



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

**MUHASEBE DENETİMİNDE KONTROL RİSKİNİN
HESAPLANMASI VE BİR UYGULAMA**

DOKTORA TEZİ

Aynur IŞIK

BURSA - 2022



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

**MUHASEBE DENETİMİNDE KONTROL RİSKİNİN
HESAPLANMASI VE BİR UYGULAMA**

DOKTORA TEZİ

Aynur IŞIK

**Danışman:
Prof. Dr. Ümit GÜCENME GENÇOĞLU**

BURSA - 2022

ÖZET

Yazar adı soyadı	Aynur IŞIK
Üniversite	Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitü	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim dalı	İşletme
Bilim dalı	Muhasebe-Finansman
Tezin niteliği	Doktora Tezi
Mezuniyet tarihi	05/08/2022
Tez danışmanı	Prof. Dr. Ümit GÜCENME GENÇOĞLU

Muhasebe Denetiminde Kontrol Riskinin Hesaplanması ve Bir Uygulama

Türkiye’de işletmelerin muhasebe denetiminde, dünyada uygulanan standartlara erişmesi ve denetim kalitesinin artırılması Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından Uluslararası Denetim Standartları paralelinde yayımlanan Türkiye Bağımsız Denetim Standartları’nın uygulanması ile mümkün olmaktadır. Standartlardaki düzenlemelerin sağlıklı bir şekilde uygulanması ve güvenilir sonuçlar elde edilmesi işletmelerin kontrol riskinin tespiti ile yakından ilgilidir. Denetim işlemlerinde öncelikle denetlenen işletmedeki kontrol riskinin hesaplanması, denetçinin işini kolaylaştırmaktadır. Kontrol riski hesaplamaları, işletmelerdeki iç kontrol sisteminin varlığı ve bu sistemin etkin olarak işletilip işletilmediğinin ilgili denetim standartlarına uygun olarak araştırılmasını kapsamaktadır. Bu çalışmada, öncelikle Türkiye Bağımsız Denetim Standartları kapsamında iç kontrol sistemi kuramsal olarak incelenmiş ve kontrol riski tespiti için yapılması gereken sorgulamalardan bahsedilmiştir. Çalışmanın uygulama bölümünde anket, görüşme ve doküman inceleme metodu ile bir firmanın iç kontrol sistemi analiz edilerek kontrol riski tespit edilmiştir. Araştırmaya konu edilen firmaya, orta seviyede olan iç kontrol sisteminin iyileştirilmesi için, bağımsız denetim standartlarına uygun iç kontrol sisteminin kurulmasına ilişkin öneriler sunulmuştur.

Anahtar kelimeler: Denetim riski, İç denetim, İç kontrol, Kontrol riski

ABSTRACT

Name & surname	Aynur IŞIK
University	Bursa Uludağ University
Institute	Institute of Social Sciences
Field	Business Administration
Subfield	Accounting-Finance
Degree awarded	PhD
Date of degree awarded	05/08/2022
Supervisor	Prof. Dr. Ümit GÜCENME GENÇOĞLU

Calculation of Control Risk in Accounting Audit and an Application

The achievement of the standards applied in the world in the accounting auditing of the enterprises in Turkey and the increase of the audit quality is possible with the implementation of the Turkish Auditing Standards published by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority in parallel with the International Auditing Standards. The sound implementation of the regulations in the standards and the obtaining of reliable results are closely related to the determination of the control risk of the enterprises. Calculation of the control risk in the audited business primarily facilitates the work of the auditor. Control risk calculations cover the existence of the internal control system in the enterprises and the investigation of whether this system is operated effectively in accordance with the relevant auditing standards. In this study, first of all, the internal control system was examined theoretically within the scope of Turkish Independent Auditing Standards and the inquiries to be made for the determination of control risk were mentioned. In the application part of the study, the control risk was determined by analyzing the internal control system of a company with the survey, interview and document review method. Suggestions for the establishment of an internal control system in accordance with independent auditing standards were presented to the company, which was the subject of the research, in order to improve the medium level internal control system.

Keywords: Audit risk, Internal control, Control risk, Internal audit

ÖNSÖZ

Tezimin tamamlanmasında emeği çok olan ve desteğini esirgemeyen çok değerli hocam, bana yol gösteren, Sayın Prof. Dr. Ümit GÜCENME GENÇOĞLU'na çok teşekkür eder, şükranlarımı sunarım. Yine bu süreçte değerli katkı ve yönlendirmelerinden dolayı tez izleme komitesinde bulunan Sayın Prof. Dr. Aylin POROY ARSOY ve Prof. Dr. Metin ERDEM hocalarıma da teşekkür etmeyi bir borç bilirim. Son olarak doktora sürecim boyunca yanımda olan aileme ve arkadaşlarıma sonsuz teşekkür ederim.

Aynur IŞIK

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
ÖNSÖZ.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
ŞEKİLLER.....	ix
TABLolar.....	x
KISALTMALAR.....	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM MUHASEBE DENETİMİ VE İÇ KONTROL

1. MUHASEBE DENETİMİ VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ.....	3
2. İÇ KONTROL KAVRAMININ GELİŞİMİ.....	4
2.1. İç Kontrolün Amacı.....	6
2.2. İç Kontrol Kısıtlamaları.....	7
3. İÇ KONTROL YAPISINI OLUŞTURAN UNSURLAR.....	8
3.1. Kontrol Çevresi.....	9
3.2. Risk Değerlemesi.....	9
3.3. Finansal Raporlamayla İlgili Bilgi Sistemi ve İletişim.....	10
3.4. Denetimle İlgili Kontrol Faaliyetleri.....	11
3.5. Kontrollerin İzlenmesi.....	13
4. İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ.....	14

İKİNCİ BÖLÜM DENETİM STANDARTLARINA GÖRE MUHASEBE DENETİMİNDE RİSKLERİN TANIMLANMASI VE HESAPLANMASI

1. ULUSLARARASI MUHASEBE VE BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI VE ÜLKEMİZDEKİ DURUM.....	17
2. TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARINA GÖRE MUHASEBE DENETİMİNDE İZLENECEK AŞAMALAR.....	21
2.1. Risk Değerlendirme.....	22
2.1.1. Müşteri kabulü.....	22
2.1.2. İşletmenin tanınması ve denetim planının yapılması.....	25
2.2. Riske Karşılık Verme (Kanit Toplama).....	27
2.3. Raporlama.....	31
2.3.1. Denetim çalışmalarının tamamlanması.....	31
2.3.2. Raporlama.....	34
2.3.3. Kalite kontrol.....	38
3. BAĞIMSIZ MUHASEBE DENETİMİ RİSKLERİ.....	40
3.1. Doğal Risk.....	40
3.1.1. Doğal riski ortaya çıkaran faktörler.....	42
3.1.2. Doğal riskin hesaplanması.....	45
3.1.2.1. Hata-hile riski tespit çalışmaları.....	45

3.1.2.2. Önemli yanlışlık riski tespit çalışmaları	49
3.1.2.3. Maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanması	51
3.2. Kontrol Riski	52
3.3. Bulgu Riski	53
4. KONTROL ORTAMINDAN KAYNAKLANAN RİSKLERİN TESPİTİ	54
4.1. İşletmenin Niteliği	55
4.2. Yönetimi ve Ortaklık Yapısının İncelenmesi	55
4.3. İşletme ve Çevresini Tanıma	56
4.4. İşletme Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi	57
4.5. Finansal Performans Ölçümü	58
4.5.1. Temel finansal oranlar	60
4.5.2. Bütçe	60
4.5.3. İşletme performansının rakiplerinkiyle karşılaştırılması	60
4.5.4. Önceki dönemlerden elde edilen bilgiler	61
4.5.5. Denetim ekibi içinde yapılan müzakereler	61
5. KONTROL RİSKİNİN HESAPLANMASI	61
5.1. Risk Değerlendirme Prosedürlerinin Uygulanması	63
5.1.1. Sorgulama	67
5.1.2. Analitik prosedürler	68
5.1.3. Gözlem ve tetkik	70
5.2. Kontrol Testlerinin Uygulanması	70
5.3. Kontrol Testlerinin Zamanlaması	71
5.4. Ciddi Riske Yönelik Kontroller	72
5.5. Risk Kontrol Matrisinin Hazırlanması ve Riskin Değerlendirilmesi	73

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KONTROL RİSKİNİN HESAPLANMASINA İLİŞKİN BİR UYGULAMA

1. KAMU GÖZETİMİ KURUMU RAPORLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMLERİNE YÖNELİK BULGULAR	77
2. KONTROL RİSKİNİN HESAPLANMASINA İLİŞKİN BİR UYGULAMA	83
2.1. Çalışmanın Amacı	83
2.2. Çalışmanın Kısıtları	84
2.3. Uygulamanın Yöntemi	84
2.4. Uygulama Verileri	86
2.4.1. İşletmenin niteliği hakkında bilgiler	86
2.4.2. İşletme çevresini tanıma	90
2.4.3. Sektöre ait temel veriler ve analiz	92
2.4.4. Firmanın sektör analizi	94
2.4.5. İşletme faaliyetlerinin değerlendirilmesi	95
2.4.6. Kontrol riskinin hesaplanması	101
2.4.6.1. İç kontrol anket formu sonuçlarının analizi	101
2.4.6.2. Kontrol test sonuçlarının analizi	109
2.4.6.3. Risk kontrol matrisinin hazırlanması ve riskin değerlendirilmesi	122
SONUÇ VE ÖNERİLER	131
KAYNAKLAR	139
EKLER	149
ÖZGEÇMİŞ	180

ŞEKİLLER

Şekil 1: Kontrol Riskinin Belirlenmesi Akış Süreci	64
Şekil 2: Dosya İncelemelerinde Tespit Edilen Bulgulardaki Aykırılıklar	79
Şekil 3: Organizasyon Şeması.....	88
Şekil 4: Anket Soruları Dağılımı.....	101
Şekil 5: Kontrol Ortamı Soru Dağılımı.....	102
Şekil 6: Risk Değerlendirme Soru Dağılımı	103
Şekil 7: Kontrol Faaliyetleri Soru Dağılımı.....	105
Şekil 8: Bilgi ve İletişim Soru Dağılımı.....	107
Şekil 9: İzleme Soru Dağılımı.....	108
Şekil 10: Risk Puanlarına Göre Firmanın Risk Dağılım Grafiği	130

TABLULAR

Tablo 1: Bağımsız Denetim Standartları.....	21
Tablo 2: Satış İşlemlerine İlişkin Kontrol Testi Örneği.....	65
Tablo 3: Fatura Kontrol Testi Örneği	65
Tablo 4: Cari Hesap Mutabakatı Kontrol Testi Örneği.....	67
Tablo 5: Yıllar itibariyle Faaliyet Giderleri Tutarları	69
Tablo 6: Yıllar İtibariyle Hesap Gruplarındaki Değişim	69
Tablo 7: Yıllara Göre Dosya İncelemelerine İlişkin Bulgular	80
Tablo 8: Yaygın Olarak Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Dosya Bazında	81
Oranları	81
Tablo 9: İç Kontrol Sistemi Performans Yüzdeleri ve Açıklamaları.....	86
Tablo 11: SWOT Analizi	95
Tablo 12: Stratejik Plan.....	99
Tablo 13: Kontrol Ortamı Standartları.....	102
Tablo 14: Kontrol Ortamı Sonuçları	103
Tablo 15: Risk Değerlendirme Standartları	103
Tablo 16: Risk Değerlendirme Sonuçları.....	104
Tablo 17: Kontrol Faaliyetleri Standartları	105
Tablo 18: Kontrol Faaliyetleri Sonuçları	106
Tablo 19: Bilgi ve İletişim Standartları.....	106
Tablo 20: Bilgi ve İletişim Sonuçları	107
Tablo 21: İzleme Standartları.....	108
Tablo 22: İzleme Sonuçları	109
Tablo 23: Muhasebe Sistemi Prosedürleri	110
Tablo 24: Gelir Döngüsü Prosedürleri	112
Tablo 26: Duran Varlıklar Prosedürleri	115
Tablo 27: Bordro Sistemi Prosedürleri	116
Tablo 29: Finansman Sistemi Prosedürleri	119
Tablo 31: Risklerin Derecesi ve Etkisi.....	126
Tablo 32: Riskin Ortaya Çıkma İhtimali.....	127

Tablo 33: Risk Matrisi	127
Tablo 35: Ana Risk Grupları ve Risk Unsurları Tablosu.....	128
Tablo 36: Firmanın Risk Matrisi.....	129
Tablo 37: Etik Kurallar Tablosu	133

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants
BDS	: Bağımsız Denetim Standardı
BIST	: Borsa İstanbul
COSO	: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commision Kurulu
IAASB	: International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	: International Federation of Accountants
IFRS	: International Financial Reporting Standards
IMA	: The Institute of Management Accountants
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
PCAOB	: Public Company Accounting Oversight Board
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
SAS	: Auditing Standarts
SOX	: Sarbanes Oxley Ack
ERM	: Enterprise Risk Management
INTOSAI	: The International Organisation of Supreme Audit Institutions
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
KKS 1	: Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol

KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
SWOT	: Strengths-Weaknesses-Opportunities-Threats
DF	: Düzenleyici Faaliyet
ISO	: International Organization for Standardization

GİRİŞ

Günümüzde işletmelerde iş yükünün artması, organizasyon yapılarının karmaşık hale gelmesi, işletme bilgilerinin güvenilirliğini tehlikeye düşürmektedir. İşletmelerin finansal tablolarının doğru ve güvenilir olması, bu bilgileri kullanacaklar açısından çok önemli olduğundan, işletmelerin finansal raporlarının bağımsız denetçi tarafından denetlenmesi gerekmektedir. Bağımsız denetimde, standartlarda yer alan denetim teknikleri ile işletmelerin finansal tablolarının doğruluğu ve muhasebe standartlarına uygunluğu tespit edilmektedir. Denetim sonucunda işletme hakkında makul seviyede güvence sağlayan yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtına dayanarak rapor hazırlanmaktadır.

Bağımsız denetimde, denetlenecek işletmenin tanınması, denetimin planlanmasından denetim prosedürlerinin uygulanmasına kadar denetim sürecini çok fazla etkilemektedir. Bu durum işletmelerde iç kontrol kavramını gündeme getirmiştir. İşletmeler, varlıklarını korumak, hata, hile ve yolsuzlukların önüne geçebilmek, işletme bilgilerini kullananlara mali ve mali olmayan konularda doğru ve güvenilir bilgi sunmak, işletme içinde yetki ve sorumluluk paylaşımını gerçekleştirmek gibi nedenlerle iç kontrol sistemini kurmak ve bu sistemdeki riskleri tespit ederek, bunları önleme çalışmaları yapmak zorundadır. İç kontrol politika ve prosedürleri, işletme faaliyetlerinin etkinliğini artırmayı, verilerin güvenilirliğini ve doğruluğunu amaçlamaktadır.

Tez çalışmasında üç bölüm yer almaktadır. Birinci bölüm, iç kontrol kavramı, amacı, iç kontrolü oluşturan unsurlar, iç kontrol kısıtlamaları, bağımsız denetimin iç kontrol ve iç denetimle ilişkisi hakkında bilgi vermektedir. İkinci bölümde Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye’de uygulaması, Bağımsız Denetim Standartları’na göre denetim sürecinin aşamaları, bağımsız denetim riskleri ve son olarak kontrol riski, kontrol ortamından kaynaklanan risklerin tespiti, risk değerlendirme prosedürleri, kontrol risklerinin hesaplanması başlığında kontrol testlerinin uygulanması, risk kontrol matrisinin hazırlanması açıklanmıştır. Üçüncü bölümde Kamu Gözetimi Kurumu raporlarına göre denetçilerin, iç kontrol sistemini tanımaya ilişkin denetim prosedürlerinin uygulanmasındaki eksiklikler ve iç kontrol aykırılıklarından bahsedilmiştir. Son olarak özel bir şirkette saha araştırmasının veri ve analizi yer almaktadır.

Problem Tanımı: Denetçiler tarafından kontrol riskinin olması gerekenden yüksek değerlendirilmesi veya hiç değerlendirilmemesi raporların güvenilirliğine zarar vermektedir. Bu nedenle denetim işlemlerinde denetçi tarafından, denetlenen işletme için en uygun kontrol riskinin hesaplanması gerekmektedir. Ancak halen bağımsız denetim standartlarındaki risk değerlendirme faaliyetlerinin gerektiği şekilde yapılamadığı, özellikle büyük ve orta büyüklükteki kuruluşları denetleyen denetçilerin müşteri işletme risklerini tespit etmeden denetim faaliyetini gerçekleştirdikleri, müşteri işletmeye ait özel riskleri göz ardı ederek standart denetim prosedürlerini uygularken düşük riskli alanlarda fazladan zaman harcayabildikleri, yüksek riskli alanlar için gerekli denetim çalışmalarını yapmadıkları görülmektedir.

Çalışmanın Önemi: Bağımsız denetim standartlarındaki düzenlemelerin doğru bir şekilde uygulanması ve güvenilir sonuçlar elde edilmesi işletmelerin kontrol riskinin tespiti ile yakından ilgili olmaktadır. Yasal bir zorunluluk olan bağımsız denetimin, şirketler tarafından işletmelerine değer katan bir çalışma olarak görülmesi, denetçinin gözlem, bulgu, öngörü ve raporlarından mümkün olduğu kadar yarar sağlaması oldukça önemli görülmektedir. Aynı zamanda kurumsal yönetim ilkeleri olan şeffaflık, hesapverebilirlik ve sorumluluk gibi ilkeleri kapsayan bağımsız denetim, şirketleri kurumsallaşmaya yöneltmektedir.

Çalışmanın Amacı: Bu çalışmanın amacı, Türkiye Bağımsız Denetim Standartları referans alınarak kontrol riskinin tespiti için sorgulanması gerekenlerin tespit edilmesi ve işletmelerdeki iç kontrol sisteminin etkin olarak işletilip işletilmediğinin değerlendirilmesidir.

Çalışmanın Metodolojisi: Sosyal bilimler alanında yapılan araştırmaların amacına uygun olarak geçerli ve güvenilir bilgiler elde etmek için kontrol riskinin hesaplanmasına ilişkin özel bir şirkette saha araştırması yapılmıştır. Denetçinin risk değerlendirmesi işletmenin iç kontrol sisteminin bileşenlerinin her birini anlamasını gerektirmektedir. Bu sebeple çalışmanın uygulama bölümünde anket, görüşme ve doküman inceleme metodu ile bir firmanın iç kontrol sistemi analiz edilerek kontrol riski tespit edilmiştir. Firmanın iç kontrol sistemi sorgulanarak eksikliklerin giderilmesine yönelik önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE DENETİMİ VE İÇ KONTROL

1. MUHASEBE DENETİMİ VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

Muhasebe denetimi, “*özel veya kamu işletmesine ait belirli bir dönemdeki bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme süreci*” olarak tanımlanmaktadır (Bozkurt, 2012: 23). Bu süreç bağımsız denetçiler tarafından yürütülmekte olup denetim için yapılması gerekenlerin başında işletmenin tanınması gelmektedir. İşletmeyi tanıma sürecinde denetçiye en yardımcı olacak unsur, işletmenin iç kontrol sistemidir.

Bağımsız denetimin amacı, finansal raporların doğru ve samimi olup olmadığının tespitidir ve bu amaç doğrultusunda iç kontrol sisteminin hata ve hileleri önleyici nitelikte olup olmadığı, süreçlerle ilgili ve düzenli uygulanan kontrolleri içerip içermediği incelenmelidir. İşletmenin iç kontrol sistemi ile işletme içi hata ve hileler önlendiğinde finansal raporlar da gerçeği yansıtacaktır. Aslında denetçi, işletmelerin iç kontrol sisteminin bir ürünü olan finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında görüş oluşturmaktadır.

Denetim çalışmalarında denetçi, hem işletmeyi tanıma sürecinde işletmenin iç kontrol sisteminden faydalanmakta, hem de bazen doğrudan yardım talep edebilmektedir. Ayrıca iç kontrol sistemi işletmelerin doğru ve güvenilir finansal raporlar elde etmesinde etkili olmaktadır. Denetçi tarafından iç kontrol sisteminden elde edilen bilgiler, denetim sürecini şekillendirmektedir (Akgül, 2016: 68-69).

Ülkemizde 6102 sayılı “Türk Ticaret Kanunu’na” göre bağımsız muhasebe denetimi, “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)” tarafından yayımlanan ve “Uluslararası Denetim Standartları(UDS)’ler” ile uyumlu “Türkiye Bağımsız Denetim Standartları” (BDS)’na göre gerçekleştirilmektedir. “BDS 300 Finansal Tablo Bağımsız Denetiminin Planlanması” standardında, denetçi tarafından genel denetim stratejisi oluşturma aşamasında işletmelerin iç denetim biriminin olup olmadığı, eğer bu birim bulunmakta ise denetimde, işletmenin iç denetim uygulamalarına

ne ölçüde başvurulacağı ya da iç denetçiler var ise, iç denetçilerden ne ölçüde yardım isteneceği hususları üzerinde durulmuştur. Bu durum denetçiyi, denetim planlamasında, işletmenin iç kontrol yapısı ile ilgili bilgi edinmesi için zorlamaktadır. Ancak bu şekilde denetimin asıl amacına ulaşmasında kullanılacak olan kanıtlar yeterli miktarda toplanacak ve toplanan kanıtlarla ilgili doğru bir değerlendirme yapılabilecektir.

2. İÇ KONTROL KAVRAMININ GELİŞİMİ

1892 yılında Lawrence Dicksee'nin yayınladığı kitabında ilk kez iç kontrol kavramı, denetimin sonucuyla ilgili yorum yapılmadan önce denetçi için önemli ve zorunlu bir mekanizma olarak bahsedilmiştir. Yazar, hesapların test edilmesinde tam olarak iç kontrolle ilgisinden bahsetmemiş olsa da 1905 yılındaki kitabında iç kontrolün ölçümünden bahsetmiştir. Yine 1905 yılında Frederick Cleveland tarafından ortaya atılan yönetsel kontrol kavramıyla, denetim çalışmaları ve denetim raporunun hazırlanmasıyla ilgili kontrol sisteminin kurulumu ve denetimi ile ilgili düzenlemeler tanımlanmıştır. Daha sonra yirmi birinci yüzyılda Enron ve diğer şirketlerde ortaya çıkan denetim başarısızlıklarından sonra, hissedarları korumak için raporlanması ve soruşturulması gereken bir zorunluluk olarak görülmüştür. Bu konuyla ilgili işletme yönetiminin takınması gereken tavır ve tutum, Amerika'da 1980'lerin sonunda yayımlanan Denetim Standartları (Auditing Standards- SAS No.58)'nda finansal raporlarda yönetimin sorumlu tutulması fikrinin başlangıcı olmuştur. Bu amaçla SAS 58'de; finansal raporlama işletme yönetiminin sorumluluğundadır ve finansal raporların denetiminde işletmenin bu sorumluluğu yerine getirip getirmediği ile ilgili bir fikir ortaya çıkmaktadır. Standarda göre yasal bir zorunluluk olmamasına rağmen, olumsuz denetim görüşü için gerekçe kabul edilen bu düzenleme, daha sonra Sarbanes Oxley Act (SOX) ile yasallaştırılmıştır (Heier vd., 2005: 42-43).

ABD'de 1990 sonlarında ve 2000'li yıllarda ortaya çıkan muhasebe hileleri ile birlikte finansal raporlarda güvenilirliği artırmak amacıyla yasal düzenlemeler getiren Sarbanes Oxley Act (SOX) Yasası'nın 2002 yılında yürürlüğe girmesiyle iç kontrolün önemi daha da artmaya başlamıştır. Bu yasayla firmaların dışarıdan iç denetim hizmeti almaları yasaklanmıştır (Prawit vd., 2012: 1109). Aynı yasayla denetçilerin çalışmalarını direkt olarak gözüleyen PCAOB (The Public Company Accounting Oversight Board) kurulmuştur. SOX ile muhasebecilere önemli ölçüde yasal sorumluluklar getirilmiştir

(Elder vd., 2009: 544). Bu düzenlemeyle denetçilere yüklenen sorumlulukların yanında işletme yönetimine de önemli sorumluluklar yüklenmiştir. Borsaya kayıtlı işletmelerde iç kontrol sistemi kurulması zorunluluğu ve denetçilerin bu sistemin işleyişini inceleme zorunluluğu iç kontrolün önemini daha da artırmıştır (Çatıkkaş ve İbiş, 2012: 96).

COSO (The Comitte of Sponsoring Organizations), 1985 yılında hileli finansal raporlamaya sebep olan nedenleri araştıran bağımsız bir komite olarak beş özel sektör kuruluşunun sponsorluğunda Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulmuştur. Aynı zamanda COSO, halka açık şirketlere, onların denetçilerine ve eğitim kurumlarına tavsiyeler vermektedir. COSO'nun amacı, birbiriyle ilişkili olan kurum risk yönetimi (Enterprise Risk Management- ERM), iç kontrol ve muhasebe hilelerini önleme konularında öncü fikirler sağlamaktır. COSO, iç kontrolle ilgili olarak "İç kontrol Bütünleşik Sistemi Raporu (Entegre edilmiş İç Kontrol Taslağı) (Integral Control-Integrated Framework) yayımlamıştır. Bu taslak 2013 yılında revize edilmiş, 2014 yılı Aralık ayında yapılan düzenlemeyle uygulanabilir hale getirilmiştir (Coso, 2014). İç kontrol sistemi kurmak isteyen işletmeler için bu taslak bir zemin oluşturmuştur (Demirbaş, 2005: 168).

COSO'ya göre iç kontrol sistemi, "*işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, uyulması gereken yasa ve düzenlemelere uyumun sağlanması konularında amaçlara ulaşmada kabul edilebilir güven sağlamak için düzenlenmiş, bir işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personel tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir*" (Yılancı, 2006: 29). Tanımlamaya göre bu süreç, prosedür ve dökümanlardan ziyade insan faktörüne bağlıdır (Koray, 2009: 4). Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) iç kontrolü, hedeflerin başarıya ulaşmasında makul güvence sağlayan ve tüm yönetici ve çalışanların katılımıyla oluşturulan işlevsel bir süreç olarak tanımlamaktadır. Sarbanes-Oxley Yasasının (SOX) 404. bölümünde yer alan, işletmelerin iç kontrol yapısının denetçiye çalışmalarında yön vermesi gerektiği ifadesi, işletmelerin iç kontrol yapısına sahip olması gerektiğinin kanıtı sayılmaktadır (Elder vd., 2009: 544-547). Aynı yasaya göre dış denetçiler, iç kontrolün denetimini gerçekleştirmek, yönetimin iç kontrolle ilgili değerlendirmesini raporlamak zorundadır (Mitra vd., 2013: 155-156). Dolayısıyla işletmeler Sarbanes-Oxley Yasası ile ortaya çıkan sorumluluklarını, COSO tarafından tanımlanan iç kontrol sistemini oluşturarak yerine getirebilmektedir.

İç kontrol, süreçleri ve iş akışlarını kapsayan, bu süreçleri yürüten çalışanlardan etkilenen, işletme hedeflerine ulaşmada kullanılan bir araç olarak görülmektedir. Sistemin çalışması hataların tespit edilmesi ve önlenmesinde etkili olmakla birlikte makul düzeyde güvenilirlik sağlayabilmektedir. Bu sürecin çalışması da tam olarak işletme yönetiminin sorumluluğu altında bulunmaktadır (Çatıkkaş ve İbiş, 2012: 99). Bu bağlamda iç kontrolün yönetim tarafından oluşturulan organizasyon yapısıyla başlayan, yönetim tarafından oluşturulan kurallar çerçevesinde uygulanmaya devam eden ve dış denetimlerde değerlendirilen bir yönetim fonksiyonu olduğu kabul edilebilir.

2.1. İç Kontrolün Amacı

İç kontrol, bir işletmenin günlük işleyişinde başarılı bir süreç yürütmesi için temel olarak görülmektedir. İşletmelerin sadece finansal işlem ve raporlamayla ilgili değil, tüm faaliyet alanlarındaki uygulamalarını, şirket hedeflerinin kontrolünü, idare ve yönetim süreçlerini kapsamaktadır. Kapsamı geniş olarak ifade edilen iç kontrol, yapılan kontrollerden elde edilen geri bildirimlerle desteklenerek, işletmenin özel ihtiyaçlarına cevap verebilecek şekilde geliştirilerek işletmenin sürekliliğini sağlamaktadır (Chow, 2005: 8). Ancak işletmeler tarafından beklenen faydayı karşılayamayacağı düşünülen iç kontrol, çoğu zaman yük olarak görülmektedir. Başarısız olan birçok şirketin nedeni olarak, iç kontrol eksikliği gösterilmektedir. Oysa işletmede ortaya çıkan istenmeyen olayları önleyerek bunlardan doğacak zararı azaltabilmektedir. İşletme için doğabilecek fırsatları değerlendirmeye olanak tanıyabilmektedir. İç kontroller işletme ihtiyaçlarını karşılar nitelikte hazırlanırken sistemin organizasyon yapısı, risk yönetimi dikkate alınmaktadır. İç kontrol sisteminin işleyişinde fayda-maliyet analizi de göz önüne alınarak hareket edilmektedir.

İç kontrol, hedefleri gerçekleştirmek için kullanılan planları, yöntemleri ve prosedürleri kapsamaktadır. Dolayısıyla performansa dayalı yönetime katkı sağlamaktadır. Ayrıca işletme varlıklarını korumada, hataları, hile ve yolsuzlukları meydana çıkarmada önleyici bir rol oynamaktadır (Demirbaş, 2005: 169). Kamuya ve işletme hakkında bilgi edinmek isteyen kişi ve kurumlara ihtiyaç duydukları bilgileri sunması açısından da iç kontrol sistemi önemli görülmektedir. Çünkü işletmelerin muhasebe sistemlerinden güvenilir veriler elde etmek ve bu verileri korumak için iç kontrole ihtiyaç duyulmaktadır (Tuan, 2009: 5). İç kontrol sistemi ilk olarak bir işletmenin güvenilir ve anlaşılabilir finansal

tablo hazırlamasını amaçlamaktadır. İşletme hedeflerine ulaşması için şirket yönetimine, makul düzeyde bir güvence ile yönetim ve muhasebe sistemi kontrolü sağlamaktadır. (Akbulut, 2012: 176). İşlemlerin yetkili personel tarafından yürütülmesi ve belgelere dayalı bir şekilde gerçeklik ilkesine göre kaydedilmesi yönetim ve muhasebe açısından kontrolün amaçları arasında sayılmaktadır (Ömürbek ve Altay, 2011: 382). Bunlara ek olarak, mali işlemler kaydedilirken doğruluk ilkesine uygun olarak tutar kayıtlarının yapılması, finansal raporlarda hesap ve hesap grubunun doğru beyan edilmesi, mali işlemlerin gerçekleştiği dönemde kayıt edilmesi, kayıtlarla mevcut varlıkların belirli aralıklarla karşılaştırılması ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonucu sorumluların tespit edilmesi yer almaktadır.

2.2. İç Kontrol Kısıtlamaları

Her birimin amaçları ve bu birimlerdeki uygulamalar net olarak ifade edilerek etkili iç kontrol sistemi tasarlanabilir ve uygulanabilir. Yöneticiler sistemin kurulmasında bunu dikkate almalıdır. Ayrıca yönetim, işletme birim amaçlarının ve hizmetlerinin gerçekleşmesinde tesiri olabilecek iç kontrol organizasyon ve uygulamalarında var olan kısıtlamaların farkına varmalıdır.

Etkili bir iç kontrol muhtemel yanlışlıkları azaltır. Bununla beraber iç kontrol sisteminin etkinliğinde kısıtlamalar olabilir. Bu kısıtlamalar, sistemin noksanlıklarından, çalışanlardan, kaynak kısıtlarından veya sistemin esnekliğinin olmamasından kaynaklanabilir. İç kontrol sisteminin bozulma sebeplerine şu örnekler verilebilir (Queensland Treasury, 2013, 1):

- İç kontrolün değerinin benimsenmediği bir kurum kültürü olması
- Çalışan dikkatsizliği, yetersiz ceza veya bilgi eksikliği
- Kontrol prosedürlerinin çalışan tarafından uygulanmaması
- Çalışanların olağanüstü durumları fark edememesi veya başarılı yönetememesi
- Değişen koşulların ve potansiyel risklerin iç kontrol sürecine yansıtılmaması
- Çalışan hileleri
- Olağanüstü durumları yakalamada kontrol zafiyeti
- Birim hizmetlerinin tesliminde engelleyici olarak görülen kontrol ve süreçlerin var olması.

Bu sayılara ek olarak, engellenen maliyetler yönetimin mükemmel bir iç kontrol sistemi kurmasını önler. Yönetim, olası risklerin maliyetini belirleyemeyeceği için belli riskleri kabul eder. Yönetim fayda maliyet analizi yaparak somut ve olası bütün riskleri dikkate almalıdır. Çalışan sayısının yetersiz olması, gerekli kontrollerin sürdürülmesinde, kayıt tutma, saklama görevlerinin dağılımında ve yetkilendirmede zorluklar ortaya çıkarabilir. Bu durumlarda tekrar kontrol zararı en aza indirgeyebilir (Minnesota Management & Budget, 2013, 1).

Bu kısıtlamalar, işletme tarafından en aza indirgenebilir. Bunu gerçekleştirebilmek için şunlar yapılabilir (Queensland Treasury, 2013: 1-2):

- Yönetimin iç kontrol zayıflıklarının kendilerine bildirilmesini destekleyen ve bu zayıflıkların düzeltilmesi için hızlı cevap veren bir anlayışı benimsemiş olması
- İç kontrol süreçleri ile ilgili çalışan eğitimlerinin düzenli aralıklarla verilmesi
- İç kontrol prosedürleriyle ilgili dökümanlara kolay ulaşımın sağlanması
- Uygulamaları etkileyebilecek potansiyel risklerin gözden geçirilmesi
- Eylemlerin, finansal ve diğer süreçlerin güncellenmesi.

3. İÇ KONTROL YAPISINI OLUŞTURAN UNSURLAR

COSO'nun 1992 yılında yayımladığı "İç Kontrol- Bütünleşik Sistem Raporu", iç kontrol sistemini ve sistemin bileşenlerini tanımlamakta, iç kontrol sistemini değerlendirme materyallerini ve kriterlerini ifade etmektedir. Sonrasında yapılan değişiklikler sonucu yayımlanan SAS 78 nolu raporda, işletmelerin üç kategoride hedeflerine ulaşmasını sağlamak için tasarlanan ve beş bileşenden oluşan bir süreç olarak tanımlanmıştır. Bu üç kategorinin birincisi işlemlerde verimlilik ve etkenlik, ikincisi finansal raporlamada güvenilirliktir. Son kategori ise kanun ve düzenlenmelerin uygulanabilirliği ile ilgilidir. Denetçi ilk olarak, denetim planını oluştururken yeterli iç kontrol sisteminin var olup olmadığını anlamak için beş bileşenle ilgili bilgi edinmek zorundadır. Sonrasında denetçi, kontrol riskini değerlendirmek ve sonuçta bu değerlendirmeyle ilgili rapor hazırlamak zorundadır. Bu bileşenler şunlardır (Heier, vd., 2005: 59):

- Kontrol Çevresi
- Risk değerlemesi

- Finansal raporlamaya yönelik bilgi sistemi ve iletişim
- Denetime yönelik kontrol faaliyetleri
- Kontrolleri izleme

3.1. Kontrol Çevresi

Kontrol çevresi, iç kontrolle ilgili yönetimin ve yöneticilerin tutum, davranış ve farkındalıkları ve işletmenin bunlara verdiği önem olarak tanımlanmaktadır. Kontrol çevresi, yönetim biçimini, kurum kültürünü ve tüm çalışanlar tarafından paylaşılan değerleri kapsamaktadır. İşletmenin kontrol uygulamaları için temel oluşturur. Kontrol çevresi şunlardan oluşmaktadır (SAS 300, 1995: 3):

- Yönetimin ve yöneticilerin bakış açıları ve yönetim biçimleri
- Organizasyon yapısı, yetki ve sorumluluk paylaşımı
- Yöneticilerin, iç denetimin işlevi, yönetim kurulunun işlevi, personel politikaları ve prosedürlerini kapsayan uygulama yöntemleri

Kontrol ortamı iç kontrol sisteminin başarısını etkilemektedir. Kontrol ortamının baş kahramanları yönetim ve çalışanlar olduğu için, kurum içindeki bireylerin yetki ve sorumluluklarını bilmesi, bireysel ve mesleki dürüstlük ilkesine uyması, etik kurallara ve işletmenin benimsemiş olduğu kurallara her durumda uygun davranması, iç kontrol sistemini benimseyen ve destekleyen tavır göstermeleri büyük önem taşımaktadır (Çatıkkaş ve İbiş, 2012: 102).

3.2. Risk Değerlemesi

“Risk değerlendirme, amaçlara ulaşırken ortaya çıkabilecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve bu risklerin yönetimi için yapılan çalışmalardır” (Alptürk, 2008: 18). Kurumun hedef ve amaçlarının net olarak ortaya konması risk değerlemesinin başlangıç noktasıdır. Bu takdirde işletmeler, amaçlarına ulaşmada engel teşkil eden olayları risk olarak algılamakta ve bu riskler için gerekli önlemleri alabilmektedir(Cengiz, 2010: 87). İşletmenin iç kontrol sisteminin riskli bölümlerinin değerlendirmesi, sistemin zayıf ve güçlü alanlarının analiziyle ve kontrol faaliyetlerinin bu bölümlerde yoğunlaştırılmasıyla yapılmaktadır. Ayrıca risk değerlendirmesi değişen durumların takip edilmesini, olası

fırsat ve risklerin tespitini ve ortaya çıkan riskleri önleyebilmek için iç kontrollerde sürekli güncelleme yapmayı da içermektedir (Çatıkkaş ve İbiş, 2012: 102).

