisteminin uygunluğu ve etkinliğine ilişkin güven sağlanmakta ve bu konudaki görüşler işletmenin denetim komitesine raporlanmaktadır.⁹⁸

Bu iki kavram arasındaki ayrımı farklı bir bakış açısı ile ele almak mümkündür. Bu bakış açısına göre Şekil.2’de görüleceği gibi, işletmelerin çeşitli risklere karşı kendilerini koruyabilecekleri üç savunma hattı olduğu ifade edilmektedir. İşletmenin ilk savunma hattını; işletme varlıklarının korunması, faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin

⁹⁵ Sabuncu, a.g.m., ss.162, 170

⁹⁶ Aslan, a.g.m., s.69-70

⁹⁷ Demirbaş, a.g.m., s. 173

⁹⁸ Sağlar vd., a.g.m., s.347

artırılması, bilgi sistemlerinin güvenilirliğinin sağlanması, işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğunun güvence altına alınması gibi faaliyetleri içeren iç kontrol sistemi oluşturmaktadır. İkinci savunma hattında ise finansal kontrol, risk yönetimi ve uyum faaliyetleri yer almaktadır. İşletmenin üçüncü ve son savunma hattını ise iç denetim faaliyeti oluşturmaktadır. Birinci ve ikinci savunma hattı olarak belirtilen faaliyetlerin etkinliği ve yerindeliği konusunda güvence vermek, iç kontrol sisteminin eksikliklerini tespit etmek, gidermek ve sistemin gelişimine katkı sağlamak üçüncü savunma hattı olarak ifade edilen iç denetim faaliyeti kapsamında değerlendirilmektedir.⁹⁹

Şekil.2: İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi: Savunma Hattı Modeli



Kaynak: FERMA / ECIIA Guidance For Boards And Audit Committees, Guidance on the 8th EU Company Law Directive, Article 41, Monitoring The Effectiveness Of Internal Control, Internal Audit And Risk Management Systems, 21 September 2010, s.9

Yine benzer bir ayrıma göre; iç kontrolün devam eden bir süreci ifade ettiği, iç denetimin ise bu sistemin sağlıklı işleyip işlemediğinin tespiti için belirli aralıklarla yapılan bir teftiş işlemi olduğu açıklanmaktadır. Bu doğrultuda iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerinin birbirlerinden farklılık gösterdiğini, ancak birbirlerini tamamlayıcı nitelik taşıdıklarını söylemek mümkündür.¹⁰⁰

İç kontrol için oldukça önem taşıyan iç denetim faaliyeti, iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu noktada genel olarak iç denetçilerin iç kontrol sisteminin kurulması ve yürütülmesi ile sorumlu oldukları düşünülebilir. Ancak iç denetçilerin asıl sorumluluğu işletme yönetimine karşı olan sorumluluktur. Bu nedenle iç denetçilerin, iç kontrol sisteminin kurulması ve yürütülmesine, hatta ihtiyaç duyulan iç kontrollerin belirlenmesi sürecine dahil edilmemesi gerekmektedir. İç denetçiler; iç kontrol sisteminin

⁹⁹ Yurtsever, a.g.m., s. 96

¹⁰⁰ İbiş, Çatıkkaş, a.g.m., s.99

incelenmesi, değerlendirilmesi ve üst yöneticilere güvence sağlanması hususlarında hizmet sunmaktadırlar. İç kontrol sisteminin kurulması ve yürütülmesi sorumluluğu üst yöneticilere ait olduğu için, sadece uzman görüşlerinden faydalanma noktasında iç denetçilerin görüşlerine başvurulabilmektedir.¹⁰¹

İç kontrol kavramına ve sistemine ilişkin temel konulara değinildikten sonra dünya genelinde geliştirilen belli başlı iç kontrol modelleri ve bu modellerin karşılaştırılmasını yapmak günümüzdeki uygulamalarını kavramak açısından önem arz etmektedir.

4.3. İç Kontrol Modelleri

İşletmeler tarafından geliştirilen çeşitli düzenlemelerin ve uygulamaların işletmenin iflası ile sonuçlanan ciddi etkileri olduğuna ilişkin Dünya üzerinde sayısız örnek mevcuttur. Yaşanan bu ve benzeri ekonomik sorunlar ise çok sayıda iç kontrol modelinin geliştirilmesine ve uluslararası boyuta yayılmasına neden olmuştur. İşletme tarafından belirlenen amaçlara ulaşarak finansal bilgi kullanıcılarının taleplerine yeterli yanıt verebilmek ve ayrıca işletmenin karşılaştığı krizlere karşı çözümler bulabilmek amacıyla üst yöneticilerin göstermiş oldukları çabalar sonucunda iç kontrole ilişkin mimari yapının çok çeşitli değerlere sahip olduğunu söylemek mümkündür.¹⁰²

ABD başta olmak üzere Kanada, İngiltere ve diğer bazı ülkelerde farklı iç kontrol modellerine rastlamak mümkündür. Her model iç kontrol sistemini kendine özgü bir yaklaşımla ele almakla birlikte, tüm modellerde ortak olan nokta, iç kontrol etkinliğinin değerlendirilmesine rehberlik etmesidir. Bazı iç kontrol modelleri kamu kurumlarına yönelikken, diğer modeller gerek kamu gerekse özel sektördeki tüm kurumları kapsayabilmektedir.¹⁰³

Ulusal ve uluslararası düzeyde geliştirilen belli başlı iç kontrol modelleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:¹⁰⁴

¹⁰¹ Burcu Adiloğlu, *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*, 1.b., İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011, s. 26

¹⁰² Sorin Briciu vd., "A Comparative Study of Well-Established Internal Control Models", *Procedia Economics and Finance*, Vol:15, 2014, ss.1015-1016

¹⁰³ Türedi, Koban, Karakaya, a.g.m, s.99

¹⁰⁴ Briciu, vd, a.g.m., s.1018 - Türedi, Koban, Karakaya, a.g.m.

- *COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission) İç Kontrol Modeli:* Treadway Komisyonu Sponsor Örgütleri Komitesi tarafından geliştirilmiştir.
- *COCO (Criteria of Control Framework) İç Kontrol Modeli:* Kanada Yeminli Mali Müşavirler Birliği (CICA-Canadian Institute of Chartered Accountants) tarafından oluşturulmuştur.
- *Turnbull İç Kontrol Modeli:* Bazı kaynaklara göre İngiltere Yeminli Mali Müşavirler Birliği (ICAEW -Institute of Chartered Accountants in England and Wales) tarafından geliştirilmiştir. Bazı kaynaklarda İngiltere Mali Raporlama Konseyi (FRC - Financial Reporting Council in England) tarafından hazırlanan bir rapora dayandırılmaktadır.
- *AMF (Autorité des Marchés Financiers) İç Kontrol Modeli:* Fransa Finansal Piyasa Otoritesi(L'Autorité des Marchés Financiers) tarafından geliştirilmiştir.
- *Basel Bankacılık İç Kontrol Modeli:* Bankacılık Denetimi Basel Komitesi (The Basel Committee on Banking Supervision) tarafından oluşturulmuştur.
- *COBIT (Control Objectives for Information and Related Technology) Bilgi Sistemleri Kontrol Modeli:* Bilgi Teknolojileri Yönetim Komitesi (Information Technology Governance Committee-ITGC) ve Bilgi Denetim ve Kontrol Kurumu (Information Systems Audit and Control Association-ISACA) tarafından geliştirilmiştir.
- *ISO (International Organization for Standardization) İç Kontrol Modeli*
- *ABD Federal Devlet İç Kontrol Standartları (Standards for Internal Control in the US Federal Government)*

Genel hatları itibariyle benzer nitelikler taşıyan bu iç kontrol modelleri arasında COSO iç kontrol modelinin en sık kullanılan model olduğu söylenebilir. Bu nedenle çalışmamızda COSO iç kontrol modeli üzerinde durularak açıklanmakta ve araştırma bölümünde bu model kapsamında açıklamalar yapılmaktadır. Burada genel bir değerlendirme yapılabilmesi adına, belli başlı iç kontrol modellerinden Coso, Coco ve Turnnbull modelleri Tablo.1’de karşılaştırılmaktadır.

Tablo.1: Coso-Coco-Turnbull İç Kontrol Modellerinin Karşılaştırılması

İÇERİK	COSO	COCO	TURNBULL
Odaklanılan konu	İç kontrolün kendisi, unsurları ve çeşitli boyutları	Davranışsal değerler	İşletme yönetiminin iç kontrole ilişkin sorumlulukları
Unsurları	5 ana unsur ve 17 alt ilke	4 ana ve 20 alt unsur	5 ana bölüm
Unsurların içeriği	1. Kontrol Ortamı 2. Risk Değerlendirme 3. Kontrol Faaliyetleri 4. Bilgi ve İletişim 5. İzleme	1. Amaçlar 2. Sorumluluklar 3. Yetkinlik 4. İzleme ve Öğrenme	1. Kontrol Ortamı ve Faaliyetleri 2. Risk Değerlendirme 3. Bilgi ve İletişim 4. İzleme
İlk yayın yılı	1992	1995	1999
Boyutları	Üç boyutu vardır	Tek boyutludur	Tek boyutludur
Uygulama rehberi niteliği	Etkin bir iç kontrol yapısının özellikleri, tasarımı ve işletilmesi gibi konularda detaylı bir uygulama rehberidir.	Etkin bir iç kontrol yapısına ilişkin bileşenleri ilkeler seti olarak sunar. Uygulama rehberi niteliği sınırlıdır.	İç kontrol yapısının kurulması ve yönetilmesine ilişkin sorumluluklara odaklanır.
Bilgi sistemleri kontrolleri	İçermektedir	Özel bir bölüm yoktur	Özel bir bölüm yoktur

Kaynak: Hasan Türedi, Ahmet Oğuz Koban, Gencay Karakaya, “COSO İç Kontrol (ABD) Modeli ile İngiliz (Turnbull) ve Kanada (CoCo) Modellerinin Karşılaştırılması”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:99, Ekim-Aralık 2015, s.115

Tablodan görüleceği gibi, ilk olarak 1992 yılında yayınlanan COSO modeli, iç kontrolün kendisine, unsurlarına ve çeşitli boyutlarına odaklandığı için diğer iki modelden daha geniş bir kapsama sahip olup uygulama açısından detaylı bir rehber olma özelliğine sahiptir. 1995 yılında yayınlanan COCO modeli; iç kontrolü prosedürlere dayalı bir yapı olarak tasarlamak yerine, tüm çalışanlar tarafından özümseven davranışsal değerler olarak ortaya koymaktadır. Bu yönüyle; işletmelerde özel olarak tasarlanması gerekli bir sistemin varlığından söz edilemeyeceği gibi, uygulamaya dönük bir rehber olma niteliği sınırlı olmaktadır. Bu nedenle modelin çeşitli açılardan eksikliklere sahip olduğu yönünde görüşler mevcuttur. İngiltere’de 1999 yılında uygulanmaya başlanan

Turnbull modeli ise özellikle işletme yönetiminin iç kontrollere ilişkin sorumluluklarına odaklanmaktadır. İç kontrolün kurulması ve işletilmesine yönelik ilkeler sunan bu model, COSO iç kontrol modeline oldukça benzemekle birlikte detaylı bir uygulama rehberi özelliği taşımamakta, sadece bir felsefe ortaya koymaktadır.¹⁰⁵

Ülkemizde kamu ve özel sektör kuruluşları tarafından benimsenen model COSO modelidir. Özellikle kamusal alanda iç kontrole ilişkin yapılan düzenlemeler de bu modele dayanmaktadır.¹⁰⁶

5. COSO İÇ KONTROL MODELİ VE BİLEŞENLERİ

Kurumsal yönetimin bir gerekliliği olarak ortaya çıkan COSO modeli, finansal skandallarla ortaya çıkan suiistimal olaylarının önüne geçebilmek amacıyla Treadway Komisyonu üyesi olan aşağıdaki kuruluşlar tarafından ilk defa 1992’de geliştirilmiştir.¹⁰⁷

- Amerikan Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association-AAA)
- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute Of Certified Public Accountants-AICPA)
- Uluslararası Finans Yöneticileri Birliği (Financial Executives International-FEI)
- Muhasebe ve Finans Uzmanları Birliği (The Association of Accountants And Financial Professionals in Business-IMA)
- İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-IIA)

Model, işletmenin günlük faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında olması gereken asgari iç kontrol uygulamalarının sistematik bir şekilde değerlendirilmesini sağlayacak şekilde tasarlanmıştır.¹⁰⁸ 1992 yılından sonra model, 2013 ve 2018 yıllarında güncellenerek çağın gerekliliklerini yansıtacak şekilde yenilenmiştir.¹⁰⁹

COSO modeli aşağıdaki beş temel bileşene dayandırılmaktadır.

- Kontrol Ortamı (Control Environment),
- Risk Değerlendirme (Risk Assessment),

¹⁰⁵ Türedi, Koban, Karakaya, a.g.m., ss.115-116

¹⁰⁶ Ahmet Sinan Balyemez, “Türkiye’de Özel Sektör ve Kamu İdareleri İç Kontrol Sistemlerinin Mevzuat Yükümlülükleri Açısından Karşılaştırılması”, *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (Özel Sayı), Cilt:3, Sayı:8, Aralık 2016, ss.5,16

¹⁰⁷ <https://www.coso.org>, (13.05.2019)

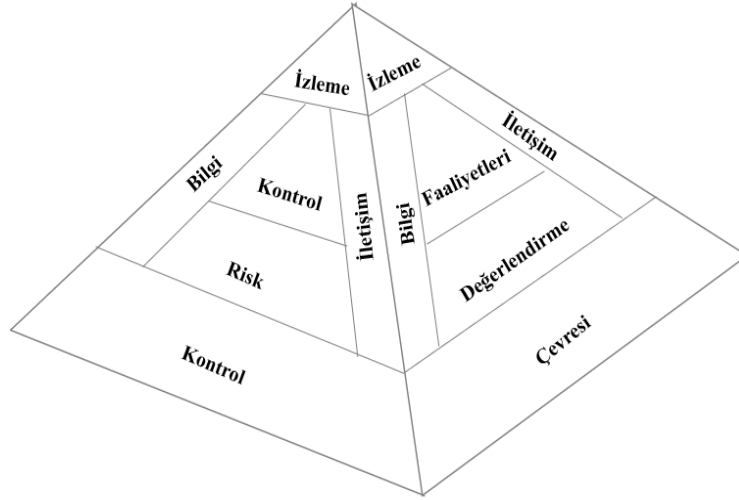
¹⁰⁸ Bülent Hasanefendioğlu, Murat Uzel, “COSO Alaaddin’in Sihirli Lambası mı? Tüm Yönleriyle COSO Bazlı İç Kontrol Sistemi”, *İSMMM, Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:141, Mayıs-Haziran 2017, ss.209-210

¹⁰⁹ Türedi, Koban, Karakaya, a.g.m., s.103

- Kontrol Faaliyetleri (Control Actions)
- Bilgi ve İletişim (Information and Communication)
- İzleme (Monitoring) olarak adlandırılmaktadır.

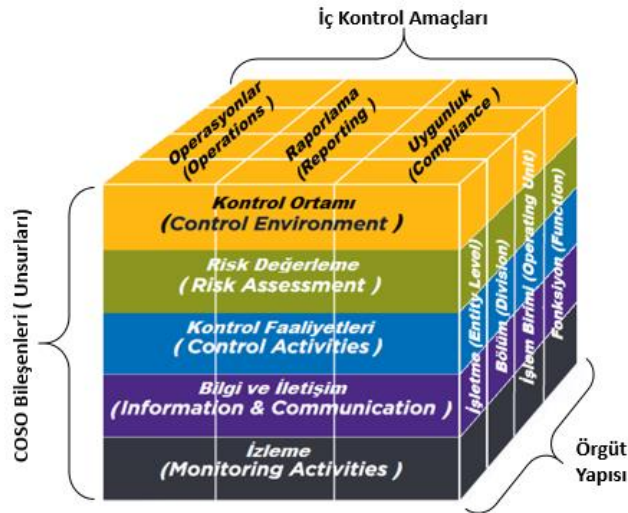
Model ilk geliştirildiği 1992 yılında Şekil 3'ten de görüleceği gibi bir piramit olarak tasarlanmışken, uygulamalardan edinilen tecrübeler neticesinde bazı eleştirilere hedef olmuş ve günümüz koşullarına uyumlaştırma amacıyla 2013 yılında yapılan güncelleme ile modele Şekil.4'teki küp formu kazandırılmıştır.

Şekil.3: COSO Piramidi



Kaynak: Internal Control – Integrated Framework ICIF, Original COSO Pyramid from 1992 http://controlsframework.com/coso_images.php , (13.06.2018)

Şekil.4: COSO Küpü



Kaynak: J. Stephen McNally, “The 2013 COSO Framework & SOX Compliance”, Strategic Finance, Haziran 2013, <https://www.coso.org/documents>, s.4, (11.06.2018)

Şekil 4’te görüleceği gibi COSO modeli, belirtilen beş temel unsurun işletmenin örgüt yapısı içindeki tüm alanlarda (işletmenin geneli, bölüm, birim, fonksiyon bazında) yer alması ve bu unsurların işletmenin ana sistemine entegre bir şekilde çalışması gerektiğini savunmaktadır. Bu sayede operasyonel, raporlama ve uyum boyutları çerçevesinde işletmenin amaçlarına ulaşacağı ve risklerin kabul edilebilir minimum düzeye düşürülebileceği ifade edilmektedir.

İşletmelerde iç kontrol faaliyetinin operasyonel, raporlama ve uyum açısından etkin bir şekilde yerine getirilebilmesi için belirtilen beş temel unsurun tam olarak uygulanması gerekmektedir.

5.1. Kontrol Ortamı

İşletmelerde yapılan iç kontrollerin başarılı ya da başarısız olması, iç kontrol sürecinin zeminini oluşturan kontrol ortamına bağlıdır. Yönetici ve çalışanlar, işletmenin bütününe kapsayacak biçimde iç kontrole ilişkin pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturmalı ve sürdürmelidir.¹¹⁰

Treadway Komisyonu tarafından 2013 yılında yayınlanan İç Kontrol-Entegre Çerçevesi (Internal Control- Integrated Framework) yönetici özetinde, tüm işletmeler için iç kontrolün uygulanmasına katkı sağlayacak nitelikte; standartlara, süreçlere ve yapılar setine yer verilmiştir. Ayrıca bu unsur, organizasyonun doğruluk ve etik değerlerini, yönetimsel sorumlulukları uygulamaya imkan veren değişkenleri, organizasyonel yapıyı, sorumluluk ve yetki devrini, bireysel becerilere dikkat çeken ve geliştiren süreçleri içermektedir.¹¹¹

İç kontrol sisteminin temel unsurlarından ilki olan kavram, kurumun veya işletmenin iş görme biçimini ifade eder.¹¹² Kontrol ortamı; üst yönetimin ve diğer yöneticilerin yaklaşımları, duyarlılıkları ve davranışları ile iç kontrol sisteminin işletme içerisindeki önemlilik derecesini ortaya koymaktadır.

İşletmenin kontrol ortamını, işletmenin yönetim kademesindeki kurul ve komitelerin fonksiyonları etkilemektedir. Başka bir ifade ile yönetim tarzı ve felsefesi,

¹¹⁰ Demirbaş, a.g.m., s. 169

¹¹¹COSO, “Internal Control – Integrated Framework, Executive Summary”, Mayıs 2013,s.4, <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf> (11.06.2018)

¹¹² İbiş, Çatıkkaş, a.g.m., s.102

örgüt yapısı, bu yapı içerisinde yetki ve sorumlulukların nasıl dağıldığı, görevlerin ayrımının yapıp yapılmadığı, işletmenin politika ve prosedürleri ile iç denetim fonksiyonu, kontrol ortamını etkileyen faktörler olarak sıralanabilir.¹¹³ Bunun yanı sıra yönetici ve çalışanların dürüstlük ve etik değerlere bağlılığı ile, yöneticilerin uzmanlığa olan bakış açılarının da işletmenin kontrol ortamına önemli etkileri olduğu söylenebilir.¹¹⁴

Daha önce de değinildiği gibi COSO modeli beş temel bileşen ve bu bileşenler kapsamında on yedi alt ilkeden oluşmaktadır. Bu ilkeler COSO İç Kontrol- Entegre Çerçeve İlkeleri (COSO Internal Control-Integrated Framework Principles) olarak adlandırılmakta ve Ek 1’de listelenmektedir.¹¹⁵

Bu doğrultuda kontrol ortamı olarak tanımlanan ilk bileşen beş alt ilkeyi kapsamaktadır.¹¹⁶

1. İşletme dürüstlük ve etik değerlere bağlı olmalıdır.
2. Yönetim Kurulu bağımsız olmalı, iç kontrolün geliştirilmesi ve yürütülmesi için çalışmalıdır.
3. İşletme yönetimi, amaçlar doğrultusunda uygun otoriteleri ve sorumlulukları, raporlama yöntemlerini ve yapıları belirlemelidir.
4. İşletmeler, amaçlarla uyumlu olarak çalışanların yetkinliklerine dikkat çekmeli, geliştirmeli ve sürdürmelidir.
5. İşletme çalışanları iç kontrol sorumlulukları açısından hesap verebilir olmalıdır.

Yukarıda belirtilen tüm ilkelerin tam olarak hayata geçirilmesi ile işletmeler uygun bir kontrol ortamı oluşturmuş olmaktadır. Kontrol ortamının uygunluğu, risklerin daha kolay bir biçimde değerlendirilebilmesine olanak tanımaktadır.

5.2. Risk Değerlendirme

Risklerin analiz edilip değerlendirmenin yapılabilmesi için öncelikle risk kavramı üzerinde durmak gerekir. Risk, işletmeyi etkileyen olumsuz olayların ortaya çıkma

¹¹³ A.g.m., s.106

¹¹⁴ Demirbaş, a.g.m., s.169

¹¹⁵ <http://www.tide.org.tr/uploads/TI%CC%87DE-COSO%20Sunumu%202013%20son.pdf>, (05.11.2019)

¹¹⁶ COSO, “Internal Control – Integrated Framework Principles”, 2013, <https://www.coso.org/Documents/COSO-ICIF-11x17-Cube-Graphic.pdf>, (11.06.2018)

olasılığı olarak tanımlanabilmektedir.¹¹⁷ Ancak riskin sadece olumsuz bir sapma olarak düşünülmemesi, aslında olumlu sapmalarında risk olarak değerlendirilmesi gerektiği üzerine çok fazla görüş mevcuttur. ISO 9000:2015 Kalite Yönetim Standartları kapsamında risk, “*belirsizliğin hedefler üzerindeki etkisi*” olarak açıklanmakta ve bu etki, beklenenden pozitif veya negatif yönde sapma olarak ifade edilmektedir.¹¹⁸ Yine risk kavramı, meydana gelebilecek ve işletme amaçlarının başarılmasına etki edebilecek bir olayın olma olasılığı olarak tanımlanabilir.¹¹⁹

COSO iç kontrol modelinin ikinci bileşeni olan risklerin değerlendirilmesi, işletmeler açısından can alıcı aşamalardan biridir. Özellikle bu adımda risklerin doğru tespit edilememesi, hatalı analizlerin yapılmasına ve dolayısıyla yanlış bir değerlendirme yapılarak gerçekçi olmayan sonuçlara ulaşılmasına neden olabilmektedir.

İç kontrol faaliyetleri risk odaklı olmalıdır. Çünkü sistemin zayıf ve güçlü yönleri analiz edilerek, risk alanlarının belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması gerekmektedir. Değişen koşullar sistematik olarak takip edilmeli ve meydana gelen değişimler doğrultusunda sistem sürekli güncellenmelidir.¹²⁰

İç kontrol faaliyetleri kapsamında, işletme karşılaştığı riskleri değerlendirerek, kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen riskleri saptamaktadır.¹²¹ Bu nedenle işletme amaçlarının açık, net ve tutarlı olması gerekmektedir.

Risk değerlendirme faaliyeti, denetçinin finansal tablolarda hata olabileceği ihtimaline yönelik olarak yaptığı doğal ve kontrol risklerini değerlendirme işleminin ötesinde düşünülmelidir. Başka bir ifade ile risk değerlendirme faaliyeti; işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyecek boyuttaki risklerin belirlenmesini, analizini ve yönetilmesini kapsayan bir süreç olarak düşünülmelidir.¹²²

COSO iç kontrol modeline göre risklerin değerlendirilmesinde işletmelere yardımcı olabilecek dört alt ilke bulunmaktadır. Bu ilkeler modelin 6., 7., 8. ve 9. ilkelerini içermektedir.¹²³

¹¹⁷ Hayrettin Usul, Rozi Mizrahi, *Risk Odaklı Denetim*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2016, s.10

¹¹⁸ TSE, TS EN ISO 9001:2015 Risk Tabanlı Proses Yönetimi Eğitimi, 23 Ekim – 14 Kasım 2018, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Eğitim Notu, s.50

¹¹⁹ COSO, “Internal Control – Integrated Framework, Executive Summary”, Mayıs 2013, a.g.y.

¹²⁰ İbiş, Çatıkkaş, a.g.m., s.102

¹²¹ Demirbaş, a.g.m., s. 169

¹²² A.g.m., s. 170

¹²³ COSO, “Internal Control – Integrated Framework Principles”, 2013, <https://www.coso.org/Documents/COSO-ICIF-11x17-Cube-Graphic.pdf>, (11.06.2018)

Buna göre;

6. İşletme amaçları ile ilişkili risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesine yönelik belirlenen hedefler yeterince açık olmalıdır.
7. Amaçlara ulaşılması sırasında işletmenin karşılaştığı risklerin tanımlanması ve risk yönetimi kapsamında risklerin analiz edilmesi gerekmektedir.
8. İşletme, risklerin değerlendirilmesinde olası hile ve suiistimalleri de dikkate almalıdır.
9. İç kontrol sistemine önemli etkisi olabilecek değişiklikler tanımlanmalı ve değerlendirilmelidir.

İşletme tarafından karşılaşılabilecek risklerin yukarıda açıklanan dört ilke dikkate alınarak değerlendirilmesi sonrasında, artık bu riskleri ortadan kaldırmak veya engellemek için gerekli olan kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi gerekmektedir.

5.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri riskleri ortadan kaldırabilmek ve hedeflere ulaşabilmek adına oluşturulan politika ve prosedürlerdir.¹²⁴ Politika, işletmede ne yapılması gerektiğinin belirlenmesi; prosedür, politikaların yerine getirilmesi olarak açıklanabilir.¹²⁵

Kontrol faaliyetleri işletmenin tüm birimlerine ve tüm çalışanlarına yayılmaktadır. Başka bir ifade ile işletmenin tüm seviyelerinde ve iş akış süreçlerinde kullanılması gereken kontrol faaliyetleri belirlenmelidir. Daha öncede ifade edildiği gibi kontrol faaliyetlerinin belirlenmesinde riskleri engelleme ve ortadan kaldırma amacı dikkate alınmalıdır.¹²⁶ Yetki devri, onay prosedürleri, görevlerin birbirinden ayrılması, kaynaklara ve resmi kayıtlara erişim konusunda kontroller,¹²⁷ yönetim tarafından fonksiyonel ve organizasyonel düzeyde yapılan incelemeler, beşeri sermayenin yönetimi, bilgi işlem ile ilgili kontroller, hassas varlıklar üzerindeki fiziki kontroller, performans ölçütlerinin ve göstergelerinin oluşturulması ve gözden geçirilmesi, işlemlerin gerektiği

¹²⁴ İbiş, Çatıkkaş, a.g.m., s.102

¹²⁵ Demirbaş, a.g.m, s. 170

¹²⁶ Muhammet Fatih Coşkun, Özgür Tereman, “Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Üzerine Nitel Bir Araştırma: COSO Modeli Örneği”, *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, Eylül-Ekim 2018, s. 131

¹²⁷ İbiş, Çatıkkaş, a.g.m., s.102

şekilde icrası, eksiksiz ve zamanında kaydedilmesi, işlemler ve iç kontrollerin uygun bir biçimde dokümente edilmesi¹²⁸ kontrol faaliyetlerine örnek gösterilebilir.

COSO İç Kontrol Modeli'ne göre işletmeler üç ilke doğrultusunda kontrol faaliyetlerini belirlemektedir. Modelin 10., 11. ve 12. ilkelerini oluşturan bu ilkeler ise aşağıdaki gibi özetlenebilir.¹²⁹

10. Riskleri en aza indirgeyecek kontrol faaliyetleri belirlenmelidir.

11. Bilgi teknolojilerine ilişkin genel kontrol faaliyetleri belirlenmeli ve geliştirilmelidir.

12. Kontrol faaliyetlerine ilişkin belirlenen politikaların uygulamaya döküldüğü prosedürler geliştirilmeli, ayrıca kontrol faaliyetleri kapsamında nelerin beklendiği tespit edilmelidir.

Kontrol faaliyetleri belirlenip uygulanmaya başlandıktan sonra bilgi akışının sağlanması ve gerekli haberleşmenin kurulması sistemin koordineli çalışması için son derece önem arz etmektedir.

5.4. Bilgi ve İletişim

İç kontrol sisteminin etkin çalışabilmesi ve hedeflere ulaşılabilmesi için işletmenin tüm birimleri çeşitli bilgilere gereksinim duymaktadır. Doğru ve güvenilir bilgilerin temin edilmesi ise işlemlerin zamanında kaydedilmesine ve uygun bir şekilde sınıflandırılmasına bağlıdır.¹³⁰

Yöneticiler, işletmenin stratejik plan ve hedeflerinin gerçekleşip gerçekleşmediğini, kaynakların etkin ve verimli kullanılmasına yönelik olarak belirlenen amaçların karşılanıp karşılanmadığını tespit edebilmek için finansal ve finansal olmayan faaliyetlerle ilgili verilere, raporlara ihtiyaç duyarlar. Faaliyetler hakkında karar vermek, performansı izlemek ve kaynakları tahsis etmek için çeşitli raporlar ve finansal tablolar hazırlamak gerekir. Sisteme kalıcı nitelikteki bilgiler tanımlanmalı, saklanmalı ve

¹²⁸ Demirbaş, a.g.m., ss.170-171

¹²⁹ COSO, "Internal Control – Integrated Framework Principles", 2013, <https://www.coso.org/Documents/COSO-ICIF-11x17-Cube-Graphic.pdf>, (11.06.2018)

¹³⁰ İbiş, Çatıkkaş, a.g.m., s.102

kişilerin görevlerini etkin olarak yapabilmelerine imkan verecek zaman diliminde duyurulmalıdır.¹³¹

Finansal raporlamanın ötesinde, iç kontrol politika ve prosedürlerinin açıkça anlaşılması, bu politika ve prosedürlerle ilgili bireylerin ne algıladıkları ve sorumlulukları iletişim unsuruna işaret eder. İletişim, kurumun büyüklüğüne bağlı olarak sözlü ve yazılı olabilir. Bununla birlikte bir kurumda tersine bilgi akışı da iletişim kapsamına girmektedir.¹³² Bilgi ve iletişim faaliyetleri kapsamında işletmeler tarafından dikkat edilmesi gereken COSO İç Kontrol Modeli'nin 13. 14. ve 15. ilkeleri aşağıdaki gibidir.¹³³

13. İç kontrol fonksiyonunu destekler nitelikte kaliteli bilgi elde edilmeli, oluşturulmalı ve kullanılmalıdır.
14. İç kontrolün amaçları ve yükümlülüklerini içeren bilgilerin, işletme içi akışı sağlanmalıdır.
15. İşletme, iç kontrol fonksiyonunu etkileyen dış paydaşlara ilgili bilgileri iletmelidir.

İşletme yönetimi ve çalışanlar, iç kontrol sisteminin düzgün işleyebilmesi için gerekli olan bilgilerin ilgili birimlere ve sorumlulara iletilmesi hususunda aynı derecede sorumludurlar. İşletme içi haberleşmenin düzgün bir şekilde sağlanması, COSO modeli bileşenlerinden sonucusu olan izleme faaliyetini oldukça kolaylaştırmaktadır.

5.5. İzleme

İşletme iç kontrollerinin belirlenen politika ve prosedürler doğrultusunda yürütülüp yürütülmediğinin değerlendirilmesi ve bu durumun işletme açısından riskler doğurup doğurmadığının incelenmesi gerekmektedir.¹³⁴ Bu nedenle izleme unsuru, iç kontrol sisteminin zaman içindeki performansı ve kalitesinin değerlendirilmesini içerir.¹³⁵

İzleme unsurunu daha detaylı açıklamak gerekirse, bir zaman temeline bağlı olan ve kontrol kalitesi, tasarımı ve işleyişi ile alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesinden oluşan bir süreç olduğu söylenebilir. İzleme faaliyeti sürekli ve

¹³¹ Demirbaş, a.g.m., s. 172

¹³² A.g.m. s. 171

¹³³ COSO, "Internal Control – Integrated Framework Principles", 2013, <https://www.coso.org/Documents/COSO-ICIF-11x17-Cube-Graphic.pdf>, (11.06.2018)

¹³⁴ Demirbaş, a.g.m., s.171

¹³⁵ İbiş, Çatıkkaş, a.g.m., s.102

ayrı ayrı değerlendirme şeklinde olabileceği gibi her iki yöntemin birlikte uygulanması şeklinde de olabilir.¹³⁶ İşletmeler modelin son iki ilkesi olan 16. ve 17. ilkelerini göz önünde bulundurarak izleme faaliyetlerinin etkinliğini sağlamaya çalışmaktadır. Bunlar;¹³⁷

16. İşletme iç kontrol bileşenlerinin güncelliğini tespit etmek amacıyla devam eden değerlendirmeleri geliştirmeli veya farklı değerlendirmeler uygulamalıdır.

17. İç kontrol eksiklikleri tanımlanarak, gerekli düzeltici önlemlerin alınması için üst yönetime ve ilgili çalışanlara bu eksiklikler iletilmelidir.

İşletme izleme faaliyeti ile; rutin ve özel değerlendirmeler yapmakta, süreçlerde meydana gelen değişimleri dikkate alarak sistemdeki temel kontrol noktalarını tespit etmektedir. Bu aşamada özellikle değerlendirmelerin objektifliğinin sağlanması açısından uzman çalışanlardan yararlanılması gerektirmektedir. Değerlendirmeler sonrasında elde edilen sonuçlar kapsamında tespit edilen eksiklikler başta üst yönetim olmak üzere ilgili sorumlulara iletilmektedir.¹³⁸

İşletmeler COSO modelinin ilkelerini uygulayarak iç kontrol sisteminin etkin çalışmasına yardımcı olmaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliği;¹³⁹

- İş akış süreçlerinin ve görevlerin doğru tanımlanmasını,
- Saptanan kurallara, politikalara ve mevzuata uyulmasını,
- İşletme faaliyetlerinin sürekliliğinin sağlanmasını,
- İşletmenin karşılaştığı risklerin kabul edilebilir düzeye inmesini,
- İşletmenin amaç ve hedeflerine ulaşılmasını kolaylaştırıcı bir etkiye sahiptir.

Tablo.2; COSO modelinin güçlü yönlerini kısaca özetlemekte, ayrıca modelin olası zayıf yönlerine dikkat çekmektedir.

¹³⁶ Demirbaş, a.g.m., s.171

¹³⁷ COSO, “Internal Control – Integrated Framework Principles”, 2013, <https://www.coso.org/Documents/COSO-ICIF-11x17-Cube-Graphic.pdf>, (11.06.2018)

¹³⁸ Hasanefendioğlu, Uzel, a.g.m., ss.219-220

¹³⁹ Muhammet Fatih Coşkun, a.g.m., s141

Tablo 2: COSO İç Kontrol Modelinin Güçlü ve Zayıf Yönleri

GÜÇLÜ YÖNLER	ZAYIF YÖNLER
Proaktif bir yönetim aracıdır.	Asla sihirli bir değnek değildir.
Tüm işletmeler tarafından uygulanabilir.	İç kontrol sisteminin yürütülmesi üst yönetimin sorumluluğunda olduğu için, özellikle üst yönetimden kaynaklı suiistimallerin ortaya çıkartılamaması söz konusu olabilir.
İşletmenin bütününe içine alan entegre bir yapıya sahiptir.	Modelin işletmelerde hayata geçirilmesinde eksikliklerle karşılaşılabilir.
Diğer sistemlerle koordineli çalıştırılabilir.	Asla mutlak güvence sağlamaz. Makul güvence sağlar.
Operasyonel süreçlerin güvenilirliğini artırır.	Kuvvetli ve kontrol edilemeyen dış kaynaklı faktörlerin işletmeye darbe vurmasına engel olma ihtimali zayıftır.
Etkin bir risk yönetimi sağlar.	İşletme hedefleri ile iç kontrol göstergeleri tutarlı olmayabilir.
Suiistimal risklerine karşı etkili sonuçlar ortaya koyar.	İşletme yönetimi ve çalışanlar her zaman doğru kararlar veremeyebilirler.
Örgüt kültürünün gelişmesine katkı sağlar.	Yönetimin sisteme hatalı veya kasıtlı müdahale etme şansı vardır.
Değişen koşullara karşı çabuk uyarlanabilir olduğu için esnek bir yapıya sahiptir.	İşletmeler tarafından iç denetime gereken önem verilmeyebilir.
Teknolojik alt yapıyı kullanarak dinamik ve modern bir tasarıma sahiptir.	İşletmenin paydaşları ile olan iletişimi yeterince güçlü olmayabilir.
Hata, eksiklik, kast, ihmal vb. olaylara karşı anında çözümler üretilmesine katkı sağlar.	Çalışanların aşırı iş yoğunluğundan dolayı hatalı veya kasıtlı eylemde bulunma ihtimalleri yüksektir.

Kaynak: Bülent Hasaneferendioğlu, Murat Uzel, “COSO Alaaddin’in Sihirli Lambası mı? Tüm Yönleriyle COSO Bazlı İç Kontrol Sistemi”, *İSMMMÖ, Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:141, Mayıs-Haziran 2017, ss.222-223

Tablodan anlaşılacağı gibi COSO modeli; diğer iç kontrol modellerine nazaran, tüm işletmelerin operasyonel sistemlerine kolay entegre olabilen ve işletme süreçlerinin güvenilirliğini artıran proaktif bir yaklaşım ortaya koymaktadır. Etkin bir risk yönetim

anlayışına sahip olan model; teknolojik ve dinamik yapısı sayesinde özellikle suiistimal, hata, hile, eksiklik vb. risklere karşı önemli bir yönetim aracı olarak kullanılmaktadır.

Tüm sayılan bu güçlü yönler rağmen COSO modelinin, diğer iç kontrol modelleri için de geçerli olan bazı dezavantajları söz konusudur. Modelin işletmelerde uygulaması sırasında; iş yoğunluğu nedeniyle hatalı veya kasıtlı işlemlerin ortaya çıkması, işletmenin iç ve dış paydaşlarla güçlü bir iletişim kuramaması, yönetim tarafından sisteme kasıtlı veya hatalı müdahale edilmesi, yönetim kaynaklı suiistimallerin sistem tarafından ortaya çıkarılamaması, iç denetime gereken önemin verilmemesi gibi sıralanan bazı eksiklikler ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca diğer modellerde olduğu gibi COSO modeli de, mutlak güvence yerine makul güvence sağlamaktadır.

6. BAĞIMSIZ DENETİM, İÇ DENETİM VE İÇ KONTROLE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

İngiltere ve Amerika başta olmak üzere çeşitli ülkelerde bağımsız denetime ilişkin ilk yasal düzenlemeler 19. yüzyılda ortaya çıkmıştır. Ayrıca ilk bağımsız denetim kuruluşlarının kurulması ve denetim faaliyetlerinin yürütülmesi de bu dönemde gerçekleşmiştir. Bağımsız denetim faaliyeti, özellikle 2000'li yıllarda yaşanan finansal skandallar neticesinde ulusal ve uluslararası boyutta çeşitli hukuki düzenlemelerin ortaya çıkması ile günümüz formuna kavuşmuştur.¹⁴⁰ Bağımsız denetim faaliyetine bağlı olarak iç denetim ve iç kontrol kavramları da gelişim göstermiştir.

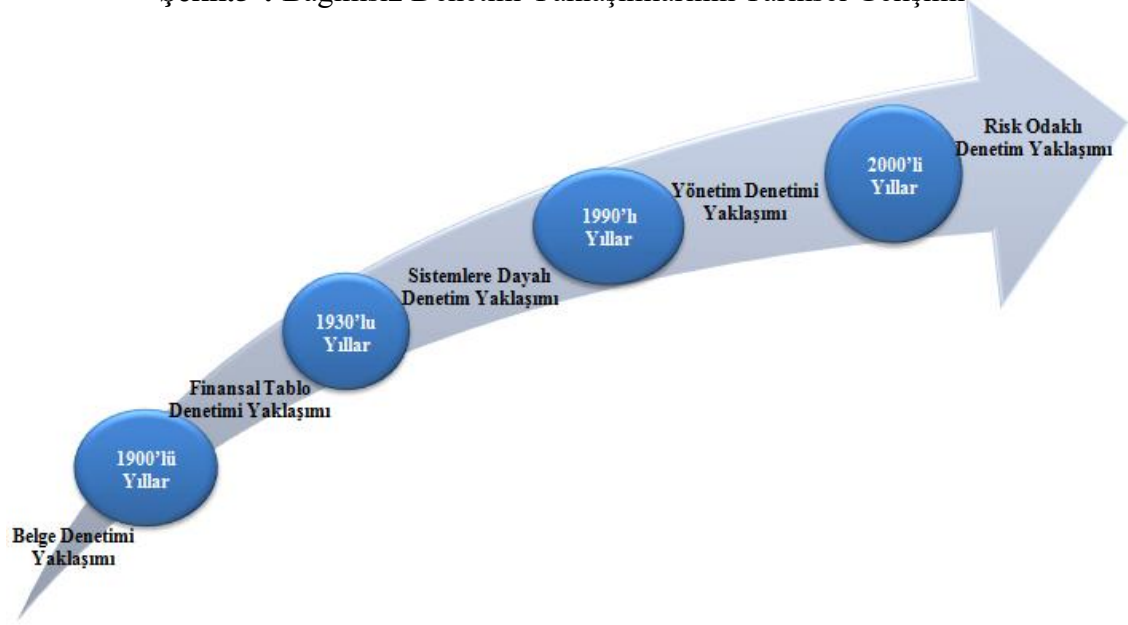
6.1. Bağımsız Denetime İlişkin Uluslararası Düzenlemeler

Bağımsız denetimin ortaya çıktığı 19. yüzyılda işletme sahipleri için büyük önem taşıyan bu kavram; tarihsel süreç içerisinde borç veren kurumlar, devlet, finansal piyasa yatırımcıları ve ilgili diğer kişiler açısından da önem arz etmeye başlamıştır. Bu doğrultuda zaman içerisinde çok çeşitli denetim yaklaşımları ortaya çıkmıştır. Selimoğlu ve Güredin tarafından denetim yaklaşımlarının tarihsel gelişimine ilişkin yapılan

¹⁴⁰ Abdulaziz Ertaş, *Bağımsız Denetim Kapsamında Türkiye’de Yapılan Yasal Düzenlemelerin Bağımsız Denetim Üzerine Etkileri*, (Doktora Tezi), Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018, s.20

açıklamalardan hareketle, bağımsız denetim açısından benimsenen yaklaşımlar Şekil.5'teki gibi özetlenebilir.

Şekil.5* : Bağımsız Denetim Yaklaşımlarının Tarihsel Gelişimi



Sanayi devrimi öncesinden başlayarak 1900'lü yıllara kadar geçen süreçte denetim faaliyeti, tüm belge ve kayıtların incelenmesini kapsayan günümüz bağımsız denetim kavramının ilk uygulamalarını oluşturmaktadır. Bu dönemde benimsenen yaklaşım Belge Denetimi Yaklaşımı'dır. 1900'lü yıllardan sonra 1930'lara kadar özellikle finansal tabloların bir bütün olarak denetlenmesi görüşü Finansal Tablo Denetimi Yaklaşımı'nın benimsendiğini göstermektedir. 1930'lu yıllardan sonra ve özellikle 1950'lerden sonra denetim kavramında önemli değişimler görülmektedir. Bu yıllarda denetçiler işletmelerin iç kontrol yapılarının hata ve hileyi önlemedeki rolü üzerinde durmuşlar ve etkin bir iç kontrol sisteminin varlığının bağımsız denetim faaliyeti üzerindeki önemine değinmişlerdir. Bu nedenle 1930'lardan neredeyse 1990'lı yıllara kadar Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı'nın uygulandığını söylemek mümkündür.

90'lerden itibaren Dünya'da bilgisayar teknolojilerinin gösterdiği hızlı gelişim, bağımsız denetim faaliyetlerinin bilgisayar destekli olarak yürütülmesine olanak tanımıştır. Bu dönem Yönetim Denetimi Yaklaşımı olarak adlandırılmaktadır. 2000'li yıllarda yaşanan finansal skandallar, denetim faaliyetlerinde işletme risklerinin doğru

* Şekil.5, Seval Kardeş Selimoğlu vd, a.g.e. ile Ersin Güredin, a.g.e.'de yer alan açıklamalara dayalı olarak tez yazarı tarafından oluşturulmuştur.

tespit edilmesinin önemini ortaya çıkarmış ve böylece denetimin risk odaklı yürütülmesi görüşü ağır basmıştır. Risk odaklı denetim yaklaşımı 2000’li yıllardan bu yana benimsenen bir yaklaşım olarak karşımıza çıkmaktadır.¹⁴¹

Bu kısımda, uluslararası alanda bağımsız denetim kavramı açısından önemli rolü olan belli başlı düzenlemeler tarihi süreç dikkate alınarak aktarılmaktadır. Bu nedenle ilk olarak bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerin temelini oluşturan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) açıklanmaktadır.

6.1.1. ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

ABD’nin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS), AICPA tarafından geliştirilmiş ve ABD başta olmak üzere birçok ülkede denetçiler tarafından yaygın olarak kullanılmıştır.

AICPA, ABD’de muhasebe mesleğine yönelik kuralları ve standartları koyucu kurum olarak 1887 yılında kurulmuştur. Örgüt; muhasebe meslek mensuplarını temsil etmekle birlikte, günümüzde 122 ülkede 429000’den fazla üyesi ile Dünya’nın en fazla üyesine sahip mesleki kuruluş olma özelliğine sahiptir. Muhasebe uzmanlarının hizmet sunduğu tüm işletmelerin denetimine ilişkin standartlar geliştiren AICPA, küresel ticarete kamu yararını korumayı amaçlamaktadır.¹⁴² Bu nedenle denetçilere yol gösterici nitelikte dört temel konuda kurallar ve standartlar geliştirmektedir. Bu konular; denetim standartları, derleyici ve revize standartlar, diğer tasdik standartları ile mesleki davranış kuralları olarak özetlenebilir.¹⁴³

Denetim standartları, AICPA bünyesinde faaliyet gösteren Denetim Standartları Kurulu (ASB – Auditing Standard Board) tarafından geliştirilmektedir. ASB, özel sektördeki işletmelerin ve diğer kamu ticari işletmelerinin denetimine ilişkin olarak çeşitli tebliğler ve bildirimler yayınlamakla sorumludur. ASB tarafından yayınlanan bu bildirimler Denetim Standartları Tebliğleri (SASs- Statements on Auditing Standards) olarak adlandırılmaktadır.¹⁴⁴ SAS’ların temeli, GKGDS’deki on standarda dayanmaktadır.¹⁴⁵ Bu nedenle bu standartlar üzerinde durmak bağımsız denetimin gelişimini anlayabilmek açısından son derece önem arz etmektedir.

¹⁴¹ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Nobel Yayıncılık, a.g.e., ss.3-4 – Güredin, a.g.e., ss.14-16

¹⁴² <https://www.aicpa.org/about/missionandhistory.html>, (03.06.2019)

¹⁴³ Arens, Elder, Beasley, a.g.e., ss. 51-52

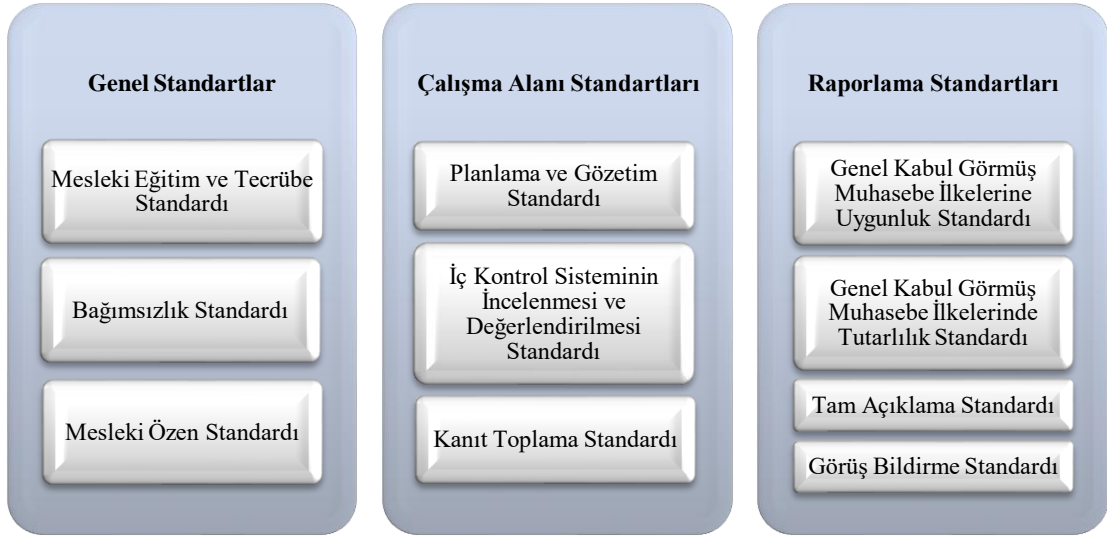
¹⁴⁴ A.g.e., ss.51-52

¹⁴⁵ A.g.e., s.56

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, ASB tarafından 1972 yılından sonra yeniden gözden geçirilerek SASs olarak yayınlanmıştır.¹⁴⁶ SAS No:95 Tebliği, Denetim Standartları 150 numaralı bölümde (AU Section 150) GKGDS'ler açıklanmaktadır. Tebliğin 1.maddesine göre denetçiler; denetimi, GKGDS'ye göre planlar, yürütür ve raporlar.¹⁴⁷ İlgili tebliğde GKGDS'lerin üç ana ve on alt standarttan oluştuğu ifade edilmektedir. Bu standartlar Şekil.6'da görüleceği gibi özetlenmektedir.

Genel standartlar olarak sınıflandırılan standartlar, denetçinin taşıması gereken özellikler niteliğindedir. Bu doğrultuda; denetimin yürütülmesinde denetçilerin yeterli teknik eğitim ve tecrübeye sahip olması gerektiği üzerinde durulmaktadır. Ayrıca, denetime ilişkin tüm konularda denetçinin mantıklı bir tutum içerisinde bağımsızlığını devam ettirmesi gerektiği belirtilmektedir. Genel standartlar kapsamında ele alınan son konu ise; denetçinin, denetimin yürütülmesi ve raporların hazırlanması sürecinde mesleki titizlik ve özene dayalı bir çalışma yürütmesi gerektiği ile ilgilidir.

Şekil.6: ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)



Kaynak: AICPA, Generally Accepted Auditing Standards, AU Section 150, SAS.95, Madde 2, ss.1599-1600

Genel standartları sağlayan bir denetçi, çalışma alanı standartları doğrultusunda denetim faaliyetini yürütür. Bu kapsamda denetçiden;

- Denetim çalışmasını planlaması ve denetçi yardımcılarını gözlemlemesi,

¹⁴⁶ Ertaş, a.g.t., s.94

¹⁴⁷ AICPA, Generally Accepted Auditing Standards, AU Section 150, SAS.95, Madde.1, s.1599

- İşletmeyi ve çevresini iyi bir şekilde tanıyabilmesi için iç kontrol yapısını anlaması ve finansal tabloların hata ve hile kaynaklı yanıltıcı bilgi içermeye risklerini değerlendirmesi,
- Finansal tablolara ilişkin görüşün dayanağı olarak denetim prosedürlerinin uygulanması sonucunda yeterli ve uygun denetim kanıtını toplaması beklenmektedir.

Denetçinin, denetimi tamamlayıp raporlayabilmesi için raporlama standartları doğrultusunda hareket etmesi gerekmektedir. Bu nedenle denetçi; Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (GKGMI) uygun bir şekilde finansal tabloların hazırlanıp hazırlanmadığı, bu ilkelerin geçmiş ve mevcut dönemler itibarıyla değişiklik gösterip göstermediği, açıklayıcı bilgilerin yeterli olup olmadığı kriterlerini dikkate alarak finansal tablolara ilişkin görüşünü bildirmek zorundadır.

6.1.2. Uluslararası Denetim Standartları

GKGDS'ler, özel durumlara karşı planlanan detaylı eylemler konusunda yeterli bilgi vermediği için denetçiye yeterince yardımcı olamayabilir. Bu nedenle bu standartların uygulanmasında denetçilere daha fazla yön veren ve yardımcı olan, denetime ilişkin detaylı eylem ve faaliyetleri kapsayacak şekilde tasarlanmış, tüm dünyada ortak standartlar olarak kabul edilen Uluslararası Denetim Standartları (ISA- International Standards on Auditing) geliştirilmiştir.¹⁴⁸

ISA, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC - International Federation of Accountants) tarafından geliştirilen ve tüm dünyada kaynak belge olarak kullanılan¹⁴⁹ standartlar olma özelliğine sahiptir.

IFAC, uluslararası ekonomilerin güçlenmesi ve muhasebe mesleğinin gelişmesi için kamu yararına hizmet etmek amacıyla 7 Ekim 1977 yılında 11. Dünya Muhasebeciler Kongresinde kurulmuş¹⁵⁰ muhasebe meslek mensuplarından oluşan küresel bir organizasyondur. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, IFAC'ın kurucu üyesi olarak yer almıştır. Haziran 2019 itibarıyla, 130 ülkeden fazla, yaklaşık üç milyon muhasebe

¹⁴⁸ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Nobel Yayıncılık, s.67

¹⁴⁹ A.g.e., s.73

¹⁵⁰ <https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>, (06.06.2019)

meslek mensubunu temsil eden 175'in üzerinde IFAC üyesi kurum ve kuruluş bulunmaktadır.¹⁵¹

IFAC bünyesinde; denetim ve güvence hizmetleri, eğitim, etik ve kamu sektörüne yönelik olarak uluslararası standartları yayınlamakla görevli çeşitli komiteler faaliyet göstermektedir. İlk kurulduğu yıllarda Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC-International Auditing Practices Committee) olarak ifade edilen, daha sonra Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB-International Auditing and Assurance Standards Board) olarak adlandırılan kurul;¹⁵² denetim, güvence ve diğer ilgili alanlarda kamu yararına hizmet edecek nitelikte yüksek kalitede (high-quality) uluslararası standartların hazırlaması ve yayınlamasına yönelik çalışmalarını sürdürmektedir.¹⁵³

Mevcut durumda IAASB tarafından 36 adet uluslararası bağımsız denetim standardı ve 1 adet uluslararası kalite kontrol standardı yayınlamıştır. Bağımsız denetim standartları daha önceleri yayınlanan yapılarından farklı olarak yeni bir yapı ile tasarlanmıştır. Buna göre her bir standart; giriş, amaç, tanımlar, gereksinimler, uygulama ve diğer açıklayıcı unsurlarından oluşmaktadır. Giriş bölümünde; standardın amacı, konusu ve kapsamına ilişkin bilgilerin yanı sıra denetçilerin sorumluluklarına yer verilmektedir. Amaç bölümünde ise, ilgili denetim alanında denetçi tarafından benimsenmesi gereken net bir açıklayıcı amaç yer almaktadır. Standartlarda yer alan her bir amaç denetçinin sorumlulukları ile desteklenmektedir. Ayrıca tanımlar bölümü ile standartlarda kullanılan terimlerin daha iyi anlaşılması, çeşitli örnekleri içeren uygulama ve diğer açıklayıcı unsurlar ile standartların daha doğru uygulanması sağlanmaktadır.¹⁵⁴

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname(KHK) ile bağımsız denetim alanında TDS yayınlama yetkisi verilen KGK; IAASB tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartlarını referans alarak Bağımsız Denetim Standartlarını (BDS) yayınlamaktadır.¹⁵⁵

¹⁵¹ <https://www.ifac.org/about-ifac>, (06.06.2019)

¹⁵² <https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>, (06.06.2019)

¹⁵³ <https://www.iaasb.org/>, (06.06.2019)

¹⁵⁴ <https://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards>, (06.06.2019)

¹⁵⁵ http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu_09_05_2019.pdf, (06.06.2019)

6.1.3. Sarbanes-Oxley Yasası (SOX)

Bağımsız denetim literatüründe önemli bir dönüm noktası olarak görülen ve küçük büyük tüm işletmeler tarafından uyulması zorunlu olan SOX yasası; Enron, WorldCom ve diğer finansal skandalların sermaye piyasalarında yaratmış olduğu güvensizliklerin ortadan kaldırılması amacıyla 2002 yılında ABD Senatörü Paul Sarbanes ve temsilci Michael Oxley tarafından geliştirilmiş ve 30 Haziran 2002 tarihinde yasalaşmıştır. Yasa, özellikle işletmelerin kurumsal yönetim anlayışı doğrultusunda finansal uygulamaları ile ilgili önemli değişiklikleri içinde barındırmaktadır.¹⁵⁶ SOX yasasının merkezinde, Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Kanunu'nda (Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002) yer alan halka açık şirketlerin denetimlerinin düzenlemesi yatmaktadır.¹⁵⁷

SOX yasası; genel itibarıyla on bir ana başlık, altmışaltı alt başlık, tanımlar ve Kurul esasları ile uygulamalarından oluşmaktadır. Bu kısımda tüm başlıkların ayrıntılı olarak incelenmesi mümkün olmamakla birlikte, SOX yasasının tamamına ilişkin içerik Ek.2'de özetlenmektedir. Bu nedenle bağımsız denetimin gelişiminde daha fazla etkisi olan belli başlı hükümlerin ve başlıkların ele alınması yeterli olacaktır.

Bağımsız denetimin gelişimi açısından bazı kritik yeniliklerin ortaya konduğu yasa ile, özellikle denetimin düzenlenmesi ve gözetimi amacıyla yarı özerk bir kurul olan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetimi Kurulu (PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board) oluşturulmuştur.¹⁵⁸ Bunun yanı sıra denetim firmalarının denetledikleri işletmelere denetim dışı danışmanlık hizmeti sunmaları yasaklanmış, kurumsal yönetim anlayışı doğrultusunda işletme yönetiminin sorumlulukları artırılmıştır. Ayrıca işletme yönetim kurulu üyeleri ile denetim komitesinin bağımsızlığına vurgu yapılarak, denetim komitesi içerisinde en az bir finans uzmanı bulunması zorunluluğu getirilmiştir.¹⁵⁹

İlk başlık olarak yer alan PCAOB, dokuz alt bölüme sahiptir. Bölüm 103'te denetim, kalite kontrol ve bağımsızlığa ilişkin standartlar ve kurallara değinilmektedir. Buna göre; denetim raporunun hazırlanması sırasında dikkate alınan ve kamu yararı

¹⁵⁶ İffet Kesimli, *Türk Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Kalite Kontrol Standardı Açısından İncelenmesi*, (Doktora Tezi), Edirne: Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, ss.41-42

¹⁵⁷ John C. Coates IV, "The Goals and Promise of The Sarbanes-Oxley Act", *Journal of Economic Perspectives*, Cilt:21, Sayı:1, 2007, s.91

¹⁵⁸ a.g.m. s.91

¹⁵⁹ Özkan Sarısoy, *Kilit Denetim Konularına Bağımsız Denetim Raporunda Yer Verilmesi ve Beklenti Farkları*, (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi: Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018, s.28

kapsamında muhasebe meslek mensupları ve diğer ilgili grupların önerileri doğrultusunda PCAOB'nin, denetim, kalite kontrol ve etik standartlar gibi standartları oluşturması gerektiği ifade edilmektedir.¹⁶⁰

Yaşanan finansal skandallar neticesinde denetçi bağımsızlığına ilişkin de yasada çeşitli hükümler yer almaktadır. Bu hükümler arasında denetim firması açısından yasaklanan bazı faaliyetlere değinilmiştir. Buna göre; denetim firmaları kamu yararı ve yatırımcının korunması ile ilgili durumlar hariç olmak üzere denetlenen işletmenin finansal tabloları ve muhasebe kayıtlarına ilişkin saymanlık ve diğer hizmetleri yürütemez, işletmeye finansal bilgi sistemi kuramaz, ekspertiz, değerlendirme ve sigorta hizmetleri sunamaz, uygunluk görüşü beyan edemez, iç raporlamaya destek olamaz, iç denetim danışmanlığı yapamaz, yönetim fonksiyonları ve insan kaynakları hizmetlerine destek olmaz.¹⁶¹ Yasada kurumsal sorumluluk, sekiz alt bölümde ele alınmaktadır. Bu kapsamda halka açık şirketlerin denetim komiteleri, yıllık ve ara finansal raporlama, bilgi sızdırma vb. hususlarda çeşitli hükümlere yer verilmiştir.¹⁶²

Yasada ele alınan bir diğer başlık ise finansal açıklama ve bildirimlere ilişkindir. Buna göre işletmenin yapacağı mali açıklama ve bildirimlerin kapsamı genişletilmiş, dönemsel olarak yapılması zorunlu tutulan açıklamaların belirli aralıklarla gözden geçirilmesi ve denetlenmesi gerektiği vurgusu yapılmıştır. Bunun yanı sıra işletmenin mali durumunda ortaya çıkan değişikliklerin gerçek zamanlı olarak yatırımcılara yansıtılması gerektiği ifade edilmiştir.¹⁶³ Bu yönüyle SOX yasası gereği, işletmelerin bilgisayar destekli sürekli denetim uygulamalarına daha fazla ağırlık vermesi gerektiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

6.2. Bağımsız Denetime İlişkin Ulusal Düzenlemeler

Bağımsız denetim kavramına ilişkin çeşitli yasal düzenlemelere Dünya genelinde daha erken dönemlerde rastlanırken, ülkemizde ilk önemli düzenleme olan “Sermaye

¹⁶⁰ Sarbanes-Oxley Act(SOX) of 2002, Public Law 107-204, 116 Statue, 30 Haziran 2002, Bölüm 103(a/1), www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf, (04.01.2018)

¹⁶¹ Sarbanes-Oxley Act(SOX) of 2002, Public Law 107-204, 116 Statue, 30 Haziran 2002, Bölüm 201 , www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf, (04.01.2018)

¹⁶² Sarbanes-Oxley Act(SOX) of 2002, Public Law 107-204, 116 Statue, 30 Haziran 2002, 3. Başlık, www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf, (04.01.2018)

¹⁶³ Sarbanes-Oxley Act(SOX) of 2002, Public Law 107-204, 116 Statue, 30 Haziran 2002, 4. Başlık, www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf, (04.01.2018)

Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” 13 Aralık 1987’de SPK tarafından 19663 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. 1987’den günümüze kadar bağımsız denetime ilişkin farklı kurum ve kuruluşlar tarafından hazırlanan 200 üzerinde çeşitli düzenleme mevcuttur. Bu kısımda tüm düzenlemelere yer vermek yerine, uygulamada önemli etkileri olan düzenlemeler, yayımlayan kurumlar/kuruluşlar, kanunlar ve yönetmelikler bazında sınıflandırılarak aktarılmaya çalışılmaktadır.

6.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri

Bağımsız denetim kavramı ile ilgili 16 Ocak 1987 tarihinde Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığı tarafından yayınlanmış olan “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ”, bankaların mali durumlarının gözetim ve denetiminin sağlanması için bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin esasları içermektedir. İlgili Tebliğ’in sadece banka denetimlerini kapsamaması ve bağımsız denetim tanımına ve açıklamalara yer vermemesi nedeniyle ilk yasal düzenleme, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından 13 Aralık 1987 tarihli, 19663 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” olarak kabul edilmektedir. Yönetmelik; sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını ve tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını sağlayacak şekilde bağımsız denetime tabi olan işletmelerin mali tablolarının bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesi ve bu doğrultuda kamunun aydınlatılmasını amaçlamaktadır.¹⁶⁴

Yönetmelikte bağımsız denetim; “*ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak, düzenlenmiş mali tabloların, 2499 sayılı Kanun çerçevesinde gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanması*”¹⁶⁵ olarak tanımlanmaktadır.

Kurul, ilgili yönetmelik sonrasında 2002 yılına kadar bağımsız denetim faaliyetine ilişkin ilke, standartlar, usul ve esaslar açısından konuyu detaylı olarak ele alan çok sayıda yayınlamıştır.

¹⁶⁴ Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik”, 13.12.1987 tarihli Resmi Gazete, Sayı:19663, 1. Madde

¹⁶⁵Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik”, 13.12.1987 tarihli Resmi Gazete, Sayı:19663, 5. Madde

Bağımsız denetime önemli katkı sunan ve yayınlandığı tarihe kadar mevcut tüm düzenlemeler içinde en kapsamlı SPK düzenlemesi olan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”(Seri: X No:22) ise, 12.06.2006 tarihli 26196 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Tebliğ, uluslararası bağımsız denetim standartları ile ara dönem finansal tabloların incelenmesi standardına karşılık gelen otuz beş ana kısım ve seksen yedi alt bölümden oluşmaktadır. Tebliğ’in temel amacı; bağımsız denetim faaliyeti ile denetimi yürütecek bağımsız denetim kuruluşunun ve denetçilerinin uyması gereken ilke, usul, esas ve standartları belirlemektir.¹⁶⁶

Tebliğ’e göre bağımsız denetim; kamuya bildirilecek olan finansal tablolar ile diğer ilgili bilgilerin doğruluğu ve finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlandığı ile ilgili, makul güvence seviyesine ulaşılmasını sağlayacak yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtlarının temin edebilmesi için, denetim standartlarında belirtilen bağımsız denetim tekniklerini uygulayarak muhasebe kayıtlarının, defterlerinin ve diğer ilgili belgelerin incelemesi, değerlendirmesi ve sonucun raporlanması olarak tanımlanmaktadır.¹⁶⁷

Bağımsız denetim mevzuatına getirdiği yenilikler ve katkılar açısından önem arz eden belli başlı SPK düzenlemeleri Tablo.3’te özetlenmektedir.

¹⁶⁶ Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”, 12.06.2006 tarihli Resmi Gazete, Mükerrer Sayı:26196, 1. Madde

¹⁶⁷ A.g.Tebliğ”, 4. Madde, (1/b)

Tablo.3*: Bağımsız Denetim Alanında Önemli Katkı Sunan SPK Düzenlemeleri

Mevzuat Adı(Tarih/Sayı)	Bağımsız Denetim Mevzuatına Getirdiği Yenilikler	Bağımsız Denetim Mevzuatına Katkısı
Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik (13.12.1987 / 19663) (28.05.2013 tarih 28660 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Yönetmelik ile yürürlükten kaldırılmıştır.)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Bağımsız denetleme, olumlu, olumsuz ve şartlı bağımsız denetleme raporları, sürekli, özel ve isteğe bağlı denetleme kavramları ilk kez tanımlanmıştır. ➤ Denetçilerin yetkilerine ilk kez yer verilmiştir. ➤ Denetleme sözleşmesinin taşınması gereken şartlara ilk kez yer verilmiştir. ➤ Denetçinin sorumluluğu ile muhasebe ve denetleme standartlarına ilişkin esaslara ilk kez değinilmiştir. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Bağımsız denetleme kuruluşlarının kuruluş şartları genişletilmiştir. ➤ Denetçilere ilişkin yasaklar genişletilerek ayrı bir maddede ele alınmıştır. ➤ Bağımsız denetim kuruluşlarının görevlendirilmesi ve görevden çekilmesi hususları daha detaylı olarak ayrı maddeler halinde ele alınmıştır.
Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esaslar Tebliği Seri :X No:3 (18.06.1988/19846) (04.03.1996 tarih 22570 sayılı Seri :X No:16 Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır.)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Denetleme kuruluşu, müşteri, denetleme ilke ve kuralları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ilk kez değinilmiştir. ➤ Bağımsız başdenetçi, bağımsız kıdemli denetçi, bağımsız denetçi, bağımsız denetçi yardımcısı, stajyer bağımsız denetçi yardımcısı ifadelerine ilk kez yer verilmiştir. ➤ Mesleki yeterlilik ilkesi, yeterliliğin sağlanması ve geliştirilmesi, hizmet içi eğitim ve refakat çalışması, bağımsızlık ilkesi ve bağımsızlığı ortandan kaldıran durumlar, mesleki özen ve titizlik ilkesi, diğer denetleme kuruluşları ile ilişkiler ve haksız rekabet, denetim kuruluşunun görevin kabulü ve değişimine ilişkin sorumlulukları ilk defa ele alınmıştır. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Mesleki deneyim, sır saklama, reklam yasağı, ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasakları, denetçinin görev, yetki ve sorumlulukları gibi hususlarda detaylı hükümlere yer verilmiştir.
Bağımsız Denetleme Çalışması ve Raporlamasının İlke ve Kuralları Tebliği Seri : X No:4 (18.06.1988/19846) (Seri :X No:16 Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır.)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ "Bağımsız denetlemenin amacı" ifadesi ilk kez kullanılmıştır. ➤ Denetleme sözleşmesi öncesinde dikkat edilecek hususlara ilk kez yer verilmiştir. ➤ Denetlemenin planlanması, programlanması, gözetimi, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, kanıt toplama amacı ve değerlendirilmesi, ➤ Denetleme teknikleri, hata ve hile, denetçinin kayıt düzeni, çalışma kağıtları şekli ve içeriği gibi konular ilk defa ele alınmıştır. ➤ Denetim raporu şekli, açıklama bölümü, raporlama ilkeleri ilk kez belirlenmiştir. ➤ "Görüş bildirmekten kaçınma ifadesi" ilk kez kullanılmış, bilanço ve rapor tarihinden sonraki işlemlere ilk kez değinilmiştir. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Denetleme sözleşmesinin yapısına ilişkin hükümler genişletilmiştir. ➤ Sürekli denetlemelerde denetim raporunun tevdi ve ilanı ile ilgili hükümler genişletilmiştir.

Bağımsız Özel Denetleme Çalışması ve Raporlamasının İlke ve Kuralları Tebliği Seri : X No:9 (05.05.1989/20159) (Seri :X No:16 Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır.)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Özel denetlemeye tabi mali tabloların kapsamına ilk kez değinilmiştir. ➤ Özel denetleme yerine geçen denetimler, özel denetleme sözleşmesi ve özel denetleme çalışmasının raporlanması hususları ilk kez ele alınmıştır. 	
Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Ortaklık ve Kuruluşların Mali Tablo ve Rapor Düzenleme, Kamuya Duyurma ve Bağımsız Denetleme Yükümlülüklerinin Belirlenmesine İlişkin Genel Açıklama Tebliği Seri:XII No:1(18.02.1992/21146)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi tüm şirketlerin bağımsız denetim yaptırma ve kamuya duyurma yükümlülükleri ilk kez bu Tebliğ ile topluca ele alınmıştır. ➤ Sınırlı denetleme kavramı ilk kez tanımlanmıştır. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Mali tablo düzenleme ve kamuya açıklama, bağımsız denetleme yükümlülüklerine ilişkin ortak hükümlere yer verilmiştir.
Bağımsız Sınırlı Denetlemeye İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ Seri : X No:14 (18.02.1992/21146) (Seri :X No:16 Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır.)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Sürekli denetleme yaptıran kuruluşların ara mali tablolarının sınırlı denetimleri ve raporlanmasında uyulması gereken kurallara ilk kez yer verilmiştir. 	
Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ Seri : X No:16 (04.03.1996/22570)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ "Sorumlu ortak başdenetçi" ifadesine ilk kez yer verilmiştir. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Bağımsız denetim tanımı güncellenmiştir. ➤ Bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarına, yönetici ve denetçilerine ilişkin esaslara ilişkin hükümler geliştirilmiş, mesleki yeterlilik, hizmet içi eğitim, bağımsızlık ilkesi, mesleki özen ve titizlik, yasaklar, sır saklama, haksız rekabet, ➤ Bağımsız denetimin kabulü, denetim sözleşmesi, denetimin planlanması, programlanması kanıtların toplanması, kayıt düzeni, denetimin raporlanması gibi denetim çalışmalarına ilişkin hükümler güncellenmiştir.
Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri : X No:22 (12.06.2006/26196)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Tebliğ, yayınlandığı tarihe kadar yapılmış olan en kapsamlı düzenlemedir. (35 Kısım ve 87 alt bölüm) ➤ "Bağımsız denetim standartları", "finansal raporlama/muhasebe standartları" kavramları ilk kez tanımlanmıştır. ➤ Mesleki şüphecilik, makul güvence, bağımsız denetim riski ve önemlilik, bağımsız denetim kalitesi kavramları ilk kez ele alınmıştır. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Bu tarihe kadar yapılmış olan tüm düzenlemelerde bağımsız denetime ilişkin belirlenmiş olan hükümler en kapsamlı haliyle bu tebliğde ele alınmıştır.

*Tablo.3, tez yazarı tarafından Resmî Gazete’de yayınlanan mevzuatlar incelenerek hazırlanmıştır.

6.2.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Düzenlemeleri

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), finansal piyasalardaki denetim ve gözetim etkinliğinin artırılması amacıyla 23.06.1999 tarih ve 23734 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile kurulmuştur.¹⁶⁸ Bu nedenle BDDK’nın kuruluşu öncesinde; sektörün bağımsız denetimine ilişkin olarak yayınlanan düzenlemelere öncelikle değinmek gerekmektedir. Bu alandaki ilk mevzuat daha öncede belirtildiği gibi 16.01.1987 tarihli 19343 sayılı Resmi Gazete’de Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığı tarafından yayınlanan “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ”dir. Tebliğ’de, bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izni ve kuruluş şartları ile yönetici ve denetim elemanlarında aranacak genel esaslar hakkında hükümler yer almaktadır.¹⁶⁹ Bu Tebliğ’i takiben Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından; banka denetimlerinde, denetim raporuna ilişkin genel esaslar ile denetim raporu içeriğini ve ayrıca banka iç denetim faaliyetinin incelenmesine ilişkin esasları belirlemek amacıyla 24.12.1987 tarihli 19674 sayılı Resmi Gazete’de “Bağımsız Denetim Kuruluşları Tarafından Yapılacak Banka Denetimleri Hakkında Tebliğ” yayınlanmıştır.¹⁷⁰ 9 Mart 1991 tarih 20809 sayılı Resmi Gazete’de Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığı tarafından yayınlanan “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin 2 No.lu Tebliğ” ile, bankalarda inceleme yapabilecek bağımsız denetim kuruluşlarının sağlanması gereken genel şartlar belirlenmektedir.¹⁷¹ Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı tarafından 21.03.1997 tarihli 22940 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan “Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik” ise, bankaların denetim raporunu hazırlayacak, bilanço ve kar-zarar cetvelini onaylayabilecek bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve faaliyetlerine ilişkin esasları kapsamaktadır.¹⁷² Bu tebliğ, BDDK’nın kurulmasından önce bankacılık alanında bağımsız denetime ilişkin yayınlanan son düzenleme olmuştur. BDDK tarafından bağımsız denetim alanında yayınlanmış olan düzenlemeler ise Tablo.4’te yer almaktadır.

¹⁶⁸ <https://www.bddk.org.tr/Hakimizda/Kurulus/9>, (08.08.2019)

¹⁶⁹ Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığı, “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ”, 16.01.1987 tarihli Resmi Gazete, Sayı: 19343

¹⁷⁰ TCMB, “Bağımsız Denetim Kuruluşları Tarafından Yapılacak Banka Denetimleri Hakkında Tebliğ”, Sıra No:1, 24.12.1987 tarihli Resmi Gazete, Sayı: 19674

¹⁷¹ Devlet Bakanlığı, “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin 2 No.lu Tebliğ”, 1. Madde

¹⁷² Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, “Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik”, 21.03.1997 tarihli Resmi Gazete, Sayı:22940, 1. Madde

Tablo.4*: Bağımsız Denetim Alanında Önemli Katkı Sunan BDDK Düzenlemeleri

Mevzuat Adı(Tarih/Sayı)	Bağımsız Denetim Mevzuatına Getirdiği Yenilikler	Bağımsız Denetim Mevzuatına Katkısı
Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik (31.01.2002/24657)	➤ Bankacılık alanında bağımsız denetim faaliyetine ilişkin esasların ele alındığı ilk kapsamlı düzenlemedir.	➤ SPK tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Çalışması ve Raporlamasının İlke ve Kuralları Tebliği (Seri: X No:4) içeriği genel hatlarıyla bankacılık sektörüne uyarlanmıştır.
Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik (31.01.2002/24657) (01.11.2006 tarih 26333 sayılı Yönetmelikle yürürlükten kaldırılmıştır)		➤ SPK tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ile ilgili Usul ve Esaslar bankacılık sektörüne uyarlanmıştır.
4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun Geçici 4. Maddesi Uyarınca Yapılacak Özel Bağımsız Denetimin Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelik (01.02.2002/24658)	➤ “Enflasyon muhasebesi” kavramı ilk kez kullanılmıştır. ➤ Enflasyon muhasebesine ilişkin usul ve esaslar ilk kez açıklanmıştır. ➤ İlk kez bankalar için ek raporlama tablolarına ilişkin talimatlar yayınlanmıştır.	
4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun Geçici 4. Maddesi Uyarınca Yapılacak İkinci Bağımsız Denetimin Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelik (27.03.2002/24708)	➤ Bankaların bağımsız denetimi sonrasında düzenlenen denetim raporlarının, ikinci bağımsız denetim kuruluşları tarafından incelenmesine ve ikinci bağımsız denetim kuruluşlarının tespitine ilişkin esaslar ilk kez belirlenmiştir.	➤ Denetçilere ilişkin teknik yeterlilik formları geliştirilmiştir. ➤ Bağımsız denetim raporlarının ikinci kuruluşlar tarafından incelenmesine ilişkin ek raporlama talimatları geliştirilmiştir.
Bankalarda Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Bilgi Sistemleri Denetimi Hakkında Yönetmelik (16.05.2006/26170)	➤ Bilgi sistemlerinin bağımsız denetime tabi olmasına ilişkin ilk mevzuattır. ➤ İlk kez bankaların bilgi sistemlerinin bağımsız denetimine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. ➤ “Bilgi sistemleri denetimi” kavramı ilk kez tanımlanmıştır.	➤ Bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesi ile bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilerine ilişkin usul ve esaslar, bilgi sistemlerinin denetimine uyarlanmıştır.

Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik(01.11.2006/26333) (02.04.2015 tarihli 29314sayılı yönetmelik ile yürürlükten kaldırılmıştır.)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ “Nitelikli pay” ve “yanlış beyan” kavramları tanımlanmıştır. ➤ BDDK düzenlemeleri içerisinde bağımsız denetimin amacının ilk ele alındığı mevzuattır. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Bağımsız denetime ilişkin genel esaslar, bağımsız denetimin planlanması, denetim süreci ve teknikleri, iç kontrol ve risk değerlendirme, bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi gibi hususlar detaylandırılmıştır.
Bankalarda Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Bilgi Sistemleri Denetimine İlişkin Rapor Formatı Hakkında Tebliğ+++++++ (05.12.2006/26367) (13.01.2010 tarih 27461 sayılı yönetmelikle yürürlükten kaldırılmıştır.)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Bilgi sistemleri denetim raporunun içeriği ve şekline ilişkin esaslar ilk kez ele alınmıştır. 	
Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik (13.01.2010/27461)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Yönetmelik, bankaların bilgi sistemlerinin denetimine ilişkin olarak yayınlanmış en kapsamlı mevzuattır. ➤ Bilgi teknolojilerine ilişkin kontrol hedefleri(COBIT) ilk kez tanımlanmıştır. ➤ Bağımsız denetim açısından kontrol, genel kontrol, kontrol hedefi gibi kavramlar ilk kez tanımlanmıştır. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Bankacılık süreçlerinde bağımsız denetimin yürütülmesine ilişkin hükümler güncellenmiş ve genişletilmiştir.
Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik (02.04.2015/29314)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ BDDK tarafından bağımsız denetime ilişkin son düzenlemedir. ➤ “Kilit yönetici” kavramı ilk kez kullanılmıştır. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Bankacılık alanında yapılacak bağımsız denetim faaliyetinin usul ve esaslarına ilişkin hükümler güncellenmiştir.

*Tablo.4, tez yazarı tarafından Resmî Gazete’de yayınlanan mevzuatlar incelenerek hazırlanmıştır.

6.2.3. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu Düzenlemeleri

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK); mali açıdan güçlü, istikrarlı ve şeffaf bir enerji piyasasının oluşturulması ve bu piyasada bağımsız bir düzenleme ve denetimin sağlanması amacıyla 2001 yılında kurulmuştur. Bağımsız denetime ilişkin EPDK tarafından birçok düzenleme yayınlanmış olmakla birlikte, bu kısımda tüm düzenlemeler yerine mevzuat açısından önem arz eden düzenlemelere değinilecektir. Bu bağlamda EPDK'nın bu alandaki ilk düzenlemesi, 03.10.2003 tarih ve 25248 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik"tir. Yönetmelik; enerji piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilerine, bağımsız denetim sözleşmesi ve denetim raporuna ilişkin hükümler içermektedir.¹⁷³

İlgili yönetmeliği takiben, 17 Ekim 2003 tarihli 25262 sayılı Resmi Gazete'de enerji piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak isteyen kuruluşların EPDK'ya başvurması için gerekli belgeler ve şartları içeren "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Tebliğ, Seri No:1" yayınlanmıştır.¹⁷⁴

17.07.2004 tarih ve 25525 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Tebliğ, Seri No:3" ile enerji piyasasında faaliyet gösteren kuruluşların sürekli ve sınırlı denetimlerine ilişkin hükümler düzenlenmiştir.¹⁷⁵

29.11.2011 tarihli ve 28127 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Tebliğ, Seri No:6" Seri No:1'in güncellenmiş halidir. EPDK'nın bağımsız denetime ilişkin 25.03.2015 tarih ve 29306 sayılı Resmi Gazete'de yayınlamış olduğu son düzenleme ise¹⁷⁶, "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel

¹⁷³ Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK), "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik", 03.10.2003 tarihli Resmi Gazete, Sayı:25248, 1. Madde

¹⁷⁴ Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK), "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Tebliğ",Seri No:1, 17.10.2003 tarihli Resmi Gazete, Sayı:25262

¹⁷⁵ Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK), "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Tebliğ",Seri No:3, 17.07.2004 tarihli Resmi Gazete, Sayı:25525

¹⁷⁶ <http://www.resmigazete.gov.tr/>, (08.08.2019)

Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmeliğin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik”tir.