COSO kontrol modelinde de yönetimin risk değerlendirme süreci aşağıdaki üç aşamadan oluşmaktadır (Çömlekçi, 2004: 63-64).

- Amaçların belirlenmesi
- Risklerin tespiti ve işletme için öncelikleri açısından risklerin analizi ve değerlemeye tabi tutulması
- Riskin ortaya çıkması durumunda izlenecek politika ve yöntemlerin belirlenmesidir.

İşletmeler öncelikle finansal, operasyonel, stratejik, piyasa, likidite, kredi ve bunun gibi riskleri kapsayan geniş bir risk profili oluşturmaktadır. İşletmeler kontrol sistemini oluşturmadan mevcut risklerin türlerini ve önemlilik derecelerini bilmelidir. Bundan sonra işletme, kaçınamayacağı riskleri kontrol altına tutabilecek iç kontrol sistemi oluşturmalıdır (Ömürbek ve Altay, 2011: 385).

3.3. Finansal Raporlamayla İlgili Bilgi Sistemi ve İletişim

Sanal olarak işlenen işlemler ve faaliyetler işletmeleri bir takım risklere maruz bırakabilmektedir. Bu sebeple bilgi teknolojileri ve bilişim sistemlerinde üretilen bilgilerin güvenilirliği, bilgilerin yeterliliği ve verilerin sürekliliği işletmeler açısından çok önemli hale gelmiştir (Aslan, 2010: 76-77). Bilgi sistemleri, finansal raporlama için gerekli işlemlerin tanımlanmasını, analiz, kayıt ve raporlama sistemlerinin belirlenmesini ve işletme varlık ve yükümlülüklerinin durumunu açıkça ortaya koyan yöntemlerin belirlenmesini kapsamaktadır. Bu yöntemler değişen teknoloji ile birlikte bilişim sektöründeki değişikliklere adapte olarak sürdürülmektedir.

İletişim iç kontrol politika ve prosedürlerinin personel tarafından anlaşılır olması, bireylerin prosedürleri uygulama şekilleri ve sorumlulukların yerine getirilmesiyle açıklanabilmektedir. İletişim, işletmelerin organizasyon yapısına göre yazılı ya da sözlü şekilde gerçekleşebilmektedir (Demirbaş, 2005: 171). Bilginin üretilmesinin yanında paylaşılması da önemli olduğundan, sağlıklı iletişim yukarıdan aşağıya veya aşağıdan

yukarıya sağlanabilmektedir. Gerekli olduğunda çapraz iletişim yöntemi de kullanılabilir (Adiloğlu, 2010: 115).

İç kontrol açısından önemli olan diğer bir husus ise muhasebe bilgi sistemi ile bütçe sisteminin oluşturulmuş olmasıdır. Muhasebe bilgi sistemi, muhasebe fişleri, kayıtlar, defterler, mizan ve raporların birbiriyle bağlantılı olması ve birbirini doğrulayan nitelikte olması ile ilgili yapılan kontrolleri kapsamaktadır. Bütçe sistemi ise, üst yönetim ile alt yönetim arasındaki iletişimin sağlanması, bütçe hedeflerinin paylaşımı, bütçe sapması ile ilgili raporların kontrollerini kapsamaktadır (Kaval, 2005: 134-136).

3.4. Denetimle İlgili Kontrol Faaliyetleri

COSO'da yer alan iç kontrol bileşenleri ile ilgili kontrol faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin aşağıdaki üç kriter bulunmaktadır (Protiviti, 2013: 5).

- İşletme, istenen başarı hedefine ulaşmak için riskleri en aza indirmeye yarayan kontrol faaliyetlerini seçer ve geliştirir.
- İşletme amaçlara ulaşmayı destekleyen teknolojinin kullanıldığı genel kontrol faaliyetlerini seçer ve geliştirir.
- İşletme, eylemleri için hazırlanan prosedürler ile beklenen politikalar yoluyla kontrol faaliyetlerini harekete geçirir.

Etkili bir kontrol ortamı oluşturmak için, kontrol faaliyetleri bir periyot dahilinde planlanan şekline uygun olarak, düşük maliyetli, kapsamlı ve işletme amaçlarıyla bağlantılı olarak düzenlenmeli ve organizasyon içindeki her seviyede ve her fonksiyonda yapılmalıdır. Kontrol faaliyetleri, işletmelere göre farklılık gösterebilir (ISSAI, 2015: 28). “Amerika Birleşik Devletleri, Avrupa Birliği ve Uluslararası Sayıştaylar Birliği” tarafından kullanılan aynı zamanda özel ve kamu sektöründe uygulamada en fazla kullanılan iç kontrol sistemi olan “COSO” esas alınarak 1991 yılı Ekim ayında Washington'da yapılan toplantıda “INTOSAI (The International Organisation of Supreme Audit Institutions- Yüksek Denetim Kurumları Örgütü)” Yönetim Kurulu tarafından iç kontrol standartları belirlenmiştir. 2004 yılında “Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzu” şeklinde bu standartlara son şekli verilmiştir. Kamu kurumlarında bu temel standartlara göre kontrol faaliyetleri düzenlenmektedir. Bu

standartların yanında kamu kurumunun türü, kurumu ait düzenleme ve yasalar, faaliyetleri, kayıtların fazlalığı kontrol faaliyetlerini etkilemektedir (Saltık, 2007: 7-11). İç kontrol standartlarına göre kontrol faaliyetleri şu şekilde sıralanmaktadır (ISSAI, 2015: 28):

- **Yetkilendirme ve Onaylama:** Eylem ve işlemlerin kanunlar tarafından belirlenen sınırlar dahilinde yönetimin direktiflerine uygun olarak personelin yetki dahilinde gerçekleştirilmesidir. Yetkilendirme prosedürleri belgelendirilmeli, yetki kullanabilecekleri özel durumlar açık bir şekilde yöneticilere ve çalışanlara iletilmelidir.
- **Görevler Ayrılığı :** Karar verme, uygulama, kayıt, gözden geçirme ve denetim işlemlerinde farklı kişilerin görevlendirilmesidir. Örneğin; müşteri hesaplarını kayıt etme ile görevli personelin, kasa girişlerini kayıt edememesi gibi (Güçlü, 2016: 1). Bu şekilde hata riski, haksız fiil veya problemleri teşhis edememe riski minimum düzeye indirilebilmektedir (ISSAI, 2015: 28).
- **Fiziksel Kontrol:** Varlıkların güvenli ortamda muhafaza edilmesini, bilgi sistemindeki yetki sınırlandırılmalarını, kasa, menkul kıymet ve mamul/ticari malların envanter sonuçlarının muhasebe kayıtları ile mutabakatını içermektedir. Stokların varlığının ve gerçekliğinin doğrulanması, kayıtların kesin ve doğru stok miktarını vermede güvenilirliği ve bu işlemlerin yetkili personel tarafından yerine getirilmesini kapsamaktadır (Ceran ve Bezirci, 2011: 515). Varlıkların korunması amacıyla kaynaklara ulaşımın sınırlandırılması, yetkisiz kullanım riskinin azaltılmasına ve yönetim talimatlarının başarılı uygulanmasına yardımcı olmaktadır (ISSAI, 2015: 29-30).
- **Hesap Mutabakatları:** Hesap karşılaştırmalarının düzenli aralıklarla yapılmasını, kontrol edilmesini ve ihtiyaç duyulduğunda düzeltmelerin yapılmasını kapsamaktadır. Örneğin, banka hesaplarının, satış işlemlerinin, cari bakiyelerinin mutabakatının sağlanması (Güçlü, 2016: 1).
- **Performansların Gözden Geçirilmesi :** Bu kapsamdaki kontrol faaliyetleri; faaliyetlerin ve finansal verilerin analizinden oluşmaktadır. Kontrol faaliyetleri ile işletmelerin hedefledikleri performans göstergelerinden sapmalar belirlenmektedir. Bu sapmaların analiz edilmesiyle, uygulanması gereken düzeltici eylemlere karar verilmesinde bir araç olarak görülmektedir (Özşahin,

2011:30). İşletme içi verileri ile işletme dışı kaynaklardan elde edilen verilerin karşılaştırılmasıyla da faaliyet performansının ölçülmesini içermektedir.

- **İşlem, Süreç ve Faaliyetlerin Gözden Geçirilmesi:** İşlemler, süreçler ve faaliyetler mevcut düzenlemelere, politika ve prosedürlere uygunluğunu temin etmek için periyodik olarak gözden geçirilmelidir.

Kontrol faaliyetlerinin listesi daha uzatılabilir, sayısız önleyici ve tespit edici kontroller mevcuttur. Burada sayılan kontrol eylemlerinden, yetkilendirme ve onaylama prosedürleri, görevler ayrılığı, fiziksel kontrol, önleyici kontrol olarak görülebilir. Hesap mutabakatı, performansların gözden geçirilmesi, daha çok tespit edici kontrol; işlem, süreç ve faaliyetlerin gözden geçirilmesi, hem önleyici hem de teftiş edici bir kontrol faaliyeti sayılmaktadır. İşletmeler, önleyici ve teftiş edici kontrolleri dengeli kullanmalıdır, bu yüzden özellikle bireylerin kontrolündeki dezavantajları ortadan kaldırmak için kontrolleri karıştırabilirler. Kontrol faaliyetleri, iç kontrolün yalnız bir bileşenidir, iç kontrolün diğer dört bileşeni ile entegre edilmesi sağlanmalıdır (ISSAI, 2015: 30-31).

3.5. Kontrollerin İzlenmesi

İç kontrol sistemi, sistem performansının kalitesini değerlendirebilmek için izlenmelidir. İzleme faaliyeti; rutin izleme, münferit (ayrı) değerlendirme veya her ikisinin birlikte uygulanması yoluyla gerçekleştirilebilir.

Rutin izleme, düzenli yönetim ve denetim faaliyetleridir. Rutin izlemeler her bir iç kontrol bileşeni için uygulanır ve etkisiz, yetersiz, ekonomik ve etik olmayan olaylara karşı uygulanır. Ayır değerlendirilmelerin ise ne kadar sık ve kapsamlı yapılacağı, rutin izlemelerin etkinliğine ve risklerin değerlendirmesine bağlıdır. Tespit edilen iç kontrol eksiklikleri yönetimin ilgili birimine rapor edilmektedir.

Rutin izleme, tüm uygulamalarda sürekli uygulandığından kökleşmiştir ve değişen koşullara dinamik şekilde adapte edilebilmektedir. Rutin izleme, ayrı değerlendirmelerden ve düzeltici önlemlerden daha az maliyetlidir. Ayır değerlendirilmeler, iç ve dış denetçiler tarafından uygulanmaktadır (ISSAI, 2015: 40-42). Doğrulama işlemleri, muhasebe kayıtlar ile fiili varlıkların mutabakatı, bilgi

sistemlerindeki kontrol işlemleri, hesap kalanlarının düzenli olarak kontrolü ve raporların sorumlu kişiler tarafından düzenli kontrol edilmesi rutin izleme kapsamında yapılan faaliyetlere örnek olarak gösterilebilir (Doyrangöl, 2002: 2-3). İç kontrol sisteminin işleyişinin bütün olarak değerlendirilmesi ise ayrı değerlendirme olarak kabul edilmektedir. İç kontrol sisteminin hedeflenen sonuçlara işletme tarafından belirlenen yöntemlere ve prosedürlere göre ulaştığı bu değerlendirme ile ortaya konmaktadır. (Akyel, 2010: 88).

4. İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

Kurumların büyümesi ve kurum işlemlerinin, faaliyetlerinin artması, kurum yönetimini organizasyon içinde karışıklıkların önlenmesi, varlıkların muhafaza edilmesi, hataların önlenmesi ve uygulanan politikaların değerlendirilmesi gibi amaçlarla güvenilir bilgi elde etmeye zorlamıştır. (Kızılboğa ve Özşahin, 2013: 222). Bunun yanında kuruma ait verilerin ve muhasebe bilgilerinin hızlı ve düzenli olarak hazırlanması, güvenilir verilerin elde edilmesi iç kontrolü vazgeçilmez hale getirmiştir. İç kontrol, işletme içindeki tek bir olay veya durum için uygulanmayıp bütün faaliyetleri boyunca sürekli devam eden işlemler bütünüdür. Bu sebeple sistemi oluşturan yönetimle birlikte bütün birimlerdeki çalışanların sistemi benimsemeleri iç kontrol sisteminin etkili olmasında çok önemlidir. Ancak sistemin kurulması işletmeler için tam anlamıyla bir güvence sağlayamamaktadır. Kontrolün kişiler tarafından yapılması nedeniyle yanlışlıkların ortaya çıkması kaçınılmazdır (Korkmaz, 2011: 10).

Bu aşamada denetimin bir branşı olarak gelişen iç denetim ise, yönetim olarak hesap verebilirliği, örgüt içi riskleri ve iç kontrol faaliyetlerini izleme fonksiyonunu yerine getirmektedir (Karagöz ve Yaman, 2019: 166). İç denetim; organizasyon yapısı, süreç kontrolleri ile mali kontrollerin bütününe kapsayan ve yönetim tarafından oluşturulan iç kontrol sisteminin bir parçasıdır (Korkmaz, 2011: 13). Ayrıca işletme yönetimi, işletme içindeki hilelerden korunmak için iç denetimi kullanmaktadır. İç denetimin, çalışanlar tarafından yetkiyi kötüye kullanma sonucunda ortaya çıkan hilelerin tespitinde hayati bir araç olduğu öne sürülmektedir (Coram vd., 2008: 549).

İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterlilik ve etkinlik düzeyini değerlendirerek işletmenin mevcut iç kontrol sistemini geliştirmeyi amaçlamaktadır. Mevcut risklere yönelik iç

kontrol sisteminin önleme faaliyetlerinin sayısı ve niteliği yeterli olduğunun göstergesi sayılmaktadır. İç denetçi yönetimin belirlediği faaliyet standartlarından sapmaları tespit etmek ve gerekli düzeltici önlemlerin sorumlu kişiler tarafından alınıp alınmadığını belirlemekle sorumlu tutulmaktadır (Kızıllıboğa ve Özşahin, 2013: 226). İç denetçiler faaliyet veya sistem denetimini uygulayarak iç kontrol sisteminin verimliliğini değerlendirmektedir. Böylece kurumun hedeflerine ulaşma seviyesini belirleyebilmektedir. Kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi ise kurum ya da işletme faaliyetlerinin; yönetim tarafından belirlenen politika, prosedürlere ve ilgili yasa ve yönetmeliklere uygun olup olmadığının tespit edilmesidir. Uygunluk denetimi yoluyla da kontrol sisteminin etkinliği değerlendirilebilmektedir.

İç kontrol sistemi sayesinde doğru ve güvenilir bilgi edinilmekte, iç denetim ise bu bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini teyit ederek yönetime bilgi vermektedir (Kızıllıboğa ve Özşahin, 2013: 227). Buradan iç kontrol sistemi ile iç denetimin birbiriyle etkileşim içinde olmasına rağmen farklı iki kavram olduğu anlaşılmaktadır. İşletme yöneticileri, iç kontrol sisteminin işleyişi ile ilgili sonuçları iç denetimin düzenlediği raporlardan görebilmektedir. Dolayısıyla işletme etkin kontrollere sahip olmak için, iç denetim raporları ile kontrol faaliyetlerinin işleyişini, yeterliliğini ve uygunluğunu değerlendirmeye devam ederek gerek duyulduğunda geliştirmeye yönelik müdahalelerde bulunmalıdır. İç kontrol faaliyetleri devamlılığı olan bir süreci yansıtırken iç denetim, olayları gerçekleştikten sonra değerlendirmektedir. Bu sebeple iyi işleyen bir iç kontrol sistemi işletme yönetiminin ve iç denetim biriminin iş yükünü hafifletmektedir. İç denetim, yönetime hizmet eden bir faaliyet olarak görülmektedir. İşletmelerin iç kontrol sisteminde yer alan iç denetim, mali ve mali olmayan birim faaliyetlerinin denetimini kapsamaktadır (Çolak, 2009, www.hacibayramcolak.net). Bu yolla iç denetim, uygun iç kontrol faaliyetleri düzenlendiğini denetlemekte ve bu kontrollerin şirket prosedürlerine ve yasalara uyumlu olması, iç kontrollerin işleyişi, doğru ve güvenilir mali tablo düzenlenmesine olanak sağlaması, işletme varlıklarının muhafaza edilmesi ile ilgili işletmenin kontrol yapısının güçlendirilmesine yardımcı olmaktadır. Süreç kontrolleriyle riskleri yöneterek işletmenin hedeflerine ulaşması için danışmanlık hizmeti sunmaktadır. İç denetimden yönetime gönderilen raporlar, işletme yönetiminin iç kontrol yapısıyla ilgili kararlar almasına sebep olabilmektedir. Örneğin, işletmenin bilgi sisteminin donanımının veya yazılımının iç kontrol sistemi için işlevsiz olduğu tespit edilerek, bu

durum iç denetim raporu ile yönetime bildirildiğinde, yeni bir bilgi sistemi yatırım kararı verilebilir (İSMMMO, 2015, 6-13). Ayrıca iç denetim faaliyetleri, yanlışlıkları bulmaya yönelmekten ziyade sürecin izlenmesine odaklanmalıdır. İş ve işlemlerin doğru yapılması için işletmeye geliştirici ve önceden önlem alınmasını sağlayacak önerilerde bulunmak gibi bir rol de üstlenmektedir (Kızılböğü ve Özşahin, 2013: 226).

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM STANDARTLARINA GÖRE MUHASEBE DENETİMİNDE RİSKLERİN TANIMLANMASI VE HESAPLANMASI

1. ULUSLARARASI MUHASEBE VE BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI VE ÜLKEMİZDEKİ DURUM

Küreselleşme ve işletmelerin yapılarının büyümesi ve karmaşıklığı finansal raporlamada bazı değişikliklerin yapılmasını gerektirmiştir. Farklı ülkelerde, farklı kültür, politika, yasa ve ekonomik faktörlerin olması muhasebe ve denetim standartlarını da farklılaştırmıştır. Bu farklılıklar sonuç olarak uluslararası şirketlerin gelişimini kısıtlamaktadır (Smith vd., 2008: 3). Bu şirketler, hem finansal raporlama açısından hem de denetim faaliyetleri açısından tekdüze hale getirilmiş yeniliklere ihtiyaç duymuştur. Şirketlerle birlikte, finansal piyasalar, denetçiler, analistler, muhasebeciler ve yatırımcılar bu bilgilerden yararlanmaktadır. Bu nedenle “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim Standartları Kurulu”, küresel bu talepleri karşılayacak finansal muhasebe ve denetim standartlarını geliştirmeye karar vermişlerdir.

1973 yılında kurulan “Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’nin” öncülüğünde 2001 yılında “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu” çalışmalarına başlamış ve “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları’nı (International Accounting/Financial Reporting Standarts- IAS/IFRS)” yayımlamıştır (Smith vd., 2008: 3). “Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi”, 2001 yılına kadar, 41 “Uluslararası Muhasebe Standardı” yayımlamıştır. Bu standartların bazıları iptal edilerek, bazıları değiştirilmiştir ve 28 adet kalmıştır. 2001’den sonra, “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun” yayımladığı standartlara “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” adı verilmiş, ayrıca Kurul tarafından standartların yorumları da yayımlanmıştır.

Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları’ndaki bu çalışmalar gerçekleştiği sırada, 2001 yılındaki dünya kriziyle, Enron gibi büyük firmalarda görülen yolsuzluklar, denetim standartlarının önemine dikkat çekmiştir. Denetim standartlarına ve kalite kontrol standartlarına verilen önemde artış gözlenmiştir. Ayrıca “etik

standartlar”, “eğitim standartları” da geliştirilmiş, hile denetimi, kamu gözetimi ve kamu yararı gibi kavramlar ortaya çıkmıştır. Denetim işlemlerinde denetçi bağımsızlığı, mesleki kurumsallaşma, şeffaf olma, güvenilir olma kavramları tartışılmaya başlanmıştır (Durmuş ve Aytulun, 2015:23). Muhasebe ve denetim konularında uluslararası düzenlemelerin kabul görmesi, doğru, güvenilir, anlaşılır ve bağımsız finansal raporlamaya zemin hazırlamıştır.

Denetim standartları ilk kez 1924 yılında Amerika’da örgütlenen “Amerikan Yeminli Kamu Muhasebecileri (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA)” tarafından denetim şirketleri ve meslek kuruluşlarının uyması gereken “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Statement on Auditing Standards- SAS)” tanımlanmış ve 1947 yılında kabul edilmiştir. AICPA tarafından hazırlanan bu “denetim standartları”, “genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları” olmak üzere üç grupta toplanmıştır. “Denetim Standartları Beyanları” adı altında zaman içindeki değişiklikler ve yorumlar AICPA tarafından yayımlanmaya devam etmiştir (Uzay, 2014: 6).

Daha sonra denetim standartları ile ilgili ciddi ve kapsamlı çalışmalar 1977 yılında “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants- IFAC)” bünyesinde kurulan ve 2002 yılında yeniden adlandırılan “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB)” ile başlamıştır. “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu” toplum yararına hizmet etme amacıyla, kalite kontrol, güvenilirlik ve kaliteli denetimle ilgili standartlar geliştirmiştir. Böylece denetimde kamu güvenini kazanmayı, dünya genelinde denetim uygulamalarında kalite ve birlikteliği artırmayı amaçlamaktadır (Smith vd., 2008: 9-10). “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu”, finansal raporları güçlendirmede ve denetçilerin çalışmalarına yönelik kamu güvenini artırmada önemli bir adım sayılan dünya çapında uygulanan denetim standartlarını oluşturmuştur. şu anda yüzün üzerinde ülke bu komisyonun denetim standartlarını kabul ederek uygulamaktadır (IAASB, 2007: 1-4). Uluslararası denetim standartlarının anlaşılmasını ve kullanılmasını kolaylaştırmak için IFAC tarafından açıklık projesi kapsamında standartların yer aldığı el kitabı hazırlanmış ve 2010 yılında güncellenmiş haliyle yayımlanmıştır.

Türkiye’de, 1987 yılı öncesinde denetim faaliyetleri, “TTK ve vergi mevzuatı çerçevesinde” kamu gelirlerini korumak için yapılan denetimler olarak gerçekleştirilmiştir. Bağımsız denetimin yapılması ile ilgili ilk zorunluluk da aynı yılda bankaların denetimi ile ortaya çıkmış ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 1988 yılında yayımlanan tebliğler ile yasalaşmıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 577). Denetim mesleği ilk kez “3568 sayılı Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nda” tanımlanmasına rağmen kanunda “bağımsız denetim standartları ve ilkeleri” yer almamıştır (Deniz, 2013: 31). Muhasebe ve denetim standartlarına hakkında “TÜRMOB (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği)” bünyesi içinde bazı çalışmalar yapılmıştır. Bu kapsamda, “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)”, 1994 yılında muhasebe ve denetim standartlarını tespit etmek amacıyla kurulmuştur. 1996 yılında 11 adet standartın tercümesi yapılarak kamuoyuna ilan edilmiştir. 2002 yılında, muhasebe standartlarını belirlemek amacıyla Başbakanlık’a bağlı bir kuruluş olarak “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun (TMSK)” faaliyete başlamıştır. TÜRMOB bünyesinde ayrıca 2003 yılında “Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK)” kurulmuştur (Uyar ve Çelik, 2007: 141). “TÜDESK”, Ulusal Denetim Standartları’nın çevirisini yaparak, uygulanacak denetim standartlarını yayımlamıştır. (TÜDESK, 2003). Fakat bu kapsamda yapılan çalışmalar yasal olarak uygulamaya alınamamıştır.

Ülkemizde yasal yaptırım getiren, “Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi işletmelerin bağımsız muhasebe denetimi ile ilgili düzenlemeler”, “12.06.2006 tarihli Seri X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” de yer almıştır. Bu tebliğde standartlar ve uygulamaya yönelik açıklamalar yer almaktadır. Daha sonra “Seri X, No:23, No:24, No:25, 26, 27, ve 28” nolu tebliğler ile yapılan değişikliklerle halen yürürlükte (Sermaye Piyasa Kurulu, 2016). Sermaye Piyasası Kurulu tarafından, Resmi Gazete’de yayımlanan “Seri:X, No: 28 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (28.6.2013 tarihli ve 28691 sayılı)” ile “Seri: X, No:22 Tebliğinin” ilgili maddeleri Sermaye Piyasası Kanunu ve 2011 yılında kurulan “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)” tarafından yayımlanan düzenlemelere uygun olarak değiştirilmiştir. Tebliğin “uluslararası denetim standartları” ile uyan “2 ila 34 üncü Kısımları” yürürlükte. “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim

Yükümlülüğüne İlişkin Esaslar Tebliği Taslağı” ile, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Faaliyeti Hakkında Tebliğ Taslağı” , KGK düzenlemelerine uyum sebebiyle hazırlanan diğer tebliğlerdir.

Bankacılık sektöründe “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi Hakkında Yönetmelik” 01.11.2006 tarihinde bağımsız denetim standartları yürürlüğe konulmuştur. 12.07.2008 tarihinde ise “Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” ile “Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik” yoluyla sigorta ve reasürans işletmelerinin denetimine ilişkin standartlar belirlenmiştir. Ancak denetim konusunda yapılan bu farklı düzenlemeler için bütüncül bir hukuki yapının oluşturabilmesi için kamu tüzel kişiliğine haiz bir kurul tarafından bağımsız denetim uygulamalarının belirlenmesi için kamu gözetim sistemi kurulması kararlaştırılmıştır. Bu amaçla, 2 Kasım 2011 yılında “Türk Ticaret Kanunu uyarınca bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı kanun hükmünde kararname” ile “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu” kurulmuştur. Kurumun amacı, yatırımcılara doğru bilgi sunmak ve denetim raporlarının bağımsız ve doğru hazırlanması ile güvenilir, şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal raporların kamuya açıklamasını sağlamaktır. Kurum borsaya kayıtlı şirketleri, bankaları ve sigorta şirketleri ile belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimini gözlemek ve izlemek için kurulmuştur. Kurum, “660 sayılı kanun hükmünde kararname” ile “Türkiye Denetim Standartlarını” yayımlama yetkisine sahiptir ve “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu” standartlarını birebir tercüme ederek yayımlamaktadır (KGK, 2015: 1).

Uluslararası standartlarla eş değer olarak Resmi Gazete’de yayımlanan “Bağımsız Denetim Standartları (BDS’ler)”, “Türkiye Denetim Standartları” olarak isimlendirilmektedir. 2022 yılı itibariyle Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1: Bağımsız Denetim Standartları

KKS 1	Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol
TDS	
BDS 200	Bağımsız denetçinin genel amaçları ve bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi
BDS 210	Bağımsız denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varılması
BDS 220	Finansal tabloların bağımsız denetiminde kalite kontrol
BDS 230	Bağımsız denetimin belgelendirilmesi
BDS 240	Finansal tabloların bağımsız denetiminde bağımsız denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları
BDS 250	Finansal tabloların bağımsız denetiminde ilgili mevzuatın dikkate alınması
BDS 260	Üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim
BDS 265	İç kontrol eksikliklerinin üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirilmesi
BDS 300	Finansal tabloların bağımsız denetiminin planlanması
BDS 315	“Önemli Yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi
BDS 320	Bağımsız denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde önemlilik
BDS 330	Bağımsız denetçinin risk olarak değerlendirilmiş hususlara karşı yapacağı işler
BDS 402	Hizmet kuruluşu kullanan bir işletmenin bağımsız denetiminde dikkate alınacak hususlar
BDS 450	Bağımsız denetimin yürütülmesi sırasında belirlenen yanlışlıkların değerlendirilmesi
BDS 500	Bağımsız denetim kanıtları
BDS 501	Bağımsız denetimi kanıtları- belirli kalemler için dikkate alınması gereken özel hususlar
BDS 505	Dış teyitler
BDS 510	İlk bağımsız denetimler- açılış bakiyeleri
BDS 520	Analitik prosedürler
BDS 530	Bağımsız denetimde örnekleme
BDS 540	Muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların bağımsız denetimi
BDS 550	İlişkili taraflar
BDS 560	Bilanço tarihinden sonraki olaylar
BDS 570	İşletmenin sürekliliği
BDS 580	Yazılı beyanlar
BDS 600	Özel hususlar-topluluk finansal tablolarının bağımsız denetimi (topluluğa bağlı birim denetçilerinin çalışmaları dâhil)
BDS 610	İç denetçi çalışmalarının kullanılması
BDS 620	Uzman çalışmalarının kullanılması
BDS 700	Finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlama
BDS 705	Bağımsız denetçi raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi
BDS 706	Bağımsız denetçi raporunda yer alan dikkat çekilen hususlar ve diğer hususlar paragrafları
BDS 710	Karşılaştırmalı bilgiler-önceki dönemlere ait karşılık gelen bilgiler ve karşılaştırmalı finansal tablolar
BDS 720	Bağımsız denetçinin diğer bilgilere ilişkin sorumlulukları
BDS 800	Özel hususlar-özel amaçlı çerçevelere göre hazırlanan finansal tabloların bağımsız denetimi
BDS 805	Özel hususlar – tek bir finansal tablonun bağımsız denetimi ile finansal tablolardaki belirli unsurların, hesapların veya kalemlerin bağımsız denetimi
BDS 810	Özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek üzere yapılan denetimler

Kaynak: KGG, 2022

2. TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARINA GÖRE MUHASEBE DENETİMİNDE İZLENECEK AŞAMALAR

Denetim süreci birbiri ile etkileşim içinde olan belirli aşamalardan oluşmaktadır. Bu süreç denetim ilkelerine ve standartlarına uygun olarak yürütülmektedir. Aynı zamanda denetim, iş riskleri olarak tanımlanan durumların finansal tablolara etkisini tespit etmekte ve değerlendirmektedir. İşletmelerin karşılaştıkları riskler ve bu risklere verdikleri cevaplar denetim planlama sürecinin bir parçasını oluşturmaktadır. Bağımsız denetçi, bu riskleri göz önüne alarak denetim stratejisini planlamaktadır (Özyiğit, 2020:34).

2.1. Risk Değerlendirme

Denetim şirketleri, Türkiye Denetim Standartları kapsamında müşterinin kabul edilmesiyle başlayan ve denetim raporu ile sonuçlanan denetim sürecini en az riskle yürütmek durumundadır (Kishalı vd., 2013: 1). Bu standartlar, denetim çalışmalarının sayısını ve içeriğini belirlemektedir. Bağımsız denetim faaliyetlerinde uyulması zorunlu olan bu standartlar, denetçi için bir denetim görüşü elde etmesinde müşteri işletme hakkında yeterli düzeyde güvenilir bilgiye ulaşma yükümlülüğü getirmektedir (Tuan, 2009: 6-7).

2.1.1. Müşteri kabulü

Denetçi firma tarafından müşteri kabulü “BDS 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması” ve “BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol” hükümlerine göre gerçekleştirilmelidir. Öncelikle müşterinin risk değerlendirilmesi yapılarak, müşterinin az, orta veya çok riskli olup olmadığı sonucuna göre müşterinin kabul edilmesi veya ret edilmesi kararı verilmektedir. Müşteri kabul risk değerlendirilmesinde aşağıdaki sorulara cevap aranmaktadır (Davutyan vd., 2006: 88-90):

- Şirket yönetici ve ortakları hakkında bilgi edinme
- Şirketin finansal durumunu değerlendirme
- Şirketin faaliyet gösterdiği sektör bilgisi
- Şirketin halka açık bir şirket olduğunun bilgisi
- Şirketin çalıştığı hukuk danışmanları hakkında bilgi edinme

- Şirketin kurumsal yönetim anlayışının tespit edilmesi
- Şirketin devam eden davaları hakkında bilgi edinme
- Şirket ortaklarının ve yöneticilerin denetim çalışmalarına karşı tutumu
- Şirketin bir önceki denetim raporunun incelenmesi

Bu aşamada müşteri kabul anketi uygulanarak müşteri seçimi yapılmaktadır. Risk değerlendirmesi her yıl tekrar edilerek, risk ölçüsüne göre denetim tekniklerinin niteliği ve niceliği belirlenmektedir. Yapılan çalışmalar kaliteli bir denetim hizmeti verilmesi için de ön çalışma niteliğinde olmaktadır (Akt Denetim, www.aktdenetim.com). Ayrıca önceki denetim firmasıyla görüşülerek müşterinin kabulüne engel teşkil eden hususların var olup olmadığı sorulabilir, şirketin üst düzey yönetimi ile toplantı yapılabilir veya şirketin en son mali tabloları incelenerek, şirketin web sitesi, Sermaye Piyasası Kurulu veya Borsa İstanbul A.Ş (BIST) duyuruları yoluyla şirket hakkında bilgi toplanabilir.

Müşteri işletme yönetimimin dürüstlüğü, itibari ve güvenilirliği hususu da müşteri kabulünde ve devamlılığında önemlidir. Denetim firması, istenmeyen bir müşteriyle iş yapma riskini bertaraf etmek zorundadır. Bu sebeple ortakların, yönetim kurulu ve üst düzey yöneticilerinin kimlik bilgileri ve ticari yaşamdaki itibarları, müşteri işletme faaliyetlerinin konusu, ortakların ve üst düzey yöneticilerinin iç kontrol faaliyetlerine karşı olumsuz bir tavır sergilemesi ve denetim ücretini düşürme çabaları, muhasebe standartlarını yanlış yorumlamaları, denetim çalışmalarını engellemeye yönelik çabaları göz önünde bulundurulması gereken konulardır. Ayrıca müşterinin suç sayılan faaliyetlerde bulunabileceğine dair ipuçları, bir önceki denetim şirketiyle tekrar çalışmama nedenleri de sorgulanmalıdır (Akt Denetim, www.aktdenetim.com).

Denetim firması bu çalışmaları yapabilmek için bir kalite kontrol politika ve prosedürleri oluşturmalıdır. Bu prosedürlere örnek olarak şunlar gösterilebilir (Oktay, 2013: 74-75):

- Bağımsız denetim firmasının müşteri kabulü ve değerlendirme prosedürlerinin olması
- “Müşteri değerlendirme formu” kullanması
- Olası müşteriler hakkında bilgiler toplanıp değerlendirildikten sonra (bir karara varılmadan önce) ortaklar düzeyinde yapılacak bir toplantıyla durumun tartışılması

- Müşteri kabulünden sonra, işletme yönetiminin değişmesi ve işletmeye dava açılması gibi durumlar ortaya çıktığında verilen kararın tekrar düşünülmesi.

Müşteri kabulünde “BDS 210 Denetim Sözleşmesinin Şartlarının Belirlenmesi Standardı” doğrultusunda denetimin ön şartları sağlanmaktadır. Bu standarda göre denetçi, finansal tabloların finansal raporlama çerçevesine uygunluğun kabul edilebilir bir seviyede olduğu konusu üzerinde durmaktadır. Ayrıca yönetimden aşağıda sayılan konularla ilgili sorumlulukların alındığı sözünü almaktadır. Bu sorumluluklar:

- Yönetimin, finansal tablolarda hile ve hata kaynaklı önemli yanlışlığa sebep olmayacak iç kontrol sisteminin işlemesiyle ilgili sorumluluğu
- Finansal raporların hazırlanmasında kaynak teşkil edebilecek her türlü belge, veri ve kayıtlara ulaşma sorumluluğu
- Denetim kapsamında yönetimden istenen ek bilgileri temin etme sorumluluğu
- Denetim kanıtları elde edilirken personelle görüşmede herhangi bir kısıtlama yaşanmaması.

Denetçi, mesleki standartlar ile yasa ve mevzuat çerçevesinde denetim faaliyetlerinin yürütülmesinden ve denetim raporunun gerçeği yansıtmasından sorumlu tutulmaktadır. Denetim ekibi üyelerinin yeterlik ve kabiliyetleri çerçevesinde, yeterli zaman verilerek çalışmalarının takibini ve değerlendirmesini yapmak, gerekli durumlarda hem denetim ekibi üyelerine talimatlarda ve açıklamalarda bulunmak zorundadır.

Denetim şirketi ile müşteri işletme arasında ön şartlar sağlandığı takdirde, yazılı bir denetim sözleşmesi yapılmaktadır. Sözleşmenin denetim başlamadan yapılması, denetimle ilgili yanlış anlamaları önlemektedir. Denetim sözleşmesinin içeriği her bir şirket için farklı koşullarda hazırlanabilmektedir. Ancak asgari düzeyde aşağıdaki hususları kapsamaktadır:

- Ayrıntılarıyla birlikte denetimin kapsamı
- Denetim ekibi üyeleri, denetim planlaması ve yürütülmesi ile ilgili bilgiler
- Denetim riskleri
- Denetimin sonuçlarına ilişkin yapılacak bildirim

- Şirket yönetiminin denetim kanıtlarını, finansal tabloları ve gerekli bilgiyi zamanında denetçiye temin etme sorumluluğu ve sözleşme şartlarını kabul ettiğine dair hususlar
- Denetim ücreti ile ilgili açıklamalar
- Denetim raporunun bildirim ve denetçinin bildirimle ilgili sorumluluğu

2.1.2. İşletmeyi tanıma ve denetim planının yapılması

Müşteri kabul çalışmalarının sonucunda, kabul edilen müşteriler için tespit edilen risk derecesi denetim planının oluşturulmasında temel oluşturmaktadır. Denetim planının oluşturma çabaları, denetim stratejisinin oluşturulmasıyla başlamaktadır. Bu konuda “BDS 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması Standardı” ile “BDS 315 Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı” yol gösterici olmaktadır.

BDS 300’e göre denetim planlama çalışmaları, ön çalışmalar olarak bilinen müşteri kabulüne karar verme işlemleri ile müşteri denetim sözleşmesinin imzalanması sonrasında başlatılmaktadır. Denetim planı, denetçiye dikkatini yoğunlaştıracağı alanları tespit etmesinde yardımcı olmakta, ortaya çıkabilecek sorunlar önceden belirlenerek gerekli önlemlerin alınmasını sağlamaktadır. Denetim faaliyetlerinin düzenli bir şekilde devam ettirilmesi için görev ve iş dağılımının yapılması ve kişiler arası koordinasyonun sağlanmasında denetçiye yardımcı olması ve denetim ekibi üyelerinin gözetim ve kontrolünü sağlamasında katkı sağlamaktadır.

Denetim stratejisi, denetçi için denetimin kapsamı ve zamanlaması hakkında yol gösterici olmaktadır. Denetim ekibi çalışmalarının yönlendirilmesinde önemli olan faktörlerin belirlenmesine ve denetim çalışmalarında gerekli kaynakların, niteliğinin, niceliğinin, zamanlamasının önceden tespit edilmesine yardımcı olmaktadır. Örneğin, denetim ekibi üyelerinin ve görevlerinin paylaşımı, ekip üyeleri arasındaki iletişimin şekli ve zamanlaması, müşteri işletmenin iç kontrol sistemi ile ilgili veriler ve iç denetim faaliyetleri, denetim sırasındaki bilgilendirme toplantıları, işletmenin bilişim sisteminde görevli personelin yetki ve sınırları ve denetim yapılacak faaliyetlerden müşteri işletme için uygun olanlar dikkate alınmaktadır.

Genel denetim stratejisi oluşturulduktan sonraki adım bir denetim planı hazırlamaktır. Denetim planını oluşturulurken denetim ekibinin üyelerinin seçimindeki özen ve hassasiyet, denetim planının etkinliğini ve verimliliğini artırmaktadır. Baş denetçi, denetim ekibinin yetenek ve yeterliliğinden, denetim standartlarına ve yasalara göre hareket etme kabiliyetinin olduğundan emin olmak zorundadır (BDS 300, madde 2). Ayrıca “BDS 300 Finansal Tablo Bağımsız Denetiminin Planlanması” standardı kapsamında, denetçi tarafından genel denetim stratejisi oluşturma aşamasında işletmenin iç denetim biriminin mevcut olup olmadığı, eğer iç denetim birimi mevcut ise, iç denetim faaliyetlerine ne ölçüde başvurulacağı ya da iç denetçileri var ise, denetçilerden nasıl yardım talebinde bulunup bulunulmayacağı hususları üzerinde durulmuştur. Ancak bu şekilde denetimin asıl amacına ulaşmasında kullanılacak olan kanıtlar yeterli miktarda toplanacak ve toplanan kanıtlarla ilgili doğru bir değerlendirme yapılabilecektir.

Denetim stratejisinin oluşturulmasında, denetim ekibi müşteri işletme hakkında ayrıntılı bilgiyi ön çalışma ile gerçekleştirmekte ve denetim planını bu bilgiler doğrultusunda detaylandırmaktadır. Bu sebeple “denetim planı, uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının yer aldığı bir plandır.” Denetim planı hazırlanırken finansal rapor ve yönetim faaliyetleri ile ilgili karşılaşılabilecek hata ve hile risklerine yönelik işlemlerin planlanması ve uygulanmasında BDS 315 hükümleri uygulanmaktadır. Önemli yanlışlık riskinin tespit edilmesine “BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik” standardının uygulanması ile başlanmaktadır.

Denetimde önemlilik kavramı, finansal tabloların hazırlanması ve sunumuyla ilgili kullanılmaktadır. İşletmelerin finansal tabloları, iş ilişkileri, ekonomik faaliyetleri ve muhasebe sistemi ile ilgili kullanıcılarına bilgi sunmaktadır. Bu bilgiler, alınan ekonomik kararları etkileyecek düzeyde yanlış veya eksik ise önemli kabul edilmektedir. Denetçi, denetim stratejisini oluştururken finansal tabloları için önemlilik düzeyi belirlemektedir. Denetçi bu işlemi, önemli yanlışlık risklerini değerlendirebilmek, denetim süresince uygulayacağı denetim prosedürlerini belirleyebilmek, bu prosedürlerin zamanlamasını ve kapsamını planlayabilmek için yapmaktadır (BDS 320, madde 6). Finansal tablo kalemlerinin tutarlarında, sınıflandırılmasında, sunumunda ve açıklamalarında mevcut durumla raporlarda yer alan tutar arasında bir farklılık, yanlışlık olarak

nitelendirilmektedir. Daha açık bir ifadeyle, yanlışlıklar finansal tablolarda kullanılan bilgilerin eksik veya hatalı işlenmesinden, tutar veya açıklamanın eksik yapılmasından, göz ardı edilen bir durumdan, yanlış yorumlanan muhasebe tahmininden, denetçinin uygun bulmadığı muhasebe politikalarının yönetim tarafından seçilmesinden ve uygulanmasından kaynaklanan yanlışlıklar olabilmektedir. Denetim boyunca hata ve hileden kaynaklı bu yanlışlıklar denetçi tarafından bir araya getirilmekte ve düzeltilmemiş yanlışlıklar olarak adlandırılmaktadır (BDS 450, madde 4).

Denetçi, denetimi planlamasında bu yanlışlıkları belirlediği önemlilik düzeyi doğrultusunda değerlendirmeye tabi tutmaktadır. Denetçi önemlilik düzeyini mesleki muhakeme yeteneğini kullanarak belirlemektedir. Önemlilik oranı; toplam hasılat, brüt kar, öz kaynaklar gibi seçilen tutarların belirli bir yüzdesi olarak hesaplanmaktadır (BDS 320, madde 10). Önemlilik oranı seviyesinin altında kalan bir tutarın önemsiz olduğu düşünülmemelidir. Bu yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisi değerlendirilirken ortaya çıkma sebepleri dikkate alınmaktadır (BDS 320, madde 6). Denetim sürecinde, düzeltilmemiş önemsiz yanlışlıkların değerlendirmeye tabi tutulması için denetçi, performans önemliliği adında bir veya birden fazla tutar belirleyebilmektedir. Bazı işlem sınıfları ve hesap kalanları için bu performans önemlilik seviyesi uygulanmaktadır. Böyle durumlarda denetçi mesleki muhakemesini kullanabilmektedir. Bu tutar denetim sürecinde belirlenebilir ya da geçmiş denetimde karşılaşılan yanlışlıkların nitelik ve boyutuna göre belirlenebilir. Denetim prosedürlerinin uygulandığı esnada ortaya çıkan veya geçmiş denetimlerde ortaya çıkan yanlışlıkların nitelik ve boyutundan etkilenerek uygulanan bir tutardır (BDS 320, madde 11).

BDS 315'e göre denetçinin, denetimin sonunda hata ve hileye dayalı yanlışlık olmadığı hakkında makul güvenceye ulaşması işletmenin mali tablolarının finansal raporlamaya uyumlu olduğu görüşünü desteklemektedir.

2.2. Riske Karşılık Verme (Kanıt Toplama)

Denetçi, denetim sonucunda görüş bildirmek için makul güvence elde etmek zorundadır. Bu güvenceyi sağlaması için yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtlarına ihtiyacı vardır. Denetim kanıtlarının toplanmasında planlanan denetim çalışmalarını uygulama sorumluluğunu yerine getirmek zorunda olan denetçiye, denetim kanıtlarının niteliksel ve

niceliksel özelliklerini açıklayan “BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları” standardı yol gösterici olmaktadır.

Denetçi, denetim kanıtlarını standartta belirtilen yöntemlerinden birini kullanarak veya birkaçını birlikte uygulayarak seçebilmektedir. Bu yöntemler şunlardır (BDS 500, madde 10):

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

BDS 500’e göre denetçi, gerekli gördüğü durumlarda yani ciddi bir risk söz konusuysa, ana kitle az sayıda ve yüksek tutarlı kalemlerden oluşuyorsa, otomatik hesaplama yapabilen bir bilgi sisteminin var olması durumunda %100 inceleme yöntemini uygulayabilmektedir. Denetçi, ana kitleden önemli yanlışlık riskine maruz kalabileceğini düşündüğü yüksek tutarlı ve önemli kalemleri seçiyorsa, hesap bakiyesi veya işlem sınıfındaki toplam tutarı doğrulamak için kayıtlı tutarları belli bir tutarı aşan kalemleri inceliyorsa veya işlemlerin niteliği konusunda kendisine bilgi sağlayabilecek kalemleri seçiyorsa ikinci yöntemi uygulamış olmaktadır. Ancak bu yöntemde, denetçinin inisiyatifine bağlı olması sebebiyle örnekleme dışı riski söz konusudur.

BDS 530 standardında örnekleme seçim yöntemlerine ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Denetim örnekleme, ana kitlenin bütünü ile ilgili bir sonuca ulaşması için temel oluşturacak kalemlere denetim çalışmasının yapılmasıdır. Ana kitlenin belirli bir kısmına uygulanmaktadır ve bu seçim işleminde örnekleme birimlerinin tümüne seçilme şansı tanınmaktadır. Denetçi, gruplandırma veya değer ağırlıklı seçim yönteminin uygunluğuna karar vererek öncelikle ana kitleyi yapılandırmaktadır. Gruplandırma yöntemiyle, ana kitle belirli özelliklere sahip farklı alt gruplara ayrılmaktadır. Mesela yanlışlık riski yüksek olan kalemlere göre gruplandırma yapılabilir. Gruplandırmayla her bir grupta bulunan kalemlerin çeşitliliği azaltılarak, örneklem büyüklüğü de azaltılabilmektedir. Değer ağırlıklı seçim yönteminde, örnekleme birimi parasal olarak belirlenmektedir. Örneğin, bir hesap için parasal tutar belirlenerek, bu tutardaki kalemler incelenebilmektedir. Bu yöntemle daha yüksek tutarlı kalemlere yoğunlaşarak örneklem büyüklüğü azaltılabilmektedir.

İstatistiki veya istatistiki olmayan örnekleme yaklaşımları, denetim çalışmalarında örnekleme seçiminde yardımcı olmaktadır. Her örnekleme biriminin seçilmesine olanak sağlayan örnekleme yöntemi istatistiki olarak adlandırılmaktadır. Denetçi mesleki muhakemesini kullanarak örnekleme seçtiğinde ise istatistiki olmayan örnekleme yöntemi kullanmış olmaktadır. BDS 530 madde A13'e göre örnekleme seçiminde kullanılan istatistiki ve istatistiki olmayan temel yöntemler şunlardır:

- Rasgele (tesadüfi) seçim: Tesadüfi sayı tablolarını kullanarak seçim yapılan bir yöntemdir.
- Sistematik seçim: Örnekleme aralığı belirlenen bu yöntemde, örneklem sayısı örneklem büyüklüğüne bölünmektedir. “Bilgisayarlı tesadüfi sayı üretici” veya “tesadüfi sayı tabloları” kullanılarak başlangıç noktası belirlendikten sonra, örnekleme aralığından sonraki örnek seçilir. Örneğin; aralığın 60 olduğunu varsayarsak her 60'ıncı birim seçilecek demektir.
- Parasal birim örnekleme: Parasal değerlerine göre örneklem büyüklüğünün, seçme işleminin ve değerlendirme işleminin yapılmasıdır.
- Gelişigüzel seçim yöntemi: Bu yöntemde denetçi, örnekleme herhangi bir teknik kullanmaksızın seçmektedir. İstatistiki olmayan bir seçim yöntemidir.
- Blok seçim: Ana kitlede birbirini takip eden kalemlerin oluşturduğu blok seçilerek uygulanan bir yöntemdir. Art arda gelen kalemler birbirinden farklı özellikler taşıdığı için bu yöntem pek kullanılmamaktadır.

Bu yöntemlerden biri veya birkaçı ile seçilen denetim kanıtları, işletme içindeki veya dışındaki diğer kaynaklar ile işletmenin muhasebe kayıtlarıdır. İşletme yönetiminin faydalandığı bir uzman tarafından hazırlanan ve yönetim beyanlarıyla uyumlu olanlar ile bu beyanlara aykırı olan düzenlenen bilgiler denetim kanıtı sayılmaktadır. Toplantı tutanakları, yönetimin açıklamaları, teyit mektupları, analistlerin görüşleri, rakiplerle ilgili bilgiler denetim kanıtlarına örnek olarak gösterilebilir. Bu denetim kanıtları, sorgulama, gözlem, teyit, yeniden hesaplama, tetkik, yeniden uygulama yöntemleri kullanılarak elde edilmektedir. Denetim kanıtlarının elde edilmesiyle ilgili izlenecek denetim prosedürleri kapsamında kontrol testlerine, detay testleri ve analitik maddi doğrulama prosedürlerine daha sonraki kısımlarda ayrıntılı olarak değinilmiştir.

Denetim kanıtlarının tespit edilmesinde önemli diğeri bir husus ise denetim kanıtının kalitesidir. Denetim kanıtının kalitesinin ölçütleri ise, kanıtın ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir. BDS 530 madde A27 ve A31’de bu konuda açıklamalar yer almaktadır. İhtiyaca uygun bir bilginin denetim kanıtı olması, o konuda uygulanacak testleri yönlendirmektedir. Mesela, ticari borç tutarının fazla olduğunun tespit edilmesi için kayıtlı ticari borçlara bakmak yeterli olmaktadır. Fakat bunun tersi durum söz konusu olduğunda kayıtlı ticari borçlara bakmak yeterli olmamaktadır. Az olmasına sebebiyet veren nedenlerle ilgili kanıt bulmak gerekmektedir. Ödemesi yapılmayan faturalar, tedarikçi beyanı, alındı belgelerindeki tutarsızlıklar yardımcı olabilmektedir. Denetim kanıtının güvenilirliği ise, kanıtın elde edildiği kaynaktan, niteliğinden ve elde edilme şartlarından etkilenmektedir. Çünkü kaynağın konu hakkında yeteri kadar bilgi sahibi olmaması ya da tarafsız davranmaması gibi sebeplerle bir dış kaynak bilgisi güvenli sayılamamaktadır. Örneğin, işletmedeki kontrol sisteminin var olduğunun gözlenmesiyle elde edilen bir denetim kanıtı, bu kontrol sisteminin var olduğunun sorgulama yoluyla elde edildiği bir denetim kanıtından daha güvenilirdir. Yine tutulan toplantı kayıtları, sözlü olarak yapılan açıklamalardan ve denetim kanıtı olarak kullanılacak bir belgenin aslı, onun fotokopi, faks veya elektronik ortama alınmış hallerinden daha güvenilir sayılmaktadır. İşletme tarafından oluşturulan ve denetçi tarafından denetim faaliyetlerinde kullanılacak bilgi ve belgelerin güvenilirliği ise, bilgilerin tam ve doğru olması, yeterince açık ve detaylı olması ile ölçülmektedir. Aynı standardın A50 maddesinde verilen örneğe göre, standart fiyatlar kullanılarak gerçekleştirilen hasılat denetimi, fiyat bilgisinin ve satış hacminin doğru olduğu tespit edilirse güvenilir sayılmaktadır. Aynı şekilde denetçi, işletmenin iç denetim raporlarını kullanabilmektedir. Bu tür durumlarda, bu bilgilerin açık ve detaylı bir şekilde düzenlenmiş olması denetim kanıtı olarak uygun olduklarını göstermektedir.

Denetim standartları, denetçinin yeterli sayıda ve doğru denetim kanıtı elde ederek karar vermesini zorunlu kılmaktadır. BDS 500’e göre denetim kanıtlarının sayısı, güvenilir denetim kanıtı elde edilmesine ve denetçinin yaptığı “önemli yanlışlık riski” değerlendirmesine bağlı olarak değişmektedir.

2.3. Raporlama

Denetim sonunda varılan görüşün yazılı hale getirilmesi ile ilgili standartları kapsamaktadır. Raporlama öncesi çalışmalar ve denetim boyunca göz önüne alınması gereken kalite kontrol standartları da bu başlık altında incelenecektir.

2.3.1. Denetim çalışmalarının tamamlanması

Denetçi, denetim çalışmalarını belgelere dayalı olarak yerine getirmek sorumluluğundadır. Bu sorumluluğun kapsamı “BDS 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi” standardında açıklanmaktadır. BDS 700’e göre denetimin nihai amacı olan finansal tablolar hakkında görüşe çalışma kağıtları ile ulaşılmaktadır. BDS 230 uyarınca ise, denetçi için çalışma kağıtları, denetim kanıtlarının toplandığını dair bir dayanak oluşturmaktadır. Ayrıca çalışma kağıtları denetim işlemlerinin mevcut yasalara uygun bir şekilde planlanıp uygulandığının da ispatı sayılmaktadır.

BDS 230’a göre kontrol listeleri, işletmenin yazılı veya elektronik yazışmaları, raporlar, tutanaklar, mutabakat mektupları çalışma kağıdı olarak kullanılmaktadır. Çalışma kağıtları, yapılan denetim işleminin içeriğini, zamanını, işlem anında ve işlem sonunda elde edilen verileri ve kararların açık olarak ifade edildiği belgelerdir. Ayrıca iç kontrol değerlendirme formları, akış şemaları, çalışma mizanları da çalışma kağıtlarıdır. Çalışma kağıtları güven yaratacak açıklıkta, hazırlanma amacına uygun yeterli bilgiyi kapsayacak şekilde ve düzenli olmalıdır (Selimoğlu ve Uzay, 2011: 142). Denetçi, önemli saydığı durumları tekrar kontrol ederek, kanıtlarla ilgili eksikliklerini tamamlayarak, testlerdeki ve çalışma kağıtlarındaki eksiklikleri tamamlamaktadır.

Denetçi, çalışmayı tamamlarken şu konulara dikkat etmektedir. Bunlar:

- “Şarta bağlı borçların ve zararların incelenmesi”
- “Bilanço sonrası olayların gözden geçirilmesi”
- “Müşteri işletmeden beyan mektubunun istenmesi”

Denetçi, vergi uyumsuzlukları, iskontoya tabi tutulmuş alacak senetleri, şirket adına açılan tazminat davaları gibi şarta bağlı borç ve zararların gerçekleşme ihtimalinin yüksek olanların bilanço ve gelir tablosu ilkeleri doğrultusunda bilanço ve gelir tablosunda

gösterilip gösterilmediğini veya bu borç ve zararların gerçekleştirme ihtimalinin düşük olanların ise dipnotlarda belirtilip belirtilmediğini araştırmaktadır. Bu aşamada soruşturma yoluyla işletme yönetiminden şarta bağlı gider ve zararların olası kayıplarını tespit etmekte, bunlarla ilgili dökümanları, toplantı tutanaklarını, banka doğrulama mektupları gibi benzeri kanıtları gözden geçirmekte, bilgi toplamaktadır. Müşteri işletme tarafından bu durumların eksik ve yanlış işlenmesi durumunda, denetçi çalışma kağıtları üzerinde muhasebe ilkeleri doğrultusunda gerekli düzeltmeleri yapmak zorundadır. Ayrıca tespit edilen şarta bağlı borç ve zararların açıklanıp açıklanmayacağına karar vermektedir (Çömlekçi, 2004: 121-122).

Bir diğer çalışma da, finansal tabloların onaylanmasından denetim faaliyetlerinin sona erdiği tarihe kadar olan sürede ortaya çıkan olayların incelenmesidir. Bu olaylar bilanço tarihinde var olan olaylar hakkında ek kanıt ortaya koyan, finansal tabloların düzenlenmesinde tahminleri etkileyen olaylar ya da finansal tablo onay tarihinden sonra oluşan durumları ifade eden olaylardır. Tahsili şüpheli bir alacağın bilanço tarihinde tahsilinin gerçekleşmesi veya gerçekleşmesinin imkansız hale gelmesi, hisse senetlerinin piyasa değerlerinin düşmesi sonucu ciddi kayıplar oluşması bu olaylara örnek olarak gösterilebilmektedir. Denetçi bu durumları şu yollarla ortaya çıkarmaktadır:

- Devam eden davalar hakkında müşteri işletmenin avukatından bilgi edinmek
- Müşteri işletmeye ait yönetim toplantı tutanaklarını incelemek
- Müşteri işletmenin bilanço sonrasındaki olaylarla ilgili yaptığı düzeltme işlemleri ve kayıtları hakkında bilgi edinmek
- Denetlenmiş mali tabloları, en son düzenlenmiş ara tarihli mali tabloyla karşılaştırmak
- Müşteri işletmenin sermaye yapısını ve borç (uzun vadeli) miktarındaki değişikliği sorgulamak
- Bu incelemeler denetçinin, denetim raporundaki görüşünü etkilemektedir. Son olarak, müşteri beyan mektubu düzenlenmektedir. Beyan mektubu, denetim çalışmaları esnasında işletme yönetiminin sözlü veya yazılı bilgisine başvurulduğunda kullanılmak üzere hazırlanmaktadır. Aynı zamanda işletme yönetimi ve denetçi arasındaki uyumsuzluklarda başvurabilmek ve yönetimin finansal raporları düzenleme sorumluluğunu üstlendiğini beyan etmesi gibi

sebeplerle alınmaktadır. Müşteri işletmenin beyan mektubu vermek istememesi denetçinin şartlı görüş açıklamasına sebep olabilmektedir (Çömlekçi, 2004: 123-124).

Denetimin son aşamasında, eğer denetçi müşteri işletmenin finansal raporlarındaki yanlışlıkların bu raporlara göre yatırım yapacak yatırımcıların kararlarını etkileyebileceğine karar verirse, işletmeden gerekli düzeltme işlemlerini yerine getirmesini isteyebilmekte veya kanıt sayısını artırabilmektedir. Denetçi bu aşamada şu işlemleri yerine getirmektedir:

- Kanıt yeterliliği: Denetçi, denetim sırasında elde edilen kanıtların, görüşünü destekleyecek nitelikte ve sayıda olup olmadığından ve başka kanıtlara ihtiyaç duymadığından emin olmak zorundadır.
- Önemlilik seviyesi ve denetim riski son değerlemesi: Denetçi, planlama safhasında belirlediği önemlilik seviyesini, elde ettiği denetim sonuçlarına gören yeniden değerlemektedir. Dolayısıyla denetim riski düzeyini, denetim planında belirlemiş olduğu denetim riski düzeyi ile karşılaştırmaktadır. Risk kabul edilir düzeyin üzerinde çıkarsa ek olarak maddi doğruluk testi yapabilmekte ve işletmeden yanlışlıkları düzeltmesini isteyebilmektedir.
- Yanlışlıkların düzeltilmesinin istenmesi: Denetçinin, denetim sırasında çalışma kağıtlarına not aldığı düzeltilmesi gereken yanlışlıklarla ilgili kayıtların muhasebeleştirilmesini müşteri işletmeden istemektedir. Müşteri işletmenin gerekli düzeltmeleri yapması mümkün değilse ya da yapmak istemezse, denetçi önemlilik derecesine göre bu durumu görüşüne yansıtmak durumundadır.
- Çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi: Çalışma kağıtları, düzeltme talepleri müşteri işletmeye iletilmeden gözden geçirilmektedir. Denetçi, denetim programında yapılacaklar listesini kontrol ederek eksik kalan işleri tespit etmekte, tamamlanması için çalışmalar yapmaktadır. Denetim esnasında yapılan düzeltme ve sınıflandırma kayıtları incelenerek, bunların ilgili hesap analiz cetvellerine ve çalışma mizanına eksiksiz olarak aktarılmış olup olmadığı tespit edilmektedir. Bu aşamada hem çalışma kağıtlarındaki kayıtlarını tekrar gözden geçirmiş olmakla birlikte aritmetik doğrulukları da kontrol edilmektedir. Son olarak denetçi, çalışma mizanını gözden geçirmekte, düzeltmelerle ilgili sütunların yekunları

kontrol edilmekte ve denetlenen mali tablo tutarları toplanarak bilanço ve gelir mizanı kapatılmaktadır. Denetçi bu incelemeleri bitirdikten sonra çalışma kağıtlarını dosyalamakta ve denetim raporunun yazılması için hazır hale getirilmektedir.

- İşletme yönetimi ile görüşme: Denetçi, denetim işlemleri sonucunda işletme yöneticileri ile denetim bulguları hakkında görüşme yapmaktadır. Bu görüşmede iç kontrol sistemine ile ilgili sorunlar, sorunlara yönelik alınacak idari önlemler ve denetimin uygulanması esnasında ortaya çıkan idari ve teknik sorunlar konuşulmaktadır (Selimoğlu ve Uzay, 2011: 153-155).

2.3.2. Raporlama

BDS 700 uyarınca denetçi, finansal raporlama çerçevesinde hazırlandığına dair işletme finansal tablolarına ilişkin bir görüş bildirebilmesi için makul güvenceyi elde ettiğinden emin olmalıdır. Bu sonuca varırken yapılan işlemler şunlardır:

- BDS 330'a göre işletme yönetiminin önemli yanlışlıkları önlemede ve tespit etmede işleyen bir iç kontrol sisteminin yapılan kontrol testleri ile değerlendirilmesi, işlem sınıfları ve hesap bakiyelerinde önemli yanlışlık bulunma ihtimalinin değerlendirildiği detay testleri ile analitik maddi doğrulama testlerinin gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Kısaca önemli yanlışlık risklerine karşılık, ikna edici denetim kanıtı sayısına ulaşmak denetim prosedürlerinin uygulanmış olması gerekmektedir.
- BDS 320'e göre finansal tablolarda yer alan her hangi bir hesabın tutarı, sunumu ya da açıklaması, finansal raporlama çerçevesine uygun bir şekilde yer almamışsa hata veya hileden kaynaklı bir yanlışlık var demektir. Bu yanlışlıkların tutarı, denetçinin belirlemiş olduğu önemlilik düzeyini aşmışsa mutlaka denetimde dikkate alınmış olmalıdır. Önemlilik düzeyi, vergi öncesi kâr gibi toplam hasılat gibi bir hesaba göre belirlenen yüzdesel bir orandır. (vergi öncesi kârın yüzde beşi, toplam giderlerin yüzde biri gibi)
- BDS 700 madde 13 uyarınca denetçi, öncelikle işletmenin finansal tablolarındaki bilgilerin doğru, anlaşılır, karşılaştırılabilir olduğu, uygulanan muhasebe politikalarının yerinde ve açıklamalarının tutarlı olduğu değerlendirmelerini

yapmış olmalıdır. Son olarak da finansal tabloların gerçeğe uygun hazırlanıp sunulduğu ile ilgili kararını netleştirmiş olmalıdır.

BDS 700'e göre bu çalışmaların tamamlandığından emin olduktan sonra denetçi, denetim raporunu hazırlamaktadır. Finansal tabloların tam anlamıyla finansal raporlama standartlarına uygun düzenlenerek sunulduğu kararına varırsa denetim raporunda olumlu görüş belirtmektedir. Ancak elde ettiği denetim kanıtlarında önemli bir yanlışlık tespit edilirse veya finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediğini ispatlayacak yeterli denetim kanıtına ulaşamazsa olumlu görüş beyan etmemektedir.

Bağımsız denetim raporu "BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama" standardında yer alan açıklamalara uygun olarak hazırlanmaktadır. "Bağımsız Denetçi Raporu" başlığı ile düzenlenen rapor, işletme ortakları veya yöneticilerine hitaben yazılmaktadır. Denetçinin bağımsız olduğuna dair etik kurallara uygun hareket ettiğini göstermektedir.

BDS 700 madde 13'e uygun olarak raporun giriş paragrafında denetimi yapılan işletmenin bilgileri, denetlemenin yapılmış olduğu ibaresi, denetime tabi tutulan finansal tablo isimleri, ait olduğu düzenlenme tarihi ile uygulanan muhasebe politikaları ile ilgili kısa bir bilgi sunulmaktadır. Raporun devamında "Yönetimin Finansal Tablolara Karşı Sorumluluğu" başlığı altında "BDS 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması" standardı kapsamında daha önce belirtilen hususlar ile finansal raporlamanın standartlara uygun olarak düzenlediği, yönetim tarafından hata ve hile kaynaklı yanlışlıklara karşı iç kontrolün etkin olarak işlediği ve bununla ilgili kayıtlara ulaşımında kolaylık sağladığı, çalışanlarla görüşmeler dahil hiçbir konuda kısıtlama yapmadığı açıklanmaktadır. Son olarak "BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama" standardı kapsamında "Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu" bölümünde denetçinin ilk sorumluluğu, finansal tablolara ilişkin gerçekleştirdiği denetim çalışmaları doğrultusunda görüş beyan etmektir. Denetimin, standartlarına göre yürütüldüğü, denetim prosedürleri yoluyla denetim kanıtları elde edildiği, finansal tablolarının sunumunun değerlendirilmesi ile birlikte işletme yönetiminin kullandığı muhasebe politikaların ve uygunluğunun, yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığı ile ilgili değerlendirmeler açıklanmaktadır.

Denetim raporunun “Görüş” başlıklı kısmında, denetçi görüşlerini şu şekilde verebilmektedir (Selimoğlu ve Uzay, 2011: 159):

- Finansal raporların tam anlamıyla gerçek, doğru bir şekilde ve finansal raporlama çerçevesine uygun düzenlendiği kanaatine varırsa olumlu görüş beyan etmektedir.
- BDS 705 madde 7’ye göre denetim çalışmaları sonucunda, denetim prosedürlerine göre önemli uyumsuzluklar ve aykırılıklar bulunmuşsa veya yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtına ulaşamamışsa sınırlı olumlu görüş verebilmektedir. Burada sözü edilen uyumsuzluklar ve aykırılıklar finansal tablolar üzerinde etkileri olan yaygın yanlışlıklar ile denetim kanıtı eksikliğinden kaynaklanan ve finansal tablolar etkisi olabilecek yaygın yanlışlık BDS 705 madde 5’te tanımlanmaktadır. Bu yanlışlıklar, finansal tablolardaki belirli hesaplar ya da kalemlerle ilişkili olabileceği gibi tabloların büyük bir kısmını etkileyebilmektedir. Açıklamalarda ise kullanıcıların finansal tabloları anlamaları açısından etkili olabilmektedir. Bu yanlışlıkların neleri kapsadığı daha açık ifade edilmek istendiğinde BDS 705 standardı çerçevesinde şöyle özetlenebilir:
 - a. Finansal raporlama çerçevesine uyumlu muhasebe politikalarının kullanılmaması şeklinde olabilmektedir.
 - b. Finansal tablolar, dipnotlarda dahil gerçeğe uygun sunulmamış olabilmektedir.
 - c. Yönetimin tercih ettiği muhasebe politikaları finansal raporlama çerçevesine uygun olmamaktadır.
 - d. Muhasebe politikalarının uygulanmasında sehven yapılan hatalar şeklinde olabilmektedir.
 - e. Finansal tablolarla ilgili açıklamaların, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun sunulmaması, açıklamaların eksik yapılması veya açıklamaların hiç yer almamasından kaynaklanan yanlışlıklar olabilmektedir.
- BDS 705’e göre elde edilen yeterli ve uygun denetim kanıtından sonra, ortaya çıkan uyumsuzluklar veya aykırılıklar (önemli yanlışlıklar) ayrı ayrı olarak ya da toplu olarak önemliyse ve denetimi işleminin genelini etkiliyorsa olumsuz görüş verilmektedir.

- Yine BDS 705'e göre denetime konu olan durumlarla ilgili denetim kanıtı eksikliği söz konusu ise ya da yeterli denetim kanıtına ulaşılmamasına rağmen görüş beyan etmeyi engelleyen belirsizlikler mevcut ise denetçi, görüş bildirmekten kaçındığı şeklinde görüş belirtmektedir. Denetim kanıtı eksikliğinin sebepleri şunlar olabilmektedir.
 - a. Muhasebe kayıtlarının işletme dışından kaynaklanan sebeplerle yok olması veya muhasebe kayıtlarına süresiz el konulmasından kaynaklanabilir.
 - b. Uygulanan denetim prosedürünün niteliği ve zamanlamasından kaynaklanan bir durum söz konusu olabilmektedir. Örneğin, denetçi görevlendirilmesi, fiziki stok sayımının gerçekleşmesinden sonra olursa, gözlem yapılamaz. Denetçi, denetimle ilgili sadece maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanmasının yeterli olmadığına ve işletmedeki kontrol faaliyetlerinin yeterli düzeyde olmadığına karar verebilmektedir. Ya da işletmenin öz kaynak yönteminin uygulanması ile ilgili değerlendirme için yeterli finansal bilgiye ulaşamamasından kaynaklanabilmektedir.
 - c. Bazen de işletme yönetiminin denetçinin, fiziki sayımı gözlemesini kasıtlı olarak engellemesi veya hesap bakiyelerinin mutabakatının engellenmesi gibi yönetimin kısıtlamalarından kaynaklanabilmektedir.

Finansal tablolar hakkında olumlu görüş beyanı, birbirine yakın anlam veren “*Finansal tablolar ..., [geçerli finansal raporlama çerçevesi]’ne uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.*” veya “*Finansal tablolar ..., [geçerli finansal raporlama çerçevesi]’ne uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır.*” cümleleri kullanılmaktadır. (BDS 700, madde 25).

Denetçi, raporda olumlu görüş beyan etmeyecekse görüş paragrafından önce “Sınırlı Olumlu Görüşün (Şartlı Görüşün) Dayanağı”, “Olumsuz Görüşün Dayanağı” veya “Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı” başlığı adı altına açıklama paragrafı yazmaktadır. Yanlışlığın finansal tablolara etkisi, tutarlarda da dahil olmak üzere bu paragrafta açıklanabilmektedir. Bu görüş denetim kanıtlarına ulaşamamaktan kaynaklanırsa, bunun sebepleri de açıklanmaktadır. Sınırlı Olumlu Görüş paragrafında, “... hususunun/hususlarının muhtemel etkileri hariç olmak üzere...” ifadesini

kullanılmaktadır. Olumsuz görüş sunan denetçi raporunda, “*finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunmadığını (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamadığını) hazırlanmamıştır.*” şeklinde belirtilmektedir. Görüş vermekten kaçınmanın dayanağı başlığı altında ise denetçi, denetim görüşü beyan etmesine yetecek düzeyde kanıt bulamadığını ve bu nedende görüş bildirmekten kaçındığını ifade etmektedir (BDS 705, madde 18-19).

Son olarak BDS 700 madde 49’a göre denetçi, dipnotlarıyla birlikte finansal tabloların hazırlandığını ve müşteri işletme yetkililerinin tabloların hazırlanmasına dair sorumluluklarını yerine getirdiğine dair kanıtlarla birlikte denetim raporu tarihini atmakta, adresini de ekleyerek imzalamaktadır.

2.3.3. Kalite kontrol

Denetim çalışmalarında kalite kontrol sistemi oluşturulmasıyla ilgili açıklamalar “BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol” ve “KKS 1” standartlarında yer almaktadır. Dolayısıyla denetçi, görevlendirildiği her denetimin sağlıklı yürütülmesinden ve tutarlılığından sorumlu olmaktadır. Denetim çalışmalarında elde edilen yazılı veya elektronik belgelerle tutarlılık sağlanmaktadır. Denetim Standartları arasında yer alan "KKS 1 Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Standardı'na göre denetim ekibi, kalite kontrol prosedürleri olarak tanımlanan ve yazılı hale getirilen aşağıdaki işlemleri sırasıyla uygulamaktadır. Bu işlemler:

- **Denetim şirketinin kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları:** Bu prosedürün uygulamasında denetçi, denetim faaliyetlerinin mesleki standartlar ve mevzuata göre yerine getirilmesinden, denetim sürecinde kalite kontrol prosedürlerine göre hareket edilmesinden ve denetim ekibi ile birlikte denetçi raporunun hazırlanmasından sorumlu tutulmaktadır. Denetim ekibi; sorumlu denetçi, bağımsız denetçi ile diğer personel ve denetim şirketinden oluşmaktadır. Denetim ekibini, denetim sürecindeki endişelerini dile getirmeleri konusunda teşvik etmektedir.

- **İlgili etik hükümler:** Denetim çalışmalarında dürüst olma, tarafsız olma, mesleki yeterliliği ve özeni gösterme, sır saklama sorumluluğunu yerine getirme, mesleki etik kurallarına uygun hareket etme gibi sorumluluklarını yerine getirmek durumundadır. Ayrıca denetim açısından bağımsızlığa yönelik tehdit söz konusu olduğunda şirket yönetimine bu durumu bildirmektedir. Bu durumla ilgili olarak, tehdit unsuru olayın veya çıkar durumu söz konusuysa bu durumun kaldırılmasını talep edebilir ya da mevzuata uygun bir şekilde denetimden çekilebilmektedir.
- **Denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi:** Sorumlu denetçi, bu prosedürün uygulamasından daha önce değinilen “BDS 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması” standardı kapsamındaki işlemlerin yapıldığından emin olmalı ve sonuçları doğrultusunda uygun kararın verildiğini tespit etmelidir. Belli bir süre denetimi yapılmış işletmeler için rotasyon uygulanması ile ilgili hükmü göz önüne almış olmalıdır.
- **İnsan kaynakları:** Sorumlu denetçi, denetim ekibi üyelerinin denetim çalışmalarını mesleki standartlar ile yasal yükümlülüklerle uygun yürüttüğünden ve çalışmalar için benzer denetimlerde elde ettiği bilgisinden, uygulama deneyiminden, teknik uzmanlığından, müşteri işletmenin bulunduğu sektöre ait bilgisinden, mesleki muhakeme yapabilme kabiliyetinden ve kalite kontrol prosedürlerini özümlediğinden emin olmak zorundadır.
- **Denetimin yürütülmesi:** Sorumlu denetçi ve denetim ekibi, denetimin mesleki standartlara, mevzuata göre gerçekleştirilmesinden ve gözetilmesinden sorumlu tutulmaktadır. Ayrıca denetim raporunun mevcut şartlara uygun olarak hazırlanmasından ve gerektiğinde zor ve tartışmalı konularda istişare yapılmasından ve istişare sonuçlarının uygulandığından da sorumludur. Denetimin kalitesine yönelik öncelikle sorumlu denetçi, kaliteyi gözden geçirecek sorumlu kişiyi atamaktadır. Bu kişi, çalışmaları esnasında sorumlu denetçiye bilgi vermekte, finansal tabloları, denetim raporunu ve çalışma kağıtlarını incelemekte ve raporun ortaya çıkan sonuçlarla uygunluğunu değerlendirmektedir. Denetimin bağımsızlığına yönelik değerlendirmeler, yapılan istişareler, çalışma kağıtlarının sonuçlarla uygunluğu çalışmaları bu kapsamında yer almaktadır. Çalışma kağıtlarının doğru ve tam olarak hazırlanmasından, müşteri işletme bilgilerinin gizli tutulması, saklanma koşulları ve gerekli durumlarda yeniden erişilebilir

olması ile ilgili prosedürlerin belirlenmesi de kalite prosedürlerinin içinde yer almaktadır.