6.2.4. Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Düzenlemeleri

Ülkemizde yukarıda da bahsedildiği gibi, 1987 yılından itibaren bağımsız denetim alanında SPK ve BDDK’nın önemli düzenlemelere imza attığı gözlemlenmektedir. Ayrıca eski adıyla Hazine Müsteşarlığı, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından da çeşitli düzenlemeler yayınlanmıştır. İlgili düzenlemeler mevzuata ciddi yenilikler getirmemekle birlikte; bağımsız denetime ilişkin esasların sigortacılık ve reasürans, gümrük ve ticaret, bilim, sanayi ve teknoloji alanlarına uyarlanmış hükümlerini kapsamaktadır.¹⁷⁷ Bu durum, çeşitli devlet kurumları tarafından yapılan benzer düzenlemelerin, özellikle bağımsız denetim kuruluşları açısından uygulamada karışıklığa neden olabileceği sorununun gündeme getirmiştir. Bu nedenle, 26.09.2011 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı doğrultusunda 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 660 sayılı KHK ile; bağımsız denetim alanında uygulama birliğini sağlamak, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, gerekli güven ve kaliteyi sağlayarak denetim standartlarını belirlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak üzere Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur.¹⁷⁸

660 sayılı “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” ile KGK’nın kurulması haricinde bağımsız denetim mevzuatına getirilen diğer yenilikler ise; “kalite güvence sistemi” ve “kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar”(KAYİK) kavramlarıdır. Buna göre kalite güvence sistemi; “denetimde gerekli kaliteyi ve kamuoyunun yapılan bağımsız denetime olan güvenini sağlamak amacıyla bağımsız denetim kuruluşu ya da bağımsız denetçi tarafından yapılan işin, belirlenen standart ve ilkelere uygun olarak yapılmasını temin etmek için oluşturulan sistem”¹⁷⁹ olarak açıklanmaktadır. Yine aynı kararnamenin 2. maddesi (1. /ğ) bendinde KAYİK; “halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans

¹⁷⁷ <http://www.resmigazete.gov.tr/>, (08.08.2019)

¹⁷⁸ 660 Sayılı “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK)”, 02.11.2011 tarihli Resmi Gazete, Sayı:28103, 1. Madde

¹⁷⁹ 660 Sayılı KHK, 2. Madde, (1/g)

ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar”¹⁸⁰ olarak tanımlanmaktadır.

SPK ve BDDK tarafından yayınlanan bağımsız denetim yönetmelikleri dışında KGK da, 26.12.2012 tarihinde “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”ni yayınlamıştır. İlgili Yönetmelik, 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK çerçevesinde yapılacak bağımsız denetim faaliyeti ile bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerine ilişkin usul ve esasları içermektedir.¹⁸¹ Ayrıca Yönetmelik’te bağımsız denetim resmi sicili, denetim ağı, kalite kontrol sistemi gibi kavramlar ilk kez tanımlanmaktadır. Bu kavramlar arasında dikkat çekici olan “denetim ağı” kavramı; “*bağımsız denetim kuruluşları veya bağımsız denetçilerin aralarında hukuki bir bağ olup olmadığına bakılmaksızın; kâr veya maliyet paylaşımını hedefleyen veya ortak bir mülkiyet, kontrol veya yönetimi, ortak kalite kontrol politikalarını ve süreçlerini, ortak bir iş stratejisini, ortak bir marka veya unvan kullanımını ya da mesleki kaynakların önemli bir kısmını ortaklaşa kullanmayı amaçlayan işbirliğine yönelik yapılanmayı*”¹⁸² ifade etmektedir.

26.12.2012 tarih ve 285089 sayılı “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”nin bazı maddeleri, yayımlandığı günden günümüze kadar;

- 21.10.2014 tarihli 29152 sayılı,
- 22.12.2015 tarihli 29570 sayılı,
- 21.07.2017 tarihli 30130 sayılı,
- 23.11.2018 tarihli 30604 sayılı,

Resmi Gazete’lerde yayınlanan “Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik”ler ile değiştirilmiştir.¹⁸³

26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde yer alan bağımsız denetim kavramı, denetimin amacı ve kapsamı, konusu, tarafları, denetim kıstasları denetim kanıtı ve denetim raporu daha önceki

¹⁸⁰ 660 Sayılı KHK, 2. Madde, (1/ğ)

¹⁸¹ KGK, *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*, 26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmi Gazete, 1. Madde

¹⁸² A.g.Yönetmelik, 4. Madde, (1/e)

¹⁸³ <http://www.resmigazete.gov.tr/>, (08.08.2019)

kısımlarda aktarıldığı için bu kısımda özellikle yetkilendirme, denetim kuruluşlarının ve denetçilerin yükümlülüklerine değinilerek KGK tarafından yapılacak incelemeler, denetimler ve idari yaptırımlara ilişkin genel nitelikte açıklama yapmanın yeterli olacağı düşünülmektedir.

Bu bağlamda ilgili yönetmelik gereği denetim kuruluşları ve denetçilerin KGK tarafından yetkilendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca yönetmelikle; KAYİK olarak tanımlanan kuruluşlar dahil olmak üzere işletme büyüklüğü, faaliyet alanı, çalışan sayısı gibi ölçütlere göre Kurumca belirlenen işletmelerin denetimini bağımsız denetim kuruluşlarının yapması zorunlu tutulmuştur. Bu kapsam dışında kalan işletmelerin denetimi ise, denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yapılabilmektedir. KGK tarafından denetim kuruluşlarına yetki verilebilmesi için çeşitli şartların yerine getirmesi gerekmektedir. Denetim kuruluşlarının sermaye şirketi olması, faaliyet konusunun bağımsız denetime ve mesleki alana münhasır olması, denetçilerin sermaye ve oy haklarının yarısından fazlasına sahip olmaları veya tüm ortakların meslek mensubu olmaları, en az ikisi sorumlu denetçi olmak üzere denetçilerin bağımsız denetçi belgelerine sahip olması yerine getirilmesi gereken şartlara örnek gösterilebilir.¹⁸⁴ KGK tarafından bağımsız denetçi yetkisi verilebilmesi için ise;

Denetim faaliyetinde bulunmak isteyenlerin yönetmelikte belirtilen alanlarda en az lisans seviyesinden mezun olmak¹⁸⁵,

- Meslek mensubu olmak,
- Türkiye’de yerleşik olmak,
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak,
- Belirtilen uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olmak,
- Denetçilik sınavında başarılı olmak,
- Yönetmelikte belirtilen suçlardan mahkumiyeti olmamak,
- Yönetmelikte ifade edilen olumsuz itibara sahip olmamak gibi şartların yerine getirilmesi zorunlu tutulmuştur.

İlgili yönetmelikte ayrıca, denetim kuruluşları ve denetçilerin yükümlülükleri ayrıntılı olarak ele alınmaktadır. Denetim faaliyetlerinin kaliteli ve güvenilir yürütülmesi, bunun için kalite kontrol sistemlerinin oluşturulması, mesleki etik ilkelere uyulması,

¹⁸⁴ KGK, *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*, 26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmi Gazete, 11.-12.-13. Maddeler

¹⁸⁵ KGK, *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*, 26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmi Gazete, 14. Madde

tarafsızlık ve bağımsızlığın korunması, reklam yasağına uyulması, haksız rekabette bulunulmaması, denetim faaliyetlerinin sağlıklı yürütülmesi için sürekli eğitim alınması gibi yükümlüklerin belirtilen şekilde yerine getirilmesi zorunlu tutulmuştur.¹⁸⁶

Yürürlükten kaldırma ve değişiklik yapılmasına dair tebliğler dışında, KGK tarafından yayınlanan tebliğler Ek.3'te yer almaktadır. İlgili tebliğler genel hatlarıyla, Uluslararası Denetim Standartları (UDS)'nin ülkemize uyarlanmış versiyonu olan ve Bağımsız Denetim Standartları (BDS) olarak isimlendirilen Türkiye'nin denetim standartlarını içermektedir. BDS'ler; çalışmanın ikinci bölümünde detaylı olarak ele alınmaktadır.

6.2.5. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

Bağımsız denetim ile ilgili önemli hükümleri içeren düzenlemelerden birisi de 14 Şubat 2011 tarihli 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) dur. Kanun'un Anonim Şirketleri ve Limited Şirketleri ilgilendiren bölümlerinde denetime ilişkin hükümlere yer verilmektedir.

Bu kısımda TTK'daki detay hükümlerden ziyade bağımsız denetimin önemini, denetçi seçimini, hangi durumlarda denetçi olunamayacağı ve denetim raporunu ilgilendiren hükümlere değinmekle yetinilecektir. Buna göre Kanun'da; “*Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir*”¹⁸⁷ ifadesi yer almaktadır. Ayrıca; Yönetim Kurulu tarafından hazırlanmış faaliyet raporundaki finansal tablo bilgileri ile bağımsız denetçinin denetlediği finansal tablo bilgilerinin tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmadığının da denetim kapsamında olduğu belirtilmektedir.

Bağımsız denetçiler tarafından denetlenmemiş olan finansal tabloların veya faaliyet raporlarının düzenlenmemiş olarak kabul edileceği hükmü, Kanun kapsamında bağımsız denetime olan vurguyu ortaya koymaktadır.¹⁸⁸ Denetim raporu sonrasında finansal

¹⁸⁶ KGK, *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*, 26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmi Gazete, 19.-20.-21.-22.-23.-24.-25. Maddeler

¹⁸⁷ Türkiye Cumhuriyeti Bakanlar Kurulu, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)*, 14.02.2011 tarihli 27846 sayılı Resmi Gazete, Madde 397(1)

¹⁸⁸ TTK, Madde 397(2)

tablolarda ve faaliyet raporunda denetim görüşünü etkileyecek düzeyde değişikliklerin meydana gelmesi ise yeniden denetlemeyi gerektirmektedir.¹⁸⁹

TTK'da denetleme faaliyeti;, mali tablolar ile faaliyet raporları dışında, çeşitli envanter ve muhasebe raporları ile BDS'lerin öngördüğü ölçüde iç denetim birimi tarafından hazırlanmış raporların ve riskin erken saptanmasına yönelik çalışan komitelerin raporlarının da denetlenmesini kapsamaktadır. İşletmenin tüm mal varlığı ve finansal durumunun dürüst resim ilkesi gereği gerçeği yansıtır yansıtmadığı denetim faaliyeti sonucunda tespit edilmektedir.¹⁹⁰

Kanun, denetim faaliyetini yürütecek bağımsız denetçinin seçiminde; şirketlerde genel kurulu, topluluk şirketlerinde ise ana şirket genel kurulunu yetkili kılmaktadır. Faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar henüz bir denetçi seçilmemesi durumunda, yönetim kurulu ve üyeleri ile herhangi bir pay sahibinin talebi doğrultusunda mahkeme kararı ile denetçi atanmaktadır.¹⁹¹

Kanunda, kimlerin denetçi olabileceğine ilişkin de hükümlere yer verilmektedir. Buna göre; ortakları, Yeminli Mali Müşavir (YMM) veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) olan bağımsız denetim kuruluşları denetçi olarak kabul edilmektedir. Ancak küçük ve orta büyüklükteki anonim şirketlerin bir veya daha fazla YMM'yi veya SMMM'yi denetçi olarak seçebileceği belirtilmektedir. Denetçinin denetlenecek şirkette; pay sahibi, mevcut veya en az üç yıl önceki yönetici veya çalışan, bağlantılı tüzel kişi şirketinin temsilcisi, bu şirketteki yönetici, eşi, üçüncü dereceye kadar kan bağı olan akrabası olmaması gerekmektedir. Ayrıca denetlenecek şirkette defterlerin tutulması ve finansal tabloların düzenlenmesi gibi denetleme dışında hizmetleri sunan, son beş yıldır denetim ve danışmanlık faaliyetlerine ilişkin gelirinin tamamı veya %30'dan fazlasını denetlenecek şirketten elde edenler denetlenecek şirketin denetçisi olamamaktadırlar.¹⁹² Kanun'un 402. Maddesine göre; yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları denetim raporu ile düzenlenerek şirket yönetim kuruluna sunulur.¹⁹³

Kanun'un 635 maddesine göre anonim şirketlerin denetimine ilişkin uygulanan hükümlerin limited şirketlere de uygulanabileceği belirtilmektedir.¹⁹⁴ Bağımsız denetim

¹⁸⁹ TTK, Madde 397(3)

¹⁹⁰ TTK, Madde 398(1)

¹⁹¹ TTK, Madde 399 (1), (6)

¹⁹² TTK, Madde 400

¹⁹³ TTK, Madde 402

¹⁹⁴ TTK, Madde 635

faaliyeti dışında TTK'nın 366. Maddesine göre iç denetim faaliyetinin yürütülmesine yönelik olarak yönetim kurulunun komiteler ve komisyonlar kurabileceği ifade edilmektedir.¹⁹⁵

6.2.6. Bakanlar Kurulu Kararlarında Yer Alan Düzenlemeler

Ülkemizde bağımsız denetime ilişkin önemli düzenlemelerden bazıları ise Bakanlar Kurulu Kararları olarak karşımıza çıkmaktadır. 6102 sayılı TTK'nın 398.maddesine istinaden 19.12.2012 tarihinde Bakanlar Kurulu tarafından alınan ve 23.01.2013 tarihli 28537 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan karar gereği bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin; tek başına, bağlı ortaklıkları veya iştirakleriyle, daha sonra güncellenen aşağıdaki kriterlerden en az ikisini art arda iki hesap döneminde aşması gerekmektedir.¹⁹⁶

- Aktif toplamı yüzellimilyon Türk Lirası ve üzeri olmak,
- Yıllık net satış hasılatı ikiyüzmilyon Türk Lirası ve üzeri olmak,
- Çalışan sayısı beşyüz ve üstü olmak,

Kararla birlikte, bağımsız denetime tabi şirketlerin neler olduğuna ilişkin iki ek liste yayınlamıştır. (I) sayılı ek liste bağımsız denetime tabi şirketleri içermekle birlikte (II) sayılı ek liste ise bazı sınırlamalar dikkate alınarak hazırlanmış bağımsız denetime tabi şirketleri kapsamaktadır.¹⁹⁷ (I) sayılı ek liste¹⁹⁸;

- Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi şirketleri,
- Bankacılık Kanunu gereği BDDK'nın düzenleme ve denetimine tabi olan şirketleri,
- Sigortacılık Kanunu ile Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet gösteren sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri,
- İstanbul Altın Borsasında (14.03.2014 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan Karar ile “Borsa İstanbul piyasalarında” olarak güncellenmiştir) üye olarak faaliyet göstermesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli maden aracı kurumları, kıymetli maden üreten ve ticaretini yapan anonim şirketleri,

¹⁹⁵ TTK, Madde 366(2)

¹⁹⁶ Bakanlar Kurulu Kararları, “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar”, 23.01.2013 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 28537, 3. Madde, 4. Madde, <http://www.resmigazete.gov.tr/>, (10.01.2020)

¹⁹⁷ A.g. Karar, 3. Madde (2)

¹⁹⁸ A.g.Karar, (I) Sayılı Liste

- Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu ve Umumi Mağazalar Kanunu uyarınca faaliyet gösteren ilgili anonim şirketleri,
- Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketleri kapsamaktadır.

14.03.2014 tarihli 28941 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Bakanlar Kurulu kararı ile, denetime tabi olma koşulları güncellenmiş, aktif toplamı yüz elli milyondan yetmiş beş milyona, yıllık net satış hasılatı iki yüz milyondan yüz elli milyona ve çalışan sayısı beş yüzden iki yüz elliye indirilmiştir. (I) ve (II) sayılı listeler ise gerekli ilaveler yapılarak güncellenmiştir.¹⁹⁹

2015 ve 2016 yıllarında yapılan güncellemeleri takiben bu konuda yapılan son güncellemeyi, Bakanlar Kurulu tarafından 26.05.2018 tarihli 30432 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” oluşturmaktadır. Buna göre; herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın (I) sayılı listede belirtilen şirketler ile, bu listeye girmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu’na göre halka açık sayılan şirketler için bağımsız denetime tabi olma ölçütlerinden (aktif toplamı 15 milyon, yıllık net satış hasılatı 20 milyon TL ve çalışan sayısı 50) ve (II) sayılı listedeki şirketler için bağımsız denetime tabi olma ölçütlerinden (aktif toplamı 30 milyon, yıllık net satış hasılatı 40 milyon TL ve çalışan sayısı 125 kişiyi aşan) ikisini iki yıl artarda aşan şirketler bağımsız denetime tabidir. Bunlar dışında kalan işletmeler için denetime tabi olmanın genel koşullarına göre ise, 35 milyon TL aktif toplamı, 70 milyon TL yıllık net satış hasılatı ve 175 çalışanı aşan ve bu kriterlerden ikisini iki yıl artarda aşan işletmeler bağımsız denetime tabidir.²⁰⁰

6.3. İç Denetim ve İç Kontrole İlişkin Uluslararası Düzenlemeler*

İç kontrol kavramının denetim açısından önem arz ettiği ilk düzenlemelerden biri ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları olarak açıklanabilir. Özellikle çalışma alanı standartları kapsamında iç kontrol sisteminin incelenmesine ilişkin çeşitli alt standartlar mevcuttur. Dünya genelinde iç kontrol ve iç denetime ilişkin farklı kurum ve

¹⁹⁹ Bakanlar Kurulu Kararları, “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar”, 14.03.2014 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 28941, 1.-2.-3. Maddeler, <http://www.resmigazete.gov.tr/>, (10.01.2020)

²⁰⁰ Bakanlar Kurulu Kararları, “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar”, 26.05.2018 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 30432, 3.Madde, <http://www.resmigazete.gov.tr/>, (10.01.2020)

kuruluşlar tarafından birçok düzenleme yapılmaktadır. Bu kurumlar arasında; Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI- International Organization of Supreme Audit Institutions), Amerika Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC-Securities and Exchange Commission), AICPA, IFAC, IIA, COSO önem arz etmektedir.

Modern anlamda iç denetimin doğuşu, IIA'nın 1941'de kurulması ile başlamaktadır.²⁰¹ IIA; iç denetim, risk yönetimi, iç kontrol, bilgi teknolojileri denetimi, eğitim ve güvenlik gibi alanlarda 185.000'in üzerinde üyesi olan küresel boyutta bir meslek örgütü olarak değerlendirilmektedir. İç denetim mesleği için dinamik liderlik sağlama misyonunu benimseyen örgüt; iç denetime ilişkin çeşitli standartlar, rehberler, araştırmalar yayınlamaktadır. IIA tarafından iç denetim alanında yapılan en önemli düzenlemelerden birini Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra iç denetim mesleğinin etik kültürünü geliştirmek amacıyla "Etik Kurallar" yayınlamıştır.²⁰²

INTOSAI ise iç denetim alanındaki diğer önemli bir kurumdur ve yabancı devletlerin denetim ile ilgili oluşturdukları komisyonların veya kurulların şemsiye organizasyonu gibi faaliyet göstermektedir. Elli yılı aşkın bir süredir devletlerin üst denetim kurumları için; bilgi transferinin sağlanması ve geliştirilmesi, kamusal denetim alanlarının iyileştirilmesi vb. konularda kurumsal bir iç denetim çerçevesi sunmaya çalışmaktadır.²⁰³ Örgütün iç kontrole ilişkin en önemli düzenlemelerinden biri 2004 yılında yayınladığı Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi'dir.²⁰⁴

Yukarıda bahsi geçen AICPA ve IFAC düzenlemeleri ile SEC düzenlemeleri bağımsız denetim alanında hazırlanmış düzenlemeler kapsamında aktarılmış, COSO düzenlemeleri ise iç kontrol modelleri ile ilgili başlıkta ele alınmış olduğu için bu kısımda tekrar değinilmeyecektir.

* Tüm düzenlemeler yerine önem arz eden belli başlı düzenlemelere yer verilmiştir.

²⁰¹ Ali Kamil Uzun, "İç Denetim 3.0 ve Kontrol Okuryazarlığı", *The Deloitte Times*, Kasım 2018, s.70

²⁰² <https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>, (16.08.2019)

²⁰³ <http://www.intosai.org/about-us.html>, (16.08.2019)

²⁰⁴ Figen Canbay Çiğdem, *İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Üzerindeki Etkileri: Bist Kurumsal Yönetim Endeksi Kapsamındaki Şirketlerde Uygulama*, (Doktora Tezi), Malatya: İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018, s.22

6.4. İç Denetim ve İç Kontrole İlişkin Ulusal Düzenlemeler*

İç denetim ve iç kontrol alanında ülkemizdeki ilk düzenlemeyi; 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 9. maddesi 4. fıkrasında yer alan; *“bankalar işlemleri nedeniyle karşılaştıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünü sağlamak amacıyla faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu, esas ve usulleri Kurumca çıkarılacak yönetmelikle belirlenecek etkin bir iç denetim sistemi ile risk kontrol ve yönetim sistemi kurmakla yükümlüdürler”* ifadesine dayanarak BDDK tarafından hazırlanan Yönetmelik oluşturmaktadır. 08.02.2001 tarihli 24312 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan *“Bankaların İç Denetimi ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik”*in amacı, bankacılık sektöründe karşılaşılan risklerin izlenmesi ve kontrolüne yönelik bankalar nezdinde kurulacak olan iç denetim sistemleri ve risk yönetim sistemlerine ilişkin usul ve esasları belirlemektir.²⁰⁵

Bankalara iç denetim ve risk yönetim sistemi kurma zorunluluğu getiren bu yönetmelikte; iç kontrol işlevi, *“banka faaliyetlerinin, yönetim stratejisi ve politikalarına uygun olarak düzenli, verimli ve etkin bir şekilde mevcut mevzuat ve kurallar çerçevesinde yürütülmesini, hesap ve kayıt düzeninin bütünlüğünü ve güvenilirliğini, veri sistemindeki bilgilerin zamanında elde edilebilirliğini sağlamak amacıyla, banka yönetim kurulu ve üst düzey yönetimi tarafından tesis edilen yönetim tarzı ve organizasyon yapısı kapsamında yürütülen ve her seviyedeki personel tarafından uyulması ve uygulanması gereken kontrol faaliyetlerinin tümü”*²⁰⁶ olarak açıklanmaktadır.

Yine ilgili yönetmelikte iç kontrol sistemi ise; *“bankanın tüm faaliyetlerinin, belirlenen politika, yöntem, uygulama talimatları ve limitlere uygun olarak, yönetim kademelerince yürütülmesini sağlamak amacıyla, iç kontrol elemanları tarafından yerine getirilen, bir sistem içinde izlemeyi, bağımsız değerlendirmeyi, yönetim kademelerine eş anlı rapor etmeyi içeren finansal, operasyonel ve diğer kontrol sistemlerinin tümü”*²⁰⁷ olarak tanımlanmaktadır.

*Tüm düzenlemeler yerine önem arz eden belli başlı düzenlemelere yer verilmiştir.

²⁰⁵ BDDK, “Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik”, 08.02.2001 tarihli Resmi Gazete, Sayı: 24312, 1. Madde

²⁰⁶ A.g.Yönetmelik, 2. Madde

²⁰⁷ A.g.Yönetmelik, 2. Madde

Bahsi geçen yönetmelik kapsamında²⁰⁸;

- İç kontrol işlevinin etkinliğini belirleyen unsurlar,
- Yönetim Kurulunun, üst düzey yönetimin ve personelin iç kontrol işlevinin gerçekleştirilmesindeki görev ve sorumlulukları,
- İç kontrol sürecinin temel unsurları,
- İç kontrol faaliyetleri,
- Görev ayrımı ve sorumlulukların tesisi,
- İç kontrol sürecinin izlenmesi ve hataların düzeltilmesi,
- Risk tanıma ve değerlendirme süreci,
- İç denetim sistemi,
- İç kontrol sistemi ile ilgili usul ve esaslar ele alınmaktadır.

Ayrıca, 08.10.2005 tarihli 25960 sayılı Resmi Gazete’de Maliye Bakanlığı tarafından “İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği” yayımlanmıştır. Yönetmelik; düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde görevlendirilecek iç denetçi adaylarını kapsamaktadır.²⁰⁹ Yine aynı tarih ve sayılı Resmi Gazete’de “İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” de yayımlanmıştır.

İç kontrol alanında önem arz eden bir diğer mevzuat ise, 10.12.2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun iç kontrol sistemine ilişkin 55., 56., 57. ve 58. maddelerine dayanarak Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan ve 31.12.2005 tarih 26040 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar” yönetmeliğidir. İlgili yönetmelik ile, düzenleyici ve denetleyici kurumlar haricindeki kamu idarelerinin iç kontrol ve ön mali kontrol faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin ilke, iş, işlem ve süreçlerin belirlenmesi amaçlanmaktadır.²¹⁰ İç kontrolün amaçlarının, iç kontrol standartlarının, unsurlarının ve temel ilkelerin, yetki ve sorumlulukların, ön mali kontrolün kapsamının ve sürecinin ele alındığı yönetmelik kamu kurumları açısından rehber niteliğindedir.

Mevzuat kapsamında ayrıca iç denetçilerin çalışma usul ve esaslarına ilişkin 12.07.2006 tarihli 26226 sayılı Resmi Gazete’de bir yönetmelik yayımlanmıştır.

²⁰⁸ A.g.Yönetmelik

²⁰⁹ Maliye Bakanlığı, “İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği”, 08.10.2005 tarihli Resmi Gazete, Sayı:25960, 2. Madde

²¹⁰ Maliye Bakanlığı, “İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar”, 31.12.2005 tarihli Resmi Gazete, Sayı:26040, 1. Madde

Ülkemiz kamu kurumları bünyesinde iç kontrol sisteminin kurulabilmesi için önemli rolü olan bir diğer düzenleme ise, 26.12.2007 tarihli 26738 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’dir. Bu standartlar Maliye Bakanlığı tarafından; COSO iç kontrol modeli, INTOSAI tarafından hazırlanan Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği’nin iç kontrol standartları dikkate alınarak hazırlanmıştır.²¹¹

Tebliğ’de iç kontrol sisteminin kurulmasına ilişkin önemli ifadelere yer verilmektedir. Buna göre; iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden, gerekli tüm düzenlemelerin yapılmasından üst yöneticiler sorumlu tutulmuştur. Ayrıca Tebliğ gereği;²¹²

- İdari ve mali kararlara ilişkin iç kontrol sisteminin işleyişinin sağlanması sorumluluğu harcama yetkililerine,
- İç kontrol sisteminin kurulması dahil, standartların uygulanması, geliştirilmesi ve ön mali kontrol faaliyetlerinin yürütülmesi sorumluluğu mali hizmet birimlerine,
- Muhasebe işlemlerinin belirlenmiş standartlara uygun olarak kaydedilmesi, raporlanması ve korunması sorumluluğu muhasebe yetkililerine,
- İdarelerin iç kontrol sistemlerinin denetlenmesi ve geliştirilmesi yönünde önerilerde bulunma sorumluluğu iç denetçilere verilmektedir.

5018 sayılı Kanununun 55. maddesinde yer alan “...iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır”²¹³ ifadesi gereği, İç Denetim Koordinasyon Kurulu kamu iç denetimine ilişkin standartları ilk defa 20.11.2006 tarihli (12) sayılı kararı ile belirlemiştir. IIA tarafından hazırlanmış olan “Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları”nı esas alan Kamu İç Denetim Standartlarının son hali; ilgili Kurul tarafından 08.07.2011 tarih ve (14) sayılı kararı ile belirlemiş olup, 16.08.2011 tarihli 28027 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.²¹⁴

²¹¹ Maliye Bakanlığı, “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği”, 26.12.2007 tarihli Resmi Gazete, Sayı: 26738

²¹² A.g.Tebliğ

²¹³ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24 Aralık 2003 tarihli Resmi Gazete, Sayı:25326, 55. Madde, 2. fıkra

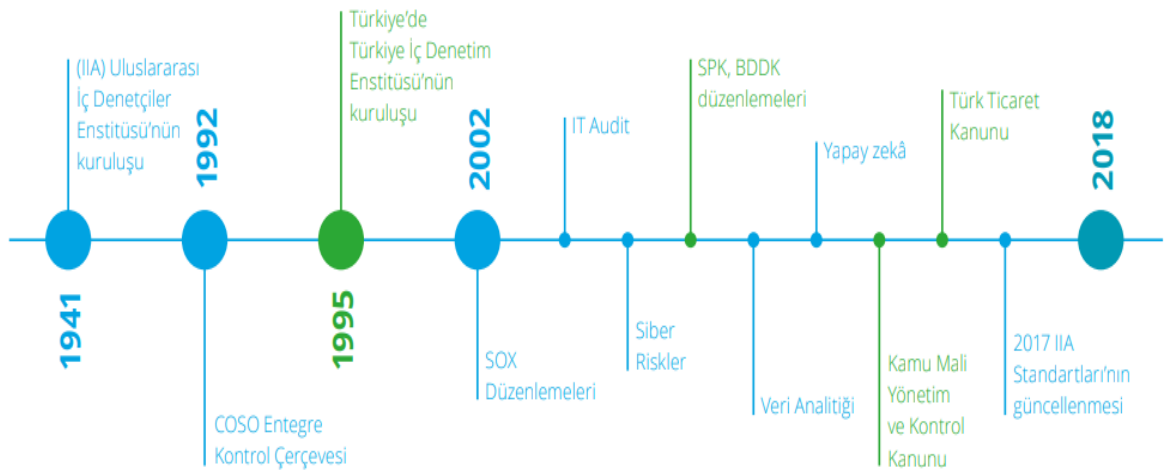
²¹⁴ Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, “Kamu İç Denetim Standartları”, 16.08.2011 tarihli Resmi Gazete, Sayı:28027

Yukarıda bahsi geçen düzenlemeler haricinde; İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından 15.10.2011 tarih 28085 sayılı ve 05.04.2016 tarih 29675 sayılı Resmi Gazete’lerde yayınlanan “İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı” ile 19.04.2013 tarih 28623 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan “Kamu İç Denetim Genel Tebliği’ yürürlüğe girmiştir.²¹⁵

Kapsamlı olarak ele alınmasa da iç denetim kavramının kullanıldığı bir diğer önemli düzenleme ise 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı 6102 sayılı TTK’dır. Kanun’un Anonim Şirketlerin görev dağılımına ilişkin 366. maddesi 2. fıkrasına göre; “Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir.”

Yine Kanununun 398. Maddesine göre; “Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Muhasebe Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, (...) yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir...” ifadesi ile denetlemenin konusu ve kapsamı ele alınmaktadır. Şekil.7, kavramların günümüze kadar gösterdiği gelişimi özetlemektedir.

Şekil.7: İç Kontrol ve İç Denetimin Gelişimi



Kaynak: Ali Kamil Uzun, “İç Denetim 3.0 ve Kontrol Okuryazarlığı”, *The Deloitte Times*, Kasım 2018, s.70

²¹⁵ <http://www.resmigazete.gov.tr/>, (08.08.2019)

Günümüz çağı Endüstri 4.0 olarak tanımlandığı gibi, iç denetim alanındaki gelişmeler için de benzer bir ifade yer almaktadır. IIA'nın kurulması ile başlayan süreç “İç Denetim 1.0” olarak adlandırılırken, SOX yasası ile “İç Denetim 2.0” çağına geçilmiştir. Ancak COSO İç Kontrol Çerçevesi, Bilgi Teknolojileri İç Denetimi, veri analitiği gibi düzenlemeler ile birlikte analitik teknolojilerin, yapay zekanın, robotik süreç otomasyonlarının kullanılması ile gerçek zamanlı izleme ve raporlama sistemlerinin oluşturulduğu “İç Denetim 3.0” çağının eşiğinde olduğu söylenebilir.²¹⁶

²¹⁶ Ali Kamil Uzun, “İç Denetim 3.0 ve Kontrol Okuryazarlığı”, *The Deloitte Times*, Kasım 2018, s.70

İKİNCİ BÖLÜM

RİSK ODAKLI BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ VE İÇ KONTROL SİSTEMİ İLE ETKİLEŞİM

1. RİSK ODAKLI BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

İş dünyasında bağımsız denetim kavramının giderek önem kazanması ile, işletmelerin iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin bağımsız denetim kalitesine olumlu katkılar sağladığı ortaya çıkmıştır. Denetimin yapılacağı işletmenin seçiminden, denetimin planlanması ve programlanmasına, programın yürütülmesinden denetimin raporlanmasına kadar geçen süreçte; iç kontrol sistemi etkin çalışan işletmelerde yürütülen bağımsız denetim faaliyetlerinin daha verimli sonuçlandığını söylemek mümkündür. Bunun yanı sıra birinci bölümde de ifade edildiği gibi 2000’li yıllardan itibaren önemi anlaşılmaya başlanan “risk” kavramının, denetim faaliyetleri içerisinde önemli bir faktör olduğunun ortaya çıkması ile; denetimde risk odaklı bir anlayışın benimsenmesi kaçınılmaz olmuştur. Bu nedenle uluslararası ve ulusal düzeyde uygulanan bağımsız denetim faaliyeti bu anlayış esas alınarak tasarlanmakta ve güncellenmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünü oluşturan bu bölümde; öncelikle bağımsız denetim süreci, risk odaklı denetim yaklaşımı esas alınarak incelenmekte, denetim teknikleri ve denetim risklerine kısaca değinilmekte; bağımsız denetim ve iç kontrol sistemi arasındaki etkileşim, süreç aşamaları göz önünde bulundurularak bağımsız denetim standartları çerçevesinde ele alınmaktadır. Ayrıca; bağımsız denetimin iç kontrol sistemine olan etkilerinin yanı sıra, iç kontrolün de bağımsız denetime olan etkileri incelenerek karşılıklı etkileşimin ortaya çıkarılması amaçlanmaktadır. Çalışmanın uygulama kısmını oluşturan üçüncü bölüme temel teşkil etmesi açısından; bağımsız denetim ve iç kontrol sistemi arasındaki etkileşim, COSO İç Kontrol Modeli’nin beş temel bileşeni ve on yedi alt ilkesi ile bağdaştırılarak değerlendirilmektedir.

Finansal tabloların önceden belirlenmiş ölçütlere uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığına, bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığına ilişkin olarak denetçinin görüşü gerekmektedir. Makul bir güvenceye dayanan denetçi görüşünün oluşturabilmesi

için ise denetim faaliyetinin iyi bir şekilde planlanması, yürütülmesi ve sonuçlandırılması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile denetçilerin; *“finansal tabloların önemli hata ve yanlışlıklar içerip içermedikleri hakkında makul güvence ile bir yargıya ulaşabilmek için, mesleki şüphecilik yaklaşımıyla, denetimi planlamak, programlamak, kanıt toplamak, kanıtları değerlendirmek ve ulaşılan sonuçları uygun bir şekilde raporlamak”*²¹⁷ gibi görev ve sorumlukları bulunmaktadır. Bu nedenle bağımsız denetim sistematik bir süreç olarak düşünülmektedir. 26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan ve son olarak 2018 yılında güncellenen Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ne göre; *“denetim süreci, her bir hesap dönemi için işletmenin iş teklifi ile başlar, TDS’ye göre planlanır, programlanır, yürütülür ve denetim sonucunun raporlanmasıyla sona erer.”*²¹⁸

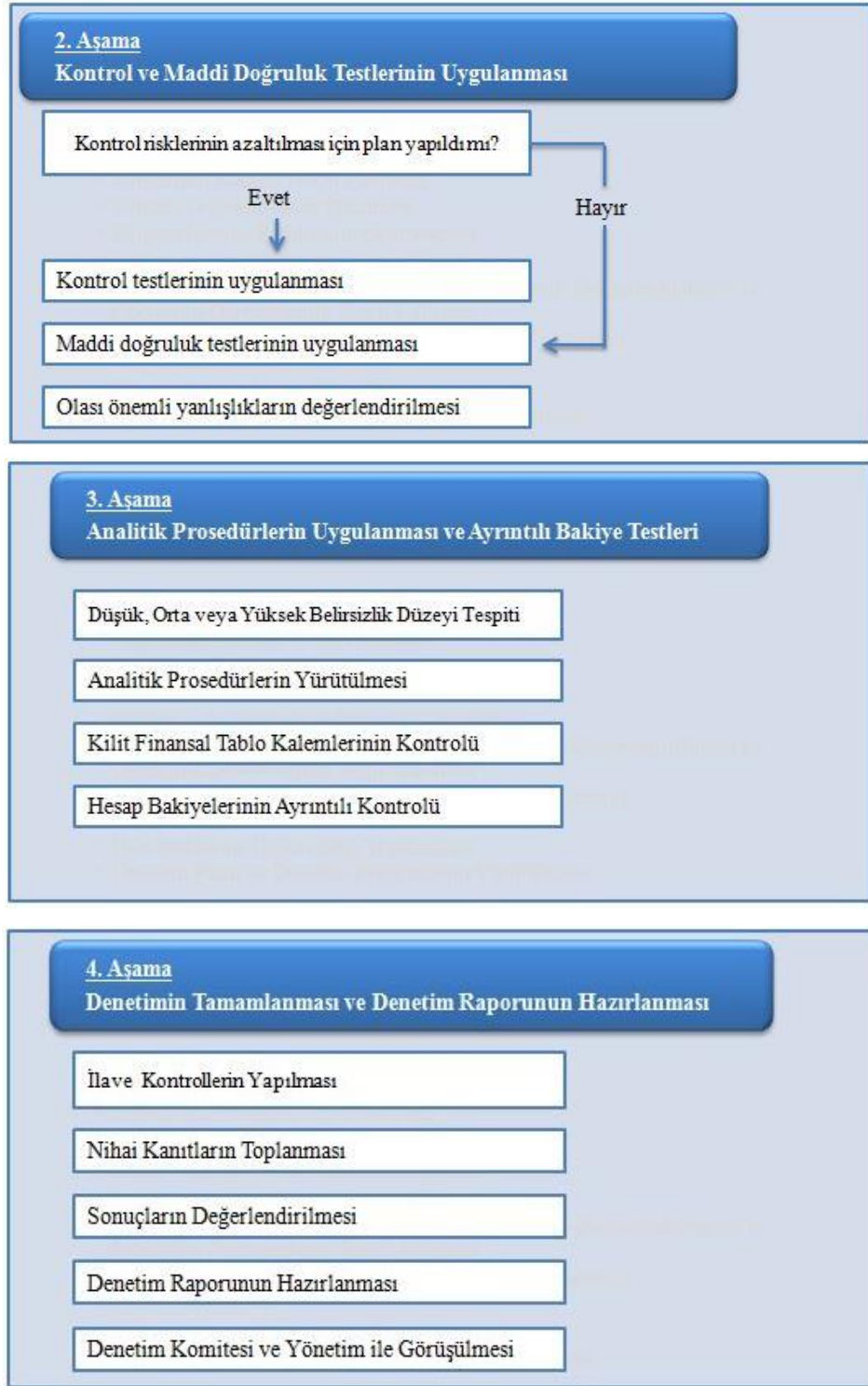
Yukarıdaki ifadeler bağımsız denetim sürecini geleneksel anlayış çerçevesinde ele almaktadır. Geleneksel bir yaklaşımla ele alınan bağımsız denetim süreci temelde dört aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamalar literatürde farklı şekillerde ifade edilebilmektedir. Arens, Elder ve Beasley’e göre bağımsız denetim süreci dört aşamadan oluşmakta ve Şekil.8’de görüleceği gibi özetlenmektedir.

Şekil.8: Bağımsız Denetim Süreci



²¹⁷Lerzan Kavut, Oktay Taş, Tuba Şavlı, *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İSMMMO Yayınları, Yayın No:130, İstanbul, 2009, s.107

²¹⁸ KGK, *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*, 26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmi Gazete, 19. Madde, 3. Fıkra



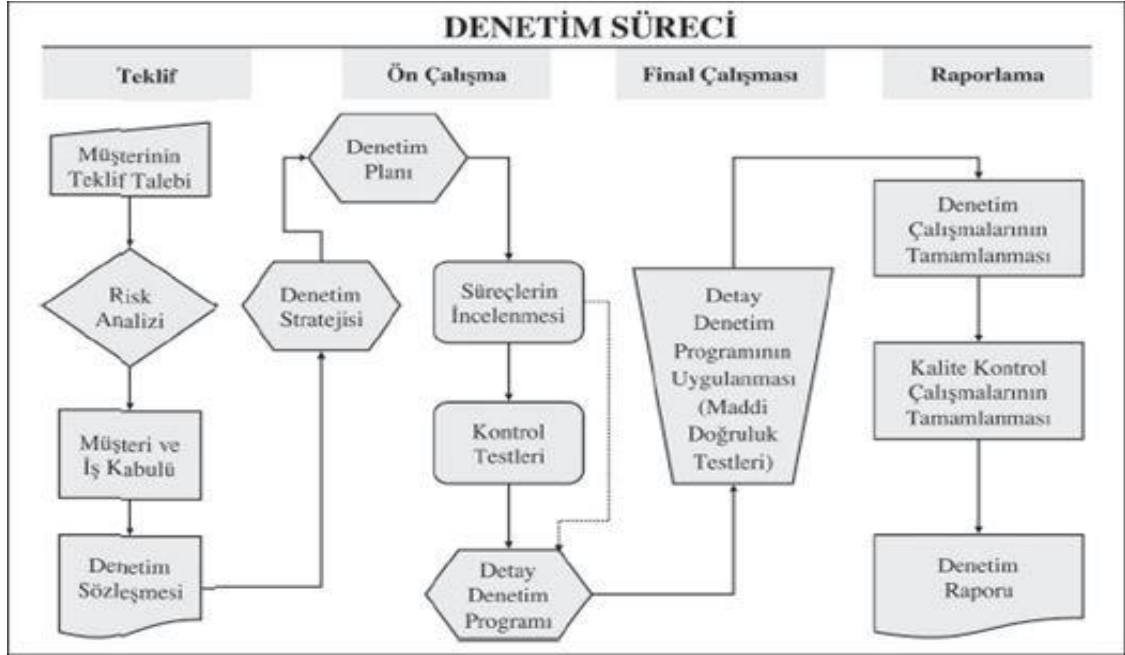
Kaynak: Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, *Auditing and Assurance Services*, 14.b., İngiltere: Pearson, 2012, s.445

Arens ve arkadaşları denetim sürecini; denetimin planlanması ve denetim yaklaşımının tasarımı ile başlayan, kontrol testleri ve maddi doğruluk testleri, analitik prosedürlerin uygulanması ve denetimin tamamlanması ve raporun hazırlanması ile

sonlanan işlemler dizisi olarak ifade etmektedir. Bu ayırım, özellikle ABD’de uygulanan denetim standartlarına uyumlu bir ayırım olarak nitelendirilebilmektedir.

Bu aşamalara benzer nitelikte olmakla birlikte belli başlı farklılıklara sahip olan ve uluslararası denetim standartları doğrultusunda uygulanan diğer bir bağımsız denetim süreci ise Şekil.9’da yer almaktadır.

Şekil.9: ISA Kapsamında Geleneksel Bağımsız Denetim Süreci



Kaynak: Lerzan Kavut, Oktay Taş, Tuba Şavlı, *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İSMMMO Yayınları, Yayın No:130, İstanbul, 2009, s.110

Şekil 9’dan da görüleceği gibi sürecin; teklif, ön çalışma, final çalışması ve raporlama olmak üzere yine dört temel adımdan oluştuğu ifade edilmektedir. Müşterinin talebi ile başlayıp denetim sözleşmesinin imzalanması ile son bulan teklif aşaması *müşteri seçimi ve işin alınması* aşaması olarak da adlandırılmaktadır. Ön çalışma aşaması daha çok denetlenecek olan işletme ile ilgili bilgilerin toplandığı, detaylı denetim programının hazırlanmasına yardımcı olacak süreç incelemesi ve kontrol testlerinin uygulandığı bir aşama niteliğindedir. Bu aşama daha çok *denetimin planlanması*ni kapsamaktadır. Maddi doğruluk testlerinin yapılarak detay denetim programının uygulandığı final çalışması aşaması *denetim programının yürütülmesi* aşamasını ifade etmektedir. Bu aşamada denetimi üstlenen bağımsız denetçi, denetim kanıtları toplayarak makul güvence sağlamaya çalışmaktadır. Raporlama aşaması ise, elde edilen bulguların değerlendirildiği, kalite kontrol çalışmalarının tamamlandığı ve en önemlisi denetim görüşünün

oluşturulduğu aşamadır. Bu aşama *bulguların raporlaması* olarak da adlandırılır.²¹⁹ Ülkemizde de uluslararası denetim standartları dikkate alınarak bağımsız denetim standartları hazırlandığı için, geleneksel anlamda bağımsız denetim sürecinin; müşterinin seçimi ve işin alınması, denetimin planlanması, denetim programının yürütülmesi, bulguların raporlanması aşamalarından oluştuğunu söylemek mümkündür.

Geleneksel bağımsız denetim süreci ile ilgili olarak yukarıda aktarılan iki farklı uygulamada her ne kadar aşamalar arasında keskin bir ayrım olmamasına rağmen, bazı farklılıklar içerdiğini söylemek mümkündür. Farklılıkların ilki Arens ve arkadaşlarına göre birinci aşama olan denetimin planlanması ve denetim yaklaşımının tasarlanması aşamasında karşımıza çıkmaktadır. Bu aşama kapsamında;

- Kabul edilebilir denetim risklerinin, doğal risklerin ve önemlilik derecelerinin değerlendirilmesi,
- İç kontrol sisteminin anlaşılması ve kontrol risklerinin değerlendirilmesi,
- Hile risklerine ilişkin bilgi toplanması ve
- Denetimin planlanarak denetim programının yürütülmesi,

gibi faaliyetler uluslararası denetim standartları tarafından uygulanan bağımsız denetim sürecinde ikinci aşama olan denetimin planlanması aşamasında yer almaktadır. İlgili sürecin birinci aşamasını ise; müşteri işletmenin ve bulunduğu sektörün tanınması, müşteri işletme risklerinin tespitine yönelik ön çalışma, müşteri işletmenin kabulü ve sözleşmenin imzalanması gibi faaliyetler oluşturmaktadır.

Diğer bir farklılık ise; Arens ve arkadaşları tarafından ikinci aşama kapsamında değerlendirilen kontrol ve maddi doğruluk testlerinin uygulanması sonucunda önemli yanlışlıkların değerlendirilmesi faaliyetleri, uluslararası denetim standartları tarafından benimsenmiş bağımsız denetim sürecinin üçüncü aşaması olan denetim programının yürütülmesi aşamasında yer almaktadır.

Süreç aşamaları arasındaki son farklılık ise, Arens ve arkadaşlarının dördüncü aşama olarak ifade ettiği denetimin tamamlanması ve denetim raporunun hazırlanması aşamasında gözlemlenmektedir. Özellikle ilave kontrollerin yapılması ve nihai kanıtların toplanması eylemleri Arens vd. göre son aşama kapsamında değerlendirilmektedir. Uluslararası standartlar tarafından benimsenen bağımsız denetim sürecinde bu faaliyetler üçüncü aşama olan denetim programının yürütülmesi kapsamında ele alınmaktadır. Bu

²¹⁹ Kavut, Taş, Şavlı, a.g.e., ss.108-109

sürecin son aşaması olan bulguların raporlanması aşamasında sadece; toplanan kanıtlara bağlı olarak denetçi çeşitli bulgular elde etmektedir. Bu bulgulara ilişkin denetçi sonuçları değerlendirerek gerekli denetim raporunu hazırlar ve ilgili taraflara bildirir. Ayrıca gerek görmesi durumunda denetim raporu ile birlikte iç kontrole ilişkin eksiklik ve aksaklıklara yönelik ilave rapor hazırlayarak işletme yönetimi veya üst yönetimden sorumlu olanlara bilgilendirmede bulunur.

Ekonomik hayatta yaşanan gelişmeler neticesinde büyük küçük tüm faaliyetler ve olaylar için “risk” kavramının son derece önem arz ettiği anlaşılmıştır. Buna bağlı olarak finansal sistemde ortaya çıkan değişimler ve dönüşümler, işletmelerin karşı karşıya kaldıkları riskleri doğru bir şekilde yönetmesi gerektiğini de gözler önüne sermektedir. Bu husus günümüzde bağımsız denetim faaliyetinin tasarlanması, uygulanması ve sonuçlandırılması için de geçerli olmaktadır. Hatta, sadece iç kontrollere odaklanmış bir denetimden ziyade riske odaklanmış bir denetimin işletmelere daha çok katma değer yarattığına ilişkin bir paradigma ortaya çıkmıştır.²²⁰ Bu nedenle geleneksel yaklaşımdan uzaklaşarak “risk odaklı denetim” yaklaşımına yönelim söz konusudur.

1990’lı yıllarda kavramsal olarak gündeme gelen risk odaklı denetim yaklaşımı meydana gelen gelişmeler neticesinde 2000’li yıllardan itibaren uygulamalara konu olmaya başlamıştır. Bir denetimin risk odaklı olması; denetim amacıyla tasarlanan ve yürütülen faaliyetlerin geçmişten çok, geleceğe dönük olması anlamını taşımaktadır.²²¹ Risk odaklı denetim özellikle, işletmelerin risklerini yönetme şekliyle ilgilendiği için iç denetim faaliyeti ile bağlantılı görünse bile bağımsız denetim faaliyeti açısından da büyük öneme sahiptir. İç ve dış denetim faaliyetlerinin risk odaklı yürütülmesi gerekliliğinin temelinde;²²²

- Teknolojik gelişmeler doğrultusunda işletme faaliyetlerinin tür ve kapsam olarak genişlemesi,
- Finansal sistemde meydana gelen ciddi değişimler yer almaktadır.

İşletmelerde iç denetim faaliyeti, var olan risklerin tanımlanmasını ve değerlendirilmesini sağlayarak işletmenin kontrol sistemi ve risk yönetimine yardımcı

²²⁰ David McNamee, “Risk-Based Auditing”, *Internal Auditor*, August 1997, Volume: 54, Issue 4, ss.22-23

²²¹ Mahmut Akpınar, “Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi (Yeni Adı: Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi)*, Cilt:7 , Sayı: 14, 2011, s.297

²²² Hüseyin Kır, “Stratejik Denetim ve Denetimde Risk Odaklılık”, *Denetim*, Ankara, 2010, Sayı:4, s.55

olmaktadır.²²³ Kurumsal yönetim açısından risk yönetimi olmazsa olmaz bir unsur olduğu için, risk odaklılık önce işletme içerisinde benimsenmelidir. İç denetim faaliyeti ile bütünleşmiş bir risk yönetimi, işletme risklerine daha etkin bir şekilde karşılık verilmesini sağlayan önemli bir işletme stratejisi haline gelmektedir.²²⁴ Bu nedenle risk odaklı denetimi iç denetimin bir parçası olarak tanımlamak gerekirse; işletme risk profilinin ortaya çıkarılması amacıyla, denetime ilişkin mevcut kaynakların riske dayalı olarak tahsis edildiği bir iç denetim türü olarak ifade edilmektedir.²²⁵

Risk odaklı denetimi bağımsız denetim açısından ele almak gerekirse; müşteri işletmenin stratejik hedefleri dikkate alınarak, faaliyetlere ilişkin süreçlerin risk faktörü ile birlikte değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. İşletmenin kritik öneme sahip başarı faktörlerinin de belirlenmesine yardımcı olan bu anlayış; bağımsız denetçilerin, müşteri işletmenin iş modellerini farklı bir bakış açısı ile incelemesini de zorunlu kılmaktadır.²²⁶

Risk odaklı denetim yaklaşımı; iç kontrol sisteminin yeterliliğinin değerlendirilmesini, yönetsel ve mali bilgi sistemlerinin gözden geçirilmesini, muhasebe kayıtları ile mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliğinin incelenmesini, mevzuata uygunluğun incelenmesini²²⁷ vb. gerektirdiği için; bağımsız denetim faaliyetine ilişkin süreç, dört aşama olarak kabul edilen geleneksel yaklaşımdan uzaklaşarak üç aşamalı bir süreç haline gelmiştir.

Risk odaklı denetim sürecinin ilk aşamasını “risk değerlendirme” oluşturmaktadır. Bu aşama, geleneksel bağımsız denetim sürecinin “müşterinin seçimi ve işin alınması” ile “denetimin planlanması” aşamalarını kapsamaktadır. Risk odaklı bağımsız denetimde “riske karşılık verme” olarak adlandırılan ikinci aşama içerisinde yer alan faaliyetler, geleneksel bağımsız denetim sürecinin üçüncü aşaması olan denetim programının yürütülmesine ilişkin faaliyetleri içermektedir. Risk odaklı bağımsız denetim sürecinin son aşamasını ise, geleneksel denetim sürecinin dördüncü aşaması olan “raporlama” oluşturmaktadır. Risk odaklı denetim süreci Şekil.10’da özetlenmektedir.

²²³ K.H.Spencer Pickett, *Auditing The Risk Management Process*, John Wiley&Sons, Inc., New Jersey, 2005, s.1

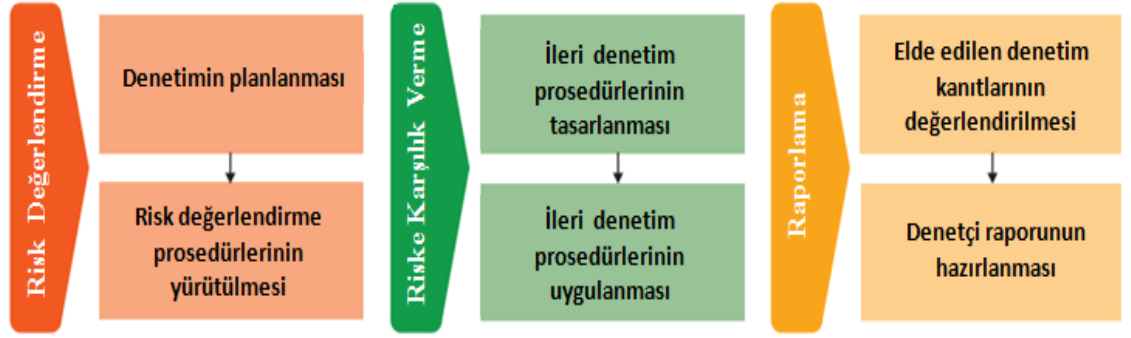
²²⁴ Hasan Türedi, Ümmügülsüm Zor, Filiz Gürbüz, “Risk Odaklı İç Denetim”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan 2015, s.2

²²⁵ Usul, Mizrahi, a.g.e., ss.3,4

²²⁶ Usul, Mizrahi, a.g.e., ss.3,4

²²⁷ Kır, a.g.m., s.55

Şekil.10: Risk Odaklı Denetim Süreci



Kaynak: IFAC- International Federation of Accountants, *Guide to Using ISA's in the Audits of Small-and Medium- Sized Entities*, Volume:1, Core Concepts, Fourth Edition, 2018, s.24

1.1.Riskin Değerlendirilmesi Aşaması

Denetim faaliyetinin yürütülmesinde önem derecesi yüksek olan alanların belirlenmesi önem arz etmektedir. Önem derecesi yüksek alanların belirlenebilmesi için, karşı karşıya kalınan risklerin tespit edilmesine ve değerlendirilmesine ihtiyaç vardır. Risk değerlendirme, risk odaklı bağımsız denetim sürecinin ilk aşamasını oluşturmaktadır. Denetim alanı içerisinde büyük öneme sahip risklere odaklanarak bu risklerin tanımlanması, ölçülmesi ve önceliklendirilmesi bu aşamanın temel amaçları arasında yer almaktadır. Denetim faaliyetinin risk odaklı olarak yürütülmesi, denetim vizyonunda değişim yaratarak risk değerlendirme modellerinin geliştirilmesini ve iyileştirilmesini sağlamaktadır.²²⁸

İşletme tarafından karşı karşıya kalınan riskler ile gelecekte ortaya çıkma olasılığı olan risklerin belirlenmesi, işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşması noktasında önem arz etmektedir. Bu nedenle risklerin belirlenerek etkilerinin hesaplanması gerekmektedir. Bu işlemler dizisi, risk analizi olarak da ifade edilmektedir.²²⁹

Bağımsız denetim faaliyeti finansal tabloların gerçeği yansıtip yansıtmadığına yönelik bir görüş oluşturmak amacıyla yürütüldüğü için, bağımsız denetçiler tarafından finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediği hususu önem taşımaktadır. Bu nedenle finansal tablolardaki önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi için risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanması gerekmektedir.

²²⁸ McNamee, a.g.m., ss.22-23

²²⁹ Usul, Mizrahi, a.g.e., s.22

Bunlar; risklerin, iç kontrol eksikliklerinin, mevzuat ve yasalara uyumsuzluk tespitlerinin değerlendirilmesini içermektedir. Risklerin değerlendirilebilmesi için denetçinin işletmeyi ve çevresini tanıması, işletmenin iç kontrol sistemini anlaması gerekmektedir. Bu sayede belirlenmiş olan önemli yanlışlık risklerine karşılık verebilecek temel faaliyetlerin daha kolay tasarlanmasını ve uygulanmasını sağlamaktadır.²³⁰

Risk değerlendirme aşaması olarak adlandırılan bu ilk aşamanın, yukarıdaki açıklamalardan hareketle müşterinin seçimi ve işin alınması ile denetimin planlanması adımlarından oluştuğunu söylemek mümkündür.

1.1.1. Müşterinin Seçimi ve İşin Alınması

Müşteri seçimi ve işin alınması adımında bağımsız denetim kuruluşu veya denetimi üstlenecek bağımsız denetçi, ilk olarak denetim talebinde bulunan işletme ile ilgili çeşitli bilgileri dikkate alarak ilgili işletmenin denetim talebini kabul veya reddetme yönünde karar almaktadır. Müşteri seçimine karar verildikten sonra denetim işinin alınması ve denetim sözleşmesinin taraflar arasında imzalanması gerekmektedir.

Yukarıdaki ifadeden de anlaşılacağı üzere süreci başlatan ilk eylem, bir işletmenin denetim talebi ile bağımsız denetim firmasına veya bağımsız denetçiye başvurmasıdır. Bu noktada denetim firmalarının veya denetimi üstlenecek bağımsız denetçilerin; piyasada isim yapmış olmaları, uzman bir kadroya sahip olmaları, kaliteli bir denetim hizmeti sunarak mevcut müşterilerin saygınlığını ve beğenisini kazanmış olmaları işletmeler için dikkat edilen unsurlar arasında yer almaktadır.²³¹

Denetimi üstlenecek bağımsız denetim kuruluşu veya denetçi ise öncelikle müşteri işletmenin stratejileri, iş süreçleri, iş yapma modeli gibi hususları göz önünde bulundurmaktadır. İşletmenin bulunduğu sektörü, rakiplerini ve sektöre özgü muhasebe kurallarını iyi bir şekilde analiz etmelidir. Ayrıca yukarıda da ifade edildiği gibi denetçinin müşteri işletmeye ilişkin risk analizi yapması gerekmektedir. Risk analizi özellikle, müşteri işletmenin iç kontrol sistemini tanıma ve kontrol risklerini değerlendirerek müşteri işletmenin kabulüne yardımcı olacak veriler elde etmek için yapılır.²³² Risk analizi ile belirlenmiş riskler ölçülmektedir. Bu ölçüm; denetçi tarafından

²³⁰ IFAC- International Federation of Accountants, *Guide to Using ISA's in the Audits of Small-and Medium-Sized Entities*, Volume:1, Core Concepts, Fourth Edition, 2018, s.31

²³¹ Güredin, a.g.e, s.178

²³² Selimoğlu vd., a.g.e., Gazi Kitabevi, ss.71-72

işletmenin finansal performansının gözden geçirilmesini, işletme tarafından kullanılan muhasebe sistemi ve prosedürlerinin değerlendirilmesini, çeşitli analitik incelemelerin yapılmasını, işletme bütçelerinin incelenmesini ve işletme performansının sektör ortalamaları ile karşılaştırılmasını içermektedir.²³³

Bu adımda elde edilen bilgiler denetimin planlaması adımını tamamlayıcı niteliktedir. Özellikle denetlenecek işletmenin daha önce denetlenip denetlenmediği, önceki denetçinin firma ile ilgili görüşü, önceki denetim raporlarının içeriği, işletmenin iç denetim fonksiyonunun yeterliliği, işletmenin muhasebe uygulamalarının etkinliği, denetim firmasındaki mevcut denetim kadrosunun yeterliliği gibi konularda incelemeler yapılması gerekmektedir.²³⁴

Müşterinin seçimi ve işin kabulüne ilişkin denetçinin karar verebilmesi için;²³⁵

- Önceki denetçiyle görüşülmesi,
- Kalite kontrol politikaları ve prosedürleri doğrultusunda müşterinin değerlendirilmesi,
- Müşteri işletme ile sözleşme yapılması gerekmektedir.

Bağımsız denetim firmasının veya denetçinin, önceki denetçi ile görüşmesindeki temel amaç; işletme yönetiminin dürüstlüğü, denetim faaliyetinin yürütülmesi sırasında yönetim ile anlaşmazlığa düşülüp düşülmediği, denetçi değişikliğine gidilme nedenleri gibi konularda bir yargıya varmaktır. Bu yargı, denetim talep eden işletmenin müşteri olarak seçilip seçilmemesi ve işin kabul edilip edilmemesi açısından önem arz etmektedir.²³⁶

Bağımsız denetim firmaları açısından denetim talep eden işletmenin yeni bir müşteri olması, bu işletme ile ilgili daha detaylı incelemelerin yapılmasını gerektirmektedir. Yeni müşteri hakkında gerekli araştırma ve incelemelerin yapılması için bağımsız denetim firmasının benimsemiş olduğu politika ve prosedürler, denetim firmasının kalite kontrol standartları olarak değerlendirilmelidir. Bu standartlar aynı zamanda mevcut müşterilerle denetim faaliyetine devam edilip edilmeyeceğine yönelik kararların alınmasında da etkili olmaktadır. Denetim firması potansiyel ve mevcut

²³³ Usul, a.g.e., s.29

²³⁴ Gücenme, a.g.e., s. 61

²³⁵ Kepekçi, a.g.e, s.32

²³⁶ Güredin, a.g.e., s. 182

müşteri işletme ile ilgili bu standartlara aykırılık tespit ederse ilgili denetim talebini kabul etmeme yönünde karar verebilecektir.²³⁷

Denetimi üstlenecek olan bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçi yaptığı analiz ve incelemeler sonucunda müşteri işletmenin teklifini kabul etme yönünde bir karara vardığında, müşteriye “denetim anlaşma mektubu” olarak adlandırılan bir mektup gönderir. Bu mektup; denetim çalışmasının amacına, kapsamına, denetim standartlarına uygun olarak denetim faaliyetinin yürütüleceğine, denetimin başlama ve bitiş zamanına, denetim ücretinin hesaplanma şekline ilişkin bilgileri içermektedir.²³⁸ Bu anlaşma mektubu ile ayrıca;

- Denetimin amacının, hata ve yolsuzlukları ortaya çıkarmaktan çok finansal tabloların doğru ve dürüst bir şekilde hazırlandığına ilişkin görüş oluşturmak olduğu,
- İşletme yönetimine belirli durumların “yönetim mektubu” ile raporlanabileceği,
- Gerekli görülürse işletmeye denetim dışı danışmanlık ve diğer hizmetlerin sunulabileceği,
- Denetim faaliyetinin kapsamını, sınırlarını oluşturan unsurların ve bunların denetime etkilerinin olabileceği,
- Denetim faaliyetine ilişkin işletme personeli üzerine düşen işler olabileceği konusunda da müşteri bilgilendirilmektedir.

Müşterinin seçimi ve işin kabulü olarak ifade edilen bu adım, denetim sözleşmesinin yazılı hale getirilerek taraflar arasında karşılıklı imzalanması ile tamamlanmış olur. Bağımsız denetim firması veya denetimi üstlenecek bağımsız denetçi, denetim sözleşmesinin imzalanmasının akabinde denetim faaliyetlerini planlamaktadır.

1.1.2. Denetimin Planlanması

Yönetimsel olarak planlama kavramı, hedeflerin belirlenerek bu hedeflere ulaşılması sırasında kullanılacak yol, yöntem ve araçların önceden belirlenmesi olarak açıklanmaktadır. Başka bir ifade ile ne yapılacağı, ne zaman yapılacağı, nerede ve nasıl yapılacağı ile kim tarafından yapılacağı konularının belirlenmesi işi planlama olarak adlandırılmaktadır.²³⁹ Buradan hareketle bağımsız denetim firması veya denetimi

²³⁷ Kepekçi, a.g.e., s.35

²³⁸ Güredin, a.g.e., ss.182-184

²³⁹ Sabuncuoğlu, a.g.e., s. 182

üstelenecek bağımsız denetçi tarafından hazırlanan denetim planının, denetimin kalitesine, dolayısıyla makul bir güvenceye dayanan görüşün oluşumuna katkı sağlayan en önemli unsurlardan biri olduğu söylenebilir. Özellikle Enron skandalı, finansal tabloların önemli yanlışlık risklerinin doğru tespit edilebilmesinde işletmenin faaliyetlerinin ve bulunduğu sektörün çok iyi anlaşılması gerektiğini ortaya koymaktadır. Bu nedenle denetimin planlanması adımında denetçinin son derece hassas davranması ve doğru bir hazırlık yapması gerekmektedir.

Planlama faaliyetlerinin kapsamı ve büyüklüğü; denetlenecek işletmenin hacmine, faaliyetlerinin karmaşıklığına ve denetçinin bu işletmeye ilişkin önceki denetim tecrübelerine bağlıdır. Denetim süresince ortaya çıkan önemli değişikliklere bağlı olarak denetçi, denetim planında gerekli güncellemeyi yapmak durumundadır.²⁴⁰

Denetim firması veya denetçi, denetimin konusunu belirli denetim alanlarına ayırıp denetim ekibinde yer alan her denetçiyi uzmanlıkları doğrultusunda ilgili denetim alanlarına dağıtarak bir denetim programı hazırlamaktadır. Bu program, her bir denetim alanı için uygulanması düşünülen denetim yöntem ve işlemleri ile denetim faaliyetlerinin öngörülen süresini kapsayacak şekilde hazırlanmaktadır.²⁴¹ Başka bir ifade ile denetim faaliyetinin kalitesinin artırılabilmesi amacıyla denetim standartları ile uyumlu bir şekilde tasarlanan denetim programı, detaylı kontrol faaliyetlerinden ve ayrıntılı prosedürlerden oluşmaktadır.²⁴²

Denetim alanlarına göre çalışmalarını sürdüren denetim ekibi üyeleri, kendi çalıştıkları alanlarda çeşitli belge incelemeleri yaparak işletmenin işleyişi hakkında bilgi elde etmeye çalışırlar. Bu süreçte ekip üyeleri, belirli aralıklarla bir araya gelerek kendi denetim alanlarındaki çalışmalarını diğer ekip üyeleri ile paylaşırlar ve görüş alışverişinde bulunurlar. Bu paylaşımlar denetim çalışmalarının amacından sapma ihtimalini azaltmakta ve denetimin etkin planlanmasına olanak sağlamaktadır.²⁴³

Planlama faaliyetleri kapsamında önemli hususlardan birisi de denetim stratejilerinin belirlenmesi olarak ifade edilebilir. Özellikle risk değerlendirme ve denetim

²⁴⁰ William F. Messier vd., *Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach*, 10. Baskı, McGraw-Hill Education, New York, 2017, s. 78

²⁴¹ Gücenme, a.g.e., s. 62

²⁴² Linda S. McDaniel, "The Effects of Time Pressure and Audit Program Structure on Audit Performance", *Journal of Accounting Research* Vol:28, Sayı: 2, s.269

²⁴³ Dennis R. Arter, Charles A. Cianfrani, John E. "Jack" West, *How To Audit The Process-Based QMS*, İkinci Baskı, ASQ Quality Press, Milwaukee, Wisconsin, 2012, s. 82

prosedürleri açısından kapsam, zamanlama ve işleyiş yönünden planlanma yapılması önem arz etmektedir. Bu nedenle planlamayı, denetimden ayrı bir faaliyet olarak değil, aksine sözleşmenin imzalanmasından hemen sonra başlayan ve devam eden işlemler olarak düşünmek yerinde olacaktır.²⁴⁴

Denetim stratejilerinin belirlenmesini takiben denetçinin ayrıntılı bir denetim planı hazırlaması gerekmektedir. Denetimin etkin ve verimli bir şekilde nasıl yürütüleceğine ilişkin ayrıntılı işlemler bu planda yazılı hale getirilmektedir. İşletme risklerinin ve uzman ihtiyacının değerlendirilmesi, önemlilik düzeylerinin belirlenmesi, ilişkili tarafların tespit edilmesi, katma değer yaratan diğer hizmetlerin var olup olmadığının belirlenmesi, denetim stratejilerinin, denetim planının ve denetim programının yazılı hale getirilmesi vb. ayrıntılı işlemler planın temelini oluşturmaktadır.²⁴⁵ Tablo.5'te örnek bir denetim planına yer verilmektedir.

Tablo.5: Denetim Planı Örneği

İşletmenin Amaç ve Stratejileri	Pazar payını uluslararası boyutta genişletmek
İşletme Riskleri	<ul style="list-style-type: none"> • Satışlar üzerinde rekabeti kısıtlayıcı yasaların etkisi • Potansiyel pazarlarda ağır hükümler içeren tüketiciyi koruma yasaların mevcudiyeti • Az gelişmiş ülkelerdeki politik istikrarsızlık • Döviz kuru riskleri
Hesaplar / İddialar	<ol style="list-style-type: none"> 1. Gelir hesapları / doğruluk ve değerlendirme 2. Kâr yedekleri / eksiksiz olma 3. Kambiyo karı-zararı / doğruluk ve değerlendirme
Denetim Riskleri	<ol style="list-style-type: none"> 1. Abartılı fiyatlandırma 2. Yeni pazarlara ilişkin hâsılatın doğru bir biçimde izlenmemesi 3. Kambiyo kâr veya zararının yanlış hesaplanması
Kontrol Faaliyetleri	<ol style="list-style-type: none"> 1. Yerel ve Uluslararası yasalara uygunluğun kontrolüne ilişkin işletme bünyesinde özel bir ekip oluşturulması 2. Yeni pazarlara ilişkin hâsılatın sıkça izlenmesi

²⁴⁴ The World Bank Group, a.g. Belge., s.31

²⁴⁵ William F. Messier, Steven Glover, Douglas Prawitt, *Auditing&Assurance Services:A Systematic Approach*, 10. Baskı, McGraw-Hill Education, New York, 2016, s. 82

	3. Maliye Bakanlığı'nın riskten korunma işlemlerinin muhasebeleştirilmesi kriterleri kapsamında güçlü kontrollere sahip olunması
Denetim Planına Etkileri	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ekip tarafından oluşturulan politika ve prosedürlerin test edilmesi ve gözlemlenmesi 2. Yeni pazarlardaki hâsılatlar ile ilgili denetim çalışmalarının genişletilmesi 3. Kambiyo üzerine düzenlenmiş türev sözleşme incelemelerinin artırılması

Kaynak: William F. Messier, Steven Glover, Douglas Prawitt, *Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach*, 10. Baskı, McGraw-Hill Education, New York, 2016, s. 82

Tablo.5'te görüleceği gibi örnek işletme, uluslararası alanda büyümeyi ve genişlemeyi amaçlamaktadır. Bu nedenle Pazar payını genişletecek çeşitli stratejiler geliştirmiştir. Bağımsız denetçi, risk değerlendirme aşamasında öncelikle işletmenin amaçlarını, stratejilerini vb. tanımaya yönelik bilgileri toplayarak sözleşme imzalamaktadır. Sonrasında bağımsız denetçi tarafından denetim planının hazırlanması gerekmektedir. Bu noktada bağımsız denetçi örnek işletmeye ilişkin olarak; satışlara etki eden rekabet kısıtlayıcı yasaların varlığı, potansiyel ülkelerdeki tüketiciyi koruma yasalarının ağırlığı, politik istikrarsızlıklar ve kur riskleri gibi çeşitli riskler tespit etmiştir. Ayrıca denetim prosedürlerinin belirlenmesine etki eden işletme yönetimi iddialarından özellikle gelir hesapları, kâr yedekleri ve kambiyo kâr-zararlarına ilişkin iddiaları test etmeyi planlamaktadır. Denetçi, abartılı fiyatlandırma, potansiyel pazarlarda satışın doğru izlenememesi ve kambiyo kâr zararının yanlış hesaplanmasını denetim riski olarak belirlemiştir. Risklere karşılık olarak işletmenin; ulusal ve uluslararası yasalara uygunluğun tespitinde özel bir ekip tarafından kontrollerin gerçekleştirilmesi, yeni girilen pazarlarda satışların daha sık takip edilmesi ve Maliye Bakanlığı'nın muhasebeleştirme kriterlerinin dikkate alınması gibi iç kontrollere sahip olduğu saptanmıştır. Bu nedenle denetçi, bu tür iç kontrolleri denetim planına kontrol faaliyetleri olarak kaydetmiş ve bu faaliyetlerin denetim planına olan etkilerini yazılı hale getirmiştir.

Risk değerlendirme aşamasında yer alan denetim planının hazırlanarak ikinci aşama olan riske karşılık verme aşamasına geçebilmek için;²⁴⁶

²⁴⁶ Bozkurt, a.g.e., s. 181

- İşletmeye ilişkin tüm bilgilerin toplandığından,
- Kullanılacak olan önemlilik düzeyinin belirlendiğinden,
- İç kontrol yapısının incelenerek kontrol risklerinin tespit edildiğinden,
- Doğal risk ve ortaya çıkarma risklerinin belirlenerek ilgili risk modelinin oluşturulduğundan,
- Gerekli analitik inceleme prosedürlerinin oluşturulduğundan emin olmak gerekmektedir.

Denetim planının hazırlanması ve denetim programının oluşturulması sonrasında sürecin ikinci aşaması olan riske karşılık verme aşamasına geçilmektedir. Bu aşama genel itibariyle denetim programının yürütülmesini içermektedir.

1.2.Riske Karşılık Verme Aşaması

Riske karşılık verme eylemi, finansal tabloların yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesine ve değerlendirilmesine karşılık verecek ileri denetim prosedürlerinin tasarlanmasını ve uygulanmasını gerektirmektedir.²⁴⁷ Bu aşamada, denetim planı kapsamında hazırlanan denetim programı adımları tek tek takip edilerek denetim görüşüne ulaşılmasını sağlayacak şekilde gerekli denetim testleri yapılır ve yeterli sayıda, güvenilir kanıtlar toplanır.²⁴⁸ Bu doğrultuda ilk önce işletmenin iç denetim sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi amacıyla belirli denetim prosedürleri uygulanmaktadır. İç denetim sisteminin incelenmesindeki temel amaç, işletme finansal tablolarında ortaya çıkabilecek önemli hata, hile ve düzensizlikleri önleyebilecek ve hatta ortadan kaldıracabilecek bir yapının mevcut olup olmadığını belirleyebilmektir. Bu nedenle uygunluk açısından bir inceleme ve değerlendirme yapılmaktadır.²⁴⁹

Riske karşılık verme olarak ifade edilen bu aşamada; denetim testleri, denetim prosedürleri, denetim teknikleri ve elde edilen kanıtlar olmak üzere dört temel unsurdan söz edilmektedir. Bozkurt'a göre kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi amacıyla kullanılan yöntemler, teknikler ve ilişkili faaliyetler denetim prosedürleri olarak ifade edilebilir. Denetim tekniklerini ise, denetim kanıtlarının elde edilmesi sırasında uygulanan yöntemler olarak açıklamaktadır. Denetim testleri; denetim planı ve programı

²⁴⁷ IFAC, a.g.e.

²⁴⁸ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, a.g.e., s. 133

²⁴⁹ Gücenme, a.g.e, s. 63

doğrultusunda işletme iç kontrol yapısını tanımaya, kontrol risklerini belirlemeye yönelik testler ile hesap tutarlarının kontrolüne ilişkin testleri içermektedir.²⁵⁰

Riske karşılık verme aşamasında denetçi tarafından dikkate alınacak son unsur ise denetim kanıtıdır. Denetim kanıtı; denetçinin denetim görüşünü oluşturmak üzere kullandığı, finansal tablolar ve diğer ilgili bilgileri esas alan muhasebe kayıtlarından elde edilen bilgi ve belgelerdir. Burada önemli olan, işletmeye ilişkin tüm bilgilerin denetim kanıtı olarak değerlendirilmemesi gerektiğidir. Denetimin yürütülmesi sırasında uygulanan denetim prosedürleri, önceki denetimlere ilişkin diğer kaynaklar ve işletmenin kalite kontrol prosedürleri aracılığıyla elde edilen bilgiler denetim kanıtı olarak değerlendirilmektedir.²⁵¹ Denetçinin oluşturacağı görüşün mantıklı bir temele dayandırılmasında denetim kanıtları önemli bir role sahiptir. Denetçi, ihtiyaç duyduğu kanıtları toplayabilmek amacıyla denetim planı kapsamında belirlediği denetim tekniklerini uygulayarak bu kanıtları elde etmektedir. Kanıtları elde edilmek amacıyla denetçi iki temel kriteri göz önünde bulundurmaktadır. Bunlar, kanıtın yeterliliği ve kanıtın uygunluğudur.²⁵²

Kanıtların yeterliliği ile, denetim sırasında yeterli sayıda kanıtın toplanması kastedilmektedir. Kanıt sayısının yeterli olup olmadığı hususu denetçinin mesleki tecrübe ve yargısına bağlıdır. Bu noktada denetim konusunun önemliliği, risk düzeyi ve kanıt toplamanın maliyeti denetçinin mesleki yargısını şekillendiren önemli faktörler arasındadır.

Kanıtların uygunluğu ise kanıtın kalitesi ile doğrudan ilgilidir. Bir kanıtın kaliteli olarak nitelendirilebilmesi için kanıtın güvenilir ve denetim konusu ile ilgili olması gerekmektedir. Kısacası denetçinin kanıtın yeterliliği ve uygunluğu konusunda aşağıda ifade edilen hususlarda şüpheye düşmemesi gerekmektedir:²⁵³

- Denetim amacına uygun mu, denetim görüşüne etki edebiliyor mu?
- Kanıt objektif mi, geçerli mi, güvenilir mi?
- Farklı denetçilerin görüşlerini aynı yönde etkileyebiliyor mu?

²⁵⁰ Bozkurt, a.g.e, ss. 69,70,182

²⁵¹ AICPA, Statements on Auditing Standards, "Audit Evidence", SAS No:106, AU Section 326, Md.02 <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00326.pdf>, (01.05.2019)

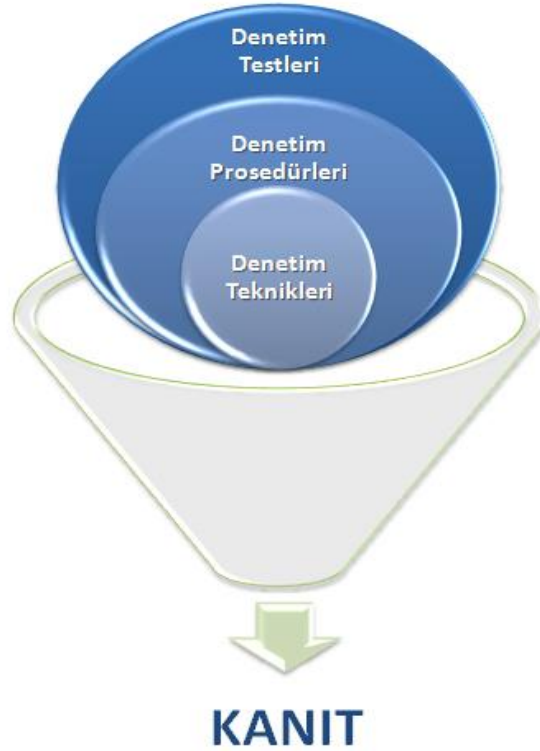
²⁵² Bozkurt, a.g.e., s. 59

²⁵³ Selimoğlu, Gazi Kitabevi, a.g.e., ss. 128-131

- Kanıt denetlenen dönemle ilişkili mi?
- Kanıt birincil kaynaklardan (doğrudan) mı elde edilmiş?
- İşletme iç kontrol sistemi etkin mi?

Yukarıda tanımlanan denetim testleri, denetim prosedürleri ve denetim teknikleri kavramlarının iç içe geçtiği, hatta çoğu kaynakta bu kavramların birbirinin yerine kullanıldığı da görülebilmektedir. İşletme iddialarını incelemeyi amaçlayan bir süreç olarak denetim prosedürleri, denetim testleri içerisinde yer alan bir kavramdır. Denetim teknikleri ise, denetim prosedürleri içerisinde kullanılan araçlardır.²⁵⁴ Denetçi tarafından dikkate alınması gereken temel unsurların birbirleriyle ve denetim kanıtı ile ilişkisi Bozkurt'un açıklamalarına dayalı olarak Şekil.11'de özetlenmektedir. Bu unsurlar denetim programının yürütülmesinde denetçiye yardımcı olmaktadır.

Şekil.11*: Denetim Programının Yürütülmesine İlişkin Temel Unsurlar



Şekil.11'den de anlaşılacağı gibi denetim faaliyeti; denetim planı ve programı çerçevesinde oluşturulan denetim testlerinin uygulanarak, denetim prosedürleri

²⁵⁴ Bozkurt, a.g.e., s.70

* Şekil.11, Nejat Bozkurt, a.g.e.'de yer alan bilgilere dayalı olarak tez yazarı tarafından oluşturulmuştur.

doğrultusunda gerekli denetim tekniklerinin kullanılması ile kanıtların elde edilmesini içeren kapsamlı bir süreçtir.

Denetim görüşünün oluşturulmasında denetçiye makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtının toplanması sonrasında bulguların raporlanması aşamasına geçilmektedir.

1.3. Raporlama Aşaması

Risk odaklı bağımsız denetim sürecinin son aşaması olan raporlama aşamasında; denetçi, denetim faaliyeti neticesinde elde ettiği kanıtlara dayanarak denetim görüşünü oluşturacak makul bir güvence seviyesine ve belirli bir yargıya ulaşmış durumdadır. Denetim testleri ve ilgili denetim teknikleri yardımıyla toplanan kanıtların değerlendirilmesi sonucunda çeşitli bulgular elde edilmektedir. Denetçi elde ettiği bulguları, bu bulguların dayanağını ve bulgulardan hareketle varmış olduğu yargıyı raporlayarak ve bilgi kullanıcılarına ileterek bağımsız denetim faaliyetini sonuçlandırmaktadır.