- **İzleme:** BDS 220'ye göre sorumlu denetçi, denetim sürecinde kalite kontrol sistemine ilişkin prosedürlerin yerine getirildiğini izlemek adına çalışmalar yapmak zorundadır. Denetim şirketi tarafından elde edilen bilgilerle izleme sürecinden elde edilen sonuçları karşılaştırarak eksikliklerin denetimi etkileyip etkilememesi konusunda karar vermektedir.

Denetim şirketleri tarafından oluşturulan kalite kontrol prosedürleri düzenli aralıklarla güncellenerek ya da yılda bir kez sorumlu denetçilere bildirilmektedir.

3. BAĞIMSIZ MUHASEBE DENETİMİ RİSKLERİ

Bağımsız denetimde, denetçiler üç tür riskle karşı karşıya kalmaktadır. Bunlar:

- Doğal Risk
- Kontrol Riski
- Bulgu Riski

3.3. Doğal Risk

Doğal risk, iç kontrol sisteminin olmadığı göz önünde tutularak hesap veya sınıfların tek tek veya toplamlarındaki yanlışlıklar ile hesap bakiyesindeki veya işlem sınıflarındaki fiziksel yanlışlıklara karşı müşterinin duyarlılığı ile ölçülmektedir (Loughran, 2010: 69). Yapısal risk olarak da isimlendirilen doğal risk, “iç kontrol prosedürlerinin olmadığı durumlarda, bir hesap bakiyesinde veya işlemler grubunda önemli hata veya düzensizliklerin oluşma olasılığıdır.” Ayrıntılı olarak hazırlanan denetim planında, denetçi finansal tablolarındaki risk seviyesini değerlendirmektedir. Fiziksel hesap kalanlarının ve hesap sınıflarının açıklanan seviyede olup olmadığının tespitine bağlı olarak doğal risk seviyesi tespit edilir ve denetçi, mevcut duruma göre denetim programını hazırlar. Denetçi, denetim planında belirlediği risk seviyesini denetim çalışmaları sürecinde güncellemektedir. Denetçi doğal riski tespit edebilmek için kendi mesleki muhakemesini kullanmaktadır. Bu görüşünü desteklemek için aşağıdaki riski etkileyen çeşitli faktörler göz önüne alınmaktadır (Anonim, 2018, nanopdf.com):

- Finansal beyanlarda yönetimin doğruluğu
- Yönetimde yapılan değişiklikler, yönetimin bilgisi ve deneyimi, yönetimin tecrübesizliği finansal tabloların hazırlanışını etkileyebilir.
- Sermaye yeterliliği eksik olan bir işletme veya iflas eden bir işletme olma durumunda finansal tablolarda yanlışlıkların yapılması için yönetim üzerine yapılan baskılar
- İşletme varlıklarının niteliği, örneğin, teknolojik yeniliklere karşı ürün ve hizmetlerin değerinin düşmesi, sermaye yapısındaki karmaşıklık, üretim tesislerinin coğrafi dağılımı, mekan sayısı ve üretimin partilere göre ağırlığı
- Endüstriyel faktörler; örneğin, finansal eğilimler, rasyolar, teknolojik değişiklikler, tüketici talep, mevcut muhasebe uygulamalarıyla tespit edilen ekonomik ve rekabet koşulları
- Finansal tablolardaki hesaplamalar yanlışlık içerebilir, örneğin, hesaplamalar önceki dönemden ayarlamalar gerektirebilir veya yüksek derecede tahmin içerebilir.
- İşlemlerde yer alan karmaşıklıklar veya bir uzmanın çalışmasını kullanma gerektiren diğer işlemler
- Hesap kalemleri belirlemede işletme tarafından uygulanan muhakeme derecesi
- Varlıkların kayıp olması ve kötüye kullanılmış olması, örneğin, nakit varlıklar gibi yüksek derecede arzu edilebilir ve taşınabilir varlıklar için.
- Özellikle son zamanlarda bitirilen olağandışı ve karmaşık işlemlerin tamamlanma şekli.

Buna göre bazı hesapların taşıdığı yanlışlık riski hesabın niteliği gereği daha fazla olabilir. Karmaşık hesaplamaların yanlış olma riski daha fazladır. Değerleme ve muhasebe tahminlerine dayanan tutarlardaki yanlışlık, rutin ve gerçek verilere dayanan tutarlardan daha fazla olmaktadır. Ayrıca, ekonominin ve sektörün koşulları ile çevresel faktörler de yapısal riski etkilemektedir.

3.1.1. Doğal riski ortaya çıkaran faktörler

Doğal riskin değerlendirilmesinde denetçi, denetlenmemiş hesaplar için var olan risk faktörlerini de dikkate almaktadır. Ayrıca ekonomik ve çevresel faktörler de doğal riski değerlendirmede kullanılmaktadır (Miller vd., 2012: 452).

Doğal riski artıran faktörler; çevresel ve dış faktörler, önceki dönem beyanları ve hırsızlık olarak üç grupta sınıflandırılmaktadır (Loughran, 2010: 69-71).

- Çevresel ve dış faktörler; ekonominin genel büyüme düzeyi bütün işletmeleri etkilemektedir. Teknolojik ve bilgi işletim sistemlerinde zamana ayak uyduramamak, işletmelerde doğal riski artıran bir diğer sebep sayılmaktadır. Finansal açıdan nakit ödeme sıkıntısı olan işletmeler, düşük faizle kredi temin etmek zorunda olduğu için riski artırıcı beyanlarda bulunabilmektedir.
- Önceki dönem beyanları; eğer işletmenin bir önceki finansal durumuyla ilgili yanlışlık mevcut ise bu dönem hesap toplamlarını da etkileyecektir.
- Hırsızlık veya dolandırıcılık; bazı hesaplar hileye açık olabilmektedir. Özellikle küçük meblağlı hesaplarda bu işlemleri gizlemek kolay olduğu için risk daha yüksektir.

Rekabet artışı, pazarın ürüne doyması ve kar tutarlarındaki düşüş, sektörde başarısız olan işletme sayısının artması, müşteri taleplerinde azalma, sektörde yeni teknolojiye ayak uyduramama sebebiyle ürün eskimleri endüstri koşullarından kaynaklı hile risk faktörlerini oluşturmaktadır. Nakit akışını kontrol edememe, aktif, pasif, gelir ve gider hesaplarındaki tahminlerde olağandışı subjektif kararlar verilmesi ve yaşanan belirsizlikler, alacakların tahsilinde, gelir tanımlamalarında, finansal araç kullanımında ve maliyet hesaplamalarındaki tutarsızlıklar, karışık bir organizasyon yapısı, yetkilendirme hataları, iç kontrol sistemindeki düzensizlikler, olağandışı hızda büyüme, yabancı kaynak ile yüksek miktarda borçlanmaya gidilmesi ise işletmenin mevcut yapısından kaynaklanan hile risk faktörleri arasında sayılmaktadır. Varlıkların kullanımı ile ilgili risk faktörleri ise aktiflerin suiistimal edilmesi ve iç kontrol sistemi ile ilgili risk faktörleri adı altında sıralanmaktadır. Nakit işlemlerin çokluğu, nakte döndürülebilecek aktiflerin fazla olması, sabit kıymetlerin taşınabilir olması, yönetimin iç kontrol sistemine yeterli özeni gösterememesi, bağımsız denetlemenin yapılmaması, onay ve kabul

sisteminin uygulanmaması, varlıkların fiziki kontrollerinin düzgün yapılmaması, mali işlemlerin geç kaydedilmesi bu kapsamdaki risk faktörleri olmaktadır (Sipahi, 2004: 118-119). Hile konusundaki bu tanımlamalar 2002’de ABD’de yürürlüğe giren SAS 99’da da varlığını korumuştur (Küçük ve Uzay, 2009: 240).

SAS 99’da “hile üçgeni olarak adlandırılan üç risk kategorisi tanımlanmaktadır.” Bunlar baskı, fırsat ve mantıklı kılma başlıkları altında toplanmaktadır (Karabınar ve Akyel, 2009: 692). SAS 99, bu üç faktörü şu şekilde açıklamaktadır: “Bir hileyi ortaya çıkaran üç unsur bulunmaktadır. Birinci unsur, yönetici veya çalışanların baskı altında tutulması hileye yol açmaktadır. İkinci unsur, işletme içi kontrollerin var olmaması ya da kontrollerin düzenli yerine getirilmemesi ve yöneticilerin bu kontrolleri aşarak hile için fırsat yaratmasıdır. Son aşamada ise, hileyi yapanın bu eylemi yapmakta hakkı olduğuna kendini inandırmasıdır” (Statement on Auditing Standards, 2002: 1722). Burada bahsedildiği gibi çevresel, kurumsal veya kişisel güçlerin veya fırsatların kişilerde baskı oluşturması kişileri ve kurumları hileli finansal raporlamaya yöneltmektedir (Tarhan Mengi, 2012: 117). Baskı unsuru olan “kişisel sebepler” arasında ekonomik sorunlar, yüksek yaşam standartlarına sahip olma isteği, suç işleme potansiyeli, hırslı olma, mesleki hayal kırıklığı yaşama; “örgütsel nedenler” arasında ise markaya ve işletmeye sadık kalmama, çalışanların birbirini tanımaması, etik kuralların çalışanlar tarafından bilinmemesi ve ulaşılması güç hedefler belirleme sayılabilmektedir (Kandemir, 2010: 15). İşletmelerin üst yönetiminden sorumlu olanlar da baskı altında kaldıklarında “*hisse senedi fiyatlarımızı yükseltmeliyiz*”, “*diğer işletmeler de agresif muhasebe politikaları benimsiyorlar*”, “*Bu işletmenin daha iyiye gitmesi için*” cümleleri ile kendilerini haklı göstermeye çalışarak hile yapmaktadırlar (Tarhan Mengi, 2012: 117-118). İşletmelerin yönetici ve çalışanlara uyguladığı performansa dayalı ücretlendirme politikaları ve kar hedefleri de hileli davranışa yöneltmektedir (Küçük ve Uzay, 2013: 244). İşletmelerin iç kontrol sistemlerindeki eksiklikler hile ortamı için zemin oluşturmaktadır. Örneğin, muhasebeciler emanet çeklerini kullanarak, satış personeli fatura üzerinde değişiklikler yaparak, banka çalışanları sık işlem yapılmayan hesapları ve mevduatları kullanarak hile yapabilmektedir (Kandemir, 2010: 16). Üçüncü unsurda ise kişiler “*hırsızlık yapmıyorum, sadece işletmeden kısa süreli ödünç para alıyorum*”, “*ödünç alıyorum ve en kısa sürede geri ödeyeceğim*”, “*bu işletme için çok önemliyim, dolayısıyla bu benim hakkım ve hakkım olanı alıyorum*”, “*kimse hak ettiğimi almama engel olamaz*”,

“ihtiyacım olduğu için bunu yapıyorum o yüzden insanlar beni anlayışla karşılarlar” gibi gerekçelerle işledikleri suçu haklı çıkarmakta ve suçu kendi gözünde aklamaktadır (Kandemir, 2010: 17).

Finansal tablolardaki hilelere ilişkin Türkiye’de denetçinin sorumlulukları ise “BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” standardında özetlenmektedir. Standart hileyi, finansal tablolarda yönetim tarafından raporlamada yapılan kasti değişiklikler ve işletme varlıklarının kötü niyetle kullanılması şeklinde tanımlamaktadır. Hilelerin, teşvik veya baskı, ortaya çıkan fırsatları değerlendirmek ve kişilerin yaptıkları hileyi makul görme sebepleriyle ortaya çıktığı ifade edilmektedir. Yönetim hedeflerine ulaşmak için çalışanların üzerinde baskı hissetmeleri, iç kontrol sisteminin işleyişindeki boşlukları fırsat bilerek çalışanların kendi çıkarları doğrultusunda hareket etmeleri, çalışanların dürüstlük, doğruluk gibi etik tutum ve davranışlardan yoksun olmaları ve yaşam standartlarının üzerinde bir yaşam sürme isteklerinin hileli olayları tetiklediği vurgulanmaktadır. Denetim sırasında sayılan bu hilelerin yapıldığına dair şüphe ortaya çıkarsa “BDS 315 “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” ile “BDS 330 Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler” standartlarına göre çalışmalar şekillenmektedir. Denetçinin asıl görevi finansal tabloların hata veya hileye dayalı “önemli yanlışlıkları” taşımadığına dair bir görüş bildirmesidir. Bu sebeple bu yanlışlıkların olmadığına dair kanıt toplamakla sorumlu tutulmaktadır. Ancak yapılan çalışmalara rağmen özellikle de hileden kaynaklı yanlışlıkların tespit edilememe riski her zaman mevcuttur. Özellikle yöneticiler tarafından yapılan hilelerin varlığı ve tespiti denetçi için daha zor olabilmektedir. Çünkü yöneticiler, çalışanlardan daha fazla yetkiye sahip olmaları ve iç kontrol prosedürlerini yok sayabilmektedir. Aynı zamanda muhasebe tahminlerine dayalı işlemlerdeki ve muhasebe kayıtlarının kayıtlara geçirilmemesi ya da gerçeğe uygun kayıtlara alınmaması durumlarında denetçinin, şüpheli tavrını göz önüne alarak hareket etmesi gerektiği hatırlatılmaktadır. Bu doğrultuda BDS 240 standardına göre denetçinin hata veya hile riski tespitinde uygulaması gereken prosedürler alt başlıklarda ayrıntılı olarak incelenmiştir.

3.1.2. Doğal riskin hesaplanması

Bağımsız Denetim Standartları kapsamında, doğal riskin değerlendirilmesine yönelik çalışmalar; hata ve hile riski tespit çalışmaları, önemli yanlışlık riski tespit çalışmaları ve maddi doğruluk prosedürlerinin uygulanması başlıkları altında açıklanmıştır.

3.1.2.1. Hata-hile riski tespit çalışmaları

Muhasebe denetiminde finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa sebep olan hileler mercek altına alınmaktadır. Hile, bir işletmenin varlıklarının veya kaynaklarının çalışanları tarafından menfaat sağlama sebebiyle bilinçli olarak amacı dışında kullanılması olarak tanımlanmaktadır. Hile ve hatayı birbirinden ayırmak gerekmektedir. Hile, kişiler tarafından bilinçli olarak yapılmaktadır. Hata ise istenmeyen durumların ortaya çıkmasıdır ve işleyen bir iç kontrol sistemi kurularak hatalar önlenmektedir (Sipahi, 2004 :116). Dolayısıyla hile, işletme yönetimindeki personel veya diğer çalışanların biri veya birkaçı tarafından, mevzuat hükümlerine aykırı olacak şekilde kişisel çıkar elde etmek için yapılan aldatıcı eylemlerdir. BDS 240'a göre muhasebe denetiminde hileler, finansal tablolarda yapılan önemli yanlışlıklar ve işletme varlıklarının amacı dışında kullanılması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu anlayışla ortaya çıkan hileler, hileli finansal raporlama ve varlıkların zimmete geçirilmesi (çalışan hilesi) olarak iki ayrı şekilde isimlendirilmektedir (Küçük ve Uzay, 2013: 241). “*Hileli finansal raporlama; finansal tablolarda yer alan rakamların veya dipnotların bilinçli olarak ve önemli sayılabilecek yanlışlarla hazırlanması, sunulması veya finansal tabloları etkileyecek yasalara aykırı işlemler uygulanması*” olarak tanımlanmaktadır (Kandemir, 2010: 38). “*Çalışan hilesi ise, kendi hesabına para aktarmak, işletmenin sabit kıymetlerini çalmak ve bunlarla ilgili sahte belge düzenleme, eksik kayıt yapmak, mal veya hizmet teslimi olmaksızın ödemelerde bulunmak*” şeklinde ortaya çıkmaktadır (Altıntaş, 2010: 156). BDS 240 standardında yer alan şu örnekler; alacak tahsilini çalışanın kendi hesabına aktarması, stokların veya hurda varlıkların çalınması, rakip firmalarla anlaşarak para karşılığı bilgi sızdırılması, hayali satıcı veya çalışanlara yapılan ödemeler, fiyatları yüksek bildirerek kişisel çıkar sağlamak varlıkların kötüye kullanılması kapsamında sayılmaktadır. Burada sayılanlar gibi bir hileden söz edebilmek için dört temel unsur aranmaktadır. Bunlar (Kandemir, 2010: 11):

- a) *“Önemli yanlışlık içeren bir rakam, yazı veya açıklama”*
- b) *“Beyan edildiği tarihte söz konusu rakam, yazı ya da açıklamanın yanlış olduğunu tespit etmek”*
- c) *“Beyan edilen rakam, yazı veya açıklamayı kullananların bunların doğruluğuna inanması”*
- d) *“Sunulan bu bilgilerden kaynaklanan zarar veya kayıpların ortaya çıkmasıdır.”*

Yapılan araştırmalarda en çok görünen finansal raporlama hileleri, gelirin kayıt edilmesinde yapılan usulsüzlükler, varlıkları fazla değerlendirme, dönemsellik kavramına uygun olmayan yevmiye kayıtları, harcama ve yükümlülükleri düşük değerlendirme şeklinde olmaktadır (Kandemir, 2010: 40-41).

Hilenin standartlarda yer alması ilk Amerikan Yeminli Kamu Muhasebecileri (AICPA) tarafından yayımlanan SAS 1 ile olmuştur. Bu standartta sadece, denetçinin planlama yaparken hata ve hileyi dikkate alma sorumluluğu yer almaktadır (Sipahi, 2004: 116). Devamında Denetim Standartları Kurulu tarafından geliştirilen SAS 82, ilk olarak finansal tablolardaki tahribatın nedenlerinin kasıtlı bir davranıştan kaynaklandığını ortaya atan ve firmalardaki özel hile risk faktörlerini açıklayıcı bir standart olarak 1997 yılında ortaya çıkmıştır (Küçük ve Uzay, 2013: 240). Daha sonrasında bu standart 2002 yılında SAS 99 ile yürürlükten kaldırılmıştır (Graham ve Bedard, 2003: 55; Küçük ve Uzay, 2013: 240). SAS 99 ile hile tespitinde denetçinin sorumluluğu ve hile önlemede yönetimin kontrol mekanizması kurması sorumluluğu ön plana çıkarılmıştır (Statement on Auditing Standards, 2002: 1719).

SAS 82’de işletmelerde yapılan hileleri, “hileli finansal raporlama” ve “varlıkların haksız kullanımı” olarak iki başlıkta toplanmaktadır. Finansal tabloların hazırlanmasında ve sunumunda yapılan usulsüzlükler, finansal tablolarda kasti olarak yapılan yanlışlıklar, eksik tutar bildirimli hileli raporlama türlerine örnek gösterilmektedir. Bu tür hileler işletme yönetiminin yapılmaktadır. Bu nedenle SAS 82, hilelerin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında yönetimi sorumlu tutmaktadır. Varlıkların haksız yere kişisel çıkar sağlamak için kullanımı ise genellikle çalışanlar tarafından yapılmaktadır. İşletmeye ait paraların kişisel hesaplarına geçirilmesi, stok hırsızlığı ve işletme varlıklarının kişilere tahsisi gibi hileler bunlardan sayılmaktadır (Sipahi, 2004: 117-118). SAS 82 kapsamında denetçi, bu tür hileleri doğuracak risk değerlendirmesini yaparak denetim prosedürlerini

bu değerlendirme doğrultusunda uygulayacaktır. Yapılan çalışmalar da belgelendirilerek yönetime bildirilmektedir (Altıntaş, 2010: 155). Hile yapmayı kolaylaştırıcı, hile yapılması için baskı unsuru yaratan ya da hile için fırsatlar sunan durumlar hile riski olarak tanımlanmaktadır (BDS 240, 2013). Burada bahsedilen hile risk faktörleri diğer bir deyişle hilelerin yapılma nedenleri de SAS 82’de “yönetimin özellikleri ve kontrol ortamına olan etkisi”, “endüstri koşulları, işletmenin özellikleri ve finansal durum başlıkları” altında sıralanmaktadır. Yönetim kaynaklı risk faktörlerine, işletmenin hisse değerini veya kazançlarını artırma isteği, iç kontrol sistemini etkisiz kılma, çeşitli muhasebe uygulamaları, verilen çeşitli primler, önceden konan hedefler, işletmenin karının az vergi ödenme amacıyla azaltılması, yöneticilerin yetkileri önemsememesi, yönetici kadronun devamlı değişmesi, yetkisi dahilinde olmamasına rağmen bazı yöneticilerin işletmenin finansal ve muhasebe birimlerine dahil olmaya çalışması sayılmaktadır.

SAS 99, denetimde mesleki şüpheciliğin önemini vurgulamaktadır. Standart, denetçilere işletmenin geçmiş deneyimlerini dikkate almadan, yönetimin dürüstlüğü ve tutumu hakkındaki önceki görüşlerini bir tarafa bırakmasını tavsiye etmektedir (Heier vd., 2005: 57). Bu standart, denetim sürecinde denetçinin hile olasılığını göz önünde tutmasını amaçlamakta ve denetim tamamlanana kadar bu düşünceyle hareket etmesini istemektedir. Hile tespit etme becerisinin denetçiler için önemli olduğunu ileri sürerek denetçiye sorumluluk yüklemektedir (Siriwardane vd., 2014: 198). Denetçilerin özellikle finansal tablo düzenlemede başvurulan hileler ile işletme varlıklarına haksız yere el konulması hilelerinin tespitine yönelmelerini istemektedir (Karabınar ve Akyel, 2009: 697). Bağımsız denetçiler finansal tablolarda önemli aksaklıkların bulunması riskini değerlendirmek zorundadır. Bu konuda denetçiler için “SAS NO.82” ve “SAS No.99” da” yer alan risk faktörleri yol gösterici olmaktadır (Altıntaş, 2010: 154).

SAS 99’a göre hile kaynaklı yanlışlıkların tespitinde ihtiyaç duyulan bilgiler şu yollarla toplanmaktadır (Statement on Auditing Standards, 2002: 1720):

- Yönetim ve finansal tablolarla ilgili olmayan personelle soruşturmalar yapılmaktadır. Bu kişiler arasında yasal danışmanlar da yer alabilmektedir.

- Denetim planında, analitik performans prosedürlerinde beklenmeyen sonuçlar görüldüğünde denetçi bunları göz önüne almaktadır.
- Eğer hile riski oluşturan faktörler mevcutsa, denetçi bunu dikkate almalıdır. Bu risk faktörleri, “*hile yapmak için teşvik ya da baskı, hile için fırsat, hileyi haklı gösterecek davranış*” olmaktadır.

Yukarıdaki bilgilere dayanarak hile risk tespiti yapıldıktan sonra denetçinin yapması gerekenler şu şekilde sıralanmaktadır. İlk olarak eğer hile riski yüksekse, daha uzman denetim ekip üyeleri görevlendirilmelidir. Finansal tablolardaki yanlışlıkları bulmak için kullanılan muhasebe politikalarıyla daha alakadar olmalıdır. Denetim prosedürlerini uygularken tahmin edilemeyen unsurları birleştirmelidir. Beklenmedik nakit hareketleri, maddi olmayan varlıklar, belli denetim prosedürlerindeki zamanlama değişiklikleri öncelikle bakılması gerekenlerdir (Statement on Auditing Standards, 2002: 1720).

Türkiye’de ise denetimde hile ile ilgili açıklamalar ilk olarak Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) ilk olarak Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) “12.06.2006 tarih ve Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in” “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlükler Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu” kısmında yayınlanmıştır. Yayımlanan bu tebliğde hile ve usulsüzlük veya hata kavramları, hile şekilleri ve yönetimin, denetçinin hileye karşı sorumluluklarından bahsedilmiştir (Kandemir, 2010: 13).

Uluslararası Denetim Standartları paralelinde oluşturulan ve 2013 yılından itibaren yürürlüğe giren Türkiye Bağımsız Denetim Standartları (BDS’ler) içinde yer alan “BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” standardında denetçilerin hileye karşı sorumlulukları tekrar ele alınmaktadır. Bu standart gereğince bir denetçi, finansal tabloların hata veya hileye dayalı “önemli yanlışlık” taşımadığına dair makul güvenceye ulaşırken işletme yönetiminin iç kontrol ihlallerinin tamamını tespit edemeyeceğinden mesleki şüpheciliğini sürekli göz önünde bulundurmaktadır. Ayrıca değerlendirme için şu prosedürleri uygulamaktadır:

- Yönetimin işletme içi hileyi önlemek için yaptığı çalışmaların zamanlamalarını ve içeriklerini sorgulamaktadır.

- Yönetimin mali işlemler, hesap bakiyeleri gibi konularda hileyi önlemeye yönelik tutumunu sorgulamaktadır.
- İşletme yönetiminin hile riskinin belirlenmesi ile ilgili çalışmalarını incelemektedir.
- İşletme yönetiminin, etik kuralların uygulanmasında çalışanlarla kurduğu iletişimi sorgulamaktadır.

Denetçi iç kontrolün yönetim tarafından ihlal edildiği durumlarda, defteri kebire yansıtılan yevmiye kayıtlarının, tablolara yansıyan diğer düzeltme kayıtlarının doğruluğunu kontrol etmektedir. Cari dönemdeki muhasebe tahminlerini, önceki yıl muhasebe tahminleriyle karşılaştırma yaparak incelemektedir. İşletme lehine gerçekleşebilecek hile riskini tespit etmek amacıyla yapılmaktadır.

Hileler ile ilgili yayımlanan ve uygulanan denetim standartlarında, denetçinin esas işi hileleri tespit etmek değildir. Ancak hata ve hile tespiti denetim işlemlerinin bir parçası olmaktadır. Hilelerin çoğalması ve bu hilelerin daha çok zarara yol açması sebebiyle denetçiler, denetim faaliyetlerinde hile tespitine ağırlık vermişlerdir (Altıntaş, 2010: 151).

Bu konuda yapılan bilimsel çalışmalarda da hile riskini etkileyen faktörler olarak; rekabet ortamı, yönetimin tutumu, iç kontrol sistemin kalitesi, finansal koşullar, finansal hedeflere ulaşmak için hissedilen baskı tespit edilmiştir (Graham ve Bedard, 2003: 56). Bu faktörlerden sadece müşteri işletmenin finansal koşulları, hile riskini değerlendirmede kullanılabilir. Denetçiler hile riskini belirlemede, daha çok anketleri kullanmakta, bunun yanı sıra maddi doğruluk testleri ile kontrol testlerini kullanmaktadır. Anket sonuçları, işletmenin özel risk faktörlerinin tespitinde etkili olmaktadır (Graham ve Bedard, 2003: 56).

3.1.2.2. Önemli yanlışlık riski tespit çalışmaları

“BDS 315 “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” standardında; “önemli yanlışlık risklerinin” finansal tablolarda ortaya çıktığı ya da yönetim beyanından kaynaklandığı ifade edilmiştir. Denetçi önemli yanlışlık risklerini değerlendirebilmek için,

- “İşlem sınıfları, hesap kalanları veya açıklamalarla” ilgili riskleri ve yönetim beyanı düzeyinde iç kontrol eksikliğinden kaynaklanan riskleri tespit etmektedir.
- Tanımlanan risklerin finansal tablolara etkisini ve yönetim beyanına etkisini araştırmaktadır.
- Bu risklere karşılık işletmenin önlemeye yönelik kontrol faaliyetlerini değerlendirmektedir.
- Değerlendirme sonucunda birden fazla yanlışla karşılaşma ihtimali söz konusuysa bu yanlışlık önemli bir yanlışlık sayılacak büyüklükte ise kararını vermektedir (BDS 315, madde 25-26).

Finansal tablo düzeyinde riskler, daha çok yetersiz bir kontrol sisteminden kaynaklanmaktadır. Denetçinin, işletmenin iç kontrol sisteminden elde ettiği bilgiler, finansal tabloların denetimi konusunda şüphelere neden olabilmektedir. Örneğin, yönetimin finansal tablolarla ilgili yanıltıcı açıklamalarda bulunma riski denetimin yürütülmesini engelleyecek boyutta olabilmektedir. İşletme kayıtlarının güvenilirliğine duyduğu şüphe olumlu görüş vermesini engelleyecek boyutta olabilmektedir. İç kontrol sistemi raporlarından herhangi birini denetlemekten sorumlu çalışanın görevini yerine getirmemesi, bu bilginin doğru zamanda kullanılamaması, satış sözleşmelerinde yapılan değişiklikler yüzünden hasılatın doğru muhasebeleştirilmemesi, belirli tutarların üzerindeki işlemler için yetki sınırlaması belirlenmemesi, hatalı veri işleyen bilgisayar programlarının kullanılması, veri kaybına yol açacak şekilde yetkisiz erişim sağlanması, görevler ayrılığı ilkesine aykırı şekilde müdahalelerde bulunulması, verilerin korunması ile ilgili önlemlerin alınmaması iç kontrol eksikliğinin göstergelerinden sayılmaktadır. Bu gibi durumların varlığı denetçinin bu risklere uygun çalışma yapmasını gerektirmektedir.

Denetçi hesap bakiyeleri ve açıklamalarında yönetim tarafından “önemli yanlışlık” riski oluşması ile ilgili yanlışlıkları şu çerçevede değerlendirmektedir. Bu yanlışlıklar, muhasebeleştirilme, ölçme, sunum ile ilgili olabilmektedir. İşlem sınıfı ve olayları; tam olma, doğruluk, sınıflandırma ve hesap kesimi bilgileriyle değerlendirmektedir. Dönem sonlarında hesap bakiyeleri ise; “*var olma, hak ve yükümlülükler, tam olma, değerlendirme ve dağıtım*” kriterlerine göre değerlendirmektedir. Sunum ve açıklamaları; “*gerçeklik, hak ve yükümlülükler, tam olma, sınıflandırma, anlaşılabilirlik*” kriterlerine göre değerlendirmektedir (BDS 315, madde 25b).

BDS 315'e göre önemli yanlışlık risklerinin oluşmasında yönetim kadrosunun etkisini anlamak için denetçi bazı çalışmalar yapmaktadır. İşletme için hazırlanmış banka raporlarının incelenmesi, işletmenin hukuk danışmanlarından bilgi edinilmesi, çalışanların ve yöneticilerin sorgulanması, müşteri sözleşmelerinin incelenmesi gibi çalışmalar yapabilmektedir. İşletmenin risk yönetimi birimi varsa faaliyet riskleri, bilgi sistemi riskleri, kontrol faaliyetleri riskleri ve mevzuat riskleri hakkında bilgi edinebilmektedir. Analitik prosedür çalışmaları da bu konuda yardımcı olmaktadır. Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin muhasebe ilkelerinin işletme tarafından farklı yorumlanması da risk oluşturmaktadır.

3.1.2.3. Maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanması

Finansal tablolara yansıyan önemli yanlışlıkları tespit etmek için maddi doğrulama testi yapılmaktadır. Önemlilik derecesine göre hesap sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamaları için maddi doğrulama testi yapılabilmektedir. Bu işlemler, muhasebe denetiminde detay testleri olarak adlandırılmaktadır. Analitik maddi doğruluk testleri de aynı amaç için muhasebe denetiminde kullanılmaktadır.

BDS 330'a göre denetçi, detay testleriyle finansal tabloları oluşturan muhasebe kayıtları ile finansal tabloya yansıyan tutarların uygunluğunu ve mutabakatı incelemektedir. Ana hesaplar ile yardımcı hesapların yevmiye ve büyük defter kayıtları incelenmektedir. Hesap bakiyelerinin bilanço ve gelir tablosuna ne şekilde yansıdığı kontrol edilmektedir. Eğer önemli bir yanlışlık ile karşılaşılmazsa yevmiye ve büyük defter kayıtlarının doğru ve tam olduğuna karar verilmektedir (Bozkurt, 2012: 182). Örneğin, her bir yardımcı satıcılar hesabının bakiyesi, doğrulama mektuplarıyla karşılaştırılmaktadır. Dönem içi kayıtlarının gerçekliği, tamlığı ve doğruluğu test edilmektedir. Doğru zamanda, doğru yardımcı hesaba yevmiye ve büyük defter kayıtlarının yapılması da test edilmektedir.

BDS 330 standardı kapsamında detay testlerinin uygulama alanı ve örneklem sayısı denetçi tarafından belirlenmektedir. Bu belirlemede yönetimin beyanları ve risk potansiyeli etkili olmaktadır. Finansal tablodan seçilen kalemler var olma ve tamlık yönünden teste tabi tutulmaktadır.

İşletmenin finansal ve finansal olmayan verilerin karşılaştırılması için analitik maddi doğrulama testleri kullanılmaktadır (Bozkurt, 2012: 182). Bu testlerin uygulanması esnasında finansal olmayan veriler arasında farkedilen tutarsızlıklar, sayısal anlamda ciddi boyutta farklar denetçiye araştırması hakkında ipucu vermektedir. Analitik maddi doğrulama testi için kullanılan yöntemler şunlardır:

- Oran analizi
- Dikey yüzde analizi
- Karşılaştırmalı mali tablolar analizi
- Trend analizi
- Başabaş analizi
- Regresyon analizi gibi.

BDS 520 standardında yer alan analitik maddi doğrulama prosedürleri, denetçinin finansal tablo sonuçları ile oluşan işletme hakkındaki yargısının tutarlı olup olmadığının kanıtını sunmaktadır. İç kontrol sistemi etkin olmayan işletmeler için maddi doğrulama testleri uygulamak faydalı olmaktadır. Böylelikle denetçi, işletmenin daha çok birimine uygulayarak daha fazla denetim kanıtı elde edebilmektedir. Detay testleri, bazı işlemlerde kontrol testleriyle birlikte uygulanabilmektedir. Yalnız işletme faaliyetlerini bilişim teknolojileri yoluyla yürütüyorsa maddi doğrulama testi uygulanamamaktadır. Bu durumda BDS 330'a göre dış teyit ve personel sorgulamaları denetçiye yardımcı olmaktadır.

3.2. Kontrol Riski

İç kontrol ve muhasebe sistemleri tarafından zamanında engellenememiş, tespit edilememiş veya düzeltilememiş hesap veya hesap sınıflarında tek tek veya toplamlarındaki yanlışlıklar ile hesap kalanları veya işlem sınıflarında fiziksel yanlışlıkların meydana geldiği risk türüdür (SAS 300, 1995: 2).

Kontrol riskinin ilk değerlendirme aşaması; fiziksel yanlışlıkları önleme, tespit etme veya doğrulamada işletmenin iç kontrol ve muhasebe sisteminin etkinliğini değerlendirmektir. İşletmelerdeki her iç kontrol ve muhasebe sisteminde özel sınırlamalar olacağı için kontrol riski daima olacaktır.

Eğer bir işletmenin muhasebe ve kontrol sistemi etkili çalışmıyorsa ya da işletmenin muhasebe ve kontrol sisteminin etkililiğinin değerlendirilmesi yeterli değilse, denetçi işletmenin kontrol risk seviyesini yüksek olarak değerlendirmektedir.

Denetçi, önlenmesi, tespit edilmesi ve doğrulanması muhtemel fiziksel yanlışlıkların iç kontrol ile ilişkisini tespit edemedikçe ve değerlendirmelerini desteklemek için kontrol testlerini uygulamayı planlamadıkça finansal tablolardaki kontrol riskini ilk etapta yüksek görmelidir.

Denetçi, kontrol riskinin tespitinde, işletmenin iç kontrol ve muhasebe sistemini anlamada ve kontrol riskini değerlendirmede çalışma kağıtlarını kullanmaktadır. Bu çalışma kağıtları kontrol riskinin yüksek veya düşük değerlendirilmesinde denetçiye temel dayanak oluşturmaktadır. İşletmeyle ilgili bilgi temininde en önemli teknik denetçinin mesleki yargısıdır. Aynı zamanda açıklamalar, sorgulama, kontrol listeleri ve akış çizelgeleri kullanılabilir. Bu dökümanların şekli, işletmenin büyüklüğü ve karmaşık yapıda olması ile iç kontrol ve muhasebe sistemlerinin yapısından etkilenmektedir. Genelde daha karmaşık muhasebe ve iç kontrol sisteminde, daha kapsamlı denetim prosedürlerine ve daha kapsamlı denetim dökümanlarına ihtiyaç duyulmaktadır. (SAS 300, 1995: 7-9)

3.3. Bulgu Riski

“Bulgu riski, denetçi tarafından yapılan maddi doğrulama testlerinin hesap kalanları veya işlem sınıflarındaki yanıtıcı bir beyanı ortaya çıkarmama riskidir.” Bu risk türünü yöneten, aynı zamanda kanıt toplama uygulamalarından sorumlu olan denetçidir. Denetim esnasında yapılan bu uygulamalarla denetçi, finansal tabloların yanıtıcı olmasına sebep olan önemli yanlışlıkları ortaya çıkarma fırsatı yakalamaktadır. Bu sebeple bu risk, uygulanan denetim tekniklerinin etkinliğinin ve denetçi tarafından bunların uygulanmasının sonucu olarak meydana çıkmaktadır (Çömlekçi, 2004: 41).

Bulgu riski çeşitli şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Mesela, bir hesap bakiyesinin denetleme dışında kalmasından, doğru örneklem seçimi yapılmamasından, denetçinin denetim prosedürünü yanlış seçmesinden veya yanlış uygulamasından, örneklem dışı riskten kaynaklanabilmektedir.

Denetim çalışmalarıyla kontrol edilmesi mümkün olan bulgu riski, doğru denetim prosedürleri seçilerek ve uygulanarak azaltılabilmektedir. Dönem içinde daha fazla rastlanan bulgu riskine, dönem sonundaki denetim çalışmalarında daha az rastlanmaktadır. Yine hesap kalanları ile ilgili yapılan çalışmalarda çok kanıt toplanması bulgu riskini azaltmaktadır (mleki, 2004: 42).

4. KONTROL ORTAMINDAN KAYNAKLANAN RİSKLERİN TESPİTİ

Denetçi kontrol riskini belirlemek için, işletmenin kontrol ortamını ilgilendiren hususlarla ilgili bilgi temin etmek ve bu ortamdan kaynaklanan riskleri tespit etmek yükümlülüğündedir. Bu yükümlülüğü yerine getirirken aynı zamanda işletmenin izleme faaliyetleri çerçevesinde elde ettiği bilgilerin kaynağının güvenilir olmasından da sorumlu bulunmaktadır. Bağımsız Denetim Standardı 315'e göre denetçi denetimle ilgili i kontrolü anlamak zorundadır. Çünkü bu standardın 4. Maddesinde "*iç kontrol, güvenilir finansal raporlama, etkin ve verimli faaliyetlerle ilgili mevzuata uygun olarak işletmenin amaçlarına ulaştığına dair makul güvence elde etmek amacıyla işletme yönetimi ve çalışanlar tarafından hazırlanan, yürütülen ve sürekliliği olan süreç*" olarak tanımlanmaktadır.

BDS 315'e göre bilgi sistemi, izleme faaliyeti verilerinin büyük bir kısmını üretmektedir. Dolayısıyla bu sistemde yanlışlıkların var olması yönetimin yanlış kararlar ve sonuçlar çıkarmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle denetçinin, bu bilgilerin yeterince güvenilir olduğunu anlaması zorunluluk arz etmektedir. Hatta ciddi risk olarak gördüğü hususlarda bu risklere karşılık işletmenin kontrol mekanizmasının olup olmadığı bilgisi, yönetimin risklere karşı tutumu hakkında denetçiye yol göstermektedir. Örneğin, bu risklere karşılık st yönetimden sorumlu olanların onayının olmadığının denetçi tarafından tespiti i kontrolde önemli bir eksikliğin göstergesi olmaktadır.

Denetçi bu ve bunun gibi kontrol ortamından kaynakların riskleri tespit ederken aşağıdaki başlıklar altında işletme ve çevresi, niteliği ve diğer hususlar hakkında inceleme yapmaktadır.

4.1. İşletmenin Niteliği

BDS 315'e göre denetçi, müşteri işletmenin finansal tablolarının tam anlamıyla yorumlayabilmek için ve tablolarda bulunan hesap, işlem ve açıklamalar hakkında kesin bilgi edinebilmek için öncelikle işletmeyi tanımak zorundadır. Bu sebeple işletmenin yönetim yapısından, ortaklık şekline, organizasyon yapısına, finans kaynaklarına, iş ve faaliyetleri ile yatırım planlarına kadar bilgi edinmektedir.

4.2. Yönetim ve Ortaklık Yapısının İncelenmesi

İşletmelerin muhasebe sistemlerinde, organizasyon yapısından ve ortaklık yapısından kaynaklanan önemli yanlışlık riski her zaman mevcut olabilmektedir. Bu sebeple denetçi kontrol ortamından kaynakların risklerin tespitinde yönetim şekli ve bakış açısı, stratejileri, performans takibi ve ölçümü hakkında genel bilgiler edinme başlığı altında şu sorulara cevap aramaktadır:

- Şirket yöneticileri kimlerdir? (kilit personel dahil)
- İşletme yönetimine katılmayan bir ortak (pasif ortak) var mıdır ?
- Şirket yönetiminin işe bakışı nasıldır? Şirket misyonu ve vizyonu belirlenmiş midir?
- Şirketin karlılık, verimlilik, maliyet, kalite, müşteri memnuniyet ile ilgili amaç ve hedefleri nelerdir?
- Yönetim yıllık bütçe planlaması yapmakta mıdır? Belirlenmiş Kritik Başarı Faktörleri nelerdir?
- Yönetim finansal performansı nasıl ölçmekte ve gözlemlemektedir?
- Üst yönetimin belirlediği performans göstergelerinde hissedarların ihtiyaç ve beklentileri etkili midir?
- Analistlerin şirket hakkındaki beklentileri nelerdir?
- Yönetimin finansal performans göstergeleri aşıldığında tutum ve davranışları nelerdir? (Göstergelerin nasıl gözden geçirildiği, gözden geçirilme sıklığı ve kim tarafından yapıldığı, göstergelerin tolerans sınırı ve yönetimin bu sınır aşıldığında uygulamayı planladığı eylem planı)
- İşletmenin yönetici kadrosunda veya muhasebe departmanında değişiklik meydana gelmiş midir?

- Yöneticilerin finansal yapıları şu durumlardan etkilenmekte midir? Örneğin, finansal menfaatlerinin bulunması, ya da kazançlarının önemli bir kısmının (primler, hisse opsiyonları ve hisse fiyatları gibi nedenlerle) faaliyet sonuçları, finansal durum veya nakit akışındaki keskin hedeflere bağlı olması veya işletmenin borçları ile ilgili olarak kişisel teminatların verilmiş olması gibi.

4.3. İşletme ve Çevresini Tanıma

Finansal raporlamanın amacına uygun oluşturulmasında ‘önemli yanlışlık riski’ yaratabilecek işletme içindeki ve dışındaki faktörler; ekonomik durum, müşteri işletmenin içinde bulunduğu sektörün anlaşılması, işletmeyi etkileyebilecek sosyal ve çevresel faktörler başlığı altında denetçi tarafından incelenmektedir. Bu aşamada denetçinin göz önünde bulundurması gereken konular şunlardır:

- İşletmenin faaliyet gösterdiği sektörde rekabet gücü, sermayesi
- Sektöre verileri ve sektör analizleri
- Ekonomik dalgalanmalara karşı duyarlılığı, sektörel daralma, taleplerdeki değişim
- Sektöre giriş şartları
- Sektörün ekonomiye katkısı
- Kanun ve düzenlemelerde meydana gelen değişiklikler
- İşletmeyi etkileyen teknolojik değişimler
- Sektördeki değişimlerin işletmeye etkisi
- Yeni standartlar
- Ülke ekonomisindeki değişmelerin işletmeye etkisi (daralma, döviz kurlarındaki değişimler, faizlerin artması, devalüasyon vb.)
- Doğal afetler (doğal afetler sebebiyle denetimin yapıldığı dönemde işletme sürekliliğini tehdit eden bir durumun varlığı, faaliyet hacmini düşürecek veya firmanın büyük maliyetlere maruz bırakabilecek bir durumun varlığı, Ortadoğu’daki belirsizlikler, devlet politikaları vb.)

Örneğin, küresel bir şirket muhasebe standartlarındaki değişiklikleri müzakere etmek amacıyla şirketin her bölgedeki uzmanlarıyla üç ayda bir toplantı düzenleyerek, alınan

kararları ve yapılan düzenlemeleri ilgili birimlerine iletmektedir. Bu, bir bölgede getirilen yeni bir vergi ile ilgili muhasebe yükümlülüğü olabilir ve bu vergiden etkilenen bölgelerde muhasebeleştirilmesine ilişkin risklere sebep olabilmektedir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü [TİDE], 2013: 68).

İşletmeyi etkileyen dış faktörler kadar, işletme içinde finansal raporlamayı etkileyen iç faktörler de incelemeye tabi tutulmaktadır. Örneğin, yönetim sorumluluklarında meydana gelen değişiklikler, personelin işe alımı ve eğitimine ilişkin prosedürler, personelin varlıklara erişimi, bilgi teknolojileri sistemindeki değişiklikler gibi (TİDE, 2013: 68).

4.4. İşletme Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi

Denetçi, şirket hakkında genel bilgiler toplayarak işletme faaliyetlerini, özellikle finansal raporlamaya etkisini tespit edebilmek için değerlendirmektedir. Bu değerlendirmede dikkat aldığı hususlar şunlardır:

- İşletmenin kuruluşu, ortaklık şekli, faaliyet konusu ve coğrafi dağılımı nedir?
- Şirket faaliyetlerini etkileyebilecek düzeyde önemli müşteri ve tedarikçiler mevcut mudur? Örneğin mal alımları veya satışlarının büyük bir bölümü az sayıdaki müşteriye ya da tedarikçiyle mi gerçekleştirilmektedir? Satıcı /müşteri temrin sürelerinde gecikme yaşanmakta mıdır?
- Pazarlama faaliyetleri (internet satışları dahil) ve mevcut pazarın niteliği nasıldır?
- İşletme önemli gördüğü müşteri ya da tedarikçilerini kaybetme durumuyla karşı karşıya kalmış mıdır? Büyük ölçüde piyasa kaybıyla karşı karşıya kalmış mıdır?
- İşletmenin organizasyon şeması var mıdır?
- İşletmenin ilişkili tarafları var mıdır? İlişkili tarafları işletme yönetimi nasıl belirlemektedir? İlişkili taraflarla yürütülen işlemlerin niteliği ve önem derecesi nedir?
- İşletme vergi cenneti ülkelerde bir şube açmış mıdır veya bağlı ortaklığı var mıdır?
- İşletmenin sermaye ve kredi kaynaklarına ulaşmasında yaşanan problemler var mıdır?
- Özel ve karmaşık finansal sözleşmeler(türev araçlara ilişkin sözleşmeler gibi) mevcut mudur?

- İşletmenin başka şirketi satın alma, başka bir şirketle birleşme ya da sahip olduğu şirket veya şirketleri satma düşüncesi var mıdır?
- İşletmenin durdurmayı planladığı faaliyeti mevcut mudur?
- Dönem içinde sabit kıymet alımı veya satışı gerçekleş midir? İşletmenin devam eden, biten ya da planladığı bir yatırım mevcut mudur? Varsa nedir?
- İşletme yüksek meblağlı finansal borç ihtiyacı duymakta mıdır ve işletme sermayesine ihtiyaç duymakta mıdır? Olağanüstü şartlarda ve vadelerde yeni borçlanmalara ihtiyaç duymakta mıdır?
- İşletme aleyhine sonuçlanan veya sonuçlanabilecek davaları var mıdır?
- Şirketin kullandığı bilişim sistemi nedir?
- Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ve harcamaları var mıdır?
- Üretim atölyeleri, depo ve ofislerin yer bilgisi
- Stokların miktar bilgisi
- Hâsılatın muhasebeleştirilmesi
- Gerçeğe uygun değerın muhasebeleştirilmesi
- Yabancı para varlık, borç ve işlemlerin muhasebeleştirilmesi

BDS 315 kapsamında faaliyetlerin değerlendirilmesinde muhasebe denetimi açısından en önemlisi, işletmenin seçtiği ve uyguladığı muhasebe politikalarını tanımaktır. Denetçi, dönemler itibariyle muhasebe politikalarında yapılan değişiklikler ve finansal raporlama standartlarına işletmenin ne ölçüde uyum sağladığı ile ilgili fikir edinmektedir.

4.5. Finansal Performans Ölçümü

BDS 315'e göre işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerinden elde edilen finansal göstergeler yönetimin karar alma sürecini etkilemekle birlikte işletmenin belirlenen hedeflerine ne kadar ulaşmış olduğunun göstergesi olmaktadır. Muhasebe denetimi açısından ise, işletmenin hazırlamış olduğu bu finansal ölçümler, belirlenen performans hedefine ulaşma baskısıyla ya da hile yoluyla önemli yanlışlık riski taşıdığı için önemli olmaktadır.

BDS 315 madde A46'ya göre performans ölçümü, aynı zamanda işletme yönetimin bu konudaki iç kontrol eksikliklerinin olup olmadığına dair denetçiye bilgi sunmaktadır.

Temel finansal oranlar, bütçeler, işletme performansının rakiplerle karşılaştırılması, işletme içindeki birimlerin performans raporları, personel performans ölçümü, ödüllendirme ve teşvik primleri bu konuda bilgi sunan göstergeler arasında sayılmaktadır. Aynı zamanda işletme dışından elde edilen analist raporları, kredi derecelendirme kuruluşlarının raporları da denetçiye performans göstergesi olarak yardımcı olabilmektedir.

Muhasebe denetimiyle finansal tabloların gerçeğe uygun düzenlenmesi sağlanırken, finansal raporlamaya etki eden bütün işletme faaliyetlerinin değerlendirilmesi gerektiği düşüncesi analitik inceleme prosedürlerini ortaya çıkarmıştır (Dönmez ve Ersoy, 2011: 122). Denetçi BDS 520 standardında değinildiği gibi analitik prosedürlerle, önceki dönemlere ait karşılaştırmalı bilgilerle ilgili değerlendirmeler yapmaktadır. Ayrıca brüt satış karı yüzdelerinin değerlendirilmesi, ücret giderleri ile çalışan sayısı arasındaki ilişkilerin ölçülmesi de analitik prosedürlerle gerçekleştirilmektedir.

İşletmede analitik inceleme ile aralarında anlamlı ilişkiler bulunan bilgiler doğrulanmaktadır. Aynı zamanda ortaya çıkarılan sapmalar yöneticiye yardımcı olmaktadır. Örneğin, brüt kar yüzdesi beklenenden çok farklı çıktığında, satış ve stok hesaplarındaki yanlışlık ihtimalini yükseltmektedir ve bu konudaki denetim çalışmaları genişletilmektedir. Bu prosedürlerin denetimde kullanılmasının ana amaçları özetle şöyle sıralanmaktadır (Dönmez ve Ersoy, 2011: 123):

- İşletmenin işinin anlaşılabilir olması
- İşletme faaliyetlerinin sürekliliği hakkında bilgi edinme
- Finansal tablo yanlışlıklarının tespit edilmesi
- Denetim çalışmalarının azaltılması

BDS 520'ye göre muhasebe denetiminde analitik prosedürler, farklı yöntemlerden faydalanarak uygulanabilmektedir. Yöntemler basit karşılaştırma ve oranlar olabildiği gibi istatistikî teknikler kullanılarak trend analizi, regresyon analizi, dikey analiz şeklinde de olabilmektedir. Denetim esnasında hangi yöntemlerin kullanılacağı denetçinin mesleki yargısına, hesaplamalarda kullanılacak verilerin ve hesaplanan oranların güvenilirliğine bağlı olarak değişmektedir.

Muhasebe denetiminde finansal performans ölçümü yapmada kullanılan teknikleri şöyle açıklayabiliriz:

4.5.1. Temel finansal oranlar

BDS 520'e göre, temel finansal oranlar, finansal tablo kalemleri arasındaki oransal ilişkinin sonuçlarının değerlendirilmesi için kullanılmakta ve finansal tablo kalemleri arasındaki ilişki yüzdesel olarak hesaplanmaktadır. İşletmenin borç ödeme kapasitesini tespit etmek için "likidite oranlarını (cari oran, asit-test oranı, nakit oran, stok bağımlılık oranı)", işletme faaliyetleri etkinliği tespiti için, "faaliyet oranlarını (alacak devir hızı, stok devir hızı, alacakların ortalama tahsil süresi, borç ortalama ödeme süresi)", işletmenin kaynak yapısını ve uzun vadeli borç ödeme gücü tespiti için, "mali yapı oranlarını", işletmenin geçmişteki kazanç gücü tespiti için "karlılık oranlarını" ve borsadaki performansını tespit için "borsa performans oranlarını" kullanan denetçi, sonuçların sektör verilerinden ya da işletmenin geçmiş yıl verilerinden çok farklı olduğunu gördüğünde maddi hatalar için gerekli denetim çalışmalarını uygulamaktadır.

4.5.2. Bütçe

İşletme bütçelerinde, işletme faaliyetleri ve finansal sonuçları ile ilgili geleceğe yönelik beklentileri yer almaktadır. Bütçede yer alan tutarlar ile gerçekleşen tutarlar arasında bariz bir farklılık görülmesi denetçiye yanlışlık göstergesi olarak ipucu verebilmektedir.

Ancak hazırlanan bütçenin gerçekçi hazırlanmış olması veya hesaplanan ya da edinilen bilginin bütçe verileriyle uygun olması için personel tarafından değiştirilmiş olması gibi durumların var olmadığı denetçi tarafından tespit edilmek zorundadır. Aksi takdirde bu veriler güvenilir bir denetim kanıtı özelliği taşımamaktadır. Denetçi güvenilirliği artırmak için, bütçe hazırlanması ile ilgili personelle bireysel görüşmeler yapmakta, gerçek veri tespiti içinse detay testleri uygulayabilmektedir (Dönmez ve Ersoy, 2011: 124).

4.5.3. İşletme performansının rakiplerinkiyle karşılaştırılması

Denetçi, işletme kayıtları ya da hesaplamalardan sonra ulaştığı verileri, sektör verileri ile karşılaştırmakta ve değerlendirmeler yapmaktadır. İşletmenin "stok devir hızı" ve "kar

marjı” oranlarının sektör oranlarıyla karşılaştırılması hem işletmenin sektördeki yeri ile ilgili bilgiler sunmakta hem de işletmenin sektördeki başarısını göstermektedir.

4.5.4. Önceki dönemlerden elde edilen bilgiler

BDS 315’e göre geçmişte tespit edilen yanlışlıkların var olup olmadığı ve bu yanlışlıkların zamanında düzeltilip düzeltilmediği, işletme ve işletme faaliyetlerinde önceki finansal dönemlerden itibaren yapılan değişiklikler ile önceki dönem bilgilerinin ilgisinin devam edip etmediğinin tespiti konularında denetçi, sorgulama dahil gerekli gördüğü denetim prosedürlerini uygulayabilmektedir.

4.5.5. Denetim ekibi içinde yapılan müzakereler

Denetim faaliyetleri kapsamında, denetim ekibi üyelerinin işletme ile ilgili bilgilerini paylaşmaları, işletme için tehdit oluşturan riskler hakkında ve finansal tablolardaki hata ve hileler ile ilgili birbirlerine danışmaları, aynı zamanda denetim boyunca elde ettiği önemli yanlışlık risklerini değerlendirerek uygulanan denetim prosedürlerinde elde ettikleri yeni bilgileri kullanmaları ve denetim ekibi üyeleri ile paylaşmaları esastır. Bilgi paylaşımında sorumlu denetçi tarafından oluşturulan iletişim planıyla ilgili üyelere bilgilerin ulaştırılması mümkün kılınmaktadır (BDS 315, madde 10).

5. KONTROL RİSKİNİN HESAPLANMASI

Yukarıdaki başlıklarda yer alan çalışmalar, işletmeden işletmeye farklılıklar gösterse de kontrol riskinin değerlemesinde denetçiye katkı sağlamaktadır. Çünkü denetçinin buradaki amaçları aşağıdaki gibidir (Selimoğlu ve Uzay, 2011: 100).

- İşletmenin kontrol faaliyetleri, risk yönetimi, muhasebe bilgi sistemi ve iletişim, izleme teknikleri hakkında detaylı bilgi sahibi olmak,
- Kontrol riskini azaltıcı kontrol önlemlerini tespit etmek,
- Yapılan kontrol faaliyetlerinin etkinliğini test etmek.

Denetçi, işletmenin iç kontrol sistemini tanıma ve inceleme amacıyla çeşitli kaynaklardan elde ettiği bilgileri çalışma kağıtlarına kaydetmektedir (Gürbüz, 1995: 69). Denetimin planlaması aşamasında kullanılacak olan bu bilgiler üç yöntemle belgelendirilmektedir. Bunlar:

Not Alma Yöntemi : Muhasebeye ait alan her türlü belge ve kayıt işleminin sebeplerinin not edilmesi, iç kontrol sisteminde yer alan uygulama süreçlerinin not alınması, iç kontrol sisteminde yer alan belgelerin hazırlanma şekillerinin not edilmesi, kontrol prosedürlerini uygulama şekillerinin not edilmesi şeklinde yapılabilmektedir. Basit ve kolay bir yöntem olmasına rağmen, küçük işletmelerde uygulanabilir. Büyük işletmelerde ise diğer yöntemlere yardımcı olarak kullanılmaktadır.

Akış Şemaları Yöntemi : İşletmedeki iş ve işlemlere ait süreç akışının semboller kullanarak şema haline getirilmesi ve izlenmesidir. İşletmedeki belge akış şeklini göstermektedir. Görev dağılımı, yetki ve sorumluluk tanımlarının ifade edildiği ve kayıt aşamalarını açık olarak ortaya koymaktadır. Denetçinin, mevcut akış düzeni üzerinde işletmenin zayıf noktalarını tespit etmesine yardımcı olmaktadır. Satış işlem aşamaları, sipariş takip aşamaları, belge akışı gibi konular kolaylıkla izlenebilmektedir (Bozkurt, 2012: 182).

Akış şemalarının denetçiye sağladığı yararlar şu şekilde sıralanabilir (Ulaştırma Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2014: 6).

- Akış şemaları ile işlem süreçleri detaylı olarak incelenmektedir. Katma değer yaratmayan süreçler kolaylıkla anlaşılabilir.
- Akış şeması ile süreç içinde hatalı adımlar görülebilmektedir.
- Karışık süreçler akış şemalarıyla anlaşılır hale getirilmektedir.
- Akış şemalarıyla “Sürece kim, nasıl katkı sağlayabilir?” sorusuna cevap verilebilmektedir.
- İş akış şemaları düzenlenirken sürecin aşamalarındaki operasyonel riskler tespit edilmiş olmaktadır. Bu risklere yönelik kontrol önerileri geliştirilebilecektir.

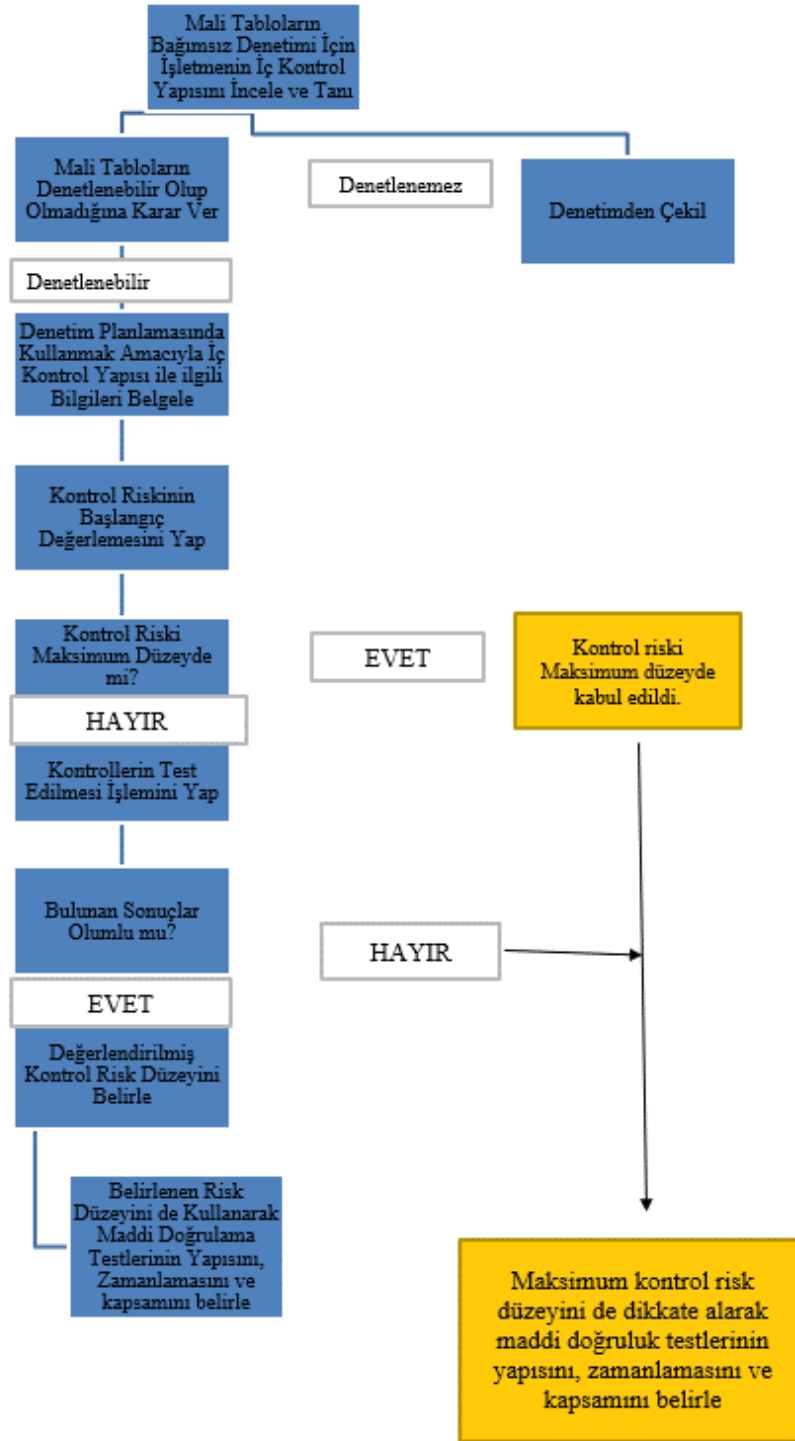
İç Kontrol Anket Formu: İç kontrol sisteminin eksik olduğu yerleri tespit etmek için, her denetim alanına kontroller hakkında sorulan sorulardan oluşmaktadır ve her birim için ayrı hazırlanan anket formları kullanılmaktadır (Selimoğlu ve Uzay, 2011: 101). Sorular ilgili birimin çalışanlarına yöneltilir ve yanıtlar “Evet” veya “Hayır” şeklinde cevaplanması istenmektedir. Alınan yanıtlara göre iç kontrol sisteminin zayıf yönleri tespit edilmeye çalışılır. Bu yöntem, iç kontrol sisteminin anlaşılması açısından kapsamlı

sorulardan oluştuğu için faydalı bir yöntemdir. Denetim çalışmalarında üç yönteminde bir arada kullanılması arzu edilmektedir (Bozkurt, 2012: 143).

5.1. Risk Değerlendirme Prosedürlerinin Uygulanması

İşletme iç kontrol sistemi hakkında bilgi edindikten sonra denetçi, işletmeyi denetime uygun bulursa “başlangıç kontrol risk düzeyini” belirlemektedir. Bu risk düzeyi, diğer risk unsurlarıyla beraber denetçinin maddi doğruluk testlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını doğrudan etkilemektedir. Örneğin, iç kontrol yapısı zayıf bir işletme kayıtlarından kanıt elde etmek yerine işletme dışı ilgililerden kanıt elde edilir. Zayıf alanlarda denetimi dönem içinde yapmayıp dönem kapandıktan sonra yapmak isteyebilir. İç kontrolün zayıf olduğu alanda daha çok örnek incelenebilir. Kontrol riski, her bir denetim alanı için ayrı ayrı belirlenmektedir. Örneğin, satış işlemlerinde var olma amacı için ayrı, tamlık amacı için ayrı bir kontrol risk düzeyi belirlenmektedir.

Denetçi, bu aşamada karara varabilmek için öncelikle “Yönetimin iç kontrol sistemine bakış açısının nasıl olduğu” ve “işletmenin iç kontrol yapısını oluşturan politika ve prosedürlerin var olup olmadığı” sorularına cevap araması gerekmektedir. Bu sorulara olumsuz yanıtlar alıyorsa, riski maksimum kabul etmektedir. Eğer bu sorulara olumlu yanıtlar almışsa, “işletmede var olan iç kontrol politika ve prosedürleri etkin bir şekilde uygulanmakta mıdır” sorusuna cevap bulmak için Kontrol Testleri uygulamaya karar vermektedir (Bozkurt, 2012: 143-146). İç kontrol sisteminin ifade edildiği veya anket sonuçlarında görüldüğu gibi işleyişi test edilmektedir. Örnekleme yöntemiyle seçilmiş bir işlemi, başlangıcından sonuna kadar takip etmektedir (Gürbüz, 1995: 74). Her bir denetim alanında ayrı ayrı uygulanacak Kontrol Testlerinin sonucunda nihai risk düzeyleri belirlenmiş olmaktadır. Denetçinin kontrol risk belirleme akış sürecini aşağdaki gibi özetlenmektedir:



Şekil 1: Kontrol Riskinin Belirlenmesi Akış Süreci

Kaynak: Bozkurt, 2012, s. 131-146

Kontrol testleri, maksimum düzeyde belirlenmemiş kontrol riskini desteklemek ve kontrol faaliyetlerinin etkinliğini ölçmek için yapılan denetim prosedürüdür (Selimoğlu ve Uzay, 2011: 101). İşletmeler, iş ve işlemlerinin belirlenen sürede ve doğru olarak

yerine getirilmesi için iç kontrol hedefleri koymakta ve bu hedefe ulaştıracak iç kontrol politika ve prosedürleri uygulamaktadır. Denetçi, ilk olarak her bir işlem için belirlenen politika ve prosedürlerin o işlem için uygun olup olmadığını test edecektir. Örneğin, satışların kayıtlara geçirilmesi ile ilgili kontrol faaliyetlerinde, sipariş formu ve sevk belgesi kullanılıp kullanılmadığına bakacak, satış kayıtları ile sipariş, sevk belgelerinin karşılaştırılıp karşılaştırılmadığı tespit edilecektir. Bu prosedürlerin düzenli olarak işlemesi ile ilgili de işlemlerin kimler tarafından, nasıl yapıldığı ile ilgili kanıtlar elde etmeye çalışacaktır (Bozkurt, 2012: 182).

Tablo 2: Satış İşlemlerine İlişkin Kontrol Testi Örneği

Anahtar Kontroller	Kontrol Testleri
“Yükleme yapmadan önce kredinin (alacağın) onaylanması”	“Bir müşteri siparişini ele alarak, kredi onayına ilişkin gerekli imzaların olup olmadığını incele (belge incelemesi)”
“Satışlar, satış faturası kopyasına eklenmiş olan onaylanmış müşteri siparişi ve sevk irsaliyesi ile desteklemelidir.”	“Herhangi bir satış faturası kopyası alınarak, ekinde onaylanmış sipariş fişi ve sevk irsaliyesinin olup olmadığını incele (Belge incelemesi)”
“Faturalama, satışları kaydetme ve tahsilat görevleri farklı kişilerce gerçekleştirilmelidir.”	“Tahsilat işlemlerini yapan personelin, başka bir sorumluluğu olup olmadığını gözlemle ve onlarla görevleri ile ilgili olarak görüşme yap (gözlem ve soruşturma)”
“Satış fiyatlarının belirlenmesinde, onaylanmış fiyat listesinden yararlanılmalıdır.”	“Satış faturaları düzenlenirken, onaylanmış fiyat listesinden yararlanıp yararlanılmadığını gözlemle ve cari satış fiyatları ile onaylanmış fiyat listesini karşılaştır. (gözlem ve belge incelemesi)”
“Sevk irsaliyeleri, faturalama işlemi için günlük olarak gönderilmeli, faturalama işlemi ise ertesi gün gerçekleştirilmelidir.”	“Sevk irsaliyelerinin günlük olarak gönderilip, gönderilmediğini ve ertesi gün de faturaların düzenlenip düzenlenmediğini gözlemle (gözlem)”

Kaynak: Cömert vd., 2017: 11.

Bu konuda denetçinin örneğin, satın alma talepleriyle ilgili örneklem olarak seçilen bir fatura üzerinde kontrol testleriyle şu soruları cevaplayarak teyit edecektir.

Tablo 3: Fatura Kontrol Testi Örneği

Talep girişini yapan yetkili personel mi?	Teyit edilememiştir.
Onay mekanizması yetki limitleri dahilinde mi?	Teyit edilememiştir.
Teklif formu düzenlenmiş mi?	Evet.
Teklif teyit formunun içeriğindeki bilgiler yeterli mi?	Evet.
Teklif talebi yetkilisi tarafından imzalanmış mı?	ABC firmasına ait teklif, teklif formu üzerinden değil mail olarak ulaşımıştır. Teklifte imza ve kaşe bulunmaktadır.

Farklı satıcılardan teklif alınmış mı? Kaç teklif alınmış?	5 farklı satıcıdan 2 farklı ürün için iki kez teklif alınmıştır.
Teklifler yazılı ve imzalı olarak mı alınmış?	Evet.
Onaylı teklif teyit formları dışında alınan teklifler mevcut mu?	ABC firması teklifini mail olarak iletmiştir.
Teklifler için yazılı teklif değerlendirme formu düzenlenmiş mi?	Evet.
Yapılan değerlendirmede onaylanan teklifin tercih sebebi nedir?	Rakip firmalara göre düşük fiyat sunması.
Değerlendirme/onay formları yetkili tarafından imzalanmış mı?	Evet.
Değerlendirme ve onay sonrası satın alma siparişi açılmış mı?	Evet.
Yetki limitleri dahilinde mi?	Teyit edilememiştir.
Onay silsilesine riayet edilmiş mi?	Teyit edilememiştir.
Sipariş süresinde satıcı firma tarafından sevk edilmiş mi?	Sipariş 10.08.2021 oluşturulmuş, irsaliye 16.08.2021'da kesilmiştir. Vadedilen temrin 3 gündür. Teslim süresi 6 gündür.
Teslim fişi / irsaliye mevcut mu?	İrsaliye mevcuttur.
Faturası gelmiş mi?	Evet.
İrsaliye ve fatura Sipariş ile tutarlı mı?	Evet.
Fatura kayıtlara alınmış mı?	Evet.
Muhasebe kayıtları ile fatura bilgileri tutarlı mı?	Evet.

Aynı şekilde denetçi cari hesaplarla ilgili mutabakatı, seçilen örneklem üzerinden aşağıdaki şekilde test edebilmektedir.

Cari Hesap Mutabakatı:

Mutabakat Yapılan Firmanın Adı: ABC San. Tic. A.Ş.

Mutabakat Tarihi: 15.12.2021

Satın Alma Siparişi Bilgileri:

Satın Alma Yapılan Firma: ABC San. Tic. A.Ş.

Sipariş Tarihi ve No: 16.08.2021 - 450090874

Siparişin İçeriği: Bisiklet 24J 18V BYN DAĞ – 1 Adet

Bisiklet 400 20J 18V Çocuk – 1 Adet

Sevk İrsaliyesi Bilgileri:

Firma Adı: ABC San. ve Tic. A.Ş.

Sevk İrsaliyesi Tarihi ve No: 30.07.2021 – A667854

Sevk İrsaliyesi İçeriği: Bisiklet 24J 18V BYN DAĞ – 1 Adet

Bisiklet 400 20J 18V Çocuk – 1 Adet

Fatura Bilgileri:

Firma Adı: ABC San. ve Tic. A.Ş.

Fatura Tarihi ve No: 31.07.2021 – EF12016000008889

İrsaliye Tarihi ve No: 30.07.2021 – 667854

Fatura İçeriği: Bisiklet 24J 18V BYN DAĞ – 1 Adet

Bisiklet 400 20J 18V Çocuk – 1 Adet

Tablo 4: Cari Hesap Mutabakatı Kontrol Testi Örneği

İlgili Cari hesap muavin defter dökümünde bilgiler yeterli mi?	Evet.
Firma Cari Mutabakat Formunda bilgiler yeterli mi?	Evet.
Cari Hesap Mutabakat Formunda tarih ve tutar açıkça belirtilmiş mi?	Evet.
Cari Hesap Mutabakatında firma kaşesi ve yetkili imzası bulunuyor mu?	Evet.
Cari Hesap Mutabakatında firma iletişim bilgileri açıkça belirtilmiş mi?	Evet.
Mutabakat yapılan firma kaşesi yetkili ismi ve imzası bulunuyor mu?	Evet.
Örnekleme Sipariş Formu yeterli bilgileri içeriyor mu?	Evet.
Sipariş süresinde satıcı firma tarafından sevk edilmiş mi?	Evet.
Teslim fişi / irsaliye mevcut mu?	İrsaliye Fatura mevcuttur.
Fatura gelmiş mi?	Evet.
İrsaliye ve fatura Sipariş ile tutarlı mı?	Evet.
Fatura kayıtlara alınmış mı?	Evet.
Muhasebe kayıtları ile fatura bilgileri tutarlı mı?	Evet.

BDS 315 standardında kontrollerin test edilmesi aşamasında denetçinin uygulaması gereken risk değerlendirme prosedürleri sıralanmıştır. Bunlar (BDS 315, 2013):

- İşletmedeki “hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık riskinin” belirlenmesine yönelik kişilerin sorgulanması
- Analitik prosedürlerin uygulanması
- Gözlem ve tetkik

5.1.1. Sorgulama

BDS 315’e göre denetçi, ilk olarak özellikle yönetimden ve finansal raporlamadan sorumlu personelle görüşerek bilgi alma yoluna başvurmaktadır. Yönetimin sorgulanması

finansal tabloların hazırlandığı ortamı tanıma açısından bilgi sağlamaktadır. Aynı şekilde karmaşık ve olağandışı durumlarla başa çıkılma yöntemlerinin tespit edilmesi, bu durumların muhasebe kayıtlarını yapan personelin sorgulanması denetçiye yol göstermektedir. İşletmenin hukuk danışmalarından, şirket davaları, teminat ve satış sonrası hizmet sözleşme şartlarının uygulanması, ortaklık anlaşmaları hakkında bilgi sağlamaktadır. İşletmenin satış stratejileri, satış trendleri ve müşteri sözleşmeleri hakkında bilgiyi de pazarlama ve satış personelinden elde etmektedir. Bilgi sistemlerindeki değişiklikler, kontrollerdeki aksaklıklar ve bilgi sisteminde var olan risklerle ilgili olarak da bu konuyla uğraşan personel sorgulanmaktadır.

Eğer işletmenin bir iç denetim mekanizması mevcut ise, görevli kişilerin sorgulanması işletmenin faaliyetleri, iş hayatı riskleri, kontrol eksiklikleri ve riskleri hakkında denetçiye veri sağlamaktadır. Denetçi bu verileri işletmenin risk değerlendirmesini yaparken kullanabilmektedir.