Başka bir ifade ile raporlama faaliyeti, denetçi tarafından işletme finansal tablolarına ilişkin sunumun ve açıklamaların değerlendirilmesini, bu değerlendirmelere denetçi görüşünde yer verilmesini içermektedir.²⁵⁵ Bu aşamanın;

- a) Denetim çalışmasının tamamlanması,
- b) Denetim raporunun düzenlenmesi,
- c) Bilanço ve rapor tarihinden sonraki işlemlerin yapılması olarak üç alt adımdan oluştuğunu söylemek mümkündür.²⁵⁶

Denetçi, denetim raporunu yazmadan önce yukarıda da değinildiği gibi denetim testlerine ilişkin sonuçları değerlendirmesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra işletmenin finansal tabloları ve finansal raporlarına ilişkin iç kontrol sistemine etki edebilecek muhtemel konuları da değerlendirmelidir.²⁵⁷ Ayrıca denetim faaliyetlerinin tamamlanabilmesi için ihtiyaç duyulan ek maddi doğruluk testlerinin uygulanması yine bu adımda gerçekleşmektedir.²⁵⁸

²⁵⁵ IFAC, a.g.e.

²⁵⁶ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, a.g.e., s.317

²⁵⁷ Messier, Glover, Prawitt, a.g.e., s.563

²⁵⁸ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, a.g.e., s.317

Denetim raporunun düzenlenmesi adımı, finansal tabloların güvenilirliğin sağlanması, denetçi görüşünün bağımsızlığına bağlıdır. Denetçi tarafından raporlanan görüş, onay veya tasdik olarak da adlandırılabilir.²⁵⁹ Denetçi; denetim faaliyeti sonucunda olumlu, olumsuz veya şartlı görüş bildirebileceği gibi görüş bildirmekten kaçınabilir. Bu nedenle denetçinin ulaştığı görüşe bağlı olarak düzenlenen denetim raporlarında da belli başlı temel farklılıklar mevcuttur.

Denetçi olumlu bir görüşe ulaşırsa, denetim raporunda; “...finansal tabloların işletmenin mali durumunu, finansal performansını ve nakit akımını Türkiye Muhasebe Standartları’na (TMS) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulduğu”²⁶⁰ ifadesine yer vermektedir.

Olumsuz görüş için denetçi, denetim raporunda; “Görüşümüze göre, olumsuz görüşün dayanağı paragrafında belirtilen hususların öneminden dolayı finansal tablolar işletmenin mali durumunu, finansal performansını ve nakit akımını Türkiye Muhasebe Standartları’na (TMS) uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunmamaktadır.”²⁶¹ ifadesine yer vermektedir.

Denetçi, denetim faaliyeti sonucunda şartlı görüş olarak da ifade edilen sınırlı olumlu görüşe ulaşabilmektedir. Özellikle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olmasına rağmen finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varılması durumunda denetçi sınırlı olumlu görüş bildirmektedir. Bu durumda denetim raporunda; “Görüşümüze göre, sınırlı olumlu görüşün dayanağı paragrafında belirtilen hususların etkileri hariç olmak üzere, finansal tablolar işletmenin mali durumunu, finansal performansını ve nakit akımını Türkiye Muhasebe Standartları’na (TMS) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.” ifadesi yer almaktadır.²⁶²

Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği ve tek başına önemli yanlışlıkların finansal tablolara etkilerinin önemli ve yaygın olduğu durumda ise denetçi görüş bildirmekten kaçınabilir.

Denetçi; “...şirketin finansal tablolarına ilişkin herhangi bir görüş vermemekteyiz. Görüş vermekten kaçınmanın dayanağı bölümünde belirtilen hususların öneminden

²⁵⁹ İffet Kesimli, *External Auditing And Quality*, Springer, 2019, s.125

²⁶⁰ Korteks Mensucat San. Ve Tic. A.Ş., 2018 Yılı Bağımsız Denetim Raporu, Engin Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş., Emre Halit, Sorumlu Denetçi, <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/750254>, (03.05.2019)

²⁶¹ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, a.g.e., s.332

²⁶² Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, a.g.e., ss.330-331

*dolayı, tarafımızca söz konusu ... finansal tablolara ilişkin denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiştir.”*²⁶³ ifadesi ile görüş vermekten kaçındığını beyan etmektedir.

Bilanço ve rapor tarihinden sonra da denetçinin aşağıda belirtilen işlemleri yapması gerekmektedir²⁶⁴:

- İşletmenin şarta bağlı yükümlülüklerinin gözden geçirilmesi
- İşletme taahhütlerinin gözden geçirilmesi
- Bilanço tarihinden sonraki olayların gözden geçirilmesi
- Denetim kanıtlarının nihai değerlendirmesinin yapılması
- İşletme yönetimi ve denetim komitesi ile iletişime geçilmesi
- Denetim raporu tarihi itibarıyla önemli olayların mevcut olup olmadığının değerlendirilmesi denetçinin sorumluluğundadır.

Risk odaklı bağımsız denetim süreci göz önünde bulundurularak yürütülen bir denetimin, yüksek kaliteye sahip bir denetim olduğu söylenebilir. Ancak bu noktada, uygulayıcı olarak bağımsız denetçilere büyük sorumluluklar düşmektedir. Zira risk odaklı anlayışın tüm denetçiler tarafından tam anlamıyla benimsenmesi ve yüzde yüze yakın uygulanabilmesi çeşitli zorlukları içinde barındırmaktadır.

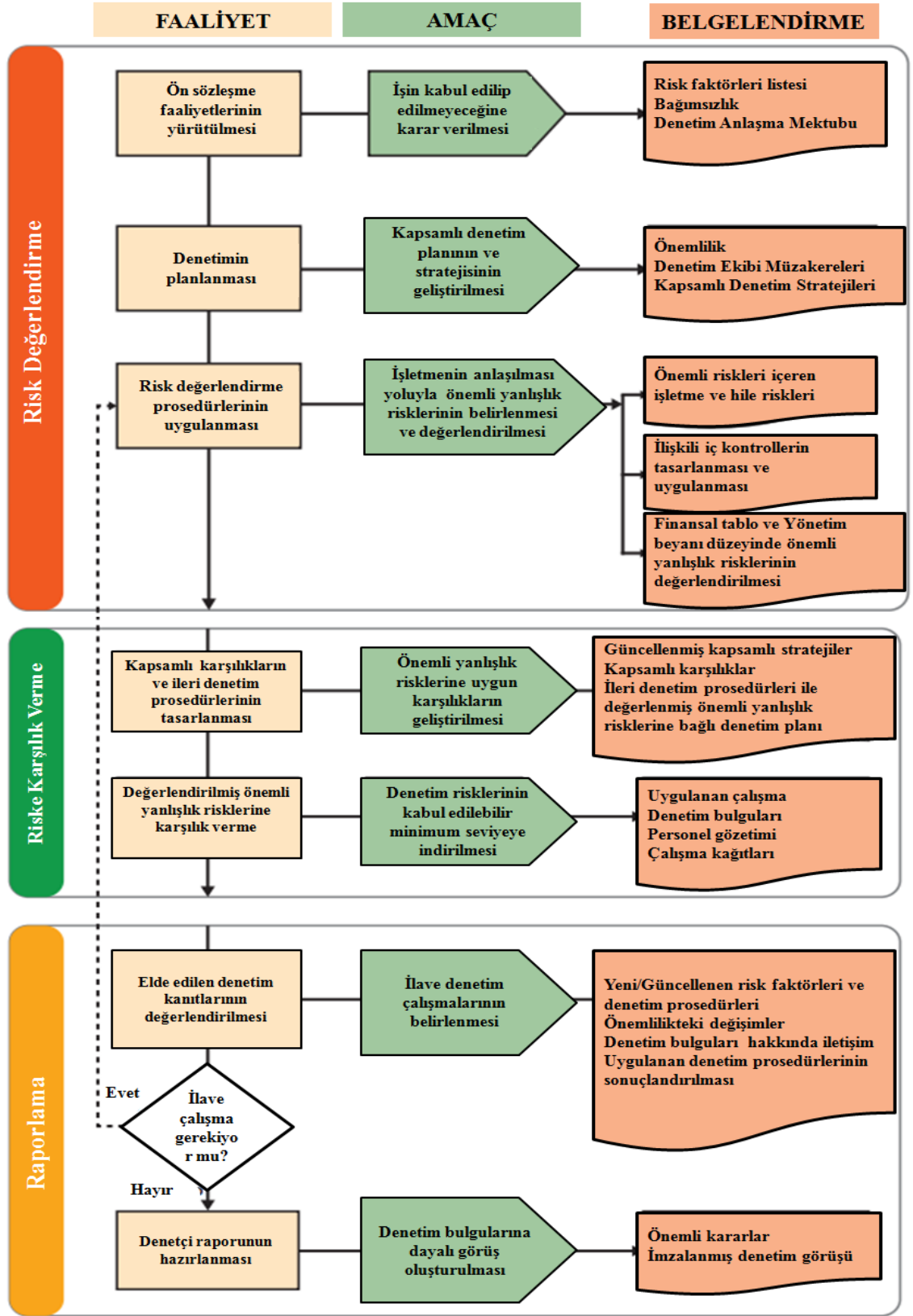
Yukarıda yapılan açıklamalar ve bağımsız denetim standartları tarafından benimsenen risk odaklı denetim anlayışı gereği, bağımsız denetim sürecinin yeniden tasarlanarak modern bir yapıya kavuştuğunu söylemek mümkündür.

Şekil.12, risk odaklı bağımsız denetim sürecine ilişkin aşamaları, bu aşamalara ait faaliyetleri ve amaçları, her aşamada kullanılması veya hazırlanması gereken belgeleri özetler niteliktedir.

²⁶³Kervansaray Yatırım Holding A.Ş., 2018 Yılı Bağımsız Denetim Raporu, Aday Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş., Barış Özkurt, Sorumlu Denetçi, <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/750009> (03.05.2019)

²⁶⁴ Messier, Glover, Prawitt, a.g.e.,s.563

Şekil.12: Risk Odaklı Bağımsız Denetim Süreci



Kaynak: Kaynak: IFAC- International Federation of Accountants, *Guide to Using ISA's in the Audits of Small-and Medium- Sized Entities*, Volume:1, Core Concepts, Fourth Edition, 2018, s.11

2. DENETİM RİSKLERİ

İş dünyasında yaşanan gelişmeler doğrultusunda tüm ekonomik birimler daha öncede belirtildiği gibi “risk” kavramı üzerine odaklanmaktadır. Risk kavramının ekonomik birimlere olan yansımaları farklılık göstermektedir. Ekonomik hayatın lokomotifini olan işletmeler açısından risk kavramı, risklerin yönetimini zorunlu hale getirerek “kurumsal yönetim” olgusunu ortaya çıkarmıştır. Kurumsal yönetim gereği işletmeler, işletmeyi etkileyen mevcut ve potansiyel olayları belirlemek ve işletmenin karşı karşıya kaldığı riskleri doğru bir şekilde yönetmek durumundadır. İşletmenin amaç ve hedeflerine ulaşması, faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanması, finansal tablo ve raporlarının güvenilir olması, mevzuata ve yasalara uygun hareket edildiği yönünde makul güvence sağlanması ancak kurumsal yönetim ile mümkün olabilmektedir. Kurumsal yönetim sadece işletmenin üst yönetimi tarafından değil işletmenin tüm kademesindeki çalışanlar tarafından benimsenmesi ve uygulanması gereken bir anlayış ve süreç olarak karşımıza çıkmaktadır.²⁶⁵ Buna paralel olarak, etkin bir kurumsal yönetime sahip işletmede bağımsız denetim faaliyetinin daha kolay yürütüldüğü ve bağımsız denetçilerin daha yeterli ve uygun kanıtlar elde ettiği söylenebilir.

Risk odaklı denetimin ilk aşamasında, denetçiler tarafından risklerin analiz edilmesi gerekmektedir. Risk analizi için; işletme iç kontrol yapısını anlaşılması, özellikle işletmenin risk yönetimi açısından ne durumda olduğunun belirlenmesini, yani risk yönetim yapısının anlaşılması gereklidir.²⁶⁶ Bu nedenle denetçiler öncelikle risk kavramı hakkında yeterli bilgiye sahip olmak zorundadırlar.

Risk, Türk Dil Kurumu’na göre “zarara uğrama tehlikesi, riziko”²⁶⁷ olarak tanımlanmaktadır. Türk Dil Kurumu İktisat terimleri sözlüğünde ise, ekonomik birimlerin verecekleri kararlara bağlı olarak getiriye olumsuz etkileyebilecek olayların gerçekleşme olasılığı veya belirsizlik hali olarak açıklanmaktadır.²⁶⁸

İşletmenin amaçlarına ulaşması sırasında etkili olacak olayların gerçekleşme olasılığı olarak da ifade edilen risk kavramı, zamana ve kullanım alanına göre farklı

²⁶⁵ Özen Akçakanat, “Kurumsal Risk Yönetimi ve Kurumsal Risk Yönetim Süreci” , Süleyman Demirel Üniversitesi, *Vizyoner Dergisi*, 2012, Cilt:4, Sayı:7, s.31

²⁶⁶ a.g.m., s.43

²⁶⁷ Türk Dil Kurumu, Genel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>, (13.11.2019)

²⁶⁸ Türk Dil Kurumu, İktisat Terimleri Sözlüğü, <https://sozluk.gov.tr/>, (13.11.2019)

şekillerde tanımlanabilmektedir.²⁶⁹ Geleneksel denetim yaklaşımında işletme riskleri ve denetim riskleri üzerinde durulurken, risk odaklı denetim yaklaşımı daha kapsamlı bir şekilde çevresel riskleri de ele almaktadır.²⁷⁰ Bu nedenle riskin birçok türü olduğu söylenebilir. Bu kısımda özellikle bağımsız denetim faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında, bağımsız denetçiler tarafından karşı karşıya kalınan denetim riskleri üzerinde durmak yeterli olacaktır.

Bağımsız denetçiler açısından denetim riski; denetim kanıtı toplamak amacıyla denetim prosedürlerinin tasarlanması ve finansal tabloların bir bütün olarak gerçeği yansıtır yansıtmadığının değerlendirildiği denetimin tamamlanması aşamasında, önemlilik düzeyi ile birlikte dikkate alınması gereken temel unsurlardan bir tanesidir. Denetim riski, denetim faaliyetinin yerine getirilmesinde denetçi tarafından belirlenen ve kabul edilen bir belirsizlik düzeyi olarak nitelendirilebilir. Daha açık bir tanımlama yapmak gerekirse denetim riski; finansal tabloların önemli hata ve hileler içermesine rağmen, denetçi tarafından bu hata ve hilelerin tespit edilememesi nedeniyle finansal tablolar hakkında olumlu görüş bildirilmesi durumudur.²⁷¹

Denetçiler, denetim risklerini üç temel bileşene bağlı olarak hesaplamaktadırlar. Bu hesaplama denetim risk modeli olarak da ifade edilmekte ve Şekil.13'teki gibi formüle edilmektedir.²⁷²

Şekil.13: Denetim Risk Modeli



Yapısal risk (inherent risk) yada başka bir ifade ile doğal risk; işletmede iç kontrol sisteminin olmadığı varsayımından hareketle, işletmenin çevresel özellikleri ve yapısına

²⁶⁹ Cevdet Bozkurt, "Risk, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim", *Denetim*, 2010, Sayı:4, s.20

²⁷⁰ İdris Varıcı, Elif Karakaş, "Kazanç Temelli Değişkenlerin Denetim Riski Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi", *Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sosyal Bilimler Dergisi*, Haziran 2017, Yıl:7, Sayı: 13, s.194

²⁷¹ Celal Kepekçi, "Tasdikten Doğan Sorumluluk ve Denetim Riski", *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 2002, Cilt:50, Sayı:1, s.257

²⁷² Varıcı, Karakaş, a.g.m., s.195

bağlı olarak muhasebe hesap ve kayıtları ile mali işlemlerin hata ve hileden etkilenme derecesi olarak açıklanabilmektedir.²⁷³ Farklı bir tanımlamaya göre yapısal risk; iç kontrollerin olmadığı bir işletmenin hesaplarının ve işlemlerinin, tek başına veya diğer bilanço kalemleri ve işlem sınıfları ile birlikte önemli yanlışlığa açık (yatkın) olma olasılığı olarak açıklanmaktadır.²⁷⁴

Kontrol riski (control risk); işletmede iç kontrol sisteminin mevcut olduğu varsayımıyla, finansal tabloları ve ilişkili hesapları etkileyebilecek hata ve hilelerin, işletmenin iç kontrol sistemi tarafından engellenememesi riski olarak tanımlanabilmektedir. Dolayısıyla iç kontrol sistemi etkin ve verimli işleyen bir işletmede, hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi oldukça yüksek düzeyde gerçekleştiği için kontrol riski düşük seviyede belirlenmektedir. Denetim risk modelinin iki bileşeni olan yapısal risk ve kontrol riski, bağımsız denetçiler tarafından kontrol edilemeyen risklerdendir. Bu nedenle bu iki risk, işletmenin yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık risklerini oluşturmaktadır.²⁷⁵

Denetim risk modelinin son bileşeni olan bulgu riski (detection risk); önemli yanlışlık risklerinin denetim prosedürleri ile saptanamadığı, kabul edilebilir risk düzeyi olarak ifade edilebilir.²⁷⁶ Başka bir anlatımla bulgu riski, işletmenin iç kontrol sistemi tarafından saptanamayan ve aynı zamanda denetim kanıtları ile denetçi yargıları tarafından da belirlenemeyen önemli bir hata veya hilenin ortaya çıkma olasılığıdır.²⁷⁷

Denetim risk modelinin kullanımını ve denetim risklerinin belirlenebilmesi, denetçi yargısına bağlıdır. Denetçi kanıt sayısına ve kanıtın güvenilirliğine bağlı olarak denetim risk seviyesini minimum düzeye indirgeyebilmektedir.²⁷⁸ Denetim riski, kontrol edilemeyen ancak kabul edilebilir bir risk düzeyini ifade ettiği için, denetçi tarafından denetim risklerine ulaşmak yerine bulgu risklerine ulaşılması amaçlanmaktadır.²⁷⁹ Bu

²⁷³ Kepekçi, a.g.m., s.257

²⁷⁴ Taylan Altıntaş, "Attitudes to Audit Risk Model and Materiality: Evidence From Turkey", *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2010, Sayı:1, s.132

²⁷⁵ Sezen Uludağ, "Bağımsız Denetimde Önemli Riski Etkileyen Unsurlar Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (World of Accounting Science)*, Mart 2015, Cilt:17, Sayı:1, s.6

²⁷⁶ Richard W. Houston, Michael F. Peters, Jamie H. Pratt, "The Audit Risk Model, Business Risk and Audit-Planning Decisions", *The Accounting Review*, July 1999, Volume: 74, No:3, s.284

²⁷⁷ Toshiyuki Shibano, "Assessing Audit Risk from Errors and Irregularities", *Journal of Accounting Research*, 1990, Volume: 28, s.113

²⁷⁸ Ömür Kızılgöl, Burcu İşgüden, "Denetim Riskinin Belirlenmesinde Mesleki Yargının Denetçiler Tarafından Kullanılması", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (World of Accounting Science)*, 2011, Cilt:13, Sayı:4, s.7

²⁷⁹ Varıcı, Karakaş, a.g.m., s.195

amacın altında yatan temel neden, yüksek yapısal ve kontrol riskleri karşısında denetim riskini kabul edilebilir seviyede tutabilmek için bulgu risklerinin azaltılması gerekliliğidir.²⁸⁰

Yapısal risk ve kontrol risk düzeyleri denetçi tarafından değiştirilemeyeceği ve veri olarak kabul edileceği için, öncelikle kabul edilebilir denetim risk seviyesi belirlenmekte ve buna bağlı olarak bulgu risk düzeyi saptanmaktadır. Saptanan bulgu risk düzeyi, denetçiye toplaması ve değerlendirmesi gereken kanıt sayısının tespitinde yol gösterici olmaktadır.²⁸¹ Örneğin, denetçi %99 doğruluk düzeyine erişmeyi planlıyor ise denetim riskini %1 olarak belirlemek durumundadır. Bunun yanı sıra denetçinin, işletmeye ait yapısal riski %50 ve kontrol risklerini %40 olarak tespit ettiği varsayılırsa denetim risk modeli sonucunda bulgu riski %5 olarak hesaplanmaktadır.

$$0,01 = (0,50) \times (0,40) \times (BR)$$

$$BR = 0,01 / 0,20 = 0,05 (\%5)$$

Denetçi %5 bulgu seviyesini dikkate alarak toplaması gereken denetim kanıtı sayısını tespit edecektir. Tablo.6, risk düzeyleri ve kanıt sayısı arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktadır.

Tablo.6: Risk Düzeyleri ve Kanıt Sayısı Arasındaki İlişki

DURUM	KABUL EDİLEBİLİR DENETİM RİSKİ	YAPISAL RİSK	KONTROL RİSKİ	PLANLANAN BULGU RİSKİ	İHTİYAÇ DUYULAN DENETİM KANITI SAYISI
1	Yüksek	Düşük	Düşük	Yüksek	Düşük
2	Düşük	Düşük	Düşük	Orta	Orta
3	Düşük	Yüksek	Yüksek	Düşük	Yüksek
4	Orta	Orta	Orta	Orta	Orta
5	Yüksek	Düşük	Orta	Orta	Orta

Kaynak: Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, *Auditing and Assurance Services*, 14.b., İngiltere: Pearson, 2012, s.291

Tablo.6'ya göre birinci durumda; işletmenin yapısal ve kontrol risklerinin düşük olması, işletmenin karşı karşıya kaldığı işletme risklerinin az olduğu ve iç kontrol

²⁸⁰ Chris E. Hogan, Michael S. Wilkins, "Evidence on the Audit Risk Model: Do Auditors Increase Audit Fees in the Presence of Internal Control Deficiencies?", *Contemporary Accounting Research*, 2010, Volume: 25, No:1, s.221

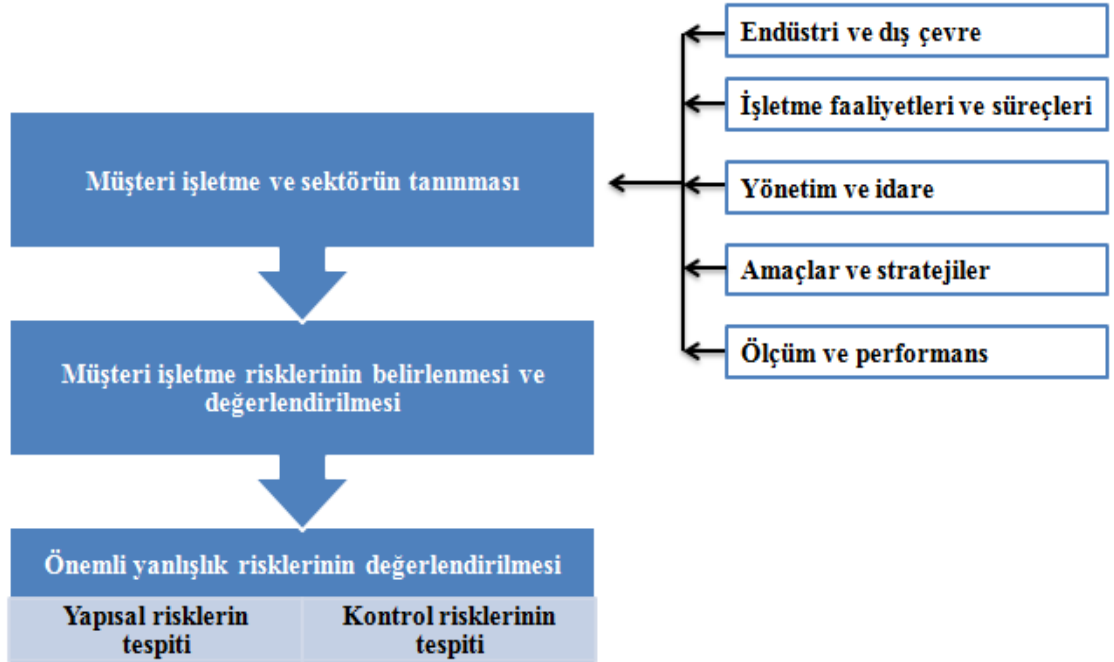
²⁸¹ Kepekçi, a.g.m., s.258

sisteminin etkin işlediği durumu ifade etmektedir. Bu noktada denetçinin işletmenin iç kontrolüne olan güveni yüksek olacağı için, denetim risk seviyesi yüksek düzeyde belirlenebilecektir. Bu durum, bulgu risk seviyesinin yükselmesi ve böylece denetçinin tolerans aralığının genişlemesi anlamını taşımaktadır. Tolerans aralığının geniş olması denetçinin daha az sayıda kanıt toplamasını gerektirmektedir.

Yapısal ve kontrol risklerinin yüksek olduğu üçüncü durum ise, işletmenin çok çeşitli risklerle karşı karşıya kaldığı ve bu risklerin iç kontrol sistemi tarafından engellenemediği durumdur. Bu durum denetçinin, yüksek güvenilirlik seviyesinde denetim faaliyetini yürütmesi için denetim risk seviyesini oldukça düşük belirlemesine neden olmaktadır. Böylece, bulgu riskleri de düşük seviyede planlanmakta ve denetçinin tolerans aralığı daralmaktadır. Denetçi yüksek güvenilirliğe ulaşmak için daha fazla sayıda kanıt toplamaya ihtiyaç duymaktadır.

Denetim risklerinin belirlenmesi ve modelin oluşturulması sürecin risk değerlendirme aşamasında yer almakta olup, sürece ilişkin kesit Şekil.14'te görülmektedir.

Şekil.14: Denetim Risk Modeli ve Müşteri İşletmenin Tanınması



Kaynak: Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, *Auditing and Assurance Services*, 14.b., İngiltere: Pearson, 2012, s.279

Şekil.14'ten de görüleceği gibi bağımsız denetim firması risk değerlendirme aşamasında öncelikle müşteri işletme ve bulunduğu sektörle ilgili genel bilgiler toplamaktadır. Gerekli tanıma faaliyetleri sonrasında müşteri işletmeye ilişkin ön denetim çalışması kapsamında, yapısal ve kontrol risklerini içeren işletme risklerini belirleyip denetim risk modelini de dikkate alarak genel bir değerlendirme yapmaktadır.

3. BAĞIMSIZ DENETİM TEKNİKLERİ

Denetçi; denetim kanıtının geçerli, objektif, zamanlı olmasına ve başka kanıtlar tarafından desteklenmesine bağlı olarak denetim görüşünü oluşturmaktadır. Denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla denetçi çeşitli denetim teknikleri kullanabilmektedir.

Denetim teknikleri literatürde farklı şekillerde sınıflandırılabilir. Ancak sınıflandırmaya temel teşkil eden ayırım denetim kanıtının muhasebe kayıtlarından elde edilip edilmeyeceği yönündedir. Kimi kaynaklara göre, muhasebe bilgi sistemi içerisinde yer alan bilgilerin denetlenmesi amacıyla kullanılan denetim teknikleri geleneksel denetim teknikleri olarak ifade edilirken; muhasebe bilgi sistemi dışından elde edilen kanıtların toplanmasında kullanılan denetim teknikleri, destekleyici kanıt toplama teknikleri olarak adlanmaktadır. Bazı diğer kaynaklara göre ise geleneksel denetim teknikleri ve destekleyici kanıt toplama teknikleri olarak ikili bir ayırım yapılmamakta, kanıt toplama teknikleri olarak tek bir başlıkta denetim işlemleri ele alınmaktadır.

Bu çalışmada; kanıtın muhasebe kayıtlarından elde edilip edilmemesine göre geleneksel denetim teknikleri ve destekleyici kanıt toplama teknikleri olmak üzere iki temel bağımsız denetim tekniği olduğu benimsenmektedir.

3.1.Geleneksel Denetim Teknikleri

Denetim kanıtlarının elde edilmesi sırasında kullanılan geleneksel denetim teknikleri, denetim yöntemleri ve denetim işlemleri olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır.

3.1.1. Denetim Yöntemleri

Muhasebe kayıtlarından elde edilen bilgilerin doğruluğunun test edilmesi amacıyla kullanılan denetim yöntemleri;

- Şekli – Maddi denetim
- Aralıksız – Örneklem yoluyla denetim
- İleriye doğru – Geriye doğru denetim
- Doğrudan – Dolaylı denetim olarak sınıflandırılabilir.

İşletmeler tarafından tutulan muhasebe kayıtlarının şekil açısından uygunluğunun araştırılmasına yönelik yapılan denetim **şekli denetim** olarak adlandırılırken; işletmeye ait varlıkların ve bu varlıklardaki değişiklik doğuran işlemlerin uygun değerlendirme ölçüleri dikkate alınarak defter, hesap ve ilgili belgelere doğru olarak kaydedilip kaydedilmediğinin incelenmesi **maddi denetim** olarak ifade edilmektedir.²⁸²

Denetçiler, bazı durumlarda denetledikleri alanın dar olması nedeniyle tüm kanıtları toplayarak tek tek değerlendirmeye tabi tutarlar. Bu denetim şekli **aralıksız denetim** olarak ifade edilir. Ancak denetlenen alanın geniş olması, aralıksız denetim yönteminin kullanılmasını zaman ve maliyet açısından olanaksız hale getirmektedir. Bu nedenle denetçiler, tüm kanıtların toplanması yerine kanıtları oluşturan ana kütlede bir örneklem seçmektedirler. Seçilen örneklemin test edilmesi ve değerlendirilmesi **örneklem yoluyla denetimi** ifade etmektedir.²⁸³

Denetimin yürütülmesi sırasında denetçiler, öncelikle belgelerin incelenmesinden başlayarak, defter kayıtlarını ve sonrasında finansal tabloları denetlediklerinde **ileriye doğru denetim** yapmış olurlar. Aksine denetçiler, öncelikli olarak finansal tabloların incelenmesi ile başlayıp, defter kayıtlarını ve sonrasında ilgili belgelerin denetimini gerçekleştirirlerse **geriye doğru denetim** yapmış olurlar.²⁸⁴

Doğrudan denetim; muhasebe işlemlerinin hesaplara doğru işlenip işlenmediği, değerlemenin doğru yapıp yapılmadığı ve kapanış kayıtlarına doğru bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığının denetimidir. Denetçinin doğrudan denetimde, tüm muhasebe kayıtlarını denetlemesine bağlı olarak zaman kaybı söz konusudur. Bu durumu önlemek amacıyla denetçiler, aynı nitelikte veya birbirleriyle yakın ilişki içinde olan hesapların

²⁸² Güredin, a.g.e., ss. 244-245

²⁸³ Kepekçi, a.g.e., s.135

²⁸⁴ Gücenme, a.g.e., ss.67-68

toplam tutarlarını karşılaştırma yoluna başvurabilirler. Bu tür denetime *dolaylı denetim* denilmektedir.²⁸⁵

3.1.2. Denetim İşlemleri

Denetim görüşüne ulaşabilmesi için denetçi tarafından yürütülen çalışmalara denetim işlemi denir. Geleneksel denetim işlemleri kapsamında denetçi; belge incelemesi, aritmetik inceleme, karşılaştırma ve tutar aktarımlarının kontrolünü gerçekleştirebilir.

Bağımsız denetim açısından en önemli denetim işlemi belge incelemesidir. Finansal tabloların doğruyu yansıtmayı yansıtmaması, işletmedeki her türlü parasal işlemin defter ve kayıtlara doğru bir şekilde işlenip işlenmemesine bağlıdır. Bu nedenle denetçi hatayı kaynağında tespit etmek amacıyla belge ile defter kayıtları arasında uygunluk olup olmadığını, belgelerin şekli ve maddi açıdan uygun olup olmadıklarını inceleyebilir. Bu işleme *belge incelemesi* adı verilir.²⁸⁶

Aritmetik inceleme; muhasebe kayıtlarında ve belgelerde yer alan bilgilerin oluşumu sırasında yapılan toplama, çıkarma, çarpma, bölme işlemlerinin hatalı olup olmadığı ile ilgili kontrolleri ifade eder. Çift taraflı kayıt tutma ilkesi dikkate alınarak, muhasebe kayıtlarındaki tutarlar arasında doğruluk ve eşitlik olup olmadığının incelenmesi işlemi *karşılaştırma* olarak adlandırılmaktadır. Tutarlar arasındaki eşitlik ve doğruluk karşılaştırılırken ayrıca tutarların ait oldukları hesaplar dışında başka hesaplara aktarılıp aktarılmadığının veya tutarların yanlış aktarılıp aktarılmadığının (rakamların yer değiştirmesi, fazla veya eksik rakam yazılması vb.) incelenerek *tutar aktarımlarının kontrolünün* yapılması gerekmektedir.²⁸⁷

3.2. Destekleyici Kanıt Toplama Teknikleri

Destekleyici kanıt toplama tekniklerine değinmeden önce “destekleyici kanıt” kavramına değinmek gerekmektedir. Muhasebe kayıtları dışında; işletmenin yapmış

²⁸⁵ Güredin, a.g.e., ss. 246-247

²⁸⁶ Gücenme, a.g.e., s.69

²⁸⁷ Güredin, a.g.e., ss. 247-249

olduğu çeşitli analiz sonuçlarından, raporlardan, veri kıyaslamaları vb. işlemlerin sonucundan elde edilen kanıtlara destekleyici kanıt denilmektedir.²⁸⁸

Destekleyici kanıtların toplanmasında çeşitli denetim işlemleri kullanılmaktadır. Bu işlemlerin bir kısmı geleneksel denetim teknikleri arasında yer aldığı için bu kısımda belli başlı kanıt toplama teknikleri açıklanmaktadır.

Destekleyici kanıt toplama teknikleri genel olarak;

1. Fiziki inceleme tekniği
2. Doğrulama tekniği
3. Gözlem tekniği
4. Soruşturma tekniği
5. Analitik inceleme tekniği
6. Kayıt sürecinin incelenmesi tekniği
7. Belge incelemesi tekniği
8. Yeniden hesaplama tekniği
9. Derinlemesine araştırma tekniği
10. Hesaplar arası ilişki kurma tekniği olarak sıralanabilir.

Yukarıda sıralanan son dört teknik; geleneksel denetim teknikleri içerisinde yer alan belge incelemesi, aritmetik inceleme, karşılaştırma ve tutar aktarımlarının kontrolü işlemleri ile örtüşmektedir. Bu nedenle ilk altı teknik üzerinde durmak yeterli olacaktır.

3.2.1. Fiziki İnceleme Tekniği

Fiziki inceleme tekniği, belgeler yönünden işletmeye ait varlıkların maddi olarak var olup olmadıkları ile bu varlıkların işletme mülkiyetinde olup olmadıklarının tespit edilmesi işlemidir. Denetçi işletme kayıtlarındaki varlıkları ve borçları sayar, ölçer, tartar ve ilgili mevzuat hükümleri doğrultusunda hazırlanan belgelerle doğrular.²⁸⁹ Denetçi bu teknik ile, yönetimin “var olma” iddiasına yönelik denetim amacını gerçekleştirmektedir.²⁹⁰

Yüksek güvenilirliğe sahip kanıtların elde edilmesine olanak tanıyan fiziki inceleme tekniği, diğer tekniklere göre daha fazla maliyete neden olmaktadır. Bunun yanı

²⁸⁸ Lessambo, a.g.e., s.156

²⁸⁹ Masum Türker vd., *Sınırlı Uygunluk Denetimi*, Ankara, TÜRMOB Yayınları-198, Sirküler Rapor Serisi, Seri No:2003-1, s.83

²⁹⁰ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, a.g.e., s.272

sıra işletme tarafından varlığın kiralama, konsinye veya ödünç olarak elde edilmesi durumunda; varlığın mülkiyetine ilişkin denetçinin doğru tespit yapabilmesi için ek kanıtlara ihtiyacı olabilmektedir. Bu da zaman kaybına neden olabilmektedir.²⁹¹

3.2.2. Doğrulama Tekniği

Denetçi tarafından kullanılan bir diğer teknik doğrulama tekniğidir. Bu teknikte denetçi talep ettiği bilgilerin, işletmenin ilişkili olduğu dış paydaşlar tarafından yazılı olarak teyit edilmesini istemektedir. Müşteri işletmeden bağımsız olarak, dış kaynaklardan elde edilen bilgilerin güvenilirlikleri daha yüksek olacağı için, doğrulama tekniği denetçiler tarafından sıklıkla kullanılan tekniklerden biridir.²⁹² Teknik, belirli hesap bakiyeleri veya bu unsurlara ilişkin yönetim beyanlarının ele alınması ile ilgilidir.²⁹³

Denetçi bu tekniği uygularken genel hatlarıyla aşağıdaki adımları yerine getirmektedir:²⁹⁴

- Denetçi, üçüncü taraflardan talep ettiği bilgilere ilişkin doğrulama mektubunu hazırlar. Bu mektuplarda olumlu, olumsuz ve boş bakiyeli doğrulama türlerinden biri tercih edilir.
- Müşteri işletme yönetimi, denetçi tarafından hazırlanmış olan doğrulama mektubunu imzalar.
- Denetçi, mektupları ilgili taraflara postalar.
- İlgili taraflar doğrulama mektubuna verdikleri yanıtları yazılı formda denetçiye gönderir.
- Denetçi gelen yanıtlar ile işletme kayıtlarını karşılaştırır. Varsa farklar hakkında inceleme yapar.

3.2.3. Gözlem Tekniği

Denetçi; denetlediği işletmedeki süreçleri, kişileri, belirli faaliyet ve işlemleri gözlemlemek yoluyla da kanıt toplayabilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta; denetçinin faaliyetlerin içinde yer almaması, sadece gözlem yapması gerektiğidir.

²⁹¹ İlhan Kütük, *Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri*, (Yüksek Lisans Tezi), Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s.113

²⁹² Arens, Elder, Beasley, a.g.e., ss.200-201

²⁹³ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, a.g.e., s.272

²⁹⁴ Bozkurt, a.g.e., s.72

Kanıtların denetçinin bizzat kendisi tarafından toplanması bu tekniği daha güvenilir kılmaktadır.²⁹⁵

3.2.4. Soruşturma Tekniği

Denetçi, denetim alanına ve konusuna göre bazen müşteri işletme yöneticilerine ve personeline yazılı veya sözlü olarak çeşitli sorular sorarak ilgili bilgileri toplayabilmektedir. Denetçi gerek gördüğünde ayrıca personel tarafından imzalı bir tutanak alarak sorulara verilen cevapları yazılı olarak temin edebilmektedir. Bu teknik, sorulara işletme personeli tarafından yanıltıcı yanıtlar verilmesi risklerini içermektedir. Bu nedenle diğer tekniklere göre güvenilirlik düzeyi düşüktür. Yöntemin güvenilirliğinin artırılması amacıyla diğer tekniklerle desteklenmelidir.²⁹⁶ Bu teknik özellikle işletme iç kontrol sisteminin tanınması açısından önem arz etmektedir.²⁹⁷

3.2.5. Analitik İnceleme Tekniği

Analitik inceleme tekniği, denetim alanında yaşanan gelişmeler doğrultusunda denetçi tarafından kullanılan önemli bir teknik olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmenin finansal ve finansal olmayan verileri ile kayıtlar arasında anlamlı ilişkiler kurmaya çalışan bu tekniğin amacı, beklentilerin gerçekleşip gerçekleşmediğini araştırmaktır.²⁹⁸

Başka bir ifade ile analitik inceleme tekniği; işletmenin cari yıl hesap ve işlemlerinde ortaya çıkan sonuçlar ile önceki dönem hesap ve işlemlerine ilişkin sonuçların karşılaştırılarak varsa sapmaların değerlendirilmesi faaliyetidir. Denetçi karşılaştırma ve değerlendirme yapabilmek için; karşılaştırmalı tablolar, dikey, oranlar ve trend analizi gibi yöntemleri kullanmaktadır.²⁹⁹

3.2.6. Kayıt Sürecinin İncelenmesi Tekniği

Kayıt sürecinin incelenmesi tekniği, özellikle kayıtların doğru sırayı izlediğine, doğru tutarların aktarıldığına ve tüm belgelerin kayıtlara alındığına dair kontrolleri kapsamaktadır. Bu teknik sayesinde denetçi; işletme iç kontrol sistemi, hesap bakiyeleri ve muhasebe kayıtları gibi konularda yazılı kanıtlar elde edebilmektedir.³⁰⁰ Denetçi bu

²⁹⁵ Türker vd., a.g.e., s.90

²⁹⁶ Kepekçi, a.g.e., s.113

²⁹⁷ Türker vd, a.g.e., s.85

²⁹⁸ Bozkurt, a.g.e., s.80

²⁹⁹ Türker, a.g.e., ss.87-89

³⁰⁰ A.g.e., s.89

tekniki uygulayabilmek için örnekleme başvurmuştur. Örneklem yoluyla seçilen kaynak belgelerden hareketle denetçi, ileriye veya geriye doğru denetim işlemini gerçekleştirerek ihtiyaç duyduğu bilgiye ilişkin kanıtları toplamaktadır.³⁰¹

4. BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİLEŞİMİ

İşletmelerin birincil amaçlarından sürekliliğin sağlanması ve kârın maksimize edilmesi, yaşanan teknolojik ilerlemelere paralel olarak ulaşılması zor ve aynı zamanda çok çaba gerektiren amaçlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durum işletme yönetiminin amaçlara ulaşırken daha dikkatli ve doğru kararlar almalarını zorunlu kılmaktadır. Bunun yanı sıra artan ekonomik faaliyetler işletme düzeyinde daha karmaşık işlemlerin ve uygulamaların doğmasına neden olmaktadır. Tüm bu etkenler işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimlilik açısından doğru bir şekilde incelenmesini ve değerlendirilmesini zorunlu hale getirmektedir. Bu inceleme ve değerlendirme için güvenilir bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Gerekli bilgilerin elde edilmesi, analizinin yapılarak somut verilere dönüştürülmesi için işletmelerin kontrol ve denetim faaliyetini etkin hale getirmeleri gerekmektedir.

Daha önce değinildiği gibi; finansal tabloların güvenilirliğinin artırılması için risklerin minimuma indirilmesi, faaliyetlerin verimli ve etkin yürütülmesi, mevzuata ve yasalara uygunluğun kontrol edilmesi gibi amaçların yanı sıra işletme yönetimi tarafından iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin sağlanması da gerekmektedir.³⁰² Aynı zamanda işletmenin dış paydaşları olarak nitelendirilen dış bilgi kullanıcıları ise karar alma süreçlerinde, işletmenin faaliyet sonuçları ve bu sonuçların güvenilirliği konusunda tarafsız ve bağımsız kişi veya kuruluşlar tarafından yapılan değerlendirmelere ihtiyaç duymaktadır. Bu değerlendirmeler ise yine daha önceki bölümlerde aktarıldığı gibi bağımsız denetim faaliyeti sonucunda ortaya çıkmakta ve raporlanmaktadır.

Kurumsal yönetimin gerekliliği olarak; iç denetim, iç kontrol ve bağımsız denetim faaliyetlerinin birbirleriyle uyumlu ve tamamlayıcı nitelikte entegre bir sistem oluşturması beklenmektedir. Şöyle ki, etkin bir iç denetim olmadan verimli bir kurumsal

³⁰¹ Güredin, a.g.e., s.271

³⁰² Mehmet Demir, Yakup Ülker, Öznur Arslan, “İç Kontrol, İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi”, *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı: 5, (2018), s.85

yönetimin varlığından söz edilememektedir. İç denetimin etkin olması, sağlıklı bir iç kontrol sisteminin işletilmesine bağlıdır.³⁰³ Bağımsız denetim faaliyetinin etkin tasarlanması ve işletilmesi ise etkin işleyen bir iç kontrol sistemi ile mümkün olabilmektedir. Yukarıdaki açıklamalardan hareketle bağımsız denetim ve iç kontrol kavramlarının sürekli etkileşim halinde olduğu görülmektedir.

Çalışmanın temelini oluşturan bu etkileşim; risk odaklı bağımsız denetim süreci takip edilerek, KGK tarafından yayınlanan mevcut bağımsız denetim standartları kapsamında incelenmektedir. Bu kısımdaki temel amaçlar;

- Bağımsız denetim standartları kapsamında iç kontrol ve iç denetim kavramlarının ele alındığı hükümlere değinerek, bağımsız denetim ve iç kontrol sisteminin etkileştiği konuları ortaya çıkarmak,
- Etkileşim konularından hareketle COSO İç Kontrol Modeli'nin temel bileşenleri ve on yedi alt ilkesi ile bağlantıyı kurmaktır.

Özellikle kavramların birbirine olan etkileri literatürde çok fazla ele alınmış olmakla birlikte, BDS'ler kapsamında etkileşim konularını ele alan ve bu etkileşim konuları ile COSO iç kontrol ilkelerinin bağlantısını ortaya koyan araştırmaların oldukça az olduğu gözlemlenmektedir.

4.1. Risklerin Değerlendirilmesi Aşaması İçin Tespit Edilen Konular

Risk odaklı bağımsız denetim sürecinin ilk aşaması olan risklerin değerlendirilmesi aşamasında, iç kontrol sistemi ile bağımsız denetim arasındaki etkileşimi ortaya koyan bağımsız denetim standartları ve ilgili temel ve açıklayıcı hükümler Tablo.7'de listelenmektedir. Belirlenen temel ve açıklayıcı hükümlerin içeriklerinin detaylı olarak incelenmesi sonucunda, altı farklı etkileşim konu başlığı tespit edilmiştir.

³⁰³ Demir, Ülker, Arslan, a.g.m., s.96

Tablo.7: Risklerin Değerlendirilmesi Aşamasındaki Etkileşimi Ele Alan BDS'ler

BDS KODU	BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI	TEMEL VE AÇIKLAYICI HÜKÜMLER
BDS200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi	4.Paragraf, 5.Paragraf, 13.Paragraf(h) (ii) A.2 (b), A.10, A.34, A.39, A.41
BDS210	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması	5. Paragraf, 6. Paragraf(a)(b)(c) (b)/(ii),(iii)bendi, A.11, A.12, A.16, A.17, A.18, A.19
BDS220	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol	7. Paragraf, (d)
BDS240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	18. Paragraf(a), 20. Paragraf, 21. Paragraf, 25. Paragraf, 33. Paragraf, 40. Paragraf(a) (c), A.13, A.19, A.20, A.21, A.26, A.27, A.28, A.44
BDS260	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim	3. Paragraf, 11.Paragraf, 15.Paragraf, 18. Paragraf, A.4, A.13, A.14, A.33, A.42
BDS265	İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi	9. Paragraf A.14
BDS300	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması	8. Paragraf, A.9
BDS315	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	Paragraflar 1.,3.,4.(b)(ç),5.,6.(a)(c),9.,10.,11.(ç)(d) , 12., 13., 14 (a)(b), 15., 16.,17., 18., 19.,20., 22., 23, 24.,25., 26. (a)(c), 29., 32. (b) Açıklayıcı Hükümler A.1,A.9,A.10,A.11,A.12,A.13,A.18,A.19,A.24,A.41,A.42,A.45,A.50,A.5,A.54, A.58, A.59, A.61, A.62, A.63, A.64, A.65,A.66, A.67, A.69, A.71, A.73, A.74,A.77, A.78, A.79, A.80, A.81, A.83, A.84, A.85, A.88, A.89, A.97, A.98, A.99, A.110, A.113, A.114, A.115, A.116, A.117, A.119, A.120, A.121, A.122, A.124, A.133, A.136, A.137, A.148, A.153,Ek.2
BDS402	Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar	9. Paragraf (a)(b),10.Paragraf, 14.Paragraf (b), 17.Paragraf, A.3,A.6, A.16,A.23, A.27, A.39
BDS600	Özel Hususlar – Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi	7. Paragraf(a)(b), 40.Paragraf, 41.Paragraf, (f), (g), A.58, Ek.5,
BDS610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması	13. Paragraf, 15. Paragraf (a)(b)(c), 16. Paragraf(a)(b)(c), 17. Paragraf, 18.

		Paragraf, 19. Paragraf, 20. Paragraf, 21. Paragraf, 23. Paragraf, 24. Paragraf, 28. Paragraf, 30. Paragraf, 32. Paragraf, A.5, A.6, A.7, A.8, A.9,A.10, A.11, A.12, A.13, A.14, A.15, A.16, A.18, A.20, A.21, A.23, A.25, A.27, A.32
BDS620	Uzman Çalışmalarının Kullanılması	7. Paragraf, A.4
BDS805	Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi	7. Paragraf, A.6

4.1.1. Üst Yönetimin İç Kontrollere İlişkin Sorumluluğu

BDS 200'e göre; finansal tabloların hata ve hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanmasına ilişkin işletme iç kontrollerinden üst yönetim sorumlu tutulmaktadır.³⁰⁴ Bazı durumlarda denetçi, iç kontrole ilişkin sorumluluğun kapsamı hakkında işletme üst yönetimine çeşitli açıklamalarda bulunabilir.³⁰⁵ Bu açıklamalar; finansal tabloların hazırlanması ile ilgili kayıtlar, belgeler ve diğer hususlar vb. tüm bilgilere erişim imkânı sağlama, denetimin amacı doğrultusunda talep edilen ilave bilgileri sağlama, denetim kanıtlarının toplanması için işletme içinde gerekli görülen kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı sağlama vb. sorumlulukları içerebilmektedir.³⁰⁶ Bu nedenle bağımsız denetim ile iç kontrol sisteminin bu noktada etkileştiğini söylemek mümkündür.

Buradaki etkileşim bağımsız denetim yönüyle ele alınırsa; belirtilen sorumluluğun anlaşıldığı ve üstlenildiğine dair denetçi tarafından işletme üst yönetiminden mutabakat alınması gerekmektedir. İlgili mutabakat denetim sözleşmesinin kabulünde ön şart niteliğinde değerlendirilmektedir.³⁰⁷

Denetimin yürütülmesi için gerekli olan -yönetimin sorumluluğunun anlaşıldığına ve üstlenildiğine dair- ön kabul, bazı ülkelerde kendi mevzuatlarında ayrıca belirtilmiş

³⁰⁴ BDS 200: Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi, 4. Paragraf, A.2 (b), www.kgk.gov.tr,(19.09.2019)

³⁰⁵ BDS 210: Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması, 6. Paragraf, (b) / (ii) bendi, A.19, www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

³⁰⁶ BDS 210, 6. Paragraf, (b) / (iii) bendi

³⁰⁷ BDS 200, 4.Paragraf, A.10

olabilmektedir. Bu noktada BDS'ler; mevzuatı hükümsüz kılmamakta ancak standartlarda ifade edilen denetim kavramı gereği, finansal tabloların hazırlanmasına veya buna yönelik iç kontrole ilişkin sorumluluğun denetçinin görevleri kapsamında değerlendirilmesini engellemektedir.³⁰⁸

Ayrıca BDS 200'de; bahsi geçen ilgili mutabakatın işletme iç kontrolünün amacına ulaştığı veya eksiksiz olduğu yönünde denetçi tarafından tespitite bulunulduğu anlamını taşımadığı, BDS'lere uygun yürütülmüş bir denetimin ise ihtiyaç duyulan iç kontrollerin yerini almadığı ifade edilmektedir.³⁰⁹ Belirtilen hükümde özellikle vurgulanmak istenen; yönetim tarafından verilen mutabakatın; iç kontrolün etkinliğine ilişkin bir beyanat değil de, yönetim olarak iç kontrole ilişkin sorumlulukların anlaşıldığı yönündeki bir beyanat olmasıdır.

Etkileşim alanlarından bazıları ise BDS 210'daki hükümlerde yer almaktadır. BDS 210'a göre; işletme üst yönetimi finansal tabloların onaylanması ve iç kontrol sisteminin izlenmesine ilişkin sorumluluklarını üstlenebilecekleri gibi halka açık işletmelerde bu sorumluluklar denetim komitesi vb. alt komitelere de aktarılabilmektedir.³¹⁰

Yönetimin iç kontrollere ilişkin sorumluluğunun yanı sıra; aynı zamanda bu iç kontrollerin sürekliliğinin sağlanması da yönetimin sorumlulukları arasında yer almaktadır. İç kontrollerin sürekliliğinin sağlanması sistemin etkin çalışmasına bağlıdır. Sistemin etkinliği son derece önemli olmasına rağmen sistemdeki bazı yapısal kısıtlar nedeniyle tam bir etkinlikten söz edilememektedir. Başka bir ifade ile finansal raporlamaya ilişkin amaçlara yüzde yüz ulaşılması mümkün olmamakla birlikte yalnızca makul bir güvence sağlanabilmektedir.³¹¹

İç kontrollere ilişkin sorumluluklara ilave olarak üst yönetimden sorumlu olanlar, gözetim faaliyetinden de sorumlu olmaktadır. Denetim açısından son derece önem arz eden gözetim sorumluluğu, kontrol faaliyetlerine ve yönetim kademesine ilişkin iki boyutlu ele alınmaktadır. Buna göre; finansal raporlama faaliyetlerinin güvenilirliğini, işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliğini, faaliyetlerin mevzuata uygun olarak yürütülmesi için uygun iç kontrolün tasarlanmasını, uygulanmasını ve sürdürülmesini, üst

³⁰⁸ BDS 210, 6. Paragraf, (b), A.11

³⁰⁹ BDS 210, 6.Paragraf, A.17

³¹⁰ BDS 210, 6. Paragraf, A.12

³¹¹ BDS 210, 6. Paragraf, A.16

yönetimden sorumlu olanlar yönetimin gözetimi kapsamında temin etmek durumundadır.³¹²

Üst yönetimin iç kontrole ilişkin sorumluluğuna dair BDS'lerde yer alan ve yukarı da aktarılan etkileşim konuları, bağımsız denetçiler açısından denetimin sağlıklı yürütülmesine imkân veren kritik konular olarak değerlendirilmelidir. Bunun yanı sıra işletmeler açısından bahsi geçen etkileşim konularının ise, faaliyetlerin sağlıklı bir şekilde yürütülmesini sağlayacak iç kontrollerin tasarlanması ve uygulanması sırasında anahtar unsurlar olarak değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Bu bağlamda Tablo.8'de temel ve alt etkileşim konularının yakın ilişkide olduğu COSO İç Kontrol Modeli ilkeleri subjektif değerlendirmelere dayalı olarak belirlenmiş olup, ilgili etkileşim konularının ortaya çıktığı durumlarda, işletmelerin bağlantı kurulan ilkelere özellikle daha fazla dikkat ederek iç kontrol faaliyetlerini yürütmesi gerektiği düşünülmektedir.

Tablo.8: Üst Yönetimin İç Kontrole İlişkin Sorumluluğu ile Bağlantılı COSO İlkeleri

TEMEL ETKİLEŞİM KONUSU: ÜST YÖNETİMİN İÇ KONTROLE İLİŞKİN SORUMLULUĞU		
ALT ETKİLEŞİM KONULARI	BAĞLANTILI COSO BİLEŞENLERİ	BAĞLANTILI COSO İLKELERİ
1. Finansal tabloların hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Bilgi ve İletişim	2. İlke: Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi
		7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
		8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
		13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması
2. İç kontrol sorumluluğunun bir parçası olarak üst yönetimin muhasebe defter, kayıt ve bilgi sistemine yönelik sorumluluğu	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Bilgi ve İletişim	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
		5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
		8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
		13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması
		15. İlke: Kurum Dışı İlgili Taraflarla İletişim Kurulması

³¹²BDS 260: Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim, 3. Paragraf, A.33, www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

3.	İşletme üst yönetiminin iç kontrol ile ilgili sorumluluklarını <u>anladığına ilişkin beyanı</u>	Kontrol Ortamı	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık 5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
4.	İç kontrole ilişkin sorumluluğunun anlaşılacağına dair üst yönetim tarafından verilen mutabakatın, iç kontrolün amacına ulaşma ve eksiksiz olma anlamına gelmemesi	Kontrol Ortamı İzleme	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık 2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi 16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması 17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
5.	Üst yönetimin iç kontrolün izlenmesine ilişkin sorumluluk üstlenmesi veya denetim komitesi alt grubunu görevlendirmesi	Kontrol Ortamı	2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi 3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi 4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi 5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
6.	Üst yönetimin iç kontrolün sürekliliğini sağlaması	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi 3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi 6. İlke: Hedeflerin Açık ve Net Olarak Belirlenmesi 12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Oluşturulması 14. İlke: Hedefler, Sorumluluklar vb. Bilgilerin Kurum Çalışanlarıyla Paylaşılması 16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması 17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
7.	Üst yönetim tarafından iç kontrollerin tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesinin temin edilmesi	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi 4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi 5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi 6. İlke: Hedeflerin Açık ve Net Olarak Belirlenmesi 12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Oluşturulması 14. İlke: Hedefler, Sorumluluklar vb. Bilgilerin Kurum Çalışanlarıyla Paylaşılması 16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması 17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
8.	Bazı ülkelerde üst yönetimin iç kontrole ilişkin sorumluluklarının ayrıca ilgili mevzuatlarda belirtilmiş olması	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi 8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi 9. İlke: Önemli Değişikliklerin Kurumu Etkileme Potansiyelinin Değerlendirilmesi 10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi 15. İlke: Kurum Dışı İlgili Taraflarla İletişim Kurulması 16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması 17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi

4.1.2. *Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim*

Risklerin değerlendirilmesi aşamasında bağımsız denetim ve iç kontrolün etkileşimini ortaya koyan diğer bir standart ise BDS 260 “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim” standardıdır. Denetçi; finansal tabloların denetiminde üst yönetimden sorumlu olanlarla etkin ve karşılıklı iletişim kurarak, detaylı bir çerçeve sunmalı ve iletilecek bazı özel hususları belirlemek zorundadır.³¹³ Ayrıca iletişimin şekil, zamanlama ve içeriği ile ilgili üst yönetim bilgilendirilmektedir. İç denetim fonksiyonuna sahip bir işletmede üst yönetimin bilgilendirilmesinden önce iç denetçi ile de müzakere yapılabilmektedir.³¹⁴

Bağımsız denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla kuracağı iletişimde dikkat edeceği konulardan bir tanesi uygun kişi veya kişilerin belirlenmesidir. Örneğin diğer birimlerle aynı iç kontrol sisteminin kullanıldığı topluluğa bağlı bir işletmede, denetçi iletişim kuracağı kişi veya kişileri belirlerken, denetim şartlarını ve denetim sırasında bildirilecek hususların niteliğini dikkate almak durumundadır.³¹⁵ Burada bağımsız denetim ile iç kontrolün etkileştiği esas nokta, topluluğa dahil çok sayıda birimin aynı iç kontrol sistemini kullanmasıdır. Bu durum çok sayıda iç kontrol eksikliklerinin ortaya çıkmasına neden olabilmektedir.

Bazı standartlarda ifade edildiği gibi bağımsız denetçi tarafından belirlenen, ciddi işletme riskleri dahil olmak üzere denetim planının kapsamının ve zamanlamasının üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi gerektiği BDS 260’ta da ele alınmaktadır. Aynı zamanda üst yönetimin iç kontrole ilişkin yaklaşımı hakkında gerekli bilgi sağlayabilmek amacıyla da denetçi iletişim kurmak zorundadır. Standart, iç denetim fonksiyonuna sahip olan işletmelerde; fonksiyonun çalışmalarının kullanılması, iç ve dış denetçilerin uyumları, denetimde iç denetçilerin kullanımının niteliği ve boyutlarına ilişkin üst yönetimden sorumlu olanlarla görüş alışverişi yapılmasını hükmetmektedir. Burada ortaya çıkan etkileşim, işletme üst yönetiminden sorumlu olanların; iç kontrolün önemine ilişkin farkındalıkları, tutumları ve iç kontrol sisteminin etkinliğine dair gözetimleri ile ilgilidir.³¹⁶

³¹³ BDS 260, 3. Paragraf, A.33

³¹⁴ BDS 260, 18. Paragraf, A.42

³¹⁵ BDS 260, 11. Paragraf, A.4

³¹⁶ BDS 260, 15. Paragraf, A.13, A.14

Denetçi tarafından üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilecek önemli hususlardan bir tanesi ise iç kontrol eksiklikleridir. Bu eksikliklerin üst yönetime yazılı olarak bildirilmesi gerektiği ifade edilmekle birlikte, işletmedeki önemli yanlışlık risklerini en aza indirebilmek amacıyla denetçi ilk olarak sözlü bildirimde de bulunabilmektedir.³¹⁷ Hizmet kuruluşu kullanan bir işletme denetçisi de tespit ettiği ve muhakemesine göre yönetimin dikkatini çekecek kadar önemli gördüğü eksiklikleri yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara zamanında yazılı olarak bildirmek zorundadır.³¹⁸

Üst yönetimden sorumlu olanlar ve yönetim ile kurulacak iletişimi etkileyen faktörlerden birisi, işletmenin kendine bağlı birim şirketlerden oluşan bir topluluk olması durumudur. Topluluk ve bağlı işletmelerin denetiminde, topluluk denetim ekibinin birim denetçileri ve topluluk üst yönetimi ile koordineli bir şekilde çalışması gerekmektedir. Denetim amacıyla hangi çalışmaların yürütüleceği, bu çalışmanın ne şekilde kullanılacağı, birim denetçisi ile nasıl iletişim kurulacağı ve bu iletişimin içeriğinin ne olacağı gibi hususların belirlenebilmesi için; uyulması gereken yükümlülüklerin, topluluk denetim ekibi tarafından birim denetçisine zamanında aktarılması gerekmektedir. İlgili yükümlülükler birim denetçisine talimat mektubu ile iletilmektedir. Talimat mektubu,³¹⁹

- Topluluk yönetiminin değerlendirmesine rehberlik edecek nitelikte, iç kontrolün etkinliğine dair birim denetçisinin yasal raporlama sorumluluklarını,
- Birimlerin iç kontrolleri ile ilgili çalışmalara dayanan iç denetim fonksiyonu bulgularını,
- Birimin finansal bilgilerine ilişkin yürütülen çalışmalarda ortaya çıkan önemli iç kontrol eksikliklerinin veya hilenin varlığına ilişkin bilgilerin topluluk denetim ekibine zamanında bildirilmesine dair sorumluluklarını içermektedir.

Topluluğa bağlı birim denetçisinden; birim düzeyinde “önemli yanlışlık” doğuran ve birim yönetimi veya çalışanlarının dahil olduğu hile vb. önemli iç kontrol eksikliklerini topluluk denetim ekibine iletmesi beklenmektedir.³²⁰

³¹⁷ BDS 265: İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi, 9. Paragraf A.14, www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

³¹⁸ BDS 402: Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar, 17. Paragraf(ç), A.39, www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

³¹⁹ BDS 600: Özel Hususlar – Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dahil), 40. Paragraf, A.58, Ek.5, www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

³²⁰ BDS 600, 41. Paragraf, (f), (g)

Yukarıda aktarılan hükümlerden hareketle BDS'lere göre yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim hususunda, bağımsız denetim ve iç kontrolün etkileşim gösterdiği altı farklı etkileşim konusu belirlenmiştir. Bu etkileşim konuları kapsamında işletmelerin iç kontrol faaliyetleri açısından önem arz eden ve subjektif değerlendirmelere dayalı olarak belirlenen COSO İç Kontrol Modeli ilkeleri Tablo.9'da özetlenmektedir. İlgili etkileşim konularının ortaya çıktığı durumlarda işletmelerin belirlenen ilkelere özel hassasiyet göstermelerinin faydalı olabileceği düşünülmektedir.

Tablo.9: Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim ile Bağlantılı COSO İlkeleri

TEMEL ETKİLEŞİM KONUSU		
YÖNETİM VE ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARLA KURULACAK İLETİŞİM		
ALT ETKİLEŞİM KONULARI	BAĞLANTILI COSO İÇ KONTROL MODELİ BİLEŞENLERİ	BAĞLANTILI COSO İÇ KONTROL MODELİ İLKELERİ
1. İşletmede iç denetim fonksiyonunun bulunması	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri İzleme	3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi
		4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
		5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
		7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
		8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
		12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Oluşturulması
		16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
		17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
2. İç kontrol eksikliklerine ilişkin yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici faaliyetleri	Kontrol Ortamı Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
		10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
		11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
		12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Oluşturulması
		14. İlke: Hedefler, Sorumluluklar vb. Bilgilerin Kurum Çalışanlarıyla Paylaşılması
		16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
		17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi

3.	Topluluğa bağlı çok sayıda birimin aynı iç kontrol sistemini kullanması	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim	<p>2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi</p> <p>3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi</p> <p>7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi</p> <p>8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi</p> <p>10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi</p> <p>11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi</p> <p>12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Oluşturulması</p> <p>13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması</p> <p>14. İlke: Hedefler, Sorumluluklar vb. Bilgilerin Kurum Çalışanlarıyla Paylaşılması</p> <p>15. İlke: Kurum Dışı İlgili Taraflarla İletişim Kurulması</p>
4.	(a) Üst yönetimin iç kontrolün etkinliğine ilişkin gözetimleri (b) İç kontrolün önemine ilişkin tutumlar, farkındalıklar ve uygulamalar	Kontrol Ortamı Bilgi ve İletişim İzleme	<p>1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık</p> <p>2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi</p> <p>4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi</p> <p>5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi</p> <p>14. İlke: Hedefler, Sorumluluklar vb. Bilgilerin Kurum Çalışanlarıyla Paylaşılması</p> <p>15. İlke: Kurum Dışı İlgili Taraflarla İletişim Kurulması</p> <p>16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması</p> <p>17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi</p>
5.	İç kontrol eksikliklerine ilişkin yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici faaliyetleri	Kontrol Ortamı Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	<p>4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi</p> <p>10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi</p> <p>11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi</p> <p>12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Oluşturulması</p> <p>14. İlke: Hedefler, Sorumluluklar vb. Bilgilerin Kurum Çalışanlarıyla Paylaşılması</p> <p>16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması</p> <p>17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi</p>

6.	Hizmet alan işletmelerde iç kontrol eksikliği	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi
			3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi
			4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
			6.İlke: Hedeflerin Açık ve Net Olarak Belirlenmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Oluşturulması
			15. İlke: Kurum Dışı İlgili Taraflarla İletişim Kurulması
			16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
17 İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi			
7.	(a) Topluluk yönetiminin iç kontrol etkinliğini değerlendirmesi (b)Topluluğa bağlı birimlerde önemli iç kontrol eksiklikleri ve hilenin varlığı	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	1.İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
			2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi
			4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			6.İlke: Hedeflerin Açık ve Net Olarak Belirlenmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Oluşturulması
13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması			
16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması			
17 İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi			

4.1.3. İç Kontrol Yapısının Değerlendirilmesi

Bağımsız denetim ile iç kontrol arasındaki önemli etkileşim alanlarından bir diğeri, bağımsız denetçinin işletme ve çevresini tanımak amacıyla iç kontrollerin işletme içerisinde nasıl şekillendiği ve iç kontrol yapısına ilişkin değerlendirmeleri ile ilgilidir. BDS 210'a göre; işletmeler iç kontrollerini şekillendirirken, yönetim ihtiyaçlarını,

faaliyetlerin karmaşıklığını, maruz kalınan risklerin niteliğini ve mevzuatı dikkate almak durumundadırlar.³²¹

BDS 315'te ise iç kontrol kavramı “*finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ile ilgili mevzuata uygunluk açısından işletmenin amaçlarına ulaştığına dair makul güvence sağlamak amacıyla üst yönetimden sorumlu olanlar, yönetim ve diğer personel tarafından tasarlanan, uygulanan ve sürekliliği sağlanan süreç*”³²² olarak tanımlanmaktadır.

Ayrıca BDS 315'te; kontrol çevresi, risk değerlendirme süreci, finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemi ve iletişim, denetimle ilgili kontrol faaliyetleri ve kontrollerin izlenmesi olarak sınıflandırılmış iç kontrol bileşenleri ile ilgili hükümler ve açıklamalar yer almaktadır. Standart; risk değerlendirme faaliyetini, işletmenin iç kontrolleri dahil olmak üzere işletme ve çevresini tanımak amacıyla gerekli bilgilerin sürekli toplanmasını, varsa güncellemelerin yapılarak ilgili bilgilerin analiz edilmesini içeren bir süreç olarak ifade etmektedir.³²³

Risk değerlendirme aşamasında bağımsız denetçi en faydalı bilgileri, işletmenin iç kontrol yapısı ile ilgili incelemeleri sırasında elde edebilmektedir. Denetçinin iç kontrol yapısını tanımaya yönelik yürüttüğü faaliyetler; işletmenin önemli yanlışlık risklerini etkileyen faktörlerin belirlenmesine, denetim prosedürlerinin nitelik, kapsam ve zamanlama açısından tasarlanmasına yardımcı olmaktadır.³²⁴

İşletme hedeflerine ulaşılmasını engelleyecek risklere yönelik olarak işletme içerisinde çeşitli kontrollerin tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesi iç kontrolün temel amacını oluşturmaktadır. İşletmenin büyüklüğü ve faaliyetlerin karmaşıklığı, iç kontrolün bu amacına yönelik olarak tasarlanmasını etkileyen faktörler arasında yer almaktadır.³²⁵ Denetçi, işletmenin iç kontrol yapısını değerlendirirken bu hususları dikkate almak durumundadır. Ayrıca daha önce de değinildiği gibi iç kontrol sistemi ne kadar etkin işlerse işlesin bazı yapısal kısıtlamalar nedeniyle sistem makul güvence sağlayamamaktadır. Örneğin; bir iç kontrolün tasarlanması veya değiştirilmesi sırasında meydana gelebilecek bir hata, iç kontroller sonucunda elde edilen bir bulgunun yetkin

³²¹ BDS 210, 6. Paragraf, A.18

³²² BDS 315: İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi, 4. Paragraf, (b), www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

³²³ BDS 315, 5. Paragraf, A.1

³²⁴ BDS 315, 12. Paragraf, A.50

³²⁵ BDS 315, 12. Paragraf, A.52

olmayan kişiler tarafından gözden geçirilmesi nedeniyle yanlış değerlendirilebilmesi veya bu bulguların verimli bir şekilde kullanılamaması, yönetim ihlalleri nedeniyle bazı iç kontrollerin uygulanamaması önemli iç kontrol kısıtları olarak karşımıza çıkmaktadır. Subjektif yargılara dayanarak alınan hatalı kararlar veya insan hatasından dolayı etkisiz kalan iç kontroller gibi örneklendirilebilecek yapısal kısıtlamaların neler olduğunun denetçi tarafından tespit edilmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir.³²⁶

İç kontrol kısıtlarının bazıları işletmenin büyüklüğünden etkilenmektedir. Şöyle ki özellikle küçük işletmelerde iç kontrol sisteminin daha basit bir yapıya sahip olduğunu, bu nedenle yönetici konumundaki işletme sahiplerinin iç kontroller üzerinde etkilerinin fazla olduğunu söylemek mümkündür. Bu durum iç kontrollerin ihlal edilmesi olasılığını artıracak için önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi sırasında denetçinin dikkate alması gereken bir unsur olarak değerlendirilebilmektedir.³²⁷

BDS 315, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında iç kontrolün farklı açılardan denetimi nasıl etkileyebileceği ile ilgili denetçinin değerlendirme yapmasını zorunlu tutmaktadır. Bu bağlamda standart, iç kontrolün; kontrol çevresi, işletmenin risk değerlendirme süreci, finansal raporlamaya ilişkin ilgili iş süreçleri dahil bilgi sistemi ve iletişim, kontrol faaliyetleri ve kontrollerin izlenmesi olmak üzere beş bileşene ayrılarak değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Denetçi, BDS 315'te yer alan farklı terminoloji ve çerçeveleri kullanarak iç kontrol yapısını farklı yönleriyle değerlendirmekte ve denetim üzerindeki etkisini açıklamaktadır.³²⁸

İlgili standart iç kontrol bileşenlerini ayrı ayrı tanımlamakta ve denetçinin bu bileşenlere ilişkin kanaat edinmesini zorunlu tutmaktadır. Denetçi bu kanaati edinirken; üst yönetiminden sorumlu olanların gözetimi dahil işletme yönetiminin dürüstlük ve etik değerlere bağlı bir örgüt kültürü oluşturup oluşturmadığı ve bu kültürü devam ettirip ettirmediği, kontrol çevresi bileşeninin diğer iç kontrol bileşenlerine uygun ortam sunup sunmadığı, kontrol çevresindeki eksikliklerin diğer iç kontrol bileşenlerini olumsuz etkileyip etkilemediği ile ilgili değerlendirmeler yapmaktadır.³²⁹

³²⁶ BDS 315, 12. Paragraf, A.54

³²⁷ BDS 315, 12. Paragraf, A.58

³²⁸ BDS 315, 12. Paragraf, A.59

³²⁹ BDS 315, 14. Paragraf, (a), (b)

Kontrol Çevresi ile İlgili Hususlar

İç kontrol bileşenlerinden ilki olan kontrol çevresi, üst yönetimden sorumlu olanların ve işletme yönetiminin iç kontrollerin önemine ilişkin farkındalıklarını ve tutumlarını ortaya koymaktadır. Çalışanların kontrol bilincini etkileyerek işletmenin iç kontrol sistemi ile ilgili bakış açısını ortaya koyan kontrol çevresi bileşeni, çeşitli unsurlardan oluşmaktadır. Önemli yanlışlık risklerinin ve diğer kontrollerin etkinliğinin değerlendirmesini etkileyen kontrol çevresi unsurları³³⁰;

- Dürüstlük ve etik değerlere ilişkin kuralları bildirme ve uygulatma,
- Yetkinliğe bağlılık,
- Üst yönetimden sorumlu olanların katılımı,
- Yönetim felsefesi ve çalışma şekli,
- Organizasyon yapısı,
- Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi,
- İnsan kaynakları politika ve uygulamaları olarak sıralanabilmektedir.

Standart tarafından ortaya konan yukarıdaki unsurlar, birinci bölümde açıklanan COSO İç Kontrol Modeli'nin kontrol ortamı bileşenine ait ilkelerle benzerlik göstermektedir.

Denetçi, işletme yönetimini ve çalışanlarını sorgulayarak yönetimin etik davranışlara ilişkin yazılı kurallar oluşturup oluşturmadığına, bu kurallara uyup uymadığına ilişkin tutumuna ve bu alandaki iç kontrollerin uygulanıp uygulanmadığına dair bilgi elde etmektedir. Ayrıca iç denetim fonksiyonunun, iç kontrole ilişkin tespit ettiği eksikliklere yönelik yönetimin karşılık verip vermediği veya nasıl karşılık verdiği de ele alınmaktadır.³³¹

İç kontrol sisteminin tatmin edici nitelikte bir kontrol çevresine sahip olması, işletmenin hile risklerini minimuma indirmeye yardımcı olurken; kontrol çevresinde ortaya çıkan eksiklikler hile risklerine karşı iç kontrollerin etkinliğini azaltabilmektedir. İşletmede bir yanlışlığın tespit edilmesi, düzeltilmesi veya önlenmesi için tek başına kontrol çevresi yeterli olamamaktadır.³³² Küçük işletmeler açısından kontrol çevresi ile ilgili çeşitli farklılıklar oluşabilmektedir. Örneğin işletme sahibinin aynı zamanda yönetimde aktif rol üstlendiği işletmelerde, görevler ayrılığı ilkesinin uygulanamaması

³³⁰ BDS 315, 14. Paragraf, A.77, A.78, A.81

³³¹ BDS 315, 14. Paragraf, A.79, A.80

³³² BDS 315, 14. Paragraf, A.83, A.84

bazı riskler doğurarak iç kontrol eksikliğine neden olmakla birlikte, belirtilen riskleri azaltıcı bir unsur olarakta değerlendirilebilmektedir. Diğer taraftan işletme sahibinin yönetimden sorumlu olması, iç kontrollerin ihlal edilmesi gibi yeni riskleri ortaya çıkarabilmektedir.³³³

Risk Değerlendirme Süreci ile İlgili Hususlar

İç kontrolün ikinci bileşeni olan risk değerlendirme süreci, yönetimin alacağı kararlara dayanak oluşturması nedeniyle BDS 315'te detaylı olarak ele alınmaktadır. İşletmenin büyüklüğü, niteliği ve işlemlerin karmaşıklığı gibi nedenlerle ortaya çıkan önemli yanlışlık risklerinin tespit edilmesi ve denetimin standartlara uygun olarak yürütülebilmesi için denetçiler, bu standartta belirtilen risk değerlendirme ile ilgili hükümleri dikkate almaktadır. Bu doğrultuda denetçinin; işletmenin finansal raporlama faaliyeti ile ilişkili risklerini ve bu risklerin önemini belirlenmesi, risklerin gerçekleşme ihtimallerini değerlendirerek ilgili risklere karşı atılacak adımların olup olmadığını saptaması gerekmektedir. İşletmenin risk değerlendirme sürecinin olduğu ve risklere karşı atılacak adımların belirli olduğu tespit edilmişse, bu durumda denetçinin sürecin sonuçlarına ilişkin kanaat edinmesi beklenmektedir. İşletme yönetimi tarafından tespit edilmeyen önemli yanlışlık risklerinin denetçi tarafından tespit edilmesi halinde ise denetçi, öncelikle işletmenin risk değerlendirme süreci tarafından belirlenmesi beklenen risklerin neler olduğuna dair bir yargıya ulaşmaktadır. Daha sonra önemli yanlışlık risklerinin süreç tarafından tespit edilmesi bekleniyorken neden tespit edilemediği, işletme şartlarının uygun olup olmadığı, iç kontrol sisteminde önemli bir eksiklik olup olmadığı ile ilgili kanat edinmektedir.³³⁴

Bağımsız denetçinin iç kontrol yapısına yönelik bir kanaate varabilmesi; finansal tablolar, hesap bakiyeleri ve açıklamalar kapsamında karşılaşılabileceği riskleri belirlemesine, iç kontrolleri test ederek belirlemiş olduğu risklerin yönetim beyanı düzeyinde yanlışlığa neden olabileceği konularla ilişki kurmasına bağlıdır.³³⁵ Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin finansal tablolarında az sayıda ve dar kapsamlı

³³³ BDS 315, 14. Paragraf, A.85

³³⁴ BDS 315, 15. Paragraf, 16. Paragraf, A.88

³³⁵ BDS 315, 26. Paragraf, (a), (c)

açıklamalara yer veriliyor olması bu işletmelerin ve çevresinin tanınması yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır.³³⁶

Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde yazılı ve belirli kuralları olan bir risk değerlendirme süreci mevcut olmayabilir. İşletme koşulları dikkate alınarak risk değerlendirme sürecinin olmamasının uygun olup olmadığı ve bu hususun önemli bir iç kontrol eksikliğine neden olup olmadığı değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca denetçi, işletmenin risklerini belirleyip belirlemediği veya riskleri nasıl ele aldığını anlayabilmek adına yönetim ile çeşitli müzakerelerde bulunabilmektedir. Örneğin küçük işletmelerde faaliyetlerin yürütülmesinde yönetim aktif rol aldığı için, işletme risklerinin nasıl belirlendiği ve değerlendirildiği denetçi tarafından sorgulanmaktadır.³³⁷

Kontrol Faaliyetleri ile İlgili Hususlar

Yönetimin beyanı düzeyindeki önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilebilmesi, denetime ilişkin kontrol faaliyetleri hakkında gerekli bilgilerin toplanmasına bağlıdır. Ancak bu durum finansal tablolardaki her bir önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama veya her yönetim beyanına ilişkin kontrol faaliyetleri hakkında kanaat edinilmesi anlamını taşımamaktadır. İç kontrol sisteminin üçüncü bileşeni olan kontrol faaliyetlerine ilişkin bilgi toplanmasındaki temel amaç, denetim prosedürlerini tasarlamaktır. Yönetim talimatlarının uygulanmasını destekleyen politika ve prosedürlerden oluşan kontrol faaliyetleri, işletme veya fonksiyon düzeyinde farklılık gösterebilmektedir. Bu nedenle denetçinin işletmedeki her bir kontrol faaliyetini anlamak yerine, önemli yanlışlık risklerinin yüksek olabileceği alanlardaki kontrol faaliyetleri üzerine yoğunlaşması yeterli olmaktadır.³³⁸

Kontrol faaliyetlerine ilişkin olarak denetçinin kanaat edinebilmesi; faaliyetlerin sadece ilişkili risklerle değil aynı zamanda sistem ve süreçlerle birlikte değerlendirilerek anlaşılmasını ve yönetimin buna ilişkin beyanları ile ilişkilendirilmesini gerektirmektedir. Özellikle ciddi risklerin mevcudiyetinde kontrol faaliyetleri ve ilgili risklere ilişkin kontroller hakkında denetçinin bir yargıya varması önem arz etmektedir.³³⁹

³³⁶ BDS 315, 26. Paragraf, (a), A.136

³³⁷ BDS 315, 17. Paragraf, A.89

³³⁸ BDS 315, 20. Paragraf, A.99

³³⁹ BDS 315, 26. Paragraf – (c), 29. Paragraf, A.137

Bilgi Sistemleri ve İletişim ile İlgili Hususlar

Finansal raporlamaya ilişkin bilgi sistemleri ve iletişim iç kontrol sisteminin dördüncü bileşeni olarak karşımıza çıkmaktadır. Bağımsız denetçi;³⁴⁰

- İşletmenin finansal tabloları için önem arz eden işlem sınıfları,
- İşlemlerin nasıl başlatıldığı, kaydedildiği, düzeltildiği, aktarıldığı,
- Finansal raporlama için hangi bilgi teknolojilerinin kullanıldığı,
- Manuel sistemlerdeki prosedürlerin neler olduğu,
- Önem derecesi düşük işlemlerin bilgi teknolojileri tarafından nasıl kayıt altına alındığı,
- Finansal raporlama sürecinin nasıl olduğu,
- Standart olmayan işlemlere veya düzeltmelere ilişkin yevmiye kayıtlarının nasıl tutulduğu, ile ilgili bilgiler toplayarak işletme bilgi sistemi hakkında bir yargıya varmaya çalışmaktadır.

Bağımsız denetçinin risk değerlendirmesini ve buna bağlı olarak belirleyeceği denetim prosedürlerini etkileyen önemli unsurlardan bir tanesi, iç kontrol sistemi içerisindeki işlemlerin manuel veya otomatik nitelikte olup olmadığı ile ilgilidir. İşlemlerin başlatılması, kaydedilmesi ve raporlanması gibi faaliyetler iç kontrol sisteminin manuel veya otomatik olarak işletilmesinden etkilenmektedir. Örneğin manuel işleyen bir iç kontrol sisteminde işlemlerin incelenmesi ve onaylanması; ilgili prosedürlerin, mutabakatların, mutabakata ilişkin kalemlerin takibini gerektirmektedir. Ancak iç kontrol sisteminin otomatik unsurlara dayanması faaliyetlerin kaydedilmesi, raporlanması vb. işlemler elektronik ortamda gerçekleştirileceği için kâğıt belgelerin yerini elektronik kayıtlar almaktadır. Basit hata ve yanlışlıklara daha açık olmaları, daha rahat ihlal edilebilmeleri veya devre dışı bırakılabilmeleri gibi nedenlerden dolayı manuel unsurların ağırlığının fazla olduğu iç kontrol sistemlerine daha az güven duyulduğu söylenebilmektedir. İç kontrol sistemlerinin hem manuel hem de otomatik unsurlar barındırabilmesi ancak bilişim teknolojilerinin kullanılması ile mümkün olabilmektedir. İç kontrol sistemine son derece önemli katkılar sunan bilişim teknolojileri, nitelik ve işlemlerin karmaşıklığı yönünden işletmeden işletmeye değişiklik gösterdiği için iç

³⁴⁰ BDS 315, 18. Paragraf

kontrol sistemlerindeki manuel veya otomatik unsurların ağırlıkları farklılık arz etmektedir.³⁴¹

İç kontrol sistemi için büyük öneme sahip olan bilişim teknolojilerinin kullanılması ile bazı risklerin ortaya çıkması da mümkündür. Örneğin; veriler elektronik ortama hatalı kaydedileceği gibi hatalı veriler de kaydedilebilmekte, çalışanların kullanılan programlara koşulsuz güven duymasına neden olabilmekte, programların mevcut açıkları nedeniyle yetkili olmayan kişiler tarafından sisteme erişim sağlanabilmekte, sisteme uygun olmayan manuel müdahaleler yapılabilmekte, veri kayıpları olabilmekte veya verilere erişim sağlanamamaktadır.³⁴² Bilişim teknolojilerinin yukarıdaki risklere neden olma ihtimaline karşılık, işletmelerin iç kontrol sisteminin manuel unsurlarını kullanması gerekmektedir. Manuel unsurlar özellikle;³⁴³

- Büyük, olağandışı veya daha önce yapılmamış bir işlemin ortaya çıktığı,
- İşletmede meydana gelen hataların tanımlanması, tahmin edilmesi veya öngörülmesinin zor olduğu,
- Koşul ve şartlarda değişiklik meydana geldiği,
- Otomatik kontrollerin etkinliğinin belirlenebildiği durumlarda tercih edilmelidir.

İşletme manuel veya bilgi teknolojilerinin kullanımı nedeniyle ortaya çıkan risklere karşı etkin kontroller oluşturmak zorundadır. Denetçi bu kontrollerin denetim ile ilgili olup olmadığını değerlendirirken; işletmenin içinde bulunduğu şartları, geçerli iç kontrol sistemi bileşenini, iç kontrollerin parçası olarak kullanılan sistemlerin niteliğini ve karmaşıklığını dikkate almak durumundadır. Örneğin; varlıkların yetkisiz olarak elde edilmesi, kullanılması veya elden çıkarılması hususlarını değerlendirebilmek amacıyla finansal raporlamanın güvenilirliği ile ilgili iç kontrollerin incelemesi yeterli olacaktır. İç kontrollerin denetim ile ilgili olup olmaması durumu, kamu sektöründe denetim faaliyeti yürüten denetçi için farklılık göstermektedir. Nitekim kamu sektörü denetçisinden iç kontrolleri daha detaylı ve kapsamlı gözden geçirmesi beklenmektedir.³⁴⁴

Denetçi, bilgi sistemleri aracılığıyla bilgi toplamanın yanı sıra işletme üst yönetiminden sorumlu olanlar ile yönetim arasında ve kurum dışı düzenleyici kurumlarla

³⁴¹ BDS 315, 12. Paragraf, A.61, A.62, A.63, A.66

³⁴² BDS 315, 12. Paragraf, A.64

³⁴³ BDS 315, 12. Paragraf, A.65

³⁴⁴ BDS 315, 12. Paragraf, 13. Paragraf, A.67, A.69, A.71, A.73

kurulan iletişim hakkında da kanaat edinmek zorundadır. Küçük işletmelerde yönetim daha ulaşılabilir olduğu için bu işletmelerde iletişimin daha basit ve kolay olduğu ifade edilebilir. Özellikle finansal raporlamaya ilişkin bilgi sistemindeki faaliyetlerin işletme personeli tarafından ne ölçüde anlaşıldığı, varsa sapmaların üst kademeye nasıl raporlandığı denetçi tarafından detaylı inceleme gerektirmektedir.³⁴⁵

Kontrollerin İzlenmesi ile İlgili Hususlar

İç kontrolün son bileşeni olan kontrollerin izlenmesi hususunda denetçi; finansal raporlama ile ilgili işletmenin iç kontrollerini nasıl izlediğini, bu amaçla hangi temel faaliyetleri kullandığını, kontrol eksiklikleri ile ilgili iyileştirici adımları nasıl başlattığını araştırmaktadır. İç kontrol sisteminin performans etkinliğinin ölçüldüğü bu süreçte, iç kontrollerin etkinliği zamanında değerlendirilerek gerekli iyileştirici adımlar atılmaktadır. Yönetim tarafından da ayrı değerlendirmeler ve gözetimler yapılarak izleme faaliyetleri süreklilik arz eden dinamik bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır.³⁴⁶

İşletme performansının ölçümü ve gözden geçirilmesi, işletme çevresinin tanınması açısından önem arz etmektedir. Ancak finansal performans ölçümü ve gözden geçirme, işletme iç kontrollerinin izlenmesi anlamına gelmemektedir. Şöyle ki işletmenin finansal performansının ölçümü ve gözden geçirilmesi, faaliyetlere ilişkin performansın işletme hedeflerine ulaşip ulaşmadığının tespit edilmesini ifade etmektedir. İç kontrollerin izlenmesi ise, iç kontrol sisteminin etkin işleyip işlemediğine yönelik bilgiler sağlamaktadır.³⁴⁷

BDS 315 gereği bağımsız denetçi, yukarıda açıklanan iç kontrol bileşenleri hakkında edindiği kanaatlerinin bilgi kaynaklarını ve uyguladığı risk değerlendirme prosedürlerini çalışma kağıtlarına kaydederek belgelendirmek zorundadır. Belgelendirme biçimi, denetçinin mesleki muhakemesine bağlı olmakla birlikte; işletmenin büyüklüğünden, niteliğinden ve karmaşıklığından, iç kontrol yapısından, bilgilerin temin edilme şekline, denetim boyunca uygulanan denetim metodolojisinden ve teknolojilerinden etkilenmektedir.³⁴⁸

³⁴⁵ BDS 315, 19. Paragraf, A.97, A.98

³⁴⁶ BDS 315, 22. Paragraf, A.110

³⁴⁷ BDS 315, 11. Paragraf, (d), A.45

³⁴⁸ BDS 315, 32. Paragraf, (b), A.153

Denetçi iç kontrollerin denetimle ilgili olup olmadığını değerlendirmenin yanı sıra; iç kontrollerin tasarımını değerlendirip, kontrollerin uygulanıp uygulanmadığı ile ilgili personeli sorgulayabilmekte ve ilave prosedürler uygulayabilmektedir. Tasarımın değerlendirilmesi sırasında, özellikle iç kontrolün tek başına veya diğer kontrollerle birlikte işletmenin önemli yanlışlık risklerini etkin bir şekilde tespit edip etmediği, önleyip önlemediği ile ilgili kanaat edinilmesi gerekmektedir. Denetçinin uygun olmayan bir şekilde iç kontrollerin tasarlandığı kanaatine ulaşması işletmede önemli bir iç kontrol eksikliğinin göstergesi olarak kabul edilmektedir.³⁴⁹

İç kontrol yapısının değerlendirilmesi sonucunda denetçi; yönetim tarafından yapılan yanıltıcı açıklamalar ve bunlara ilişkin riskleri tespit edebilmektedir. Bu durum yönetimin dürüstlüğüne ilişkin endişeler doğurarak bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesinde çeşitli aksaklıklar meydana getirebilmektedir. Ayrıca muhasebe sistemindeki kayıtların durumu ve sistemin güvenilirliğine ilişkin endişeler, denetçinin kaliteli denetim kanıtı elde etmesini engelleyerek mali tabloların denetlenebilirliği hakkında şüpheler doğurabilmektedir.³⁵⁰

İç kontrol yapısının değerlendirilmesinde denetçinin dikkate alması gereken konulardan bir tanesi ise, işletme tarafından hizmet sağlayıcı kuruluşların veya ilgili yazılımların kullanılıp kullanılmadığıdır. İşletme çalışanlarına veya başkalarına ilişkin varlıklara yatırım yapan, yöneten veya finansal ve operasyonel işlemlerin gerçekleştirilmesini sağlayan yazılımlar ve teknoloji ortamını sunan hizmet sağlayıcı kuruluşlarının kullanılması, iç kontrol sistemi için önem arz etmektedir. Denetçi, denetimin yürütüleceği işletmeyi ve çevresini tanıırken; işletmenin çeşitli hizmet kuruluşlarından hizmet alıp almadığını, hizmet kuruluşunun hesapları veya raporlama süreçlerini etkileyip etkilemediğini, hizmet kuruluşu tarafından gerçekleştirilen işlemlerin niteliğini ve önemini ayrıca değerlendirmek zorundadır. Bazı durumlarda hizmet kuruluşu tarafından sağlanan ve işletme finansal tabloları için önemli olmayan hizmetler, nitelik açısından yüksek öneme sahip olabilmektedir. Özellikle işlemlerin işlenmesi, kaydedilmesi, raporlanması faaliyetlerinin hizmet kuruluşları tarafından yerine getirildiği ve hatta işletmenin iç kontrolüne ilişkin politika ve prosedürlerin hizmet

³⁴⁹ BDS 315, 13. Paragraf, A.74

³⁵⁰ BDS 315, 25. Paragraf, A.124

kuruluşu tarafından oluşturulduğu işletmelerde; denetçi, alınan hizmetin niteliği, önemi ve ilgili hizmetin iç kontrolü nasıl etkilendiği hususunda kanaat edinmek zorundadır.³⁵¹

Denetçinin bu kanaati edinebilmesi için hizmet kuruluşu tarafından gerçekleştirilen işlemlere ilişkin hizmet kuruluşundaki ve işletmedeki iç kontrolleri, bu kontrollerin tasarımını ve uygulamasını değerlendirmesi gerekmektedir.³⁵² Denetçi kontrollerin tasarımını ve uygulaması ile ilgili elde ettiği bilgileri kullanarak birinci ve ikinci tip denetim raporlarını denetim kanıtı olarak kullanabilmektedir. 1.Tip denetim raporu, başka bir denetçi tarafından hizmet kuruluşunun kendi iç kontrollerinin tanımı ve tasarımına ilişkin görüşlerinden oluşmaktadır. 2. Tip denetim raporunda ise kontrollerin tanımı ve tasarımının yanı sıra kontrollerin işleyiş etkinliği de ele alınmaktadır. Denetçinin ilgili raporları, denetim kanıtı olarak kullanmaya karar vermesi durumunda bu raporların hizmet alan işletmenin iç kontrolünün anlaşılmasında yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayıp sağlamadığına ilişkin değerlendirilmesi gerekmektedir.³⁵³

Denetçinin tam set finansal tabloların denetiminden sorumlu olup olmaması açısından da etkileşim söz konusu olabilmektedir. Denetçinin tam set finansal tabloların denetiminde de görevli olup olmadığına bakılmaksızın, tek bir mali tablonun veya içerisindeki unsurların denetiminde denetimle ilgili tüm standartlara uyulması zorunludur. Denetçi tam set finansal tablo denetiminden sorumlu değilse, sette yer alan tek bir finansal tablonun veya tablo unsurlarının standartlara uygun olarak denetiminin mümkün olup olmadığını değerlendirmek durumundadır. Bununla birlikte denetçi tam set finansal tablo denetimi ile görevlendirilmemiş ise tek bir finansal tablonun veya ilgili unsurların denetiminde standartların bazı hükümlerine uyması mümkün olmayabilir. Bu nedenle iç kontrol yapısı dahil işletmenin ve çevresinin tanınması yönünde tam set finansal tablolarının denetiminden sorumlu denetçi ile aynı anlayışa sahip olamayabilir.³⁵⁴

Bağımsız denetim ve iç kontrol arasındaki temel etkileşim konularından en çok öneme sahip olan konunun yukarıdaki detaylı açıklamalardan da anlaşılacağı gibi iç kontrol yapısının değerlendirilmesi olduğu görülmekte ve özellikle bu konu ile ilgili

³⁵¹ BDS 402, 9. Paragraf, (a), (b), A.3, A.6

³⁵² BDS 402, 10. Paragraf

³⁵³ BDS 402, 14. Paragraf, (b), A.16

³⁵⁴ BDS 805: Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi, 7. Paragraf, A.6, www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

BDS’lerde çok fazla hüküm olduğu gözlemlenmektedir. İlgili temel etkileşim konusu ve bağlı alt etkileşim konuları ile bu konularla yakın ilişkili olduğu subjektif değerlendirmelere dayalı olarak belirlenen COSO İç Kontrol Modeli ilkeleri Tablo.10’da özetlenmektedir. İlgili alt etkileşim konularının ortaya çıktığı durumlarda işletmelerin özellikle belirtilen ilkelere daha fazla dikkat etmesi gerektiği düşünülmektedir.

Tablo.10: İç Kontrol Yapısının Değerlendirilmesi ile Bağlantılı COSO İlkeleri

TEMEL ETKİLEŞİM KONUSU İÇ KONTROL YAPISININ DEĞERLENDİRİLMESİ		
ALT ETKİLEŞİM KONULARI	BAĞLANTILI COSO İÇ KONTROL MODELİ BİLEŞENLERİ	BAĞLANTILI COSO İÇ KONTROL MODELİ İLKELERİ
1. İşletme yönetiminin ihtiyaçlarına, faaliyetlerin karmaşıklığına, maruz kalınan risklerin niteliğine ve mevzuata göre iç kontrollerin şekillendirilmesi	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
		3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi
		4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
		5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
		6. İlke: Hedeflerin Açık ve Net Olarak Belirlenmesi
		7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
		9. İlke: Önemli Değişikliklerin Kurumu Etkileme Potansiyelinin Değerlendirilmesi
		12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması
		13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması
		15. İlke: Kurum Dışı İlgili Taraflarla İletişim Kurulması
2. İç kontrol faaliyetlerinin tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesi	Kontrol Ortamı Kontrol Faaliyetleri	4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
		10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
		11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
		12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması
3. İç kontrol ihlalleri	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
		5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
		8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
		10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
		11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi

4.	(a) İşletme iç kontrol yapısı ve etkinliği (b) İç kontrollerin beş bileşene ayrılması gerekliliği	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
			2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi
			3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi
			4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			6. İlke: Hedeflerin Açık ve Net Olarak Belirlenmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
			9. İlke: Önemli Değişikliklerin Kurumu Etkileme Potansiyelinin Değerlendirilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Oluşturulması
			13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması
			14. İlke: Hedefler, Sorumluluklar vb. Bilgilerin Kurum Çalışanlarıyla Paylaşılması
			15. İlke: Kurum Dışı İlgili Taraflarla İletişim Kurulması
			16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
			17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilei Verilmesi
5.	İç kontrol kısıtlamaları	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
			3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi
			4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			9. İlke: Önemli Değişikliklerin Kurumu Etkileme Potansiyelinin Değerlendirilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
6.	(a) İç kontrolün kontrol çevresi bileşeninin diğer bileşenlere etkisi (b) Kontrol çevresini oluşturan unsurlar	Kontrol Ortamı	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
			2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi
			3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi
			4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi

7.	Kontrol çevresine ilişkin iç kontrollerin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim	1.İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık 2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi 6.İlke: Hedeflerin Açık ve Net Olarak Belirlenmesi 12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Oluşturulması 14. İlke: Hedefler, Sorumluluklar vb. Bilgilerin Kurum Çalışanlarıyla Paylaşılması
8.	İç kontrole ilişkin tutum, farkındalık	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Bilgi ve İletişim	1.İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık 2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi 3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi 4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi 5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi 6.İlke: Hedeflerin Açık ve Net Olarak Belirlenmesi 14. İlke: Hedefler, Sorumluluklar vb. Bilgilerin Kurum Çalışanlarıyla Paylaşılması
9.	"Önemli yanlışlık" riklerinin değerlendirilmesinde üst yönetimin yaklaşımı, yetkinliği, gözetimi	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri İzleme	2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi 4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi 7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi 12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Oluşturulması 16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması 17 İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
10.	Yönetimin, iç denetim tarafından bildirilen eksikliklere ilişkin tutumu	Kontrol Ortamı Kontrol Faaliyetleri İzleme	1.İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık 2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi 12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Oluşturulması 16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması 17 İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
11.	Kontrol çevresinin etkinliği, ve kontrol çevresindeki eksiklikler	Kontrol Ortamı İzleme	1.İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık 2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi 3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi 4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi 5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi 16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması 17 İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi

12.	Küçük işletmelerde kontrol çevresinin etkinliği	Kontrol Ortamı Kontrol Faaliyetleri İzleme	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık 2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi 3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi 4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi 5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi 10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi 11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi 12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması 16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması 17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
13.	İşletmenin iç ve dış unsurlarla iletişimi	Kontrol Ortamı Bilgi ve İletişim	2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi 3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi 5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi 14. İlke: Hedefler, Sorumluluklar vb. Bilgilerin Kurum Çalışanlarıyla Paylaşılması 15. İlke: Kurum Dışı İlgili Taraflarla İletişim Kurulması
14.	İç kontrolde risk değerlendirme	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri İzleme	4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi 6. İlke: Hedeflerin Açık ve Net Olarak Belirlenmesi 7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi 8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi 9. İlke: Önemli Değişikliklerin Kurumu Etkileme Potansiyelinin Değerlendirilmesi 10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi 11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi 16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması 17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
15.	Yönetim tarafından iç kontrol eksikliklerinin ele alınmaması	Kontrol Ortamı Kontrol Faaliyetleri İzleme	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık 2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi 5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi 10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi 11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi 12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması 16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması 17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi

16.	İşletmede risk değerlendirme sürecinin bulunmaması	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Bilgi ve İletişim İzleme	4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
			6. İlke: Hedeflerin Açık ve Net Olarak Belirlenmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
			9. İlke: Önemli Değişikliklerin Kurumu Etkileme Potansiyelinin Değerlendirilmesi
			13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması
			16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
			17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
17.	Kontrol faaliyetlerinin tasarlanması	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri İzleme	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
			4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması
			16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi			
18.	İşletme bilgi sisteminin yapısı	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi
			4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			6. İlke: Hedeflerin Açık ve Net Olarak Belirlenmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması
			13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması
			14. İlke: Hedefler, Sorumluluklar vb. Bilgilerin Kurum Çalışanlarıyla Paylaşılması
			16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi			

19.	İç kontrolün manuel ve otomatik unsurların kullanımı	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim	<p>3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi</p> <p>4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi</p> <p>7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi</p> <p>8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi</p> <p>10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi</p> <p>11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi</p> <p>13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması</p>
20.	(a)İç kontrolde Bilgi Teknolojilerinin kullanımı (b) Manuel unsurların güvenilirliği	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	<p>1.İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık</p> <p>3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi</p> <p>4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi</p> <p>5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi</p> <p>7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi</p> <p>8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi</p> <p>9. İlke: Önemli Değişikliklerin Kurumu Etkileme Potansiyelinin Değerlendirilmesi</p> <p>10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi</p> <p>11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi</p> <p>12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması</p> <p>13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması</p> <p>16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması</p> <p>17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi</p>
21.	Kamu sektöründe iç kontrol faaliyetleri	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	<p>2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi</p> <p>3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi</p> <p>5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi</p> <p>7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi</p> <p>8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi</p> <p>10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi</p> <p>11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi</p> <p>12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması</p> <p>14. İlke: Hedefler, Sorumluluklar vb. Bilgilerin Kurum Çalışanlarıyla Paylaşılması</p> <p>16.İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması</p> <p>17.İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi</p>

22.	(a)İç kontrol performansının değerlendirilmesi (b)Kontrol faaliyetlerinin izlenmesi	Kontrol Ortamı İzleme	2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi 16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması 17 İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
23.	İç kontrollerin izlenmesi	Kontrol Ortamı Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi 3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi 10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi 11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi 12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması 13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması 17.İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
24.	Yönetimin dürüstlüğü ve işletme kayıtlarının güvenilirliği	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Bilgi ve İletişim	1.İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık 5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi 7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi 8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi 13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması
25.	Finansal raporlama, muhasebe kayıt işlemleri vb. açılardan hizmet kuruluşundan hizmet alınması ile işletmenin iç kontrolüne etkisi	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi 4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi 5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi 6.İlke: Hedeflerin Açık ve Net Olarak Belirlenmesi 7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi 8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi 9. İlke: Önemli Değişikliklerin Kurumu Etkileme Potansiyelinin Değerlendirilmesi 10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi 11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi 12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması 13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması 15. İlke: Kurum Dışı İlgili Taraflarla İletişim Kurulması 16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması 17 İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi

26.	Hizmet kuruluşu tarafından işletmenin iç kontrollerinin tasarlanması ve uygulanması	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim	2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi
			3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi
			4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
			9. İlke: Önemli Değişikliklerin Kurumu Etkileme Potansiyelinin Değerlendirilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Gelistirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Gelistirilmesi
			12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması
			15. İlke: Kurum Dışı İlgili Taraflarla İletişim Kurulması

4.1.4. Önemli Yanlışlık Risklerinin Değerlendirilmesi

Denetim faaliyetinin kaliteli yürütülebilmesi ve gerçekçi sonuçlar elde edilebilmesi, denetçinin risk değerlendirme aşamasındaki yargılarına ve değerlendirmelerine bağlıdır. Bu nedenle bağımsız denetim ile iç kontrolün etkileştiği en önemli noktalardan birisi “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi ile ilgilidir.

Denetçi işletmeyi ve çevresini tanıyabilmek için, işletmenin amaçları ve stratejileri hakkında bilgi toplamak ve önemli yanlışlık risklerine neden olabilecek iş hayatındaki riskleri tespit etmek zorundadır. Bu tür riskler genellikle yönetim tarafından belirlenmekte ve iç kontrolün bir parçası olarak kabul edilmektedir. Özellikle iş hayatına ilişkin riskler; işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyindeki ve finansal tablo düzeyindeki önemli yanlışlık risklerini doğrudan etkileyebilmektedir. İşletmenin içinde bulunduğu şartlar dikkate alınarak iş hayatındaki risklerin, önemli yanlışlık risklerinin temelini oluşturup oluşturmadığının ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir.³⁵⁵

Sürecin ilk aşaması olan risk değerlendirme aşamasında denetçi, işletme ve çevresini tanımak amacıyla öncelikle işletme iç kontrolünü anlamak, işletmenin finansal tablolarındaki önemli yanlışlıklara neden olabilecek riskleri belirlemek ve

³⁵⁵ BDS 315, 11. Paragraf (ç), A.41, A.42

değerlendirmek durumundadır.³⁵⁶ Önemli yanlışlık risklerinin belirlenerek denetçi tarafından gerekli değerlendirmenin yapılması, bağımsız denetim sürecinin ikinci aşaması olan risklere karşılık verme aşamasında gerekli işlerin tasarlanmasına ve uygulanmasına dayanak oluşturmaktadır.³⁵⁷ Başka bir ifade ile denetçi tarafından tasarlanan ve uygulanan denetim prosedürlerinin temel dayanağı, finansal tablolarda yönetim beyanı düzeyinde belirlenmiş ve değerlendirilmiş önemli yanlışlık riskleridir. İşletmenin çok sayıdaki yönetim beyanını olumsuz etkileyebilen ve finansal tabloların bütününde yaygın bir etkiye sahip olan riskler, finansal tablo düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerini oluşturmaktadır. Örneğin işletme yönetimi tarafından ele alınmayan iç kontrol eksiklikleri önemli yanlışlık risklerine işaret edebilmektedir. Bununla birlikte işletme yönetiminin önemli yanlışlık risklerine uygun karşılık verebilen kontroller uygulayamaması da iç kontrol eksikliği olarak değerlendirilmektedir.³⁵⁸

Önemli yanlışlık riskleri yapısal ve kontrol risklerinden oluşmakta, kontrol riskleri ise “*bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamalara ilişkin bir yönetim beyanında ortaya çıkabilecek ve tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlığın, işletmenin iç kontrolü tarafından zamanında önlenememesi veya tespit edilerek düzeltilmemesi riski*”³⁵⁹ olarak tanımlanmaktadır. Standartlar işletme yönetiminden veya üst yönetimden sorumlu olanlardan; finansal tabloların hazırlanmasına yönelik amaçlara ulaşılmasını tehdit edebilecek her türlü riski belirleme, buna bağlı olarak gerekli iç kontrolleri tasarlama, uygulama ve sürdürme konusunda etkin olmalarını beklemektedir.³⁶⁰ Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin buradaki etkinliğine bağlı olarak kontrol risklerini belirleyebilecektir.

Denetçi risk değerlendirmesi yapabilmek için risk değerlendirme prosedürlerini doğru belirlemek zorundadır. Standart; finansal tablo ve yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi amacıyla uygulanması gereken denetim prosedürlerini, risk değerlendirme prosedürleri olarak açıklamaktadır.³⁶¹ Ancak bu risk değerlendirme prosedürlerinin denetçinin görüşüne dayanak oluşturacak nitelikte denetim kanıtı sağlamayacağı ve bu prosedürlerin neler olduğu standartta açıkça

³⁵⁶ BDS 315, 1. Paragraf.

³⁵⁷ BDS 315, 3. Paragraf

³⁵⁸ BDS 315, 25. Paragraf, 26. Paragraf-(a), 29. Paragraf, A.122, A.133, A.148, Ek.2

³⁵⁹ BDS 200, 13. Paragraf, (h), (ii)

³⁶⁰ BDS 200, 5. Paragraf, A.34, A.39, A.41

³⁶¹ BDS 315, 4. Paragraf, (ç)

belirlenmektedir. Buna göre; denetçi hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesine yardımcı olabilecek yönetimdeki kişileri veya iç denetim fonksiyonu olan bir işletme için fonksiyondaki uygun kişileri sorgulayabilmektedir. Sorgulama dışında çeşitli analitik prosedürler, gözlem ve tetkikler de risk değerlendirme prosedürleri olarak kullanılabilir.³⁶²

Bununla birlikte iç kontrolün yapısal kısıtlamaları dahil olmak üzere denetimin kendi yapısal kısıtlamalarına bağlı olarak bazı önemli yanlışlıkların tespit edilemeyeceği, bu yönde kaçınılmaz bir riskin mevcut olduğu gerçeği gibi hususların denetim sözleşmesinde yer verilmesi gerektiği BDS 210'da ifade edilmektedir.³⁶³

Bağımsız denetim faaliyetinin yürütüldüğü bazı işletmelerde dışarıdan hizmet alımı yapabilmektedir. Böyle bir işletmenin bağımsız denetim faaliyetini yürüten denetçinin amacı; özellikle “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesinde alınan hizmetin niteliğini, önemini ve bu hizmetlerin iç kontrol yapısına olan etkilerini anlamaya çalışmaktır. Bu doğrultuda belirlediği risklere yönelik olarak uygun denetim prosedürleri tasarlayıp uygulayabilmektedir.³⁶⁴

Denetimin yürütüleceği işletme, bir topluluk işletmesi de olabilmektedir. Topluluğun, topluluğa bağlı işletmelerin ve çevresinin tanınması, topluluğa ait “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi açısından büyük öneme sahiptir. Topluluğun denetimini yürütecek denetim ekibi; topluluk, topluluk birimleri ve çevresi hakkında kanaat edinmenin yanı sıra topluluk yönetiminin birimlere yönelik talimatları ve konsolidasyon süreci hakkında da bilgi edinmeye çalışmaktadır. Denetim ekibi; iç denetim fonksiyonunun birimler ve topluluk bazındaki faaliyetleri ile öz değerlendirmelerine ilişkin kontrollerin nasıl izlendiğine, topluluk finansal tablolarında hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesinde kullanılan bilgilerin neler olduğuna ilişkin değerlendirmeler yapmaktadır. Örneğin denetim ekibi; topluluğu veya bir birimi etkileyen şüphelenilen veya iddia edilen hileye ilişkin olarak topluluk üst yönetiminden sorumlu olanları, yönetimi veya iç denetim fonksiyonundaki uygun kişileri sorgulayarak elde ettiği bilgileri değerlendirmek zorundadır.³⁶⁵

³⁶² BDS 315, 5. Paragraf, 6. Paragraf, (a), (b), (c)

³⁶³ BDS 210, 10.Paragraf, A.24

³⁶⁴ BDS 402, 7. Paragraf, (a), (b)

³⁶⁵ BDS 600, 17. Paragraf, A.23, A.27

Yukarıda yer alan açıklamalardan hareketle önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesi hususunda bağımsız denetim ve iç kontrol arasında ortaya çıkan dokuz alt etkileşim konusu belirlenmiştir. Tablo.11’de ilgili alt etkileşim konuları ve subjektif değerlendirmelere dayalı olarak yakın ilişkili olduğu düşünülen COSO İç Kontrol Modeli ilkeleri özetlenmektedir. Önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesi sırasında ilgili alt etkileşim konuları ve bağlantılı ilkeler dikkate alınarak yapılacak bir değerlendirmenin işlemler açısından faydalı olacağı düşünülmektedir.

Tablo.11: Önemli Yanlışlık Risklerinin Değerlendirilmesi ile Bağlantılı COSO İlkeleri

TEMEL ETKİLEŞİM KONUSU "ÖNEMLİ YANLIŞLIK" RİSKLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ		
ALT ETKİLEŞİM KONULARI	BAĞLANTILI COSO BİLEŞENLERİ	BAĞLANTILI COSO İLKELERİ
1. (a)İç kontrol eksikliklerinin yönetim tarafından ele alınmaması (b)Risk değerlendirme sürecinin iç kontrolün parçası olması	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme İzleme	1.İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
		2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi
		5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
		6.İlke: Hedeflerin Açık ve Net Olarak Belirlenmesi
		7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
		8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
		9. İlke: Önemli Değişikliklerin Kurumu Etkileme Potansiyelinin Değerlendirilmesi
		16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
		17 İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
2. İç kontrolün işletme risklerine ilişkin işleyişi	Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	6.İlke: Hedeflerin Açık ve Net Olarak Belirlenmesi
		7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
		8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
		9. İlke: Önemli Değişikliklerin Kurumu Etkileme Potansiyelinin Değerlendirilmesi
		10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Gelistirilmesi
		11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Gelistirilmesi
		12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması
		13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması
		16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
17 İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi		

3.	Yönetimin iç kontrolü ihlal etmesi	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Bilgi ve İletişim İzleme	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık 2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi 5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi 8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi 13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması 16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması 17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
4.	Risklerin belirlenmesi ve iç kontrollerin tasarlanması, uygulaması ve sürdürmesinde yönetimin etkinliği	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi 3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi 4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi 6. İlke: Hedeflerin Açık ve Net Olarak Belirlenmesi 7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi 10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi 11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi 12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması 14. İlke: Hedefler, Sorumluluklar vb. Bilgilerin Kurum Çalışanlarıyla Paylaşılması 16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması 17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
5.	İç denetim fonksiyonunun işlerliği, belirli risklere karşı uyguladığı prosedürler ve yönetimin bunlara karşılık verip vermediği	Kontrol Ortamı Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi 3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi 5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi 10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi 11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi 12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması 14. İlke: Hedefler, Sorumluluklar vb. Bilgilerin Kurum Çalışanlarıyla Paylaşılması 16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması 17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi

6.	Yönetimin kontrolleri uygulayamaması	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri İzleme	3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi
			4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
			17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
7.	"Önemli yanlışlık" risklerinin işletme iç kontrolü tarafından zamanında tespit edilememesi ve önlenmesi	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri İzleme	4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması
			17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
8.	İç kontrol kısıtlamaları	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
			3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi
			4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			9. İlke: Önemli Değişikliklerin Kurumu Etkileme Potansiyelinin Değerlendirilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması
13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması			
16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması			

9.	Topluluğa bağlı birimlerde ve toplulukta hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesi	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
			2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi
			3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi
			4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması
			13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması
			15. İlke: Kurum Dışı İlgili Taraflarla İletişim Kurulması
			16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
			17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi

4.1.5. Hile Riskleri

Bağımsız denetim ve iç kontrolün etkileştiği bir diğer konu hile riskleri ile ilgilidir. BDS 240'ta; işletme yönetiminin, mali tabloların hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine yönelik yaptıkları risk değerlendirmeleri dahil olmak üzere bu değerlendirmelerin niteliğinin, kapsamının ve sıklığının bağımsız denetçiler tarafından sorgulanması gerektiği hükmü yer almaktadır. Yönetimin risk değerlendirmelerinin, nitelik, kapsam ve sıklık yönünden sorgulanmasındaki temel amaç; işletmenin kontrol çevresinin denetçi tarafından tanınması çabasıdır. Örneğin işletme yönetiminin önemli yanlışlık risklerine ilişkin herhangi bir değerlendirme yapmamış olması, bu durumun, denetçi tarafından iç kontrole önem verilmediğinin bir göstergesi olarak değerlendirilmesine neden olmaktadır.³⁶⁶

İşletme yönetiminin risk değerlendirmeleri yönünden sorgulanmasının yanı sıra BDS 240 ayrıca; iç denetim fonksiyonuna sahip işletmelerde, hileye veya şüphelenilen bir duruma ilişkin iç denetim fonksiyonunun bilgisinin olup olmadığı hakkında

³⁶⁶ BDS 240: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları, 18. Paragraf, (a), A.13, www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

fonksiyondaki ilgili kişilerin de sorgulanmasını zorunlu tutmaktadır. Bağımsız denetçi bu doğrultuda, iç denetim fonksiyonun hilenin tespitine yönelik prosedürleri uygulayıp uygulamadığı ve bu prosedürlere bağlı olarak elde edilen bulgulara işletme yönetiminin yeterli karşılık verip vermediği hususlarını değerlendirmektedir.³⁶⁷

İşletme üst yönetiminden sorumlu olanlar; başta hileye ilişkin olmak üzere risklerin izlenmesinden, finansal kontrol ve mevzuata uygunluk açısından kontrol faaliyetlerinin gözetiminden sorumludur. Bu nedenle üst yönetimden sorumlu olanlar kurumsal yönetim anlayışının gelişmiş olduğu birçok ülkede aktif rol oynamaktadır. Bununla birlikte bazı işletmelerde üst yönetimden sorumlu olanların bir kısmının icrâi nitelikte görevler üstlenmediği de görülmektedir. Böyle bir durumda denetçiden; hile risklerinin belirlenmesi ve karşılık verilmesine ilişkin yönetim tarafından izlenen süreçlerin, oluşturulan iç kontrollerin üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından nasıl gözlemlendiğini anlaması beklenmektedir.³⁶⁸

Üst yönetimden sorumlu olanların gözetim sorumluluğunu nasıl anladıklarına dair BDS 240'ta yer alan hükümde; işletme yönetiminin yetkinliği, dürüstlüğü ve hileye karşı açıklığı, hile risklerine ilişkin iç kontrollerin yeterliliği gibi hususların denetçi tarafından araştırılması gerektiği ifade edilmektedir. Bu nedenle denetçi, bu tür konuların müzakere edildiği toplantılara katılarak, ilgili toplantı tutanaklarını okuyarak veya üst yönetimden sorumlu olanları sorgulayarak gerekli bilgiyi elde edebilmektedir.³⁶⁹

Denetçi, yürütülen çalışmalar neticesinde elde edilen bilgilerin hile riski faktörünün varlığına işaret edip etmediğini değerlendirmek durumundadır. Bu değerlendirmeyi, işletmenin büyüklüğü, ortaklık yapısı ve karmaşıklığı gibi unsurlar etkilemektedir. Örneğin işletmede etkin işleyen bir iç denetim fonksiyonunun mevcut olması, hile risklerinin ortaya çıkmasını engelleyen önemli bir unsur olarak değerlendirilebilir.³⁷⁰

Hilenin varlığına ilişkin bir bulgu olmasa da, hile risk faktörleri hilenin oluştuğu durumlarda ortaya çıkmaktadır. Başka bir ifade ile;

- İşletme yönetimi veya çalışanlar tarafından hile yapmaya yönelik baskı kurulması veya çeşitli yöntemlerle hilenin teşvik edilmesi,
- Hile yapmayı özendiren nitelikte fırsatlar ortaya çıkması,

³⁶⁷ BDS 240, 20. Paragraf, A.19

³⁶⁸ BDS 240, 21. Paragraf, A.20

³⁶⁹ BDS 240, 21. Paragraf, A.21

³⁷⁰ BDS 240, 25. Paragraf, A.27

- Hile eyleminin rasyonel bir davranış olarak görülmesi gibi durumlarda hile riskleri yüksek düzeyde tespit edilebilmektedir.³⁷¹

Yukarıda da ifade edildiği gibi işletme büyüklüğü, hile risk faktörlerinin değerlendirilmesinde dikkate alınması gereken unsurlardan biridir. Örneğin küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin birçoğunda yönetim tek kişinin elinde bulunmaktadır. Yönetimin tek bir kişinin elinde bulunması, iç kontrollerin izlenemediği ve finansal raporlama sürecinin uygun bir şekilde yürütülemediği anlamını taşımamaktadır. Özellikle yönetim onayının alınmasının zorunlu kılındığı bazı küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde, iç kontrollerin eksikliğine ve hileye ilişkin risklere daha az rastlanmaktadır. Ancak aksi durumlarda söz konusu olabilmektedir. Örneğin, küçük ve orta büyüklükteki bir işletmenin iç kontrollerinin yönetici tarafından ihlal edilme ihtimali nedeniyle önemli bir iç kontrol eksikliği ortaya çıkabilmektedir.³⁷²

İç kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesine ilişkin olarak standartlar bağımsız denetçiye, çeşitli değerlendirmeler yapmasının yanı sıra finansal tablolar ve yevmiye kayıtlarında yapılmış ilgili düzeltmelerin uygunluğunun ayrıca test edilmesini zorunlu tutmaktadır. Örneğin işletmede olağan iş akışı dışında meydana gelen bazı işlemlerin muhasebeleştirilmesi sırasında standart olmayan çeşitli kayıt ve düzeltme işlemleri iç kontrollere tabi tutulmamış olabilmektedir.³⁷³

Hile riskleri ile ilgili etkileşim konularından bir tanesi ise; denetçi tarafından, üst yönetimin sorumluluğunun anlaşıldığına dair mutabakat dışında ayrıca hile risklerine ilişkin de bir beyanat alınmak zorundadır. Üst yönetimden sorumlu olanların ve yönetimin ilgili beyanı; hilenin önlenmesi ve tespitine yönelik kontrollerin tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesi ile ilgili sorumlulukların kabulünü ve iç kontrol sisteminde önemli görevleri olan çalışanlar tarafından gerçekleştirilmiş veya şüpheli olduğu düşünülen durumlarda, sahip olunan bilgilerin denetçiye açıklanmasını kapsamaktadır.³⁷⁴

Bağımsız denetim ve iç kontrolün temel etkileşim konularından hile risklerine ilişkin olarak yukarıda aktarılan ifadelerden hareketle belirlenen alt etkileşim konuları Tablo.12’de özetlenmektedir. İlgili alt etkileşim konuları ile subjektif değerlendirmelere

³⁷¹ BDS 240, 25. Paragraf, A.26

³⁷² BDS 240, 25. Paragraf, A.28

³⁷³ BDS 240, 33. Paragraf, A.44

³⁷⁴ BDS 240, 40. Paragraf, (a), (c)

dayalı olarak yakın ilişki içinde olduğu düşünülen COSO İç Kontrol Modeli ilkeleri belirlenerek işletmelere yol gösterici olması amaçlanmaktadır.

Tablo.12: Hile Riskleri ile Bağlantılı COSO İlkeleri

TEMEL ETKİLEŞİM KONUSU HİLE RİSKLERİ		
ALT ETKİLEŞİM KONULARI	BAĞLANTILI COSO BİLEŞENLERİ	BAĞLANTILI COSO İLKELERİ
1. Hileye ilişkin iç kontroller	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
		5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
		7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
		8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
		10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
		11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
		13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması
2. Risk değerlendirme açısından yönetimin değerlendirmeleri, değerlendirmelerin niteliği, kapsamı ve sıklığı	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme	4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
		7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
		8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
3. (a)İç denetim fonksiyonunun işlerliği belirli risklere karşı uyguladığı prosedürler (b)Yönetimin bunlara karşılık verip vermediği	Kontrol Faaliyetleri İzleme	10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
		11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
		12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Ohusturulması
		16.İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
		17.İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
4. (a)Risklerin belirlenmesine ve karşılık verilmesine yönelik yönetimin izlediği süreçler (b)Üst yönetimin iç kontrole ilişkin gözetimi	Kontrol Ortamı Kontrol Faaliyetleri İzleme	2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi
		3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi
		10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
		11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
		12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Ohusturulması
		16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
		17 İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi

5.	(a)Yönetimin hileye açıklığı	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Bilgi ve İletişim	1.İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık			
	(b)Hile risklerine karşılık iç kontrolün yeterliliği		4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi			
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi			
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi			
			8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi			
			9. İlke: Önemli Değişikliklerin Kurumu Etkileme Potansiyelinin Değerlendirilmesi			
			13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması			
			(c)Yönetimin yetkinliği ve dürüstlüğü	3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi		
				4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi		
6.	İç denetim fonksiyonunun etkinliği	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi			
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi			
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi			
			12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması			
			14. İlke: Hedefler, Sorumluluklar vb. Bilgilerin Kurum Çalışanlarıyla Paylaşılması			
			16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması			
			17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi			
			7.	(a)İç kontrol üzerindeki gözetimlerin etkin olmaması	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	1.İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
						2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi
3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi						
4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi						
5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi						
6.İlke: Hedeflerin Açık ve Net Olarak Belirlenmesi						
7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi						
8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi						
9. İlke: Önemli Değişikliklerin Kurumu Etkileme Potansiyelinin Değerlendirilmesi						
10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi						
11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi						
12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması						
13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması						
14. İlke: Hedefler, Sorumluluklar vb. Bilgilerin Kurum Çalışanlarıyla Paylaşılması						
15. İlke: Kurum Dışı İlgili Taraflarla İletişim Kurulması						
16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması						
17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi						
(b)İç kontrol eksiklerinin zamanında düzeltilmemesi	(c)Kontrollerin yetersiz olması	(ç)Muhasebe, iç denetim ve BT'de verimsiz personel istihdamı	(d)Etkin olmayan muhasebe ve bilgi sistemlerinin bulunması			

8.	Yönetimin tek bir kişide olması durumunun iç kontrol eksikliğine neden olması	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri İzleme	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
			2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi
			8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Gelistirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Gelistirilmesi
			12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması
			16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
9.	Olağan iş akışı dışında yapılan işlemlere ilişkin standart olmayan yevmiye kayıtlarının ve diğer düzeltmelerin iç kontrole tabi tutulmaması	Kontrol Ortamı Kontrol Faaliyetleri	4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Gelistirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Gelistirilmesi
			12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması
10.	Yönetimin; hileyi önlemek ve tespit etmek amacıyla tasarlanan uygulanan, sürdürülen iç kontrole ilişkin sorumluluklarını kabul etmelerine ayrıca hile hakkında sahip oldukları denetçiye açıklayacaklarına ilişkin beyanati	Kontrol Ortamı Bilgi ve İletişim	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			15. İlke: Kurum Dışı İlgili Taraflarla İletişim Kurulması

4.1.6. İç Denetim Fonksiyonundan Faydalanılması

BDS 300'e göre bağımsız denetim ve iç kontrolün etkileşim içerisinde olduğu alanlardan biri denetimin planlanması ile ilgilidir. Denetimin planlanması sırasında denetçi tarafından çeşitli denetim stratejileri oluşturulmaktadır. Bu stratejileri belirlerken denetçi; işletmede iç denetim fonksiyonunun bulunup bulunmamasını, fonksiyonun çalışmalarının kullanılıp kullanılmayacağını veya hangi ölçüde kullanılabileceğini, iç kontrolün etkinliğine yönelik önceki denetim sonuçlarını, iç kontrolün tasarımı,

uygulanması ve sürdürülmesi ile ilgili yönetimin taahhütlerini dikkate almak durumundadır.³⁷⁵

Bağımsız denetçi iç denetim fonksiyonunun çalışmalarının hangi alanlarda kullanılabileceği ve bunun kapsamının ne olacağına karar verirken, fonksiyonun çalışmalarının niteliğini, kapsamını, genel denetim stratejileri ve denetim planı açısından ihtiyaca uygun olup olmadığını dikkate almak durumundadır. Bu nedenle denetçi, çalışmaların öncelikle denetim stratejisi ve planına uygun olup olmadığını belirlemektedir. Örneğin; iç denetim fonksiyonu tarafından yürütülen kontrollerin etkinliğinin test edilmesine, sınırlı muhakeme nedeniyle oluşturulan maddi doğruluk prosedürlerine, stok sayımlarının gözlemlenmesine, bilgi sistemindeki raporlama işlemlerine, mevzuata uygunluğa yönelik olarak yürütülen çalışmalar, kullanıma uygun olarak değerlendirilmektedir.³⁷⁶

Denetçi, işletme yönetiminden sorgulama yoluyla çok fazla bilgi elde edebileceği gibi iç denetim fonksiyonundaki ilgili kişilerden de önemli bilgiler elde edebilmektedir. Denetçi, özellikle iç denetim birim başkanı başta olmak üzere uygun bilgi, deneyim ve yetkiye sahip diğer fonksiyon çalışanlarını sorgulayabilir, bu kişilerle düzenli toplantılar yapabilir.³⁷⁷ İç denetim fonksiyonu tarafından yürütülen çeşitli çalışmalar sonucunda, işletmenin faaliyetleri ve iş hayatında karşılaştığı riskler ile ilgili bazı bulgular sağlanabilmektedir. Bunun yanı sıra iç denetim fonksiyonu risk değerlendirme sürecinden elde edilen veriler ışığında, işletme üst yönetiminden sorumlu olanlara işletme risklerine ilişkin bilgilendirmeler yapabilmektedir.³⁷⁸ İç denetim fonksiyonu işletmede gerçekleşmiş veya şüphelenilen bir hile ile ilgili denetçiye bilgilendirmede de bulunabilmektedir.³⁷⁹ Denetçi; sorgulama sonucunda finansal raporlama ve denetim için uygun veriler elde etmesi halinde, fonksiyonun strateji ve planlama belgeleri ile, bulguları tanımlayan, yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlar için hazırlanmış olan raporları okuyabilir.³⁸⁰

³⁷⁵BDS 300: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması, 8. Paragraf, A.9, www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

³⁷⁶BDS 610: İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması, 17. Paragraf, A.15, A.16, www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

³⁷⁷ BDS 315, 6. Paragraf, A.12

³⁷⁸ BDS 315, 6. Paragraf, (a), A.9

³⁷⁹ BDS 315, 6. Paragraf, A.11

³⁸⁰ BDS 315, 6. Paragraf, (a), A.10

Özel sektörde faaliyet gösteren işletmelerde iç denetim fonksiyonunun bağımsız denetçiye her anlamda yeterli ve uygun bilgiler sağladığını söylemek mümkün değildir. Ancak kamu sektöründe denetim faaliyeti yürüten bağımsız denetçilerin iç kontrol ve mevzuata uygunluk açısından ilave sorumlulukları da mevcuttur. Bu anlamda denetçinin, kamu sektöründeki bir kurumun iç denetim fonksiyonundaki ilgili kişileri sorgulaması, mevzuata aykırılık ve finansal raporlama açısından önemli iç kontrol eksiklikleri ile ilgili risklerin belirlenmesinde kullanılan bir prosedür olarak karşımıza çıkmaktadır.³⁸¹

Denetçi sorgulama faaliyetini diğer risk değerlendirme prosedürleri ile desteklemektedir. Bu prosedürler; işletme faaliyetlerinin, iş planı ve stratejilere ilişkin belgelerin, kayıtların ve iç kontrol rehberlerinin, yönetim tarafından hazırlanmış raporların ve işletmenin üretim yerlerinin gözlemlenmesi ve tetkik edilmesi olarak ifade edilebilmektedir.³⁸² Denetçi; ilgili risk değerlendirme prosedürleri sonucunda işletme çevresinin niteliği ve iç kontrolü ile eksikliklerine ilişkin bilgileri, daha önceki denetimlerde uyguladığı prosedürler sonucunda elde edip etmediğini, önceki denetimden bu yana ilgili bilgilerin mevcut denetimi etkileyebilecek değişiklikleri içerip içermediğini değerlendirmelidir.³⁸³

İç denetim fonksiyonu tarafından yürütülen faaliyetler, işletmedeki hataların önlenmesi veya tespit edilmesi için yönetimin izleme ve gözetim faaliyetlerinden farklılık göstermektedir. Ancak; işletmedeki izleme faaliyetlerine ilişkin bilgi kaynaklarının ve bu bilgilerin yönetim tarafından güvenilir olduğunun düşünülmesine yönelik dayanağın anlaşılması, denetçinin iç kontrol yapısındaki izleme bileşeni hakkında fikir edinmesi açısından zorunluluktur.³⁸⁴

Denetçi iç denetim fonksiyonu bulunan işletmelerde, fonksiyonun yürüttüğü, yürüteceği faaliyetler ve iç kontrol yapısı dahil olmak üzere sorumlulukları ve bunların niteliği hakkında bilgi elde etmeye çalışmaktadır. Fonksiyonun finansal raporlamaya yönelik sorumlulukları; işletmenin riskleri nasıl yönettiği, iç kontrol yapısının nasıl olduğu, kurumsal yönetimin etkinliğini sağlayabilmek adına yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara güvence sağlayan prosedürlerin nasıl uygulandığı ve sonuçların nasıl değerlendirildiğini içermektedir. Finansal raporlama ile ilgili olmayan sorumlulukları ise

³⁸¹ BDS 315, 6. Paragraf, (a), A.13

³⁸² BDS 315, 6. Paragraf, (c), A.18

³⁸³ BDS 315, 9. Paragraf, A.19

³⁸⁴ BDS 315, 23. Paragraf, 24. Paragraf, A.113, A.114, A.115, A.119, A.121

faaliyetlerin verimliliğinin, etkinliğinin ve ekonomikliğinin değerlendirilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun yanı sıra iç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsü de fonksiyonun rolünün anlaşılması açısından denetçiye önemli bilgiler sağlayabilmektedir. Fonksiyonun kurumsal statüsü; işletmenin büyüklüğü, yapısı, yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların ihtiyaçları gibi birçok faktörden etkilendiği için işletmeden işletmeye farklılık gösterebilmektedir.³⁸⁵

İç denetim fonksiyonunun sorumlulukları finansal raporlama ile ilgili faaliyetler üzerine odaklanabilmektedir. Bu durumda denetçi, fonksiyon tarafından hazırlanan iç denetim planını inceleyebilir, iç denetim biriminde çalışanlarla görüşmeler yapabilir. Ayrıca denetçi, ihtiyaç duyduğu denetim kanıtlarını toplarken uygulayacağı denetim prosedürlerinin niteliğini, kapsamını ve zamanlamasını değiştirmek amacıyla iç denetim fonksiyonunun çalışmalarını kullanabilmektedir.³⁸⁶

İç denetim fonksiyonunun çalışmalarının kullanımı, işletmenin iç denetçisinin veya iç denetim fonksiyonunun yürütülmesinden sorumlu olan kişilerin denetim ekibi içerisinde yer aldığı anlamına gelmemektedir. Nitekim BDS 220'ye göre denetim ekibi; *“sorumlu denetçi, bağımsız denetçiler ve diğer personel ile denetim şirketi veya denetim ağına dahil şirket tarafından görevlendirilen denetimle ilgili prosedürleri uygulayan diğer kişiler”* olarak açıklanmaktadır. Bağımsız denetçilerin faydalandığı veya faydalanacağı dış uzmanlar ile iç denetim biriminde çalışan ve denetimi doğrudan destekleyen kişilerin denetim ekibine dahil edilmeyeceği standartlarda açıkça ifade edilmektedir.³⁸⁷

Denetçi denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını veya kapsamını değiştirmek amacıyla da iç denetim fonksiyonunun çalışmalarını kullanabilmektedir. Bu nedenle bağımsız denetçi fonksiyon çalışmalarının kullanılıp kullanılmayacağı hususunda karar vermenin yanı sıra çalışmaların kullanılmasına kanat getirirse bunların hangi alanlarda ve ne düzeyde kullanılacağını da belirlemek durumundadır. Denetçinin mesleki muhakemesine bağlı olarak ilgili çalışmaların kullanılıp kullanılmayacağı kararı; iç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsü, ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını etkileme derecesi, iç denetim fonksiyonunun yeterlilik düzeyi ile

³⁸⁵ BDS 315, 23. Paragraf, 24. Paragraf, A.113, A.114, A.115, A.119, A.121

³⁸⁶ BDS 315, 23. Paragraf, A.116, A.117, A.120

³⁸⁷ BDS 220: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol, 7. Paragraf, (d), www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

fonksiyonun kalite kontrolü, belirli bir sistematik yaklaşım uygulanıp uygulanmadığı gibi faktörlerden etkilenmektedir. Bu faktörler arasında, özellikle iç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsü, fonksiyonun yeterliliği ve politika ve prosedürlerin iç denetçinin tarafsızlığını etkileme derecesi büyük öneme sahiptir. Tarafsızlık ile; çıkar çatışmalarına imkân verilmemesi ve iç denetçilerin mesleki muhakemesi üzerinde herhangi bir baskı kurulmaması ifade edilmektedir. İç denetim fonksiyonunun mesleki standartlara uygun bir şekilde verilen tüm görevleri yerine getirecek düzeyde bilgi ve yeteneklere sahip olması ve sürekliliğinin sağlanması fonksiyonun yeterliliğini ortaya koymaktadır. İşletmenin politika ve prosedürlerinin iç denetçinin tarafsızlığını yeterli düzeyde desteklediği, fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve yeterliliğinin yüksek olduğu işletmelerde bağımsız denetçinin fonksiyonun çalışmalarını kullanma alanı ve ihtimali artmaktadır. Kurumsal statü ile politika ve prosedürlerin tarafsızlığı destekleme seviyesi yüksek olsa bile bu durum fonksiyonun gerekli yeterliliğe sahip olmamasını telafi etmemektedir.³⁸⁸

İç denetim fonksiyonu tarafından sistematik bir yaklaşım benimsenerek çeşitli faaliyetlerin planlanması, yürütülmesi, uygulanması ve gözden geçirilerek belgelendirilmesi gibi faaliyetler, işletmenin iç kontrol yapısı içerisinde izleme faaliyetine yönelik olarak uygulanan kontrollerden farklılık göstermektedir. Burada, iç denetim fonksiyonunun sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığına yönelik denetçi kararı son derece önemlidir. İç denetime ilişkin yazılı prosedür veya rehberlerin mevcut ve yeterli olması, bu prosedürlerin işletmenin büyüklüğü ve şartlarına paralel olarak doğru bir şekilde kullanılması, fonksiyona ait uygun kalite kontrol politika ve prosedürlerin varlığı gibi etkenler denetçinin vereceği kararı etkileyen unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır.³⁸⁹

İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsü ile politika ve prosedürlerin iç denetçinin tarafsızlığını desteklemediği, fonksiyonun gerekli yeterliliğe sahip olmadığı ve sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulamadığı gibi fonksiyonun kalitesine yönelik risklerin yüksek olduğu ve ilgili çalışmaların denetim kanıtı olarak kullanmanın uygun olmadığı tespit edilirse, bağımsız denetçi iç denetim fonksiyonunun çalışmalarını kullanmama kararı verecektir. Ancak yukarıda ifade edilen unsurların sadece münferit

³⁸⁸ BDS 610, 13. Paragraf, 15. Paragraf (a)-(b)-(c), A.5, A.6, A.7, A.8, A.9

³⁸⁹ BDS 610, 15. Paragraf, (c), A.10, A.11

olarak değerlendirilmesi ile fonksiyonun çalışmalarının kullanılmasına yönelik kanaat oluşturmak doğru değildir. Bu nedenle ilgili faktörlerin toplu olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.³⁹⁰

Mevzuat tarafından yasaklanmamışsa bazı durumlarda işletme, bağımsız denetimi yürütecek denetim kuruluşundan aynı zamanda iç denetim hizmeti de alabilmektedir. Bu durum iç denetim hizmeti veren bağımsız denetim firmasının kendi kendini denetlemesi anlamına geldiği için, iç denetim çalışmalarının sonuçları objektif olarak değerlendirilemeyebilir. İç denetim çalışmaları bağımsız denetim şirketi üyesi olmayan kişiler tarafından yürütülse bile mesleki şüphecilik ilkesinin uygulanmaması ihtimali ortaya çıkabilir.³⁹¹

İşletmede iç denetim fonksiyonunun yeterliliği düştükçe, kurumsal statüsü ile politika ve prosedürlerin iç denetçinin tarafsızlığını destekleme düzeyi azatlıkça iç denetim fonksiyonunun çalışmalarının kullanılma ihtimali azalacaktır. Aynı zamanda daha önce de değinildiği gibi fonksiyon çalışmalarının tek başına kullanılması da bağımsız denetçiye yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamamaktadır. Özellikle işletmenin “önemli yanlışlık” risklerinin yüksek olması; denetim risklerinin kabul edilebilir seviyeye indirme ihtimalini azaltarak bazı testlerin bağımsız denetçi tarafından uygulanmasını zorunlu kılmaktadır. Bu durum ihtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarını artıracığından denetçi gerekli çalışmaların çoğunu kendisi yapmayı tercih etmektedir.³⁹²

Bağımsız denetçi, denetim görüşünden tek başına sorumlu olduğunu dikkate alarak; iç denetim fonksiyonu tarafından yürütülen çalışmaların ve iç denetçinin denetimde ne ölçüde yer alması gerektiğini ayrıca değerlendirmektedir. Çalışmaların kullanılması genel denetim stratejinin bir parçası olduğu için denetçi, çalışmaların nasıl ve hangi ölçüde kullanılacağını işletme üst yönetiminden sorumlu olanlara bildirmek zorundadır. Denetçi tarafından önerilmiş olan denetim yaklaşımını işletme üst yönetimden sorumlu olanların anlaması beklenmektedir.

Çalışmaların ne ölçüde kullanılacağına dayalı olarak iç denetim fonksiyonu ile görüş alışverişinde bulunarak gerekli koordinasyonun sağlanması beklenmektedir. Koordinasyonun etkinliği; denetim boyunca belirli aralıklarla toplantılar yapılması, fonksiyonu tetikleyebilecek önemli konular hakkında denetçi tarafından iç denetim

³⁹⁰ BDS 610, 16. Paragraf, (a), (b), (c), A.12, A.13

³⁹¹ BDS 610, 16. Paragraf, A.14

³⁹² BDS 610, 18. Paragraf, A.18, A.20, A.21

fonksiyonunun bilgilendirilmesi veya denetçinin çalışmasını etkileyebilecek nitelikteki konuların iç denetim fonksiyonu tarafından bilgilendirilmesi ile mümkün olmaktadır.³⁹³

Fonksiyonun ne derece kaliteli çalışmalar yürüttüğünü ve ne düzeyde tarafsız olduğunu değerlendirebilmek için denetçi, ilgili çalışmalara yönelik çeşitli denetim prosedürleri planlar ve uygular. İç denetçilerin tarafsızlığını tehdit edecek nitelikte önemli bulgular elde edilmişse ve iç denetçinin gerekli yeterliliğe sahip olmadığı tespit edilmişse, bağımsız denetçi fonksiyondan ve iç denetçilerden yardım almaktan kaçınacaktır. İç denetçilerin tarafsızlığını tehdit edebilecek tehditlerin olup olmadığını değerlendirebilmek için; fonksiyonun işletmedeki kurumsal statüsü, ilgili politika ve prosedürleri, iç denetçiler ile diğer çalışanlar arasındaki ailevi ve kişisel ilişkiler ve önemli maddi çıkarların olup olmadığı incelenmesi gereken faktörlerdir.³⁹⁴

Fonksiyon tarafından üst yönetimden sorumlu olanlara raporlanmış bir çalışma ve dış denetçi tarafından alınan karar ile ilgili olan denetim prosedürlerinin uygulanmasında, doğrudan yardım almak amacıyla iç denetçiler kullanılamaz.³⁹⁵ İç denetim fonksiyonunun çalışmalarının kullanılması haricinde denetçi işletme ve çevresini tanıırken yeterli denetim kanıtı toplayabilmek için bazı durumlarda muhasebe ve denetim dışındaki alanlarda uzman kişilere de ihtiyaç duyabilmektedir.³⁹⁶

Bağımsız denetim ve iç kontrolün etkileşim gösterdiği temel konulardan iç denetim fonksiyonundan faydalanılmasına ilişkin olarak, BDS'lerde yer alan hükümler içerik açısından incelendiğinde on iki farklı alt etkileşim konusu belirlenmiştir. Alt etkileşim konuları ve subjektif değerlendirmelere dayalı olarak bu konularla yakın ilişkili olduğu düşünülen COSO İç Kontrol Modeli ilkeleri Tablo.13'te özetlenmektedir. İşletmeler açısından önem arz eden iç denetim fonksiyonu kapsamında ele alınan etkileşim konularından herhangi birinin ortaya çıkması durumunda, işletmedeki ilgili kişilerin özellikle belirtilen ilkeler ışığında daha hassas değerlendirme yapmaları önerilmektedir.

³⁹³ BDS 610, 19. Paragraf, 20. Paragraf, 21. Paragraf, 32. Paragraf, A.23, A.25

³⁹⁴ BDS 610, 23. Paragraf, 24. Paragraf, 28. Paragraf, A.27, A.32

³⁹⁵ BDS 610, 30. Paragraf

³⁹⁶ BDS 620: Uzman Çalışmalarının Kullanılması, 7. Paragraf, A.4, www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

Tablo.13: İç Denetim Fonksiyonundan Faydalanılması ile Bağlantılı COSO İlkeleri

TEMEL ETKİLEŞİM KONUSU İÇ DENETİM FONKSİYONUNDAN FAYDALANILMASI		
ALT ETKİLEŞİM KONULARI	BAĞLANTILI COSO BİLEŞENLERİ	BAĞLANTILI COSO İLKELERİ
1. İç denetim fonksiyonunun varlığı, işleyişi	Kontrol Ortamı İzleme	3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi
		4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
		5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
		16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
		17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
2. (a)İç kontrol eksikliklerinin niteliği (b)İç kontrol eksikliklerine ilişkin atılan adımlar (c)İç kontrole güven duyulması için işlem hacimlerinin büyüklüğü (ç)İşletme genelinde iç kontrole verilen önem	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi
		4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
		5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
		6.İlke: Hedeflerin Açık ve Net Olarak Belirlenmesi
		7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
		8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
		9. İlke: Önemli Değişikliklerin Kurumu Etkileme Potansiyelinin Değerlendirilmesi
		13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması
		14. İlke: Hedefler, Sorumluluklar vb. Bilgilerin Kurum Çalışanlarıyla Paylaşılması
		17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
3. İç denetim fonksiyonu çalışmalarının niteliği, kapsamı, uygunluğu	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
		5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
		7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
		8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
		10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Gelistirilmesi
		11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Gelistirilmesi
		12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması
		13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması

4.	(a)İç denetim fonksiyonunun işlerliği, belirli risklere karşı uyguladığı prosedürler (b)Kamu sektöründe iç kontrol ve eksiklikleri	Kontrol Ortamı Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	<p>2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi</p> <p>3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi</p> <p>5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi</p> <p>10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Gelistirilmesi</p> <p>11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Gelistirilmesi</p> <p>12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması</p> <p>14. İlke: Hedefler, Sorumluluklar vb. Bilgilerin Kurum Çalışanlarıyla Paylaşılması</p> <p>16.İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması</p> <p>17.İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi</p>
5.	İç kontrol eksikliklerinin giderilmesi	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri İzleme	<p>1.İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık</p> <p>2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi</p> <p>7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi</p> <p>8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi</p> <p>9. İlke: Önemli Değişikliklerin Kurumu Etkileme Potansiyelinin Değerlendirilmesi</p> <p>10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Gelistirilmesi</p> <p>11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Gelistirilmesi</p> <p>17 İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi</p>
6.	İç denetim fonksiyonunun iç kontrole ilişkin üst yönetime karşı güvencesi	Kontrol Ortamı Kontrol Faaliyetleri İzleme	<p>2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi</p> <p>3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi</p> <p>4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi</p> <p>5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi</p> <p>10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Gelistirilmesi</p> <p>11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Gelistirilmesi</p> <p>12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması</p> <p>16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması</p> <p>17 İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi</p>
7.	İç denetim açısından izleme faaliyetleri	İzleme	<p>16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması</p> <p>17 İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi</p>

8.	İç denetim fonksiyonunda yer alan kişilerin belirlenmesi	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık 3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi 4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi 7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi 8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi 10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi 12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması 14. İlke: Hedefler, Sorumluluklar vb. Bilgilerin Kurum Çalışanlarıyla Paylaşılması 16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması 17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
9.	(a) İç denetim fonksiyonunun yeterliliği (b) İç denetçilerin tarafsızlığı	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık 4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi 6. İlke: Hedeflerin Açık ve Net Olarak Belirlenmesi 7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi 8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi 10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi 11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi 12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması 13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması 16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması 17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
10.	İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsü	Kontrol Ortamı Bilgi ve İletişim	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık 2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi 3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi 4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi 5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi 14. İlke: Hedefler, Sorumluluklar vb. Bilgilerin Kurum Çalışanlarıyla Paylaşılması

11.	Bağımsız denetim kuruluşunun denetim faaliyeti dışında işletmeye iç denetim konusunda hizmet vermesi	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Bilgi ve İletişim İzleme	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
			15. İlke: Kurum Dışı İlgili Taraflarla İletişim Kurulması
			16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
			17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
12.	İç denetim fonksiyonunun yeterliliğine bağlı olarak "Önemli yanlışlık" risklerinin yüksek olması	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri İzleme	4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
			6. İlke: Hedeflerin Açık ve Net Olarak Belirlenmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi

4.2. Riske Karşılık Verme Aşaması İçin Tespit Edilen Konular

Riske karşılık verme aşaması, risk odaklı denetim sürecinin ikinci aşaması olup belirlenmiş risklere karşı çeşitli denetim prosedürlerinin uygulanarak denetim kanıtların toplandığı bir aşama olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu aşamada bağımsız denetim ve iç kontrolün etkileşimini ortaya koyan standartlar, ilgili temel ve açıklayıcı hükümler Tablo.14'te yer almaktadır.

Tablo.14: Riske Karşılık Verme Aşamasındaki Etkileşimi Ele Alan BDS'ler

BDS KODU	BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI	TEMEL VE AÇIKLAYICI HÜKÜMLER
BDS200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi	22. Paragraf, A.74
BDS230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi	8. Paragraf, 12. Paragraf, A.17, A.19(a)

BDS240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	3. Paragraf, 35. Paragraf, 36. Paragraf, 37. Paragraf, 38. Paragraf, 42. Paragraf A1, A.50, A.66, Ek.3
BDS250	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması	3. Paragraf, A.2
BDS330	Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendiriliş Hususlara Karşı Yapacağı İşler	5. Paragraf, 7.Paragraf, (a) (ii) 8.Paragraf(a), 13. Paragraf(a), 16.Paragraf, 18.Paragraf, 25. Paragraf, 26. Paragraf, 28. Paragraf, A.2, A.10, A.40, A.42, A.46, A60, A.62, A.63
BDS402	Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar	17. Paragraf(ç)
BDS450	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlılıkların Değerlendirilmesi	6. Paragraf(a), A.7
BDS500	Bağımsız Denetim Kanıtları	6. Paragraf, A.20
BDS501	Bağımsız Denetim Kanıtları- Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar	4. Paragraf(a), 8. Paragraf(b), A.3, A.16
BDS505	Dış Teyitler	6. Paragraf (2), 14. Paragraf, A.21
BDS530	Bağımsız Denetimde Örneklem	5. Paragraf(g)(ğ), 7. Paragraf, A.11, Ek.2, Ek.3
BDS540	Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dahil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi	8. Paragraf(b)(c), A.20, A.22
BDS550	İlişkili Taraflar	14. Paragraf, 15. Paragraf, A.15, A.16, A.17, A.22
BDS580	Yazılı Beyanlar	13. Paragraf, A.11, Ek.2
BDS 600	Özel Hususlar – Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi	29. Paragraf, 34. Paragraf, A.51, A.56
BDS610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması	14. Paragraf(b), 10. Paragraf, 14.Paragraf(b), 23. Paragraf, 24.Paragraf, 28. Paragraf, 30. Paragraf, 36. Paragraf A.1, A.3, A.4, A.27, A.28, A.29, A.32
BDS620	Uzman Çalışmalarının Kullanılması	7. Paragraf, 12. Paragraf (3), A.4, A.38

Denetçi denetim faaliyetini yürütürken risklerin değerlendirilmesi aşamasında belirlemiş olduğu yanlılıkları dikkate almak zorundadır. İlgili yanlılıkların niteliğinin

ne olduğu, hangi koşullarda ortaya çıktığı, denetim boyunca ortaya çıkan diğer yanlışlıklarla birlikte hangi büyüklüğe ulaştığı gibi hususlar denetçi tarafından değerlendirilmelidir. Özellikle iç kontrol yapısındaki bir aksaklıktan, işletmenin sıklıkla kullandığı uygun olmayan varsayımlardan veya değerlendirme yöntemlerinden dolayı ortaya çıkan ve münferit olmayan yanlışlıkların tespit edilmesi durumunda, genel denetim stratejilerinin ve denetim planının revize edilip edilmeyeceğine ilişkin karar verilmesi gerekmektedir.³⁹⁷

Denetçinin iç kontrol yapısı dahil işletme ve çevresini tanımak amacıyla “önemli yanlışlık” risklerini belirlerken ve değerlendirirken bazı hususları dikkate alması gerekmektedir. Finansal tabloların hazırlanması, iç kontrol sisteminde finansal raporlamaya ilişkin süreçlere dayalı olarak gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle denetçi, işletme yönetiminin muhasebe tahminleri kullanarak finansal tablolarda yer alacak işlem, olay ve şartları nasıl belirlediğini, muhasebe tahminlerinin hangi verilere dayandığını, bu tahminlerin nasıl oluşturulduğunu sorgulayabilmektedir. Bunun yanı sıra bazı işlem, olay ve şartların yönetim tarafından tespit edilemediğine ilişkin denetçi bir yargıya da ulaşabilmektedir. Bu durumda denetçi iç kontrol sisteminin risk değerlendirme sürecinde bir eksiklik olup olmadığını da araştırarak “önemli yanlışlık” risklerinin nasıl belirlendiğine ilişkin bir kanaat edinmektedir.³⁹⁸ Ayrıca denetçi işletme yönetimi dahil, yönetim dışında iç denetim fonksiyonundaki kişiler ve diğer çalışanları sorgulayarak iç kontrollere ilişkin bilgi elde etmeye çalışmaktadır.³⁹⁹

Kurumsal yönetim gereği risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek amacıyla tasarlanan iç denetim fonksiyonu bazı işletmelerde mevcut olmayabilir. Bununla birlikte bazı işletmelerde iç denetim fonksiyonunun uyguladığı prosedürlere benzer nitelikte prosedür uygulayan birim veya kişiler mevcut olabilmektedir. Örneğin iç denetim fonksiyonu tarafından yerine getirilen risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi, iç kontrollere ilişkin bilgilerin uygun kişilere iletilmesi, iç denetçi, dış denetçi ve yönetim arasındaki iletişimin sağlanması, iç kontrollerin gözden geçirilmesi, işleyişinin değerlendirilmesi, iç kontrollerin tasarlanması, uygulanması ve etkin işlemesi için gerekli testlerin ve prosedürlerin

³⁹⁷BDS 450: Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi, 6. Paragraf(a), A.7, www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

³⁹⁸BDS 540: Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi, 8. Paragraf(b)(c), A.20, A.22, www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

³⁹⁹ BDS 550: İlişkili Taraflar, 14. Paragraf, A.15, www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

uygulanması, mevzuata ve diğer dış yükümlülüklerle uygunluğun gözden geçirilmesi vb. faaliyetler başka birim veya kişiler tarafından yerine getiriliyor olabilmektedir. Disiplinli bir yaklaşımdan uzak, taraflı ve yetersiz fonksiyon veya kişiler tarafından uygulanan prosedürler ve yürütülen bu faaliyetler, işletmenin iç kontrolleri olarak değerlendirilmekte bu kontrollere ilişkin risklere karşı yapılacak işler belirlenmektedir.⁴⁰⁰

İç denetim fonksiyonu faaliyetlerine benzer nitelikteki faaliyetlerin fonksiyon dışındaki birim veya kişiler tarafından yürütülmesi tarafsızlığa yönelik tehditlere neden olabilmektedir. Bu birim veya kişiler her ne kadar uygun kontrol faaliyetleri gerçekleştiriyor olsalar veya işletme yönetimi izleme kontrollerini uygun yapsa dahi, iç denetim fonksiyonunun bir parçası veya eş değeri olarak değerlendirilmemektedir.⁴⁰¹

Bağımsız denetçi finansal tablo düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerine yönelik olarak ne tür işler ve faaliyetler yapacağını tasarlamak ve bu işleri uygulamak zorundadır. Bu nedenle bağımsız denetim ile iç kontrolün etkileştiği noktalardan biri, risklere karşılık uygulanacak denetim prosedürlerinin tasarlanması sırasında karşımıza çıkmaktadır. Şöyle ki; etkin bir kontrol çevresine sahip işletmelerde bağımsız denetçinin, işletmenin iç kontrol sistemine ve dolayısıyla bu sistem içerisinden elde edilmiş olan denetim kanıtlarına güven düzeyi yüksek olmaktadır. Bu durumda denetçi, bazı denetim prosedürlerini dönem sonu uygulamak yerine ara dönemde uygulamayı tercih etmektedir.⁴⁰² Bunun yanı sıra finansal tabloların raporlanmasında mevzuata uygunluğun gözetimi üst yönetimin sorumluluğunda olduğu için denetçi, işletmede uygun iç kontrollerin tasarlanıp tasarlanmadığı veya politika ve prosedürlerin iç denetim fonksiyonu tarafından uygulanıp uygulanmadığı ile ilgili de denetim prosedürleri tasarlamak zorundadır.⁴⁰³

Denetim prosedürlerinin niteliği, risklerin değerlendirilmesinde dikkate alınan gerekçelere bağlı olarak belirlenmektedir. Başka bir ifade ile prosedürlerin ne zaman uygulayacağına yönelik tercihe ilişkin kararı, yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesinde ele alınan gerekçeler etkilemektedir. Örneğin, risklerin değerlendirmesinde kontrol risklerinin ve ilişkili iç kontrollerin dikkate alınıp

⁴⁰⁰ BDS 610, 10. Paragraf, 14. Paragraf(b), A.1

⁴⁰¹ BDS 610, 14. Paragraf(b), A.3

⁴⁰² BDS 330: Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler, 5. Paragraf, A.2, www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

⁴⁰³ BDS 250: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması, 3. Paragraf, A.2, www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

alınmadığının ve işletmenin iç kontrollerinin etkinliğine ilişkin denetim kanıtı elde edilmesinin gerekir gerekmediğinin denetçi tarafından değerlendirmesi gerekmektedir.⁴⁰⁴

Kanıtların elde edilmesi amacıyla denetçi; tetkik, gözlem, dış teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik prosedürler ve sorgulama gibi çeşitli denetim prosedürleri kullanabilmektedir.⁴⁰⁵ Örneğin, finansal tablolar açısından stokların önemli olduğu kanaatine ulaşılmışsa, denetçi uygun ve yeterli kanıt toplamak amacıyla stoklara ilişkin iç kontrollerin niteliği hakkında bilgi elde edebilecek şekilde fiziki stok sayımına katılmayı uygun bulabilmektedir.⁴⁰⁶

Bazı durumlarda denetçi dış teyit prosedürlerini de uygulayabilmektedir. İşletme kayıtları ile teyit eden üçüncü tarafın sunduğu bilgiler arasında bir farklılık olması istisna olarak adlandırılmaktadır. İstisnalar, işletmenin finansal raporlamaya ilişkin iç kontrol eksikliklerinin bir göstergesi olarak düşünüldüğü için denetçinin, istisnaların bir yanlışlık göstergesi olup olmadığını araştırması gerekmektedir.⁴⁰⁷ Örneğin işletme stoklarının işletme bünyesinde değil de üçüncü bir tarafın emaneti veya kontrolü altında olduğu durumlarda, denetçi şartlara uygun olarak üçüncü tarafın dürüstlüğünü ve tarafsızlığını değerlendirir, üçüncü tarafa ilişkin şüpheli bir durum tespit ederse üçüncü tarafın stoklara ilişkin teyidi yerine başka bir denetçi raporunu elde etmeyi tercih edebilmektedir.⁴⁰⁸

Bağımsız denetçi bazı durumlarda işletmenin iç denetim fonksiyonu tarafından yürütülen çalışmalarını inceleyerek, bu çalışmaların denetim kanıtı yerine kullanılıp kullanılmayacağına karar verirken, iç denetim fonksiyonunun çalışmalarına yönelik uygun denetim prosedürleri uygulamaktadır. Bu prosedürleri tasarlarken; fonksiyon çalışmalarının doğru bir şekilde tasarlandığı, uygulandığı, belgelendirildiği, çalışmalar neticesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edildiği, içinde bulunulan şartlara bağlı olarak elde edilen kanıtların uygun olduğu hususlarını dikkate almaktadır. Aynı zamanda bu prosedürler iç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünü, ilgili politikaları ve iç denetçilerin tarafsızlığını destekleyici nitelikte tasarlanmaktadır. İç denetim fonksiyonundaki uygun kişilerin sorgulanması, uygulanan prosedürlerin gözlemlenmesi,

⁴⁰⁴ BDS 330, 7. Paragraf, (a) (ii)

⁴⁰⁵ BDS 500: Bağımsız Denetim Kanıtları, 6. Paragraf, A.20, www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

⁴⁰⁶ BDS 501: Bağımsız Denetim Kanıtları- Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar, 4. Paragraf(a), 8. Paragraf(b), A.3, A.16, www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

⁴⁰⁷ BDS 505: Dış Teyitler, 6. Paragraf(2), 14. Paragraf, A.21, www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

⁴⁰⁸ BDS 501, 4. Paragraf(a), 8. Paragraf(b), A.3, A.16

çalışma programı ve çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi bağımsız denetçi tarafından kullanılan denetim prosedürlerine örnek gösterilebilmektedir.⁴⁰⁹

İşletmenin iç kontrol yapısı dahil işletme ve çevresine ilişkin edinilen bilgiler, denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edip etmediğine ilişkin yargısını etkilemektedir. Denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiği yönünde bir yargıya ulaştıktan sonra, kanıtların finansal tablolardaki yönetim beyanlarını doğrulayıp doğrulamadığına veya bu beyanlarla çelişip çelişmediğine bakmaksızın elde ettiği tüm denetim kanıtlarını mütalaa etmek durumundadır.⁴¹⁰

Yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirme sonucunda iç kontrollerin etkin bir şekilde işlediğine yönelik bir beklentinin ortaya çıkması durumunda, kontrollerin etkinliğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetçi ilgili kontrol testlerini tasarlayarak uygulamak durumundadır. Diğer bir ifade ile iç kontrollere bağlı olan ve maddi doğrulama prosedürlerinin dayanağı olan risklerin düşük olarak değerlendirilmesi, denetçinin kontrol testlerini uygulanmasını gerektirmektedir.⁴¹¹ Denetim faaliyetinin yürütüldüğü işletme hizmet alan bir işletme ise, bağımsız denetçi uygun ve yeterli denetim kanıtı elde edip etmediğini değerlendirirken, hizmet kuruluşunun denetçisi tarafından uygulanan kontrol testlerinin ve bu testlerin sonuçlarının işletmenin finansal tablolarındaki yönetim beyanları ile ilgili olup olmadığını incelemek zorundadır.⁴¹²

Finansal tablolardaki yönetim beyanlarına ilişkin elde edilen kanıtları desteklemek amacıyla denetçi işletme yönetiminden veya üst yönetimden sorumlu olanlardan bazı ilave yazılı beyanlar talep edebilmektedir. Örneğin haberdar olunan tüm iç kontrol eksikliklerinin veya iç kontrolde önemli görevleri bulunan kişilerin karıştığı şüphelenilen hilelere ilişkin bilgilerin denetçiye bildirildiğine dair yönetimden yazılı bir beyanat alınabilmektedir.⁴¹³

Faaliyetlerini ilişkili tafralarla gerçekleştiren bazı işletmelerde; finansal tabloların hazırlanması sırasında ilişkili taraflarla olan ilişkilerin ve yapılan işlemlerin belirlenmesi, muhasebeleştirilmesi ve açıklanması için iç kontrollerin tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesi gerekmektedir. Denetçi bu tür işletmelerde, iç denetim fonksiyonu

⁴⁰⁹ BDS 610, 14. Paragraf(b), 23. Paragraf, 24. Paragraf, A.3, A.4, A.28, A.29

⁴¹⁰ BDS 330, 26. Paragraf, A.62

⁴¹¹ BDS 330, 7. Paragraf (a)(ii), 8. Paragraf(a), A.10

⁴¹² BDS 402, 17. Paragraf(ç)

⁴¹³ BDS 580: Yazılı Beyanlar, 13. Paragraf, A.11, Ek.2, www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

tarafından yapılan periyodik gözden geçirme faaliyetlerini inceleyebilmektedir. Bununla birlikte işletme yönetiminin ilişkili taraflarla olan ilişki ve işlemler hakkında denetçiye herhangi bir açıklama yapmamış olması durumunda denetçi, iç denetim fonksiyon raporları başta olmak üzere çeşitli kayıt ve belgeleri tetkik etmeyi tercih etmektedir.⁴¹⁴

Bağımsız denetim faaliyetinin yürütüldüğü işletme, kendisine bağlı işletmelerden oluşan bir topluluk işletmesi olduğunda topluluk denetim ekibi; finansal tabloların hazırlanması sırasındaki konsolidasyon sürecini, varsa konsolidasyona bağlı düzeltmeleri, bunların uygunluğu, tamlığı ve doğruluğunu, topluluk yönetiminin taraflı olup olmadığını, hile risklerini değerlendirmektedir. Özellikle konsolidasyon sürecinde bazı işlemler iç kontrollere tabi tutulmadan düzeltilebilmektedir. Topluluk denetim ekibi; önemli birimlerin finansal bilgilerine yönelik yaptıkları çalışmalardan, topluluğun genelindeki kontroller veya konsolidasyon sürecine yönelik yapılan çalışmalardan veya topluluk düzeyinde uygulanan analitik prosedürlerden yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamadığı kanaatine varabilmektedir. Böyle bir durumda iç denetim fonksiyonunun birimlerde çalışma yürütüp yürütmediği, bu çalışmaların topluluk denetimine etkisinin olup olmadığı gibi unsurlar dikkate alınarak topluluğa bağlı birimler seçilerek bu birimlerin finansal bilgilerine ilişkin bazı verilere ulaşmaya çalışılmaktadır.⁴¹⁵

Riske karşılık verme aşamasında kullanılan önemli bir yöntem ise örnekleme olarak ifade edilmektedir. Yönetim beyanı düzeyinde iç kontroller etkin işletilse bile denetçinin kontrol testlerini uygulayamaması, “önemli yanlışlık” risklerinin azaltılamamasına neden olmaktadır. Kontrol testlerinin uygulanabilmesi için ise örnekleme yöntemi önem arz etmektedir.