5.1.2. Analitik prosedürler

BDS 315 kapsamındaki analitik prosedürler daha önce de değinildiği gibi denetçiye, önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesinde yardımcı olmaktadır. Özellikle denetçi, hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini tespit etmek için kullanabilmektedir. Denetçi, amacına uygun analitik inceleme tekniğini seçtiği takdirde finansal tablolardaki hilelere daha çabuk ulaşacaktır. Bu sebeplerle analitik inceleme tekniği olarak denetçi şunlardan yararlanabilmektedir:

- Trend analizi
- Karşılaştırmalı tablolar analizi
- Dikey analiz
- Ussallık testleri

Trend analizleri, basit ve regresyon analiz olarak uygulanabilmektedir. Basit trend analizinde, işletme faaliyetlerini tam olarak yansıtan başlangıç yılı tespit edilerek (o yıl verileri 100 kabul edilerek), hesapların izleyen yıllardaki değişim oranları bu yıla göre hesaplanmaktadır. Örneğin, aşağıdaki tabloda faaliyet giderlerinin yıllar itibariyle tutarları ve değişim oranları gösterilmiştir.

Tablo 5: Yıllar itibariyle Faaliyet Giderleri Tutarları

Tutarı	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Faaliyet giderleri	500	950	1700	2900	5000	13000
Değişim oranları	100	190	340	580	1000	2600

Bu durumda denetçi, 2009 yılı verilerini daha detaylı incelemeye karar verebilmektedir. Ancak burada sadece tek hesapla ilgili inceleme yeterli olamayabilir, o hesapla ilişkili hesapların da incelemeye tabi tutulması daha anlamlı sonuçlar verecektir. Bu sebeple hesapları ilişkili olduğu değişkenlerle birlikte yorumlayan regresyon analizi kullanmak fayda sağlayabilmektedir (Güven, 2015: 6-15). Örneğin, finansal tablolardaki hesaplara regresyon analizi yaparak öncelik verilmesi gerekenler tespit edilebilmektedir. Bu hesaplar, denetim ekibi tarafından gözden kaçırılmış hesaplar olabilmektedir.

Cari dönem hesap tutarları ile önceki dönem veya dönemlerin hesap tutarlarının karşılaştırılarak değişim oranının tespit edildiği karşılaştırmalı tablolar analizi yöntemiyle de denetçi yorumda bulunabilmektedir. Geçmiş dönemlere göre anormal bir artış veya azalış denetçinin bu analizde dikkatini çekecektir. Örneğin, aşağıdaki gibi bir tabloda işletmenin bilanço büyüklüğü ve satışları %20 oranında artarken, stoklarının %40 oranında artması, bu kalemlerin daha detaylı araştırılmasını gerektirebilir.

Tablo 6: Yıllar İtibariyle Hesap Gruplarındaki Değişim

	2015	2016	Değişim (TL)	Değişim (%)
Dönen Varlıklar	100.000	120.000	20.000	20
Hazır Değerler	10.000	15.000	5.000	50
Menkul Kıymetler	25.000	20.000	(5.000)	(20)
Ticari Alacaklar	40.000	50.000	10.000	25
Stoklar	25.000	35.000	10.000	40

Kaynak: Özolgun, 2018, s. 58

Finansal tablo kalemlerinin, içinde yer aldıkları hesap gruplarının toplamına oranlanarak hesaplandığı, gelir tablosu kalemlerinin de genellikle net satışlar tutarına oranlanarak hesaplandığı yönetime ise dikey analiz yöntemi denilmektedir.

Son olarak finansal olmayan verilerinden yararlanarak bir hesap kaleminin beklenen tutarını tahmin için kullandığı ussallık testleri vardır. Hesabı etkileyen değişkenler tanımlanarak, hesap ve bu değişkenler arasında model oluşturulmakta ve hesaba ilişkin tahmin yapılmaktadır. Örneğin işçilik maliyetlerinin tespitinde, işçi sayısı, ücret ve çalışma saatlerinden yararlanarak model oluşturulmakta ve işçilik maliyetleri tahmin edilmektedir (Güven, 2015: 17-25).

5.1.3. Gözlem ve tetkik

Denetim esnasında gözlem ve tetkik kapsamında “işletme faaliyetleri, belgeler (iş plan ve stratejileri), kayıtlar, iç kontrol rehberleri, üç aylık yönetim raporları, ara dönem finansal tabloları, yönetim kurulu toplantı tutanakları, işletmenin tesis ve üretim yerleri” incelenebilmektedir.

5.2. Kontrol Testlerinin Uygulanması

BDS 330 standardı 8. maddesine göre denetçi, işletmenin iç kontrol faaliyetleriyle ilgili denetim kanıtını kontrol testleriyle sağlamaktadır. Daha önce de değindiğimiz gibi, denetçi başlangıç kontrol risk düzeyinin maksimum olarak belirlememişse ve işletmenin iç kontrol sisteminin işleyişini test etmek istiyorsa bu testleri uygulamaktadır. Ayrıca maddi doğrulama testlerinin tek başına yeterli gelmediği durumlar için de bu testler yapılabilmektedir.

Aynı standardın 10. Maddesi bu testlerin uygulanmasında özellikle dönem boyunca işletmede kontrol işlemlerinin nasıl, kimler tarafından, hangi vasıtalar kullanarak uygulandığı, kontrol işlemleri arasındaki tutarlılığın olup olmadığı hususları test edilmektedir. Kontrol testlerinin içeriği ve alanı işletmenin durumuna göre düzenlenebilmektedir. Ancak içermesi gereken temel hususlar şunlar olmalıdır: İşletme tarafından dönem için yapılan kontrollerin sıklığı, denetim süresinde kontrolün işleyişine dair denetçinin güvenme süresi, kontrol işleminden beklenen sapma oranı, kontrol işlemine ilişkin denetim kanıtının uygunluğu ve güvenilirliği, kontrol test sonuçlarına göre elde edilecek denetim kanıtı sayısı.

Zaman kısıtlaması sebebiyle her bir birimdeki kontrol prosedürleri, denetçi tarafından kontrol testleriyle test edilememektedir. Bunun için daha önce değinildiği gibi örneklem

seçme yoluna gidecektir. “Niteliksel örnekleme; bir evren içinde belirli nitelikteki bir oluşumun oranını (yüzdesini) tahmin etmede kullanılan istatistiksel bir örnekleme yaklaşımıdır” ve kontrol testlerinde kullanılmaktadır. “Sapma oranı, belirli niteliği (özelliği) taşıyan birimlerin (işlem), evrenin toplam birim sayısına (işlem) oranlanmasıyla bulunmaktadır ve bu oran nitelik örneklemede denetçinin belli bir kontrol riskinde kabul edebileceği maksimum sapma oranını ifade etmektedir (Elitaş ve Kiracı, 2010: 62).” Dolayısıyla bu şekilde yapılan kontrol testlerinde, bir kontrol prosedürünün performansını gösteren şartlar ve bu performanstan uzaklaştığına dair sapma şartları yer almaktadır. BDS 500’e göre bu şartların varlığı durumunda denetçi tarafından daha ayrıntılı denetim prosedürleri uygulanabilmektedir. “BDS 530 Bağımsız Denetimde Örnekleme Standardının” 12. Maddesinde, denetçinin kontrol testlerinde yer alan sapmaları analiz etmesi vurgulanmaktadır. Bu sapmaların bazıları, aynı işlem türlerinde, aynı zaman diliminde ya da aynı yerlerde, aynı ürün grubunda gerçekleşiyorsa bu alanlarda denetim prosedürlerini genişletmeye karar vermektedir. Bu özellikleri taşıyan tüm kalemleri test etmeye karar verebilir. Çünkü bu sapmalar kasıtlı yapıyor olabilir ve hile ihtimali taşıyabilmektedir.

5.3. Kontrol Testlerinin Zamanlaması

BDS 330 Standardı 11. Maddesi ve açıklamaları doğrultusunda kontrol testleri, stok sayımı gibi belli bir tarihe ait işleme ait kontrollerin test edilmesinde mümkün olabilmektedir. Aynı zamanda dönem boyunca yapılan kontroller için de test uygulanabilmektedir. Örneğin, bir önceki denetimde denetçi, kontrol prosedürlerinin doğru işlediğine kanaat getirmiştir. Böyle bir durumda, testleri tekrarlamak yerine yönetimi sorgulayarak ya da kayıtları kontrol ederek de denetim kanıtı elde etmiş olmaktadır.

Denetçi kontrol testlerini ara dönemde ya da dönem sonlarında uygulayabilmektedir. “Önemli yanlışlık riskinin” yüksek tespit edildiği durumlarda, denetim prosedürleri önceden bildirmeksizin uygulanabilmektedir. Hile riskine karşı yapılacak işler bu kapsama dahil edilebilir. Aynı şekilde işletmede kasıtlı yanlışlık veya manipülasyon riskleri belirlenmişse, ara dönem denetim sonuçları dönem sonu için kullanılamayacaktır. Dönem içi uygulanan denetim prosedürleri sayesinde önemli durumlar denetimin ilk aşamasında tespit edilebilmektedir. İşletme yönetimine bu konuda uyarılarda bulunarak

çözümüne kavuşturulabilir. Bu durumların göz önünde bulundurulduğu bir denetim yaklaşımını benimsenebilir.

Önceki denetimlerden elde edilen kanıtların, tekrar edilip edilmeyeceği denetçinin mesleki muhakemesiyle karar vereceği bir konu olmaktadır. Kontrol testlerinin ne kadar süre içinde tekrar edileceği denetçinin tercihinin bırakılmıştır. Ancak üç yıl içinde bir kez tekrarlanması zorunludur.

Aynı standardın 16 ve 17. Maddesine göre, denetçinin tarafından tespit edilen “önemli bir yanlışlık” iç kontrol eksikliğini işaret etmektedir. Yani maddi doğruluk testlerinde yanlışlık tespit edilememesi, bu iç kontrolün etkin olduğuna kanıt teşkil etmemektedir. Ancak bazı durumlarda denetçi, kontrollerin uygulanma biçiminde bazı sapmaları kabul ederek güvenebilmektedir. Bu sapmalar kilit personelin değişmesi, işlem hacmindeki mevsimsel dalgalanmalardan, personel yanlışlıklarından kaynaklanabilir. Böyle bir durumda güven sınırı ise, denetçinin belirlediği başlangıç kontrol risk düzeyidir. Bu risk düzeyinin altındaki kontrol sapmaları için denetçi, özel sorgulama yaparak karar vermektedir.

5.4. Ciddi Riske Yönelik Kontroller

BDS 315 standardında “*ciddi risk (önemli risk); denetçinin yargısına göre denetimde özellikle dikkat edilmesi gereken önemli yanlışlık riski*” olarak tanımlanmaktadır. Hileye açık olan, işlem karmaşıklığından kaynaklanan, finansal bilgilerin subjektif ölçümünden oluşan, işletmenin olağan dışı sayılan önemli işlemlerden ortaya çıkan riskler, ciddi risk olarak nitelendirilmektedir.

Ciddi risklere, muhasebe uygulamalarına yönetimin çok fazla baskı kurması, verilerin manuel olarak toplanması ve işlenmesi, muhasebe tahminlerinin ve hasılatın muhasebeleştirilmesinde farklı yorumlanan muhasebe ilkeleri, karmaşık hesaplamalar yapılması neden olabilmektedir.

İşletmenin ciddi risklere karşı kontrol faaliyetleri tasarlaması ve bunları uyguluyor olması denetçiye fikir vermektedir. Örneğin, kıdemli yöneticiler veya uzmanlar tarafından varsayımların gözden geçirmesi, üst yönetimden sorumlu olanların onayının olması gibi kontrol faaliyetleri ya da önemli bir davanın tebliği karşısında işletmenin iç ve dış hukuk

müşavirlerinden yardım alıp almadığı, bu riskin muhtemel etkisini değerlendirip değerlendirmedeği, bu durumun finansal tablolarda nasıl açıklandığı gibi durumlar sayılabilir.

“BDS 330 Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Hususlara Karşı Yapacağı İşler” standardı 15. Maddesinde, denetçinin ciddi risklere karşılık işletmenin kontrol faaliyetlerine güveniyorsa cari dönemde kontrol testlerini uyguladığından bahsedilmektedir. Fakat ciddi riske karşı sadece maddi doğruluk testlerini uygulamak istiyorsa dış teyitle denetim kanıtı elde etmesi, yüksek güvenilirlik seviyesinde denetim kanıtı elde etmesini sağlamaktadır. Örneğin denetçinin, yönetimin kazanç beklentisi baskısı sebebiyle, sözleşmede yer almamasına rağmen fatura kesiminin teslimat öncesi yapılması ve muhasebeleştirilmesiyle satış tutarları ile ilgili risk ortaya çıkmıştır. Bu durumda, tarih, iade ve teslimatla ilgili satış sözleşmesini teyit etmek için dış teyit istenebilmektedir. Hatta işletmedeki finansla ilgilenmeyen bir personel de sorgulanabilmektedir.

Bu tür risklere karşı denetçinin uygulayacağı denetim prosedürleri, müşteri işletmenin iç kontrolüne, işletme içinden elde edilen denetim kanıtların güvenilirliğine dolayısıyla etkin bir iç kontrol sistemine bağlı olmaktadır. Güvenilir iç kontrol yapısı, bazı denetim prosedürlerinin ara dönemde uygulanmasına neden olmaktadır. Güvenilir bir iç kontrol sisteminin var olmaması ise, uygulanacak denetim prosedürü sayısını artırmakta, maddi doğruluk testleriyle denetim alanını ve kapsamının genişletilmesine sebep olmaktadır. Özetle bu değerlendirmelerin yapılması denetçinin yaklaşımına bağlı olmaktadır. Denetçi üç şekilde davranabilmektedir; sadece kontrol testlerini uygulayarak, bu riske karşılık verebilir. İkincisi, eğer işletmenin etkin bir iç kontrolü olduğunu düşünmüyorsa ve kontrol testlerinin güvenilir sonuçlar vermeyeceğine inanıyorsa iç kontrolün etkisini risk değerlendirmesinden çıkararak maddi doğruluk testlerini uygulayabilir. Üçüncüsü ise, karma bir yaklaşım olarak “kontrol testlerini” ve “maddi doğruluk testlerini” aynı anda uygulayabilir.

5.5. Risk Kontrol Matrisinin Hazırlanması ve Riskin Değerlendirilmesi

“Risk, bir işin ya da sürecin olması gerektiği gibi yürütülmesini engelleyebilecek, her seviyedeki (stratejik, operasyonel, bireysel) amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesini tehdit

eden unsurlar, koşullar, durumlar ya da olaylar” olarak tanımlanmaktadır. Örneğin; Bakımı yapılmayan laboratuvar malzemelerinden yararlanamama işletme için bir risktir.

Kamu kuruluşları için zorunlu olarak uygulanan iç kontrol sistemi çalışmaları kapsamında yapılan örneklerden yararlanarak risk değerlendirme süreci açıklanmıştır. Buna göre risk tanımlamasında kullanılan birkaç yöntem bulunmaktadır (Yalova Üniversitesi, 2016):

- a. İşlem sürecinde yer alan personelin ve yöneticinin görüşleri alınmaktadır. Birlikte beyin fırtınası gerçekleştirerek riskler tespit edilmektedir.
- b. İşlem süreçlerinde yer alan yönetici ve personele anket uygulanmaktadır.
- c. İş ve işlemler gözlemlenerek iş akış süreci takip edilmektedir
- d. Önceden iş ve işlemlerde yaşanan olumsuzlar, sorunlar, suiistimler araştırılmakta, geçmişe dönük bilgi edinilmektedir.
- e. Süreci gerçekleştiren personelden ve yöneticiden zorlandıkları ve şikayet ettikleri konular hakkında bilgi edinilmektedir.

Risklerin tespit edilmesinde, işletmeyi etkileyen stratejik, operasyonel, finansal ve kurumun uymak zorunda olduğu mevzuat ile ilgili sorular hazırlanmaktadır (Ulaştırma Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2014: 35). Örneğin, işletme faaliyetlerinde yer alan bir iş adımı için aşağıdaki sorular sorulabilmektedir (Yalova Üniversitesi, 2016):

- İş adımı hangi koşullarda yerine getirilemez?
- İş adımı hangi koşullarda hatalı gerçekleşir?
- İş adımı önceki ve sonraki adımlarla uyumlu mu?
- İş adımı verimli bir şekilde gerçekleştiriliyor mu?
- İş adımı yetkili kişiler tarafından mı gerçekleştiriyor?
- İş adımını gerçekleştiren personel sayısı uygun mu?
- İş adımı yetkin personel tarafından mı gerçekleştiriliyor mu?
- İş adımları manuel olarak yürütülüyorsa ne tür hatalar ortaya çıkabilir?
- Kullanılan kaynak ya da varlık zarar görür mü?
- Bilgisayar sistemi kullanılıyorsa sistem çökebilir mi?
- İş adımında oluşan bir hata süreçteki diğer adımları etkiler mi?

- İş adımında yolsuzluk fırsatı yaratılabilir mi?
- İş adımının çıktıları/raporları var mı? Bu çıktılar/raporlar hangi koşullarda hatalı alınabilir? Hangi koşullarda çıktı/rapor alınamayabilir?
- İş adımının girdileri hatalı olabilir mi? Bu hatalar süreci ve çıktıları nasıl etkiler?
- İş adımı bir mevzuat gereği yürütülüyorsa, bu mevzuata uyulmaz ise ne olur?

Risklerin tanımlanmasından sonraki adım, risk kontrol matrisinin oluşturulmasıdır. *“Risk Kontrol Matrisi, bir süreç üzerindeki tüm riskleri, bu risklere karşılık gelen kontrolleri, kontrol tasarım yeterlilik değerlendirmesi ve yeterli olmayan kontrollerle ilgili düzeltici önerileri özetlemektedir.”*

Risk kontrol matrisi hazırlanırken şu adımlar izlenmektedir (Ulaştırma Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2014: 35-36).:

- 1- İş akışlarının yürütülmesinde karşılaşılabilecek bütün riskler matrise taşınmaktadır.
- 2- Risk kategorisi belirlenmektedir.
- 3- Risk açıklaması yapılmaktadır.
- 4- Risklere karşılık yapılması gereken kontrol ya da kontrollerin tanımı yapılmaktadır.
- 5- Kontrol eden, kontrol süresi ve kontrol şekli(manuel/otomatik) ve kontrol tipi tanımlanacaktır.
- 6- Destekleyici bilgi teknolojileri sistemi varsa belirtilmektedir.
- 7- Kontrol eylemi sonucu “yeterli” veya “yeterli değil” olarak belirlenmektedir. Risk etkisini azaltmayan kontroller ‘yeterli değil’ olarak tanımlanmaktadır.
- 8- Kontrol eylemi sonucu “yeterli değil” olarak değerlendirilen riskler için düzeltici eylemler belirlenmektedir.

Kontrol tiplerinden daha önce bahsedildiği için burada örnek verilerek hatırlatılmıştır. “Önleyici kontrollere” örnek; sözleşmelerin ön mali kontrole tabi tutulması, önemli görevlerde bulunanları rotasyona tabi tutmak verilebilir. Sözleşmelere gereksiz yapılan ödemelerin geri tahsiline ilişkin madde eklemek, “garanti düzeltici kontrollere” örnek olarak verilebilir. Hesap ve faaliyet raporlarında yer alan bilgileri, stratejik plan, performans programı ve bütçeyle karşılaştırmak, depo sayımları “tespit edici

kontrollere” sayılmaktadır. Personele eğitim verilmesi, koruyucu malzemeler kullanmak “yönlendirici kontrollere” örnek gösterilebilir (Ulaştırma Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2014: 29).

Risklerin matrise yerleştirilmesinden sonra son aşama risklerin ölçülmesidir. Risk değerlendirme teknikleri, “risklerin gerçekleşme olasılıklarının” ve “olası etkilerinin tahmin edilmesi” açısından iki ana grupta toplanmaktadır. Bunlar, “kalitatif (nitel)” ve “kantitatif (nicel)” yöntemlerdir. “Kantitatif risk değerlendirme yöntemlerinde, riski hesaplarken sayısal yöntemlere başvurulmaktadır.” “Kalitatif yöntemlerde, sözel mantıkla risk değerlendirilmesi yapılmaktadır.” Risk değerlendirmesini yapan uzmanın tecrübesine ve sezgisine göre riskleri ve risk öncelik değerlerini tahmin etmektedir. Tahmini risk hesaplamasında rakamsal ifadeler yerine “yüksek”, “çok yüksek” şeklinde tanımlayıcı ifadeler kullanılmaktadır (Özgür, 2013: 8-9). Risk değerlemede, “Başlangıç Tehlike Analizi, İş Güvenlik Analizi, L Tipi Matris, Çok Değişkenli X Tipi Matris, Olay Ağacı Analizi, Neden- Sonuç Analizi” gibi sayısız yöntem kullanılmakla birlikte işletmelerde risk ölçümünde en çok tercih edilen “L Tipi (5x5 Matris diyagramı)” risk değerlendirme matrisidir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KONTROL RİSKİNİN HESAPLANMASINA İLİŞKİN BİR UYGULAMA

1. KAMU GÖZETİMİ KURUMU RAPORLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMLERİNE YÖNELİK BULGULAR

Standartları yayımlayan Kamu Gözetimi Kurumu aynı zamanda bağımsız denetim kuruluşlarını değerlendirmektedir. Kurum bu hizmetleri gözetim ve inceleme faaliyetleri adı altında yürütmektedir (KGK, 2017, kgk.gov.tr).

KGK, denetim şirketlerinin ve denetçilerin, aşağıdaki konularda “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” hükümlerine uygun işlem yapıp yapmadıklarının kontrolünü gözetim faaliyetleri adı altında yapmaktadır.

- Sözleşmelerin zamanında bildirilmesi,
- Denetim ekibinin oluşturulması,
- Denetim süresinde rotasyona riayet edilmesi,
- Gelir bildirim, mesleki sorumluluk sigortası bildirim ve şeffaflık raporları bildirim

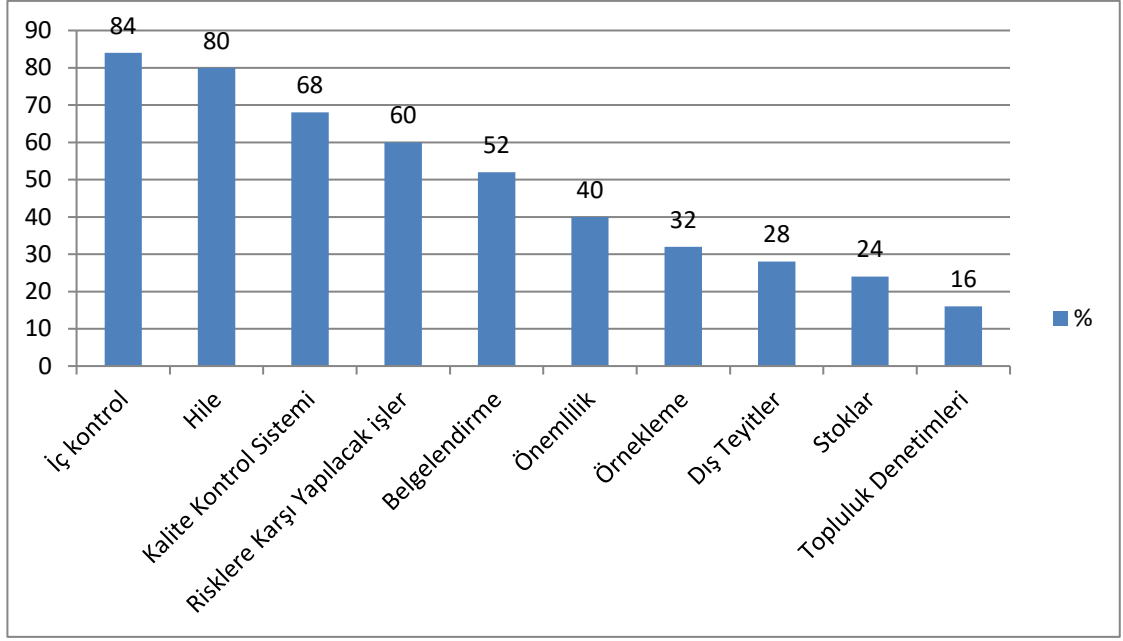
Aykırlıklar tespit edilirse, denetim kuruluşları ve denetçilerin savunmaları akabinde yapılan değerlendirme sonucu Gözetim Raporu hazırlanarak, raporun sonucunun uygulanması için Uygulama Dairesi Başkanlığına iletilmektedir.

İnceleme faaliyetleri ise; denetim firmaları seviyesinde, denetim alanları seviyesinde, sektör ve müşteri firma seviyesinde yapılan risk değerlendirmeleri sonucunda riskli tespit edilen denetim kuruluşları ve denetçiler için uygulanmaktadır (KGK, 2018, kgk.gov.tr). Bu değerlendirme inceleme planı doğrultusunda ve her yıl yapılmaktadır. İncelemeler sonucunda kurum tarafından yayımlanan denetim standartlarına ve ilgili mevzuat hükümlerine karşı denetim raporlarında tespit edilen uyuşmazlıklar istatistikler halinde kurumun sitesinde yayınlanmaktadır (KGK, 2017, kgk.gov.tr). Bağımsız Denetim Yönetmeliği doğrultusunda yapılan bu incelemeler, planlama çerçevesinde yapıldığı gibi ihbar ve şikayet üzerine de yapılmaktadır. İncelemede, finansal tabloların denetimi için

uygulanan bağımsız denetim işlemleri ve denetim çalışmaları sonucunda hazırlanan raporların mevcut “Bağımsız Denetim Standartlarına” (37 adet), standartlarla ilgili yasal yükümlülüklerle uygunluğu kontrol edilmektedir (KGK, 2018, kgk.gov.tr).

İnceleme faaliyetleri, “kalite kontrol sistemine yönelik incelemeler ve seçilmiş dosya incelemeleri” başlıkları altında yapılmaktadır. Kurum tarafından oluşturulan inceleme planı doğrultusunda daha önce de değinildiği gibi risk değerlendirmeleri sonucunda seçilmiş denetim şirketlerinin ve denetçilerin dosya incelemesi gerçekleştirilmektedir. Denetim şirketlerinde “Kalite Kontrol” standardında yer alan prosedürlerin işletme tarafından oluşturulmuş olup olmadığı ve bu prosedürlerin uygulanıp uygulanmadığı “kalite kontrol sistemine yönelik incelemeler” ile tespit edilmektedir (KGK, 2017, kgk.gov.tr). “Dosya incelemeleri” ise uluslararası standart ve uygulamalarla uyumlu inceleme rehberleri kapsamında hazırlanmaktadır. Kurumun buradaki amacı, denetim çalışmalarının TDS'lere, “6102 sayılı TTK hükümlerine”, “660 Sayılı KHK'ye” ve “Bağımsız Denetim Yönetmeliğine” uygunluğunu kontrol etmektir (KGK, 2017, kgk.gov.tr).

“BDS 250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması” Standartının 4. Maddesinde belirtildiği üzere denetçi, mevzuat ve yönetmeliklere aykırı olan ve finansal raporlar üzerindeki “önemli yanlışlıkları” tespit etmek ve raporlamak zorundadır. “BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” Standardının 18-20. Maddelerinde belirtildiği üzere, denetçinin yayınlanmış ve yürürlüğe girmiş denetim standartlarını tam anlamıyla bilmesi, anlaması, denetim çalışmalarında gerekli görülen durumlarda uygulaması gerekmektedir. Aksi takdirde hazırlanan denetim raporu eksiklik ve aykırılıklar içerebilecektir. Finansal tablo kalemlerinde yer alan işletmeye özel bazı konularda yeterli açıklamaların bulunmaması, işletme yönetiminin belgeleri saklaması, sahte belge düzenleme yoluyla yapılmış bir hileyi fark edememe, denetimin belirlenen sürede bitirilmesi gerektiği gibi sebepler nedeniyle denetçinin “tespit edememe riski”de her zaman mevcut olmaktadır. Bunlara karşılık KGK tarafından 2016 yılında yapılan incelemeler sonucunda yayımlanan raporda özellikle 10 başlıkta toplanan aykırılık tespit edilmiştir.



Şekil 2: Dosya İncelemelerinde Tespit Edilen Bulgulardaki Aykırılıklar
Kaynak: KGK, 2017

Şekilde görüldüğü gibi yapılan dosya incelemelerinin %84'ünde işletmelerin iç kontrol sistemlerine yönelik yapılan denetim çalışmalarının eksik olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla işletme ve çevresini tanımak için yapılan çalışmalarda, kontrol ortamından kaynaklanan risklerin tespitinde ve değerlendirilmesinde, kontrol testlerinin yapılmasında eksiklikler görülmüştür.

İkinci olarak, %80 oranında denetim kuruluşları ve denetçilerin hata ve hileye dayalı önemli yanlışlıkları tespit etmek için yapmaları gereken denetim çalışmalarını tam olarak gerçekleştirmedikleri tespit edilmiştir (KGK, 2017, kgk.gov.tr). Hata ve hileye dayalı önemli yanlışlıklar, işletme yönetiminin veya görevli personelin kasıtlı veya kasıtsız olarak yanlış beyanlarda bulunması, yazılım programlarında hatalı veri işleme ya da verilerin yok edilmesi, görev ve yetki dağılımının yapılmaması ve yetkisiz erişimle verilere müdahale edilmesi gibi sebeplerle ortaya çıkmakta ve dolayısıyla işletmenin iç kontrol sisteminin ve yapısının yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla iç kontrol sisteminin tam anlamıyla tanınmaması ve risk değerlendirmesi için yapılması gereken denetim çalışmalarının denetçi tarafından eksik yapıldığının göstergesidir.

Kurum tarafından 2017 yılında yayımlanan istatistiki bilgiye göre bulgulardaki aykırılıklar aşağıdaki tablodaki gibidir:

Tablo 7: Yıllara Göre Dosya İncelemelerine İlişkin Bulgular

	2015	2016	2017
Rapor Sayısı	4	29*	58
Toplam Bulgu Sayısı	33	494	688
Bağımsızlık Hükümlerine Aykırılıklar	3	22	25
İşletmenin Tanınması ve İç Kontrolün Anlaşılmasına İlişkin Aykırılıklar	-	53	78
Önemliliğin Hesaplanması ve Uygulanmasına İlişkin Aykırılıklar	-	10	27
Belgelendirme Hükümlerine Aykırılıklar	2	21	30
Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrolüne İlişkin Aykırılıklar	-	-	12
Hile Çalışmalarına İlişkin Aykırılıklar	3	59	65
Maddi Doğrulama Prosedürlerine İlişkin Aykırılıklar	1	7	70
İlişkili Taraf ve İşlemlerine İlişkin Aykırılıklar	2	23	34
Bilanço Sonrası Olaylara İlişkin Aykırılıklar	-	7	11
Yazılı Açıklamalara İlişkin Aykırılıklar	2	24	11
Bağımsız Denetimde Belirlenen Yanlışlıklara İlişkin Aykırılıklar	-	14	21
Bağımsız Denetimde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınmasına İlişkin Aykırılıklar	1	11	28
Bağımsız Denetimin Planlanmasına İlişkin Aykırılıklar	1	16	14
Bağımsız Denetimde Örnekleme İlişkin Aykırılıklar	1	12	17
Muhasebe Tahminlerine İlişkin Aykırılıklar	-	6	11
İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Aykırılıklar	2	15	30
Dış Teyitlere İlişkin Aykırılıklar	-	9	17
Denetim Kanıtlarına İlişkin Aykırılıklar	-	6	17
Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturmayla İlgili Aykırılıklar	-	-	27
Gözetim Faaliyetlerinden Kaynaklanan Aykırılıklar	-	-	4
Diğer Aykırılıklar	15	179	139

“Dosya incelemesi kapsamında 4 adet ihbar/şikayet incelemesinde tespit edilen bulgular bu bölümde gösterilmiştir.”

Kaynak: KGG, 2018

Tablodan da anlaşıldığı gibi, hazırlanan raporlarda en fazla iç kontrol sisteminin tanınması ve iç kontrol sistemi ile bağlantılı hileye dayalı önemli yanlışlıkların tespiti ile ilgili denetim çalışmalarında eksiklik ve aykırılıkların olduğu tespit edilmiştir. 2016’da 21 tane denetim şirketinin incelenmesiyle başlayan çalışmalar 2017’de 54 tane şirketin incelenmesiyle devam etmiştir. 2016 yılında şikayet/ihbar sebebiyle 5 bağımsız denetim şirketinin ve 2 bağımsız denetçinin incelemeleri yapılmakta olup 4 tanesi tamamlandığı için tabloya bulguları yansıtılmıştır. İncelemeler sonucu eksiklik ve aykırılık yapmış olan denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere bazı yaptırımlar uygulanmaktadır. Bazı durumlarda da eksikliklerin tamamlanması için ek süre verilmektedir. “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” kapsamında, Kurul kararıyla ve aykırılığın içeriğine göre “uyarı, idari para cezası ve faaliyet izninin askıya alınması cezaları” öngörülmektedir (KGG, 2017, kgk.gov.tr).

Son olarak yayımlanan 2020 yılındaki inceleme raporunda bulgular bağımsız denetim standartlarının isimleri bazında raporlanmıştır. Tablo 8’de yüzde olarak yayımlanan veriler, incelemelerdeki 701 bulguya aittir.

Tablo 8: “Yaygın Olarak Tespit Edilen Denetim Standartları Bulgularının Dosya Bazında Oranları”

	2020
Yaygın Olarak Tespit Edilen Denetim Standartları Bulguları	%
Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	52
İlişkili Taraflar	46
Dış Teyitler	42
Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	36
İşletmenin Sürekliliği	35
Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar	32
Kilit Denetim Konuları	24
Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	22
Önemlilik	21
Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi	20

Kaynak: KGK, 2021

Tablodaki oranları bakıldığında, iç kontrol sistemine bağlı bağımsız denetim standartlarının yüzdesinin yüksek olduğu görülmektedir. Raporların her bir standart için yaptığı değerlendirmede denetim standartlarına ilişkin eksiklikler konusunda şu cümleler yer almaktadır:

“Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları için; kontrol faaliyetleri ile işletmenin risklere yönelik kontrolleri uygulayıp uygulamadığının değerlendirilmemesi”

“Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi için; işletmenin kontrol çevresi, risk değerlendirme süreci, iç kontrol faaliyetleri ve kontrolleri hakkında bilgi edinilmemesi ve finansal raporlamaya etki eden bilgi sistemi hakkında bilgi edinilmemesi”

“Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar için; işletmede kontrollerin işleyişine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla kontrol testlerinin uygulanmaması”

Ayrıca raporda 2019 yılı verileriyle karşılaştırma yapılmıştır. Bağımsız denetçinin “hileye ilişkin sorumlulukları” kapsamında bulgular “2019 yılında %32 iken 2020 yılında %52’ye”, “Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar” kapsamında bulgular “2019 yılında

%23 iken 2020 yılında %32 oranına”, “Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” kapsamındaki bulgular “2019 yılında %35 iken 2020 yılında %36 oranına” yükseldiği görülmektedir. 2019 yılında elde edilen bu veriler 580 bulgu üzerinden gerçekleşmiştir. 2018 yılı verilerine de baktığımızda oranlardaki artışlar göze çarpmaktadır. 565 bulgu üzerinden yapılan incelemelerde; “Hileye İlişkin Sorumlulukları” kapsamında elde edilen bulgular %38, “Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi (işletme ve çevresini tanımak suretiyle “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi)” kapsamında elde edilen bulgular %29 ve “Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar” kapsamında elde edilen bulgular %26 olarak yer almıştır.

Elde edilen verilerden KGK’nın her yıl yetki verdiği denetim şirketi, bağımsız denetçi sayısını artmaya devam ettiği görülmektedir. Dosya incelemelerinin sistemli bir şekilde ve risk odaklı olarak yapılmaya devam edeceği düşünülmektedir. Kurum, denetçiler tarafından BDS’lerin tam olarak uygulanmasını istemektedir ve denetim çalışmalarında standartlara gereken özenin gösterilmesini beklemektedir. Denetim çalışmaları sonucunda, denetim raporunun makul güvence verebilmesi denetim standartlarının uygulanması, işletmenin ve iç kontrol yapısının anlaşılması ile uygun denetim tekniklerinin kullanılmasına da bağlı olmaktadır. Çünkü kontrol riskinin tespiti, gerekli denetim kanıtlarının miktarını, niteliğini ve dolayısıyla denetimin kalitesini doğrudan etkilemektedir. Daha doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmak denetimin asıl amacı olup finansal raporları etkileyen hata ve hileye dayalı yanlışlıkları tespit etmek işletmenin iç kontrol mekanizmasının işleyişine yönelik denetim çalışmalarının eksiksiz bir planlama doğrultusunda yapılmasını gerektirmektedir.

Bütün bu sebeplerden dolayı iç kontrol sistemi ile ilgili ortaya çıkan aykırılıklardan, çoğunlukla işletmelerin işleyen iç kontrol mekanizması kurmadıkları ya da denetçilerin iç kontrol sistemini tanımak için yeterli özeni göstermediği görülmektedir.

Denetçilerin denetimi olarak ifade edilebilecek olan ve KGK tarafından gerçekleştirilen inceleme faaliyetlerinin sürdürülmesi, iç kontrol sisteminin anlaşılması ve kontrol riskinin tespitine yönelik yapılan çalışmalar, işletmeleri etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmaya zorlamakta ve bu, denetim risklerini minimize ederek daha doğru bir denetim raporu ortaya çıkmasını sağlamaktadır. İç kontrol riski göz ardı edilerek

hazırlanan denetim raporu gerçeği yansıtmamaktadır. Önümüzdeki yıllarda bağımsız denetime tabi şirketlerin sayısının ve bunun doğal sonucu olarak denetçi sayısının artması, kontrol riskinin hesaplanması ile ilgili çalışmaları daha çok gündeme getirecektir. Denetçi kuruluşlar, amacına uygun denetim planlaması doğrultusunda önemli yanlışlık riski taşıyan alanlar için gerekli denetim çalışmalarını (kontrol testleri, maddi doğrulama testleri, sorgulama, analitik prosedürler, gözlem ve tetkik gibi) eksiksiz olarak yapmalı ve Bağımsız Denetim Standartları'nın gereklerine uyum konusunda daha özenli davranmalıdır.