Bağımsız denetçi örnekleme yöntemini kullanırken örneklem büyüklüğünü tespit etmek zorundadır. Denetçi, örnekleme büyüklüğüne çeşitli istatistikî teknikler ve mesleki muhakemesini kullanarak karar vermektedir. Denetçi örnekleme risklerini -denetim prosedürlerinin örnekleme yoluyla vardığı sonuçlar ile ana kütlelerin tamamına uygulanması durumunda ulaşılan sonuçlar arasındaki farkı- minimum seviyeye indirecek örneklem büyüklüğünü seçmektedir. Örneğin teste konu olan ana kütledeki beklenen sapma oranında meydana gelen bir artış, kontrol testleri açısından örneklem büyüklüğüne etki eden bir faktör olarak değerlendirilmektedir. Şöyle ki, denetçi gerçek sapma oranı ile

⁴¹⁴ BDS 550, 14. Paragraf, 15. Paragraf, A.16, A.17, A.22

⁴¹⁵ BDS 600, 29. Paragraf, 34. Paragraf, A.51, A.56

ilgili daha makul tahmin yapabilmek için örneklem büyüklüğünü genişletebilmektedir. Gerçek sapma oranı ile kastedilen, ana kütledeki iç kontrol prosedürlerinden sapmadır. Denetçi iç kontrol prosedürlerinden ne kadar sapma olabileceğini öngörerek kabul edilebilir bir sapma oranı belirlemektedir. Bu oranın belirlenmesinde; özellikle işletmenin iç kontrol sistemindeki risk değerlendirme prosedürleri başta olmak üzere personel değişiklikleri, iç kontrol yapısındaki değişiklikler, önceki dönemlerde uygulanan denetim prosedürleri ve bunların sonuçları önemli rol oynamaktadır.⁴¹⁶

Maddi doğrulama prosedürleri sonucunda belirlenmiş yanlışlıkların, iç kontrollerin etkinliği ile ilgili olup olmadığı değerlendirilmektedir. İlgili prosedürler neticesinde ortaya çıkan önemli yanlışlıklar, işletmede ciddi bir iç kontrol eksikliğinin var olduğu yönünde güçlü bir gösterge oluşturabilmektedir. Bununla birlikte maddi doğrulama prosedürleri sonucunda herhangi bir yanlışlık tespit edilmemiş olması, iç kontrollerin etkin olduğuna dair bir denetim kanıtı sağlamamaktadır.⁴¹⁷

Önemli yanlışlık risklerinin bazıları kasıtlı nedenlerden dolayı oluşabilmektedir. Örneğin hileli finansal raporlamadan kaynaklı yanlışlıklar olabileceği gibi işletme varlıklarının kötüye kullanılması nedeniyle de önemli yanlışlıklar meydana gelebilmektedir. Bu durumda denetçi hilenin varlığından şüphelense veya hileyi tespit etse bile, hilenin gerçekten var olduğuna dair hüküm vermemekte, sadece hilenin finansal tablolarda meydana getirdiği yanlışlıklara odaklanmaktadır. Burada bağımsız denetimin iç kontrol ile etkileştiği husus, hilenin meydana gelmesi ile ilgilidir. Örneğin işletmede hile yapmaya yönelik teşvik veya baskıların olması veya algılanan bir fırsatın meydana gelmesi hile yapmayı rasyonelleştiren bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Daha da netleştirmek gerekirse iç kontrol eksiklikleri ile ilgili bilgi sahibi olan kişinin işletmede güven duyulan bir yetkili olması veya işletme iç kontrollerinin ihlal edilebilir nitelikte olması bir fırsat olarak algılanabilmekte ve hile yapmaya teşvik etmektedir.⁴¹⁸

Risklerin değerlendirilmesinde denetçinin mesleki muhakemesine dayalı değerlendirme yapması bazı önemli yanlışlık risklerini tespit edememe ihtimalini ortaya çıkarabilmektedir. Bunun yanı sıra işletme yönetimi tarafından iç kontrollerin ihlal edilmesi veya iç kontrol yapısındaki temel bazı kısıtlamalar nedeniyle denetçi, “önemli

⁴¹⁶ BDS 530: Bağımsız Denetimde Örnekleme, 5. Paragraf(g)(ğ), 7. Paragraf, A.11, Ek.2, Ek.3, www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

⁴¹⁷ BDS 330, 16. Paragraf, A.40

⁴¹⁸ BDS 240, 3. Paragraf, A.1

yanlılık” riskleri dışında her bir hesap bakiyesi, işlem sınıfı ve açıklama için de maddi doğrulama prosedürlerini tasarlanmak ve uygulanmak zorundadır.⁴¹⁹

Denetçi bazı durumlarda, iç kontrollerin etkinliği ile ilgili önceki denetimler sırasında elde edilen kanıtları kullanıp kullanmayacağına ilişkin bir değerlendirmede yapabilmektedir. Önceki denetim kanıtların uygun oluşu ve bu kanıtların kullanılabilmesi kanaati oluşmuşsa, iç kontrollerin yeniden test edilmesi için geçmesi gereken sürenin de belirlenmesi gerekmektedir. İlgili sürenin belirlenmesinde; kontrol çevresinin, iç kontrollerin izlenmesinin, risk değerlendirme sürecinin ve diğer iç kontrol unsurlarının etkinliği dikkate alınan faktörler arasında yer almaktadır.⁴²⁰

Denetçi, önemli yanlılık risklerini değerlendirirken uyguladığı kontrol testlerinden yetersiz sonuç aldığı yönünde bir kanıya varırsa maddi doğrulama prosedürlerinin kapsamını genişletme yoluna gidebilmektedir. Ancak söz konusu risklere ilişkin denetim prosedürlerinin kapsamı genişletilebilmektedir.⁴²¹

Finansal tabloların denetimi kümülatif ve yinelenen bir süreç olduğu için; yönetim beyanı düzeyinde ortaya çıkan önemli yanlılık riskleri belirlenmeli ve denetim prosedürlerinin uygulanması sonucunda elde edilen kanıtların uygunluğu, denetim faaliyeti tamamlandıktan sonra da devam edip etmediği gibi hususların değerlendirilmesi gerekmektedir. Özellikle denetim prosedürleri sonucunda tespit edilmiş yanlılıkların kapsamı denetçinin risk değerlendirmesi ile ilgili yargısını etkileyebilmekte ve önemli bir iç kontrol eksikliğine işaret edebilmektedir.⁴²² Denetim prosedürlerinin ve kanıtlarının önemli yanlılık risklerine ilişkin uygunluğunun devam edip etmediğinin gözden geçirilmesi sırasında denetçi, tespit edilmiş iç kontrol eksikliklerine yönelik zamanında karşılık verilmemesi gibi hile ihtimaline işaret eden durumları da değerlendirmektedir. Denetçi özellikle iç kontrol eksikliklerinin uygun bir biçimde ele alınmaması ve gerekli karşılıkların verilmemesi hususunda üst yönetimle görüşmek zorundadır.⁴²³ Daha önce de değinildiği gibi işletmenin iç kontrolü ile ilgili önemli görevleri ve sorumlulukları bulunan çalışanların karıştığı bir hileye ilişkin şüphe veya tespit üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmek zorundadır.⁴²⁴

⁴¹⁹ BDS 330, 18. Paragraf, A.42

⁴²⁰ BDS 330, 13. Paragraf(a)

⁴²¹ BDS 330, 18. Paragraf, A.46

⁴²² BDS 330, 25. Paragraf, A.60

⁴²³ BDS 240, 35. Paragraf, 36. Paragraf, 37. Paragraf, 38. Paragraf, A.50, A.66, Ek.3

⁴²⁴ BDS 240, 42. Paragraf

Bağımsız denetim faaliyeti boyunca denetçi; “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin yapılacak işleri ve denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını, kapsamını, ilgili prosedürlerin risklerle olan bağlantısını ve denetim prosedürlerinin sonuçlarını çalışma kağıtlarına yazmak zorundadır. Çalışma kağıtlarının şekli ve kapsamı denetçinin mesleki muhakemesine bağlı olmakla birlikte; işletmenin büyüklüğünden, karmaşıklığından, iç kontrol yapısından, bilgilerin işletmeden elde edilip edilememesinden, denetim metodolojisi ve teknolojisinden etkilenmektedir.⁴²⁵ Denetçi iç denetim fonksiyonunun çalışmalarının kullanılması durumunda çalışma kağıtlarına⁴²⁶;

- İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsü,
- İlgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını destekleme derecesi,
- Fonksiyonun yeterlilik seviyesi,
- Fonksiyonun sistematik bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığı,
- Çalışmaların niteliği, kapsamı,
- Çalışmaların yeterliliğinin değerlendirilmesinde bağımsız denetçinin uyguladığı denetim prosedürlerinin neler olduğu gibi hususları da ilave etmektedir.

İç denetim fonksiyonu dışında denetçi bazı alanlarda uzman görüşlerine ve çalışmalarına da başvurabilmektedir. Uzman çalışmalarının önemli bir kaynak veri içermesi durumunda denetçi, veriler üzerindeki iç kontroller test edilerek bu kaynak verilerin ihtiyaca uygun, tam ve doğru olup olmadığı ile ilgili bir kanaat edinmektedir. Bu kanaat, denetçinin çalışmaların yeterliliğini değerlendirilmesinde önemli bir unsur olmaktadır.⁴²⁷

Denetçi çalışma kağıtlarını; denetim prosedürlerinin zamanlamasını, kapsamını ve niteliğini, denetim prosedürlerinin sonuçlarını ve elde ettiği denetim kanıtlarını, denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususları ve bunların sonuçları, yaptığı muhakemeleri kendisiyle herhangi bir bağlantısı olmayan tecrübeli bir denetçinin anlayacağı şekilde hazırlamalıdır. Ayrıca BDS hükümlerinden sapılmışsa, sapmanın gerekli olduğu kararını, bu kararın sebeplerini ve uygulanan alternatif denetim prosedürlerini de belgelendirmek zorundadır. Buradaki belgelendirme, içinde bulunulan şartlarla ilişkili olan durumlar için

⁴²⁵ BDS 330, 28. Paragraf, A.63

⁴²⁶ BDS 610, 36. Paragraf

⁴²⁷ BDS 620, 12. Paragraf(3), A.38

zorunluluktur. Örneğin işletmede iç denetim fonksiyonunun olmaması durumunda denetçi, iç denetçi çalışmalarının kullanılmasına ilişkin BDS 610'un hiçbir hükmüne uymadığını belgelendirmek zorunda değildir.⁴²⁸

Risk odaklı bağımsız denetim sürecinin ikinci aşaması olan risklere karşılık verme aşamasında incelenen standart hükümlerine göre, risk değerlendirme aşamasındaki belirlenen etkileşim konularından daha az sayıda etkileşim konusu belirlenmiş olup Tablo.15'te özetlenmektedir. Tablo.15'te ayrıca, belirlenen etkileşim konularının meydana gelmesi durumunda işletmelerin özellikle dikkat etmesi gerektiği düşünülen ve subjektif değerlendirmelere dayalı olarak belirlenen COSO İç Kontrol Modeli'nin ilişkili ilkeleri yer almaktadır. Etkileşim konuları ile COSO İç Kontrol Modeli ilkeleri arasında bağlantı kurularak, özellikle iç kontrol sisteminde ortaya çıkan çeşitli aksaklıklara yönelik işletme yönetimi tarafından yapılacak değerlendirmelere yol gösterici olunması amaçlanmaktadır.

Tablo.15: Riske Karşılık Verme Aşamasındaki Etkileşim Konuları ve Bağlantılı COSO İlkeleri

TEMEL ETKİLEŞİM KONUSU RİSKLERE KARŞILIK VERME AŞAMASINDAKİ ETKİLEŞİM KONULARI VE BAĞLANTILI COSO İÇ KONTROL MODELİ İLKELERİ		
ALT ETKİLEŞİM KONULARI	BAĞLANTILI COSO İÇ KONTROL MODELİ BİLEŞENLERİ	BAĞLANTILI COSO İÇ KONTROL MODELİ İLKELERİ
1. Riske karşılık vermde uygulanan iç kontrollere ilişkin prosedürler	Kontrol Ortamı Kontrol Faaliyetleri	4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
		5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
		10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Gelistirilmesi
		11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Gelistirilmesi
		12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Oluşturulması

⁴²⁸ BDS 230: Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi, 8. Paragraf, 12. Paragraf, A.17, A.19(a), www.kgk.gov.tr, (19.09.2019) - BDS 200, 22. Paragraf, A.74

2.	(a)İç kontrol aksaklıklarının ortaya çıkması (b)Uygun olmayan varsayım ve değerlemeler	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi 7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi 10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi 11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi 12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Oluşturulması 13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması 16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması 17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
3.	Muhasebe tahminlerinin oluşturulması ve buna bağlı olarak ortaya çıkan iç kontrol eksiklikleri	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi 6. İlke: Hedeflerin Açık ve Net Olarak Belirlenmesi 7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi 8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi 9. İlke: Önemli Değişikliklerin Kurumu Etkileme Potansiyelinin Değerlendirilmesi 10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi 11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi 12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Oluşturulması 13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması 16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması 17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
4.	İç denetim fonksiyonu tarafından iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesi	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri İzleme	4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi 5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi 7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi 8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi 10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi 11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi 12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Oluşturulması 16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması 17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi

5.	<p>(a)İç kontrolün etkinliğine dayalı olarak risklere karşılık verilmesi</p> <p>(b)Uygun iç kontrol sistemlerinin kurulması ve işletilmesi ile risklere karşılık verilmesi</p> <p>(c) İç kontrol yapısında değişiklik meydana gelmesi</p>	<p>Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme</p>	1.İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
			2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi
			3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi
			4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			6.İlke: Hedeflerin Açık ve Net Olarak Belirlenmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
			9. İlke: Önemli Değişikliklerin Kurumu Etkileme Potansiyelinin Değerlendirilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması
			13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması
			14. İlke: Hedefler, Sorumluluklar vb. Bilgilerin Kurum Çalışanlarıyla Paylaşılması
			15. İlke: Kurum Dışı İlgili Taraflarla İletişim Kurulması
			16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
			17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
6.	<p>İç kontrollerin işleyişine yönelik etkinliğin değerlendirilmesi</p>	<p>Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri İzleme</p>	4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması
			16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
7.	<p>İç kontrol prosedürleri ve kontrollerinin oluşturulması</p>	<p>Kontrol Ortamı Kontrol Faaliyetleri</p>	4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması

8.	Stoklara ilişkin yürütülen iç kontrollerin niteliği	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması
			16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
9.	Risklere karşılık vermede belirlenen iç kontrollerin yeterliliği	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması
			13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması
			16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
10.	Finansal raporlama açısından risklere karşılık veren iç kontrollerdeki eksiklikler	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
			2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi
			4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması
			13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması
16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması			
17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi			

11.	İç kontrolde görevli kişilerin hileye karışması veya hileye karıştığına ilişkin şüphe oluşması	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri İzleme	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
			2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			17 İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
12.	İlişkili taraf ilişkilerinin belirlenmesi için gerekli kontrollerin tasarlanması uygulanması sürdürülmesi	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim	2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi
			4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			6. İlke: Hedeflerin Açık ve Net Olarak Belirlenmesi
			12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması
			14. İlke: Hedefler, Sorumluluklar vb. Bilgilerin Kurum Çalışanlarıyla Paylaşılması
15. İlke: Kurum Dışı İlgili Taraflarla İletişim Kurulması			
13.	İlişkili taraflarla olan şüpheli ilişkilerin varlığı	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Bilgi ve İletişim	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
			9. İlke: Önemli Değişikliklerin Kurumu Etkileme Potansiyelinin Değerlendirilmesi
15. İlke: Kurum Dışı İlgili Taraflarla İletişim Kurulması			
14.	Topluluk finansal tablolarının konsolidasyon sürecinden geçerken iç kontrole tabi olmama durumu	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi
			4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması
			13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması
16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması			
17 İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi			

15.	Topluluğa ait iç denetim fonksiyonunun birim şirketlerinde çalışma yürütmesi/yürütmemesi	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi
			4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			15. İlke: Kurum Dışı İlgili Taraflarla İletişim Kurulması
			16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
			17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
16.	İç kontrolün ihlal edilebilmesi durumu	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
			2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi
			3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Oluşturulması

4.3. Raporlama Aşaması İçin Tespit Edilen Konular

Risk odaklı bağımsız denetim sürecinin son aşaması bulguların raporlanması aşamasıdır. Bu aşama, bağımsız denetim faaliyetinin tamamlanması ve ortaya çıkan sonucun denetçi görüşünü ve kilit denetim konularını kapsayacak şekilde raporlanması olarak da açıklanabilmektedir. Raporlama aşamasında BDS'ler kapsamında bağımsız denetim ve iç kontrolün etkileşim gösterdiği hükümler Tablo.16'da listelenmektedir.

Bağımsız denetim faaliyetinin genel tanımından hareketle bağımsız denetçi; finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığı ile ilgili görüş bildirmek zorundadır. Denetçinin bu görüşünü ise, BDS'lere uygun şekilde yürütülen bir denetim sonucunda oluşturduğu ifade edilmektedir.

Tablo.16: Raporlama Aşamasındaki Etkileşimi Ele Alan BDS'ler

BDS KODU	BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI	TEMEL VE AÇIKLAYICI HÜKÜMLER
BDS200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi	3. Paragraf, A.1
BDS 265	İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi	2. Paragraf, 7. Paragraf, 8. Paragraf, 9. Paragraf, 10. Paragraf (b), A.1, A.6, A.12, A.13 A.17, A.22, A.24
BDS700	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama	20. Paragraf, 33. Paragraf, 34. Paragraf (a), 39. Paragraf (b), 43. Paragraf, A.19, A.44, A.47, A.50, A.58, Ek: Örnek 1 -2
BDS701	Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi	13. Paragraf, A.38
BDS720	Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları	12. Paragraf (a)(aT), 21. Paragraf, A.3, A.53, Ek.2, Örnek.10
BDS800	Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçeveslere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi	11. Paragraf, A.13, Ek, Örnek.1
BDS805	Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi	11. Paragraf, A.17, Ek.2, Örnek.3

Denetçi raporunda görüş dışında, yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların finansal tablolara ilişkin sorumluluklarını içeren “*Şirket yönetimi/Topluluk Yönetimi; finansal tabloların/konsolide finansal tabloların TMS'lere uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.*” ifadesine de yer verilmektedir. Bununla birlikte bağımsız denetçinin bağımsız denetime ilişkin sorumlulukları kapsamında “*Şirketin/ topluluğun iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir.*” ifadesi denetim raporunda yer almaktadır. Raporda iç kontrol eksikliklerine ilişkin olarak ise “*Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit*

ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dahil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz” ifadesine yer verilmektedir.⁴²⁹ Bazı ülkelerdeki yerel mevzuat, bağımsız denetçinin diğer özel hususlar hakkında da görüş vermesini zorunlu kılmaktadır. Örneğin, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine veya işletme yönetimi tarafından hazırlanmış raporlarla finansal tabloların tutarlı olup olmaması gibi özel hususlara ilişkin ilgili yerel mevzuatlar bağımsız denetçinin görüş bildirmesini zorunlu tutabilmektedir.⁴³⁰

Yukarıda yer alan hükümlerden hareketle raporlama aşamasındaki önemli etkileşim konularından bir tanesinin iç kontrol eksikliklerinin üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi olduğu görülmektedir. Bağımsız denetçi iç kontrol eksiklikleri ile denetim faaliyetinin tüm aşamalarında karşı karşıya gelebilmektedir. Daha önce de ifade edildiği gibi, denetçi iç kontrol eksikliklerini tespit ettiği an yönetime sözlü ve yazılı olarak bildirmek zorundadır.⁴³¹ Ancak özellikle denetimin son aşaması olan raporlama aşamasında denetçi, işletme yönetimine karşılaştığı tüm iç kontrol eksikliklerine yönelik rapor sunabilmektedir. Özellikle hızlı önlem almayı gerektirmeyecek nitelikteki yapısal iç kontrol eksikliklerinin yönetim kademesine iletilmesi genellikle raporlama aşamasında olmaktadır. Denetçi, tespit ettiği iç kontrol eksikliklerini yönetim kademesinde iç kontrol alanını iyi bilen ve eksiklikleri düzeltme yetkisine sahip kişilerle müzakere edebilir.⁴³²

Denetçi, iç kontrol eksikliklerinin önemli olup olmadığına karar vermek amacıyla bir değerlendirme yapmak zorundadır. Bu değerlendirme kapsamında denetçi;⁴³³

- Tespit edilen eksikliklerin gelecekte finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa yol açma ihtimaline,
- Eksikliğe neden olan varlık veya borçların zarar ve hileye açık olma durumuna,
- Muhasebe tahminlerinin subjektif ve karmaşık olup olmamasına,
- İç kontrol eksikliklerinden etkilenmeye müsait olan hesap bakiyeleri, işlem sınıfları, faaliyet hacimlerine ilişkin tutarların önemine,

⁴²⁹ BDS 700: Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama, 20. Paragraf, 39. Paragraf (b), A.19, A.50, Ek: Örnek 1 -2, www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

⁴³⁰ BDS 200, 3. Paragraf, A.1

⁴³¹ BDS 265, 9. Paragraf

⁴³² BDS 265, 7. Paragraf, A.1

⁴³³ BDS 265, 8. Paragraf, A.6

- Eksikliklerin diğer iç kontrol eksiklikleri ile etkileşimine bakarak edindiği kanaat doğrultusunda görüşünü şekillendirmektedir.

Bağımsız denetçi tarafından iç kontrol eksikliklerinin üst yönetimden sorumlu olanlara yazılı olarak raporlanması veya bildirilmesi bu eksikliklerin önemini ortaya koymakla birlikte üst yönetimin gözetim sorumluluğunu yerine getirmesine yardımcı olmaktadır. İç kontrol sistemine ilişkin eksikliklerin raporlama aşamasında üst yönetime bildirilmesi yerine, bazı mevzuatlar özellikle finansal tabloların onaylanma tarihinden önce bildirilmesini de isteyebilmektedir.⁴³⁴

Bununla birlikte daha önceki denetimler sırasında üst yönetime bildirilmiş olan önemli iç kontrol eksikliklerine yönelik olarak herhangi bir düzeltici işlem yapılmadığı denetçi tarafından tespit edilebilmektedir. Bu durumda denetçi iç kontrol eksikliklerinin giderilmemesine yönelik mantıklı bir gerekçe olup olmadığını değerlendirerek, mantıklı bir gerekçenin olmamasını başlı başına bir iç kontrol eksikliği olarak ele almaktadır.⁴³⁵ Ancak iç kontrol eksikliklerinin işletme yönetimi tarafından maliyet nedeniyle giderilmediğine ilişkin bir tespitte bulunulmuşsa ya da işletmenin iç denetim fonksiyonu veya düzenleyici kurumlar tarafından ilgili eksikliklerin daha önceden bildirildiği tespit edilmişse, bu durumda denetçi ilgili eksiklikleri tekrar bildirmek zorunda değildir.⁴³⁶

Denetim raporunda yer alan yönetimin sorumluluğuna ilişkin ifadeler bazı ülkelerde çeşitli mevzuatlarla ayrıca belirlenmiş olabilmektedir. Hatta bu mevzuatlarla, muhasebe defter ve kayıtları ile muhasebe sisteminin yeterliliğine ilişkin sorumluluklar ayrıca belirtilebilmektedir. BDS'lere göre muhasebe defterleri, kayıtları ve sistemleri iç kontrolün ayrılmaz bir parçası olarak değerlendirildiği için, bunlara yönelik standartlarda özel atıflar yapılmamaktadır.⁴³⁷

Denetim raporlarının kapsadığı bilgiler uzun yıllar değişme göstermezken denetçi tarafından özellikle raporda belirtilmek istenen konular, “diğer hususlar/ dikkat çekilen hususlar / açıklayıcı paragraf” gibi başlıklar altında ele alınırken; 2017 yılından itibaren ülkemizde bu tür hususların “kilit denetim konuları” başlığı altında bildirilmesi gerektiği zorunlu tutulmuştur. Denetçi kilit denetim konularını belirlerken; işletme yönetimi tarafından hazırlanan faaliyet raporlarını, finansal durum değerlendirme raporlarını,

⁴³⁴ BDS 265, 9. Paragraf, A.12, A.13

⁴³⁵ BDS 265, 9. Paragraf, A.17

⁴³⁶ BDS 265, 10. Paragraf (b), A.22, A.24

⁴³⁷ BDS 700, 33. Paragraf, 34. Paragraf (a), A.44, A.47

yönetim kurulu raporlarını, işletmenin kurumsal yönetim beyanını, iç kontrol ve risk değerlendirme raporlarını da dikkate almak durumundadır.⁴³⁸ Örneğin; işletmedeki gelişmeler, işletmenin geleceğe dair görünümü, işletme riskleri ve belirsizlikler, üst yönetimin beyanı veya kurumsal yönetime ilişkin hususlar vb. bilgiler faaliyet raporları kapsamında ele alınmaktadır. Bunun yanı sıra iç kontrol ve risk değerlendirme amacıyla hazırlanan raporlar da yıllık faaliyet raporunun bir parçası olarak değerlendirildiği için kilit denetim konularının belirlenmesinde bu tür raporlar denetçiye faydalı bilgiler sağlayabilmektedir.⁴³⁹

Denetim raporunda; denetçi görüşü, yönetimin sorumluluğu, bağımsız denetçinin sorumlulukları, kilit denetim konuları yer almakla birlikte, bazı ülkelerde mevzuat gereği bağımsız denetçinin ilave sorumlulukları da olabilmektedir. Örneğin, ilgili mevzuatlar denetçiden bazı ilave prosedürler uygulamasını ve raporlamasını isteyebilmektedir. Hatta işletmenin muhasebe defter ve kayıtlarının yeterliliği, finansal raporlamaya ilişkin iç kontrol veya diğer bilgiler gibi konularda denetçinin ayrıca görüş bildirmesini talep edilebilmektedir.⁴⁴⁰ Talep edilen ilave görüş raporda diğer bilgiler veya uygun başka bir başlık altında yer alabilmektedir. Örneğin, denetçinin faaliyet raporuna ilişkin olumsuz bir görüş bildirdiği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu durumda denetçi olumsuz görüşün dayanağı olarak rapora, *“Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun (...) bölümünün (...) paragrafında yer alan işletmenin iç kontrolüne ilişkin açıklama, denetim sırasında elde ettiğimiz bilgilerle önemli derecede tutarsızlık göstermektedir. Denetim sırasında tarafımızca tespit edilen önemli iç kontrol eksikliklerinin üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesine rağmen, yıllık faaliyet raporunda bu eksiklikler göz ardı edilerek yanıltıcı ifadelerle yer verilmiştir.”* ifadesini eklemektedir.⁴⁴¹

Denetçi bazı durumlarda özel amaçlı finansal tablolar üzerine de bağımsız denetim gerçekleştirebilmektedir. Örneğin; borsada faaliyet göstermeyen işletme finansal raporlama yaparken bir sözleşmeye bağlı ise veya işletme finansal tablolarını belirli bir ülkenin vergi esaslı muhasebe düzenlemelerine uygun olarak hazırlıyor ise bu tür finansal tablolar özel amaçlı finansal tablo olarak değerlendirilmektedir. Böyle bir durumda

⁴³⁸ BDS 701: Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi, 13. Paragraf, A.38, www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

⁴³⁹ BDS 720: Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları, 12. Paragraf (a)(aT), A.3, www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

⁴⁴⁰ BDS 700, 43. Paragraf, A.58

⁴⁴¹ BDS 720, 21. Paragraf, A.53, Ek.2, Örnek.10

denetçi tarafından hazırlanan raporda yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların finansal tablolara ilişkin sorumlulukları kapsamında “*şirket yönetimi; finansal tabloların sözleşmenin Z bölümünde yer alan finansal raporlama hükümlerine uygun olarak hazırlanmasından ve hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur*” ifadesi yer almaktadır.⁴⁴²

Kimi zaman denetçi sadece tek bir finansal tablo ile ilgili veya finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin de görüş bildirebilmektedir. Örneğin; özel bir amaca uygun olarak hazırlanmış mali tablonun belirli bir unsuruna yönelik olarak hazırlanan denetim raporunda “*Muhasebe Esasının Belirtilmesi ve Dağıtımın Sınırlandırılması/Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Tabloya İlişkin Sorumlulukları: Şirket yönetimi; bu tablonun ...uygun olarak hazırlanmasından ve hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.*” ifadelerine yer verilmektedir.⁴⁴³

Raporlama aşamasında bağımsız denetim ve iç kontrolün etkileşim gösterdiği hükümlere yukarıda değinilmiş olup, dokuz alt etkileşim konusu belirlenmiştir. Bu etkileşim konuları ve bağlantılı COSO ilkeleri Tablo.17’de özetlenmektedir. Belirtilen etkileşim konularının ortaya çıkması durumunda işletmelerin, özellikle bağlantı kurulan COSO ilkelerini daha fazla dikkate alarak iç kontrollerine ilişkin değerlendirme yapmalarının uygun olacağı düşünülmektedir.

Tablo.17: Raporlama Aşamasındaki Etkileşim Konuları ve Bağlantılı COSO İlkeleri

TEMEL ETKİLEŞİM KONUSU RAPORLAMA AŞAMASINDAKİ ETKİLEŞİM KONULARI VE BAĞLANTILI COSO İÇ KONTROL MODELİ İLKELERİ		
ALT ETKİLEŞİM KONULARI	BAĞLANTILI COSO İÇ KONTROL MODELİ BİLESENLERİ	BAĞLANTILI COSO İÇ KONTROL MODELİ İLKELERİ
1. İç kontrol eksikliklerinin düzeltilmesinden sorumlu yönetim kademesi	Kontrol Ortamı İzleme	2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi
		3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi
		4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
		17 İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi

⁴⁴² BDS 800: Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçvelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi, 11. Paragraf, A.13, Ek, Örnek.1, www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

⁴⁴³ BDS 805, 11. Paragraf, A.17, Ek.2, Örnek.3, www.kgk.gov.tr, (19.09.2019)

2.	(a)İç kontrol eksikliklerinin gelecekte finansal tablolarda önemli yanlışlıklara yol açma ihtimali (b)İç kontrol eksikliklerinden etkilenmeye müsait finansal tablo tutarları, hesap bakiyeleri, faaliyet hacimleri	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	1.İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
			4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
			9. İlke: Önemli Değişikliklerin Kurumu Etkileme Potansiyelinin Değerlendirilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Gelistirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Gelistirilmesi
			13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması
			16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
17 İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi			
3.	Varlık veya borçların zarar veya hileye açıklığı	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri	1.İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Gelistirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Gelistirilmesi
4.	Kontrol faaliyetlerinin finansal raporlamaya etkisi	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri İzleme	2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
			9. İlke: Önemli Değişikliklerin Kurumu Etkileme Potansiyelinin Değerlendirilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Gelistirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Gelistirilmesi
			12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması
			16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
17 İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi			

5.	Üst yönetimin iç kontrole ilişkin gözetim sorumluluğu	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi
			3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması
			13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması
			15. İlke: Kurum Dışı İlgili Taraflarla İletişim Kurulması
			16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
6.	İç kontrol eksikliklerinin mantıklı bir açıklama olmaksızın giderilmemesi	Kontrol Ortamı İzleme	5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
			17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi
7.	Finansal raporlamaya ilişkin iç kontroller	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
			2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi
			4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Olusturulması
			13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması
16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması			
17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi			
8.	Üst yönetim tarafından iç kontrol eksikliklerine yıllık faaliyet raporunda yer verilmemesi	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Bilgi ve İletişim İzleme	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
			2. İlke : Yönetim Kurulunun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi
			3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
			9. İlke: Önemli Değişikliklerin Kurumu Etkileme Potansiyelinin Değerlendirilmesi
			15. İlke: Kurum Dışı İlgili Taraflarla İletişim Kurulması
			17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi

9.	Faaliyet raporu, iç kontrol ve risk değerlendirme raporlarının hazırlanması	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirme Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim İzleme	1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
			3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi
			4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
			5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi
			7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
			8. İlke: Suistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
			10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
			13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması
			14. İlke: Hedefler, Sorumluluklar vb. Bilgilerin Kurum Çalışanlarıyla Paylaşılması
			16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
			17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili taraflara Bilgi Verilmesi

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİLEŞİMİNE İLİŞKİN SEKTÖREL ANALİZ

1. BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ KONTROLÜN ETKİLEŞİMİ ÜZERİNE YAPILAN ARAŞTIRMALAR

Ekonomik anlamda iş dünyasının 1900’lü yıllardan günümüze kadar ciddi gelişim ve değişim gösterdiği gerçeğinden hareketle, bağımsız denetim ve iç kontrol kavramlarının ortaya çıkışlarının oldukça eskilere dayandığı ancak önemlerinin yakın geçmişte anlaşıldığını söylemek yanlış olmayacaktır. Bu nedenle bağımsız denetim ve iç kontrol kavramlarının günümüzde ve gelecekte yapılacak çok sayıda araştırmaya konu olmaya devam edeceği düşünülmektedir.

Her iki kavram literatürde ayrı ayrı birçok yönden ele alınmış olmakla birlikte, kavramların birlikte ele alındığı araştırmaların temelinde “etki” faktörünün incelendiği görülmektedir. Özellikle işletmenin iç kontrolünün veya iç kontrol sisteminin etkinliğinin bağımsız denetim faaliyetine, bağımsız denetim kalitesine, bağımsız denetimin planlanmasına ve maliyetine vb. olan etkileri önemli araştırma konuları olarak karşımıza çıkmaktadır. Bununla birlikte bağımsız denetim faaliyetinin işletmenin iç kontrol yapısına olan etkileri üzerine doğrudan yapılan araştırmaların daha az sayıda olduğu, ancak konuyu dolaylı olarak ele alan çeşitli araştırmaların mevcut olduğu ifade edilebilir.

İç kontrol üzerine yapılan araştırmalarda ise, iç kontrol yapısının etkinliği araştırılmakta, bazı araştırmalarda ise bağımsız denetim kalitesine olan etkilerinin incelendiği gözlemlenmektedir.

İncelenen araştırmalar kapsamında bağımsız denetim ve iç kontrol kavramlarının birbirleriyle olan etkileşimi üzerine oldukça az sayıda araştırmaya rastlanmaktadır. Etkileşim konusu birkaç araştırmada belirli bağımsız denetim standartları kapsamında incelenmiş olmakla birlikte, konunun tüm BDS’ler kapsamında ele alındığı bir araştırmaya rastlanmamıştır. Bu nedenle, bu çalışmanın literatüre önemli katkılar sunan özgün bir çalışma olacağı düşünülmektedir.

1.1. Etkileşim Konusunun Bağımsız Denetim Standartları Kapsamında Ele Alındığı Araştırmalar

Ülkemizde bağımsız denetim ve iç kontrolün etkileşiminin BDS'ler kapsamında incelendiği araştırmalar, genellikle yüksek lisans tezleri içerisinde yer almaktadır. Bunlardan; “Bağımsız Denetim ve İç Kontrol Etkileşimi: İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi Durumu” başlıklı Ufuk Umur tarafından hazırlanan tez çalışmasında bağımsız denetim ve iç kontrol sistemi arasındaki ilişki incelenerek; satın alma, teslim alma, ödeme, satış ve personel ücretleri gibi alanlarda genel iç kontrol eksiklikleri ortaya konmaktadır. Ayrıca ilgili tez çalışmasında, Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim ve İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi ile ilgili bağımsız denetim standartları kapsamında iç kontrol kavramına ilişkin hükümler ele alınmaktadır. Çalışmanın sonucunda;⁴⁴⁴

- İç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesinde bağımsız denetçilerin iç denetçilerle yakın iş birliği içinde olması,
- İç kontrol sisteminin mali olan ve mali olmayan süreçleri de kapsamı nedeniyle bağımsız denetçilerin mali nitelikte olmayan faaliyetler ile ilgili yetkinlik kazanmaları,
- Bağımsız denetçilerin üst yönetimden öncelikle iç kontrole ilişkin beyan almaları gerektiği gibi sonuçların yanı sıra,

iç kontrol eksikliklerine ilişkin olarak, bağımsız denetçilerin üst yönetim ve yönetimi zamanında bilgilendirmiş olmasının, işletmenin eksikliğini anında gidermesinin bağımsız denetim raporlarına olumlu katkılar sağlayacağı ifade edilmektedir.

“İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetime Etkisi” başlıklı Elif Şule Çakıroğlu Baykal tarafından hazırlanan diğer bir tez çalışmasında ise bağımsız denetçinin iç kontrol yapısını inceleme nedenleri, denetçi tarafından iç kontrolü tanımaya yönelik yürütülen çalışmalar, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve kontrol risklerinin belirlenmesi gibi konular ele alınmaktadır. Bununla birlikte iç kontrol sisteminin önemini vurgulayan ve aşağıda listelenen bağımsız denetim standartları incelenmektedir:

⁴⁴⁴ Ufuk Umur, *Bağımsız Denetim ve İç Kontrol Etkileşimi: İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016

- KKS 1: Kalite Kontrol Standardı,
- BDS 220: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol,
- BDS 265: İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi,
- BDS 300: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması,
- BDS 315: İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi,
- BDS 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması

Çalışma sonucunda işletmenin iç kontrol sisteminin bağımsız denetim üzerinde doğrudan etkili olduğu ortaya konmaktadır. Ayrıca iç kontrol sisteminin güçlü yönlerinin korunması ve zayıf yönlerinin ise olumlu hale dönüştürülmesi ile bağımsız denetim faaliyetinde süre, yöntem ve maliyet açısından kazanç sağlanacağı belirtilmektedir.⁴⁴⁵

1.2. İç Kontrolün ve İç Denetimin Bağımsız Denetime Olan Etkisi Üzerine Yapılan Araştırmalar

Bağımsız denetim ve iç kontrolün bir arada incelendiği çalışmalar kapsamında yukarıda da ifade edildiği gibi özellikle iç kontrolün etkinliğinin bağımsız denetime olan etkilerini konu alan birçok araştırma mevcuttur. Bu çalışmada, tüm araştırmalara değinmek yerine belli başlı araştırmalar özel sektör ve kamu sektörü ayrımı yapılarak aktarılmaktadır.

1.2.1. Özel Sektör Kapsamında Yapılan Araştırmalar

Muhammet Fatih Coşkun tarafından hazırlanan “COSO Tabanlı İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri” başlıklı yüksek lisans tezinde, COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesinin işletmelerin yapısına ve bağımsız denetim sürecine olan etkileri ele alınmaktadır. Çalışma sonucunda, bağımsız denetim süreci açısından COSO tabanlı iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağladığı olanaklar aşağıdaki gibidir:⁴⁴⁶

⁴⁴⁵ Elif Şule Çakıroğlu Baykal, *İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetime Etkisi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Nisan 2015

⁴⁴⁶ Muhammet Fatih Coşkun, *COSO Tabanlı İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Nisan 2019

- Bağımsız denetçi, işletme ile ilgili edindiği bilgilere daha fazla güven duymakta ve bu bilgileri doğru ve hızlı bir şekilde temin etmektedir.
- Denetim kanıtları daha yeterli, güvenilir ve kaliteli olmaktadır.
- Kontrol ve denetim riskleri daha düşük belirlenmektedir.
- Denetimde odaklanılacak alanlar daha rahat belirlenebilmektedir.
- Denetim daha az maliyetle daha kısa sürede tamamlanabilmektedir.
- Uygulanacak denetim prosedürlerinin kapsamı daralmaktadır.
- Bağımsız denetime ayrılacak kaynaklardan ve işgücünden tasarruf edilmektedir.

İşletmelerde iç denetim fonksiyonunun bağımsız dış denetim maliyeti üzerindeki etkilerini ortaya koymak amacıyla Jale Sağlar ve Koray Tuan tarafından yapılan araştırma sonucunda; işletmelerde güçlü bir iç kontrol sisteminin ve iç denetim fonksiyonunun varlığının, bağımsız denetim ücreti, KDV'si ve kanıt toplama giderlerinden oluşan bağımsız denetim maliyetinde önemli bir indirim neden olabileceği vurgulanmaktadır.⁴⁴⁷ İç kontrolün etkinliğinin özellikle bağımsız denetimin maliyeti üzerindeki etkilerine yönelik yapılan araştırmalara literatürde oldukça sık rastlanmaktadır.

İç kontrolün muhasebe sistemindeki hata ve hilelerin önlenmesindeki rolü üzerine Zeynep Hatunoğlu, Nurettin Koca ve Mustafa Kılılı tarafından yapılan alan araştırması sonucunda, hata ve hileyi önleyebilmek için işletmelerde iç kontrol sistemlerinin varlığının önemli olduğu, ayrıca sistemin etkin çalışması için iyi niyetli üst yönetimin mevcut olması gerektiği ifade edilmektedir.⁴⁴⁸

Sedat Erdoğan tarafından yapılan araştırmada, bağımsız denetim mesleğinin etkin bir şekilde yerine getirilememesinin nedeni olarak bağımsız denetimin doğal sınırlamalarının olduğu, bu sınırlamaları oluşturan unsurlardan bir tanesinin ise iç kontrol sistemine ilişkin yapısal sınırlamalar olduğu ifade edilmektedir.⁴⁴⁹

Reiner Quick ve Philipp Henrizi tarafından yapılan bir araştırma sonucunda; işletme riskleri düşük, iç kontrol sistemi etkin ve kurumsal yönetim açısından güçlü

⁴⁴⁷ Sağlar, Tuan, a.g.m., s. 357

⁴⁴⁸ Zeynep Hatunoğlu, Nurettin Koca, Mustafa Kılılı, "İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması", *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:9, Sayı:20, 2012, ss.179-187

⁴⁴⁹ Sedat Erdoğan, "Bağımsız Denetim Mesleğinin Doğal Sınırlamaları", *Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Metinleri*, Cilt:2015, Sayı:2, (2015), s.11

olan bir işletmenin bağımsız denetim faaliyetini yürüten denetçilerin, iç denetim fonksiyonunun çalışmalarına daha fazla güven duyduğu belirlenmiştir. Bununla birlikte iç kontrollerin etkinliğinin kurumsal yönetişimin zayıflıklarını telafi ettiği ortaya konmaktadır. Çalışmada, iç kontrollerin etkinliğinin ve kurumsal yönetişimin iyileştirilmesine yönelik yürütülen faaliyetlerin, bağımsız denetimin kalitesini ve maliyetleri olumlu yönde etkileyeceği ifade edilmektedir.⁴⁵⁰

Alper Karavardar; iç denetim fonksiyonunun gücünün artırılmasına yönelik olarak ABD’de yapılan düzenlemeler kapsamında oluşturulan analitik modeli, Türkiye’deki bir işletme üzerinde uygulamıştır. Araştırma sonucunda, bağımsız denetçilerin kontrol risklerini azaltma yönündeki en büyük engellerin; kurumsal yönetim kalitesinin düşük, üst yönetim tarafından iç denetim fonksiyonuna verilen desteğin az, iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığının görece düşük, iç denetçilerin bağımsız denetçilerle iş birliği konusunda isteksiz olduğu tespit edilmiştir.⁴⁵¹

Bağımsız denetim maliyeti ve iç denetim fonksiyonunun etkileşimine yönelik Sourour Hazami-Ammar tarafından yapılan çalışma sonucunda, iç denetim ve bağımsız denetim arasında ikame ve tamamlayıcı nitelikte etkilerin olduğu belirtilmektedir. Çalışmada, iç denetim fonksiyonunun kalitesinin artırılması ile bağımsız denetim maliyetinin azaldığı negatif bir ilişki ortaya konmakta ve bu durum ikame etkisi olarak açıklanmaktadır. Tamamlayıcı etki ile iç denetim fonksiyonunun kalitesinin iyileştirilmesinin bağımsız denetim faaliyetine önemli katkılar sağladığı ifade edilmektedir.⁴⁵² Jenny Goodwin-Stewart ve Pamela Kent tarafından yapılan benzer bir çalışmada denetim komitesi veya iç denetim kalitesi yüksek olan işletmelerde denetim ücretlerinin daha yüksek olduğu, ayrıca denetim komitesi, iç denetim ve bağımsız denetim kavramlarının tamamlayıcı mekanizmalar olduğu ifade edilmektedir.⁴⁵³

Nadhim S. Jabbar tarafından iç denetim ile bağımsız denetim arasındaki entegrasyonun denetimin performansı ve beklenti farkları üzerindeki etkilerinin

⁴⁵⁰ Reiner Quick, Philipp Henrzi, “Experimental Evidence on External Auditor Reliance on the Internal Audit”, *Review of Managerial Science, Springer*, Vol. 13(5), 2019, ss.1167-1168

⁴⁵¹ Alper Karavardar, “İç Denetim Fonksiyonunun Dış Denetçiler Tarafından Değerlenmesi: Türkiye’de Bir Kanaat Fonksiyon Yaklaşımı Uygulaması”, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt:43, Sayı:1, 2014,s. 184

⁴⁵² Sourour Hazami-Ammar, “Some Evidence On The Impact Of Internal Audit On External Audit Fees”, *The Journal of Corporate Accounting&Finance*, Cilt:30, Sayı:2, Nisan 2019, s.79

⁴⁵³ Jenny Goodwin-Stewart, Pamela Kent, “Relation Between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics and Internal Audit”, *Accounting and Finance*, Cilt:46, Sayı:3, 2006, s.401

araştırıldığı çalışmada, bağımsız denetim ve iç denetim arasındaki entegrasyonun işlerin tekrarlanması önlemesi açısından önemli etkileri olduğu ortaya konmaktadır. Ayrıca çoğu işletmenin iç ve dış denetçiler arasındaki iletişim ve iş birliğinin farkında olmadıkları, denetime ilişkin beklenti farklarının zaman içinde değişebildiği ifade edilmektedir.⁴⁵⁴

Yusuf Gör tarafından yapılan çalışmada, etkin bir iç kontrol sistemine sahip olan ve kaliteli denetimden geçen işletmelerin finansal açıdan başarılı oldukları, bu iki unsurun finansal başarısızlığı önlemede şirketlere yardımcı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.⁴⁵⁵

Daha önce de ifade edildiği gibi, iç kontrolün etkinliğinin araştırıldığı veya bağımsız denetim üzerindeki etkilerinin incelendiği yukarıdaki çalışmalara benzer nitelikte ulusal ve uluslararası birçok benzer çalışma mevcuttur. Araştırmaların çoğunda özel sektörün ön plana çıktığı, kamu sektöründeki araştırmaların görece daha az olduğu ifade edilebilir. Bu duruma, genel ekonomik dengede özel sektörün ağırlığının kamu sektörüne göre daha fazla olması ve kamu sektöründeki uygulamaların genellikle özel sektör uygulamalarını takip etmesi neden olarak gösterilebilir.

1.2.2. Kamu Sektörü Kapsamında Yapılan Araştırmalar

Literatürde, kamu sektörü kapsamında iç kontrol ve bağımsız denetimin etkileşiminin incelendiği bir araştırmaya rastlanmamaktadır. Kamu sektörünün incelendiği araştırmaların temelini, kamu kurumlarındaki iç kontrol sisteminin etkinliği oluşturmaktadır.

Ülkemizde kamusal alanda iç kontrol, iç denetim ve bağımsız denetim kavramları “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” çerçevesinde ele alınmaktadır. 2010 yılında dönemin Sayıştay Başkanı Recai Akyel tarafından yapılan değerlendirmelere göre, Türk kamu mali yönetiminde; kavramlara ilişkin sistemlerin sağlıklı bir şekilde işletilemediği, yasal ve düzenleyici işlemler açısından tam bir uyumun sağlanamadığı, kamu

⁴⁵⁴ Nadhim Shaalaan Jabbar, “The Implications Of Internal And External Auditing Integration On The Auditing Performance And Its Impact On The Expectayion Gap: An Exploratory Study In The Iraqi Environment”, *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Cilt: 22, Sayı:3, 2018, s.14

⁴⁵⁵ Yusuf Gör, “Finansal Başarısızlığı Önlemede İç Kontrol Sisteminin ve Denetim Kalitesinin Etkisi Üzerine Bir Araştırma”, *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi(ASEAD)*, Cilt:5, Sayı:11, 2018, s.130

kurumlarındaki üst yönetimin ve personelin konuya ilişkin ilgisiz ve eksik bilgiye sahip olduğu ifade edilmektedir.⁴⁵⁶

Süleyman Ağmaz tarafından 2017 yılında belediyeler üzerine yapılan bir araştırmada, uluslararası düzenlemelere uygun iç kontrol mevzuatı mevcut olmasına rağmen ülkemizde yapısal ve uygulamaya dönük bazı sorunlarla karşılaşıldığı belirtilmektedir. Buna göre; belediye başkanı ve üst yönetimin iç kontrol sistemini ve iç denetimi sahiplenmemesi, iç denetimin tasarımı konusunda yaşanan sıkıntılar, kamuda nitelikli yönetici ve personelin istihdam edilememesi, kamu kurumlarındaki strateji geliştirme birimlerinin iş yüklerinin fazlalığı ve birimlerin yetersizliği, çok farklı statülerde personel çalıştırılması gibi sorunlar ortaya konmaktadır.⁴⁵⁷

2019 yılında yapılan bir araştırmada devlet üniversitelerinde iç kontrol sisteminin etkinliği analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda ülkemizde kamu sektöründe iç kontrol sistemi etkinliğinin istenilen düzeyde olmadığı ve kamu iç kontrol sisteminin etkin olabilmesi için; üst yönetimin desteğinin, iç denetim sisteminin etkinliğinin, kamu personelinin yetkinliğinin, bilgi teknolojilerinin kullanılmasının önemli rolü olduğu belirtilmektedir.⁴⁵⁸ Literatürde, yukarıda ifade edilen sonuçların veya benzer tespitlerin ortaya konduğu çok sayıda araştırmaya rastlanmıştır.

2. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu çalışmada, bağımsız denetim ve iç kontrol sisteminin etkileşimini sektörel bazda ortaya koymak ve sektörler arası karşılaştırma yapmak temel amaç olarak belirlenmiştir. Bu amaca ulaşabilmek için belirlenen alt amaçlar ise;

- Belirlenen beş sektör için, denetçilerin mesleki muhakemelerine dayalı olarak finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden ve kilit denetim konusu olarak adlandırılan konuları tespit etmek,

⁴⁵⁶ Recai Akyel, “Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri Ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:19, Sayı:3, 2010, s.18

⁴⁵⁷ Süleyman Ağmaz, “Türkiye’deki Belediyelerin İç Kontrol Sistemlerinin Etkinliğinin Dış Denetim Bulgularına Göre Analizi”, *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:19, Sayı:4, 2017, ss.89-90

⁴⁵⁸ Gökhan Özer vd., “Kamu İç Kontrol Sistemi Etkinliği Analizi: Devlet Üniversiteleri Örneği”, *Global Business Research Congress, PressAcademia Procedia*, Sayı:9, 2019, s.207

- Bağımsız denetçiler tarafından tespit edilen ilgili kilit denetim konularının ortaya çıkmasında etkisi olabileceği düşünülen muhtemel iç kontrol eksikliklerini ortaya koymak,
- Belirlenen muhtemel iç kontrol eksikliklerinin ortaya çıkmasında işletmeler tarafından etkin uygulanmadığı düşünülen COSO ilkelerini tespit etmek olarak sıralanabilir.

Çalışmanın; ilgili sektörlerde faaliyet gösteren işletmelere iç kontrol sistemlerinin kurulması, tasarlanması, gözden geçirilmesi sırasında yol gösterici, ayrıca belirlenen sektörlerde ilk kez denetim yapacak olan bağımsız denetçilere ise denetimleri sırasında destekleyici nitelikte katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE KISITLARI

Araştırmanın amaçları doğrultusunda, Borsa İstanbul A.Ş.(BİST)'de işlem gören toplam kırk beş işletmenin KAP'ta yayınlanan 2017, 2018 ve 2019 yılı bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Raporlarda kilit denetim konuları başta olmak üzere sınırlı olumlu görüşün dayanağı ile dikkat çekilen hususlar, incelemenin temel hareket noktasını oluşturmaktadır.

İç kontrol sisteminin etkinliğinin araştırıldığı çalışmalar incelendiğinde çeşitli sektörlerin ön plana çıktığı gözlemlenmiştir. Bu nedenle; Enerji, Gıda, Otomotiv, İnşaat ve Turizm olmak üzere beş sektör araştırma kapsamına alınmıştır. BİST'te, enerji ve inşaat sektöründe işlem gören toplam işletme sayısının dokuz olduğu belirlenmiştir. Sektörlerin karşılaştırılması neticesinde anlamlı sonuçlar elde edebilmek için, diğer üç sektör için de dokuz işletmenin incelenmesi gerektiği kabulü ile hareket edilmiştir.

Ayrıca BİST'te otomotiv olarak adlandırılan bir sektör sınıflandırması bulunmamakla birlikte, bu alanda faaliyet gösteren işletmeler “İmalat” ana sektörü içerisinde yer alan “Metal Eşya Makine, Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları” alt sektörü bünyesinde yer almaktadır. Otomotiv sektöründeki işletmelerin belirlenmesinde; ticaret unvanlarında “otomotiv”, “traktör”, “fren” ve “yedek parça” ifadeleri yer alan işletmeler arasından tesadüfi örnekleme ile dokuzu seçilmiştir. Bunun yanı sıra yine turizm alanında faaliyet gösteren işletmeler, BİST'in “Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller” ana sektör sınıflandırmasına bağlı “Lokantalar ve Oteller” alt

sektöründe yer alan işletmeler arasından tesadüfi örnekleme ile dokuzunun seçilmesi ile belirlenmiştir. Tablo.18’de araştırma kapsamında ele alınan sektörler ve işletme sayıları özetlenmektedir.

Tablo.18: Araştırmanın Kapsamına İlişkin Veriler

ELE ALINAN SEKTÖRLER	BİST SINIFLANDIRMASI	BİST’TEKİ TOPLAM İŞLETME SAYISI	İNCELENEN İŞLETME SAYISI
ENERJİ	Elektrik, Gaz ve Su	9	9
İNŞAAT	İnşaat ve Bayındırlık İşleri	9	9
OTOMOTİV	Ana Sektör- İmalat Alt Sektör-Metal Eşya Makine, Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları	33	9
GIDA	Ana Sektör- İmalat Alt Sektör-Gıda, İçecek ve Tütün	27	9
TURİZM	Ana Sektör- Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller Alt Sektör-Lokantalar ve Oteller	12	9
TOPLAM		90	45

Araştırmalarda konunun ele alınış şekline ve tasarımına göre bir çerçeve oluşturulması, araştırmanın kapsadığı alanın belirlenmesi açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle araştırmanın amacı ve kapsamına bağlı olarak bazı kısıtlar ortaya çıkmaktadır. Bu araştırma için de bazı kısıtlar söz konusudur. Buna göre; incelenen kilit denetim konularının, bağımsız denetçilerin muhakemelerine ve yargılarına dayalı olarak sübjektif bir değerlendirme sonucunda tespit edilmiş olması en önemli kısıt olarak düşünülmektedir.

Ekonomik yapı içerisinde sektörlerin çeşitliliği ve fazlalığı, araştırmanın zaman açısından kısıtlanmasına neden olmaktadır. Bu nedenle, araştırma kapsamında sadece beş sektör incelenebilmiştir.

Araştırmanın kısıtlarından bir diğeri ise sektörel analizin, sadece BİST’te faaliyet gösteren kırk beş işletmenin denetim raporlarına bağlı olarak yapılmasıdır. Oysaki ilgili üç sektörde borsada işlem gören ve değerlendirmeye dahil edilmeyen işletmeler mevcut olduğu gibi, tüm sektörler için borsada işlem görmeyen ancak bu sektörlerde faaliyet gösteren çok sayıda işletme mevcuttur.

Diğeri bir kısıt ise, araştırma kapsamında dikkate alınan kilit denetim konularının ilk defa 2017 yılında denetim raporları içerisinde ele alınmaya başlamasıdır. Bu nedenle sadece 2017, 2018 ve 2019 yıllarına ilişkin denetim raporları incelenmiştir. Bununla birlikte enerji sektöründe yer alan işletmelerden biri 2019 yılında halka arz olduğu için, ilgili işletmenin sadece 2019 yıllı denetim raporuna ulaşılmıştır. İlgili işletmenin bir yıllık denetim raporuna dayanarak yapılan değerlendirme araştırmanın bir başka kısıtı olarak karşımıza çıkmaktadır.

4. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Bağımsız denetim ve iç kontrol sisteminin etkileşiminin araştırıldığı bu çalışma sosyal bilimler alanında yapılan bir araştırma özelliğine sahiptir. Sosyal araştırmalar; çevremizdeki olayların ve olguların anlamlandırılmasını, tanımlanmasını ve neden-sonuç ilişkilerinin ortaya çıkarılmasını amaçlamaktadır. Bu doğrultuda sosyal araştırmalarda; bir teorinin ispat edilmesi, bir gerçeğin ortaya çıkartılması, sosyal probleme neden olan durumların tespit edilmesi ve araştırma yapılan konuda bilgi birikiminin artırılması hedeflenmektedir.⁴⁵⁹

Sosyal araştırmalarda, sosyal gerçekliğin nasıl algılandığı önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durum literatürde “ontoloji” olarak adlandırılmaktadır.⁴⁶⁰ Bryman(1994); sosyal bilimlerde yapılan araştırmalarda, sosyal gerçeğin karakteristiğini anlayabilmek amacıyla iki paradigma olduğunu savunmaktadır. Bu paradigmalardan bir tanesi oluşturmacı yaklaşım olarak adlandırılmakta ve sosyal gerçekliğin sosyal ilişkilere bağlı olarak sürekli değişim gösterdiğini savunmaktadır. Sosyal gerçekliğe oluşturmacı yaklaşım ile yaklaşan araştırmalar “nitel araştırma” olarak ifade edilmekte ve belirli bir konuyu derinlemesine incelemek, teori geliştirmek ve öznel sonuçlar ortaya koymak

⁴⁵⁹ Ahmet Güler, Mustafa Bülent Halıcıoğlu, Serkan Taşgın, *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma*, 2. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015, s.22

⁴⁶⁰ Güler, Halıcıoğlu, Taşgın, a.g.e., s.27

amacıyla yapılan araştırmalar olarak açıklanmaktadır.⁴⁶¹ Bir başka ifade ile nitel araştırmalar, insanların olaylara yükledikleri anlamları, öznel bakış açılarını keşfetmeyi hedeflemektedir. Bu yönüyle literatürde, nitel araştırmaların nicel araştırmalardan üstün olduğunu iddia eden görüşlere rastlanmaktadır.⁴⁶²

Nitel araştırmalar veri toplama ve analizi açısından nicel araştırmalarda olduğu gibi, “tümevarım veya tümdengelim” yaklaşımına göre tasarlanmaktadır. Tümevarım yaklaşımı, “*gözlemlenen verilerden teorik konseptler ya da örüntüler ortaya çıkartılması*”⁴⁶³ olarak açıklanmaktadır. Veri analizi ise, araştırmaların kritik öneme sahip bölümlerinden biri olarak değerlendirilebilir. Özellikle bu aşamada toplanan veriler detaylı olarak incelenerek araştırma sonucuna etki edecek çeşitli bulgulara ulaşılmaktadır.

Nitel veri analizi, “*araştırmacının verileri düzenlediği, analiz birimlerine ayırdığı, sentezlediği, biçimleri (pattern) ortaya çıkardığı, önemli değişkenleri keşfettiği ve hangi bilgileri rapora yansıtacağına karar verdiği bir süreç*”⁴⁶⁴ olarak açıklanmaktadır. Nitel veri analizinde farklı yaklaşımlar benimsendiği görülmektedir. Nitel araştırma yaklaşımları olarak sınıflandırılan bu yaklaşımlar; etnografik araştırma, gömülü teori araştırması, fenemolojik araştırma, aksiyon araştırması, hikaye analizi, örnek olay araştırması ve içerik analizi olarak sıralanabilmektedir.⁴⁶⁵

İçerik analizi; “*metinlerin ya da transkriptlerin içerisinde gizli kalmış anlamların veya orada verilmek istenen mesajların, belirli bir sistematik izlenerek kavramlar ve kategoriler şeklinde ortaya konarak bu kavram ve kategorilerin nicel ve nitel olarak analiz edilmesi*”⁴⁶⁶ olarak açıklanmaktadır.

Yukarıda yer alan açıklamalar doğrultusunda; bu araştırmada benimsenen araştırma stratejisi, dayanak paradigma, araştırma türü, araştırma ve veri analiz yaklaşımı Şekil.15’te özetlenmektedir.

⁴⁶¹ Güler, Halıcioğlu, Tařđın, a.g.e., ss.24-25

⁴⁶² Murat Özdemir, “Nitel Veri Analizi: Sosyal Bilimlerde Yöntembilim Sorunsalı Üzerine Bir Çalışma”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:11, Sayı:1, Haziran 2010, s. 326

⁴⁶³ Güler, Halıcioğlu, Tařđın, a.g.e., s.28

⁴⁶⁴ Özdemir, a.g.m., s.328

⁴⁶⁵ Güler, Halıcioğlu, Tařđın, a.g.e., s.42

⁴⁶⁶ Güler, Halıcioğlu, Tařđın, a.g.e., s.331

Şekil.15: Araştırma Yöntemine İlişkin Bilgiler



5. ARAŞTIRMADA İZLENEN PROSEDÜR

Araştırmanın temelini oluşturan bağımsız denetim ve iç kontrol sisteminin etkileşimi ile ilgili olarak, kapsam dahilinde incelenen denetim raporlarında etkileşimin ortaya konduğu herhangi bir yargıya rastlanmadığı gibi iç kontrol eksikliklerine ilişkin de herhangi bir kesin ifade yer almamaktadır. Bu nedenle araştırmada bağımsız denetim ve iç kontrol sistemi arasındaki etkileşime yönelik bulguların değerlendirilmesi, bağımsız denetçiler tarafından tespit edilen kilit denetim konuları ile ilgili açıklamalara ve denetim raporlarında belirtilen denetim prosedürlerine bağlı olarak ortaya çıkartılmaya çalışılmıştır.

Tespit edilen kilit denetim konularının ortaya çıkmasında etkisi olabileceği düşünülen çeşitli iç kontrol eksikliklerine ilişkin tahminler yürütülerek, muhtemel iç kontrol eksiklikleri belirlenmeye çalışılmıştır.

Ayrıca belirlenen muhtemel iç kontrol eksiklikleri ile COSO İç Kontrol Modeli'nde yer alan ilkeler arasında bağlantı kurularak, işletmeler tarafından etkin uygulanamadığı düşünülen ilkeler tespit edilmeye çalışılmıştır. Böylece; ilgili sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin, iç kontrol sistemleri içerisindeki potansiyel riskli alanlar belirginleştirilmeye çalışılmıştır.

6. ARAŞTIRMA BULGULARI VE DEĞERLENDİRME

6.1. Enerji Sektörüne İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi

Araştırma kapsamında enerji sektörü için toplam dokuz işletme incelenmiş olup şirketlerden birinin 2019 yılında halka arz olduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle toplamda yirmi beş denetim raporu incelemeye dahil edilmiştir. Ayrıca sektörde faaliyet gösteren bir işletmenin üç ayrı yıla ilişkin denetim raporlarında bağımsız denetçi tarafından şartlı görüş bildirildiği gözlemlenmiştir.

6.1.1. Enerji Sektöründe Tespit Edilen Kilit Denetim Konuları

Enerji sektörü için bağımsız denetçiler tarafından belirlenen yirmi farklı kilit denetim konusu ile bunların tespit edildiği işletme sayısı ve denetim raporlarında ele alınma sıklığı Tablo.19’da özetlenmiştir. Tabloda yer alan ilk sekiz kilit denetim konusu birden fazla işletmede, diğer kilit denetim konuları ise farklı birer işletmede tespit edilmiştir. Bu nedenle sektörü temsil kabiliyetinin yüksek olduğu düşünülen ilk sekiz kilit denetim konusu değerlendirmeye dahil edilmiş, sektörü temsil etmek yerine işletme özeli yansıtmaya ihtimalini kuvvetlendirdiği düşünülen diğer on iki kilit denetim konusu ise değerlendirme dışı bırakılmıştır.

Tablo.19’den da görüleceği gibi sektörde en çok ortaya çıkan kilit denetim konusu, “ertelenmiş vergiler” ile ilgilidir. Konunun, bağımsız denetçiler tarafından beş işletmede toplamda on üç kez kilit denetim konusu olarak tespit edildiği gözlemlenmektedir. Ertelenmiş vergi konusu, TMS 12 “Gelir Vergileri” standardında “*ertelenmiş vergi varlığı*” ve “*ertelenmiş vergi borcu*” olmak üzere iki farklı boyutta ele alınmaktadır.

TMS12’ye göre ertelenmiş vergi varlığı; indirilebilir geçici farklar ile gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararların ve vergi avantajlarının, gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelirler üzerinden alınacak vergi tutarı olarak açıklanmaktadır. Ertelenmiş vergi borcu ise; vergiye tabi gelir ile vergiye esas değer arasındaki geçici farklar üzerinden, gelecek dönemlerde ödenecek olan gelir vergisini ifade etmektedir.⁴⁶⁷ Tanımlardan da anlaşılacağı üzere ertelenmiş vergi varlığının ve

⁴⁶⁷ TMS 12: Gelir Vergileri, 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, 5.P, www.kgk.gov.tr (19.10.2020)

borcunun hesaplanabilmesi için, gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan vergiye tabi gelirlerin tahmin edilmesi gerekmektedir. Bu tahmin; çeşitli varsayımlara dayalı olarak işletme yönetiminin değerlendirmeleri sonucunda belirlendiği için, bağımsız denetçiler tarafından kilit denetim konusu olarak değerlendirilmiştir. Özellikle gelecekteki vergilendirilebilir karın tahminindeki belirsizlik hususu, bağımsız denetçiler tarafından denetim raporlarında sıkça vurgulanan bir ifadedir.

Tablo.19: Enerji Sektöründe Tespit Edilen Kilit Denetim Konuları

KİLİT DENETİM KONULARI	İŞLETME SAYISI	DENETİM RAPORLARINDA ELE ALINMA SIKLIĞI
Ertelenmiş Vergiler	5	13
Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi	5	8
Şerefiye Değer Düşüklüğü	3	8
Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü	3	6
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	3	6
Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	3	3
Bağımsız Denetim Firması Değişikliği	3	3
İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	2	2
İştirakler	1	9
Şirketin Sürekliliğinin Temininde Yönetim Önlemleri	1	3
Finansal Borçların Ödenememesi	1	3
Finansal Raporlamada Şüphe	1	3
Finansal Tablolarda Yeterli Açıklama Yapılmaması	1	3
Finansal Varlık ve Hizmet İmtiyaz Sözleşmelerinden Elde Edilen Faiz Geliri	1	3
Kredi Sözleşme Şartlarına Uyum	1	3
Maddi Duran Varlıkların Değerleme Raporunun Hazırlanmaması	1	3
Nakit Akış Riskinden (Kur Riskinden) Korunma İşlemleri	1	3
Finansman Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi	1	2
Hidroelektrik Santralleri Sistem Kullanım Bedeli ve Gecikme Tutarları	1	2
Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklarda Devir İşlemleri	1	2

Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi konusu ikinci sırada yer alan kilit denetim konusu olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetim raporlarında toplamda sekiz kez ifade edilen konu, bağımsız denetçiler tarafından beş işletmede tespit edilmiştir. Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi, TMS 16 “Maddi Duran Varlıklar” standardında ele alınmaktadır. İlgili standarda göre maddi duran varlıklar; muhasebeleştirme işlemi

sonrasında, “maliyet yöntemi” ve “yeniden değerlendirme yöntemi” olmak üzere iki farklı şekilde ölçülebilmektedir.

Maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerleri güvenilir olarak ölçülebiliyorsa; varlığın ilk kez muhasebeleştirilmesi sonrasında her hesap dönemi için düzenli olarak yeniden değerlendirme yapılarak, yeniden değerlendirilmiş tutarların finansal tablolarda maddi duran varlık kaleminde gösterilmesi gerekmektedir. Yeniden değerlendirilmiş tutarlar; varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi ile hesaplanmaktadır.⁴⁶⁸ Hesaplama yönteminin karmaşıklığı, değerlemenin muhakeme ve varsayımlara dayalı olarak yapılması gibi nedenlerle maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi hususunun, bağımsız denetçiler tarafından önem arz ettiği ve kilit denetim konusu olarak belirlendiği gözlemlenmiştir.

Enerji sektörü için tespit edilmiş olan sekiz temel kilit denetim konusu içerisinde; şerefiye ve maddi duran varlıklar değer düşüklüğü konularının, TMS 36 “Varlıklarda değer düşüklüğü” standardı kapsamında ele alındığı görülmektedir. Bu nedenle ilgili konuların bir arada ele alınarak yorumlanmasında fayda vardır.

TMS 36’da varlık kavramı, tek bir varlık olabileceği gibi nakit yaratan bir birim olarak da değerlendirilmektedir. Standarda göre; bir varlığın defter değeri, o varlığın gelecek dönemlerde geri kazanılabilir tutarından yüksek ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır. İşletme yönetimi; her raporlama dönemi sonunda, varlıkların değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair belirtilerin bulunup bulunmadığını değerlendirmek zorundadır. Varlıkların değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin kuvvetli bulguların ortaya çıkması durumunda, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarının tahmin edilmesi gerekmektedir.⁴⁶⁹

Denetim raporlarında sekiz kez ifade edilen ve bağımsız denetçiler tarafından üç işletmede tespit edilen bir diğer kilit denetim konusu ise şerefiye değer düşüklüğüdür. Maddi olmayan duran varlıklar içerisinde yer alan şerefiye; işletme birleşmeleri sırasında devralınan işletmenin ticari ünü, coğrafi konumu vb. gibi manevi değerler için ödenen bedelleri ifade etmektedir.⁴⁷⁰ TMS 36’ya ilişkin yukarıda yapılan açıklamalarda hareketle

⁴⁶⁸ TMS 16: Maddi Duran Varlıklar, 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, 31.P, www.kgk.gov.tr (19.10.2020)

⁴⁶⁹ TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü, 18.03.2006 tarihli ve 26112 sayılı Resmi Gazete, 7.P, 8.P, www.kgk.gov.tr (19.10.2020)

⁴⁷⁰ Orhan Sevilengül, *Genel Muhasebe*, 15. b., Ankara: Gazi Kitapevi, 2009, s.452

şerefiyelerin değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadıklarına ilişkin olarak standart, işletme yönetiminin şerefiyeler hususunda değer düşüklüğü testi yapmasını zorunlu tutmaktadır. Değer düşüklüğü testi, nakit yaratan birimin defter değeri ile geri kazanılabilir tutarının karşılaştırılması yoluyla gerçekleştirilir.⁴⁷¹ TMS 36'ya göre şerefiye değer düşüklüğü testinin uygulanması, ayrıca geri kazanılabilir tutarların tahmin edilmesi gibi hesaplanmaya ilişkin işlemlerde önemli yönetim tahminlerinin ve varsayımlarının kullanılıyor olması, bu konunun bağımsız denetçiler tarafından kilit denetim konusu olarak belirlenmesine neden olmuştur.

Denetim raporlarında üç kez yer alan ve üç farklı işletmede tespit edilen diğer bir kilit denetim konusu ise maddi duran varlıklarda değer düşüklüğüdür. Maddi duran varlıklar ile ilgili hükümlere yer veren TMS 16'ya göre, maddi duran varlıklarda meydana gelen değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi yukarıda değinildiği gibi TMS 36 hükümlerine tabidir.⁴⁷² Buna göre; maddi duran varlıkların değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine yönelik bulguların mevcudiyeti durumunda, işletme yönetimi maddi duran varlıkların defter değeri ile geri kazanılabilir tutarları arasında karşılaştırma yapmak zorundadır. Bu karşılaştırmayı yaparken özellikle maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarlarının belirlenmesinde, şerefiyede olduğu gibi yönetimin varsayım ve tahminlerinin kullanılıyor olması, konunun bağımsız denetçiler tarafından kilit denetim konusu olarak ifade edilmesine neden olmaktadır.

Ticari alacaklarda değer düşüklüğünün, enerji sektörü için bir diğer kilit denetim konusu olarak ortaya çıktığı görülmektedir. Konu, denetim raporlarında altı kez ifade edilmiş olmakla birlikte tespit edilen işletme sayısı üç olarak gözlemlenmektedir. Ticari alacaklar, TMS 32 “Finansal Araçlar: Sunum” standardına göre finansal varlık olarak kabul edilmekte ve işletmenin gelecekte sözleşmeden doğan nakit alma hakkını temsil eden bir varlık olarak açıklanmaktadır.⁴⁷³ Ticari alacakların finansal varlık olarak kabul edilmesi nedeniyle ticari alacaklarda değer düşüklüğünün ölçümü, TFRS 9 “Finansal Araçlar” standardında belirtilen açıklamalara dayalı olarak yapılmaktadır.

TFRS 9 standardına göre finansal varlıklarda değer düşüklüğünün hesaplanması, kredi risklerindeki değişime bağlıdır. Örneğin finansal varlığın kredi kalitesinde meydana gelen bir düşüş, sözleşmede yer alan nakit girişleri ile gelecekte beklenen nakit girişleri

⁴⁷¹ TMS 36, Ek.C, C3

⁴⁷² TMS 16, 66.P(a)

⁴⁷³ TMS 32: Finansal Araçlar: Sunum, 15/01/2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, UR4

arasında “kredi zararı” olarak adlandırılan bir açıklığa neden olacaktır. TMS 32 ve TFRS 9’a göre finansal varlık olarak değerlendirilen ve gelecekte tahsil edilemeyecek, işletmeye nakit girişi sağlayamayacak olan ticari alacaklar için; her hesap dönemi sonunda beklenen kredi zararı kadar karşılık ayrılması gerekmektedir. Bu nedenle ayrılacak karşılığın belirlenmesinde ticari alacaklarda meydana gelen değer düşüklüğünün hesaplanması kritik öneme sahiptir. TFRS 9’a göre genel ve basit olmak üzere iki farklı yaklaşım ile değer düşüklüğü hesaplanmakta ve bu hesaplamalar için çeşitli varsayım ve tahminler kullanılmaktadır.⁴⁷⁴ Yukarıda bahsedilen tüm bu nedenlere bağlı olarak bağımsız denetçilerin, ticari alacaklar ve ticari alacaklarda değer düşüklüğü konusunu kilit denetim konusu olarak belirlediği düşünülmektedir.

Ticari alacaklarda değer düşüklüğü ile aynı önem derecesine sahip bir diğer konu ise hasılatın muhasebeleştirilmesidir. TFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardına göre hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri sonucunda meydana gelen gelir olarak; gelir ise, ortakların katkıları ile ilişkili olanlar hariç, bir hesap dönemi boyunca özkaynaklarda artış doğuran varlık girişleri/artışları ile yükümlülüklerde azalışa neden olan iktisadi faydadaki artışlar şeklinde açıklanmaktadır.⁴⁷⁵

TFRS 15 standardına göre hasılatın muhasebeleştirilebilmesi için aşağıdaki şartların karşılanması gerekmektedir:⁴⁷⁶

- Sözleşme tarafları, sözleşmeyi onaylayarak kendi edim yükümlülüklerini taahhüt etmelidir.
- İşletme, devredilecek mal ve hizmet ile ilgili sözleşme taraflarının haklarını ve ödeme koşullarını tanımlamalıdır.
- Sözleşme ticari bir nitelik taşımalıdır.
- Müşteriye devredilecek mal ve hizmet karşılığında işletmenin hak kazanacağı bedelin tahsili muhtemel olmalıdır.

Yukarıda değinilen şartlar incelendiğinde hasılat tutarlarının tespit edilmesi ve muhasebeleştirilmesi hususunun çeşitli riskler barındırdığı görülmektedir. Özellikle işletme taahhüdü olarak mal ve hizmetlerin müşteriye devredilmesi karşılığında hak

⁴⁷⁴ Mehmet Maşuk Fidan, “Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü–TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının Basit Yaklaşımı ve Vergi Usul Kanunu Karşılaştırılması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.81, (2019), s.45-47

⁴⁷⁵ TFRS 15: Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, Ek.A, Tanımlanan Terimler, www.kgk.gov.tr (19.10.2020)

⁴⁷⁶ TFRS 15, 9.P

etmeyi beklediği işlem bedelinin hesaplanmasına; nitelik, zamanlama ve tutarın tahmin edilmesi gibi faktörler etki etmektedir.⁴⁷⁷ Hasılat olarak muhasebeleştirilmesi gereken tutarların belirlenmesinde kullanılan yöntemlerin karmaşık olmasının yanı sıra sektöre özgü olarak elektrik tüketimlerinin farklı tarihlerde okunması nedeniyle dönem sonu faturalandırmalarının tahmini tüketimlere göre yapıyor olması ve muhasebeleştirme sürecinin çeşitli riskler içeriyor olması, konuyu bağımsız denetçiler açısından önemli kılmaktadır.

Bağımsız denetçilerin yine üç ayrı işletmede tespit ettiği ve denetim raporlarında üç kez yer verilen kilit denetim konularından biri ise bağımsız denetim firmasının değişikliği ile ilgilidir. Denetim firması değişikliği; özellikle işletmenin kontrol çevresi ve bilgi sistemleri hakkında yeterli bilgi edinmenin zaman alması, işletmeye ilişkin denetim risklerinin tespiti ve buna bağlı olarak denetim planının oluşturulması açısından önemli bir unsur olduğundan bağımsız denetçiler tarafından kilit denetim konusu olarak ele alınmıştır.

Belirlenen bir diğer kilit denetim konusu ise işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgilidir. Konunun bağımsız denetçiler tarafından iki farklı işletmede tespit edildiği ve denetim raporlarında iki kez ele alındığı gözlemlenmektedir. TFRS 3 “İşletme Birleşmeleri” standardında işletmeler arasındaki birleşmeler detaylı bir şekilde ele alınmaktadır. Standarda göre işletme birleşmesi; “*edinen bir işletmenin bir veya daha fazla işletmenin kontrolünü eline geçirdiği bir işlem veya diğer bir olay*”⁴⁷⁸ şeklinde açıklanmaktadır.

TFRS 3’te işletme birleşmelerinin, satın alma yöntemi kullanılarak muhasebeleştirildiği ifade edilmektedir. Bu yöntemin uygulanabilmesi için; edinen işletmenin ve birleşme tarihinin belirlenmesi, şerefiye ve pazarlıklı satın alma sonucunda oluşabilecek kazancın ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi, edinilen tanımlanabilir varlıklar ile üstlenilen tanımlanabilir borçların ve kontrol gücü olmayan payların ölçülmesi gerekmektedir. Edinilen tanımlanabilir varlıklar ile üstlenilen tanımlanabilir borçların ölçülmesi için, birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi gerekmektedir.⁴⁷⁹ Yukarıda ifade edilen açıklamalara bağlı olarak işletme birleşmeleri

⁴⁷⁷ TFRS 15, 46.P, 47.P, 48.P

⁴⁷⁸ TFRS 3: İşletme Birleşmeleri, 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, Ek.B, Uygulama Rehberi, B5, www.kgk.gov.tr (19.10.2020)

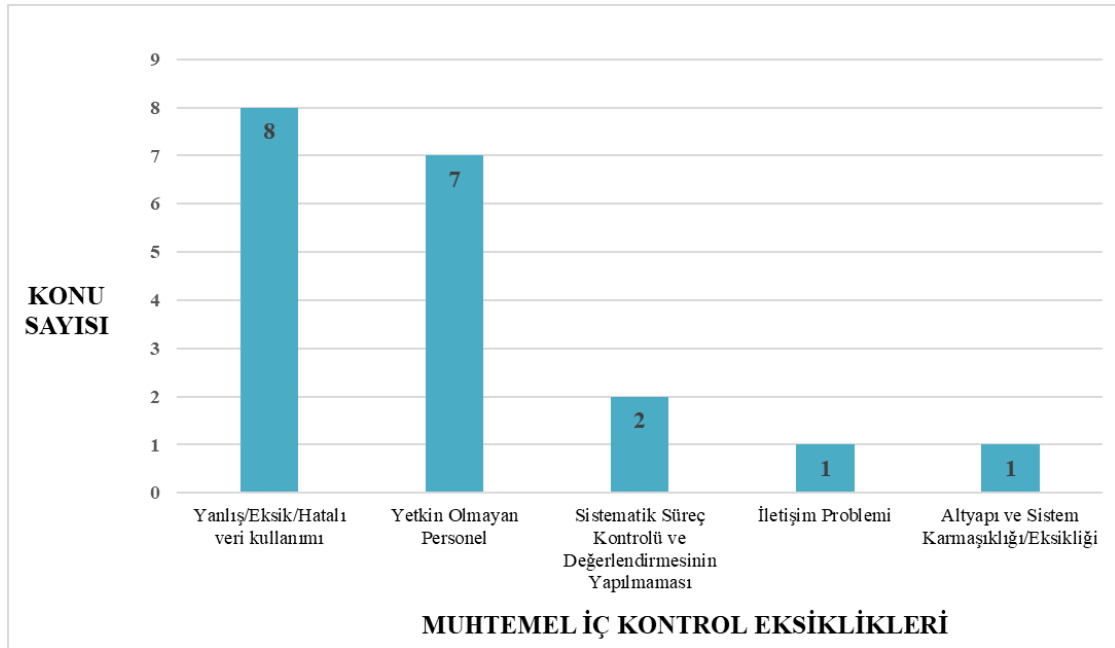
⁴⁷⁹ TFRS 3, 4.P, 5.P, 18.P

neticesinde varlık ve yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değerlerinin hesaplanmasında yaşanan güçlükler ve birleşmeye ilişkin muhasebeleştirme sürecinin riskler içeriyor olması, bağımsız denetçiler açısından önem arz eden hususlar olarak değerlendirilmiş ve işletme birleşmelerinin kilit denetim konusu olarak belirlenmesine neden olmuştur.

6.1.2. Enerji Sektöründe Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri

Enerji sektörüne ilişkin bağımsız denetim raporlarının incelenmesi sonucunda yukarıda değinilen sekiz kilit denetim konusu ön plana çıkmaktadır. Bağımsız denetçilerin ilgili kilit denetim konularını hangi yönleriyle önemli bulduklarına ilişkin ifadelerinden ve uyguladıkları denetim prosedürlerinden hareketle, beş muhtemel iç kontrol eksikliğinin ilgili kilit denetim konularının ortaya çıkmasında etkisi olabileceği düşünülmektedir. Belirlenen iç kontrol eksiklikleri ve etki ettiği düşünülen kilit denetim konusu sayısına Grafik.2’de yer verilmiştir.

Grafik.2: Enerji Sektöründe Kilit Denetim Konularına Etkisi Olduğu Düşünülen Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri



Grafikten anlaşılacağı üzere, belirlenen tüm kilit denetim konularına etkisi olduğu düşünülen en önemli muhtemel iç kontrol eksikliğinin, “yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı” olduğunu söylemek mümkündür. “Yetkin olmayan personel” olarak ifade edilen muhtemel iç kontrol eksikliğinin, yedi farklı konuya etkisi olduğu

düşünülmektedir. Sistematik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmamasının, iki farklı kilit denetim konusunu, “iletişim problemi” ve “altyapı ve sistem karmaşıklığı/eksikliği” olarak ortaya çıkan eksikliklerin ise sadece bir kilit denetim konusunu etkilediği yargısına varılmıştır. Tablo.20, yukarıdaki yargıları açıklayıcı nitelikte olup konuyu detaylı olarak ele almaktadır. Tablo.20’den de takip edileceği gibi;

- Ertelenmiş vergiler, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi ve değer düşüklüğü, şerefiye değer düşüklüğü, ticari alacak karşılıkları ve tahsilat risklerinin değerlemesinde,
- Hasılat tutarının hesaplanmasında,
- Hasılatın ve işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde,
- Bağımsız denetim firması değişikliğinde, denetim risklerinin belirlenmesi ve denetim planının oluşturulması sırasında,

“varsayım ve tahminlerin kullanılması” bağımsız denetçiler tarafından önem arz eden bir husus olarak ifade edilmektedir. Denetim raporlarında konunun ele alınış şekli olarak; varsayım ve tahminlere ilişkin değerlendirmenin nasıl yapıldığının, değerlendirme sırasında kullanılan verilerin içeriğinin ve ilgili verilerin doğruluğunun sorgulandığı yönünde açıklamalar yer almaktadır. Bu açıklamalardan hareketle “varsayım ve tahminler için kullanılan veri” ve “personel yetkinliği” unsurlarının, yukarıda yer verilen kilit denetim konuları için kritik öneme sahip olduğu yargısına varılmıştır. Bu unsurlara bağlı olarak; yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı ve yetkin olmayan kişiler tarafından varsayım ve tahminlerin yapılmasının, işletmelerde ortaya çıkması muhtemel iç kontrol eksiklikleri olabileceği düşünülmektedir.

Ayrıca tabloda görüleceği gibi; hasılatın ve işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi konuları içerisinde, varsayım ve tahminlerin kullanılması dışında bağımsız denetçilerin vurguladıkları diğer bir unsur ise “muhasebeleştirme süreçlerinin çeşitli riskler içeriyor olması” ile ilgilidir. Hasılatın muhasebeleştirilmesi konusu; denetim raporlarında özellikle hasılat tutarlarının belirlenmesinde kullanılan yöntemin karmaşık olması ve elektrik tüketimlerinin değişik tarihlerde okunması gibi iki boyutu ile ele alınmaktadır. Bunun yanı sıra işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi konusu ise, varlıkların ve kaynakların aktarılması için yapılması gereken işlemlerin karmaşık olması olarak ele alınmaktadır.

Tablo.20: Enerji Sektörü Kilit Denetim Konuları ve Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri

KİLİT DENETİM KONUSU		KİLİT DENETİM KONUSUNUN ELE ALINIŞ ŞEKLİ	KİLİT DENETİM KONUSUNA ETKİSİ OLDUĞU DÜŞÜNÜLEN MUHTEMEL İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİ
1.	Ertelenmiş Vergiler	Ertelenmiş vergilerin hesaplanmasında varsayım ve tahminler kullanılması	Varsayımlar ve tahminler için yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı
			Varsayım ve tahminlerin yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması
2.	Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi	Yeniden değerlendirme yönteminin karmaşıklığı ve muhakeme gerektirmesi	Değerlemenin yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması
		Yeniden değerlemenin varsayımlara dayalı olması	Varsayımlar için yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı
3.	Şerefiye Değer Düşüklüğü	Şerefiye değer düşüklüğünün hesaplanmasında önemli yönetim tahmin ve varsayımların kullanılması	Varsayımlar ve tahminler için yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı
			Varsayım ve tahminlerin yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması
4.	Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü	Ticari alacakların tahsilatına ilişkin riskler	Risk değerlendirmesinin yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması
		Ticari alacak karşılıklarının hesaplanmasında varsayım ve tahminlerin kullanılması	Risk değerlendirmesinde yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı
			Varsayımlar ve tahminler için yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı
5.	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	Hasılatın hesaplanmasında kullanılan yöntemin karmaşıklığı	Varsayım ve tahminlerin yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması
		Elektirik tüketimi ile ilgili farklı tarihlerde okuma yapıldığı için dönem sonu faturalandırmada tüketimlerin tahmin edilmesi	Hesaplamanın yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması
		Muhasebeleştirme sürecinin risk içermesi	Tahminlerin yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması
			Tahminler için yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı
			Sistematik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması

Tablo.20: Enerji Sektörü Kilit Denetim Konuları ve Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri (devamı)

KİLİT DENETİM KONUSU		KİLİT DENETİM KONUSUNUN ELE ALINIŞ ŞEKLİ	KİLİT DENETİM KONUSUNA ETKİSİ OLDUĞU DÜŞÜNÜLEN MUHTEMEL İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİ
6.	Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün hesaplanmasında varsayım ve tahminlerin kullanılması	Varsayımlar ve tahminler için yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı
			Varsayım ve tahminlerin yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması
7.	Bağımsız Denetim Firması Değişikliği	İşletmenin kontrol çevresi ve bilgi sistemleri hakkında bilgi edinmenin zaman alması, denetim risklerinin belirlenmesi, denetim planının oluşturulması	Bağımsız denetçiye hatalı/eksik/yanlış bilgi verilmesi
			Bağımsız denetçi ile iletişim problemi yaşanması
			Alt yapı ve sistem karmaşıklığı/eksikliği
8.	İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	Varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerlerinin hesaplanmasında güçlük yaşanması Birleşme ile ilgili muhasebe sürecinin riskler içeriyor olması	Hesaplamanın yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması
			Hesaplama için yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı
			Sistematik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması

Her iki konuya ilişkin uygulanan denetim prosedürünün ise muhasebeleştirme sürecindeki iç kontrollerin test edilmesi olduğu görülmektedir. Bu nedenle işletmelerin muhasebe süreçlerini sistematik olarak kontrol etmesi ve çeşitli değerlendirmeler yapması gerektiği yargısına varılmıştır. Dolayısıyla ilgili kilit denetim konuları için ortaya çıkması muhtemel iç kontrol eksikliğinin, “*sistematik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması*” olduğu düşünülmektedir.

Son olarak Tablo.20’de görüleceği gibi bağımsız denetim firması değişikliği ile ilgili kilit denetim konusunun ortaya çıkmasına, yukarıda ifade edilen iç kontrol eksikliklerinin yanı sıra, iki iç kontrol eksikliğinin daha etki ettiği düşünülmektedir. Bağımsız denetim firması değişikliği hususu, işletmenin kontrol çevresinin ve bilgi sistemlerinin tanınması için gerekli bilginin toplanması yönüyle de denetim raporlarında ele alınmaktadır. Bu noktada bağımsız denetçilerle paylaşılacak bilginin yanlış/eksik/hatalı olması dışında, bağımsız denetçi ile yaşanabilecek muhtemel iletişim problemi ve işletme altyapısındaki karmaşıklığın da böyle bir kilit denetim konusuna neden olabileceği ihtimali göz önünde bulundurulmuştur. Belirtilen ihtimallerin, işletmeler açısından muhtemel iç kontrol eksiklikleri olarak değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

6.1.3. Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri ile Bağlantılı COSO İlkeleri

Bulguların değerlendirildiği son alan ise, yukarıda belirlenmiş olan muhtemel iç kontrol eksiklikleri ile COSO ilkeleri arasında bağlantının kurulmasına ilişkindir. Burada amaçlanan; ortaya çıkması muhtemel iç kontrol eksikliklerinin nedenlerine ilişkin değerlendirmeler yapılarak, işletmelerin özellikle hangi COSO ilkelerini etkin uygulayamamış olabileceğine yönelik fikir elde etmektir. Böylece sektördeki işletmelerin iç kontrol sistemlerini tasarlarken veya gözden geçirirken daha hassas olmaları gereken ilkelerin neler olabileceğine yönelik naçizane destekleyici nitelikte bilgilerin sunulacağı düşünülmektedir.

Tablo.21’de, muhtemel iç kontrol eksiklikleri ile doğrudan bağlantılı olduğu ve işletmeler tarafından etkin uygulanmadığı düşünülen COSO ilkeleri yer almaktadır. İlgili tablo; COSO ilkelerinden herhangi birinin bile etkin uygulanamamasının, birden fazla iç kontrol eksikliğini tetikleyebileceği kabulü ile matris formunda tasarlanmıştır.

Tablo.21: Enerji Sektöründeki Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri ile Bağlantılı COSO İlkeleri

İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİ İLE BAĞLANTILI COSO İÇ KONTROL MODELİ İLKELERİ	ENERJİ SEKTÖRÜNDE MUHTEMEL İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİ					TOPLAM
	Yanlış/Eksik/Hatalı veri kullanımı	Yetkin Olmayan Personel	Sistematik Süreç Kontrolü ve Değerlendirmesinin Yapılmaması	İletişim Problemi	Altyapı ve Sistem Karmaşıklığı/Eksikliği	
Kontrol Ortamı Bileşeni						
1. ilke: <i>Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık</i>	✓	✓				2
2. ilke: <i>Yönetim kurulunun bağımsız olarak iç kontrol sistemini izlemesi</i>			✓		✓	2
3. ilke: <i>Raporlama ilişkilerinin, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi</i>			✓		✓	2
4. ilke: <i>Uzmanlaşmaya önem verilmesi</i>		✓				1
5. ilke: <i>Hesap verilebilirliğin güçlendirilmesi</i>	✓					1
Risk Değerlendirme Bileşeni						
6. ilke : <i>Hedeflerin açık ve net olarak belirlenmesi</i>						0
7. ilke : <i>Risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi</i>		✓	✓			2
8. ilke : <i>Suistimal risklerinin değerlendirilmesi</i>	✓	✓	✓			3
9. ilke : <i>Önemli değişikliklerin kurumu etkileme potansiyelinin değerlendirilmesi</i>						0
Kontrol Faaliyetleri Bileşeni						
10. ilke: <i>Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi</i>	✓		✓		✓	3
11. ilke: <i>Teknoloji üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi</i>	✓		✓		✓	3
12. ilke: <i>Kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulması</i>	✓		✓		✓	3
Bilgi ve İletişim Bileşeni						
13. ilke: <i>Faaliyetlerle ilgili kaliteli bilginin temin edilerek kullanılması</i>	✓					1
14. ilke: <i>Hedefler, sorumluluklar vb. bilgilerin kurum çalışanlarıyla paylaşılması</i>						0
15. ilke: <i>Kurum dışı ilgili taraflarla iletişim kurulması</i>				✓		1
İzleme Faaliyetleri Bileşeni						
16. ilke: <i>Sürekli ve özel değerlendirmeler yapılması</i>		✓	✓		✓	3
17. ilke: <i>Eksikliklerin değerlendirilmesi ve ilgili taraflara bilgi verilmesi</i>	✓		✓		✓	3
TOPLAM	8	5	9	1	7	30

Tablo.21'den de görüleceği gibi; “yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı” ile ilgili muhtemel iç kontrol eksikliğinin ortaya çıkmasında, sekiz farklı COSO ilkesinin etkin uygulanamadığı düşünülmektedir. Özellikle kontrol faaliyeti bileşeni bünyesinde yer alan; kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi, teknoloji üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi, kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulması ilkelerine aykırı hareket edilmesinin böyle bir iç kontrol eksikliğinin ortaya çıkmasında son derece önemli bir paya sahip olduğu yargısına varılmıştır. Bunun yanı sıra;

- İşletme çalışanlarının dürüstlük ve etik değerlere bağlılıktan uzak bir tutum içerisinde olması,
- Hesap verilebilirlik açısından işletmenin iç kontrol sisteminde boşlukların mevcut olması,
- Yetkili kişilerin suiistimal risklerinin değerlendirmesine yönelik zafiyetleri,
- Faaliyetlerle ilgili kaliteli ve güvenilir bilgilerin temin edilmesinde personelin sorumsuz/duyarsız tutum ve davranışlar sergilemesi,
- İç kontrol sisteminde tespit edilen eksikliklerin iyi değerlendirilememesi ve ilgili personele gerekli bilgilendirmenin yapılmaması,

gibi nedenlerle de yanlış/eksik/hatalı verilerin kullanılması ihtimalinin arttığı düşünülmektedir.

Yetkin olmayan personel ile ilgili muhtemel iç kontrol eksikliğinin, beş farklı COSO ilkesinin etkin uygulanamaması nedeniyle ortaya çıkma ihtimali olduğu görüşü oluşmuştur. Bu ilkelerin ikisi kontrol ortamı, diğer ikisi risk değerlendirme ve bir tanesi de izleme faaliyetleri bileşenine ilişkindir. Kontrol ortamı bileşeni dikkate alındığında; personel seçiminde kurum sahiplerine, ortaklarına, yöneticilerine vb. yakınlık derecesinin ön plana çıkması ile örneklendirilebilecek etik ilkelerden ödün verilmesi, işletmelerin örgütlenmesinde özellikle uzmanlaşmaya önem verilmeden personellerin ilgili yerlere seçilmesi gibi durumların ortaya çıkma ihtimalinin, personel yetkinliği açısından bir iç kontrol eksikliğine neden olabileceği düşünülmektedir. Ayrıca personel seçiminde işin niteliğine dayalı olarak yetkin personelin görevlendirilebilmesi için, seçime ilişkin risk analizinin ve değerlendirmenin doğru yapılması, hatta olası suiistimal risklerinin ortaya konarak değerlendirilmesi gerektiği de düşünülmektedir. Yine özellikle işletme yönetim kadrosu tarafından personel yetkinliğine ilişkin olarak sürekli ve özel değerlendirmeler

yapılmasının, bu tür bir iç kontrol eksikliğinin ortaya çıkmasına engel olacağı yargısına varılmıştır.

Muhtemel iç kontrol eksikliklerinden biri olan sistematik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması hususunda, dokuz COSO ilkesinin etkin uygulanmamış olabileceği ihtimali üzerinde durulmuştur. Öncelikle; kontrol faaliyetlerinin ve teknoloji üzerindeki kontrollerin belirlenmesi, kontrol faaliyetleri ile ilgili politika ve prosedürlerin oluşturulması ilkelerine aykırı davranılmasının bu eksikliği ortaya çıkarabileceği düşünülmektedir. Bununla birlikte işletmenin yönetim kurulu iç kontrol sistemini izleyemiyor veya bu hususta bağımsız davranamıyorsa, raporlama ilişkileri ile yetki ve sorumluluklar net bir şekilde belirlenmemişse, böyle bir iç kontrol eksikliğinin işletmelerde ortaya çıkması oldukça yüksek bir olasılık olarak görülmüştür. Süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması ile ilgili olarak diğer dikkat edilmesi gereken ilkenin ise, risklerin doğru bir şekilde belirlenerek analiz edilmesi olduğu düşünülmektedir. Bu noktada özellikle olası suiistimal risklerinin çok iyi tespit edilmiş olmasının, süreç kontrolünün üst seviyede etkin bir şekilde gerçekleştirilebileceği düşüncesini kuvvetlendirmektedir.

İşletmelerin altyapı ve sistemlerinin karmaşık bir yapıda olmasının veya bu alanlarda eksikliklerin mevcudiyetinin, yine öncelikle manuel veya teknolojik kontrol faaliyetlerinin doğru belirlenememesi, bunlara ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulamaması gibi nedenlere dayandığı düşünülmektedir. Ayrıca;

- İşletme yönetiminin iç kontrol sistemini bağımsız olarak izleyememesi,
- Yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde belirlenememesi,
- Altyapı ve sistemlere ilişkin sürekli ve özel değerlendirmeler yapılmaması,
- Tespit edilen eksikliklerin ilgili kişilere bildirilmemesi,

gibi nedenlerin de altyapı ve sistemlere ilişkin iç kontrol eksikliklerini doğurabileceği düşünülmektedir.

Son olarak enerji sektörü için belirlenen muhtemel iç kontrol eksikliklerinden biri olan bağımsız denetçilerle iletişim problemi; personelin, kurum dışı ilgili taraflarla iletişim kurulması ilkesine ters düşecek nitelikte tutum ve davranışlar sergilemiş olabileceği şeklinde yorumlanmıştır.

6.2.İnşaat Sektörüne İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi

Araştırma kapsamında işletme sayılarının dokuz ile sınırlandırılmasında, daha önce de değinildiği gibi enerji ve inşaat sektörleri belirleyici olmuştur. Dolayısıyla BİST bünyesinde “inşaat ve bayındırlık” ana sektör sınıflandırması içerisinde dokuz işletmenin listelendiği görülmektedir. Bu nedenle sektördeki tüm işletmelere ait yirmi yedi denetim raporu incelenmiş olup bir işletmenin 2018 ve 2019 yılı denetim raporlarında bağımsız denetçinin sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirdiği gözlemlenmiştir.

6.2.1. İnşaat Sektöründe Tespit Edilen Kilit Denetim Konuları

İnşaat sektöründe bağımsız denetçiler tarafından tespit edilen on dört farklı kilit denetim konusundan altısının, en az iki işletmede tespit edildiği belirlenmiştir. Tablo.22’de, ilgili kilit denetim konularının tespit edildiği işletme sayıları ve denetim raporlarında ele alınma sıklığı özetlenmektedir. Altı kilit denetim konusunun sektörü temsil kabiliyetinin yüksek olduğu düşünüldüğü için değerlendirmeye alınmış, diğer sekiz konusunun ise işletme özeline yansıtma ihtimali nedeniyle değerlendirme dışı bırakılmıştır.

Tablo.22: İnşaat Sektöründe Tespit Edilen Kilit Denetim Konuları

KİLİT DENETİM KONUSU	İŞLETME SAYISI	DENETİM RAPORLARINDA ELE ALINMA SIKLIĞI
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	6	15
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi	5	12
Finansal Borçlar	2	5
Stoklar	2	4
Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü	2	4
Diğer alacaklar	2	3
Ertelenmiş Vergiler	1	3
Şerefiye Değer Düşüklüğü	1	2
İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	1	1
Kamu Kurumlarına Borçlar	1	1
Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	1	1
Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi	1	1
Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	1	1
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	1	1

Sektör için en önemli kilit denetim konusunun hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili olduğu görülmektedir. İlgili konu bağımsız denetçiler tarafından altı farklı işletmede tespit edilmiş olup, denetim raporlarında on beş kez yer aldığı görülmektedir. Konu, daha önce enerji sektörü için yapılan değerlendirmelerde detaylı olarak ele alınmış olmakla birlikte; hasılatın niteliğinin, zamanlamasının ve tutarın hesaplanmasının hasılatın muhasebeleştirilmesinde önemli faktörler olduğu bilinmektedir. Bununla birlikte yine enerji sektörüne ilişkin bulguların değerlendirilmesinde değinildiği gibi, TFRS 15 standardında yer alan şartların karşılanması gerekmektedir. İlgili şartların karşılanmasında, özellikle işletmeler tarafından taahhüt edilen mal ve hizmetin devredilmesi ile hak edilecek olan bedelin tahmininde önemli riskler söz konusu olabilmektedir. Hasılat tutarlarının belirlenmesinde yönetimin tahmin ve muhakemesinin gerekmesi ve hasılatın muhasebeleştirilmesi sürecine ilişkin işlemlerin karmaşık olması gibi nedenlerle konu, kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir.

İnşaat sektörü için beş farklı işletmenin denetim raporlarında toplamda on iki kez ele alınana ve ikinci sırada tespit edilen kilit denetim konu ise, yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesidir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, TMS 40 standardında detaylı olarak ele alınmaktadır. Standart yatırım amaçlı gayrimenkulleri; mal ve hizmet üretimi, tedariği, idari amaçlarla kullanılması ve olağan faaliyetler kapsamında satılması gibi amaçlar dışında; kira geliri ve/veya sermaye kazancı elde etmek amacıyla sahibi veya kiracısı – kullanım hakkı varlık olarak muhasebeleştirilmiş ise – tarafından elde tutulan varlıklar olarak tanımlanmaktadır.⁴⁷⁹ Yatırım amaçlı gayrimenkuller, ilk kez muhasebeleştirildiğinde maliyet bedelleri üzerinden ölçülmekte ve işlem maliyetleri de bu ölçüme dahil edilmektedir. Ancak ilgili gayrimenkuller için sonraki dönemlerde yapılacak ölçümlerde, maliyet yöntemi kullanılabileceği gibi gerçeğe uygun değer yöntemi de kullanılabilmektedir. Gerçeğe uygun değer; ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devri sonrası ödenecek tutar olarak tanımlanmaktadır.⁴⁸⁰

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin sürekli ve güvenilir bir şekilde ölçülmesi bazı durumlarda mümkün olmayabilir. Böyle bir durumda yatırım

⁴⁷⁹ TMS 40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, 16/04/2018 tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazete, 5.P, www.kgk.gov.tr (19.10.2020)

⁴⁸⁰ TMS 40, 5.P, 30.P

amaçlı gayrimenkuller maliyet bedeli ile ölçülmektedir.⁴⁸¹ Gerçeğe uygun değer in ölçülebilmesi için çeşitli tahmin ve varsayımların kullanılması gerektiği, gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde belirlenememe ihtimali ve ayrıca yatırım amaçlı gayrimenkullerin inşaat sektöründeki işletmelerin finansal tablolarında önemli bir paya sahip olması gibi nedenlerle, bağımsız denetçilerin bu hususu kilit denetim konusu olarak tespit ettiği gözlemlenmiştir.

Enerji ve gıda sektörlerinde kilit denetim konuları içerisinde yer almakla birlikte sadece tek bir işletmede tespit edildiği için değerlendirmeye tabi tutulmamış olan “finansal borçlar” konusu, inşaat sektöründe faaliyet gösteren iki işletmede tespit edilmiş ve denetim raporlarında beş kez ele alınmıştır. Finansal borçlar, ticari alacaklarda olduğu gibi bir finansal araç olarak değerlendirildiği için konu TMS 32’de ele alınmaktadır. Buna göre; başka bir işletmeye nakit veya bir finansal varlık verilmesi, finansal varlık veya borçların başka bir işletme ile takas edilmesi için düzenlenen sözleşmeye bağlı yükümlülükler finansal borç olarak ifade edilmektedir. Bunun yanı sıra işletme özkaynağına dayalı finansal araçlarla ödene(bile)cek olan türev olan veya olmayan sözleşmelere dayalı yükümlülükler de finansal borç kapsamındadır. Kredi borçları, ticari borçlar, borç senetleri ve tahviller finansal borçlara örnek gösterilebilir.⁴⁸²

Makro ve mikro boyutta ekonomik koşulların olumsuz yönde değişmesine bağlı olarak, sözleşmeden doğan yükümlülükler kimi zaman yerine getirilmeyebilmektedir. İnşaat sektörü içerisinde değerlendirmeye alınan iki işletmede faaliyetlerin sürekliliği ve karlılık açısından çeşitli risklerin ortaya çıkmış olması ve buna bağlı olarak finansal borçların, finansal tablolar içerisinde önemli büyüklüğe ulaşmış olması gibi nedenlerle kilit denetim konusu olduğu görülmektedir.

Denetim raporlarında dörder kez vurgulanan “stoklar” ve “ticari alacaklarda değer düşüklüğü” konularının, sektörde faaliyet gösteren iki işletmede tespit edildiği belirlenmiştir. Stoklar konusu, TMS 2 standardında geniş kapsamı olarak ele alınmaktadır. İşletmenin olağan iş akış süreci içinde satmak üzere elinde tuttuğu veya ürettiği varlıklar ile, üretim veya hizmet sunumu sırasında kullanılacak olan hammadde ve malzemeler stok olarak ifade edilmektedir.⁴⁸³

⁴⁸¹ TMS 40, 53.P

⁴⁸² TMS 32, 11.P, UR 4

⁴⁸³ TMS 2: Stoklar, 24/05/2018 tarihli ve 30430 sayılı Resmi Gazete, 6.P, www.kgk.gov.tr (19.10.2020)

Stokların muhasebeleştirilebilmesi için ilgili varlıkların ölçülmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda stoklar, maliyet değeri veya net gerçekleşebilir değerinden küçük olan ile ölçülmektedir. Stokların maliyet değeri; stokların satın alma, dönüştürme maliyetleri ile katılan diğer maliyetlerin toplamından oluşmaktadır. Stokların maliyet değerlerinin belirlenmesinde ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Net gerçekleşebilir değer ise; tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ile satışı gerçekleştirmek için yapılan tahmini maliyetler düşülerek hesaplanmaktadır.⁴⁸⁴ Yukarıda yapılan açıklamalardan hareketle stokların ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi sürecinde, işlemlerin karmaşıklığına bağlı olarak çeşitli risklerle karşılaşılabilir. Ayrıca sektörün yapısı gereği stok kalemleri, önemli tutarlara sahip olduğu için finansal tablolar içerisindeki ağırlığı oldukça fazladır. Belirtilen nedenlere bağlı olarak bağımsız denetçilerin, stoklar hususunu inşaat sektörü için önem arz eden bir konu olarak belirlediği görülmektedir.

Ticari alacaklarda değer düşüklüğünün, enerji sektöründe olduğu gibi inşaat sektörü için de kilit denetim konusu olarak belirlendiği gözlemlenmiştir. Daha önce de ifade edildiği gibi TMS 32 ve TFRS 9'a göre ticari alacaklar bir finansal varlıktır. Gelecekte tahsil edilemeyecek ve nakit girişi sağlayamayacak olan ticari alacaklar için ilgili hesap dönemi sonunda karşılık ayrılmaktadır. Bu karşılığın ayrılabilmesi için ticari alacaklarda meydana gelen değer düşüklüğü, çeşitli varsayım ve tahminlere dayalı olarak hesaplanmaktadır. Hesaplamanın varsayım ve tahminlere dayalı olması, ayrıca ticari alacakların tahsilinde ortaya çıkan riskler; konunun, kilit denetim konusu olarak değerlendirilmesine neden olmuştur.

Denetim raporlarında üç kez yer verilen ve iki farklı işletmede tespit edilen “diğer alacaklar” konusunun ise, diğer sektörlerde yer almadığını söylemek mümkündür. Diğer alacaklar konusunun, denetim raporlarında “ilişkili taraflardan diğer alacaklar” olarak ifade edildiği görülmektedir. TMS 24'te ilişkili taraf kavramı; finansal tabloları hazırlayan işletme üzerinde kontrol gücüne veya önemli etkiye sahip olan, işletmenin veya ana ortağının kilit yönetici personelinin bir üyesi olan bir kişi olarak tanımlanmaktadır. Bunun yanı sıra yine aynı standarda göre; ana ortaklık, bağlı ortaklık gibi aynı gruba dahil işletmeler, iştirak veya iş ortağı konumundaki işletmeler de ilişkili

⁴⁸⁴ TMS 2, 6.P, 10.P, 25.P

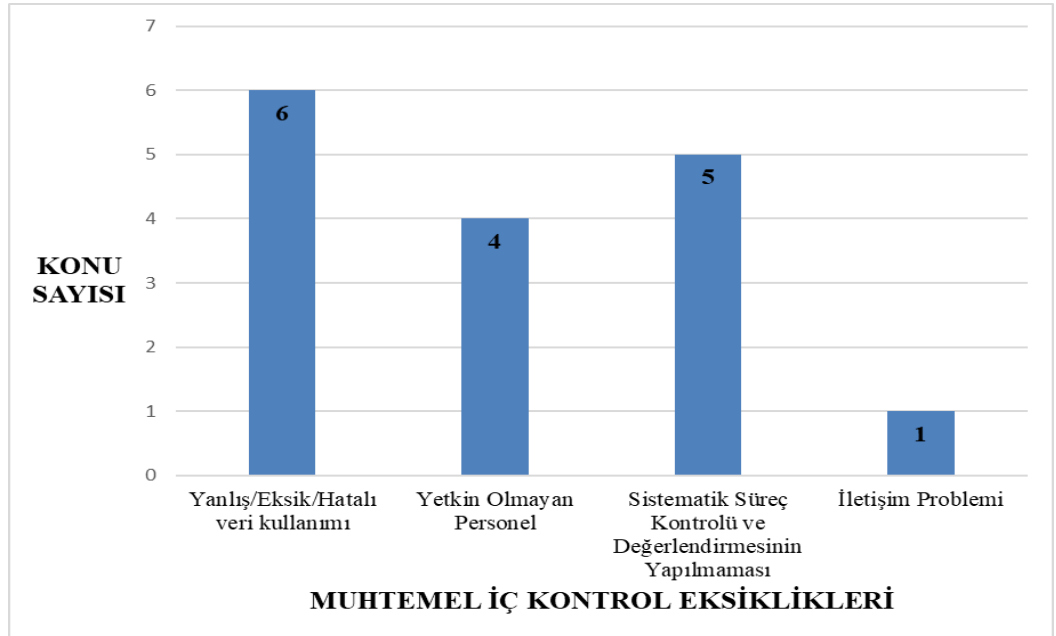
taraf olarak ifade edilmektedir.⁴⁸⁵ İlişkili taraflardan olan diğer alacaklarının muhasebeleştirilmesi sürecinde etkin faiz hesaplanmasının ve ilgili mutabakatın yapılmasının çeşitli riskler barındırması ve finansal tablolar içerisinde ilgili alacakların önemli büyüklükte olması gibi nedenlerle konu bağımsız denetçiler tarafından kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir.

6.2.2. İnşaat Sektöründe Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri

Sektörde ön plana çıkan altı farklı kilit denetim konusu, ele alınma şekillerine ve uygulanan denetim prosedürlerine dayalı olarak değerlendirilmiştir. Yapılan değerlendirmeler sonucunda ilgili konuların, dört muhtemel iç kontrol eksikliğinden etkilendiği yargısına ulaşılmıştır.

Grafik.3, inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin kilit denetim konularına etki ettiği düşünülen iç kontrol eksikliklerini göstermektedir. Buna göre; ön plana çıkan tüm kilit denetim konularına etkisi olduğu düşünülen iç kontrol eksikliğinin “yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı” olduğu görülmektedir.

Grafik.3: İnşaat Sektöründe Kilit Denetim Konularına Etkisi Olduğu Düşünülen Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri



⁴⁸⁵ TMS 24: İlişkili Taraf Açıklamaları, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete, 9.P, www.kgk.gov.tr (19.10.2020)

Yapılan değerlendirmeler sonucunda beş farklı kilit denetim konusuna etki ettiği belirlenen ve sektör için ikinci sırada önem arz ettiği düşünölen muhtemel iç kontrol eksikliği ise, “sistemantik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması” olarak tespit edilmiştir. “Yetkin olmayan personel” ile ilgili muhtemel iç kontrol eksikliğinin ise, sektörde dört farklı kilit denetim konusunu etkilediği düşünölmektedir. Bunun yanı sıra enerji sektöründe de belirlenmiş olan “iletişim problemi” ile ilgili muhtemel iç kontrol eksikliğinin ise, inşaat sektöründe bir kilit denetim konusuna etkisi olduğu düşünölmektedir.

Grafik.3’te ortaya konan muhtemel iç kontrol eksikliklerinin, ilgili kilit denetim konularına dayalı olarak nasıl belirlendiği veya bu yargılara nasıl ulaşıldığı hususu Tablo.23’te detaylı olarak ele alınmaktadır.

Tablodan da takip edileceği gibi; hasılat tutarının belirlenmesinde, yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin ve ayrıca ticari alacak değer düşöklüğü karşılıklarının hesaplanmasında işletme yönetimi tarafından yürütölen tahminlerin ve varsayımların kullanılması, bağımsız denetçiler tarafından vurgulanan hususlar olarak gözlemlenmiştir. Bununla birlikte; yatırım amaçlı gayrimenkullerin, finansal borçların, stokların ve ilişkili taraflardan diğer alacakların finansal tablolar içerisinde önemli büyüklükte olması hususunun da denetim raporlarında vurgulandığı görölmektedir. “Varsayım ve tahminlerin kullanılması” ve “finansal tablolar için önemli büyüklük oluşturmaması” hususları, denetim raporlarındaki açıklamalar ve uygulanan denetim prosedürlerine bağlı olarak değerlendirilmiş ve ilgili hususlar için yanlış/eksik/hatalı veri kullanılma ihtimalinin olabileceği, dolayısıyla işletmelerin iç kontrol sistemlerinde muhtemel bir eksiklik oluşturmağı düşünölmüştür.

“Yetkin olmayan personel” olarak ifade edilen iç kontrol eksikliğine ilişkin, sektör için ortaya konan kilit denetim konularının ele alınış biçimleri incelendiğinde; hasılat tutarlarının, yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin, ticari alacak karşılıklarının belirlenmesinde kullanılan tahmin ve varsayımlar hususunun, yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı dışında yetkin olmayan personelin görevlendirilmesi durumunda da ortaya çıkabileceği düşünölmektedir. Ayrıca ilişkili taraflardan diğer alacaklar konusunda, etkin faizin hesaplanması ve gerekli mutabakatların sağlanması için personelin yetkinliğinin ön plana çıktığı düşünölmektedir. Bu nedenle yetkin olmayan personel ile ilgili eksikliğin bu konuları da etkilediği yargısına ulaşılmıştır.

Tablo.23: İnşaat Sektörü Kilit Denetim Konuları ve Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri

KİLİT DENETİM KONUSU		KİLİT DENETİM KONUSUNUN ELE ALINIŞ ŞEKLİ	KİLİT DENETİM KONUSUNA ETKİSİ OLDUĞU DÜŞÜNÜLEN MUHTEMEL İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİ
1.	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	Hasılat tutarının belirlenmesinde yönetim tahmin ve muhakemesinin gerekmesi	Tahmin ve muhakeme için yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Tahmin ve muhakemenin yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması
		Hasılatın muhasebeleştirilmesi sürecindeki işlemlerin karmaşıklığı	Sistematiik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması
2.	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin hesaplanmasında varsayım ve tahminler kullanılması	Tahminler için yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Tahminlerin yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması
		Yatırım amaçlı gayrimenkullerin finansal tablolar içerisinde önemli büyüklükte olması	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin hesaplanmasında yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik süreç kontrolünün ve değerlendirmesinin yapılmaması
3.	Finansal Borçlar	Finansal borçların finansal tablolar içerisinde önemli büyüklükte olması	Finansal borçların hesaplanmasında yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Finansal borçların muhasebeleştirilmesine yönelik süreç kontrolünün ve değerlendirmesinin yapılmaması
4.	Stoklar	Stokların finansal tablolar içerisinde önemli büyüklükte olması	Stok tutarlarının hesaplanmasında yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Stok tutarlarının muhasebeleştirilmesine yönelik süreç kontrolünün ve değerlendirmesinin yapılmaması
		Stokların içerdiği satın alım, dönüştürme-aktifleştirme, stoklarda değer düşüklüğü ve katlanılan diğer maliyetlerin muhasebeleştirilmesi	Sistematiik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması

Tablo.23: İnşaat Sektörü Kilit Denetim Konuları ve Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri(devamı)

KİLİT DENETİM KONUSU		KİLİT DENETİM KONUSUNUN ELE ALINIŞ ŞEKLİ	KİLİT DENETİM KONUSUNA ETKİSİ OLDUĞU DÜŞÜNÜLEN MUHTEMEL İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİ
5.	Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü	Ticari alacak karşılıklarının hesaplanmasında varsayım ve tahminlerin kullanılması	Varsayımlar ve tahminler için yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı
			Varsayım ve tahminlerin yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması
6.	Diğer alacaklar	İlişkili taraflardan diğer alacaklarla ilgili etkin faiz hesaplanması	Hesaplamanın yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması
		İlişkili taraflardan diğer alacaklarla ilgili mutabakatın yapılması	İlişkili taraflardan diğer alacaklarla ilgili mutabakatın hatalı yapılması
		İlişkili taraflardan diğer alacakların finansal tablolar içerisinde önmeli büyüklükte olması	İlişkili taraflardan diğer alacakların hesaplanmasında yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı İlişkili taraflardan diğer alacakların muhasebeleştirilmesine yönelik süreç kontrolünün ve değerlendirmesinin yapılmaması

İlişkili taraflardan diğer alacaklar konusunun denetim raporlarında, yukarıda vurgulanan hususlar dışında mutabakatların doğruluğu veya varlığı açılarından ele alındığı gözlemlenmiştir. Bu nedenle gerekli mutabakatların yapılmama veya hatalı yapılma ihtimalinin olabileceği ve belirtilen ihtimalin işletmelerde “iletişim problemi” olarak ifade edilen iç kontrol eksikliğine bağlı olarak ortaya çıkabileceği yargısına varılmıştır. Yine Tablo.23’ten görüleceği gibi; sistematik süreç kontrolü ve değerlemesinin yapılmaması olarak ifade edilen iç kontrol eksikliğinin; hasılatın muhasebeleştirme sürecinin karmaşık olması, yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerleri ile, finansal borçların, stok tutarlarının ve ilişkili taraflardan diğer alacakların muhasebeleştirilmesindeki güçlükler nedeniyle ortaya çıkabileceği düşünülmüştür.

6.2.3. Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri ile Bağlantılı COSO İlkeleri

İnşaat sektörü için belirlenen dört muhtemel iç kontrol eksikliğinin diğer sektörler için de belirlenmiş olan eksikliklerden farklı olmadığı görülmektedir. Bu nedenle kilit denetim konularına etkisi olduğu düşünülen iç kontrol eksikliklerinin bağlantılı olduğu COSO ilkelerinin, inşaat sektörü için de geçerli ilkeler olduğu yargısına varılmıştır. Bu yargıya varılmasındaki temel etken, değerlendirmelerin tutarlı olması gerekliliği ile açıklanabilir.

Tablo24, muhtemel iç kontrol eksiklikleri ile kilit denetim konuları arasında kurulan bağlantı ve varılan yargı detaylı olarak ele almaktadır. Tablodan da görüleceği gibi; “yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı” ile ilgili muhtemel iç kontrol eksikliğinin ortaya çıkmasında, sekiz farklı COSO ilkesinin göz ardı edilmesinin muhtemel olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu ilkeler bileşenler bazında ele alınacak olursa; kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi, teknoloji üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi, kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulması ilkelerinin kontrol faaliyeti bileşeni ile ilgili olduğu görülmektedir.

Tablo.24: İnşaat Sektöründeki Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri ile Bağlantılı COSO İlkeleri

İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİ İLE BAĞLANTILI COSO İÇ KONTROL MODELİ İLKELERİ	İNŞAAT SEKTÖRÜNDE MUHTEMEL İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİ				TOPLAM
	Yanlış/Eksik/Hatalı veri kullanımı	Yetkin Olmayan Personel	Sistematik Süreç Kontrolü ve Değerlendirmesinin Yapılmaması	İletişim Problemi	
Kontrol Ortamı Bileşeni					
1. ilke: <i>Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık</i>	✓	✓			2
2. ilke: <i>Yönetim kurulunun bağımsız olarak iç kontrol sistemini izlemesi</i>			✓		1
3. ilke: <i>Raporlama ilişkilerinin, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi</i>			✓		1
4. ilke: <i>Uzmanlaşmaya önem verilmesi</i>		✓			1
5. ilke: <i>Hesap verilebilirliğin güçlendirilmesi</i>	✓				1
Risk Değerlendirme Bileşeni					
6. ilke : <i>Hedeflerin açık ve net olarak belirlenmesi</i>					0
7. ilke : <i>Risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi</i>		✓	✓		2
8. ilke : <i>Suistimal risklerinin değerlendirilmesi</i>	✓	✓	✓		3
9. ilke : <i>Önemli değişikliklerin kurumu etkileme potansiyelinin değerlendirilmesi</i>					0
Kontrol Faaliyetleri Bileşeni					
10. ilke: <i>Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi</i>	✓		✓		2
11. ilke: <i>Teknoloji üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi</i>	✓		✓		2
12. ilke: <i>Kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulması</i>	✓		✓		2
Bilgi ve İletişim Bileşeni					
13. ilke: <i>Faaliyetlerle ilgili kaliteli bilginin temin edilerek kullanılması</i>	✓				1
14. ilke: <i>Hedefler, sorumluluklar vb. bilgilerin kurum çalışanlarıyla paylaşılması</i>					0
15. ilke: <i>Kurum dışı ilgili taraflarla iletişim kurulması</i>				✓	1
İzleme Faaliyetleri Bileşeni					
16. ilke: <i>Sürekli ve özel değerlendirmeler yapılması</i>		✓	✓		2
17. ilke: <i>Eksikliklerin değerlendirilmesi ve ilgili taraflara bilgi verilmesi</i>	✓		✓		2
TOPLAM	8	5	9	1	23

Ayrıca sektördeki işletmelerde;

- Çalışanların dürüstlük ve etik değerlere bağlılıktan uzak bir tutum sergilemesi,
- İç kontrol sistemlerinde hesap verilebilirlik açısından zayıflıklar olması,
- Suiistimal risklerinin yüksek olması,
- Çalışanların kaliteli ve güvenilir bilgilerin temin edilmesindeki olumsuz tutumları,
- Tespit edilen eksikliklerin iyi değerlendirilememesi ve ilgili personele gerekli bilgilendirmenin yapılmaması,

gibi nedenlerle yanlış/eksik/hatalı verilerin kullanılması ihtimalinin arttığı düşünülmektedir.

Personel yetkinliğine ilişkin muhtemel iç kontrol eksikliğinin ortaya çıkmasında etkin uygulanmadığı düşünülen beş farklı COSO ilkesi olduğu yargısına varılmıştır. İlkeler incelendiğinde kontrol ortamı, risk değerlendirme ve izleme faaliyetleri bileşenleri ön plana çıkmaktadır. Sektör için personel seçiminin önem arz ettiği ve işletme yönetimi tarafından personelin yetkinliğine yönelik olarak sürekli ve özel değerlendirmeler yapılması gerektiği düşünülmektedir. Bunun yanı sıra risklerin analiz edilmesi ve suiistimal risklerinin değerlendirilmesi gibi işletme için kritik öneme sahip görevlerin yerine getirilmesinde personel yetkinliğinin son derece yüksek öneme sahip olduğu yargısına varılmıştır. Ayrıca; uzmanlaşma, dürüstlük ve etik değerlere bağlılık ilkelerinin etkin uygulanmamasının, işletmelerde yetkin olmayan personelin görevlendirilmesi açısından iç kontrol eksikliğine neden olduğu düşünülmektedir.

Sektör için ikinci sırada yer alan sistematik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmamasına ilişkin iç kontrol eksikliğine ise; kontrol faaliyetlerinin ve teknoloji üzerindeki kontrollerin belirlenmesi, kontrol faaliyetleri ile ilgili politika ve prosedürlerin oluşturulması ilkelerinden uzaklaşılmasının neden olabileceği düşünülmektedir. Yönetim kurulu bağımsız olarak iç kontrol sistemini izler, çalışanlar arasındaki raporlama ilişkileri ile yetki ve sorumluluklar net bir şekilde belirlenir ise bu eksikliğin önüne geçilebileceği düşünülmektedir. Bunun yanı sıra risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi ile suiistimal risklerinin değerlendirilmesi ilkelerinden sapılmasının da bu tür bir iç kontrol eksikliğine neden olabileceği yargısına varılmıştır.

Sektörde kilit denetim konusuna etki ettiği düşünülen diğer bir iç kontrol eksikliğinin ise iletişim problemi olduğu yargısına varılmıştır. Bu yargıya özellikle;

ilişkili taraflardan diğer alacaklar hususunda gerekli mutabakatların yapılamaması nedeniyle varılmıştır. Buna bağlı olarak işletmelerde kurum dışı ilgili taraflarla iletişim kurulması ilkesinin etkin uygulanamadığı ihtimalinin olduğu düşünülmektedir.

6.3.Otomotiv Sektörüne İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi

BİST bünyesinde otomotiv olarak adlandırılan bir sınıflandırma mevcut olmamakla birlikte, ilgili işletmelerin BİST bünyesinde “imalat” ana sektörü, “metal eşya makine, elektrikli cihazlar ve ulaşım araçları” alt sektörü içerisinde yer aldığı gözlemlenmektedir. İlgili alt sektör içerisinde toplam otuz üç işletme listelenmiş olmakla birlikte bu işletmelerin esas faaliyetleri itibariyle farklılık gösterdiği görülmektedir. Listelenen bu işletmeler arasında on dört işletmenin, esas sözleşmelerinde yer alan faaliyet konuları itibariyle otomotiv ve otomotiv yan sanayinde faaliyet gösterdiğini söylemek mümkündür. İlgili işletmeler arasından dokuz işletmenin seçiminde; ticaret unvanlarında “otomotiv”, “traktör”, “fren” ve “yedek parça” ifadelerinin yer almasına dikkat edilerek tesadüfi örnekleme ile dokuzu seçilmiştir. Seçilen işletmelere ait yirmi yedi denetim raporu incelenmiş olup, bir işletmeye ait 2019 yılı denetim raporunda bağımsız denetçinin şartlı görüş bildirdiği gözlemlenmiştir.

6.3.1. Otomotiv Sektöründe Tespit Edilen Kilit Denetim Konuları

Otomotiv sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetim raporlarının incelenmesi sonucunda, bağımsız denetçiler tarafından on bir farklı kilit denetim konusunun belirlendiği gözlemlenmektedir. Tablo.25’te ilgili konuların tespit edildiği işletme sayıları ve denetim raporlarında ele alınma sıklığı yer almaktadır.

Tablodan da görüleceği gibi ilk altı kilit denetim konusuna birden fazla işletmenin denetim raporlarında yer verildiği için sektörü temsil etme kabiliyetinin yüksek olduğu düşünülmektedir. Bu nedenle; ilgili kilit denetim konuları değerlendirmeye alınmış, diğer beş kilit denetim konusunun ise şirket özelini yansıtmaya ihtimali olduğu düşünülerek değerlendirme dışı bırakılmıştır.

Tablo.25: Otomotiv Sektöründe Tespit Edilen Kilit Denetim Konuları

KİLİT DENETİM KONUSU	İŞLETME SAYISI	DENETİM RAPORLARINDA ELE ALINMA SIKLIĞI
Garanti Gider Karşılığı	5	15
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	4	10
Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri	2	6
Ertelenmiş Vergiler	2	5
Nakit Akış Riskinden (Kur Riskinden) Korunma İşlemleri	2	5
TFRS 16'ya göre Muhasebeleştirme	2	2
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	1	3
Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü	1	2
İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	1	1
Kıdem Tazminatı Karşılığı	1	1
Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi	1	1

Garanti gider karşılıkları, sektörde beş farklı işletmede tespit edildiği ve on beş kez denetim raporlarında ele alındığı için otomotiv sektörünün birinci sırada yer alan kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir. Karşılık kavramı TMS 37’de “*gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülük*”⁴⁸⁶ olarak tanımlanmaktadır. Karşılıkların muhasebeleştirilebilmesi için; geçmiş bir olaydan dolayı mevcut bir yükümlülüğün bulunması, ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesinde ekonomik fayda yaratan kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması ve yükümlülük tutarının güvenilir bir şekilde tahmin ediliyor olması gerekmektedir. Karşılık olarak muhasebeleştirilecek tutarlar; hesap dönemi sonu itibarıyla, mevcut yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılacak olan ve “en gerçekçi tahmin” yöntemi kullanılarak belirlenen harcamalardan oluşmaktadır. En gerçekçi tahmin yönteminin kullanılmasında, çeşitli durum ve olaylara ilişkin riskler ve belirsizlikler dikkate alınmak zorundadır.⁴⁸⁷ Yukarıda ifade edilen nedenlere bağlı olarak karşılıkların hesaplanmasında tahmin ve varsayımların kullanılıyor olmasının yanı sıra, otomotiv sektörü açısından garanti gider karşılık tutarlarının finansal tablolar açısından önemli büyüklükte olması, konunun kilit denetim konusu olarak belirlenmesine neden olmuştur.

⁴⁸⁶ TMS 37, 10.P

⁴⁸⁷ TMS 37, 14.P, 36.P, 42.P

Otomotiv sektörü için ikinci sırada yer aldığı tespit edilen ve dört farklı işletmenin denetim raporlarında toplamda on kez ele alınan kilit denetim konusu, hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgilidir. Konu, enerji ve inşaat sektörlerinde de tespit edildiğinden, bu kısımda detaylı açıklamalara yer verilmeyecek sadece bağımsız denetçiler tarafından hangi nedenlerle kilit denetim konusu olarak belirlendiği üzerinde durulacaktır. Yukarıda bulguları değerlendirilen diğer iki sektörde olduğu gibi otomotiv sektöründe de bağımsız denetçilerin; hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunu, özellikle hasılat tutarlarının hesaplanmasında kullanılan yöntemlerin karmaşıklığı ve ilgili tutarların finansal tablolar açısından önemli büyüklükte olması gibi nedenlere kilit denetim konusu olarak tespit ettikleri görülmektedir.

Geliştirme maliyetleri konusu, sektörde iki işletmede tespit edilmiş olup denetim raporlarında toplamda altı kez ele alınmıştır. Araştırma ve geliştirme kavramları ile bunlara ilişkin maliyetlerin muhasebeleştirilmesi TMS 38 “ Maddi Olmayan Duran Varlıklar” standardında ele alınmaktadır. Yeni bir bilimsel ve teknik bilgi/anlayış elde etmek amacıyla gerçekleştirilen özgün ve planlı incelemeler, araştırma olarak ifade edilmektedir. Geliştirme ise, ticari üretim veya kullanım öncesinde; geliştirilmiş malzemelerin, aygıtların, ürünlerin, süreçlerin, sistemlerin planlanması ve tasarımında araştırma sonuçlarının ve bilgilerin uygulanması olarak tanımlanmaktadır.⁴⁸⁸

Geliştirme kavramı maddi olmayan duran varlıklar kapsamında değerlendirildiği için geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi, TMS 38 açıklamaları kapsamında yerine getirilmektedir. Buna göre, maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilebilmesi için; varlığın beklenen gelecekteki ekonomik yararların ortaya çıkmasının muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde hesaplanabiliyor olması gerekmektedir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının gerçekleşme olasılığının belirlenebilmesi için, varlığın faydalı ömrü boyunca ortaya çıkabilecek ekonomik koşulların işletme yönetimi tarafından en iyi tahmin yöntemine göre çeşitli varsayım ve tahminlere dayalı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.⁴⁸⁹ Yukarıda değinilen açıklamalara bağlı olarak geliştirme maliyetleri konusunun; içeriğinin çeşitli unsurlardan oluşması, aktifleştirilmesi için yapılan hesaplamalarda tahminler kullanılması ve aktifleştirilmiş geliştirme maliyetlerinin finansal tablolar içerisinde

⁴⁸⁸ TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar, 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, 8.P, www.kgk.gov.tr (19.10.2020)

⁴⁸⁹ TMS 38, 21., 22.P

önemli büyüklükte olması gibi nedenlerle bağımsız denetçiler için önem arz ettiği ifade edilmektedir.

Enerji sektöründe birinci sırada ortaya çıkan ertelenmiş vergilerin, otomotiv sektöründe dördüncü sırada yer aldığı tespit edilmiştir. Ertelenmiş vergilere ilişkin detaylı açıklamalar enerji sektörüne ilişkin bulguların değerlendirilmesinde ele alındığından bu kısımda ayrıca açıklama yapılmayacaktır. Konunun; enerji sektöründe olduğu gibi otomotiv sektörü için de bağımsız denetçiler açısından, ertelenmiş vergilerin hesaplanmasında tahmin ve varsayımların kullanılması nedeniyle önem arz ettiği belirlenmiştir. Denetim raporlarında toplamda beş kez değinilen ertelenmiş vergilerin, iki farklı işletmede tespit edildiği görülmektedir.

Otomotiv sektöründe faaliyet gösteren iki farklı işletmede toplamda beş kez ifade edilen nakit akış risklerinden (kur riski) korunma işlemleri hususu; enerji sektöründe bir işletmede tespit edildiği için değerlendirme dışı bırakılmıştır. Nakit akış veya kur riski olarak ifade edilen konunun anlaşılabilmesi için öncelikle kur farkı kavramını açıklamak gerekmektedir. TMS 21 “Kur Değişiminin Etkileri” standardında kur farkı, belirli bir para biriminin diğer bir para birimine çevrilmesi sırasında ortaya çıkan fark olarak açıklanmaktadır.⁴⁹⁰ TFRS 9, nakit akış riskinden korunma işlemleri ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili açıklamalara değinmekte, korunma işlemlerinin gerçekleştirilmesinde kullanılan ve türev olan ve olmayan ürünler ile bunların belirli bir kısmı olarak ifade edilen “korunma aracı” kavramına yer vermektedir.⁴⁹¹ Buna göre nakit akışlarından korunma işlemlerinde;⁴⁹²

- Korunma işleminin başından itibaren korunma aracından kaynaklanan toplam kazanç ve kayıplar ile, korunan kalemin gerçeğe uygun değerinde meydana gelen toplam değişimden küçük olanı üzerinden muhasebeleştirme yapılır.
- Korunma aracından kaynaklanan kazanç ve kaybın etkin bir korunma sağladığı tespit edilen kısmı, diğer kapsamlı gelirler içerisinde; etkin olmayan kısmı ise, finansal tablolar içerisinde kar veya zarar olarak muhasebeleştirilir.

⁴⁹⁰ TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri, 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, 8.P, www.kgk.gov.tr (19.10.2020)

⁴⁹¹ TFRS 9: Finansal Araçlar (2017 Sürümü), 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, 6.2.5.P, www.kgk.gov.tr (19.10.2020)

⁴⁹² TFRS 9, 6.5.11.P

Denetim raporlarında nakit akış risklerinden korunma işlemi; hesaplama ve muhasebeleştirme sırasında ortaya çıkabilecek hataların işletme finansal tablolarını önemli ölçüde etkilemesi yönüyle kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir. Ayrıca, ilgili işlemlerin etkinlik testleri için yapılan hesaplamaların tahminlere dayanması ve nakit akış risklerinden korunma kayıplarının tutar olarak önemli büyüklükte olması da, konunun bağımsız denetçiler tarafından önem arz eden konular içerisinde ele alınmasına neden olmuştur.

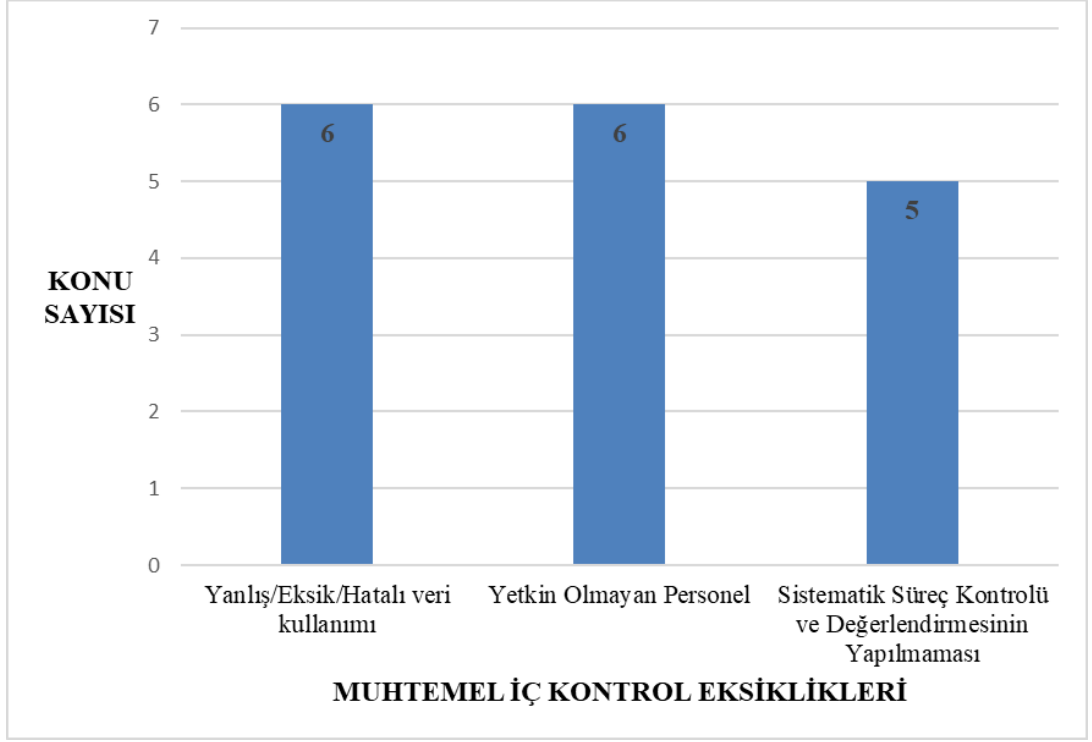
Denetim raporlarında toplamda iki kez ele alınan ve iki farklı işletmede tespit edilen TFRS 16 Kiralama standardına göre muhasebeleştirme hususu, otomotiv sektörü için ön plana çıkan son kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir. Tanımlanan varlığın bir bedel karşılığında kullanımını kontrol etme hakkının, belirli bir süre için devredilmesi durumunda; düzenlenen sözleşmeler, kiralama sözleşmesi olarak açıklanmaktadır. Kiralamanın fiilen başladığı tarihte; kullanım hakkı varlık, maliyeti üzerinden muhasebeleştirilmektedir. İlk muhasebeleştirme sonrasında kullanım hakkı varlık, gerçeğe uygun değer veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden birisi ile değerlendirilerek muhasebeleştirilmektedir.⁴⁹³ Belirtilen yöntemlere göre kullanım hakkı varlığın değerinin ölçülebilmesi için işletme yönetiminin varsayım ve tahminleri kullanılmaktadır. Yukarıda değinilen açıklamalara bağlı olarak; TFRS 16 standardının uygulanmasında yaşanan güçlükler, standartların uygulanması sonrasında finansal tablolara olan etkisi ve muhasebeleştirilen tutarların önemli büyüklükte olması, TFRS 16'nın uygulanmasına ilişkin muhasebe politikasının belirlenmesi hususunun şirket yönetiminin seçimlerine bağlı olması gibi nedenlerle konunun kilit denetim konusu olarak tespit edildiği görülmektedir.

6.3.2. Otomotiv Sektöründe Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri

Otomotiv sektörü için yukarıda açıklandığı gibi altı farklı kilit denetim konusu tespit edilmiştir. İlgili kilit denetim konularının bağımsız denetçiler tarafından ele alınma şekilleri ve uyguladıkları denetim prosedürleri incelenerek, bir değerlendirme yapılmış ve üç muhtemel iç kontrol eksikliği olduğu yargısına ulaşılmıştır.

⁴⁹³ TFRS 16: Kiralamalar, 16/04/2018 tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazete, 23.P, 34.P, 35.P, www.kgk.gov.tr (19.10.2020)

Grafik.4: Otomotiv Sektöründe Kilit Denetim Konularına Etkisi Olduğu Düşünülen Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri



Garfik.4’te muhtemel iç kontrol eksiklikleri ve etki ettiği düşünülen kilit denetim konu sayısı yer almaktadır. Grafikten de anlaşılacağı üzere, otomotiv sektöründeki işletmelerin denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularına etkisi olabileceği düşünülen iç kontrol eksikliklerinin, enerji ve inşaat sektörü için belirlenmiş iç kontrol eksiklikleri ile aynı olduğu görülmektedir.

Grafikte de görülebileceği gibi; “yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı” ve “yetkin olmayan personel” olarak belirlenmiş olan iki iç kontrol eksikliğinin, bağımsız denetçiler tarafından ortaya konan altı kilit denetim konusunun tümünü etkileme ihtimali olduğu düşünülmektedir. “Sistematik süreç kontrolü ve değerlemesinin yapılmaması” ile ilgili muhtemel iç kontrol eksikliğinin ise, bir kilit denetim konusu haricinde diğer beş konuyu etkilediği yargısına varılmıştır.

Kilit denetim konularına etkisi olduğu düşünülen iç kontrol eksiklikleri ile COSO ilkeleri arasındaki bağlantı ve yukarıda değerlendirmeye ilişkin açıklanan yargıların dayandığı bilgiler Tablo.26’da görülebilmektedir.

Tablo.26: Otomotiv Sektörü Kilit Denetim Konuları ve Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri

KİLİT DENETİM KONUSU		KİLİT DENETİM KONUSUNUN ELE ALINIŞ ŞEKLİ	KİLİT DENETİM KONUSUNA ETKİSİ OLDUĞU DÜŞÜNÜLEN MUHTEMEL İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİ
1.	Garanti Gider Karşılığı	Garanti gider karşılıklarının yükümlülükler içerisinde önemli bir seviyede olması	Garanti gider karşılıklarının hesaplanmasında yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Garanti gider karşılıklarının muhasebeleştirilmesine yönelik süreç kontrolünün ve değerlendirmesinin yapılmaması
		Garanti gider karşılıklarının hesaplanmasında tahminler ve varsayımlar kullanılması	Varsayımlar ve tahminler için yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Varsayım ve tahminlerin yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması
2.	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	Hasılat tutarlarının tespitinde satış indirimlerinin hesaplanmasının karmaşıklığı	Hesaplamanın yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması
		Hasılat tutarının önemli büyüklükte olması	Hasılat tutarlarının hesaplanmasında yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Hasılat tutarlarının muhasebeleştirilmesine yönelik süreç kontrolünün ve değerlendirmesinin yapılmaması
3.	Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri	Aktifleştirilen geliştirme maliyetlerinin önemli büyüklükte olması	Aktifleştirilen geliştirme maliyetlerinin hesaplanmasında yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Aktifleştirilen geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik süreç kontrolünün ve değerlendirmesinin yapılmaması
		Aktifleştirilen geliştirme maliyetlerinin çeşitliliği ve hesaplanmasında tahminler kullanılması	Tahminler için yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Tahminlerin yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması
4.	Ertelenmiş Vergiler	Ertelenmiş vergilerin hesaplanmasında varsayım ve tahminler kullanılması	Varsayımlar ve tahminler için yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Varsayım ve tahminlerin yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması

Tablo.26: Otomotiv Sektörü Kilit Denetim Konuları ve Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri(devamı)

KİLİT DENETİM KONUSU		KİLİT DENETİM KONUSUNUN ELE ALINIŞ ŞEKLİ	KİLİT DENETİM KONUSUNA ETKİSİ OLDUĞU DÜŞÜNÜLEN MUHTEMEL İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİ
5.	Nakit Akış Riskinden (Kur Riskinden) Korunma İşlemleri	Nakit akış riskinden korunma işlemlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinde olabilecek hataların finansal tabloları önemli tutarda etkilemesi	Nakit akış risklerinden korunma işlemleri için yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Nakit akış risklerinden korunma işlemlerinin yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması Sistemik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması
		Nakit akış riskinden korunma işlemlerinin etkinlik testleri için yapılan hesaplamaların tahminlere dayanması	Tahminler için yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Tahminlerin yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması
		Nakit akış riskinden korunma işlemlerinin tutarsal olarak önemli büyüklükte olması	Nakit akış riskinden korunma kayıplarının hesaplanmasında yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Nakit akış riskinden korunma kayıplarının muhasebeleştirilmesine yönelik süreç kontrolünün ve değerlendirmesinin yapılmaması
		TFRS 16'nın uygulanması sonucunda muhasebeleştirilen tutarların önemli büyüklükte olması	TFRS 16'nın uygulanması için yapılacak hesaplamalarda yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı TFRS 16'nın uygulanması sırasında muhasebeleştirmeye ilişkin süreç kontrolünün ve değerlendirmesinin yapılmaması
6.	TFRS 16'ya göre Muhasebeleştirme	TFRS 16'nın uygulanmasının finansal tabloları önemli ölçüde etkilenmesi	TFRS 16'nın uygulanması sırasında yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı TFRS 16'ya ilişkin uygulamanın yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması Sistemik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması
		TFRS 16'nın uygulanmasına ilişkin muhasebe politikasının belirlenmesi hususunun şirket yönetiminin seçimlerine bağlı olması	TFRS 16'nın uygulanmasına ilişkin muhasebe politikasının seçiminde hatalı değerlendirmeler yapılması
		TFRS 16'nın uygulanması sırasında yapılacak hesaplamaların yönetimin önemli tahmin ve varsayımlarına dayanması	Varsayımlar ve tahminler için yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Varsayım ve tahminlerin yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması

Tabloya göre; bağımsız denetçiler tarafından önem arz eden hususlardan biri olan “varsayım ve tahminlerinin kullanılması”; garanti gider karşılıkları, aktifleştirilen geliştirme maliyetleri, ertelenmiş vergiler, nakit akış risklerinden (kur riski) korunma işlemleri ve TFRS 16 kiralama standardına göre muhasebeleştirme olarak sıralanan kilit denetim konuları içerisinde ele alınmaktadır. Bağımsız denetçiler tarafından; varsayım ve tahminlere ilişkin değerlendirmenin nasıl yapıldığının, değerlendirme sırasında kullanılan verilerin içeriğinin ve ilgili verilerin doğruluğunun test edilmesi amacıyla çeşitli denetim prosedürleri uyguladıkları görülmektedir. Varsayım ve tahminlerin kullanılmasında “veri” ve “personel” unsurlarının ön plana çıktığı düşünülmektedir. Bu nedenle belirtilen unsurlara bağlı olarak ilgili kilit denetim konularına etki ettiği düşünülen iç kontrol eksikliklerinin; yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı ve yetkin olmayan kişiler tarafından varsayımların-tahminlerin yapılması olabileceği düşünülmektedir.

Ayrıca, bağımsız denetçilerin; nakit akış risklerinden korunma işlemleri ve TFRS 16’ya göre muhasebeleştirme olarak ifade edilen kilit denetim konularını, “*finansal tabloları önemli ölçüde etkilemesi*” yönüyle de ele aldıkları görülmektedir. Konunun; yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı, yetkin olmayan personel, sistematik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması olarak ifade edilen üç muhtemel iç kontrol eksikliğinden etkilenebileceği yargısına ulaşılmıştır.

Yine Tablo.26’da görüleceği gibi bağımsız denetçiler tarafından denetim raporlarında vurgulanan bir diğer ifade; çeşitli muhasebe verilerinin “*finansal tablolar için önemli bir büyüklük oluşturması*” ifadesidir. Çeşitli muhasebe verileri ile; hasılat tutarları, garanti gider karşılıkları, nakit akış risklerinden korunma işlemleri ile ilgili tutarlar, TFRS 16 kiralama standardı sonucunda muhasebeleştirilen tutarlar ve aktifleştirilen geliştirme maliyetleri kastedilmektedir. Önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilebilecek herhangi bir muhasebe verisinin, finansal tablolar açısından önemli bir büyüklük oluşturmasına; yanlış/eksik/hatalı veri kullanılması, süreç kontrollerinin ve değerlemesinin sistematik olarak yapılmaması gibi muhtemel iç kontrol eksikliklerinin neden olabileceği düşünülmektedir.

Son olarak, hasılat tutarlarının belirlenmesi için kullanılan yöntemin karmaşık olması ve TFRS 16'nın uygulanması ile ilgili muhasebe politikalarının işletme yönetimi tarafından belirlenmesinin personel yetkinliğini ön plana çıkardığı düşünülmektedir. Bu nedenle ilgili kilit denetim konularına etkisi olabileceği düşünülen iç kontrol eksikliğinin yetkin olmayan personel unsuru olabileceği yargısına varılmıştır.

6.3.3. Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri ile Bağlantılı COSO İlkeleri

Otomotiv sektörüne ilişkin yukarıda belirlenmiş olan muhtemel iç kontrol eksiklikleri incelendiğinde, bu eksikliklerin aynı zamanda, enerji ve inşaat sektörlerinde kilit denetim konularına etkisi olduğu düşünülen eksikliklerden üçünü oluşturduğu görülmektedir. Bu nedenle değerlendirmelerin tutarlılığı açısından; otomotiv sektöründeki ilgili iç kontrol eksikliklerinin ortaya çıkmasında etkisi olduğu ve işletmeler tarafından dikkate alınmadığı düşünülen COSO ilkeleri ile enerji ve inşaat sektörlerindeki ilkelerin aynı olması gerektiği kabul edilmiştir.

Tablo.27'nin; otomotiv sektördeki işletmelere, iç kontrol sistemlerini tasarlama veya gözden geçirme aşamasında hassasiyetle yaklaşımları gerektiği düşünülen ilkelere ilişkin naçizane destekleyici nitelikte bilgiler sunduğu düşünülmektedir.

Otomotiv sektörü için tespit edilmiş olan üç muhtemel iç kontrol eksikliğinden biri olan “yanlış/eksik/hatalı veri kullanılması” ile bağlantılı olduğu düşünülen COSO ilkeleri; kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi, teknoloji üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi, kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulması olarak sıralanabilir. Ayrıca; dürüstlük ve etik değerlere bağlılık, hesap verilebilirlik, suiistimal risklerinin değerlendirmesi, faaliyetlerle ilgili kaliteli ve güvenilir bilgilerin temin edilmesi, tespit edilen eksikliklerin değerlendirilmesi ve ilgili taraflara bilgi verilmesi olarak ifade edilen COSO ilkelerinin, otomotiv sektöründeki işletmeler tarafından da etkin uygulanmadığı veya bu ilkelerin uygulanmasında aksaklıklar yaşanabileceği düşünülmektedir.

Yetkin olmayan personel ile ilgili muhtemel iç kontrol eksikliğinin ortaya çıkmasında ise, kontrol ortamı ve risk değerlendirme bileşenlerinin ön plana çıktığı görülmektedir.

Tablo.27: Otomotiv Sektöründeki Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri ile Bağlantılı COSO İlkeleri

İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİ İLE BAĞLANTILI COSO İÇ KONTROL MODELİ İLKELERİ	OTOMOTİV SEKTÖRÜNDE MUHTEMEL İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİ			TOPLAM
	Yanlış/Eksik/Hatalı veri kullanımı	Yetkin Olmayan Personel	Sistemik Süreç Kontrolü ve Değerlendirmesinin Yapılmaması	
Kontrol Ortamı Bileşeni				
1. ilke: <i>Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık</i>	✓	✓		2
2. ilke: <i>Yönetim kurulunun bağımsız olarak iç kontrol sistemini izlemesi</i>			✓	1
3. ilke: <i>Raporlama ilişkilerinin, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi</i>			✓	1
4. ilke: <i>Uzmanlaşmaya önem verilmesi</i>		✓		1
5. ilke: <i>Hesap verilebilirliğin güçlendirilmesi</i>	✓			1
Risk Değerlendirme Bileşeni				
6. ilke : <i>Hedeflerin açık ve net olarak belirlenmesi</i>				0
7. ilke : <i>Risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi</i>		✓	✓	2
8. ilke : <i>Suistimal risklerinin değerlendirilmesi</i>	✓	✓	✓	3
9. ilke : <i>Önemli değişikliklerin kurumu etkileme potansiyelinin değerlendirilmesi</i>				0
Kontrol Faaliyetleri Bileşeni				
10. ilke: <i>Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi</i>	✓		✓	2
11. ilke: <i>Teknoloji üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi</i>	✓		✓	2
12. ilke: <i>Kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulması</i>	✓		✓	2
Bilgi ve İletişim Bileşeni				
13. ilke: <i>Faaliyetlerle ilgili kaliteli bilginin temin edilerek kullanılması</i>	✓			1
14. ilke: <i>Hedefler, sorumluluklar vb. bilgilerin kurum çalışanlarıyla paylaşılması</i>				0
15. ilke: <i>Kurum dışı ilgili taraflarla iletişim kurulması</i>				0
İzleme Faaliyetleri Bileşeni				
16. ilke: <i>Sürekli ve özel değerlendirmeler yapılması</i>		✓	✓	2
17. ilke: <i>Eksikliklerin değerlendirilmesi ve ilgili taraflara bilgi verilmesi</i>	✓		✓	2
TOPLAM	8	5	9	22

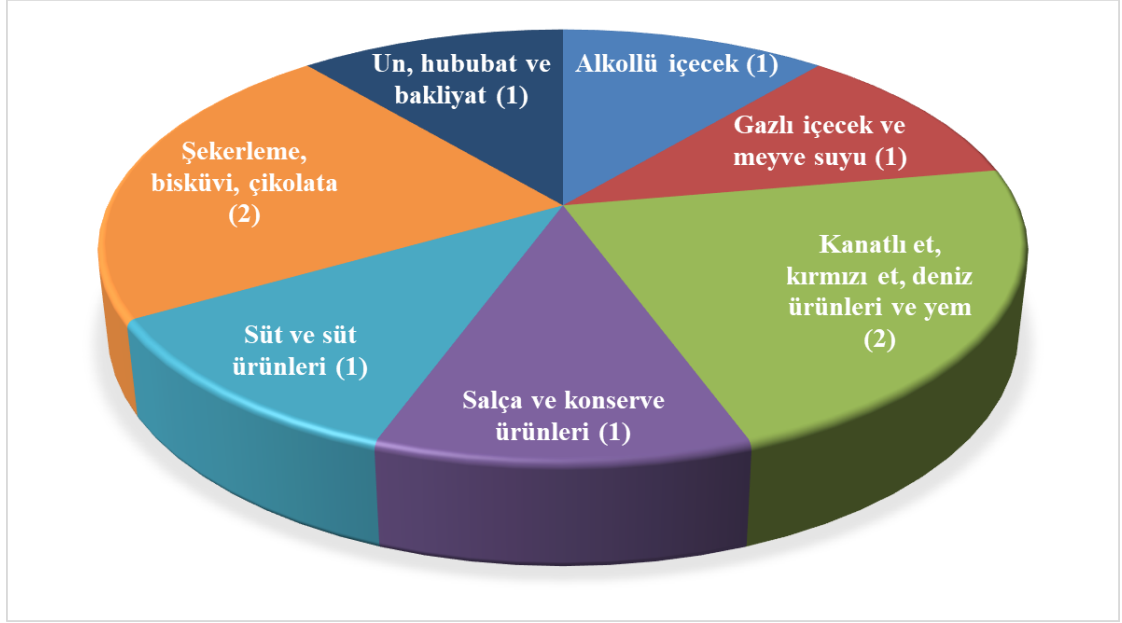
Sektörde personel yetkinliği açısından, personel seçim prosedürlerinin ve yöntemlerinin kritik unsurlar olduğu düşünölmektedir. İşletme yönetiminin, personelin yetkinliğine yönelik olarak sürekli ve özel değerlendirmeler yapmasının, iç kontrol eksikliğinin ortaya çıkmasını engellenebileceği yargısının bu sektör için de geçerli olduğu düşünölmektedir.

Yine sistematik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmamasının; kontrol faaliyetlerinin ve teknoloji üzerindeki kontrollerin belirlenmesi, kontrol faaliyetleri ile ilgili politika ve prosedürlerin oluşturulması ilkelerine aykırı davranıldığı ihtimalini artırdığı düşünölmektedir. Bu eksikliğe neden olabilecek unsurların ortadan kaldırılması için; özellikle yönetim kurulunun bağımsız olarak iç kontrol sistemini izleyebilmesi, çalışanlar arasındaki raporlama ilişkileri ile yetki ve sorumlulukların net bir şekilde belirlenebilmesi gerektiği düşünölmektedir. Bunun yanı sıra risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi ile suiistimal risklerinin değerlendirilmesi ilkelerinden sapılmasının da bu tür bir iç kontrol eksikliğine neden olabileceği yargısına varılmıştır.

6.4.Gıda Sektörüne İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi

BİST'te “imalat” ana sektörü içerisinde “gıda, içecek, tütün” alt sektörü incelendiğinde yirmi yedi işletmenin işlem gördüğu ve esas faaliyetleri itibariyle farklılıklar gösterdiği gözlemlenmektedir. Gıda sektörü, ekonomik yapı içerisinde birçok alt sektöre ayrıldığından; araştırma kapsamında değerlendirilecek olan işletmelerin seçiminde, sektörün genelini yansıtabilmesi amacıyla esas faaliyetler açısından heterojen bir dağılım oluşturacak şekilde tesadüfi örnekleme yöntemine göre dokuz işletmenin seçilmesi kararlaştırılmıştır. Seçilen işletmelere ait toplam yirmi yedi denetim raporu incelenmiştir. İncelenen işletmelere ait denetim raporlarının tümü için, bağımsız denetçilerin olumlu görüş bildirdiği gözlemlenmiştir. Araştırma kapsamında incelenen işletmelerin faaliyet alanları itibariyle dağılımı Grafik.5'te görölebilmektedir. Faaliyet alanlarına ilişkin sınıflandırma, dokuz işletmenin esas sözleşmeleri içerisinde belirtilen faaliyet alanlarından hareketle sübjektif olarak oluşturulmuştur. Grafikten de anlaşılacağı üzere “şekerleme, bisküvi, çikolata” ve “kanatlı et, kırmızı et, deniz ürünleri ve yem” olarak sınıflandırılan alanlarda ikişer, diğer alanlarda birer işletme olmak üzere toplam yedi farklı faaliyet alanında yer alan dokuz işletme inceleme konusu yapılmıştır.

Grafik.5: Gıda Sektöründe İncelenen İşletmelerin Faaliyet Alanlarına Göre Dağılımı



6.4.1. Gıda Sektöründe Tespit Edilen Kilit Denetim Konuları

Bağımsız denetçiler tarafından gıda sektöründe belirlenen on bir farklı kilit denetim konusu olduğu görülmektedir. İlgili konuların tespit edildiği işletme sayıları ve denetim raporlarında ele alınma sıklığı Tablo.28’de özetlenmiştir.

Tablo.28: Gıda Sektöründe Tespit Edilen Kilit Denetim Konuları

KİLİT DENETİM KONUSU	İŞLETME SAYISI	DENETİM RAPORLARINDA ELE ALINMA SIKLIĞI
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	5	15
Stoklar	4	10
Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü	3	9
Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi	3	8
Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	2	5
Ticari Borçlar	1	3
Finansal Borçlar	1	3
Türev Finansal Araçlar	1	3
Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar	1	3
Canlı Varlıklar	1	3
İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	1	1

İlk beş kilit denetim konusuna birden fazla işletmenin denetim raporlarında yer verilmiş, diğer altı kilit denetim konusu ise farklı birer işletmede tespit edilmiştir. Sektörü temsil etme ihtimalinin yüksek olduğu düşünülen ilk beş kilit denetim konusu değerlendirmeye tabi tutulmuş, diğer konular şirket özelini yansıtmaya ihtimali olduğu düşünülerek değerlendirme dışı bırakılmıştır.

Tablo.28'den anlaşılacağı gibi sektörde tespit edilen en önemli kilit denetim konusu “hasılatın muhasebeleştirilmesi” olarak belirlenmiştir. Enerji, inşaat ve otomotiv sektörleri için de önemli kilit denetim konusu olarak değerlendirilen hasılatın muhasebeleştirilmesi hususu, gıda sektöründe beş farklı işletmede tespit edilmiş ve denetim raporlarında toplamda on beş kez ele alınmıştır. Konuya ilişkin detaylı açıklamalara, enerji sektörüne ilişkin bulguların değerlendirilmesi ile ilgili kısımda yer verildiği için bu kısımda sadece konunun bağımsız denetçiler tarafından ele alınış şekline değinilecektir. Daha önce de ifade edildiği gibi hasılat tutarlarının hesaplanabilmesi için, işletme yönetiminin muhakemesine bağlı olarak tahminde bulunulması gerekmektedir. Bunun yanı sıra hasılatın muhasebeleştirilmesi sırasında kullanılan işlemlerin karmaşık olması, konunun bağımsız denetçiler açısından kilit denetim konusu olarak belirlenmesine neden olmuştur.

Sektörde faaliyet gösteren dört işletmede tespit edilen ve ikinci sırada yer alan “stoklar” konusunun inşaat sektörü için de önem arz ettiği; bu nedenle stoklar ile ilgili detaylı açıklamalardan ziyade, konunun denetçiler tarafından nasıl ele alındığını aktarmanın yeterli olacağı düşünülmektedir. Denetim raporlarında on kez ele alınan konunun, stok değer düşüklüğü karşılığının hesaplanmasında yönetimin tahmin ve varsayımlar kullanması ve stokların aktif içinde önemli bir paya sahip olması yönüyle kilit denetim konusu olarak belirlendiği gözlemlenmektedir.

“Ticari alacaklarda değer düşüklüğü” ve “maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi” ile ilgili kilit denetim konularının her ikisi de üç farklı işletmede tespit edilmiştir. Buna rağmen ticari alacaklar değer düşüklüğü konusuna denetim raporlarında dokuz kez, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi konusuna ise sekiz kez yer verilmiştir. Her iki konu daha önceki sektörler için de tespit edildiğinden detaylı olarak açıklanmamaktadır.

Denetim raporlarında bağımsız denetçilerin, ticari alacaklarda değer düşüklüğüne ilişkin konuyu “*ticari alacak karşılıklarının hesaplanmasında varsayım ve tahminlerin*

kullanılması” açısından önemli buldukları görülebilmektedir. Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi hususunun ise, “*yeniden değerlemenin varsayımlara ve tahminlere dayalı olması*” ve “*maddi duran varlıkların aktif içinde önemli paya sahip olması*” açısından ele alındığı gözlemlenmektedir. .

Gıda sektörü için önemli olduğu düşünülen son kilit denetim konusu ise “maddi olmayan duran varlıklarda değer düşüklüğü” ile ilgilidir. Maddi olmayan duran varlıklar; enerji sektöründe şerefiye değer düşüklüğü, otomotiv sektöründe ise geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi açısından ele alınmıştır. Gıda sektörü için maddi olmayan duran varlıklar konusunun, denetim raporlarında daha geniş kapsamlı olarak ele alındığı görülmektedir.