2. KONTROL RİSKİNİN HESAPLANMASINA İLİŞKİN BİR UYGULAMA

2.1. Çalışmanın Amacı

Bağımsız denetimde kontrol risk değerlendirmesi, işletmenin iç kontrol sisteminin bileşenlerinden her biri hakkında bilgi sahibi olmayı kapsamaktadır. Tez konusunun belirlenmesi aşamasında iç kontrol, kontrol riski ve iç denetim anahtar kelimelerini kullanarak yerli ve yabancı kaynak taraması yapılmıştır. Firmalarda iç kontrol sistemi oluşturma, iç kontrol etkinliğini ölçme, iç kontrol sistemini oluşturan firmaların araştırılması gibi konularda akademik araştırmalar yapıldığı görülmüştür. Kontrol riski konusunda yapılan akademik çalışmalarda, kontrol riski yönetim fonksiyonu açısından araştırılmış, muhasebe denetimi açısından yapılan araştırmalarda sadece belli işlemler için analiz yapılmıştır. (nakit, finansman işlemleri gibi). Tez çalışması, Uluslararası Denetim Standartları'na uygun olarak işletmelerdeki iç kontrol sisteminin etkin olarak işletilip işletilmediğinin araştırılmasını kapsamaktadır. Dolayısıyla çalışmanın, risk tespitinde ve risklerin analiz edilmesi açısından kapsamlı bir çalışma olacağı düşünülmektedir. Piyasadaki denetim şirketlerine yol gösterici olması, bağımsız denetim standartlarının daha anlaşılır hale gelmesi için somut örnek sunması ve bundan sonraki akademik çalışmalar için kaynak olması, beklenen getirileridir.

Yapılan çalışmalar doğrultusunda firmanın iç kontrol sistemi sorgulanarak eksikliklerin giderilmesine yönelik bir model tasarlanmıştır. Tez çalışmasının teorik bölümlerinde "işletme" kavramı kullanılırken, araştırmaya konu olan işletmeye atıf yapmak amacıyla "firma" kavramı kullanılacaktır. Firmaya ait verilerin elde edilmesinde ve inceleme sürecinde insan kaynakları müdürü, finans sorumlusu ve muhasebe sorumlusu ile beraber

çalışılmıştır. Tez çalışmasının temel amacı firmadaki iç kontrol sistemi faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olmak ve önerilerde bulunarak firmaya ve literatüre katkı sağlamaktır.

2.2. Çalışmanın Kısıtları

Her işletmeye uygun standart bir risk modeli oluşturmak mümkün olamayacağı için işletmelerin ihtiyacını karşılayacak risk modeli oluşturmak uygulamadaki kısıtlardan biri olmaktadır. Ayrıca firmadaki kontrol risk çalışmalarının sorgulanması ve yorumlanması firmaya özel bir modelin oluşturulmasına olanak sağlayacaktır. Bağımsız denetime tabi firmalara yapılan uygulama başvurularının reddedilmesi sebebiyle KOBİ niteliğindeki bir firma verileri kullanılmıştır. Firma çalışanlarının ve yöneticilerinin ankete vermiş olduğu subjektif cevapların değerlendirmede kullanılması da çalışma kısıtları arasında sayılabilir. Bir diğer kısıt ise, firmanın bilgilerinin büyük bir çoğunluğunu üçüncü kişilerle paylaşma konusunda istekli olmamalarıdır. Bu sebeple firma bilgilerinin gizli tutulması, uygulama çalışmalarında yeterince veriye ulaşmada sıkıntılar yaratmıştır.

2.3. Uygulamanın Yöntemi

Denetçi tarafından denetim prosedürlerinin uygulanması esnasında işletmelerin iç kontrol sistemine sahip olmaları ve bu sistemin etkin bir şekilde işleyip işlememesi denetim faaliyetlerinin sağlıklı yürütülmesi açısından önem teşkil etmektedir. Türkiye’de 2012 yılından itibaren yayımlanan denetim standartları gereği denetim çalışmalarında işletmelerin kontrol riski tespit edilmektedir. Bu bölümde sosyal bilimler alanında yapılan araştırmaların amacına uygun olarak geçerli ve güvenilir bilgiler elde etmek için kontrol riskinin hesaplanmasına ilişkin özel bir şirkette saha araştırması yapılmıştır. Firmada bağımsız denetim standartlarına uygun iç kontrol sisteminin kurulmasına ilişkin bir model oluşturulmuştur.

Saha araştırmasında nitel araştırma yöntemlerinden olan örnek olay çalışması gerçekleştirilmiştir. İstatistiksel sonuçlar elde etmede anket metodu, konu ile ilgili derinlemesine inceleme gereken durumlarda görüşme metodu ve araştırma konusunu destekleyen yazılı materyallerin açığa çıkarılmasında doküman inceleme metodu kullanılmıştır. Araştırma evrenini proje tasarımı ve taahhüt hizmeti sunan bir firmanın

beyaz yaka çalışan ve yöneticileri oluşturmaktadır. Toplam 25 adet iç kontrol soru formu (anket) araştırmada kullanılmıştır. Uygulanan anket ile işletmenin iç kontrol yapısı hakkında bilgi elde etmek amaçlanmıştır. Anket yoluyla cevaplayanların kısa sürede, kendilerini baskı altına hissetmeden daha gerçekçi yanıtlar vermelerini sağlayarak veri toplamada ve veri değerlendirilmesinde güvenilir sonuçlar elde edileceği düşünülmüştür. “Kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme” başlıkları altında hazırlanan sorular işletmede iç kontrolün sağlıklı bir şekilde çalışıp çalışmadığını test etmeye yöneliktir. Çünkü COSO Modeli dünya çapındaki özel şirketler tarafından kabul gören ve işletmelerin iç kontrol sistemlerini 5 bileşen adı altında her yönüyle değerlendirmeye imkan veren bir modeldir. Dolayısıyla anket, iç kontrol sistemi hakkında bir dizi sorudan oluşmakta ve sistemin zayıf ve güçlü yönlerini ortaya çıkarmaktadır. Ankette, 3'lü likert ölçeği kullanılmış, 'evet', 'hayır' ve 'geliştirilmekte' şeklinde derecelendirme yapılmıştır. Cevaplayanların akademik düzeyine uygun olduğu gerekçesiyle 3'lü likert ölçeği kullanılmıştır. Ayrıca uygulaması kolay ve doğru veriler elde edilmektedir. 'Hayır' yanıtıyla işletmenin iç kontrol yapısındaki eksikliklerin anlaşılması amaçlanmaktadır. Beş bölümden oluşan iç kontrol soru formunda 98 soru yer almaktadır.

Bu anketin uygulanmasıyla kontrol riski başlangıç değerlendirmesi amaçlanmaktadır. İşletmenin kabul ettiği kontrol prosedürleri tespit edilmektedir. Var olan prosedürlerin eksik ve zayıf noktaları belirlenerek kontrol riskinin ilk değerlemesi yapılabilmektedir. Kontrol riskinin tespitinde eksik veya zayıf kalan kontrol prosedürlerinin sayısı ve niteliği önemlidir. Dolayısıyla iç kontrol soru formu, yanlışlık olasılığının yüksek olduğu alanları belirlemede çalışmamızda faydalı olmaktadır.

Firmada kontrol prosedürlerinin işleyişini test etmek için kontrol testleri kullanılmıştır. Bunun için 'evet' ve 'hayır' şeklinde sorulardan oluşan kontrol testleri uygulanmıştır. Kontrol testleri sorularında ve prosedürlerin oluşturulmasında bir denetim firmasının şablonlarından faydalanılmıştır. Testler, “muhasebe sistemi”, “gelir döngüsü”, “gider döngüsü”, “duran varlıklar”, “bordro”, “üretim sistemi”, “finansman sistemi”, “bilgi sistem kontrolü” başlıkları altında ayrı ayrı uygulanmıştır.

Anket verileri SPSS programı frekans analizleri kullanılarak değerlendirilmiştir. Yanıtlar sonucunda ortaya çıkan iç kontrol sisteminin performans yüzdeleri şu şekilde yorumlanmaktadır.

Tablo 9: İç Kontrol Sistemi Performans Yüzdeleri ve Açıklamaları

% puanı	Açıklama
0-25	İç kontrol sisteminin gelişiminin en düşük seviyede olduğunun göstergesi. Biraz farkındalık olmakla birlikte iç kontrol mekanizmalarının henüz idarede uygulanmadığı anlaşılmaktadır. İç kontrol sisteminin kurulması için acil rehberlik ve yönlendirmede bulunulması gereklidir.
26-50	İç kontrol sisteminin gelişiminin düşük seviyede olduğunun göstergesi. İç kontrol sistemine ilişkin farkındalık ve anlayışın bulunduğu, iç kontrol mekanizmalarının uygulanması için çalışmalara başlandığı anlaşılmaktadır. Ancak çalışmaların artarak devam etmesi ve uygulamaya geçilmesi gereklidir.
51-75	İç kontrol sisteminin gelişiminin orta seviyede olduğunun göstergesi. İç kontrol mekanizmalarının uygulanmaya başladığı, ancak geliştirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.
76-90	İç kontrol sisteminin gelişiminin yüksek seviyede olduğunun göstergesi. İç kontrol mekanizmalarının uygulamasının yerleştiği anlaşılmaktadır. Uygulamanın biraz daha geliştirilmesi için neler yapılabileceğinin değerlendirilmesi uygun olacaktır
91-100	İç kontrol sisteminin gelişiminin en yüksek seviyede olduğunun göstergesi. İç kontrol mekanizmalarının en iyi şekilde uygulandığı anlaşılmaktadır.

Kaynak: Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2014.

Analiz sonucu genel değerlendirme aşağıdaki gibi tespit edilmiştir. Ayrıca her bir başlık için yapılan frekans analizleri ayrıntılı olarak Ek-3'te yer almaktadır.

Tablo 10: İç Kontrol Bileşenleri Ortalama Puanları ve Performans Yüzdeleri

	0-2 puan aralığında (evet:2, hayır:0, geliştirilmekte:1) alınan ortalama puan	Bu puanın Yüzdeye çevrilmiş hali (%)
Kontrol Ortamı	1,41	70,50
Kontrol Faaliyetleri	1,57	78,50
Risk Değerlendirme	1,63	81,50
Bilgi ve İletişim	1,38	59,00
İzleme	1,03	51,50
Genel	1,43	71,50

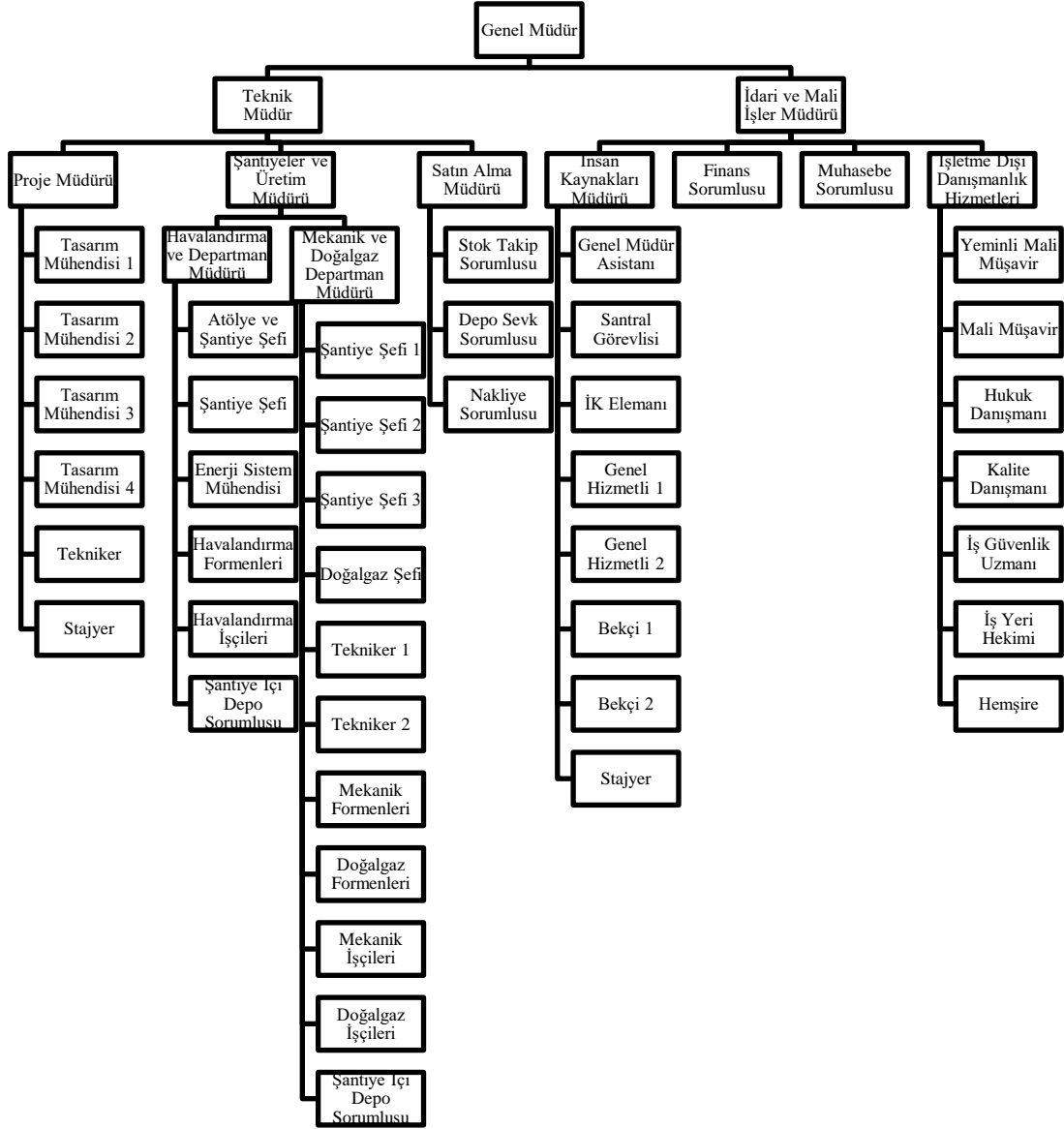
2.4. Uygulama Verileri

2.4.1. İşletmenin niteliği hakkında bilgiler

Firma, 1996 yılından beri iklimlendirme sektöründe faaliyet gösteren tesisat projeleri üreten ve taahhüt hizmeti veren bir limited şirkettir. Firma, çeşitli başlıklar altında (ısıtma

sistemleri, baca sistemleri, havuz sauna sistemleri, buhar sistemleri, kızgın su tesisatları, basınçlı hava tesisatları, su arıtma tesisatları, otomatik kontrol ve enerji yönetimi, klima ve havalandırma sistemleri, yangın tesisatları, doğalgaz, sıhhi tesisat ve hidrofor sulama sistemleri, güneş enerji sistemleri, teknolojik arıtma sistemleri vb.) sunduğu hizmetler için öncelikle müşteri talepleri ve maliyet analizi çalışması yaparak sistem seçimi yapmaktadır. Taahhüt hizmetlerinde proje mühendisliğini üstlenmekte ve proje çizimlerini yapmaktadır. Proje tasarımında kullanılan malzemelerin imalatını gerçekleştirmektedir. Taahhüt hizmetini, projenin tasarımından başlayarak montajına kadar her bir aşamasını yerine getirmekte kurulan sistemin sorunsuz çalışmasını sağlayan garanti hizmeti de vermektedir. Firma sanayi bölgesinde, toplamda 9.250 m2 çalışma sahası mevcuttur ve 150 tane çalışan ve personeli bulunmaktadır.

Firmanın misyonu; “ Farklı proje deneyimlerini çalışanları ile biraraya getirip, tüm birimler arasında bilgi paylaşımını sağlamak, malzeme ve hizmet tedarikçileri ile güvene ve karşılıklı kazanca dayalı sürdürülebilir ilişkiler kurmak, yalın ve kilit bir konumda kalmaktır. Projelerimizde verimli ve yalın bir risk, maliyet ve nakit yönetimi ile sürdürülebilirliği sağlamaktır.” Vizyonu ise; “Faaliyet gösterdiğimiz alanlarda işveren, çalışan ve diğer tüm paydaşlarımız tarafından ilk tercih edilen olmayı hedefliyoruz” şeklinde ifade edilmektedir. Firmanın organizasyon şeması aşağıdaki gibidir:



Şekil 3: Organizasyon Şeması

İki ortaklı bir şirket olup, ortaklar firma yönetiminde yer almaktadır. Çalışan ve yöneticiler 10 yıldan uzun süredir firmada çalışmaktadır. Taahhüt işi yapan bir firma olduğu için zaman zaman işçi sayısı (geçici personel) projeye göre artmaktadır. Firmanın devam eden iş davalarını ve alacak davalarını takip eden hukuk danışmanı bulunmaktadır. Ayrıca firmanın dışarıdan danışmanlık hizmetini aldığı yeminli mali müşavir danışmanı ve muhasebe hizmetini aldığı mali müşavir bulunmaktadır. Kalite yönetimi çalışmalarında yardımcı olan kalite danışmanı ve denetim firmasıyla çalışmaktadır. İş

sağlığı, güvenliği çalışmalarını “Ortak Sağlık ve Güvenlik Birimi (OSGB)” ile beraber yürütmektedir.

Araştırmaya konu olan firmanın organizasyon şemasının hiyerarşik bir yapıya sahip olduğu görülmektedir. Her birim altında yer alan personel veya personellerin bir müdüre karşı sorumlu olması iç kontrol sistemi açısından olumlu bir yaklaşımdır. Görev ve yetki tanımına göre personel yaptığı iş ve işlemlerden dolayı sorumlu tutulabilir. Finans ve muhasebe birimlerinin birbirinden ayrılması görevler ayrılığı ilkesine uygun hareket edildiğini göstermektedir. Ancak tek bir personelin bu görevlerde bulunması iş yükünü artırması bakımından sakınca doğurabilir. Firma mali müşavirlik hizmetini dışarıdan sağladığı için muhasebe biriminde bir personelin yeterli olduğunu düşünmektedir. Satın alma işlemlerinin muhasebe biriminden farklı personeller tarafından gerçekleştirilmesi nakit akışı işlemlerinin ve kayıt işlemlerinin hile ve hataya karşı doğru yürütüldüğünü göstermektedir.

Firma bir üretim ve hizmet işletmesidir. Üretimini gerçekleştirdiği parçaların montajını yaparak hizmet sağlamaktadır. Ürün ve malzeme satışı işini yapmadıkları için pazarlama departmanı kurmadan faaliyetlerini yürütmektedir. Ana hammadde kaynağı olan sac alımı ve proje bazlı makine-cihaz temini alternatif tedarikçiler tarafından sağlanmaktadır. Siparişlerin ve temrinlerin teslimi noktasında sorun yaşamamakla birlikte bulunduğu coğrafi bölge itibariyle sektörün önde gelen firmalarından biri olduğunu ileri sürerek müşteri kaybı yaşamadığını ifade etmektedir.

İnsan kaynakları müdürünün organizasyon şemasında yer alması olumlu bir durum iken müdüre bağlı tek bir personelin bulunması ve personel işe alımı, personelin eğitimi, puantaj bilgilerinin takibi, personel sağlık ve güvenlik hizmetlerinin tek elden yürütülmesi iç kontrol sistemine aykırı bir durumdur. Nitekim firmada uygulanan anket sonuçlarında personel tarafından insan kaynakları departmanının çalışmalarında (çalışan memnuniyeti, teşvik ve ödüllendirme vb.) aksaklıklar olduğu ortaya çıkmıştır. Çalışanlar için bireysel performans sistemi kullanılmaktadır. Her birim yöneticisi, kendisine bağlı olan personeller için “performans takip formu” düzenlemektedir. Formun içeriğinde yer alan eğitim değerlendirme, işe devam, iş kazası sayısı, personel uyarı sayısı başlıklarına göre değerlendirme yapılmaktadır. Performansı yüksek çıkan çalışanlar maaş zammıyla ödüllendirilmektedir.

Bir işletmede yazılı kural ve prosedürlerin var olması, performans değerlendirme sisteminin bulunması formel bir yapının olduğunun göstergesidir (Yılmaz ve Tüzüner, 2021: 17). İş bölümünün yapılarak departmanların oluşturulması ve görev tanımlarının, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi de bu yapıyı desteklemektedir. Organizasyonda her astın bir üste karşı sorumluluğunun olması emir komuta zincirini, bir üstün sorumlu olduğu ast sayısı ise yönetim açısından kontrol alanını ifade etmektedir. Bir işletmede karar mekanizmasının dağılımı merkezi yapısı hakkında bilgi vermektedir. İşletmeler büyüdükçe idare ve yetkinin tek elde toplanması zorlaşmaktadır (Yılmaz ve Tüzüner, 2021: 17-18). “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin (KOBİ) Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması” hakkında yayımlanan yönetmelikte 18/3/2022 tarihinde yapılan değişikliğe göre; “iki yüz elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi birisi iki yüz elli milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler orta büyüklükteki işletme” sayılmaktadır.

Firmanın organizasyon yapısını bu unsurlar açısından incelediğimizde, firmada çalışanların yüz yüze iletişimi tercih ettikleri informel yapıdan bahsedilebilir. Ayrıca firma içi iletişim ve yazışmalar mail yoluyla yapılmaktadır. Merkezi bir yönetim yapısı bulunmaktadır. Firmada departmanlar oluşturulmuş ve görev tanımlarının yer aldığı Organizasyon el kitabı hazırlanmıştır. Organizasyon el kitabında; firmanın organizasyon şeması, her bir pozisyondaki personel ve yöneticinin görev tanımları, her bir pozisyondaki çalışan için yeterlilik kriterleri ve yetki devir bilgileri yer almaktadır. Üst pozisyonundaki yöneticilerin kontrol alanının, idare ve iletişimi aksatmayacak şekilde organize edildiği görülmektedir. Son olarak firma taşıdığı kriterler açısından KOBİ sayılmaktadır. Bu durumda yetkilendirme açısından sorumlulukların dağıtılması yönetimi rahatlatacaktır.

2.4.2. İşletme çevresini tanıma

Firma, “İklimlendirme ve Tesisat Sektörü” olarak isimlendirilen sektör grubu içinde yer almaktadır. “İklimlendirme ve tesisat sektörü endüstriyel, ticari ısıtma, soğutma, derin dondurma, iklimlendirme, klima cihazları imalat ve ithalatı ile havalandırma, gaz, yangın, hijyen, buhar arıtma, ısıtma-soğutma mekanik tesisat projelendirme, uygulama ve servisini kapsayan ve çok sayıda farklı ürün ve hizmet çeşidine sahip alt gruplardan oluşan bir sektör” olarak ifade edilmektedir (Acül, 2009: 25). “İklimlendirme; rahatlık

ve temizlik ihtiyaçlarının karşılanması için çevre koşullarının ısıtma prosesleri ve sistemleri kullanılarak kontrol alınması ve insanların hizmetine sunulması bilimi” olarak tanımlanmaktadır. Bu kapsamda, ısıtma, soğutma, havalandırma, klima sistem ve ekipmanlarının tamamını içermektedir (Ersoy, 2014: 22). Çok fazla ürün ve hizmeti kapsamaması, bu ürün ve hizmetlerin de standartlara tabi olması, teknik ve teorik bilgi birikimini gerektirmesi sebepleriyle dünyada da ileri gelen sektörlerden biri olan İklimlendirme ve Tesisat sektörü, Türkiye’de 1930’lu yıllarda ortaya çıkmıştır. 1950’li yıllarda yabancı firmalarla ortaklık şeklinde büyümeye başlayan sektör 1970 ve 1990’lı yıllardaki ekonomik kriz dönemlerinden etkilense de 2000 yılında sektör makine ihtiyacını tamamlayarak teknolojik ilerlemeye ayak uydurmaya başlamıştır. Sektördeki ilerlemeler doğrultusunda Avrupa’daki üretim merkezlerinde biri olma hedefini gerçekleştirmiştir. Bu amaçla hem sektörün önde gelen büyük yabancı firmalarıyla ortaklıklar yapılmış hem de yabancı firmalar üretim üslerini Türkiye’ye açmaya başlamışlardır. 2011 yılında İklimlendirme Sanayi İhracatçıları Birliği (İSİB)’nin kurulmasıyla sektörel güçlenme gerçekleşmiş özellikle başta Marmara bölgesi bütün bölgelerde istihdama katkısı artmıştır (ASO, 2020, www.aso.org.tr) Yerli üretim oranı oldukça yüksek bir sektör olan iklimlendirme sektöründe, Türkiye’de ara mal ve malzeme üretimi sıkıntısı yaşanmaktadır. Hatta bu ürünlerin üretilmesi için üniversite ve sanayinin iş birliği projeleri yapılmaktadır (Ertuna, 2020:1). 2016 yılında Ankara Sanayi Odası tarafından yayımlanan sektör raporunda sektörün SWOT analizi yapılmıştır. Buna göre sektörün Avrupa’daki üretim merkezi olarak Türkiye’nin görülmesi, üretim kapasitesinin yüksek olması, müteahhitlik hizmetinin gelişmesi güçlü yönleri sayılırken, eğitimli iş gücünün eksikliği, pazarlama ve ar-ge faaliyetlerinin yetersiz olması, finansal yetersizliklerin var olması zayıf yönlerinden sayılmıştır. Türkiye’nin ikliminin elverişli olması, bu sektörde kazanmış olduğu tecrübe ve Avrupa’ya yakın olması, insan gücünün fazla olması ve iç pazar ağının geniş olması sektörün fırsatları arasında yer alırken standartlardaki eksiklikler, seri üretimdeki yetersizlik ve ithalatın artması tehditler arasında yer almaktadır. Sektöre ait veriler, Türkiye’de iklimlendirme ürünlerinin ve sistemlerinin iyileştirilmesi ve belli standartların getirilmesi yoluyla küresel rekabetçiliğin artırılacağı yönündedir. Mevcut durumda Türkiye’de nihai tüketici binalarda iklimlendirme sistem ve ürünlerinin kullanımı ile ilgili bilinçli tercihler yapamamakta ya da fazla önemsememektedir. Bu sebeple kriterlere veya standartlara

uygun ürünler yerine ucuz ve kalitesiz ürün kullanımını uzun vadede sektör için olumsuz sonuçlar doğurmaktadır (ASO, 2020, www.aso.org.tr).

2.4.3. Sektöre ait temel veriler ve analiz

2007 yılında çoğunlukla Avrupa ülkeleri olmak üzere 162 ülkeye mal ve hizmet ihraç eden (Acül, 2019: 26) iklimlendirme sektörü 2011 yılında yaklaşık 3.6 milyar \$ ihracat seviyesi ile büyük bir atılım gerçekleştirmiştir. 2000’li yıllarda ortaklıklarla (Alarko-Carrier gibi) birlikte yabancı firmaların üretim merkezlerini Türkiye’ye taşımaları bu atılımda etkili olmuştur (ASO, 2020, www.aso.org.tr). Pazarın hacmi ve yatırım avantajlarından dolayı sektörün hem ısıtma, hem soğutma hem de havalandırma dallarında yabancı ortaklıkların sayısı oldukça fazladır (Ertuna, 2020 :1). Diğer yandan ulaşım imkanları, AB standartlarını kullanıyor olması, kalifiye teknik personelin var olması ve Avrupa ile kıyaslandığında daha düşük iş gücü maliyeti gibi unsurların cazip gelmesi sebebiyle Türkiye, büyük imalatçı firmaların üretim merkezlerinden biri haline gelmiştir (Acül, 2019: 26). Aynı zamanda 2011 yılında “Orta Anadolu İhracatçılar Birliği” içerisinde “İklimlendirme Sanayi İhracatçıları Birliği (İSİB)’nin” kurulması sektör bazında yapılandırmayı sağlamlaştırmıştır.

Sektörde, 2016 yılı itibariyle Türkiye genelinde çoğunluğu Marmara bölgesinde olmak üzere faaliyet gösteren 6.697 firma yer almaktadır. 2018 yılında bu sektörde faaliyet gösteren firma sayısı 129.524’e ulaşmıştır (TOBB, 2020, www.tobb.org.tr). 2016 yılındaki verilere göre iklimlendirme sektörünün istihdama katkı oranı da artarak %1,8 olarak tespit edilmiştir. Yaşanan ekonomik krizlerin dönem dönem etkisine rağmen Türkiye iklimlendirme sektörü, Birleşmiş Milletler verilerinde yer alan ticaret rakamlarına göre dünya sıralamasında da yerini almıştır. Ülkenin içinde bulunduğu durum göz önüne alındığında çok büyük bir atılım beklememekle birlikte 15 milyar \$ ticaret hacmine ulaşacağı öngörülmektedir. İklimlendirme sektöründe yapılacak olan kaliteli ürün geliştirme faaliyetleri küresel çapta rekabet etme gücünün önünü açacaktır. Tüketicide ucuz ve yetersiz sistem yerine kaliteli ürün kullanma bilinci geliştirilirse ve devlet müdahalesiyle iklimlendirme sektöründe standartların uygulanması sağlarsa Türkiye’ye yapılan yabancı yatırımlar artacaktır. Özellikle tüketiciler, binalarda kullanılan ucuz sistemlerin enerji verimliliği dahil olmak üzere uzun vadede olumsuz etkilerini göreceklarının farkına varmalıdırlar. Yabancı sermayeli firmalarla yapılan

ortaklıklar hem tecrübe aktarımı hem de satışlar için yeni pazar imkanı sağladığından Türkiye'nin alternatif pazar olarak önemini artıracaktır. Kişi başına düşen milli gelir ile orantılı olarak büyüyen iklimlendirme sektörü, teknolojik açıdan da dünya standartlarını yakalamaya çaba sarfetmektedir (ASO, 2020, www.aso.org.tr). İklimlendirme sektörünün rekabet gücü analiz edilirken ana göstergeler; hammadde ve yarımamule erişim, sektörün üretim altyapısı, yasal düzenlemeler, müşteri talepleri, mühendislik eğitimi ve kalitesi, döviz kur dalgalanmalarından etkilenme, Türkiye'nin dış siyaseti olmaktadır (Ons ve Yumus, 2018: 328). Türk İklimlendirme Sektörü 2016 yılı raporunda yapılan rekabetçilik analizi sonuçlarında, Türkiye'deki firmaların küresel çapta bir marka olmamaları ve tüketicinin bilinçsiz hareket etmesi olumsuz etki oluşturmasına rağmen iş gücü, girişimcilik faaliyetleri ve Türkiye'nin jeostratejik açıdan önemli bir pozisyonda olması, hammadde ve yarı mamul temininde yeterli seviyede görülmesi sebepleriyle sektör, yüksek seviyede rekabet gücüne sahip olarak değerlendirilmiştir (ASO, 2020, www.aso.org.tr).

Sektördeki firmaların çoğunluğu KOBİ şeklindeki işletmelerden oluşmaktadır (Acül, 2019: 40). Yıllar itibariyle iklimlendirme sektöründe 2008 yılında 3.8 milyar dolar, 2009 yılında 3.1 milyar dolar, 2010 yılında 3.6 milyar dolar, 2011 yılında 4.7 milyar dolar ihracat gerçekleşmiştir (Termodinamik, 2012). 2011 yılı verilerine göre sektörde yaklaşık 310.000 kişinin istihdamı sağlanmaktadır (Ersoy, 2014: 22). 2013 yılında Türkiye 2.5 milyar dolar ticaret hacmiyle Avrupa'da 3. Büyük Pazar haline gelmiştir. Ancak 2013 yılı her durumda sektörün hammadde ithalatına bağımlı olması, dövizdeki dalgalanmalar sebepleriyle düzenli olarak büyüme göstermesine engel olmuştur (Subcon Turkey, 2013). Kur dalgalanmaları 2018 yılında da tekrar ortaya çıkarak stoklardaki ürünlerin satışını ertesi yıla ertelemiştir.

2017 yılı sektör verilerine göre, ihracat tutarı yaklaşık 3 milyar 900 milyon dolar gerçekleşmiştir (Ors ve Yumus, 2018: 327). 2018 yılında gerçekleşen ihracat tutarı 871 milyon dolar, 2019 yılında ilk 5 ayda gerçekleşen ihracat tutarı ise 1 milyar 978 milyon dolar tutarındadır. Aynı zamanda 2019 yılı ihracat tutarlarının, ithalat tutarlarını geçtiği ilk yıl olarak tarihe geçmiştir. Döviz fiyatlarının yükselmesi sebebiyle inşaat sektörünün yerli piyasada daralmaya başlamasıyla birlikte yerli ürünlerin sektörde daha fazla yer almaya başlaması ve firmaların ithal ettiği birçok ürünü ülke içinde üretme yoluna

başvurması bu duruma sebep olan olumlu gelişmeler olarak karşımıza çıkmaktadır (İSİB, 2019, www.isib.org.tr). “İklimlendirme Sanayi İhracatçıları Birliği” temsilcileri, mevcut pazar yapısını genişletmek ve çeşitlendirmek amacıyla iklimlendirme ürünlerinin yetersiz olduğu ve vergi muafiyeti gibi önemli bir avantajın var olduğu Güney Amerika ülkelerinden Peru, Kolombiya’daki ithalatçı firmalarla anlaşmalar imzalamıştır (İSİB, 2019, www.isib.org.tr). 2019 yılı itibariyle sektörün küresel piyasalardaki payı %2,5’a ulaşırken önümüzdeki yıllarda teknolojik gelişmelerin devam etmesi, yenilenebilir enerjilerin, hibrit sistemin ve daha az enerji tüketimi ile çalışan sistemlere doğru bir akımın var olması sonuçlarıyla küresel anlamda pazar payını iki katına çıkarmayı hedeflemektedir (Dünya Gazetesi, 2019, www.dunya.com). Özellikle pandemi dönemiyle taze hava ve tam havalı sistemlere olan talebin artması filtrasyon, hava temizleme teknolojilerinin ilerlemesine yol açacaktır. İnsanlar taze ve temiz hava konusunda bilinçlenecek ve iklimlendirme sektörünün hızla yükselmesinde bu büyük bir rol oynayacaktır (TİMDER, 2020, www.timder.org.tr). Bununla paralel doğrultuda pandemiyle birlikte insanların evlerinde çok fazla zaman geçirmeye başlamaları, insanları evde konforu sağlayacak ve iç ortamın hava kalitesini artıracak yeniliklere açık hale getirmiştir. Özellikle soğutma alanında yapılan Ar-ge çalışmaları bu konuda farklı çözümler üretecektir (Ertuna, 2020:1).

2.4.4. Firmanın sektör analizi

Sektörün ticaret hacmi, sektördeki yeni gelişmeleri takip edebilmek, sektörün geleceği hakkında öngörülerde bulunabilmek ve rekabet gücünü açığa çıkarabilmek için işletmelerin SWOT analizi yapması işletmenin mevcut durumunu değerlendirmesi açısından faydalı görülmektedir. SWOT analiziyle, şirketin rakiplerinden ayrılan farklarını saptayıp, hassas olduğu noktalar tespit edilirse rekabet gücünü artırabilecektir. Aynı zamanda, şirketin ortaya çıkan fırsatlardan yararlanması ve bu aşamada var olan tehditleri de görebilmesi geleceğe yönelik yatırımlarını yönlendirmesine yardımcı olacaktır (Bayhan, 2017, www.paratic.com).

Firma üç yıllık dönemler için hazırladığı stratejik plan çerçevesinde SWOT analizi yapmaktadır. Tablo 11’de firmaya ait bilgiler verilmiştir. Firmanın operasyonel risklere ve dış risklere (döviz, rekabet) açık olduğu görülmektedir.

Tablo 11: SWOT Analizi

Güçlü Yönler	Zayıf Yönler
Müşterileri arasında güçlü firmaların bulunması	Firma içi iletişimin zaman zaman yetersiz kalması
Kendi sektörüyle ilgili olarak uzun yıllara dayalı bilgi birikiminin olması	Personelin gerekli iş kurallarına her zaman uymaması
Piyasada tanınan ve güvenilir bir firma olması	Şantiyelerin dağınık olması nedeniyle zaman zaman koordinasyon sıkıntısı yaşanması
Gerekli bilgisayar donanım ve yazılımının mevcut olması	Firmamızdaki kültürel ve sosyal etkinliklerinin yetersizliği
Sektörümüzle ilgili teknolojik yeniliklerden faydalanılması	Firmamızdaki kişisel gelişim eğitimlerinin yetersizliği
Müşterilerine güven vermesi ve bu nedenle birçok müşteriyle uzun yıllar çalışılması	
Fiziki altyapının yeterli olması	
Fırsatlar	Tehditler
Sektör olarak yurtdışı pazarlarına açılma imkanının bulunması	Döviz kurlarının ham madde fiyatlarını olumsuz etkilemesi
Mevcut müşterilerin yeni müşteri bulmada referans olmaları	Çalışılan büyük ve kurumsal firmaların talep ettiği ağır yaptırımlara dayalı detaylı sözleşmeler
Piyasada sektörümüzde çalışabilecek yeterli miktarda makine mühendisi adayı bulunması	Dünya ekonomisinde görülen iniş çıkışların piyasaya yansıyan olumsuz etkileri
Piyasada sektörümüzde çalışabilecek yeterli miktarda ara eleman adayı bulunması	Sektörde ciddi bir rekabetin olması
	Ağır ve tehlikeli iş kolunda çalışılmasından dolayı ölümlü iş kazası olasılığının yüksek olması
	Rekabet sonucu teklif fiyat standartlarının düşmesi

SWOT analizi, risk yönetim sürecinin bir parçası olması yanında yönetim için oldukça faydalı veriler sunmaktadır. Bu analiz vasıtasıyla, firma zayıf yönlerini ve organizasyondaki riske açık noktaları saptayabilmektedir. Yöneticilerin firmadaki yönetim başarısızlıkları ve kazaları tespit ederek gelecekle ilgili tehlikeleri ve riskli durumları önlemek için kullanılan Heinrich yasası olarak bilinen yöntem de kullanılabilir. Riskleri tanımlamaya ve çözümlenmeye yönelik bu çalışmalar yöneticilerin zihinsel olarak gelişimine fayda sağlamakta, firmadaki bütün departmanlar için de risk yönetimi konusunda yararlı olmakta ve dolayısıyla firma karını artıracak faaliyetlere imza atılmaktadır (Emhan, 2009: 218).