Maddi olmayan duran varlıkları açıklayabilmek için öncelikle “parasal varlık” kavramına değinmek gerekmektedir. Buna göre parasal varlık; “*elde tutulan bir para ile sabit ya da belirlenebilir tutarda bir para cinsinden elde edilecek varlık*” olarak, maddi olmayan duran varlık ise; “*fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlık*” olarak açıklanmaktadır. Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, gelecekte beklenen ekonomik yararların gerçekleşme olasılığına ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesine bağlıdır.⁴⁹⁴ Gelecekte beklenen ekonomik yararların gerçekleşme olasılıklarının belirlenmesinde, çeşitli varsayım ve tahminler kullanılmaktadır. Aynı zamanda varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde belirlenmesi hususu çeşitli risk ve belirsizlikleri içinde barındırmaktadır. Değinilen nedenlere bağlı olarak maddi olmayan duran varlıklar önem arz eden konular arasında yer almaktadır. Bununla birlikte konu, denetim raporlarında değer düşüklüğü açısından da ele alınmaktadır. TMS 36’ya göre işletme, her raporlama dönemi sonunda bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığına ilişkin bir belirtinin olup olmadığını değerlendirmek durumundadır. Böyle bir belirtinin tespit edilmesi durumunda işletmenin, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin etmesi gerekmektedir.⁴⁹⁵ Varlığın - satış maliyetlerinin düşülmesi sonrası hesaplanan - gerçeğe uygun değeri veya kullanım değerinden yüksek olanı, geri kazanılabilir tutarı ifade etmektedir.⁴⁹⁶ Geri kazanılabilir tutarın belirlenebilmesi için de varsayım ve tahminlerin kullanılması gerekliliği, konunun kilit denetim konusu olarak ele alınmasına neden olmaktadır.

⁴⁹⁴ TMS 38, 8.P, 21.P

⁴⁹⁵ TMS 36, 9.P

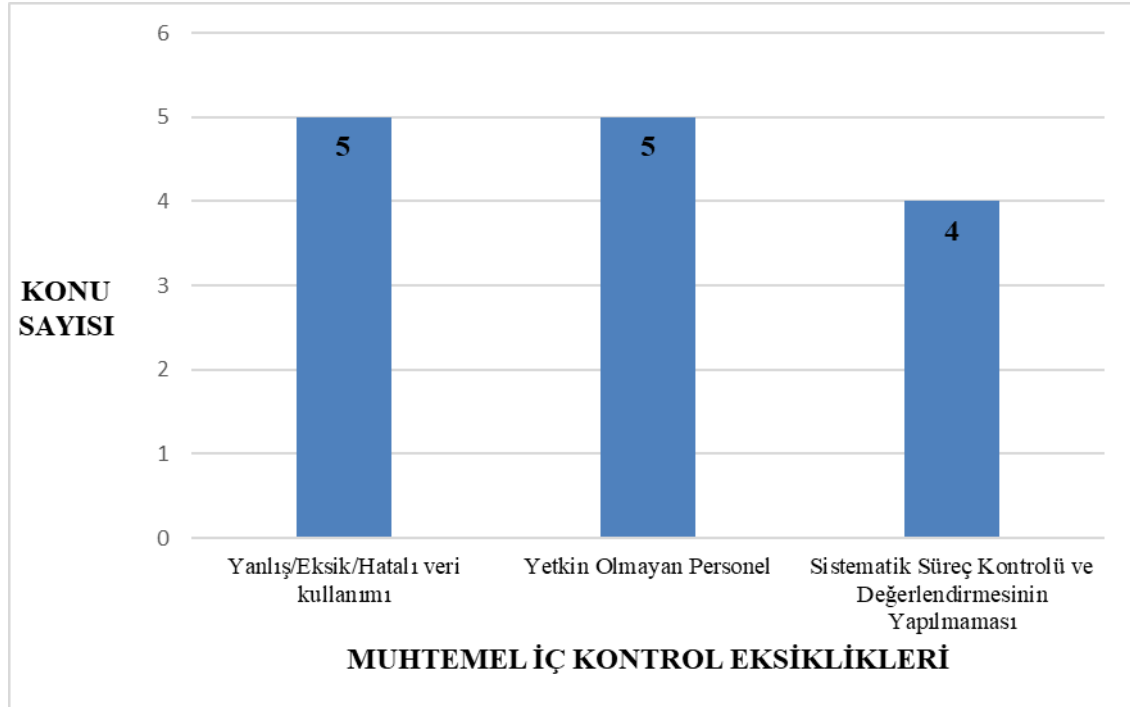
⁴⁹⁶ TMS 36, 18.P

Sektör bünyesinde faaliyet gösteren iki işletmede tespit edilen konuya denetim raporlarında beş kez değinilmiştir. Konu denetim raporlarında; “şerefiye ve sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğünün hesaplanmasında önemli yönetim tahmin ve varsayımların kullanılması” ve “maddi olmayan duran varlıkların aktif içinde önemli paya sahip olması” yönüyle ele alınmaktadır.

6.4.2. Gıda Sektöründe Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri

Bağımsız denetim raporlarının incelenmesi sonucunda gıda sektöründe yukarıda değinilen beş kilit denetim konusunun ön plana çıktığı görülmektedir. Kilit denetim konularının bağımsız denetçiler tarafından ele alınma şekilleri ve uyguladıkları denetim prosedürleri doğrultusunda, yapılan değerlendirmeler neticesinde üç muhtemel iç kontrol eksikliği olduğu yargısına varılmıştır. İlgili kilit denetim konularının ortaya çıkmasında etkisi olabileceği düşünülen iç kontrol eksiklikleri ve etki ettiği düşünülen kilit denetim konusu sayısına Grafik.6’da yer verilmektedir.

Grafik.6: Gıda Sektöründe Kilit Denetim Konularına Etkisi Olduğu Düşünülen Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri



Grafikten anlaşılacağı üzere, belirlenen tüm kilit denetim konularına etkisi olduğu düşünülen iki iç kontrol eksikliği belirlenmiştir. Bunların; “yanlış/eksik/hatalı veri

kullanımı” ve “yetkin olmayan personel” olduğu yargısına varılmıştır. Sistematik süreç kontrolü ve değerlendirmesi ile ilgili muhtemel iç kontrol eksikliğinin ise, kilit denetim konularından biri hariç olmak üzere diğer tüm konulara etkisi olduğu düşünülmektedir.

Tablo.29’da; muhtemel iç kontrol eksiklikleri ile kilit denetim konuları arasında kurulan bağlantı ve varılan yargı detaylı olarak ele almaktadır. Tablodan görüleceği gibi; hasılat tutarlarının, stok değer düşüklüğü karşılığının, ticari alacak karşılıklarının, şerefiye ve sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğünün hesaplanmasında, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinde, “varsayım ve tahminlerinin kullanılması” bağımsız denetçiler tarafından önem arz eden bir husus olarak ifade edilmektedir. Denetim raporlarında konunun; varsayım ve tahminlere ilişkin değerlendirmenin nasıl yapıldığı, değerlendirme sırasında kullanılan verilerin içeriği ve ilgili verilerin doğruluğu yönleriyle ele alındığı görülmektedir. Bu nedenle “varsayım ve tahminler için kullanılan veri” ve “personel yetkinliği” unsurlarının, yukarıda yer verilen kilit denetim konuları için kritik öneme sahip olduğu yargısına varılmıştır. Bu unsurlara bağlı olarak; yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı ve yetkin olmayan kişiler tarafından varsayımların-tahminlerin yapılmasının, işletmelerde ortaya çıkması muhtemel iç kontrol eksiklikleri olabileceği düşünülmektedir.

Ayrıca Tablo.29’da; stokların, maddi duran varlıkların ve maddi olmayan duran varlıkların aktif içerisinde önemli bir ağırlığa sahip olması hususunun da bağımsız denetçiler açısından önem arz ettiği görülmektedir. İlgili varlıkların aktif içerisinde önemli bir paya sahip olması nedeniyle bağımsız denetçiler tarafından, hesap tutarlarının doğruluğu ve muhasebeleştirme süreçleri içindeki kontrolleri test edecek şekilde denetim prosedürlerinin uygulandığı denetim raporlarında yer almaktadır.

“Hesap tutarlarının doğruluğunun test edilmesi”nin, yanlış/eksik/hatalı veri kullanılması; “muhasebeleştirme süreçleri içindeki kontrollerin test edilmesi”nin ise süreç kontrolü ve değerlemesinin etkin yapılmaması ihtimaline dayalı olduğu yargısına varılmıştır. Bunun yanı sıra sistematik süreç kontrolünün ve değerlemesinin yapılmama ihtimali olduğu düşünülen bir diğer konu ise, “hasılatın muhasebeleştirilmesi sürecinde işlemlerin karmaşıklığı” ile ilgilidir. Belirtilen ihtimallerin, ilgili kilit denetim konularına etki ettiği düşünülen iç kontrol eksiklikleri olduğu yargısına ulaşılmıştır.

Tablo.29: Gıda Sektörü Kilit Denetim Konuları ve Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri

KİLİT DENETİM KONUSU		KİLİT DENETİM KONUSUNUN ELE ALINIŞ ŞEKLİ	KİLİT DENETİM KONUSUNA ETKİSİ OLDUĞU DÜŞÜNÜLEN MUHTEMEL İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİ
1.	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	Hasılat tutarının belirlenmesinde yönetim tahmin ve muhakemesinin gerekmesi	Tahmin ve muhakeme için yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Tahmin ve muhakemenin yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması
		Hasılatın muhasebeleştirilmesi sürecindeki işlemlerin karmaşıklığı	Sistemik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması
2.	Stoklar	Stok değer düşüklüğü karşılığının hesaplanmasında yönetim tahmin ve varsayımlarının kullanılması	Varsayımlar ve tahminler için yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Varsayım ve tahminlerin yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması
		Stokların aktifin önemli bir bölümünü oluşturması	Stok tutarlarının hesaplanmasında yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Stokların kaydedilmesine yönelik süreç kontrolünün ve değerlendirmesinin yapılmaması
3.	Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü	Ticari alacak karşılıklarının hesaplanmasında varsayım ve tahminlerin kullanılması	Varsayımlar ve tahminler için yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Varsayım ve tahminlerin yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması
4.	Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi	Yeniden değerlemenin varsayımlara ve tahminlere dayalı olması	Değerlemenin yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması Varsayımlar için yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı
		Maddi duran varlıkların aktif içinde önemli paya sahip olması	Maddi duran varlık tutarlarının hesaplanmasında yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Maddi duran varlıkların kaydedilmesine yönelik süreç kontrolünün ve değerlendirmesinin yapılmaması
5.	Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Şerefiye ve sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğünün hesaplanmasında önemli yönetim tahmin ve varsayımların kullanılması	Varsayımlar ve tahminler için yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Varsayım ve tahminlerin yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması
		Maddi olmayan duran varlıkların aktif içinde önemli paya sahip olması	Maddi olmayan duran varlık tutarlarının hesaplanmasında yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Maddi olmayan duran varlıkların kaydedilmesine yönelik süreç kontrolünün ve değerlendirmesinin yapılmaması

6.4.3. Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri ile Bağlantılı COSO İlkeleri

Yapılan analiz ve değerlendirme sonucunda, otomotiv sektöründe tespit edilen muhtemel iç kontrol eksikliklerinin gıda sektörü için de geçerli olduğu yargısına ulaşılmıştır. Bu nedenle; gıda sektöründeki ilgili iç kontrol eksikliklerinin ortaya çıkmasında etkisi olduğu ve işletmeler tarafından etkin uygulanmadığı düşünülen COSO ilkeleri ile, otomotiv sektöründeki ilkelerin aynı olması gerektiği kabul edilmiştir. Dolayısıyla Tablo.30, otomotiv sektöründeki muhtemel iç kontrol eksiklikleri ile bağlantılı COSO ilkelerini gösteren Tablo.27 ile aynıdır.

Bu bağlamda Tablo.30'un, gıda sektöründeki işletmelere, iç kontrol sistemlerini tasarlama veya gözden geçirme aşamasında üzerinde hassasiyetle durmaları gereken ilkelerin neler olduğuna yönelik naçizane destekleyici nitelikte bilgiler sunduğu düşünülmektedir. Tablodan takip edileceği gibi; “yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı” ile ilgili muhtemel iç kontrol eksikliğinin ortaya çıkmasında sekiz, “yetkin olmayan personel” ile ilgili eksiklik için beş ve “sistemik süreç kontrolü ve değerlendirmesi” eksikliği için dokuz farklı COSO ilkesinin dikkate alınmadığı düşünülmektedir.

Gıda sektörü için yanlış/eksik/hatalı veri kullanılmasına ilişkin muhtemel iç kontrol eksikliğini bağlantılı olduğu temel bileşenin, kontrol faaliyeti bileşeni olduğu düşünülmektedir. Bu nedenle; kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi, teknoloji üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi, kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulması açısından aksaklıkların ortaya çıkma ihtimalinin bu sektör için de yüksek olduğu yargısına varılmıştır.

Yine enerji sektöründe belirtildiği gibi; dürüstlük ve etik değerlere bağlılık, hesap verilebilirlik, sistematik risklerinin değerlendirmesi, faaliyetlerle ilgili kaliteli ve güvenilir bilgilerin temin edilmesi, tespit edilen eksikliklerin değerlendirilmesi ve ilgili taraflara bilgi verilmesi olarak ifade edilen COSO ilkelerinin, gıda sektöründeki işletmeler tarafından da etkin uygulanmadığı veya bu ilkelerin uygulanmasında aksaklıklar yaşanabileceği düşünülmektedir.

Tablo.30'da yetkin olmayan personele ilişkin muhtemel iç kontrol eksikliğinin ortaya çıkmasında kontrol ortamı ve risk değerlendirme bileşenlerinin ön plana çıktığı görülmektedir.

Tablo.30: Gıda Sektöründeki Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri ile Bağlantılı COSO İlkeleri

İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİ İLE BAĞLANTILI COSO İÇ KONTROL MODELİ İLKELERİ	GIDA SEKTÖRÜNDE MUHTEMEL İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİ			TOPLAM
	Yanlış/Eksik/Hatalı veri kullanımı	Yetkin Olmayan Personel	Sistemik Süreç Kontrolü ve Değerlendirmesinin Yapılmaması	
Kontrol Ortamı Bileşeni				
1. ilke: <i>Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık</i>	✓	✓		2
2. ilke: <i>Yönetim kurulunun bağımsız olarak iç kontrol sistemini izlemesi</i>			✓	1
3. ilke: <i>Raporlama ilişkilerinin, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi</i>			✓	1
4. ilke: <i>Uzmanlaşmaya önem verilmesi</i>		✓		1
5. ilke: <i>Hesap verilebilirliğin güçlendirilmesi</i>	✓			1
Risk Değerlendirme Bileşeni				
6. ilke : <i>Hedeflerin açık ve net olarak belirlenmesi</i>				0
7. ilke : <i>Risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi</i>		✓	✓	2
8. ilke : <i>Suistimal risklerinin değerlendirilmesi</i>	✓	✓	✓	3
9. ilke : <i>Önemli değişikliklerin kurumu etkileme potansiyelinin değerlendirilmesi</i>				0
Kontrol Faaliyetleri Bileşeni				
10. ilke: <i>Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi</i>	✓		✓	2
11. ilke: <i>Teknoloji üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi</i>	✓		✓	2
12. ilke: <i>Kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulması</i>	✓		✓	2
Bilgi ve İletişim Bileşeni				
13. ilke: <i>Faaliyetlerle ilgili kaliteli bilginin temin edilerek kullanılması</i>	✓			1
14. ilke: <i>Hedefler, sorumluluklar vb. bilgilerin kurum çalışanlarıyla paylaşılması</i>				0
15. ilke: <i>Kurum dışı ilgili taraflarla iletişim kurulması</i>				0
İzleme Faaliyetleri Bileşeni				
16. ilke: <i>Sürekli ve özel değerlendirmeler yapılması</i>		✓	✓	2
17. ilke: <i>Eksikliklerin değerlendirilmesi ve ilgili taraflara bilgi verilmesi</i>	✓		✓	2
TOPLAM	8	5	9	22

Personel seçiminde etik ilkelerden ödün verilmesi, uzmanlaşmaya önem verilmeden personellerin ilgili yerlere seçilmesi gibi durumların, personel yetkinliği açısından bir iç kontrol eksikliğine neden olabileceği düşünülmektedir. Bununla birlikte personel seçimine ilişkin risk analizinin ve değerlendirmesinin doğru yapılmaması, suiistimal risklerinin iyi değerlendirilmemesi ihtimallerinin de nedenler arasında yer aldığı düşünülmektedir. Bu doğrultuda; işletme yönetimi tarafından personelin yetkinliğine yönelik olarak sürekli ve özel değerlendirmeler yapılması ile, ilgili iç kontrol eksikliğinin ortaya çıkmasının engellenebileceği yargısına ulaşılmıştır.

Sistemik süreç kontrolü ve değerlendirmesine ilişkin muhtemel iç kontrol eksikliğinin ortaya çıkmasında ise; kontrol faaliyetlerinin ve teknoloji üzerindeki kontrollerin belirlenmesi, kontrol faaliyetleri ile ilgili politika ve prosedürlerin oluşturulması ilkelerine aykırı davranılması ihtimali olduğu düşünülmektedir. İşletme yönetiminin böyle bir eksikliğin önüne geçebilmek adına; özellikle bağımsız olarak iç kontrol sistemini izleyebilmesi, çalışanlar arasındaki raporlama ilişkileri ile yetki ve sorumlulukları net bir şekilde belirleyebilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bunun yanı sıra risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi ile suiistimal risklerinin değerlendirilmesi ilkelerinden sapılmasının da bu tür bir iç kontrol eksikliğine neden olabileceği yargısına varılmıştır.

6.5. Turizm Sektörüne İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi

Turizm sektörü araştırmanın kapsamı içerisinde değerlendirilen son sektördür. BİST bünyesinde “toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve oteller” ana sektör sınıflandırması içerisinde “lokantalar ve oteller” alt sektöründe yer alan on iki işletme arasından dokuz işletme seçilmiştir. İşletme seçiminde, esas sözleşmelerinde ana faaliyet konularının turizm ve otelcilik üzerine olduğu tespit edilen işletmeler arasından tesadüfi örnekleme ile dokuzunun seçilmesi görüşü benimsenmiştir. İşletmelere ait toplam yirmi yedi denetim raporu incelemeye dahil edilmiş olup, iki farklı işletmenin 2019 yılı denetim raporlarında sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirildiği gözlemlenmiştir.

6.5.1. Turizm Sektöründe Tespit Edilen Kilit Denetim Konuları

İnşaat sektöründe olduğu gibi turizm sektöründe de on dört farklı kilit denetim konusu tespit edilmiştir. Tablo.31’de, ilgili kilit denetim konularının tespit edildiği işletme sayıları ve denetim raporlarında ele alınma sıklığı özetlenmektedir.

Tabloya göre; dört farklı kilit denetim konusunun en az iki işletmenin denetim raporlarında vurgulandığı, diğer konuların birer işletmeye ait denetim raporlarında yer aldığı görülmektedir. Daha önce de değinildiği kilit denetim konusunun tespit edildiği işletme sayısı, sektörü temsil etme kabiliyeti açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle ilk dört kilit denetim konusunun değerlendirmeye dahil edilmesine, diğer konuların değerlendirme dışı bırakılmasına karar verilmiştir.

Tablo.31: Turizm Sektöründe Tespit Edilen Kilit Denetim Konuları

KİLİT DENETİM KONUSU	İŞLETME SAYISI	DENETİM RAPORLARINDA ELE ALINMA SIKLIĞI
Ticari Alacaklar- Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü	5	7
Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi	4	9
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi	3	7
Finansal Borçlar	2	6
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	1	3
Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	1	3
Gayrimenkul Satışından Doğan Alacaklar	1	2
Finansal Varlıkların Sunumu ve Hesaplama Yöntemleri	1	2
Diğer Alacaklar - Diğer Borçlar	1	2
Alınan Diğer Avanslar	1	2
Bağımsız Denetim Firması Değişikliği	1	1
İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	1	1
Kamu Kurumları Tarafından Açılan Davalar	1	1
Net Zarar Oluşması	1	1

Ticari alacaklar ve ticari alacaklarda değer düşüklüğü olarak ifade edilen ve beş işletmenin denetim raporlarında yedi kez değinilen kilit denetim konusunun; ticari alacak karşılıklarının hesaplanmasında varsayım ve tahminlerin kullanılması, alacaklara ilişkin tahsilat sürecinin risk içeriyor olması ve alacak bakiyelerinin mutabakatının yapılamamış olması açılarından ele alındığı tespit edilmiştir.

Daha önce de ifade edildiği gibi standartlara göre ticari alacaklar finansal varlık olarak değerlendirilmektedir. İlgili alacakların gelecekte tahsil edilememesi ve işletmeye nakit girişi sağlayamama riskleri bulunduğundan, ticari alacaklar için her hesap dönemi

sonunda karşılık ayrılmaktadır. Ayrılacak olan karşılığın hesaplanmasında, ticari alacaklardaki değer düşüklüğünün belirlenmesi gerekmektedir. TFRS 9'a göre değer düşüklüğünün belirlenmesinde varsayım ve tahminlere dayalı olan genel veya basit yöntemlerden birisi kullanılmaktadır.⁴⁹⁷ Yukarıda ifade edilen nedenlere bağlı olarak bağımsız denetçilerin, ticari alacaklar ve ticari alacaklarda değer düşüklüğü konusunu kilit denetim konusu olarak belirlediği düşünülmektedir.

Sektördeki dört işletmede tespit edilen ve dokuz kez denetim raporlarında ele alınan maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi konusu enerji ve gıda sektörleri içinde önem arz eden konular içerisinde ele alınmıştır. TMS 16 "Maddi Duran Varlıklar" standardında, ilgili varlıkların ilk kez muhasebeleştirilmesi sonrasında her hesap dönemi sonunda yeniden değerlendirilmesi gerektiği yer almaktadır. Buna göre maddi duran varlıklar, "maliyet yöntemi" ve "yeniden değerlendirme yöntemi" olmak üzere iki farklı yöntemle değerlendirilmektedir. Varlıkların yeniden değerlendirilmiş tutarlarını hesaplarken; varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi gerekmektedir.⁴⁹⁸ Bağımsız denetçiler, yukarıdaki açıklamalardan hareketle değerlemenin varsayım ve tahminlere dayanması ve maddi duran varlıkların aktif içerisinde önemli bir paya sahip olması gibi nedenlerle konuyu kilit denetim konusu olarak tespit etmişlerdir.

İnşaat sektöründe olduğu gibi turizm sektörü için de yatırım amaçlı gayrimenkuller, denetim raporlarında önem arz eden konular kapsamında değerlendirilmiştir. Konu inşaat sektörüne ilişkin bulguların değerlendirilmesi sırasında detaylı olarak ele alındığı için, bu kısımda sadece bağımsız denetçiler tarafından ele alınış biçimleri üzerinde durulacaktır. Buna göre, yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin hesaplanmasında varsayım ve tahminlerin kullanılması ve finansal tablolar içerisinde önemli bir büyüklükte olması; yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesi konusunun, bağımsız denetçiler tarafından kilit denetim konusu olarak belirlenmesine neden olmuştur. Sektörde faaliyet gösteren üç işletmede tespit edilen konu, denetim raporlarında toplamda yedi kez yer almıştır.

Turizm sektöründe iki ayrı işletmede tespit edilen bir diğer konu ise finansal borçlar ile ilgilidir. Konu inşaat sektöründe detaylı olarak ele alındığı için bu kısımda sadece

⁴⁹⁷ TFRS 9, 5.5.P

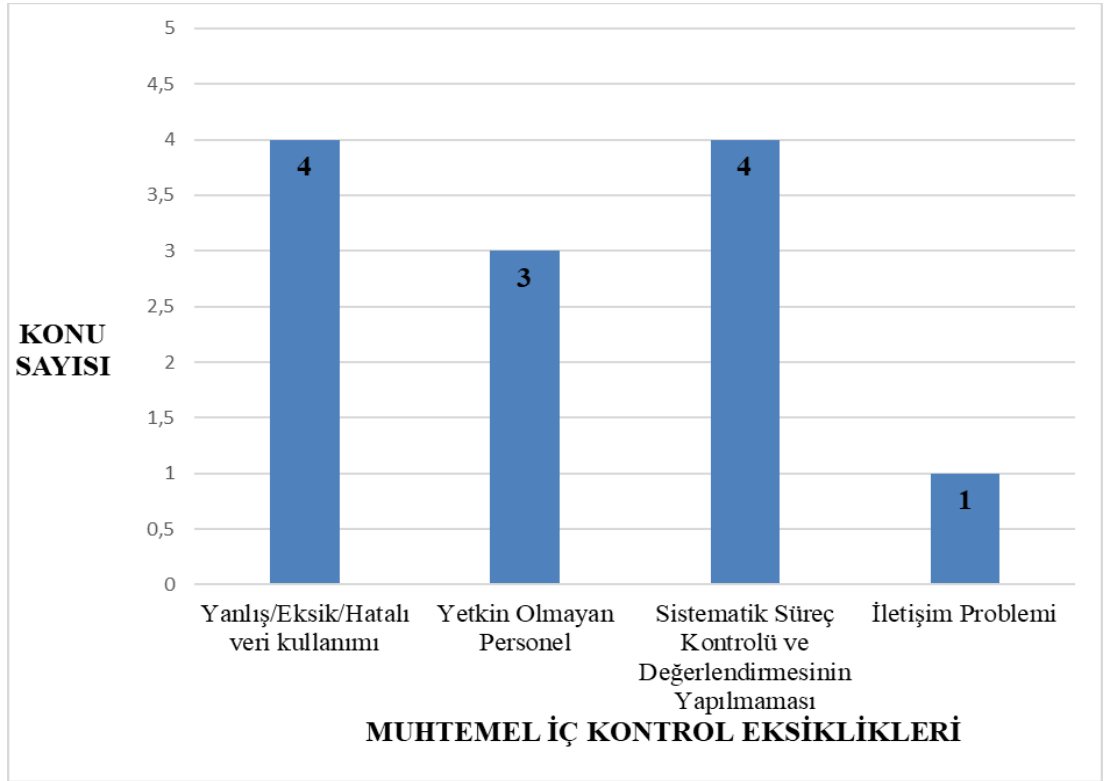
⁴⁹⁸ TMS 16, 31.P

bağımsız denetçiler tarafından ele alınış biçimlerine değinilecektir. Finansal borçlar konusunun özellikle, finansal tablolar açısından önemli büyüklükte olması yönüyle bağımsız denetçiler tarafından ele alındığı ve denetim raporlarında toplamda altı kez yer aldığı tespit edilmiştir.

6.5.2. Turizm Sektöründe Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri

İncelenen denetim raporlarında turizm sektörü için ön plana çıkan dört kilit denetim konusu olduğu tespit edilmiştir. Konuların ele alınma şekillerine ve uygulanan denetim prosedürlerine dayalı olarak, sektörde ilgili konulara etki ettiği düşünülen dört muhtemel iç kontrol eksikliği olduğu yargısına varılmıştır.

Grafik.7: Turizm Sektöründe Kilit Denetim Konularına Etkisi Olduğu Düşünülen Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri



Grafik.7’de görüleceği gibi, “yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı” ve “sistemik süreç kontrolü ve değerlemesinin yapılmaması” olarak ifade edilen ve tüm kilit denetim konularına etkisi olduğu düşünülen iki iç kontrol eksikliği olduğu yargısına varılmıştır. Sektörde ikinci sırada yer alan ve üç farklı kilit denetim konusunu etkilediği düşünülen

iç kontrol eksikliği ise “yetkin olmayan personel” olarak belirlenmiştir. “İletişim problemi” olarak adlandırılan iç kontrol eksikliğinin ise sadece bir kilit denetim konusunu etkilediği düşünülmektedir.

Grafik.7’de ortaya konan muhtemel iç kontrol eksikliklerinin, ilgili kilit denetim konularına dayalı olarak nasıl belirlendiği veya bu yargılara nasıl ulaşıldığına dair detaylı açıklamalar Tablo.32’de yer almaktadır.

Tablo.32’den görüleceği gibi “veri” ve “personel” unsurlarının öne çıktığı durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Ticari alacak karşılıkları ve yatırım amaçlı gayrimenkuller için değer hesaplaması,
- Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi,
- Maddi duran varlıkların ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin aktif içerisinde önemli bir paya sahip olması,
- Finansal borçların finansal tablolar açısından önemli büyüklükte olması

Bu nedenle ilgili kilit denetim konularına etkisi olduğu düşünülen iç kontrol eksikliklerinin, verilerin yanlış/eksik/hatalı kullanılması ve yetkin olmayan personelin görevlendirilmesi olduğu yargısına varılmıştır.

Bunun yanı sıra ticari alacakların tahsilatına ilişkin risk değerlendirmesinin doğru yapılamamasının, yine yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı ve yetkin olmayan personelin görevlendirilmesi eksikliklerine yol açacağı düşünülmektedir.

Sistematik süreç kontrolü ve değerlemesinin yapılmaması olarak ifade edilen iç kontrol eksikliğinin ise;

- Tahsilat sürecine ilişkin risklerin değerlendirmesine,
- Maddi duran varlıkların ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesine,
- Finansal borçların muhasebeleştirilmesine önemli düzeyde etki edebileceği düşünülmektedir.

Son olarak ilişkili olmayan ticari alacaklar konusunda mutabakatların yapılamaması hususunun, işletmede iç kontrol sistemindeki iletişim problemi eksikliği nedeniyle ortaya çıkabileceği yargısına varılmıştır.

Tablo.32: Turizm Sektörü Kilit Denetim Konuları ve Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri

KİLİT DENETİM KONUSU		KİLİT DENETİM KONUSUNUN ELE ALINIŞ ŞEKLİ	KİLİT DENETİM KONUSUNA ETKİSİ OLDUĞU DÜŞÜNÜLEN MUHTEMEL İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİ
1.	Ticari Alacaklar- Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü	Ticari alacak karşılıklarının hesaplanmasında varsayım ve tahminlerin kullanılması	Varsayımlar ve tahminler için yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Varsayım ve tahminlerin yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması
		Tahsil edilmesi gereken alacakların bilanço tarihi itibarıyla henüz tahsil edilmemiş olması	Tahsilat sürecine ilişkin risk değerlendirmemesinin doğru yapılamaması
		İlişkili olmayan taraflardan ticari alıcılar bakiyesinin toplamı ile ilgili yeterli mutabakat çalışmasının temin edilememiş olması	İlişkili olmayan taraflardan ticari alıcılar bakiyesinin mutabakatının hatalı yapılması
2.	Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi	Yeniden değerlemenin varsayımlara ve tahminlere dayalı olması	Değerlemenin yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması Varsayımlar için yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı
		Maddi duran varlıkların aktif içinde önemli paya sahip olması	Maddi duran varlık tutarlarının hesaplanmasında yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Maddi duran varlıkların kaydedilmesine yönelik süreç kontrolünün ve değerlendirmesinin yapılmaması
3.	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin hesaplanmasında varsayım ve tahminler kullanılması	Tahminler için yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Tahminlerin yetkin olmayan kişiler tarafından yapılması
		Yatırım amaçlı gayrimenkullerin finansal tablolar içerisinde önemli büyüklükte olması	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin hesaplanmasında yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik süreç kontrolünün ve değerlendirmesinin yapılmaması
4.	Finansal Borçlar	Finansal borçların finansal tablolar içerisinde önemli büyüklükte olması	Finansal borçların hesaplanmasında yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı Finansal borçların muhasebeleştirilmesine yönelik süreç kontrolünün ve değerlendirmesinin yapılmaması

6.5.3. Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri ile Bağlantılı COSO İlkeleri

Turizm sektörü kilit denetim konularına etki edebileceği düşünülen dört ayrı iç kontrol eksikliği tespit edilmiştir. İlgili eksikliklerin bağlantılı olduğu COSO ilkeleri, değerlendirmelerin tutarlılığı anlayışına dayalı olarak inşaat sektörü için belirlenmiş olan ilkeler ile aynı olarak kabul edilmiştir.

Tablo.33, muhtemel iç kontrol eksiklikleri ile kilit denetim konuları arasında kurulan bağlantı ve varılan yargı detaylı olarak ele almaktadır. Tablodan takip edileceği gibi; “yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı” ile ilgili muhtemel iç kontrol eksikliğinin ortaya çıkmasında sekiz, “yetkin olmayan personel” ile ilgili eksiklik için beş, “sistemik süreç kontrolü ve değerlendirmesi” eksikliği için dokuz ve “iletişim problemi” için bir COSO ilkesinin etkin uygulanmadığı düşünülmektedir.

Sektör için yanlış/eksik/hatalı veri kullanılmasına ilişkin muhtemel iç kontrol eksikliğinin bağlantılı olduğu temel bileşenin, diğer tüm sektörlerde olduğu gibi kontrol faaliyeti bileşeni olduğu düşünülmektedir. Bu nedenle; kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi, teknoloji üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi, kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulması açısından aksaklıkların ortaya çıkma ihtimalinin bu sektör için de yüksek olduğu yargısına varılmıştır.

Yine daha önce de belirtildiği gibi; dürüstlük ve etik değerlere bağlılık, hesap verilebilirlik, suiistimal risklerinin değerlendirilmesi, faaliyetlerle ilgili kaliteli ve güvenilir bilgilerin temin edilmesi, tespit edilen eksikliklerin değerlendirilmesi ve ilgili taraflara bilgi verilmesi olarak ifade edilen COSO ilkelerinin, turizm sektöründeki işletmeler tarafından da etkin uygulanmadığı veya bu ilkelerin uygulanmasında aksaklıklar yaşanabileceği düşünülmektedir.

Yetkin olmayan personele ilişkin muhtemel iç kontrol eksikliğinin ortaya çıkmasında, kontrol ortamı ve risk değerlendirme bileşenleri ön plana çıkmıştır. Etik ilkelerden ödün verilerek personelin seçilmesi, uzmanlaşmaya önem verilmeden personellerin ilgili mevkilere yerleştirilmesi gibi durumların, personel yetkinliği açısından bir iç kontrol eksikliğine neden olabileceği düşünülmektedir.

Tablo.33: Turizm Sektöründeki Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri ile Bağlantılı COSO İlkeleri

İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİ İLE BAĞLANTILI COSO İÇ KONTROL MODELİ İLKELERİ	TURİZM SEKTÖRÜNDE MUHTEMEL İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİ				TOPLAM
	Yanlış/Eksik/Hatalı veri kullanımı	Yetkin Olmayan Personel	Sistematiik Süreç Kontrolü ve Değerlendirmesinin Yapılmaması	İletişim Problemi	
Kontrol Ortamı Bileşeni					
1. ilke: <i>Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık</i>	✓	✓			2
2. ilke: <i>Yönetim kurulunun bağımsız olarak iç kontrol sistemini izlemesi</i>			✓		1
3. ilke: <i>Raporlama ilişkilerinin, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi</i>			✓		1
4. ilke: <i>Uzmanlaşmaya önem verilmesi</i>		✓			1
5. ilke: <i>Hesap verilebilirliğin güçlendirilmesi</i>	✓				1
Risk Değerlendirme Bileşeni					
6. ilke : <i>Hedeflerin açık ve net olarak belirlenmesi</i>					0
7. ilke : <i>Risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi</i>		✓	✓		2
8. ilke : <i>Suistimal risklerinin değerlendirilmesi</i>	✓	✓	✓		3
9. ilke : <i>Önemli değişikliklerin kurumu etkileme potansiyelinin değerlendirilmesi</i>					0
Kontrol Faaliyetleri Bileşeni					
10. ilke: <i>Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi</i>	✓		✓		2
11. ilke: <i>Teknoloji üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi</i>	✓		✓		2
12. ilke: <i>Kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulması</i>	✓		✓		2
Bilgi ve İletişim Bileşeni					
13. ilke: <i>Faaliyetlerle ilgili kaliteli bilginin temin edilerek kullanılması</i>	✓				1
14. ilke: <i>Hedefler, sorumluluklar vb. bilgilerin kurum çalışanlarıyla paylaşılması</i>					0
15. ilke: <i>Kurum dışı ilgili taraflarla iletişim kurulması</i>				✓	1
İzleme Faaliyetleri Bileşeni					
16. ilke: <i>Sürekli ve özel değerlendirmeler yapılması</i>		✓	✓		2
17. ilke: <i>Eksikliklerin değerlendirilmesi ve ilgili taraflara bilgi verilmesi</i>	✓		✓		2
TOPLAM	8	5	9	1	23

Bununla birlikte personel seçimine ilişkin risk analizinin ve değerlendirmesinin doğru yapılmaması, suiistimal risklerinin iyi değerlendirilmemesi ihtimallerinin de nedenler arasında yer aldığı düşünülmektedir. Bu doğrultuda; işletme yönetiminin, personelin yetkinliğine yönelik olarak sürekli ve özel değerlendirmeler yapması ile ilgili iç kontrol eksikliğinin ortaya çıkmasının engellenebileceği yargısına ulaşılmıştır.

Tablo.33'te takip edileceği gibi sistematik süreç kontrolü ve değerlendirmesine ilişkin muhtemel iç kontrol eksikliğinin ortaya çıkmasında ise; kontrol faaliyetlerinin ve teknoloji üzerindeki kontrollerin belirlenmesi, kontrol faaliyetleri ile ilgili politika ve prosedürlerin oluşturulması ilkelerine aykırı davranılması ihtimali olduğu düşünülmektedir. İşletme yönetiminin böyle bir eksikliğin önüne geçebilmek adına; özellikle bağımsız olarak iç kontrol sistemini izleyebilmesi, çalışanlar arasındaki raporlama ilişkileri ile yetki ve sorumlulukları net bir şekilde belirleyebilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bunun yanı sıra risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi ile suiistimal risklerinin değerlendirilmesi ilkelerinden sapılmasının da bu tür bir iç kontrol eksikliğine neden olabileceği yargısına varılmıştır.

Son olarak diğer bir iç kontrol eksikliğinin ise iletişim problemi olduğu yargısına varılmıştır. Bu yargıya özellikle ilişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar hususunda gerekli mutabakatların yapılamaması nedeniyle varıldığı söylenebilir. İşletmelerde kurum dışı ilgili taraflarla iletişim kurulması ilkesinin etkin uygulanmasında güçlükler yaşanıyor olabileceği yargısına varılmıştır.

6.6. Sektörel Karşılaştırma ve Genel Değerlendirme

Çalışmanın bu kısmında ayrı ayrı ele alınan sektörlere ilişkin bulgular, araştırmanın amaçları doğrultusunda karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiş ve çeşitli yargılara ulaşılmıştır. Her bir sektör için yukarıda ele alınan konu başlıkları ve bunlara ilişkin tablolar dikkate alınarak bazı karşılaştırma kriterleri belirlenmiştir. Buna göre; öncelikle bağımsız denetçiler tarafından sektörde en az iki işletmede tespit edilmiş olan kilit denetim konularının sektörlere göre dağılımı ve öncelik sırası karşılaştırma konusu yapılmıştır. Daha sonra ilgili kilit denetim konularına etki ettiği düşünülen muhtemel iç kontrol eksikleri karşılaştırma konusu yapılmıştır. Son karşılaştırma kriteri ise, belirlenen

muhtemel iç kontrol eksikliklerinin ortaya çıkmasında işletmeler tarafından etkin uygulanamadığı düşünülen COSO ilkeleri ile ilgilidir.

6.6.1. Kilit Denetim Konularının Sektörlere Göre Dağılımı ve Öncelik Sıralaması

Tüm sektörler için önem arz eden kilit denetim konularının sektörlere göre dağılımı, önem düzeyleri ve öncelik sıralarının belirlenmesinde aşağıda yer alan temel adımlar takip edilmiştir. Belirtilen adımlardan hareketle Tablo.34 ve Tablo.35 tasarlanmıştır.

Kilit Denetim Konularının Sektörlere Göre Dağılımı ve Öncelik Sıralarının Belirlenmesinde İzlenen Temel Adımlar

- 1. Adım:** Kilit denetim konuları, tespit edildiği sektör sayısı dikkate alınarak sıralanmıştır.
- 2. Adım:** En az iki sektörde tespit edilmiş olan kilit denetim konuları kendi içinde, tespit edildiği işletme sayısına göre sıralanmıştır. (işletme sayılarına ilişkin veriler Tablo.19, 22, 25, 28, 31'den elde edilmiştir.)
- 3. Adım:** Sadece bir sektörde tespit edilmiş olan kilit denetim konuları kendi içinde, tespit edildiği işletme sayısına göre sıralanmıştır. (işletme sayılarına ilişkin veriler Tablo.19, 22, 25, 28, 31'den elde edilmiştir.)
- 4. Adım:** İlgili kilit denetim konularının her bir sektör için önem seviyeleri, tespit edilen işletme sayıları dikkate alınarak belirlenmiş ve parantez içerisinde gösterilmiştir. (Bkz. Tablo.35) Buna göre; her bir sektör için tespit edilen işletme sayısı en yüksek olan kilit denetim konularının birinci sırada, sadece iki işletmede tespit edilen kilit denetim konularının ise ilgili sektör için sonuncu sırada yer aldığı kabul edilmiştir.

Bu doğrultuda Tablo.34'te yer alan ilk yedi kilit denetim konusunun en az iki sektörde, kalan on kilit denetim konusunun ise sadece bir sektörde tespit edildiği gözlemlenmiştir. Tablo.35'te ise, ilk yedi konu dışındaki konuların sadece bir sektörde tespit edildiği ve ağırlıklı olarak enerji ve otomotiv sektörlerini ilgilendirdiği görülmektedir. Bu nedenle otomotiv ve enerji sektörlerinin kendilerine özgü riskli alanların daha fazla olduğu yargısına varılmıştır.

Tablo.34: Kilit Denetim Konularının Sektörlere Göre Dağılımı

ÖNCELİK SIRASI	KİLİT DENETİM KONULARI	SEKTÖRLER					TOPLAM
		ENERJİ	İNŞAAT	OTOMOTİV	GIDA	TURİZM	
1.	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	✓	✓	✓	✓		4
2.	Ticari Alacaklar- Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü	✓	✓		✓	✓	4
3.	Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi	✓			✓	✓	3
4.	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi		✓			✓	2
5.	Ertelenmiş Vergiler	✓		✓			2
6.	Stoklar		✓		✓		2
7.	Finansal Borçlar		✓			✓	2
8.	Garanti Gider Karşılığı			✓			1
9.	Şerefiye Değer Düşüklüğü	✓					1
10.	Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	✓					1
11.	Bağımsız Denetim Firması Değişikliği	✓					1
12.	İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	✓					1
13.	Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri			✓			1
14.	Nakit Akış Riskinden (Kur Riskinden) Korunma İşlemleri			✓			1
15.	TFRS 16'ya göre Muhasebeleştirme			✓			1
16.	Diğer alacaklar		✓				1
17.	Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü				✓		1
TOPLAM		8	6	6	5	4	29

Tablo.35: Tespit Edilen İşletme Sayılarına Göre Kilit Denetim Konularının Öncelik Sıralaması

ÖNCELİK SIRASI	KİLİT DENETİM KONULARI	ENERJİ	İNŞAAT	OTOMOTİV	GIDA	TURİZM	TOPLAM İŞLETME SAYISI
1.	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	3 (2.sırada)	6 (1.sırada)	4 (2.sırada)	5 (1.sırada)		18
2.	Ticari Alacaklar- Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü	3 (2.sırada)	2 (3.sırada)		3 (3.sırada)	5 (1.sırada)	13
3.	Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi	5 (1.sırada)			3 (3.sırada)	4 (2.sırada)	12
4.	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi		5 (2.sırada)			3 (3.sırada)	8
5.	Ertelenmiş Vergiler	5 (1.sırada)		2 (3.sırada)			7
6.	Stoklar		2 (3.sırada)		4 (2.sırada)		6
7.	Finansal Borçlar		2 (3.sırada)			2 (4.sırada)	4
8.	Garanti Gider Karşılığı			5 (1.sırada)			5
9.	Şerefiye Değer Düşüklüğü	3 (2.sırada)					3
10.	Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	3 (2.sırada)					3
11.	Bağımsız Denetim Firması Değişikliği	3 (2.sırada)					3
12.	İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	2 (3.sırada)					2
13.	Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri			2 (3.sırada)			2
14.	Nakit Akış Riskinden (Kur Riskinden) Korunma İşlemleri			2 (3.sırada)			2
15.	TFRS 16'ya göre Muhasebeleştirme			2 (3.sırada)			2
16.	Diğer alacaklar		2 (3.sırada)				2
17.	Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü				2 (4.sırada)		2

Tablo.34 ve 35'ten anlaşılacağı üzere toplam beş sektörün dördünde tespit edildiği için “hasılatın muhasebeleştirilmesi” ve “ticari alacaklar-ticari alacaklarda değer düşüklüğü” konularının araştırma kapsamındaki sektörler açısından en önemli kilit denetim konuları olduğu ortaya çıkmıştır.

❖ *Hasılatın Muhasebeleştirilmesi*

Hasılatın muhasebeleştirilmesi konusu Tablo.34'te görüldüğü üzere turizm dışındaki tüm sektörlerde bağımsız denetçiler tarafından önem arz eden konu olarak belirlenmiştir. Ayrıca Tablo 35'te takip edileceği gibi hasılatın muhasebeleştirilmesi konusu; altı işletme ile en çok inşaat ve beş işletme ile gıda sektörlerinde birinci sırada, dört işletme ile otomotiv ve üç işletme ile enerji sektörlerinde ikinci sırada olduğu tespit edilmiştir. Konu; ilgili dört sektörde, hasılat tutarlarının belirlenmesinde kullanılan yöntemlerin karmaşıklığı ve ilgili hesaplamaların çeşitli varsayım ve tahminlere dayalı olması, muhasebeleştirme sürecinin riskler içeriyor olması açılarından ele alınmıştır.

Hasılat; işletme finansal tabloları için önemli bir unsur olmakla birlikte suiistimal vakalarının çoğunun hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilişkili olması nedeniyle, bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliğini en uygun şekilde kullanmasını gerektiren özel bir denetim alanı olarak kabul edilmektedir.⁵⁰⁰

Konunun ilgili sektörler için kilit denetim konusu olarak değerlendirilmesindeki temel neden TFRS 15 standardı ile açıklanabilir. Buna göre hasılatın muhasebeleştirilebilmesi için öncelikle; sözleşme taraflarının edim yükümlülüklerini yerine getirmeyi taahhüt etmeleri, devredilecek mal veya hizmete ilişkin tarafların haklarının ve ödeme koşullarının tanımlanmış olması, ayrıca müşteriye devredilecek olan mal ve hizmet karşılığında hak kazanılacak bedelin tahsilatının muhtemel olması gibi ifade edilen şartların karşılanması gerekmektedir. Mal ve hizmetler müşterinin eline geçtiğinde ilgili varlık devredilmiş sayılır ve işletme edim yükümlülüğünü yerine getirmiş olarak kabul edilir. Edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi ile işletme, devredilen mal veya hizmete ilişkin bedeli hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir.⁵⁰¹

İnşaat ve gıda sektörlerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi konusu, bu çalışma kapsamında birinci sırada yer aldığı gibi; Güleç tarafından yapılan ve BİST'teki yirmi iki

⁵⁰⁰ KGK, 2018 Yılı İnceleme Raporu, s.11, www.kgk.gov.tr, (18.11.2020)

⁵⁰¹ TFRS 15, 9.P, 31.P

gıda, sekiz inşaat işletmesinin 2017-2018 bağımsız denetim raporlarının incelenmesini kapsayan araştırma sonucunda da birinci sırada tespit edilmiştir.⁵⁰² İlgili konunun özellikle bu sektörlerde TFRS 15'in gereklerinin yerine getirilmesi açısından çeşitli güçlüklerle karşılaştığı düşünülmektedir. Örneğin devredilecek mal ve hizmete ilişkin sözleşme taraflarının haklarının ve ödeme koşullarının tam olarak tanımlanmasına ilişkin gereklilik dikkate alınır, özellikle inşaat sektörü için düzenlenen sözleşmelerin içerik yönünden çeşitlilik arz etmesi nedeniyle gerekliliğin yerine getirilmesinde bazı güçlükler yaşanabileceği düşünülmektedir. Başka bir ifade ile bu sektörde tüm müşteriler için geçerli tek tip sözleşme yerine her müşteri için ayrı bir proje hazırlanması nedeniyle hasılatın muhasebeleştirilmesinde standarttaki şartların yerine getirilmesini engelleyecek nitelikte farklı sözleşmelerin hazırlanıyor olması,⁵⁰³ sözleşme şartlarının yerine getirilmesi açısından süreç kontrolünü güçleştirdiği düşünülmektedir. Bunun yanı sıra, müşteriye devredilecek olan mal ve hizmet karşılığında hak kazanılacak bedelin tahmin edilmesi ve bu bedelin tahsilatının muhtemel olması ile ilgili gereklilik dikkate alındığında; inşaat sektörü için mal ve hizmetin devrinin uzun zaman almasına, gıda sektörü için de mal ve hizmetlerin çeşitliliğinin fazla olması nedeniyle hak kazanılacak bedelin tahmininde çeşitli varsayım ve sübjektif yargıların kullanılmasına, ilgili tutarların karmaşık işlemler sonucunda muhasebeleştirilmesine bağlı olarak çeşitli güçlükler yaşanabileceği düşünülmektedir.

Hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunun otomotiv ve enerji sektörlerinde önem arz etmesindeki temel neden ise, yine mal ve hizmetin devredilmesi karşılığında hak kazanılacak olan bedelin tahmin edilmesi ile ilgili gerekliliğin etkin bir şekilde yerine getirilmemesine bağlı olabileceği düşünülmektedir. Örneğin otomotiv sektöründe satış faaliyeti için önemli bir unsur olan satış indirim tutarları, karmaşık yöntemlere dayalı olarak hesaplanmaktadır. Bununla birlikte indirim oranları çeşitlilik arz etmektedir. Bu durumda mal veya hizmetin devredilmesi sonrasında hak kazanılacak bedelin tahmini güçleşmektedir. Yine satış faaliyetinin gerçekleşmesi ile mal ve hizmetin devredilmesi arasında belirli bir zaman geçtiği için satışlar teslimat öncesinde faturalandırılmaktadır.

⁵⁰² Ömer Faruk Güleç, *Bağımsız Denetçi Raporundaki Dönüşüm: Kilit Denetim Konuları*, 1.b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2020, ss. 181, 189

⁵⁰³ KGK, 2018 Yılı İnceleme Raporu, s.13

Bu nedenle satış tutarlarının olduğundan fazla gösterilmesi riski ortaya çıkabilmektedir.⁵⁰⁴

Mal ve hizmetin devredilmesine bağlı olarak hak kazanılacak bedelin tahmin edilmesine ilişkin gerekliliğin yerine getirilmesinde, enerji sektöründe de çeşitli güçlükler ile karşılaşılabilir. Örneğin elektrik tüketiminin okuma tarihlerindeki farklılık nedeniyle dönem sonu tüketim tahminlerine dayalı olarak faturalandırma işlemi yapılabilmektedir. Bu noktada elektrik tüketimlerinin tahmini, varsayım ve subjektif yargılara bağlı olduğu için enerji sektörü açısından hasılatın muhasebeleştirilmesinde güçlükler yaşandığı düşünülmektedir.

Hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunun turizm sektöründe tespit edilememiş olması ise, yine TFRS 15 standardında yer alan şartların karşılanması ile ilişkilidir. Başka bir ifade ile turizm sektörünün yapısal özelliği gereği edim yükümlülüğünün yerine getirilmesine ilişkin bir belirsizlik söz konusu olmadığından, hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunun bu sektör için kilit denetim konusu olarak ele alınmadığı düşünülmektedir. Örneğin, konaklama süresinin dolması ile hizmet müşteriye devredilmiş ve taahhüt edilen edim yükümlülüğü yerine getirilmiş olmaktadır. Edim yükümlülüğünün yerine getirilmesine bağlı olarak işletme hak edilen bedeli hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir.

❖ *Ticari Alacaklar – Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü*

Tablo.34'e göre otomotiv dışındaki diğer tüm sektörlerde belirlenen konu, Tablo.35'te görüleceği gibi toplamda on üç işletmede tespit edilmiştir. Yine Tablo.35'e göre ticari alacaklar- ticari alacaklarda değer düşüklüğü konusunun; turizm sektöründe beş işletme ile birinci, üç işletme ile enerji sektöründe ikinci, üç işletme ile gıda ve iki işletme ile inşaat sektöründe üçüncü sırada yer aldığı görülmektedir. Konu, tespit edilen tüm sektörlerde; ticari alacak karşılıklarının belirlenmesinde varsayım ve tahminler kullanılması ve ticari alacakların tahsilat sürecinin riskler içeriyor olması boyutlarıyla ele alınmaktadır.

Otomotiv sektörünün yapısal özelliğine bağlı olarak satışların peşin yapılıyor olması; ticari alacakların, işletmelerin finansal tablolarında düşük tutarlarla

⁵⁰⁴ A.g.Rapor, s. 13

muhasebeleştirilmesine neden olmaktadır. Konu, otomotiv sektörü için düşük riskli alanlar içerisinde değerlendirilmektedir.

TMS 32'ye göre, daha önce de değinildiği gibi finansal varlık olarak kabul edilen ve işletmenin gelecekte sözleşmeden doğan nakit alma hakkını temsil eden bir varlık olarak açıklanan⁵⁰⁵ ticari alacaklar; özellikle vadeli satış işlemlerinin yaygın olduğu düşünülen başta inşaat olmak üzere, gıda ve turizm sektörlerindeki işletmelerin finansal tablolarının önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Bunu yanı sıra TFRS 9 standardına göre finansal varlıklarda değer düşüklüğünün hesaplanabilmesi için, genel veya basit yaklaşımlardan biri kullanılarak gelecekte beklenen nakit girişleri tahmin edilmekte ve TMS 32 - TFRS 9'a göre bir karşılık ayrılması gerekmektedir. İlgili yaklaşımlar kapsamında çeşitli varsayım ve tahminlerin kullanılması gerektiği için ticari alacaklarda değer düşüklüğünün hesaplanması ve standartlara ilişkin gerekliliklerin etkin bir şekilde yerine getirilmesinde bu sektörlerde daha fazla güçlüklerle karşılaşıldığı düşünülmektedir.

Ticari alacaklar-ticari alacaklarda değer düşüklüğü konusunun özellikle turizm sektöründe birinci sırada yer almasının, araştırma açısından dikkat çekici ve sektöre özgü önem arz eden riskler barındırabilecek bir alan olduğu görüşü oluşmuştur. Her ne kadar TFRS 15 gereği turizm sektöründe edim yükümlülüğünün yerine getirilmesinde bir belirsizlik olmasa bile; edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi ile hak kazanılacak bedelin vadeli bir şekilde tahsil ediliyor olması, ticari alacaklar konusunun turizm sektörü için birinci sırada yer almasına neden olmaktadır. Örneğin; satışa ilişkin vade, konaklama hizmetinin müşteriye devredildiği tarihten başlayarak gelecekteki bir tarihe son buluyorsa işletmenin ticari alacakları oluşacaktır. Başka bir anlatımla edim yükümlülüğü ve hizmet devri yerine getirilmesine rağmen hak edilen bedelin tahsili gelecekteki dönemlerde gerçekleşeceğinden konu turizm sektörü için önem arz etmektedir.

Yine ticari alacaklar-ticari alacaklarda değer düşüklüğü konusunun, enerji sektörü için de ikinci sırada yer alan önemli bir husus olduğu Tablo.35'te görülmektedir. Enerji sektöründe satış faaliyetinin özelliği itibariyle tüketim ve faturalandırma faaliyetleri arasında belirli bir süre geçiyor olması, ticari alacak tutarlarının tam olarak belirlenmesinde ve ticari alacaklar değer düşüklüğü karşılıklarının doğru hesaplanmasında çeşitli risklere zemin hazırlayabileceğini düşündürmektedir.

⁵⁰⁵ TMS 32, UR4

❖ *Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi*

Üçüncü sırada önem arz eden “maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi” konusunun Tablo.34’e göre enerji, gıda ve turizm sektöründe belirlendiği; Tablo.35’e göre ise, beş tanesi enerji, dört tanesi turizm ve üç tanesi gıda sektöründe olmak üzere toplamda on iki işletmede tespit edildiği görülmektedir. Buna bağlı olarak konunun enerji sektörü için birinci, turizm sektörü için ikinci ve gıda sektörü için üçüncü sırada olduğu belirlenmiştir.

Konuyu daha detaylı olarak açıklamak ve ilgili sektörler açısından yorumlayabilmek için TMS 16 ve TMS 36 standartlarındaki gerekliliklere değinmek faydalı olacaktır. Buna göre, maddi duran varlıklar ilk kez muhasebeleştirilirken maliyet bedeli üzerinden kayıtlara alınmaktadır. Bununla birlikte ilk kez muhasebeleştirme sonrasında ilgili varlıklar, gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyor ise yeniden değerlendirme yöntemine göre değerlendirilmektedir.⁵⁰⁶ Yeniden değerlendirme sonrasında ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığına ilişkin olarak işletme, her hesap dönemi sonunda değer düşüklüğü ile ilgili belirtilerin bulunup bulunmadığını değerlendirmek durumundadır. Belirtilerin mevcut olduğunun tespit edilmesi halinde, işletmenin maddi duran varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin etmesi gerekir. Geri kazanılabilir tutar, varlığın satış maliyetleri düşüldükten sonra gerçeğe uygun değer veya kullanım değerinden yüksek olanını ifade etmektedir.⁵⁰⁷ Özellikle kullanım değeri subjektif yargılara dayalı olarak hesaplandığı için maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarlarının belirlenmesinde güçlüklerle karşılaşmaktadır.

Denetim raporlarında konunun, özellikle maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin tespitinde varsayım ve tahminlerin kullanılması yönüyle ele alındığı görülmektedir. Başka bir ifade ile maddi duran varlıkların değer artış ve azalışlarının belirlenmesi sırasında, varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde tespit edilmesinde ortaya çıkan belirsizlikler ve subjektif yargılar nedeniyle konunun kilit denetim konusu olarak tespit edildiği düşünülmektedir.

Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi konusunun, özellikle enerji, turizm ve gıda sektöründe daha fazla önem arz etmesindeki temel neden, sektörlerin yapısal özellikleri ile açıklanabilir. Bu doğrultuda enerji ve turizm sektöründe faaliyetlerin

⁵⁰⁶ TMS 16, 15.P, 31.P

⁵⁰⁷ TMS 36, 6.P, 9. P

niteliğine bağılı olarak, işletmelerin maddi duran varlık yatırımları oldukça yüksek tutarlarda gerçekleşmektedir. Bunun yanı sıra ilgili varlıkların; turizm sektörü özelinde fiyatlandırma politikasını -konum, tasarım, mimari vb. açısından- önemli düzeyde etkileyebileceğı düşünölmektedir. Yine gıda sektörü kapsamında denetim raporları incelenen işletmelerin çoğunun ticari işletmeden ziyade üretim işletmesi konumunda olması, buna bağılı olarak üretim tesislerinin ciddi tutarlarda ve özellikli yatırımları gerektirmesi nedeniyle, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi konusu, gıda sektörü için de önem arz eden konular arasında değerlendirilmiştir. Bu durum; maddi duran varlıkların, finansal tablolarda büyük paylara sahip olması sonucunu doğurmaktadır.

Daha önce de ifade edildiğı gibi konu, inşaat ve otomotiv sektöründe sadece birer işletmede tespit edildiğı için temsil kabiliyetinin bu sektörler için düşük olabileceğı yargısına varılmış, bu nedenle ilgili sektörlerin öncelik sıralamasında yer almamıştır. Maddi duran varlık yatırımları her ne kadar otomotiv ve inşaat sektörü içinde önemli bir kalem olarak karşımıza çıksa da, varlıkların değerlemesi hususu otomotiv ve inşaat sektöründe düşük riskli konular içerisinde değerlendirilebilir. Bu durum otomotiv ve inşaat sektöründe; maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinin, TMS 16 ve TMS 36 gereklerine uygun olarak yerine getirildiğini düşündürmektedir.

Tablo.34'te göröleceğı gibi “yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi”, “ertelenmiş vergiler”, “stoklar” ve “finansal borçlar” olarak ifade edilen kilit denetim konularının her birinin iki sektörde tespit edildiğı belirlenmiştir. Ayrıca “yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi” ve “finansal borçlar” olarak ifade edilen kilit denetim konularının her ikisinin de inşaat ve turizm sektörleri için ortak konular olduğı belirlenmiştir.

❖ *Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi*

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi konusu, Tablo.35'ten de takip edileceğı gibi kırk beş işletmeden sekizinde tespit edildiğı için sektörel karşılaştırmada dördüncü önceliğe sahip kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir. Bu işletmelerden beşinin inşaat sektöründe faaliyet gösterdiği görölmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin; değerlenmesi, sınıflandırılması ve gerçekleşmesine ilişkin TMS ve

Vergi Usul Kanunu hükümleri birbirinden önemli ölçüde farklılık göstermesi nedeniyle önemli yanlışlık risklerini artırabileceği ifade edilmektedir.⁵⁰⁸

Yatırım amaçlı gayrimenkuller TMS 40'ta kısaca, kira geliri veya sermaye kazancı sağlamak amacıyla elde tutulan gayrimenkuller olarak tanımlanmaktadır. Başka bir ifade ile gayrimenkullerin yatırım amaçlı olarak değerlendirilebilmesi için; mal ve hizmet üretimi, tedariki ya da idari amaçlar için kullanılmıyor olması, olağan iş akışı içerisinde satışının amaçlanmaması gerekmektedir.⁵⁰⁹ Yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk muhasebeleştirme esnasında maliyet bedeli ile kaydedilmektedir. Ancak finansal tablolara alma sonrasında ilgili gayrimenkullerin TMS 40'a göre gerçeğe uygun değer veya maliyet yöntemlerinden biri ile yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. Özellikle gerçeğe uygun değer yönteminin seçilmesi durumunda, ilgili gayrimenkullerin sürekli ve güvenilir bir şekilde ölçümü sırasında bazı risklerle karşılaşılabilir.⁵¹⁰ İlgili risklerin; gerçeğe uygun değer ölçümünde kullanılan piyasa, maliyet veya gelir yaklaşımlarının⁵¹¹ uygulanması sırasında ortaya çıktığı söylenebilir.

İnşaat ve turizm sektörlerinin özellikleri gereği, işletmeler esas faaliyetleri dışında kira geliri ve sermaye kazancı sağlamak amacıyla alışveriş merkezleri, hastaneler vb. gibi gayrimenkulleri ellerinde tutabilmektedirler. Bu sektörlerde özellikle uzun vadeli kiralama uygulamalarına sıkça rastlanmaktadır. İlgili sektörlerde gayrimenkullerin yatırım amaçlı elde tutulmasının nedenlerinden biri, esas faaliyetlerin mevsimsel değişikliklerden etkilenmesi gösterilebilir. Ayrıca inşaat sektörü için satış amaçlı elde tutulan bir gayrimenkulün satılması ve bedelinin tahsil edilmesinin zaman alması, turizm sektörü için ise esas faaliyetler kapsamında sunulacak hizmetin çok çeşitli unsurlara sahip olması ve her bir unsurun önemli büyüklükte yatırım harcamaları gerektirmesi gibi nedenlerle gayrimenkullerin yatırım amaçlı elde tutulduğu düşünülmektedir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesi konusunun, inşaat sektörü için hasılatın muhasebeleştirilmesi konusundan sonra ikinci önceliğe sahip olduğu görülmektedir. Konunun, inşaat sektörüne özgü bir konu olduğu düşünülmektedir. Sektörde; her türlü gayrimenkul inşası, bunların satışı ve üretimi gibi esas faaliyetlerin yanı sıra gayrimenkullerin kiralanması veya işletilmesi vb. faaliyetlerde yer almaktadır.

⁵⁰⁸ KGK, 2017 Yılı İnceleme Raporu, s. 24, www.kgk.gov.tr, (18.11.2020)

⁵⁰⁹ TMS 40, 5. Paragraf

⁵¹⁰ TMS 40, 30., 53. Paragraf

⁵¹¹ TFRS 13: Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü, 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, 62. Paragraf

Bu anlamda ilgili gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin doğru tespit edilmesinin sektör için son derece önemli olduğunu söylemek mümkündür. Başka bir ifade ile yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesinde ortaya çıkabilecek önemli yanlışlık risklerinin, inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarını ciddi düzeyde etkileyebileceği düşünülmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi denetim raporlarında, gerçeğe uygun değerlerinin hesaplanmasında varsayımlar ve tahminler kullanılması ve ilgili gayrimenkullerin finansal tablolar açısından önemli büyüklükte olması boyutları ile ele alındığı görülmektedir. Konunun, inşaat ve turizm sektörlerinin özellikleri itibariyle ön plana çıktığı düşünülmektedir.

❖ *Ertelenmiş Vergiler*

Ertelenmiş vergiler konusunun Tablo.34'e göre özellikle enerji ve otomotiv sektöründe ön plana çıktığı görülmektedir. Bununla birlikte konunun, turizm ve gıda sektöründe incelenen hiçbir denetim raporunda yer almadığı gözlemlenmiş, inşaat sektöründe ise sadece bir işletmede tespit edildiği için sektör değerlendirmesine dahil edilmemiştir. Tablo.35'te görüleceği gibi ertelenmiş vergiler; beşi enerji, ikisi otomotiv sektöründe olmak üzere toplamda yedi işletmede tespit edilen bir kilit denetim konusudur. Bu nedenle sektörel karşılaştırmada öncelik sırası beş olarak belirlenmiştir. İlgili konunun; enerji sektörü açısından birinci, otomotiv sektörü açısından üçüncü sırada olduğu tespit edilmiştir.

Ertelenmiş vergiler, daha önce de değinildiği gibi; gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarı olarak açıklanan ertelenmiş vergi varlığı ile vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergisi olarak ifade edilen ertelenmiş vergi borcundan oluşmaktadır. Sürdürülebilir kalkınma hedefi doğrultusunda devlet tarafından bazı sektörlerle, projelere veya yatırımlara çeşitli teşvik ve indirimler uygulayabilmektedir. Bu nedenle diğer sektörlerle nazaran özellikle enerji ve otomotiv sektörü için uygulanan devlet teşvik ve indirimlerinin fazla olduğu ve buna bağlı olarak ertelenmiş vergi konusunun özellikle bu sektörler için önem arz ettiği düşünülmektedir.

Ertelenmiş vergiler konusunun; otomotiv ve enerji sektörlerine göre turizm, gıda ve inşaat sektörlerinde devlet teşvik ve indirimlerinin daha az olması nedeniyle önem arz

eden konular arasında yer almadığı düşünülmemekte ve ilgili sektörler için düşük riskli bir alan olarak değerlendirilmektedir.

Konunun denetim raporlarında; tespit edilen tüm sektörlerde, ertelenmiş vergi varlıklarının hesaplanmasında varsayım ve tahminlerin kullanılması yönüyle ele alındığı görülmektedir.

❖ *Stoklar*

Tablo.34'te altıncı sırada yer alan stoklar konusunun, gıda ve inşaat sektörü için önem arz ettiği görülmektedir. Tablo 35'ten de takip edileceği gibi gıda sektöründe dört işletmede tespit edildiği için ikinci, inşaat sektöründe iki işletmede tespit edildiği için üçüncü sırada yer aldığı belirlenmiştir.

Konunun özellikle stok değer düşüklüğü karşılıklarının belirlenmesinde varsayım ve tahminlerin kullanılması ve finansal tablolar açısından önemli büyüklükte olması yönleriyle ele alındığı tespit edilmiştir. Diğer sektörlerdeki işletmelerin incelenen denetim raporlarının hiçbirinde stoklar konusu yer almamıştır. Bu durum; enerji ve turizmin hizmet sektörü olmaları nedeniyle stoklama yapmadığı, otomotiv sektöründe ise teknolojik gelişmeler, kalite açısından talepteki değişimler ve ekonomik koşullar nedeniyle stokların değer düşüklüğüne uğrama ihtimalinin oldukça düşük olabileceği görüşü ile açıklanabilir.

Gıda sektörü açısından önem seviyesi yüksek olarak tespit edilen stoklar hususunun; çabuk bozulabilir olması, stoklama maliyetlerinin yüksek olması gibi özellikleri nedeniyle ve ayrıca stok kontrol sürecinin çeşitli riskler içeriyor olması gibi nedenlerle kilit denetim konusu olarak belirlendiği yargısına varılmıştır. Bu nedenle stokların değer düşüklüğüne uğrama ihtimali özellikle gıda sektörü için en riskli alanlardan biri olarak değerlendirilmiştir.

Stoklar ve hatta stokların değerlemesi inşaat sektörü için oldukça önemli bir konu olarak uygulamada karşımıza çıkmaktadır. Sektörün esas faaliyetleri gereği ilk madde ve malzeme niteliğindeki stoklar ile mamul niteliğindeki inşası bitmiş gayri menkullere ilişkin tutarlar finansal tablolarda önemli bir paya sahiptir. Ancak stokların tutarsal olarak büyüklüğünden de ziyade, stokların doğru bir şekilde değerlendirilmesinde yaşanan güçlükler nedeniyle konu inşaat sektörü için kilit denetim konusu olarak ifade edilmiştir. Özellikle

gayrimenkullerin maliyetlerinin belirlenmesinde, ortak giderlerin ilgili gayrimenkullerin maliyetine dağıtılmasında ciddi sıkıntılar yaşanabilmektedir.

❖ *Finansal Borçlar*

Finansal borçlar konusunun denetim raporlarında, işletmenin toplam yükümlülükleri içerisinde ve finansal tablolar açısından önemli büyüklükte olması nedeniyle kilit denetim konusu olarak belirlendiği gözlemlenmiştir. Tablo.34'ten görüleceği gibi konunun, yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi konusunda olduğu gibi inşaat ve turizm sektörleri için ön plana çıktığı görülmektedir.

Tablo.35'e göre inşaat için üçüncü ve turizm için dördüncü sırada yer alan ve her iki sektörde ikiyeşer olmak üzere toplamda dört işletmede tespit edilen finansal borçlar, daha önce de ifade edildiği gibi TMS 32'ye göre finansal araç olarak değerlendirilmektedir. Yine standartlara göre finansal borçlar, itfa edilmiş maliyeti ile raporlanmalıdır. İtfa edilmiş maliyet bedeli, finansal borçların nominal değerinin raporlama tarihi itibarıyla etkin faiz yöntemine göre iskonto edilmesi ile belirlenmektedir. Etkin faiz yöntemi; *“finansal varlık veya finansal yükümlülüğün itfa edilmiş maliyetinin hesaplanmasında ve faiz gelir veya giderlerinin ilgili olduğu dönemin kâr veya zararına dağıtılması ve finansal tablolara alınmasında kullanılan yöntemdir.”*⁵¹² Yukarıdaki açıklamalardan hareketle vergi mevzuatına göre reeskont uygulamasına ilişkin bir zorunluluğun olmaması ancak ilgili standartlarda belirtilen gerekliliklerin yerine getirilmesinde çeşitli güçlüklerle karşılaşılması nedeniyle finansal borçlar konusunun her iki sektör için önem arz ettiği düşünülmektedir.

Konunun; her ne kadar tüm sektörleri ilgilendirebilecek bir nitelik taşıdığı düşünülse de, yatırımlar için gerekli olan finansman ihtiyacının büyük bir kısmının finansal borçlanma şeklinde karşılanmasının özellikle bu sektörler açısından daha fazla risk barındırabileceği düşünülmektedir. Bu düşünce; ilgili sektörlerin özelliklerine dayalı olarak yatırımların hayata geçirilmesi ve kar yaratan birimler haline dönüşmesi ile borçlanmaya ilişkin ödeme planlarının eş zamanlı yürütülme ihtimalinin oldukça düşük olması ile açıklanabilir.

Tablo.34 ve 35'te görüldüğü gibi ilk yedi konu yukarıda detaylı olarak ele alınmıştır. Kalan on kilit denetim konusunun ise sadece bir sektörde tespit edildiği

⁵¹² TFRS 9, Ek.A, Tanımlanan Terimler

görülmektedir. Bu nedenle Tablo.34 ve 35'ten yararlanarak bu on kilit denetim konusuna ilişkin değerlendirmelere de yer vermek gerekmektedir.

İlgili on kilit denetim konusundan “bağımsız denetim firması değişikliği” ve “işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi” konuları, sadece enerji sektöründe tespit edilmiş olsa da sektöre özgü bir nitelik taşımadığı, konuların ele alınış şekilleri itibariyle tüm sektörler için ortak noktalar barındırabileceği, ancak incelenen zaman aralığında tesadüfi olarak sadece enerji sektöründe tespit edilmiş olabileceği yargısına varılmıştır. Bu iki konu haricindeki diğer konuların ise, sektöre özgü risklere bağlı olarak ortaya çıkmış olabileceği düşünülmektedir.

Tablo.34'te göze çarpan noktalardan biri; özellikle otomotiv sektöründe tespit edilmiş olan altı farklı kilit denetim konusundan, ikisi hariç olmak üzere diğer konuların sadece bu sektör için geçerli olduğudur. Bu nedenle diğer sektörlerle nazaran otomotiv sektörünün, kendine özgü riskli alanlarının daha çok olduğu düşünülmektedir. Yine benzer bir durum enerji sektörü için de söylenebilir. Tespit edilmiş olan sekiz kilit denetim konusunun yarısının sadece bu sektörü ilgilendiren konulardan oluştuğu Tablo 34 ve 35'te görülmektedir. Ancak yukarıdaki paragrafta da değinildiği gibi bu konular içerisinde bağımsız denetim firması değişikliği ve işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi konusunun sektöre özgü olmadığı, incelenen zaman aralığında tesadüfi olarak enerji sektöründe tespit edilmiş olabileceği düşünülmektedir.

İlgili on kilit denetim konusu, sektörlerle ilişkin bulguların ayrı ayrı değerlendirilmesinde detaylı olarak ele alındığı için bu kısımda sadece sektörün yapısal özelliğine bağlı olarak ortaya çıkmış olabileceği düşünülen otomotiv ve enerji sektöründeki - önceliği yüksek olan - garanti gider karşılıkları, aktifleştirilen geliştirme maliyetleri ve şerefiye değer düşüklüğü ile maddi duran varlık değer düşüklüğü konuları kısaca ele alınmaktadır.

❖ *Garanti Gider Karşılıkları*

Garanti gider karşılıkları konusu, satış sonrası hizmet maliyetlerinin ve garanti giderlerinin tahmin edilerek karşılık ayrılması yönüyle denetim raporlarında ele alınmaktadır. Konunun içeriği itibariyle sadece otomotiv sektörünü ilgilendiren bir alan olduğunu, ayrıca sektörde beş işletmede tespit edildiği için birinci sırada önem arz ettiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

❖ *Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri*

Teknolojik gelişimlere bağlı olarak araştırma geliştirme faaliyetlerinin, otomotiv sektörü için yüksek öneme sahip faaliyetler arasında yer aldığı, bu nedenle araştırma geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkabilecek çeşitli risklerin özellikle bu sektörü önemli düzeyde etkileyebileceği düşünülmektedir.

❖ *Şerefiye Değer Düşüklüğü – Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü*

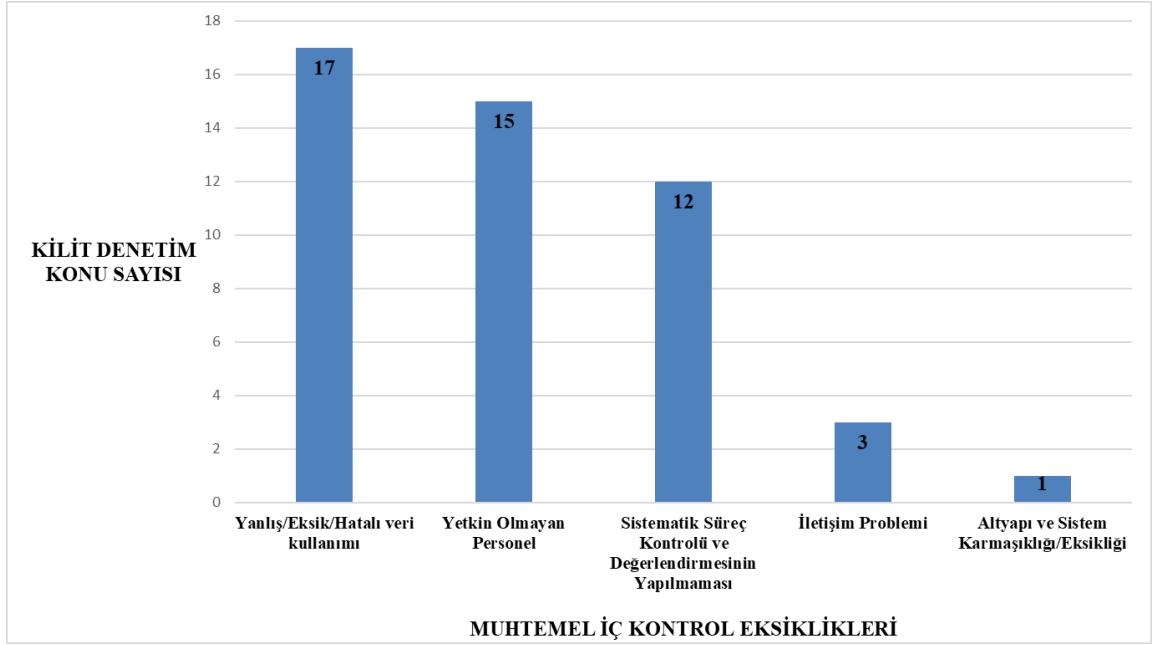
Üçer işletmede tespit edilen ve ikinci sırada olduğu belirlenen şerefiye değer düşüklüğü ve maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü olarak ifade edilen kilit denetim konularının özellikle enerji sektörü için ön plana çıktığı görülmektedir. Her iki konu için değer düşüklüğünün hesaplanmasında tahmin ve varsayımların kullanılmasının bağımsız denetçiler açısından önem arz ettiği gözlemlenmiştir. Konuların içerik açısından enerji sektörüne özgü unsurlar barındırmadığı, ancak şerefiye ve maddi duran varlıkların enerji sektöründeki işletmeler açısından önemli büyüklükte olduğu ve değer düşüklüklerine ilişkin karşılıklarının hesaplanmasında daha çok sektöre özgü güçlüklerle karşı karşıya kaldığı düşünülmektedir.

Son olarak gıda, inşaat ve turizm sektörlerinde tespit edilen kilit denetim konularının ise genellikle diğer sektörler için de önem arz ettiği görülmektedir. Bu nedenle gıda, inşaat ve turizm sektörlerine özgü yüksek risk içeren alanlarının daha az olabileceği, buna karşın her sektör için ortak olduğu düşünülen risklerin gıda, inşaat ve turizm sektörlerinde de ön plana çıktığı yargısına ulaşılmıştır.

6.6.2. Sektörler Genelinde Ortaya Çıkması Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri ve Öncelik Sıralaması

Tüm sektörler açısından tespit edilmiş olan toplam on yedi kilit denetim konusunun ortaya çıkmasında etkili olduğu düşünülen bazı muhtemel iç kontrol eksiklikleri belirlenmiştir. İlgili eksiklikler, yukarıdaki bölümlerde her bir sektör için ayrı ayrı belirlenmiş olup Tablo.20, 23, 26, 29 ve 32’de ele alınmıştır. Belirtilen tabloların içeriğine bağlı olarak hazırlanan Grafik.8’de, tüm sektörler açısından ortak olan muhtemel iç kontrol eksiklikleri ve bu eksikliklerin neden olduğu düşünülen kilit denetim konu sayısı gösterilmektedir.

Grafik.8: Sektörler Genelinde Ortaya Çıkması Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri ve Etki Ettiği Düşünülen Toplam Kilit Denetim Konu Sayısı



Grafikten görüleceği gibi yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı ile ilgili muhtemel iç kontrol eksikliğinin, tespit edilmiş tüm kilit denetim konularına etki ettiği düşünülmektedir. Dolayısıyla ilgili iç kontrol eksikliğinin, beş sektör açısından ortaya çıkma ihtimali en yüksek eksiklik olabileceği yargısına varılmıştır.

Yetkin olmayan personelin görevlendirilmesi ile ilgili iç kontrol eksikliğinin ise; “bağımsız denetim firması değişikliği” ve “finansal borçlar” konuları haricinde (bkz. Tablo.20, 23, 32) toplam on beş farklı konuyu etkilediği düşünülmektedir. Bu nedenle personel yetkinliğinin de tüm sektörler açısından önem arz eden bir unsur olduğu, ilgili görevlere yetkin olmayan personellerin getirilmesinin işletmelerin iç kontrol sistemlerinde ciddi eksiklik veya aksaklıklara neden olabileceği yargısına varılmıştır.

Sistematik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması olarak ifade edilen muhtemel iç kontrol eksikliğinin, beş sektörde toplam on iki farklı kilit denetim konusuna etki ettiği düşünülmektedir. Ayrıca ilgili eksikliğin, konuların ele alınış şekilleri itibariyle; ertelenmiş vergi varlıkları, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi, şerefiye değer düşüklüğü, maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü ve bağımsız denetim firması değişikliği konularını önemli ölçüde etkilemediği (bkz.Tablo.20,26) düşünülmektedir. İşletmeler, mevcut süreçlerini sistematik bir şekilde kontrol ettikçe ve

buna bağlı olarak gerekli değerlendirmeleri dzenli olarak yaptıkça; tespit edilen kilit denetim konularının tekrar ortaya çıkmasının önüne geebilebileği yargısına varılmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalara dayanarak, belirlenen üç muhtemel iç kontrol eksikliğinin tüm sektörler açısından ortaya çıkma ihtimalinin yüksek olduğu, bu eksiklikler dışında “iletişim problemi” eksikliğinin  ve “altyapı ve sistem karmaşıklığı/eksikliği” olarak ifade edilen eksikliğin bir kilit denetim konusuna etkisi olduğu düşünülmektedir.

İletişim problemi ile ilgili eksikliğin turizm, inşaat ve enerji sektöründe incelenen birer denetim raporunda yer aldığı görülmektedir. İlgili raporlarda yer alan açıklamalara dayanarak; ilişkili taraflardan diğer alacakların ve ilişkili olmayan taraflardan ticari alacakların mutabakatlarının yapılması sürecinde, ayrıca bağımsız denetim firması değişikliği sonrası işletmenin kontrol çevresinin tanınması aşamasında bu tür bir iç kontrol eksikliği ile karşılaşılabilebileği düşünülmektedir.

Altyapı ve sistemsel karmaşıklık ile ilgili iç kontrol eksikliğinin etkilediği düşünülen kilit denetim konusu, bağımsız denetim firması değişikliği olarak belirlenmiştir. Buna bağlı olarak işletmenin tanınması, risklerinin belirlenmesi aşamasında bu tür bir eksikliğin ortaya çıkma ihtimalinin olabilebileği düşünülmektedir. Etki ettiği düşünülen kilit denetim konu sayılarına bakıldığında belirtilen her iki muhtemel iç kontrol eksikliğinin tüm sektörler için geçerli olmadığı ve hatta sektörlere özgü bir nitelik taşımadığı yargısına varılmıştır. Bu nedenle ilgili eksikliklerin durumsal yaklaşım dikkate alınarak değerlendirilebilebileği, sektör bazında genelleme yapılmasının hatalı bir değerlendirmeye neden olabilebileği yargısına varılmıştır.

Garfik.2, 3, 4, 6 ve 7’de yer alan veriler dikkate alınarak hazırlanan Tablo.36, belirlenen muhtemel iç kontrol eksikliklerinin her bir sektör için etki ettiği düşünülen kilit denetim konu sayılarını özetlemektedir. Tabloda yer alan veriler; yukarıda da ifade edilen “yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı”, “yetkin olmayan personel” ve “sistematik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması” ile ilgili iç kontrol eksikliklerinin tüm sektörleri ilgilendirdiği yargısını desteklemektedir. Tablodan takip edilebilebileği gibi işletmelerin iç kontrol sistemlerinde yanlış/eksik/hatalı veri kullanılma ihtimalinin; enerji sektöründe sekiz, inşaat ve otomotiv sektöründe altı, gıda sektöründe beş ve turizm sektöründe dört farklı kilit denetim konusunu ortaya çıkardığı düşünülmektedir.

Yetkin olmayan personele ilişkin iç kontrol eksikliğinin; enerji sektöründe yedi, inşaat sektöründe dört, otomotivde altı, gıdada beş ve turizm sektöründe üç kilit denetim konusunun ortaya çıkmasına neden olduğu düşünölmektedir. Burada dikkat çekici noktalardan bir tanesi; yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı ile yetkin olmayan personel eksikliklerinin her ikisinin de otomotiv ve gıda sektörü için tespit edilen tüm kilit denetim konularını etkilemiş olduğudur. Bu nedenle ilgili eksikliklerin, otomotiv ve gıda sektörü için aynı düzeyde önemli ve ortaya çıkma ihtimallerinin yüksek olduğđ değerlendirilmesi yapılabilir.

Sistematiğ süreç kontrolleri ve değerlendirmesinin yapılmamasına ilişkin muhtemel iç kontrol eksikliğinin; inşaat ve otomotivde beş, turizm ve gıdada dört ve enerjide iki kilit denetim konusunu etkilediği düşünölmektedir. Sektör genellemesi yapıldığında, ortaya çıkma ihtimali yüksek olarak değerlendirilen bu eksikliğin enerji sektörü için görece düşük bir ihtimal düzeyine sahip olması dikkat çekicidir. Bu durum, sektörde süreç kontrollerinin ve değerlendirmelerinin daha sistematiğ bir şekilde yapılıyor olabileceği ile yorumlanabilir.

Tablo.36: Sektörler Bazında Muhtemel İç Kontrol Eksikliklerinin Etkilediği Düşünülen Kilit Denetim Konu Sayısı

ÖNCELİK SIRASI	MUHTEMEL İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİ	ENERJİ	İNŞAAT	OTOMOTİV	GIDA	TURİZM
1.	Yanlış/Eksik/Hatalı veri kullanımı	8	6	6	5	4
2.	Yetkin Olmayan Personel	7	4	6	5	3
3.	Sistematik Süreç Kontrolü ve Değerlendirmesinin Yapılmaması	2	5	5	4	4
4.	İletişim Problemi	1	1	0	0	1
5.	Altyapı ve Sistem Karmaşıklığı/Eksikliği	1	0	0	0	0

6.6.3. Etkin Uygulanamadığı Düşünülen COSO İlkelerinin Sektörel Karşılaştırması ve Önem Düzeyleri

Sektörel karşılaştırmanın yapılmasında baz alınan son kriter COSO ilkeleri ile ilgilidir. Belirlenen muhtemel iç kontrol eksikliklerinin ortaya çıkmasında hangi COSO ilkelerinden sapılmış olabileceğinin ortaya konması, ilgili eksikliklerin ortaya çıkma ihtimallerini en aza indirebilmek açısından önem arz etmektedir. Yukarıda açıklandığı gibi tüm sektörleri ilgilendiren üç önemli iç kontrol eksikliğinin; “yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı”, “yetkin olmayan personel” ve “sistemik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması” olduğu belirlenmiştir. Tablo.37* işletmeler tarafından etkin uygulanamadığı düşünülen COSO iç kontrol modeli ilkeleri ve bu nedenle ortaya çıktığı düşünülen muhtemel iç kontrol eksiklik sayısını özetlemektedir.

Tablo.37'nin değerlendirilmesinde; etkin uygulanmaması nedeniyle ortaya çıktığı düşünülen muhtemel iç kontrol eksiklik sayısı üç olan COSO ilkeleri sektörler açısından en yüksek önem seviyesinde, etkilediği eksiklik sayısı bir olan COSO ilkelerinin ise en düşük önem seviyesinde olduğu kabul edilmiştir.

Tabloya göre suiistimal risklerinin değerlendirilmesi ilkesinin, işletmeler tarafından etkin uygulanmaması nedeniyle her sektörde üç farklı iç kontrol eksikliğini ortaya çıkardığı; böylece tüm sektörler açısından ilgili ilkenin en yüksek önem düzeyine sahip olduğu yargısına varılmıştır. Varılan bu yargının; finansal skandalların veya hilelerin, küresel boyutta bağımsız denetim faaliyetinin önem kazanmasında etkili olduğuna ilişkin açıklamaları destekleyici nitelikte olduğu düşünülmektedir.

Ayrıca, tüm sektörlerde etkin uygulanmaması nedeniyle beş muhtemel iç kontrol eksikliğinden ikisinin ortaya çıkmasına neden olduğu düşünülen COSO ilkeleri ise; “dürüstlük ve etik değerlere bağlılık” ve “risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi” olarak belirlenmiştir. Bu ilkelerin her sektör için aynı önem düzeyinde, ancak suiistimal risklerinin değerlendirilmesi ilkesine nazaran görece düşük öneme sahip olduğu görüşü oluşmuştur. Bununla birlikte; dürüstlük ve etik değerlere bağlılık, risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi, suiistimal risklerinin değerlendirilmesi ilkelerinin birbirleriyle oldukça ilişkili olduğunu söylemek de mümkündür.

* Tablo.21, 24, 27, 30 ve 33'te, toplam sütununda yer alan verilere dayalı olarak hazırlanmıştır.

Tablo.37: COSO İlkelerinin Etkin Uygulanamaması Nedeniyle Ortaya Çıktığı Düşünülen Muhtemel İç Kontrol Eksikliği Sayısı

COSO İÇ KONTROL MODELİ İLKELERİ	SEKTÖRLER				
	ENERJİ	İNŞAAT	OTOMOTİV	GIDA	TURİZM
Kontrol Ortamı Bileşeni					
1. ilke: <i>Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık</i>	2	2	2	2	2
2. ilke: <i>Yönetim kurulunun bağımsız olarak iç kontrol sistemini izlemesi</i>	2	1	1	1	1
3. ilke: <i>Raporlama ilişkilerinin, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi</i>	2	1	1	1	1
4. ilke: <i>Uzmanlaşmaya önem verilmesi</i>	1	1	1	1	1
5. ilke: <i>Hesap verilebilirliğin güçlendirilmesi</i>	1	1	1	1	1
Risk Değerlendirme Bileşeni					
6. ilke : <i>Hedeflerin açık ve net olarak belirlenmesi</i>	0	0	0	0	0
7. ilke : <i>Risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi</i>	2	2	2	2	2
8. ilke : <i>Suistimal risklerinin değerlendirilmesi</i>	3	3	3	3	3
9. ilke : <i>Önemli değişikliklerin kurumu etkileme potansiyelinin değerlendirilmesi</i>	0	0	0	0	0
Kontrol Faaliyetleri Bileşeni					
10. ilke: <i>Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi</i>	3	2	2	2	2
11. ilke: <i>Teknoloji üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi</i>	3	2	2	2	2
12. ilke: <i>Kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulması</i>	3	2	2	2	2
Bilgi ve İletişim Bileşeni					
13. ilke: <i>Faaliyetlerle ilgili kaliteli bilginin temin edilerek kullanılması</i>	1	1	1	1	1
14. ilke: <i>Hedefler, sorumluluklar vb. bilgilerin kurum çalışanlarıyla paylaşılması</i>	0	0	0	0	0
15. ilke: <i>Kurum dışı ilgili taraflarla iletişim kurulması</i>	1	1	0	0	1
İzleme Faaliyetleri Bileşeni					
16. ilke: <i>Sürekli ve özel değerlendirmeler yapılması</i>	3	2	2	2	2
17. ilke: <i>Eksikliklerin değerlendirilmesi ve ilgili taraflara bilgi verilmesi</i>	3	2	2	2	2

Tablo.37’de; “yönetim kurulunun bağımsız olarak iç kontrol sistemini izlemesi” ve “raporlama ilişkilerinin, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi” ilkelerinin etkin uygulanamaması sonucunda özellikle enerji sektöründe iki farklı iç kontrol eksikliğine neden olabileceği göze çarpmaktadır. Bu nedenle ilgili ilkelerin enerji sektörü için ön plana çıktığını söylemek mümkündür.

Yine Tablo.37’den görüleceği gibi, enerji sektöründe suiistimal risklerinin değerlendirilmesi ilkesinin yanı sıra, etkin uygulanamaması nedeniyle üç farklı iç kontrol eksikliğine neden olabileceği düşünülen diğer ilkeler ise;

- Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi,
- Teknoloji üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi,
- Kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulması,
- Sürekli ve özel değerlendirmeler yapılması,
- Eksikliklerin değerlendirilmesi ve ilgili taraflara bilgi verilmesi olarak sıralanabilir.

Sıralanan ilgili ilkelerin, enerji sektörü dışında diğer sektörlerde iki farklı iç kontrol eksikliğine neden olabileceği yargısına varılmıştır. Dolayısıyla tüm sektörler açısından ilgili ilkelerin önem düzeylerinin, suiistimal risklerinin değerlendirilmesi ilkesinden hemen sonra ikinci sırada yer aldığı düşünülmektedir. Yine tablodan takip edileceği gibi; etkin uygulanamaması nedeniyle tüm sektörler açısından yalnızca bir muhtemel iç kontrol eksikliğini ortaya çıkarabileceği düşünülen ilkeler ise aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

- Uzmanlaşmaya önem verilmesi
- Hesap verilebilirliğin güçlendirilmesi
- Faaliyetlerle ilgili kaliteli bilginin temin edilerek kullanılması

Yönetim kurulunun bağımsız olarak iç kontrol sistemini izlemesi ve raporlama ilişkilerinin, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi ilkelerinin de etkin uygulanamaması nedeniyle enerji sektörü haricinde diğer sektörlerde yalnızca bir muhtemel iç kontrol eksikliğini ortaya çıkarabileceği düşünülmektedir. Ayrıca enerji, “kurum dışı ilgili taraflarla iletişim kurulması” ilkesinin etkin uygulanamamasının inşaat ve turizm sektörleri için bir muhtemel iç kontrol eksikliğine neden olabileceği düşünülmektedir. Yalnızca bir iç kontrol eksikliğine neden olabileceği düşünülen ilgili COSO ilkelerinin, işletmelerin iç kontrol sistemleri için son derece önemli bir unsur olduğu ancak araştırma

kapsamında ele alınan kilit denetim konularının ortaya çıkmasında daha düşük paya sahip olabileceği yargısına varılmıştır.

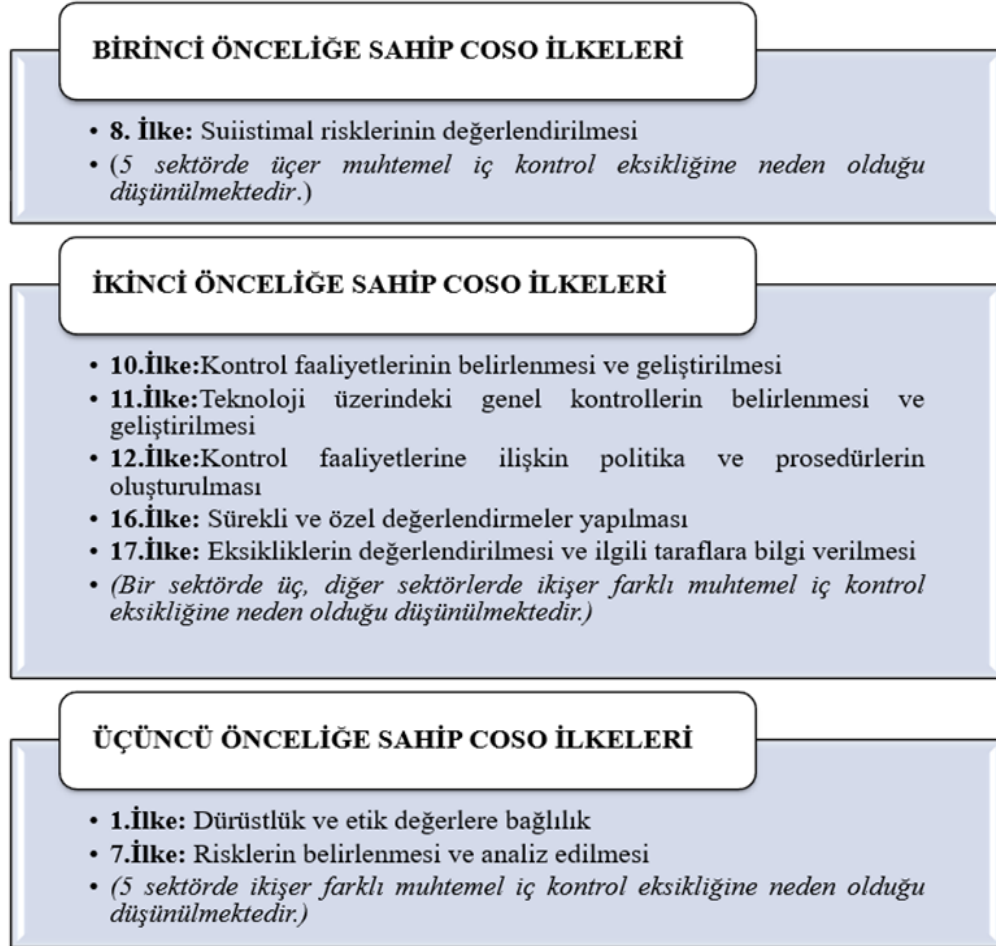
Son olarak Tablo.37’de; “hedeflerin açık ve net olarak belirlenmesi”, “önemli değişikliklerin kurumu etkileme potansiyelinin değerlendirilmesi” ve “hedefler, sorumluluklar vb. bilgilerin kurum çalışanları ile paylaşılması” ilkelerinin belirlenen hiçbir muhtemel iç kontrol eksikliğine önemli düzeyde etki etmediği düşünülmektedir. Bu nedenle ilgili ilkelerin, araştırma kapsamında değerlendirilen kilit denetim konularının ortaya çıkmasında doğrudan ilişkisi olmadığı yargısına varılmıştır. Ayrıca farklı bir bakış açısıyla; ilgili ilkelerin tüm sektörlerde etkin uygulanıyor olabileceği, bu nedenle belirtilen ilkelere bağlı herhangi bir kilit denetim konusunun ortaya çıkmamış olabileceği şeklinde bir değerlendirme de yapılabilir.

Tablo.37’ye ilişkin değerlendirmelerde, etkin uygulanmadığı düşünülen COSO ilkeleri ve sektörler bazında bu ilkelerin ortaya çıkardığı düşünülen muhtemel iç kontrol eksiklikleri detaylı olarak ele alınmıştır. Ancak bu tabloda etkin uygulanmadığı düşünülen ve işletmeler tarafından daha hassas yaklaşılması gereken COSO ilkelerinin sektörler genelinde öncelik sıralamasını görme imkanı söz konusu değildir. Bu nedenle Tablo.37’deki verilere dayanarak hazırlanan Şekil.16’da; tüm sektörler açısından ön plana çıkan COSO ilkelerinin öncelik sıraları özetlenmektedir. Şekle göre; beş sektörün her birisinde etkin uygulanamaması nedeniyle üçer farklı muhtemel iç kontrol eksikliğini ortaya çıkarabileceği düşünülen “suiistimal risklerinin değerlendirilmesi” ilkesinin daha önce de vurgulandığı gibi birinci önceliğe sahip olduğu görülmektedir. İkinci önceliğe sahip birden fazla ilke olduğu tespit edilmiş olup, ilgili ilkelerin bir sektör için üç farklı, diğer sektörler için iki farklı muhtemel iç kontrol eksikliğine neden olabileceği düşünülmektedir. Bu ilkeler özellikle kontrol ve izleme faaliyetleri bileşenlerine yönelik ilkelere oluşmaktadır. Etkin uygulanamaması nedeniyle beş sektörün her birinde ikişer farklı muhtemel iç kontrol eksikliğine neden olduğu düşünülen dürüstlük ve etik değerlere bağlılık ile ilgili risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi ilkelerinin ise tüm sektörler için üçüncü önceliğe sahip COSO ilkeleri olduğu görüşü oluşmuştur.

Şekil.16 değerlendirildiğinde; iç kontrol sistemlerinde önemli eksikliklerin ortaya çıkmaması amacıyla özellikle risk değerlendirme, kontrol ve izleme faaliyetlerinin titizlikle yerine getirilmesi ve ilgili bileşenlere ait ilkelerin etkinliğinin artırılması

gerektiği, böylece ortaya çıkması muhtemel iç kontrol eksikliklerinin asgari düzeyde tutulabileceği düşünülmektedir.

şekil.16: Sektörler Genelinde Etkin Uygulanamadığı Düşünülen
COSO İlkelerinin ncelik Sıralaması



Sonuç olarak, ele alınan kırk beş işletmenin iç kontrol sistemleri ile yürütülen bağımsız denetim faaliyetleri arasında önemli bir etkileşim olduğu ve bunun sektörlerin yapısal özelliklerine bağlı olarak farklılıklar gösterdiği tespit edilmiştir. Özellikle Covid-19 pandemisi nedeniyle ilgili etkileşimin belirginleştiği söylenebilir. Bu süreçte bağımsız denetçinin, iç kontrol risklerini de içeren önemli yanlışlık risklerini ve ilave denetim prosedürü ihtiyaını daha hassas bir şekilde değerlendirmesi gerektiği belirtilmektedir.⁵¹²

⁵¹² <https://kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/4659/COVID-19-Salg%C4%B1n%C4%B1n%C4%B1n-Yu%CC%88ru%CC%88tu%CC%88len-Bağ%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetimlere-Etkisi>
(19.11.2020)

SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER

Günümüzde sosyal ve ekonomik hayatta sürekli olarak yaşanan değişimlere hızlı uyum sağlamak gerektiği görülmektedir. Yaşanan değişimler, nicel ve nitel çeşitlilik arz etmekte ve farklı uygulamaların ortaya çıkmasına sebebiyet verebilmektedir. Benzer konuların farklı şekillerde sonuçlanmasına neden olabilen bu uygulamalar; bilginin doğruluğunun ve güvenilirliğinin, toplumdaki bilgi kullanıcıları tarafından tekrar tekrar sorgulanması gerektiğini ortaya çıkarmıştır. Doğru ve güvenilir bilginin elde edilebilmesi ancak etkin yürütülen denetim ve kontrol faaliyetleri ile mümkün olabilmektedir.

1900'lü yıllardan günümüze kadar ekonomik anlamda yaşanan gelişmeler ışığında denetim ve kontrol faaliyetlerinin uzun bir geçmişinin olduğu, ancak bu faaliyetlerin önemlerinin yakın zamanda anlaşıldığını söylemek yanlış olmayacaktır. Aynı zamanda ilgili faaliyetlerin, yönetim ve muhasebe alanlarında son derece önemli rolleri olduğu da tecrübe edilmektedir. Günümüzde bu faaliyetlerin özellikle yönetim ve muhasebe alanında, "bağımsız denetim" ve "iç kontrol" olarak ifade edildiği görülmektedir.

Bağımsız denetim faaliyeti; işletmeye ait finansal tabloların muhasebe ve finansal raporlama standartları çerçevesinde hazırlanıp hazırlanmadığına ve finansal tablolarda paylaşılan bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığına ilişkin makul güvence sağlayacak bir denetim görüşüne ulaşılması amacıyla denetim standartlarına uygun olarak yerine getirilmektedir.

İç kontrol faaliyeti ise; işletmenin yönetim kademesinin gözetiminde, işletmedeki tüm süreçlerin verimli ve etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak amacıyla düzeltici ve önleyici işlemlerden oluşan bir sistem olarak değerlendirilmektedir. Bu çalışmada; iç kontrol ve bağımsız denetim kavramları arasındaki etkileşim konularının veya alanlarının neler olduğu, ilgili etkileşimin sektörel açıdan farklılık gösterip göstermediğinin tespiti, temel hareket noktası olarak benimsenmiştir. Bu doğrultuda bağımsız denetim ve iç kontrol sisteminin etkileşim gösterdiği alanların belirlenebilmesi için öncelikle KGK tarafından yayınlanan tüm bağımsız denetim standartları gözden geçirilerek, bu standartlar kapsamında "iç kontrol" ve "iç denetim" kavramlarına yer veren hükümler incelenmiştir. Yapılan incelemeler sonucunda etkileşimin ortaya çıktığı alanlar, risk odaklı bağımsız denetim süreci dikkate alınarak belirlenmeye çalışılmıştır. Buna göre,

risk değerlendirme olarak ifade edilen ilk aşamada, aşağıdaki konularda etkileşimin ortaya çıktığı tespit edilmiştir.

- Üst yönetimin iç kontrollere ilişkin sorumluluğu,
- İşletme yönetimi ve üst yönetiminden sorumlu olanlar ile iletişim,
- İç kontrol yapısının değerlendirilmesi,
- Önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesi,
- Hile riskleri,
- İç denetim fonksiyonundan faydalanılması

Risk odaklı bağımsız denetimin ikinci aşaması olan riske karşılık verme aşamasında belirlenen etkileşim konuları aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

- İç kontrol eksiklikleri veya aksaklıkları,
- İç kontrol etkinliğinin değerlendirilmesi,
- Uygun iç kontrol sistemlerinin kurulması ve riske karşılık verilmesi,
- İç kontrol yapısında meydana gelen değişiklikler,
- İç kontrol prosedürlerinin ve kontrollerin oluşturulması,
- İç kontrollerin yeterliliği,
- İç kontrol ihlalleri

Raporlama aşaması olarak adlandırılan son aşamada tespit edilen etkileşim noktaları ise aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir.

- İşletme yönetiminin iç kontrol eksikliklerini gidermesi,
- İç kontrol eksikliklerinin finansal tablolarda yaratacağı önemli yanlışlıklar,
- İşletme varlık veya borçlarının hileye açıklığı,
- Kontrol faaliyetlerinin raporlamaya etkisi,
- İç kontrol, faaliyet ve risk değerlendirme raporlarının hazırlanması

Bunun yanı sıra bu çalışmada, BDS'ler kapsamında belirlenen etkileşim alanları ile COSO iç kontrol modeli ilkeleri arasında bir bağlantı kurulmaya çalışılmıştır. Daha önce de ifade edildiği gibi COSO iç kontrol modeli; işletmelerdeki tüm faaliyetlerin en verimli şekilde yürütülmesine, doğru bilgilerin ortaya çıkartılmasına ve aynı zamanda olması gereken asgari iç kontrol uygulamalarının sistematik bir şekilde değerlendirilmesine olanak sağlayacak nitelikte tasarlanmıştır. COSO modeline göre; işletmelerde iç kontrol sisteminin etkin işleyebilmesi için belirtilen on yedi ilkenin tam olarak uygulanması gerektiği savunulmaktadır. Bu bağlamda bağımsız denetim ve iç kontrol sistemleri

arasında yukarıda ifade edilen etkileşim alanları dikkate alınarak, hangi ilkelerin hangi konularda kritik öneme sahip olabileceği subjektif değerlendirmelere dayalı olarak belirlenmeye çalışılmıştır. Bağlantılı COSO ilkeleri, çalışmanın ikinci bölümünde yer alan Tablo.8 – 16’da etkileşim alanlarına göre ayrı ayrı ele alınmaktadır. Tablolardan da görüleceği gibi; bağımsız denetim ve iç kontrol sisteminin etkileşim gösterdiği her bir alan için kritik önemde olduğu düşünülen ortak COSO ilkeleri olduğu gibi, bazı etkileşim alanları için sadece belli başlı ilkelerin önem arz ettiği düşünülmektedir. Ayrıca tüm COSO ilkelerinin önem arz ettiği en az bir etkileşim alanı olduğu görüşü savunulmaktadır. Böylece; bağımsız denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde benimsenen denetim standartları açısından, işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini sağlayan COSO ilkelerinin tümünün büyük öneme sahip olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Çalışmanın uygulamaya ilişkin son bölümünde ise iç kontrol ve bağımsız denetim kavramları arasındaki etkileşim, belirlenen beş sektör açısından ayrı ayrı ortaya konmuş ve sektörel karşılaştırma yapılmıştır. Araştırmanın amaçları doğrultusunda; enerji, gıda, otomotiv, inşaat ve turizm olmak üzere beş sektörde faaliyet gösteren ve BİST’te işlem gören toplam kırk beş işletmenin KAP’ta yayınlanan 2017, 2018 ve 2019 yılı bağımsız denetim raporlarının incelenmesinde, ihtiyaç duyulan verilerin toplanması ve analiz edilmesinde nitel veri analizi yöntemlerinden “içerik analizi” yöntemi kullanılarak çeşitli bulgulara ve sonuçlara ulaşılmıştır. Buna göre; bağımsız denetim faaliyeti ve iç kontrol sistemi arasında önemli bir etkileşim olduğu ve ilgili etkileşimin sektörel olarak farklılık gösterdiği belirlenmiştir. Yapılan araştırma sonucunda elde edilen bulgular;

1. Kilit denetim konuları,
2. Kilit denetim konularının ortaya çıkmasında etkisi olabileceği düşünülen muhtemel iç kontrol eksiklikleri,
3. Muhtemel iç kontrol eksikliklerinin ortaya çıkmasında işletmeler tarafından etkin uygulanamadığı düşünülen COSO iç kontrol modeli ilkeleri, olmak üzere üç ayrı kategoride değerlendirilmiştir.

Değerlendirmeler sonucunda sektörler açısından önem düzeyi yüksek olan kilit denetim konuları aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

- a. Enerji sektörü için bağımsız denetçiler tarafından yirmi farklı kilit denetim konusu tespit edilmiş olup bu konular içerisinde önem düzeyi yüksek olan sekiz konu belirlenmiştir. Bunlar sırasıyla; ertelenmiş vergilerin raporlanması,

maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi, şerefiye değer düşüklüğü, ticari alacaklarda değer düşüklüğü, hasılatın muhasebeleştirilmesi, maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü, bağımsız denetim firması değişikliği, işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi olarak sıralanmaktadır.

- b. İnşaat sektörü için bağımsız denetçiler tarafından on dört farklı kilit denetim konusu tespit edilmiş olup, bu konular içerisinde önem düzeyi yüksek olan konular sırasıyla; hasılatın muhasebeleştirilmesi, yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesi, finansal borçlar, stoklar, ticari alacaklarda değer düşüklüğü ve diğer alacaklar olarak belirlenmiştir.
- c. Otomotiv sektörü için bağımsız denetçiler tarafından tespit edilen on bir farklı kilit denetim konusundan sırasıyla; garanti gider karşılığı, hasılatın muhasebeleştirilmesi, aktifleştirilen geliştirme maliyetleri, ertelenmiş vergi varlıkları, nakit akış riskinden (kur riskinden) korunma işlemleri, TFRS 16'ya göre muhasebeleştirme olarak ifade edilen konuların yüksek önem düzeyine sahip olduğu belirlenmiştir.
- d. Gıda sektörü için bağımsız denetçilerin tespit etmiş olduğu on bir farklı kilit denetim konusu olup, bunlar içerisinde önem düzeyleri yüksek olan konular sırasıyla; hasılatın muhasebeleştirilmesi, stoklar, ticari alacaklarda değer düşüklüğü, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi, maddi olmayan duran varlıklarda değer düşüklüğü olarak sıralanmaktadır.
- e. Turizm sektörü için bağımsız denetçiler toplam on dört farklı kilit denetim konusu tespit etmiş olup, bu konular içerisinde önem düzeyi yüksek olan konular sırasıyla; ticari alacaklar- ticari alacaklarda değer düşüklüğü, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi, yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesi ve finansal borçlar olarak belirlenmiştir.

Belirlenen kilit denetim konuları subjektif değerlendirmeler ışığında değerlendirilmiş ve ilgili konuların ortaya çıkmasında etkili olduğu düşünülen muhtemel iç kontrol eksiklikleri tespit edilmiştir. Buna göre:

- a. Enerji sektörü için önem düzeyi yüksek sekiz kilit denetim konusunun ortaya çıkmasına neden olabileceği düşünülen muhtemel iç kontrol eksiklikleri sırasıyla; yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı, yetkin olmayan personel, sistematik

süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması, iletişim problemi ve altyapı-sistem karmaşıklığı/eksikliği olarak sıralanmıştır.

- b. İnşaat sektörü için önem düzeyi yüksek altı farklı kilit denetim konusunun ortaya çıkmasına etki ettiği düşünülen muhtemel iç kontrol eksiklikleri sırasıyla; yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı, sistematik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması, yetkin olmayan personel ve iletişim problemi olarak belirlenmiştir.
- c. Otomotiv sektörü için önem düzeyi yüksek altı kilit denetim konusunun ortaya çıkmasına sırasıyla; yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı, yetkin olmayan personel, sistematik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması olarak ifade edilen iç kontrol eksikliklerinin neden olabileceği düşünülmektedir.
- d. Gıda sektöründe yüksek önem düzeyine sahip beş farklı kilit denetim konusunun ortaya çıkmasında etkili olduğu düşünülen muhtemel iç kontrol eksiklikleri sırasıyla; yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı, yetkin olmayan personel, sistematik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması olarak belirlenmiştir.
- e. Turizm sektörü için önem düzeyi yüksek dört kilit denetim konusunun ortaya çıkmasına neden olabileceği düşünülen muhtemel iç kontrol eksiklikleri sırasıyla; yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı, sistematik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması, yetkin olmayan personel ve iletişim problemi olarak belirlenmiştir.

Yukarıdaki belirlenen sonuçlar dikkate alındığında, tüm sektörler açısından; bağımsız denetçiler tarafından tespit edilmiş kilit denetim konularının ortaya çıkmasına neden olabileceği düşünülen toplam beş muhtemel iç kontrol eksikliği olduğu düşünülmektedir. Buna göre; sektörler genelinde ortaya çıkması muhtemel iç kontrol eksikliklerinden birinci önceliğe sahip olduğu düşünülen eksikliğin, yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı olduğu yargısına varılmıştır. Yetkin olmayan personel olarak ifade edilen eksikliğin ikinci, sistematik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması olarak belirtilen eksikliğin ise üçüncü önceliğe sahip olduğu düşünülmektedir.

Ayrıca yapılan değerlendirmeler sonucunda, özellikle bu üç eksikliğin belirlenen beş sektörde faaliyet gösteren işletmeler tarafından sıklıkla karşı karşıya kalınmış olabileceği yargısına varılmıştır.

Sektörler geneli dikkate alındığında dördüncü önceliğe sahip eksikliğin iletişim problemi, beşinci önceliğe sahip eksikliğin ise altyapı-sistem karmaşıklığı/eksikliği olduğu düşünülmektedir. Bu iki eksikliğin ise; enerji, inşaat ve turizm sektörlerinde faaliyet gösteren işletmelerde ortaya çıkma ihtimallerinin yüksek olabileceği görüşü oluşmuştur.

Araştırma kapsamında bulguların değerlendirildiği son kategori ise, muhtemel iç kontrol eksikliklerinin ortaya çıkmasında işletmeler tarafından etkin uygulanamadığı düşünülen COSO iç kontrol modeli ilkeleri ile ilgilidir. Belirlenen muhtemel iç kontrol eksikliklerinin ortaya çıkmasında hangi COSO ilkelerinden sapılmış veya hangi ilkelerin etkin uygulanamamış olabileceğinin ortaya konması, ilgili eksikliklerin ortaya çıkma ihtimallerini en aza indirebilmek açısından önem arz etmektedir.

Buna göre araştırma kapsamında elde edilen bulguların değerlendirilmesi sonucu, sektörler genelinde etkin uygulanamadığı düşünülen en önemli COSO ilkesinin “suiistimal risklerinin değerlendirilmesi” olduğu yargısına varılmıştır. İkinci önceliğe sahip birden fazla ilke olduğu yargısına varılmış olup, bu ilkeler;

- Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi,
- Teknoloji üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi,
- Kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulması,
- Sürekli ve özel amaçlı değerlendirmeler yapılması,
- Kontrol eksikliklerinin değerlendirilmesi ve ilgili taraflara bilgi verilmesi,

olarak belirlenmiştir.

Sektörler genelinde etkin uygulanamadığı düşünülen ve üçüncü önceliğe sahip ilkeler ise, “Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık” ve “risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi” olduğu yargısına ulaşılmıştır. Yukarıda belirtilen birinci ve ikinci önceliğe sahip ilkelere göre üçüncü önceliğe sahip ilkelerin, ilgili işletmeler tarafından daha etkin uygulanıyor olabileceği şekilde değerlendirilmiştir.

Yine aynı şekilde; herhangi bir öncelik sırası belirlenmemiş olan ve aşağıda belirtilen;

2. İlke: Yönetim Kurulu'nun tarafsız bir şekilde iç kontrol sistemini izlemesi,
3. İlke: Raporlama, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi,
4. İlke: Uzmanlaşma,
5. İlke: Hesap verilebilirlik,

6.İlke: Hedeflerin açık ve net olması,

9.İlke: Önemli değişikliklerin kurumu etkileme potansiyelinin değerlendirilmesi,

13.İlke: Faaliyetlerle ilişkin kaliteli bilgilerin elde edilmesi,

14.İlke: Kurum çalışanlarıyla paylaşılan hedefler, sorumluluklar vb.,

15.İlke: Kurum dışı paydaşlarla iletişim,

ilkelerinin ise yukarıda önceliklendirilen COSO ilkelerine göre, işletmeler tarafından daha etkin uygulanıyor olabileceği yargısına varılmıştır.

EKLER

EK.1: COSO İÇ KONTROL MODELİ TEMEL BİLEŞENLERİ VE 17 ALT İLKESİ*

A. KONTROL ORTAMI BİLEŞENİ

1. İlke: Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık
2. İlke: Yönetim Kurulu'nun Bağımsız Olarak İç Kontrol Sistemini İzlemesi
3. İlke: Raporlama İlişkilerinin, Yetki ve Sorumlulukların Belirlenmesi
4. İlke: Uzmanlaşmaya Önem Verilmesi
5. İlke: Hesap Verilebilirliğin Güçlendirilmesi

B. RİSK DEĞERLENDİRME BİLEŞENİ

6. İlke: Hedeflerin Açık ve Net Olarak Belirlenmesi
7. İlke: Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
8. İlke: Suiistimal Risklerinin Değerlendirilmesi
9. Önemli Değişikliklerin Kurumu Etkileme Potansiyelinin Değerlendirilmesi

C. KONTROL FAALİYETLERİ BİLEŞENİ

10. İlke: Kontrol Faaliyetlerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
11. İlke: Teknoloji Üzerindeki Genel Kontrollerin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi
12. İlke: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Politika ve Prosedürlerin Oluşturulması

D. BİLGİ VE İLETİŞİM BİLEŞENİ

13. İlke: Faaliyetlerle İlgili Kaliteli Bilginin Temin Edilerek Kullanılması
14. İlke: Hedefler, Sorumluluklar vb. Bilgilerin Kurum Çalışanlarıyla Paylaşılması
15. İlke: Kurum Dışı İlgili Taraflarla İletişim Kurulması

E. İZLEME FAALİYETLERİ BİLEŞENİ

16. İlke: Sürekli ve Özel Değerlendirmeler Yapılması
17. İlke: Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve İlgili Taraflara Bilgi Verilmesi

* <http://www.tide.org.tr/>, (05.11.2019)

EK.2: SOX YASASI İÇERİĞİ

BÖLÜM 1. İÇİNDEKİLER (TABLE OF CONTENTS)

BAŞLIK.1 :KAMU GÖZETİM KURULU (PCAOB-PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD)

- Bölüm 101 : Kuruluş; idari hükümler (Establishment; administrative provisions)
- Bölüm 102 : Kurul'a kayıt (Registration with the Board)
- Bölüm 103 :Denetim, kalite kontrol ve bağımsızlığa ilişkin standartlar ve kurallar
(Auditing, quality control, and independence standards and rules)
- Bölüm 104 : Yetkilendirilmiş Denetim Firmalarının Denetimi
(Inspections of registered public accounting firms)
- Bölüm 105 : Soruşturma ve disiplin işlemleri (Investigations and disciplinary proceedings)
- Bölüm 106 : Yabancı sermayeli denetim firmaları (Foreign public accounting firms)
- Bölüm 107 : Gözetim komisyonu (Commission oversight of the Board)
- Bölüm 108 : Muhasebe standartları (Accounting standards)
- Bölüm 109 : Fon kaynakları (Funding)

BAŞLIK.2 : DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞI (AUDITOR INDEPENDENCE)

- Bölüm 201 : Denetçinin uygulama dışı hizmetleri
(Services outside the scope of practice of auditors)
- Bölüm 202 : Ön onay şartları (Preapproval requirements)
- Bölüm 203 : Denetim ortağı rotasyonu (Audit partner rotation)
- Bölüm 204 : Denetim komitesine ilişkin denetçi raporu
(Auditor reports to audit committees)
- Bölüm 205 : Değişiklikler (Conforming amendments)
- Bölüm 206 : Çıkar çatışmaları (Conflicts of interest)
- Bölüm 207 : Yetkilendirilmiş denetim firması zorunlu rotasyonu
(Study of mandatory rotation of registered public accounting firms)
- Bölüm 208 : Komisyonun yetkileri (Commission authority)
- Bölüm 209 : Onay veren Düzenleyici Devlet Otoritesi
(Considerations by appropriate State regulatory authorities)

BAŞLIK.3 : KURUMSAL SORUMLULUK (CORPORATE RESPONSIBILITY)

- Bölüm 301 : Halka açık şirket denetim komitesi (Public company audit committees)
- Bölüm 302 : Finansal raporlamada kurumsal sorumluluk
(Corporate responsibility for financial reports)
- Bölüm 303 : Denetimin yürütülmesine olumsuz etkileri
(Improper influence on conduct of audits)
- Bölüm 304 : İkramiye ve kar kayıpları (Forfeiture of certain bonuses and profits)
- Bölüm 305 : Memur ve müdür sınırlamaları ve cezaları
(Officer and director bars and penalties)
- Bölüm 306 : Emeklilik fon kesintisi dönemlerinde bilgi sızdırılması
(Insider trades during pension fund blackout periods)
- Bölüm 307 : Avukatlar için mesleki sorumluluk yönetmeliği
(Rules of professional responsibility for attorneys)
- Bölüm 308 : Yatırımcı için adil fonlar (Fair funds for investors)

BAŞLIK.4 : KAPSAMLI FİNANSAL BİLDİRİMLER (ENHANCED FINANCIAL DISCLOSURES)

- Bölüm 401 : Dönemsel rapor bildirimleri (Disclosures in periodic reports)
- Bölüm 402 : Kapsamlı çıkar çatışması hükümleri (Enhanced conflict of interest provisions)
- Bölüm 403 : Yönetici ve hissedarları ilgilendiren işlemlere ilişkin bildirimler
(Disclosures of transactions involving management and principal stockholders)
- Bölüm 404 : İç kontrollere ilişkin yönetim değerlendirmesi
(Management assessment of internal controls)
- Bölüm 405 : İstisna (Exemption)
- Bölüm 406 : Üst düzey finans görevlileri için etik ilkeler
(Code of ethics for senior financial officers)
- Bölüm 407 : Denetim komitesi finans uzmanı bildirimini
(Disclosure of audit committee financial expert)
- Bölüm 408 : Periyodik bildirimlerin kapsamlı gözden geçirilmesi

- (Enhanced review of periodic disclosures by issuers)
- Bölüm 409 : Gerçek zamanlı bildirimler (Real time issuer disclosures)
- BAŞLIK.5 : ANALİSTİN KARŞILAŞTIĞI ÇIKAR ÇATIŞMASI
(ANALYST CONFLICTS OF INTEREST)**
- Bölüm 501 : Ulusal menkul kıymet borsaları ve kayıtlı menkul kıymet kuruluşlarınca
borsa
analistlerine yönelik işlemler
(Treatment of securities analysts by registered securities associations and
national securities exchanges)
- BAŞLIK.6 : KOMİSYON KAYNAKLARI VE YETKİLERİ
(COMMISSION RESOURCES AND AUTHORITY)**
- Bölüm 601 : Ödeneklere ilişkin yetkiler (Authorization of appropriations)
- Bölüm 602 : Komisyon öncesi görünüm ve uygulamalar
(Appearance and practice before the Commission)
- Bölüm 603 : Küçük hisselerin vergilendirilmesinde federal mahkeme yetkileri
(Federal court authority to impose penny stock bars)
- Bölüm 604 : Broker ve dealerlar ile ortak olan kişilere ilişkin nitelikler
(Qualifications of associated persons of brokers and dealers)
- BAŞLIK.7 : ÇALIŞMALAR VE RAPORLAR (STUDIES AND REPORTS)**
- Bölüm 701 : Denetim firmalarının konsolidasyonuna ilişkin GAO çalışmaları ve
raporları
(GAO study and report regarding consolidation of public accounting
firms)
- Bölüm 702 : Kredi derecelendirme kuruluşlarına ilişkin Komisyon çalışması ve raporu
(Commission study and report regarding credit rating agencies)
- Bölüm 703 : İhlaller ve ihlalcilere ilişkin çalışma ve rapor
(Study and report on violators and violations)
- Bölüm 704 : Haciz işlemlerine ilişkin çalışma (Study of enforcement actions)
- Bölüm 705 : Yatırım bankalarına ilişkin çalışma (Study of investment banks)
- BAŞLIK.8 : KURUMSAL VE CEZAİ SORUMLULUK
(CORPORATE AND CRIMINAL FRAUD ACCOUNTABILITY)**
- Bölüm 801 : Kısa başlık (Short title)

- Bölüm 802 : Belge değişimine ilişkin para cezaları
(Criminal penalties for altering documents.)
- Bölüm 803 : Menkul kıymet dolandırıcılığı yasalarının ihlalinde gerçekleşen zararına ilişkin ibraz edilemeyen borçlar
(Debts nondischargeable if incurred in violation of securities fraud laws)
- Bölüm 804 : Menkul kıymet dolandırıcılığını sınırlandırıcı kurallar
(Statute of limitations for securities fraud)
- Bölüm 805 : Adli ve kapsamlı dolandırıcılık suçlarının engellenmesine ilişkin Fedaral Ceza Yönergesinin İncelenmesi
(Review of Federal Sentencing Guidelines for obstruction of justice and extensive criminal fraud)
- Bölüm 806 : Dolandırıcılık kanıtlarının elde edildiği halka açık işletme çalışanlarının korunması
(Protection for employees of publicly traded companies who provide evidence of fraud)
- Bölüm 807 : Halka açık işletmelerin sahtekarlık yapan ortaklarına ilişkin para cezaları
(Criminal penalties for defrauding shareholders of publicly traded companies)
- BAŞLIK.9 : BEYAZ YAKALILARA İLİŞKİN PARA CEZASI ARTIŞLARI
(WHITE-COLLAR CRIME PENALTY ENHANCEMENTS)**
- Bölüm 901 : Kısa başlık (Short title)
- Bölüm 902 : Dolandırıcılık suçu olara nitelendirilecek teşebbüsler ve komplolar
(Attempts and conspiracies to commit criminal fraud offenses)
- Bölüm 903 : Posta ve havale yoluyla yapılan dolandırıcılığa ilişkin para cezaları
(Criminal penalties for mail and wire fraud)
- Bölüm 904 : İşçi Emeklilik Geliri Güvence Yasası'nın ihlaline ilişkin para cezaları
(Criminal penalties for violations of the Employee Retirement Income Security Act of 1974)
- Bölüm 905 : Beyaz yakalıların bazı suçlarına ilişkin ceza yönergesi değişiklikleri
(Amendment to sentencing guidelines relating to certain white-collar offenses)

Bölüm 906 : Finansal raporlara ilişkin kurumsal sorumluluk
(Corporate responsibility for financial reports)

**BAŞLIK.10 : KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMELERİ
(CORPORATE TAX RETURNS)**

Bölüm 1001 : CEO tarafından imzalanan kurumlar vergisi beyannamesine ilişkin senato anlayışı
(Sense of the Senate regarding the signing of corporate tax returns by chief executive officers)

**BAŞLIK.11 : KURUMSAL DOLANDIRICILIK VE HESAP VERİLEBİLİRLİK
(CORPORATE FRAUD AND ACCOUNTABILITY)**

Bölüm 1101 : Kısa başlık (Short title)

Bölüm 1102 : Kayıtlara müdahale veya diğer engelleyici resmi işlemler
(Tampering with a record or otherwise impeding an official proceeding)

Bölüm 1103 : Sermaye Piyasası Kurulu'nun işlemleri geçici dondurma yetkisi
(Temporary freeze authority for the Securities and Exchange Commission)

Bölüm 1104 : Federal Ceza Yönergesinde değişiklik
(Amendment to the Federal Sentencing Guidelines)

Bölüm 1105 : Komisyonun kişileri memur veya yönetici olarak görev yapmalarını yasaklama yetkisi (Authority of the Commission to prohibit persons from serving as officers or directors)

Bölüm 1106 : Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında artan para cezaları
(Increased criminal penalties under Securities Exchange Act of 1934)

Bölüm 1107 : Muhbirlere karşı misillemeler (Retaliation against informants)

BÖLÜM 2. TANIMLAR (DEFINITIONS)

Onay Veren Düzenleyici Devlet Otoritesi (Appropriate State Regulatory Authority)

Denetim (Audit)

Denetim Komitesi (Audit Committee)

Kurul (Board)

Komisyon (Commission)

Yayımlayan (Issuer)

Denetim Dışı Hizmetler (Non-Audit Services)

Denetim Firmasına Bağlı Kişi (Person Associated With A Public Accounting Firm)

Mesleki Standartlar (Professional Standards)

Denetim Firması (Public Accounting Firm)

Yetkilendirilmiş Denetim Firması (Registered Public Accounting Firm)

Kurul Yönetmelikleri (Rules Of The Board)

Güvence (Security)

Güvenlik Hukuku (Securities Laws)

Eyalet (State)

BÖLÜM 3. KURUL ESASLARI VE UYGULAMALARI (COMMISSION RULES AND ENFORCEMENT)

Düzenleyici Faaliyetler (Regulatory Action)

Uygulamalar (Enforcement)

Komisyon Yetkileri Üzerine Etkileri (Effect On Commission Authority)

EK.3: KGK Tarafından Yayımlanan Tebliğler Listesi*

Resmi Gazete Başlığı	Tarihi	Sayısı
Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	18.05.2019	30778
Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 58 (Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 240) Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	16.12.2017	30272
Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 62 (Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 805) Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	16.12.2017	30272
Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 64 (Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 300) Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	13.12.2017	30269
Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 65 (İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 315) Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	13.12.2017	30269
Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 66 (Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlılıkların Değerlendirilmesi Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 450) Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	13.12.2017	30269
Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 67 (Bağımsız Denetim Kanıtları Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 500) Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	13.12.2017	30269
Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 68 (İlk Bağımsız Denetimler – Açılış Bakiyeleri Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 510) Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	13.12.2017	30269
Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 69 (Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 560) Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	13.12.2017	30269
Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 70 (Yazılı Beyanlar Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 580) Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	13.12.2017	30269
Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 61 (Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevesine Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 800) Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	11.12.2017	30267
Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 63 (Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 810) Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	11.12.2017	30267

Resmi Gazete Başlığı	Tarihi	Sayısı
Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 59 (Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 320) Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	08.12.2017	30264
Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 60 (Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 330) Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	08.12.2017	30264
Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 55 (Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 200) Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	07.12.2017	30263
Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 56 (Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 220) Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	07.12.2017	30263
Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 57 (Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 230)(12/12/2017 Tarihli ve 30268 Sayılı Resmî Gazete'de Düzeltmesi Vardır.) Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	07.12.2017	30263
Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 54 (Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar) Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	30.11.2017	30256
Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	04.11.2017	30230
Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 49 (İşletmenin Sürekliliği Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 570) Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	24.03.2017	30017
Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 50 (Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 700) Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	24.03.2017	30017
Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 51 (Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 705) Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	24.03.2017	30017
Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 52 (Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 706) Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	24.03.2017	30017
Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 53 (Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 710)	24.03.2017	30017

Resmi Gazete Başlığı	Tarihi	Sayısı
Mevzuat Türü: TEBLİĞLER		
Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 46 (Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 701) Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	09.03.2017	30002
Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 47 (Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 210) Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	09.03.2017	30002
Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 48 (Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim Hakkında Bağımsız Denetim Standardı 260) Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	09.03.2017	30002
Güvence Denetimleri Standardı 3000 (GDS 3000) Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Hakkında Tebliğ (Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 45) Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	06.11.2015	29524
Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 44 Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	21.05.2015	29362
Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	11.03.2015	29292
Bağımsız Denetim Resmi Sicil Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	07.03.2015	29288
Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	07.03.2015	29288
Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi (SBDS 2410) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 38 Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	10.07.2014	29056
Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	17.06.2014	29033
Özel Hususlar-Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi (BDS 805) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği (No: 36) Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	24.04.2014	28981
Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi (BDS 800) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 35 Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	09.04.2014	28967

Resmi Gazete Başlığı	Tarihi	Sayısı
Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi (BDS 705) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 31 Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	18.03.2014	28945
Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları (BDS 706) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 32 Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	14.03.2014	28941
Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları (BDS 720) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 34 Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	14.03.2014	28941
Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil) (BDS 600) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 27 Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	20.02.2014	28919
Bağımsız Denetçi Mühür Tebliği Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	11.02.2014	28910
İlk Bağımsız Denetimler – Açılış Bakiyeleri (BDS 510) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 19 Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	29.01.2014	28897
Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi (BDS 540) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 22 Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	24.01.2014	28892
Bağımsız Denetimde Örnekleme (BDS 530) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 21 Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	22.01.2014	28890
Bağımsız Denetim Kanıtları-Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar (BDS 501) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 17 Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	10.01.2014	28878
Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlılıkların Değerlendirilmesi (BDS 450) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 15 Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	31.12.2013	28868
Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması (BDS 300) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 10 Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	30.12.2013	28867
Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar (BDS 402) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 14 Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	30.12.2013	28867
Bağımsız Denetim Kanıtları (BDS 500) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 16 Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	30.12.2013	28867

Resmi Gazete Başlığı	Tarihi	Sayısı
Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik (BDS 320) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 12 Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	24.12.2013	28861
Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler (BDS 330) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 13 Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	24.12.2013	28861
Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları (BDS 240) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 6 Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	10.12.2013	28847
Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması (BDS 250) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 7 Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	10.12.2013	28847
Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması (BDS 210) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 3 Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	14.11.2013	28821
Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol (BDS 220) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 4 Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	14.11.2013	28821
Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi (BDS 230) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 5 Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	14.11.2013	28821
Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi (BDS 200) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 2 Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	13.10.2013	28794
Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 1 Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	02.10.2013	28783
Bağımsız Denetim Resmi Sicil Tebliği Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	25.01.2013	28539
Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	25.01.2013	28539
Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	25.01.2013	28539
Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği Mevzuat Türü: TEBLİĞLER	25.01.2013	28539

* Yürürlükten kaldırılma ve değişiklik yapılmasına dair Tebliğ'ler dışında, 08.08.2019 tarihine kadar yayınlanan tebliğlerin listesidir.

KAYNAKLAR

- AICPA, *Generally Accepted Auditing Standards*, AU Section 150, SAS.95
- AICPA, Statements on Auditing Standarts, “Audit Evidence”, SAS No:106, AU Section 326,
<https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/download/abledocuments/au-00326.pdf>, (01.05.2019)
- ADA Şebnem, Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerinde Etkili Olan Faktörler: Türkiye Örneği, (Doktora Tezi), Kahramanmaraş, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül 2016
- ADİLOĞLU Burcu, *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*, 1. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011
- AĞMAZ Süleyman, “Türkiye’deki Belediyelerin İç Kontrol Sistemlerinin Etkinliğinin Dış Denetim Bulgularına Göre Analizi”, *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:19, Sayı:4, 2017, ss. 74-92
- AKBULUT Emre, “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçek Yağı Sektöründe Bir Araştırma”, *Electronic Journal of Vocational Colleges*, Cilt:2, Sayı:1, 2012, ss. 174-187
- AKÇAKANAT Özen, “Kurumsal Risk Yönetimi ve Kurumsal Risk Yönetim Süreci”, Süleyman Demirel Üniversitesi, *Vizyoner Dergisi*, Cilt:4, Sayı:7, 2012, ss.30-46
- AKDEMİR Ali, *İşletmeciliğin Temel Bilgileri*, 2. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2012
- AKPINAR Mahmut, “Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi (Yeni Adı: Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi)*, Cilt:7, Sayı: 14, 2011, ss. 285-305
- AKYEL Recai, “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, Manisa, Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F., *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt:17, Sayı:1, 2010, ss. 83-97
- AKYEL Recai, “Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri ile İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:19, Sayı:3, 2010, ss. 1- 21
- ALTINTAŞ Taylan, “Attitudes to Audit Risk Model and Materiality: Evidence From Turkey”, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:0, Sayı:1, 2010, ss.130-136

- ANDERSON Urton, Michael J. HEAD, Sridhar RAMAMOORTI, Cris RIDDLE, Mark SALAMASICK, Paul J. SOBEL, *Internal Auditing*, 4.Baskı, Kanada:Internal Audit Foundation, 2017
- ARENS Alvin A., Randal J. ELDER, Mark S. BEASLEY, *Auditing and Assurance Services*, 14. Baskı, İngiltere: Pearson, 2012
- ARWINGE Olof, *Internal Control: A Study of Concept and Themes*, Berlin: Physica-Verlag, A Springer Company, 2013
- ARTER Dennis R., Charles A. CIANFRANI, John E. (JACK) WEST, *How To Audit The Process-Based QMS*, 2.Baskı, Milwaukee, Wisconsin: ASQ Quality Press, 2012
- ASLAN Bayram, “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, 2010, Sayı:77, ss. 63-86
- BALYEMEZ Ahmet Sinan, “Türkiye’de Özel Sektör ve Kamu İdareleri İç Kontrol Sistemlerinin Mevzuat Yükümlülükleri Açısından Karşılaştırılması”, *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (Özel Sayı), Cilt:3, Sayı:8, Aralık 2016, ss.1-70
- BAŞBAKANLIK HAZİNE MÜSTEŞARLIĞI, “Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik”, 21.03.1997 tarihli Resmi Gazete, Sayı:22940
- BDDK, *Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik*, 08.02.2001 tarihli Resmi Gazete, Sayı: 24312
- BOZKURT Cevdet, “Risk, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim”, *Denetim*, Sayı:4, 2010, ss. 17-30
- BOZKURT Nejat, *Muhasebe Denetimi*, 8. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları, 2018
- BRICIU Sorin, Andreea Cristina DANESCU, Tatiana DĂNESCU, Mihaela PROZAN, “A Comparative Study of Well-Established Internal Control Models”, *Procedia Economics and Finance*, Vol:15, 2014, pp. 1015-1020
- BUMGARNER Nancy, Miklos A. VASARHELYI, “Continuous Auditing-A New View”, *AICPA, Audit Analytics and Continuous Audit: Looking Toward the Future*, 2015, pp. 7-51
- CAN Halil, *Organizasyon ve Yönetim*, 4. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 1997
- CANBAY Çiğdem Figen, İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Üzerindeki Etkileri: Bist Kurumsal Yönetim Endeksi Kapsamındaki Şirketlerde Uygulama, (Doktora Tezi), Malatya: İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018

- COATES IV John C., “The Goals and Promise of The Sarbanes-Oxley Act”, *Journal of Economic Perspectives*, Cilt:21, Sayı:1, 2007, pp. 91-116
- CODERRE David, *Global Technology Audit Guide Continuous Auditing: Implications for Assurance, Monitoring, and Risk Assessment*, Global Technology Audit Guide, IIA-The Institute of Internal Auditors, 2005
- COSO, Internal Control – Integrated Framework ICIF, Original COSO Pyramid from 1992 http://controlsframework.com/coso_images.php , (13.06.2018)
- COSO, Internal Control – Integrated Framework, Executive Summary, Mayıs 2013, <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf> (11.06.2018)
- COSO, Internal Control – Integrated Framework Principles, 2013, <https://www.coso.org/Documents/COSO-ICIF-11x17-Cube-Graphic.pdf>, (11.06.2018)
- COŞKUN Muhammet Fatih, Özgür TEREMAN, “Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Üzerine Nitel Bir Araştırma: COSO Modeli Örneği”, *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:149, Eylül-Ekim 2018, ss. 123-143
- COŞKUN Muhammet Fatih, COSO Tabanlı İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Nisan 2019
- ÇAKIROĞLU BAYKAL Elif Şule, İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetime Etkisi, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Nisan 2015
- ÇÖMLEKÇİ Ferruh, vd., *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, 1. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1585, Ekim 2004
- DEMİR Mehmet, Yakup ÜLKER, Öznur ARSLAN, “İç Kontrol, İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi”, *Van Yüzcüncü Yıl Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı: 5, 2018, ss. 82-104
- DEMİRBAŞ Mahmut, “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:4, Sayı:7, Bahar 2005 /1, ss. 167-188
- DEVLET BAKANI VE BAŞBAKAN YARDIMCILIĞI, “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ”, 16.01.1987 tarihli Resmi Gazete, Sayı: 19343
- DİNÇER Ömer, *İşletme Yönetimi*, 1. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım, 1996
- EFİL İsmail, *İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon*, Genişletilmiş 12. Baskı, Bursa:Dora Basım-Yayın, 2013

- EPDK, *Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik*, 03.10.2003 tarihli Resmi Gazete, Sayı:25248
- EPDK, *Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Denetlenmesi Hakkında Tebliğ*, Seri No:1, 17.10.2003 tarihli Resmi Gazete, Sayı:25262
- EPDK, *Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Denetlenmesi Hakkında Tebliğ*, Seri No:3, 17.07.2004 tarihli Resmi Gazete, Sayı:25525
- ERDOĞAN Murat, “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gereklikliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Cilt:3, Sayı:1, Ocak 2002, ss.51-63
- ERDOĞAN Sedat, “Bağımsız Denetim Mesleğinin Doğal Sınırlamaları”, *Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Metinleri*, Cilt:2015, Sayı:2, 2015, ss. 1-11
- ERDOĞAN Sedat, “Finansal Skandalların Bağımsız Denetim Boyutu”, *Mali Çözüm*, Mart-Nisan 2015, ss. 15-32
- ERTAŞ Abdulaziz, *Bağımsız Denetim Kapsamında Türkiye’de Yapılan Yasal Düzenlemelerin Bağımsız Denetim Üzerine Etkileri*, (Doktora Tezi), Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018
- ERTÜRK Mümin, *Meslek Yüksekokulları için Yönetim ve Organizasyon*, Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım, Ekim 2013
- FERMA / ECIIA Guidance For Boards And Audit Committees, Monitoring The Effectiveness Of Internal Control, Internal Audit And Risk Management Systems, Guidance on the 8th EU Company Law Directive, Article 41, 21 September 2010
- FİDAN Mehmet Maşuk, “Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü–TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının Basit Yaklaşımı ve Vergi Usul Kanunu Karşılaştırılması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.81, 2019, ss.37-58
- FLOWERDAY Stephen, A.W. BLUNDELL, R. Von SOLMS, “Continuous Auditing Technologies and Models:A Discussion”, *Computers&Security*, Vol:25, Issue:5, 2006, pp. 325-331
- GOODWIN-STEWART Jenny, Pamela KENT, “Relation Between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics and Internal Audit”, *Accounting and Finance*, Volume:46, Issue:3, 2006, pp. 387-404
- GÖR Yusuf, “Finansal Başarısızlığı Önlemede İç Kontrol Sisteminin ve Denetim Kalitesinin Etkisi Üzerine Bir Araştırma”, *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD)*, Cilt:5, Sayı:11, 2018, ss. 124-132

- GÜCENME Ümit, *Muhasebe Denetimi*, 1. Baskı, İstanbul: Aktüel Yayınları, 2004
- GÜLEÇ Ömer Faruk, *Bağımsız Denetçi Raporundaki Dönüşüm: Kilit Denetim Konuları*, 1.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2020
- GÜLER Ahmet, Mustafa Bülent HALICIOĞLU, Serkan TAŞĞIN, *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma*, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015
- GÜREDİN Ersin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*, 13.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2010
- HARRER Julie, *Internal Control Strategies: A Mid to Small Business Guide*, 1. Baskı, New Jersey: John Wiley&Sons Inc., 2008
- HASANEFENDİOĞLU Bülent, Murat UZEL, "COSO Alaaddin'in Sihirli Lambası mı? Tüm Yönleriyle COSO Bazlı İç Kontrol Sistemi", *İSMMMO, Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:141, Mayıs-Haziran 2017, ss. 209-226
- HATUNOĞLU Zeynep, Nurettin KOCA, Mustafa KILLI, "İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması", *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:9, Sayı:20, 2012, ss. 169-189
- HAZAMI-AMMAR Sourour, "Some Evidence On The Impact Of Internal Audit On External Audit Fees", *The Journal of Corporate Accounting&Finance*, Volume:30, Issue:2, Nisan 2019, pp. 64-81
- HOGAN Chris E., Michael S. WILKINS, "Evidence on the Audit Risk Model: Do Auditors Increase Audit Fees in the Presence of Internal Control Deficiencies?", *Contemporary Accounting Research*, Volume: 25, Issue:1, 2010, pp. 219-242
- HOUSTON Richard W., Michael F. PETERS, Jamie H. PRATT, "The Audit Risk Model, Business Risk and Audit-Planning Decisions", *The Accounting Review*, Volume: 74, Issue:3, July 1999, pp. 81-98
- IFAC- International Federation of Accountants, *Guide to Using ISA's in the Audits of Small-and Medium- Sized Entities*, Volume:1, Core Concepts, Fourth Edition, 2018
- İBİŞ Cemal, Özgür ÇATIKKAŞ, "İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış", *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran 2012, Sayı:85, ss.95-121
- JABBAR Nadhim Shaalaan, "The Implications Of Internal And External Auditing Integration On The Auditing Performance And Its Impact On The Expectayion Gap: An Exploratory Study In The Iraqi Environment", *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Volume: 22, Issue:3, 2018
- JHONSTONE Karla M. vd., *Auditing:A Risk-Based Approach To Conducting A Quality Audit*, South-Western:Cengage Learning, 2014

- KARAVARDAR Alper, “İç Denetim Fonksiyonunun Dış Denetçiler Tarafından Değerlenmesi: Türkiye’de Bir Kanaat Fonksiyon Yaklaşımı Uygulaması”, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt:43, Sayı:1, 2014, ss. 173-187
- KARDEŞ SELİMOĞLU Seval, Mehmet ÖZBİRECİKLİ, Şaban UZAY, Ganite KURT, Ali ALAGÖZ, Serap YANIK, *Muhasebe Denetimi*, Yenilenmiş 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Şubat 2011
- KARDEŞ SELİMOĞLU Seval, Mehmet ÖZBİRECİKLİ, Şaban UZAY, *Bağımsız Denetim*, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara: Nobel Yayıncılık, 2017
- KAVUT Lerzan, Oktay Taş, Tuba Şavlı, *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, Yayın No:130, İstanbul: İSMMMMO Yayınları, 2009
- KEPEKÇİ Celal, “Tasdikten Doğan Sorumluluk ve Denetim Riski”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt:50, Sayı:1, 2002, ss. 255-258
- KEPEKÇİ Celal, *Bağımsız Denetim*, Genişletilmiş 5.Baskı, İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2004
- KERVANSARAY Yatırım Holding A.Ş., 2018 Yılı Bağımsız Denetim Raporu, Aday Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş., Barış Özkurt, Sorumlu Denetçi, <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/750009> (03.05.2019)
- KESİMLİ İffet, *Türk Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Kalite Kontrol Standardı Açısından İncelenmesi*, (Doktora Tezi), Edirne: Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015
- KESİMLİ İffet, *External Auditing And Quality*, 1. Baskı, Singapore: Springer, 2019
- KGK, *Bağımsız Denetim Standartları 200 (BDS 200): Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019
- KGK, *Bağımsız Denetim Standartları 210(BDS 210): Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması*, www.kgk.gov.tr, (05.03.2019)
- KGK, *Bağımsız Denetim Standardı 220 (BDS 220): Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019
- KGK, *Bağımsız Denetim Standardı 230 (BDS 230): Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019
- KGK, *Bağımsız Denetim Standartları 240 (BDS 240): Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019

- KGK, *Bağımsız Denetim Standartları 250 (BDS 250): Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019
- KGK, *Bağımsız Denetim Standartları 260 (BDS 260): Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019
- KGK, *Bağımsız Denetim Standardı 265 (BDS 265): İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019
- KGK, *Bağımsız Denetim Standartları 300 (BDS 300): Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019
- KGK, *Bağımsız Denetim Standartları 315 (BDS 315): İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019
- KGK, *Bağımsız Denetim Standartları 330 (BDS 330): Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019
- KGK, *Bağımsız Denetim Standartları 402 (BDS 402): Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019
- KGK, *Bağımsız Denetim Standartları 450 (BDS 450): Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlılıkların Değerlendirilmesi*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019
- KGK, *Bağımsız Denetim Standartları 500 (BDS 500): Bağımsız Denetim Kanıtları*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019
- KGK, *Bağımsız Denetim Standartları 501 (BDS 501): Bağımsız Denetim Kanıtları-Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019
- KGK, *Bağımsız Denetim Standardı 505 (BDS 505): Dış Teyitler*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019
- KGK, *Bağımsız Denetim Standartları 530 (BDS 530): Bağımsız Denetimde Örnekleme*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019
- KGK, *Bağımsız Denetim Standardı 540 (BDS 540): Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019
- KGK, *Bağımsız Denetim Standartları 550 (BDS 550): İlişkili Taraflar*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019

- KGK, *Bağımsız Denetim Standartları 580 (BDS 580): Yazılı Beyanlar*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019
- KGK, *Bağımsız Denetim Standardı 600 (BDS 600): Özel Hususlar – Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dahil)*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019
- KGK, *Bağımsız Denetim Standartları 610 (BDS 610): İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019
- KGK, *Bağımsız Denetim Standartları 620 (BDS 620): Uzman Çalışmalarının Kullanılması*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019
- KGK, *Bağımsız Denetim Standardı 700 (BDS 700): Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019
- KGK, *Bağımsız Denetim Standardı 701 (BDS 701): Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019
- KGK, *Bağımsız Denetim Standardı 720 (BDS 720): Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019
- KGK, *Bağımsız Denetim Standardı 800 (BDS 800): Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019
- KGK, *Bağımsız Denetim Standartları 805 (BDS 805): Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi*, www.kgk.gov.tr, 19.09.2019
- KGK, *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*, 26.12.2012 tarihli Resmi Gazete, Sayı:28509
- KGK, *Türkiye Finansal Raporlama Standardı 3 (TFRS 3): İşletme Birleşmeleri*, 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, www.kgk.gov.tr, (19.10.2020)
- KGK, *Türkiye Finansal Raporlama Standardı 9 (TFRS 9): Finansal Araçlar (2017 Sürümü)*, 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, www.kgk.gov.tr (19.10.2020)
- KGK, *Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15 (TFRS 15): Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*, 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, Ek.A, Tanımlanan Terimler, www.kgk.gov.tr, (19.10.2020)
- KGK, *Türkiye Finansal Raporlama Standardı 16 (TFRS 16): Kiralamalar*, 16/04/2018 tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazete, www.kgk.gov.tr (19.10.2020)

- KGK, *Türkiye Muhasebe Standardı 2 (TMS 2): Stoklar*, 24.05.2018 tarihli ve 30430 sayılı Resmi Gazete, 6. Paragraf, www.kgk.gov.tr (19.10.2020)
- KGK, *Türkiye Muhasebe Standardı 12 (TMS 12): Gelir Vergileri*, 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, www.kgk.gov.tr, 19.10.2020
- KGK, *Türkiye Muhasebe Standardı 16 (TMS 16): Maddi Duran Varlıklar*, 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, www.kgk.gov.tr (19.10.2020)
- KGK, *Türkiye Muhasebe Standardı 21 (TMS 21): Kur Değişiminin Etkileri*, 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, www.kgk.gov.tr (19.10.2020)
- KGK, *Türkiye Muhasebe Standardı 24 (TMS 24): İlişkili Taraf Açıklamaları*, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete, www.kgk.gov.tr (19.10.2020)
- KGK, *Türkiye Muhasebe Standardı 32 (TMS 32): Finansal Araçlar: Sunum*, 15/01/2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, www.kgk.gov.tr (19.10.2020)
- KGK, *Türkiye Muhasebe Standardı 36 (TMS 36): Varlıklarda Değer Düşüklüğü*, 18.03.2006 tarihli ve 26112 sayılı Resmi Gazete, www.kgk.gov.tr (19.10.2020)
- KGK, *Türkiye Muhasebe Standardı 38 (TMS 38): Maddi Olmayan Duran Varlıklar*, 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, www.kgk.gov.tr (19.10.2020)
- KGK, *Türkiye Muhasebe Standardı 40 (TMS 40): Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller*, 16/04/2018 tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazete, www.kgk.gov.tr (19.10.2020)
- KGK, 2017 Yılı İnceleme Raporu, www.kgk.gov.tr, (18.11.2020)
- KGK, 2018 Yılı İnceleme Raporu, www.kgk.gov.tr, (18.11.2020)
- KIR Hüseyin, “Stratejik Denetim ve Denetimde Risk Odaklılık”, Denetişim, Ankara, Sayı:4, 2010, ss. 47-61
- KIRLIOĞLU Hilmi, “Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Cilt:23, Temmuz 2004, ss. 28-34
- KIYMETLİ ŞEN İlker, “Bilgi Teknolojilerindeki Değişimin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine Etkisi:Sürekli Denetim”, Çankırı Karatekin Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:6, Sayı:1, 2016, ss. 383-404
- KIZILGÖL Ömür, Burcu İŞGÜDEN, “Denetim Riskinin Belirlenmesinde Mesleki Yargının Denetçiler Tarafından Kullanılması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (World of Accounting Science), Cilt:13, Sayı:4, 2011, ss. 1-33
- KIRACI Murat, “Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi”, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:4, Sayı:2, Aralık 2003, ss. 67-78

- KORTEKS Mensucat San. Ve Tic. A.Ş., 2018 Yılı Bağımsız Denetim Raporu, Engin Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş., Emre Halit, Sorumlu Denetçi, <https://www.kap.org.tr/tr/Bildirim/750254>, (03.05.2019)
- KÜTÜK İlhan, Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri, (Yüksek Lisans Tezi), Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008
- LESSAMBO Felix I., *Auditing, Assurance Services, and Forensics*, Palgrave Macmillan, 2018, <https://doi.org/10.1007/978-3-319-90521-1>
- LOUWERS Timothy J. Allen BLAY, David SINASON , Jerry STRAWSER, Jay THIBODEAU, *Auditing&Assurance Services*, 7.Baskı, MacGraw-Hill Education, 2017
- MALİYE BAKANLIĞI, İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği, 08.10.2005 tarihli Resmi Gazete, Sayı:25960
- MALİYE BAKANLIĞI, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 31.12.2005 tarihli Resmi Gazete, Sayı:26040
- MALİYE BAKANLIĞI, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 26.12.2007 tarihli Resmi Gazete, Sayı: 26738
- MALİYE BAKANLIĞI İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Kamu İç Denetim Standartları, 16.08.2011 tarihli Resmi Gazete, Sayı:28027
- McDANIEL Linda S., “The Effects of Time Pressure and Audit Program Structure on Audit Performance”, *Journal of Accounting Research*, Volume:28, Issue: 2, 1990, pp. 267-285
- McNALLY J. Stephen, “The 2013 COSO Framework & SOX Compliance”, *Strategic Finance*, Haziran 2013, pp. 1-8
- McNAMEE David, “Risk-Based Auditing”, *Internal Auditor*, Volume: 54, Issue: 4, August 1997, pp. 22 +
- MERKEZİ KAYIT KURULUŞU A.Ş., 2019 Yılı Finansal Rapor İlan Tarihleri Genel Mektubu, No:848, 02.01.2019, www.kap.org.tr, (25.07.2019)
- MESSIER William F., Steven Glover, Douglas Prawitt, *Auditing&Assurance Services:A Systematic Approach*, 10. Baskı, New York: McGraw-Hill Education, 2016
- MURDOCK Hernan, *Operational Auditing: Principles and Techniques for a Changing World*, 1. Baskı, CRS Press, Ekim 2016
- ÖZALP İnan, *İşletme Yönetimi*, Eskişehir: Birlik Ofset, 2000

- ÖZDEMİR Murat, “Nitel Veri Analizi: Sosyal Bilimlerde Yöntembilim Sorunsalı Üzerine Bir Çalışma”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:11, Sayı:1, Haziran 2010, ss. 323-343
- ÖZER Gökhan, Abdullah Kursat MERTER, Serkan ÇINAR, “Kamu İç Kontrol Sistemi Etkinliği Analizi: Devlet Üniversiteleri Örneği”, *Global Business Research Congress, PressAcademia Procedia*, Cilt:9, Sayı:1, 2019, ss. 203-208
- PICKETT K.H.Spencer, *Auditing The Risk Management Process*, 1. Baskı, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc., 2005
- PORTER Brenda, *Principles of External Auditing*, 2. Baskı, İngiltere: John Wiley & Sons Ltd, 2003
- QUICK Reiner, Philipp HENRIZI, “Experimental Evidence on External Auditor Reliance on the Internal Audit”, *Review of Managerial Science*, 2019, Volume:13(5), pp.1143-1176
- SABUNCU Birsal, “İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2017, Cilt:18, Sayı:2, ss.161-174
- SABUNCUOĞLU Zeyyat, Tuncer TOKOL, *İşletme*, 7. Baskı, Bursa: Furkan Ofset, 2009
- SAĞLAR Jale, Koray TUAN, “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri”, Adana, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 18, Sayı:1, 2009, ss. 343-358
- SARBANES-OXLEY ACT(SOX) of 2002, Public Law 107-204, 116 Statue, 30 Haziran 2002, , www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf, (04.01.2018)
- SARISOY Özkan, Kilit Denetim Konularına Bağımsız Denetim Raporunda Yer Verilmesi ve Beklenti Farkları, (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi: Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018
- SARISOY Özkan, *Bağımsız Denetim Beklenti Farkları*, 1. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2019
- SEVİLENGÜL Orhan, *Genel Muhasebe*, 15. Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi, 2009
- SHIBANO Toshiyuki, “Assessing Audit Risk from Errors and Irregularities”, *Journal of Accounting Research*, Volume: 28, 1990, pp. 110-140
- SILVOSO J.A., “Report of the Committee on Basic Auditing Concepts”, *The Accounting Review*, Vol:47(Supplement Volume), 1972, pp. 15-74
- SPK, *Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik*, 13.12.1987 tarihli Resmi Gazete, Sayı:19663

- SPK, *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*, 12.06.2006 tarihli Resmi Gazete, Sayı:26196, Seri : X , No: 22
- TCMB, Bağımsız Denetim Kuruluşları Tarafından Yapılacak Banka Denetimleri Hakkında Tebliğ, Sıra No:1, 24.12.1987 tarihli Resmi Gazete, Sayı: 19674
- THE WORLD BANK GROUP, *Fundamentals of Financial Statements Audit, Public Disclosure Authorized 69360*, Dushanbe: 10-14 Mayıs 2011
- TRITSCHLER Jonas, *Audit Quality:Association Between Published Reporting Errors and Audit Firm Characteristics*, 1. Baskı, Austria: Springer Gabler, 2014
- TSE, TS EN ISO 9001:2015 Risk Tabanlı Proses Yönetimi Eğitimi, 23 Ekim – 14 Kasım 2018, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Eğitim Notu
- TÜREDİ Hasan, Ümmügülüm ZOR, Filiz GÜRBÜZ, “Risk Odaklı İç Denetim”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:66, Nisan 2015, ss. 1-19
- TÜREDİ Hasan, Ahmet Oğuz KOBAN, Gencay KARAKAYA, “COSO İç Kontrol (ABD) Modeli ile İngiliz (Turnbull) ve Kanada (CoCo) Modellerinin Karşılaştırılması”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:99, Ekim-Aralık 2015, ss. 95-119
- TÜRKER Masum, Recep PEKDEMİR, Yakup SELVİ, Fatih YILMAZ, *Sınırlı Uygunluk Denetimi*, Ankara: TÜRMÖB Yayınları-198, Sirküler Rapor Serisi, 2003, ss.31-41
- TÜRKİYE CUMHURİYETİ BAKANLAR KURULU, *5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, 24 Aralık 2003 tarihli Resmi Gazete, Sayı:25326
- TÜRKİYE CUMHURİYETİ BAKANLAR KURULU, *660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname*, 2 Kasım 2011 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 28103
- TÜRKİYE CUMHURİYETİ BAKANLAR KURULU, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)*, 14.02.2011 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 27846
- TÜRKİYE CUMHURİYETİ BAKANLAR KURULU, *Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar*, 23.01.2013 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 28537
- TÜRKİYE CUMHURİYETİ BAKANLAR KURULU, *Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar*, 14.03.2014 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 28941
- TÜRKİYE CUMHURİYETİ BAKANLAR KURULU, *Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar*, 01.02.2015 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 29254

- TÜRKİYE CUMHURİYETİ BAKANLAR KURULU, *Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar*, 26.05.2018 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 30432
- ULUDAĞ Sezen, “Bağımsız Denetimde Önemli Riski Etkileyen Unsurlar Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (World of Accounting Science)*, Cilt:17, Sayı:1, 2015, ss.1-18
- UMUR Ufuk, *Bağımsız Denetim ve İç Kontrol Etkileşimi:İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016
- USUL Hayrettin, Rozi MİZRAHİ, *Risk Odaklı Denetim*, 1. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık, 2016
- UYAR Süleyman, “Denetim Standartlarına Göre Sınırlı Bağımsız Denetim (Finansal Tabloların Gözden Geçirilmesi)”, *Mali Çözüm*, İSMMMO, Temmuz-Ağustos 2015, ss.15-39
- UYAR Süleyman, Osman Nuri ŞAHİN, “Sürekli Denetim Modelleri ve Yaklaşımları”, *Uluslararası Akademik Forum 2018*, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No:15, ss. 67-85
- UZUN Ali Kamil, “İç Denetim 3.0 ve Kontrol Okuryazarlığı”, *The Deloitte Times*, Kasım 2018, ss. 69-71
- VARICI İdris, Elif KARAKAŞ, “Kazanç Temelli Değişkenlerin Denetim Riski Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi”, *Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:7, Sayı: 13, Haziran 2017, ss. 193-214
- YOZGAT Osman, *İşletme Yönetimi*, 8. Baskı, İstanbul: Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, No:435, 1992
- YURTSEVER Gürdoğan, “İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değer”, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 2015, Cilt:52, Sayı:602, ss.89-101
- YÜKÇÜ Süleyman, Ataçan Gülşah (2009), “Etkinlik, Etkililik Ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23(4), ss.1-13

<https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>, (16.08.2019)

<https://www.aicpa.org/about/missionandhistory.html>, (03.06.2019)

<https://www.bddk.org.tr/Hakkimizda/Kurulus/9>, (08.08.2019)

<https://www.coso.org>, (13.05.2019)

<https://www.haberturk.com/video/haber/izle/son-dakika-bakan-albayrakekonomireform-paketini-acikladi/623173> (11.04.2019)

<https://www.iaasb.org/>, (06.06.2019)

<https://www.ifac.org>, (06.06.2019)

<https://www.iaa.org.uk/about-us/what-is-internal-audit/>, (07.01.2018)

<http://www.intosai.org/about-us.html>, (16.08.2019)

http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu_09_05_2019.pdf, (06.06.2019)

<https://kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/4659/COVID-19-Salg%C4%B1n%C4%B1n%C4%B1n-Yu%CC%88ru%CC%88tu%CC%88len-Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetimlere-Etkisi> (19.11.2020)

<http://www.resmigazete.gov.tr/>, (08.08.2019-17.11.2020)

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5b0d34cbca5f85.92331109 (29.05.2018)

https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/10241_PR-Value Proposition Flyer-FNL-Hi-BB_Notlari.pdf (07.01.2018)

<https://sozluk.gov.tr/> (13.11.2019)

<http://www.tide.org.tr/uploads/TI%CC%87DE-OSO%20Sunumu%202013%20son.pdf>, (05.11.2019)

ÖZGEÇMİŞ

1981 Kayseri doğumlu olan Berna (Madenli) Tez, ilk, orta ve lise eğitimini Bursa'da tamamlamıştır. 1998 yılında Bursa Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nde lisans eğitimine başlayan Tez, 2002 yılında mezun olur olmaz yine aynı üniversitede Sosyal Bilimler Enstitüsü işletme yüksek lisans programına başlamıştır.

Yüksek lisans öğrenimi gördüğü 2002-2006 yılları arasında KalDer Kalite Derneği Bursa Şubesi'nde Sempozyum ve Etkinlik Sorumlusu olarak iş hayatına başlayan Tez, 2006 yılında yüksek lisans derecesini almıştır. 2006-2010 yılları arasında özel bir eğitim kurumunda öğretim elemanı, 2007-2008 akademik yılında Bursa Uludağ Üniversitesi Keles Meslek Yüksekokulu'nda serbest öğretim elemanı olarak görev yapmıştır.

Yükseköğretime bir süre ara veren Berna Tez, 2009 yılında Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Programında doktora öğrenimine başlamıştır. 2010-2012 yılları arasında Faruk Saraç Tasarım Meslek Yüksekokulu'nda İşletme Yönetimi programında Öğretim Görevlisi olarak akademik kariyerine başlamış, 2013 yılında Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Muratlı Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programına Öğretim Görevlisi olarak atanmıştır.

2015-2019 yılları arasında Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Muratlı MYO Müdür Yardımcılığı görevini üstlenen Berna Tez, halen Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programında Öğretim Görevlisi olarak görevine devam etmektedir.