2.4.5. İşletme faaliyetlerinin değerlendirilmesi

Firma, faaliyetlerini sürdürürken etik değerleri benimseyerek kurum kültürü oluşturduğunu ifade etmektedir. Firmanın personel alım prosedürleri bulunmaktadır. Ancak kurum kültürü oluşturmak adına yazılı prosedürleri bulunmamaktadır. Müşteri memnuniyetini esas alarak müşterilerinin ihtiyaçlarını önemsemekte ve müşterilerini

uzun vadeli görmektedir. Projenin yürütülmesi sırasında her türlü bilgiyi müşterisiyle paylaşarak çözümler üretmektedir. Otonom yönetim sistemiyle çalışanlarını her türlü teşvik ederek onların mutluluğunu önemsemektedir. Otonom yönetim özellikle üretim ve hizmet işlemlerinde çalışanların kendi sorumluluğundaki makine ve teçhizatın bakımını ve yönetimini üstlenmeleri olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla firma çalışanın teknik bilgi ve kişisel donanımını tamamlayacak eğitimleri vermektedir (Kaizen Atölyesi, 2019, www.kaizenatolyesi.com). Otonom yönetimle, sıfır makine arızası, sıfır hatalı ürün ve sıfır iş kazası amaçlanmaktadır. Bütün bu faaliyetlerini gerçekleştirirken çevreye duyarlı, iş güvenliği ve işçi sağlığı konularında gereken özeni göstermektedir. Aynı zamanda firma sosyal sorumluluk bilincini taşımakta olduğunu ve çeşitli sosyal projelere destek olduğunu açıklamıştır. Yükseköğrenim gören öğrencilere burs desteği vermek, Mehmetçik vakfının sürekli bağışçıları arasında yer almak ve Emniyet Müdürlüğüne araç bağışında bulunmak gibi. Firmanın “ISO 9001 Kalite politikasını”, “ISO 14001 Çevre politikasını” ve “OHSAS 18001 İş Sağlığı ve Güvenliği politikasını” benimsediği kayıtlarında yer almaktadır. Firma, otomotiv ana ve yan sanayi, gıda, turizm otelcilik, eğitim ve sağlık sektörlerinde, alışveriş merkezlerine ve endüstriyel tesislere proje hizmeti vermiştir. Firma kendisini teknolojik anlamda desteklediği için, profesyonel bir kadroya sahip olduğu ve ekonomik, kaliteli iş anlayışına sahip olduğu için bulunduğu coğrafi konumda her zaman tercih edilen bir firma olarak tanımlanmaktadır.

Firmanın başka bir şirketi satın alma, birleşme, bölünme ya da var olan şirketi satma düşüncesi bulunmamaktadır. Sermaye yapısına güvenmektedir ve işletme sermayesini yeterli görmektedir. Olağanüstü durumlarda kredi kaynaklarına ulaşmada problem yaşamamıştır, yüksek miktarda finansal borca ihtiyaç duymamıştır. Bilançosunda özel ve karmaşık finansal sözleşmeler(türev araçlara ilişkin sözleşmeler) mevcut bulunmamaktadır. Ayrıca firma vergi cenneti ülkelerle bağlantılı bir iş yürütmemektedir.

“ISO 9001 2015 Standardı”, bu kalite belgesine sahip olmak isteyen firmalara stratejik plan hazırlama zorunluluğu getirilmiştir. Bu yükümlülüğü yerine getirmek için firma 3 yıllık dönemler için stratejik plan hazırlamaktadır. Stratejik planı kalite birimi sorumlusu hazırlamaktadır. Firmanın yönetim olarak benimsediği vizyon ve misyonu vardır. Ancak bu vizyon ve misyon çalışanlar tarafından yeterince bilinmemektedir. Stratejik yönetim, firmanın uzun vadeli planlarını kapsamaktadır. Ancak firma yıllık ve faaliyet bazında

hedefler oluşturmaktadır. Hazırlanan performans takip tablosunda yer alan kriterlere göre izleme ve değerlendirme yapmaktadır. Firma faaliyet gösterdiği sektöre ve faaliyet alanlarına göre planlamalarının uygun süreyi kapsadığını düşünmektedir. Planlama finansal ve finansal olmayan birimleri kapsamaktadır. Finansal veriler için muhasebe departmanından yararlanılmaktadır. Organizasyon şemasında yer alan İdari ve Mali İşler Müdürü verileri yöneticiye aktarmaktadır. Bu veriler, finansal tablo raporları, maliyet analizleri ve proje bazlı bütçe çalışmalarıdır. Bütçe çalışmaları, firmaların iş yapma şekline göre değişiklik gösterebilmektedir. Bu sebeple tüm firmalar için standart bütçe şekli ve performans ölçütleri uygulanmamaktadır. Stratejik planın oluşturulmasında bütçe çalışmaları büyük rol oynamaktadır. Proje bütçelerinin hazırlanmasında firma, kalite maliyetleme yöntemini kullanmaktadır. Genellikle hizmet sürecine başlamadan müşteriye tüm hizmet maliyetini çıkarmaktadır. Performans ölçümü bir anlamda, firmadaki iç kontrol uygulamalarının etkin olup olmadığının da bir göstergesidir. Bu nedenle stratejik yönetimde iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerine dair planlama yer almalıdır. Bu faaliyetlerden firma, objektif veriler elde edebilmektedir. Stratejik yönetimin en önemli ve son aşaması denetimdir. Hedeflere ulaşma düzeyi firma tarafından belirli periyotlarla raporlanarak değerlendirilmelidir. Stratejik amaç ve hedeflere ulaşma, performans değerlendirme olarak adlandırılmaktadır. Bu fonksiyonun yerine getirilmesinde iç kontrol süreçleri büyük rol oynamaktadır. İç kontrol bileşenlerinin birer parçası olan kontrol faaliyetleri ve izleme faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesi yanlışlıkları önlemede yardımcı olacaktır. Dolayısıyla firma yönetimine bütçe çalışmaları, finansal raporlar ve diğer faaliyetlerin verimliliği konularında sağlıklı bilgiler sunmaktadır. Aynı zamanda stratejik yönetim, hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesine zemin hazırlamaktadır. Firmanın geçmiş yılda hazırladığı stratejik planı aşağıda paylaşmıştır. Bu plana yönelik yaptığı çalışmalar hakkında bilgi verilmiştir. Özellikle üretim işlemlerinde, yapılan bir iş ya da kullanılan bir ürün standartlara uygunluk anlamında gerekli şartları taşıyorsa Düzenleyici Faaliyet Formu Takip listesinde belirtilmektedir. Örneğin; üretim departmanında ölçü hatası tespit edildiğinde kullanılan kalıbın tekrar yenilenmesi ile ilgili bir tespit DF Formu Takip listesine not edilmektedir. Her birim Excel üzerinde hazırlanmış bu formları kullanmaktadır. Firma üretim, şantiye, insan kaynakları, sürekli iyileştirme ve kaynak yönetimi proseslerinde performans takibini DF Takip Listelerine göre raporlamaktadır.

Düzenlenen DF Formları iç denetçiler tarafından kontrol edilmektedir. Firma proje kabullerinde muhasebe biriminin raporlarından yararlanmaktadır. Personel eğitimini yıllık eğitim planlamasına uygun olarak yerine getirmektedir. Mesleki yeterlilik, iş güvenliği, kalite yönetim sistemi, ilk yardım ve yangın eğitimleri bu eğitimlerin bazılarıdır.

Tablo 12: Stratejik Plan

PROSES / AMAÇ PERFORMANSI TAKİP TABLOSU								Doküman No: F 072 Yayın Tarihi :..... Değ. No.: 00 Değ.Tarihi: - Sayfa : 99 / 196		
Proses Adı	Proses Kodu	Proses Performans Kriteri	Performans Ölçüm Yöntemi	Aksiyon	Sorumlu	Proses Hedefi		İzleme Veri Kaynağı	İzleme Periyodu	Kayıt
						Hedef	Mevcut			
TASARIM	PS 01	Teklif projesi ile uygulama sırasında kullanılan malzeme arasındaki fark oranı	Projeye uygulama arasındaki farkın karşılaştırması	Tasarım öncesi gözden geçirme yapılması, tasarım tamamlandıktan sonra müşteri onayının alınması	Proje Müdürü	21.800.000 TL (en az %20 azaltılması)	22.300.000 TL	Muhasebe Kayıtları	Yıllık	Zirve Muhasebe Programı
ŞANTIYE	PS 02	Çıkan hurda miktarı	F 047 nolu Atık Miktar Tablosu ile	Verimli çalışma için farkındalık eğitimleri	Şantiyeler ve Üretim Müdürü	40.000 kg (en az %8 azaltılması)	44.500 kg	F 047 nolu Atık Miktar Tablosu	Yıllık	F 047 nolu Atık Miktar Tablosu
ÜRETİM	PS 03	Açılan uygunsuzluk sayısı	DF Takip Listesi	Personelin kalifiye ve Eğitim oranını arttırmak	Şantiyeler ve Üretim Müdürü	< 10 DF (en az %32 azaltılması)	12 DF	DF Takip Listesi	Yıllık	DF Takip Listesi
SÜREKLİ İYİLEŞTİRME PROSESİ	PS 04	Kapatılmayan DF Sayısı	DF Takip Listesi	Uygunsuzlukların yönetimi konusunda personelde farkındalık oluşturulması, personel önerilerinin dikkate alınması	Entegre Sistem Yöneticisi	0	0	DF Takip Listesi	Yıllık	DF Takip Listesi

İNSAN KAYNAKLARI VE EĞİTİM PROSESİ	PS 05	Planlanan eğitimlerin gerçekleşme oranı	Yıllık Eğitim Planının takibi	Üst yönetim ve insan kaynakları müdürü koordinasyonu yla eğitim planlamalarının titizlikle takip edilmesi ve sorgulanması	İK Müdürü	% 100	% 100	Yıllık Eğitim Planı	Yıllık	Yıllık Eğitim Planı
KAYNAK YÖNETİMİ PROSESİ	PS 06	Hesap hareketlerindeki uygunsuzluk sayısı	DF Takip Listesi	Kaynak planlamalarının iş kapasitesi ve ciro rakamlarına uygun olarak yapılması	İdari ve Mali İşler Müdürü	0	0	DF Takip Listesi	Yıllık	DF Takip Listesi

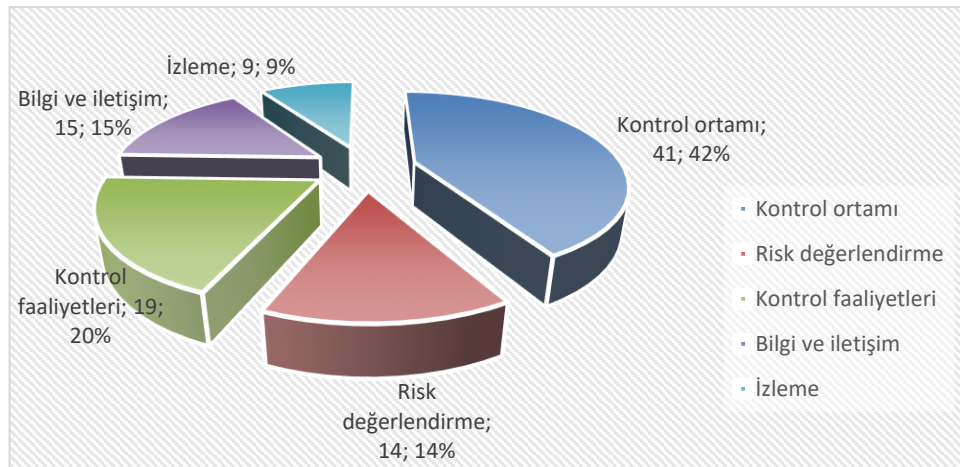
Firmamız “ISO 9001 2015 Kalite Yönetim Sistemi Belgesine” sahip olan bir işletme olduğu için, Kalite Danışmanlık Şirketi ile çalışmaktadır. Kalite denetimlerinden geçebilmek için iş akış süreci ve performans değerlendirmelerine ait doküman hazırlama çalışmaları yapılmıştır. Sadece şantiyeler için iş akış çizelgeleri hazırlanmıştır. Proses süreç formları doldurulmaktadır. Kalite yönetim sisteminin kurulmasına dair yapılan çalışmalar ve dökümanlar firma yöneticileri tarafından onaylanarak uygulamaya konulmuştur. Kalite yönetimi çalışmaları, firmada stok fazlalığının önüne geçilmesi, teslimatta gecikmelerin önlenmesi, üretimde zaman kaybının önüne geçilmesi bir nevi iç kontrol sisteminin çalışmasına hizmet etmektedir.

2.4.6. Kontrol riskinin hesaplanması

2.4.6.1. İç kontrol anket formu sonuçlarının analizi

Anket çalışmasının kapsamını firmada çalışan ve beyaz yaka olarak sınıflandırılan personel oluşturmaktadır. Firmada proje, üretim, satın alma, insan kaynakları, finansman ve muhasebe departmanlardaki çalışan ve yönetici sayısı toplamda 25 kişi olduğu için anket çalışanların ve yöneticilerin tamamı tarafından doldurulmuştur. Dolayısıyla araştırmanın örneklem sayısı 25 olmuştur. Anket yöntemi araştırmada kullanılan yöntemlerden bir tanesidir.

Anket soruları, “kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme” olacak şekilde dağılmıştır. Her bir bölümdeki soru dağılımı aşağıdaki gibidir:



Şekil 4: Anket Soruları Dağılımı

Anket sonuçları firmanın iç kontrol ortamının %70,50 oranında etkin olduğunu göstermektedir. İç kontrol çalışmalarının orta seviyede olduğunu ve geliştirilmesi gereken kısımlar olduğunu ifade etmektedir. Kontrol ortamı, bir şirkette eğer iç denetim fonksiyonu varsa, bu fonksiyonun işlevini, çalışanların yönetim anlayışı hakkındaki görüşünü, çalışanların ve yöneticilerin etik değerleri tanımları ve benimsemeleri ve işletme içinde çalışanların yöneticilerle ilişkileri hakkındaki bilgileri sunan bileşen olmaktadır. Kontrol ortamı sorularında ölçülmeye çalışılan standartlar şu şekilde hedeflenmiştir.

Tablo 13: Kontrol Ortamı Standartları

Kodu	Standartlar
K01	İç denetim fonksiyonu
K02	Etik değerler
K03	Vizyon, misyon ve organizasyon yapısı, görev dağılımı
K04	İnsan kaynakları politikaları

Kontrol ortamını tanımaya yönelik soruların dağılımı şu şekildedir:



Şekil 5: Kontrol Ortamı Soru Dağılımı

Firma ile ilgili şu tespitlerde bulunulmuştur. Geliştirilmesi gereken alanlarla ilgili eylem önerilerine daha sonra değinilmiştir.

Tablo 14: Kontrol Ortamı Sonuçları

KONTROL ORTAMI	MEVCUT DURUM	GELİŞTİRİLMESİ GEREKEN ALANLAR
	<ul style="list-style-type: none">- İç denetim çalışmaları yapmaktadır.- Organizasyon yapısı ve iş tanımları çalışanlar tarafından bilinmektedir.- Yetki ve sorumluluk dağılımı yapılmıştır.- Organizasyon El kitabı hazırlanmıştır.	<ul style="list-style-type: none">- İş Yürütme kuralları çerçevesinde etik değerler kurum çalışanlarına duyurulmamıştır ve çalışanlar tarafından bilinmemektedir.- Kurum içinde iş yürütme kuralları uygulanmamaktadır.- İnsan kaynakları politikalarında aksaklıklarla karşılaşmıştır.(çalışan memnuniyeti, ödül ve ceza sistemi vb.)- İşletmenin misyonu, vizyonu çalışanlar tarafından bilinmemektedir ve benimsenmemiştir.

Risk değerlendirme, işletmenin hedeflerine ulaşması noktasında ortaya çıkan risklerin tespit edilerek gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını tespit etmektir. Risk değerlendirme sorularıyla ölçülmeye çalışılan standartlar şu şekildedir:

Tablo 15: Risk Değerlendirme Standartları

Kodu	Standartlar
RD01	Risklerin tanımlanması
RD02	Risklerin analizi ve değerlendirilmesi

Soruların dağılımı aşağıdaki gibidir:



Şekil 6: Risk Değerlendirme Soru Dağılımı

Anket sonuçları, firmanın %81,50 oranında risk yönetiminde başarılı olduğunu göstermektedir. Ancak yine de bu sonuç, risk yönetimi konusunda firmanın geliştirmesi

gerektiği konular olduğunu ifade etmektedir. Bu sonuçlara bakarak firma ile ilgili şu tespitlerde bulunulmuştur. Geliştirilmesi gereken alanlarla ilgili eylem önerilerine daha sonra değinilmiştir.

Tablo 16: Risk Değerlendirme Sonuçları

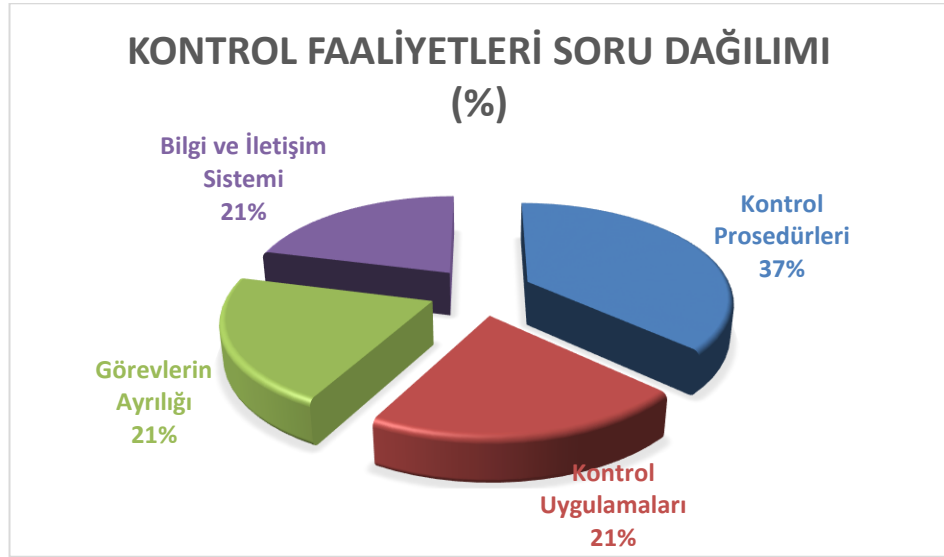
	MEVCUT DURUM	GELİŞTİRİLMESİ GEREKEN ALANLAR
RİSK DEĞERLENDİRME	<ul style="list-style-type: none"> - İşletme stratejik plan oluşturmaktadır. - Stratejik plan doğrultusunda performans ölçümü planlanmıştır. - Bütçe çalışmalarında işletme stratejik planı ve performansı dikkate almaktadır. Ancak burada kastedilen firmanın stratejik planında tasarım başlığı altında yer alan proje bazlı bütçe planlamasıdır. Dolayısıyla finansal performans proje bazında hedeflere ulaşılabilirlik olarak değerlendirilmektedir. - İşletmede sadece “iş sağlığı ve güvenliği risk değerlendirmesi yönetmeliği” çalışmaları yapılmaktadır. - Kanun ve yasal mevzuata uyumlu, sıfır kaza, eğitim ve bilinçlendirme odaklı, sağlığa önem veren, yaralanmaları engelleyen, koruyucu donanım, makine ve ekipman kullanımına önem veren, tehlike ve kazaları önlemeye yönelik iş ve işçi sağlığı politikalarını benimsemekte ve uygulamaktadır. - Risk yönetimi görev ve sorumluluk tanımları yazılı şekilde mevcuttur. - Risk yönetimi çalışmalarına personelin katkısı sağlanamamaktadır. 	<ul style="list-style-type: none"> - Faaliyetlerin stratejik planda yer alan hedef ve amaçlarla uyumu konusunda aksaklıklar yaşanmaktadır. - Yönetim işletmenin misyonunu, belirlediği hedefleri ve beklenen sonuçları çalışanlara bildirmemektedir. - Hedeflerin spesifikliği, ölçülebilirliği ve ulaşılabilirliği konusunda aksaklıklar yaşanmaktadır. - İç kontrol sistemine yönelik hedefler yer almamaktadır. - Kurum risk haritası oluşturulmamıştır.

Kontrol faaliyetleri, firmanın var olan risklerinin etkisini ve olasılığını azaltmak amacıyla belirlenen prosedürleri ve uygulamaları içermektedir. Kontrol faaliyetleri sorularıyla ölçülmeye çalışılan standartlar aşağıdaki gibidir:

Tablo 17: Kontrol Faaliyetleri Standartları

Kodu	Standartlar
KF01	Kontrol prosedürleri
KF02	Kontrol uygulamaları
KF03	Görev Ayrılığı
KF04	Bilgi ve İletişim Sistemi

Kontrol faaliyetleri bölümünü oluşturan soruların dağılımı şu şekildedir:



Şekil 7: Kontrol Faaliyetleri Soru Dağılımı

Firmanın iç denetim çalışmaları olduğu için, kontrol faaliyetleri ile ilgili anket sonuçları %78,50 oranında başarılı bulunmuştur. İşletmede iç kontrol uygulamalarının yerleştiği tam olarak işlemediğini ifade etmektedir. Firma ile ilgili şu tespitlerde bulunulmuştur. Geliştirilmesi gereken alanlarla ilgili eylem önerilerine daha sonra değinilmiştir.

Tablo 18: Kontrol Faaliyetleri Sonuçları

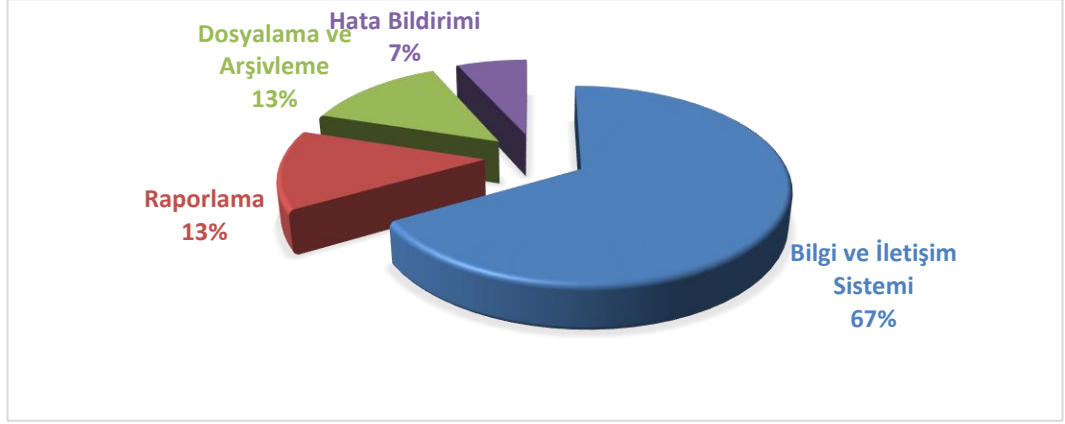
	MEVCUT DURUM	GELİŞTİRİLMESİ GEREKEN ALANLAR
KONTROL FAALİYETLERİ	<ul style="list-style-type: none">- İşletme mali hedeflerini belirlemektedir.- İşletme, yönetimin planlarını ve mevcut performansı ortaya koyan planlama ve raporlama sistemleri oluşturmuştur.- Düzeltici eylemler zamanında gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır.- İşletme muhasebe sistemleri için kontrol faaliyetleri uygulamaya çalışmaktadır.- Varlıklar dönem içinde envanter çalışmasına tabi tutularak değer düşüklüğü önlenmektedir.- Finansal işlemlerin takibi ayrı çalışan tarafından yürütülmektedir. (onaylama, uygulama, kaydetme, kontrol etme işlemleri)- Personelin performans takibi ve değerlendirmesi ile ilgili işlemler yapılmaktadır. (iş izleme, iş ve işlemlerin denetimi)- Personel eksikliği, görevden çekme, bilgi sistem geçişleri, yöntem, mevzuat yeniliklerine ayak uydurma ve olağanüstü durumlarla karşılaşmada iş ve işlemlerin devam etmesi için önlemler almaya çalışılmaktadır.- Bilgi sistemlerinin yedeklenmesi ile ilgili yazılı prosedür mevcuttur.- Finansal bilgilere ve belgelere personel haricindekilere kısıtlanmaktadır.- Bilgi sistemleri yönetimin ihtiyacı olan raporları sunmaktadır.- Bilgi sistemlerinin güvenliği sağlanmaktadır, güncel veri güvenlik sistemi kullanılmaktadır.	<ul style="list-style-type: none">- Planlamalardaki sapmalar belirlenememekte ve ilgili birimlere bildirim yapılamamakta ve sapmalarla ilgili yönetim yeterince araştırma yapmamaktadır.- Kontrol faaliyetlerinin etkililiği düzenli olarak gözden geçirilmemektedir.- Kontrol yöntemlerinin maliyeti ile beklenen fayda kıyaslaması yapılmamaktadır.- Görev devri raporlamaları yapılmamaktadır.

İç kontrol bileşenleri arasındaki iletişim, bilgi ve belge paylaşımı bilgi ve iletişim fonksiyonu ile gerçekleşmektedir. **Bilgi ve iletişim** bölümündeki sorularda tespit edilmek istenen standartlar şunlardır:

Tablo 19: Bilgi ve İletişim Standartları

Kodu	Standart
Bİ01	Bilgi ve İletişim Sistemi
Bİ02	Raporlama
Bİ03	Dosyalama ve Arşivleme
Bİ04	Hata Bildirimi

Bilgi ve iletişim sorularının bu standartlara göre dağılımı şu şekildedir:



Şekil 8: Bilgi ve İletişim Soru Dağılımı

Bilgi ve iletişim bölümündeki anket sonuçları %59 oranında tespit edilmiştir. Sistemin işleyişinin orta seviyede olduğunu göstermektedir. Bazı çalışmalara başlanılmış ancak geliştirilmesi gereken alanlar olduğunu ifade etmektedir. Bu sonuçlara bakarak firma ile ilgili şu tespitlerde bulunulmuştur. Geliştirilmesi gereken alanlarla ilgili eylem önerilerine daha sonra değinilmiştir.

Tablo 20: Bilgi ve İletişim Sonuçları

	MEVCUT DURUM	GELİŞTİRİLMESİ GEREKEN ALANLAR
BİLGİ VE İLETİŞİM	<ul style="list-style-type: none">- Bilgi sistemleri verileri için düzenli yedekleme işlemi yapılarak, güvenli bir şekilde korunması sağlanmaktadır.- İhtiyaç duyulduğunda yedekler hızlıca sisteme yüklenebilmektedir.- Elektronik ortamda, yazılı ve sözlü iletişim ağı mevcuttur.- Tek personel tarafından yapılan işlemlerle ilgili riskler göz önünde tutulmaktadır.- Personel öneri ve sorunlarını açıkça iletebilmelerini sağlayacak bir iletişim ağı oluşturulmuştur.	<ul style="list-style-type: none">- Hızlıca ulaşılabilecek dosyalama ve arşivleme sistemi bulunmamaktadır.- Veri akış şemaları mevcut değildir.- İş akış şemaları ve süreç tanımları kısmen mevcuttur ve personel tarafından bilinmemektedir.- Personelin iş tanımları yapılan işe uygun olarak güncellenmemektedir.- Bilgi sistemleri raporları etkili kullanılmamaktadır.- Firmanın faaliyetleri ve sonuçları raporlanmamaktadır. Kamuoyuna duyurusu yapılmamaktadır.

İzleme bölümü soruları, işletmenin iç kontrol faaliyetlerinin gözlenmesi, değerlendirilmesi, olası risklere karşı önlemlerin alınması ile ilgili olmaktadır. İşletmenin mevcut iç kontrol adı altında yaptığı faaliyetlerin etkinliği ve güvenilirliği hakkında bilgi vermektedir. İzleme bölümündeki tespit edilmek istenen standartlar şu şekildedir:

Tablo 21: İzleme Standartları

Kodu	Standartlar
İ01	İç kontrol faaliyetlerinin değerlendirilmesi
İ02	İç denetim çalışmaları

İzleme bölümü anket sorularının dağılımı ise şu şekilde olmuştur:



Şekil 9: İzleme Soru Dağılımı

İzleme soruları anket sonuçları %51,50 oranında tespit edilmiştir. Firmanın, planlanan iç kontrol faaliyetlerini uygulamaya çalıştığı ancak tam anlamıyla uygulanmadığı sonucu çıkmaktadır. Bu sonuçlara bakarak firma ile ilgili şu tespitlerde bulunulmuştur. Geliştirilmesi gereken alanlarla ilgili eylem önerilerine daha sonra değinilmiştir.

Tablo 22: İzleme Sonuçları

	MEVCUT DURUM	GELİŞTİRİLMESİ GEREKEN ALANLAR
İZLEME	<ul style="list-style-type: none">- İç kontrol faaliyetlerinin işleyişi ile ilgili yönetim toplantıları düzenlenmektedir.- İç kontrol faaliyetlerinin değerlendirilmesi, iç denetçilerin raporlarına göre yapılmaktadır.- İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenmeye çalışılmaktadır.	<ul style="list-style-type: none">- Sürekli izleme faaliyetleri uygulanmamaktadır, ancak iç kontrol faaliyetleri yılda bir kere yapılan toplantı ile değerlendirilmektedir.- İç kontrole ilişkin mevcut sistemin yeterince açık ve tutarlı olmadığı tespit edilmiştir

2.4.6.2. Kontrol test sonuçlarının analizi

İşletmeye uygulanan kontrol testleri, “muhasabe sistemi”, “gelir döngüsü”, “gider döngüsü”, “duran varlıklar”, “bordro”, “üretim sistemi”, “finansman sistemi” ve “bilgi sistem kontrolü” başlıkları altında yer almaktadır. Kontrol testleri ve firmadan elde edilen sonuçlar Ek-2’de yer almaktadır. Kontrol testlerinden ve firmadan elde edilen bilgiler doğrultusunda her bir başlık için analiz ve yorumlama yapılmıştır.

Muhasebe Sisteminde tespit edilen durumlar: Firmada bütün yevmiye kayıtları, organizasyon yapısı içinde yer alan yetkili personel tarafından kontrol edilmektedir ve onaylanmaktadır. Bilgi sistemlerinde kullanılan muhasebe paket programıyla erişim kısıtlaması yapılmıştır. Bunların yanında firmayla ilgili tespit edilen eksiklikler ise şöyledir:

- Firma muhasebe sistemi politika ve prosedürlerini yazılı olarak açıklamamıştır.
- Kayıtların düzeltilmesi, ilgili prosedürlere uygun olmadığı sürece yasaklanmamıştır.

Firma muhasebe sistemi için aşağıdaki gibi yazılı prosedürler oluşturabilir.

Tablo 23: Muhasebe Sistemi Prosedürleri

Muhasebe Sistemi Prosedürleri	
1.	Muhasebe politikaları ve prosedürleri firma yönetiminin izniyle oluşturulmalıdır.
2.	Yanlışlık ihtimalini en aza indirmek ve fiziki tehlikelere karşı korunabilmek için muhasebe ve mali kayıtlara fiziki erişim ve sistem erişimi kısıtlanmalıdır.
3.	Bütün muhasebe kayıtları hesaplarda toplanmalıdır, sınıflandırılmalıdır ve özetlenmelidir.
4.	Görev dağılımı, görevlerin ayrılığı ilkesine uygun olarak açık ve net olarak ifade edilmelidir.
5.	Muhasebe yazılımı, kullanıcı tanımıyla her personele olması gerektiği kadar açık olmalıdır, erişim sınırlandırılmalıdır ve vekalet planlaması yapılmalıdır.
6.	Firmadaki işlemlerin tam ve zamanında kayıt edilebilmesi için muhasebe birimi ile firmanın diğer birimlerine gönderilmiş bir “son evrak gönderme tarihi” yer almalıdır.
7.	Defteri kebir kayıtları, firmanın mali tablolarının onaylanmış muhasebe standartlarına göre hazırlanmasına olanak sağlamalıdır.
8.	Firma organizasyonun ilgili pozisyonundaki şahıslar ve açıklamalar, mali tabloların ve işletme dışına raporla sunulan diğer mali bilgilerin düzenlenmesi esnasında yapılan tahmin ve verilen kararlar güvenilir, yeterli bilgiler doğrultusunda olmalıdır.
9.	Mali tablolar ve ilgili açıklamalar, yönetimin izniyle hazırlanmalı ve yayımlanmalıdır.

Gelir döngüsü ile tespit edilen durumlar: Firmada sipariş onayından sorumlu personel belirlenmiştir. Siparişler, müşteri, tür ve miktar, fiyat, diğer satış şartları, hesap bakiyesi limiti açısından firma yönetiminin izni sonrasında onaylanmaktadır. Yönetimin izni olmayan malın sevki veya hizmetin verilmesi mümkün olmamaktadır. Onaylı siparişler, onay ibaresi ve numarası ile kopyaları dosyalanmaktadır. Bütün siparişler, müşteri firmaya zamanında iletilerek uygun formlara kayıt işlemi yapılmaktadır. Teslimi gerçekleşmeyen satış taahhütleri, iadeler ve indirimler belirli periyotlarda kontrol edilmektedir. Vade limitini aşan müşteri için depodan mal çıkışı ve hizmet teslimi durdurulmaktadır. Malların sevkinde ve hizmet tesliminde, satış emirleri kullanılmaktadır. Bu belge, satışı yönetimin onayladığını göstermektedir. Sevk edilen mallar için sevk evrakı düzenlenmektedir. Bu evrakın numaralandırılması önceden yapılarak, depo sorumlusuna zamanında gönderilerek, fatura işlemleri için muhasebeye gönderilmektedir. Mamul malların depodan çıkışı onaylı sipariş formu olmadığı sürece sınırlandırılmıştır. Sevkiyatı yapılan malların ve teslimi gerçekleştirilen hizmetlerin fatura kesme işlemi ve muhasebeleştirme işlemi için sevk evrakının kontrolü yapılarak faturayla karşılaştırılmaktadır. Sevkiyatı yapılan mallar veya verilen hizmetlerin satış

faturası düzenlenmektedir. Fatura düzenleme işlemi, nakit işlemlerinde görevli olmayan personel tarafından yapılmaktadır. Tüm satış faturaları; önceden numaralandırılmış, muhasebeleştirilmiş, onaylı sipariş formuyla, sevk eşleştirilmiş, güncel fiyat listelerine kaydedilmiştir. Fatura numaralarının ikinci kez tekrar sisteme girilmesi paket program sayesinde engellenmiştir. Alacakların takibi ve müşterilerle yazılı mutabakat, nakit işlemlerinde yer almayan bir personel tarafından yapılmaktadır. Aynı zamanda, yardımcı defter bakiyeleri ile kontrol hesabının mutabakatı aylık olarak gerçekleştirilmektedir. Şüpheli alacak karşılıkları ile hesaptan düşme işlemleri için yapılan analizler belgelendirilmekte ve onaylanmaktadır. Para girişleri, numaralandırılan giriş formlarıyla, eksiksiz olarak her gün kasaya ulaşmaktadır. Günlük girişlerde toplam tutarların kontrolü için, vadesi geciken ödemelerin tutarı ayrıntılı listelerde gösterilmektedir. Hatır çeklerinin talebi firma politikası gereği yasaklanmıştır. Nakit giriş kayıtlarında; banka onaylı, para yatırma dekontlarının kopyaları, ekstre bakiyeleriyle karşılaştırılmaktadır. Bu karşılaştırmalar nakit girişi ve alacak takibinde görevli personel tarafından yapılmaktadır.

Gelir döngüsü ile ilgili firmaya aşağıdaki gibi bir prosedür oluşturabilir.

Tablo 24: Gelir Döngüsü Prosedürleri

Gelir Döngüsü Prosedürleri	
1.	Satılan mal veya hizmetin türü, müşteriler, vadelenendirme politikası, iade ve indirimler firma yönetiminin izniyle belirlenmelidir.
2.	Satış fiyatları ve diğer mal veya hizmet satış şartları, firma yönetiminin izniyle belirlenmelidir.
3.	Fiyat güncellemeleri bağımsız bir birim tarafından yapılmalıdır.
4.	Satış sözleşmelerinin hazırlanması ve hukuki olarak değerlendirmesi ile ilgili planlama yapılmalıdır.
5.	Müşteri vade koşulları ve limitleri firma yönetiminin izniyle belirlenmelidir.
6.	Mal teslimi veya hizmet tedariki, firma yönetiminin izniyle onaylı siparişlere göre yapılmalıdır.
7.	Mal teslimi veya hizmet sunumu faturası ait olduğu dönemde ve doğru olarak kesilmelidir.
8.	Satış ve satışa ait komisyon, satış vergileri, teslim edilen mallar veya verilen hizmetler esas alınarak yapılmalıdır ve doğru tutarlarla ait olduğu dönemde kaydedilmelidir ve hesaplarda doğru olarak sınıflandırılmalıdır.
9.	Satış indirimleri ve düzeltmeler firma yönetiminin izniyle tespit edilmelidir.
10.	Nakit girişinin kayıt dışı yapılmasını ve kayıtlı nakit girişlerinin silinmesini önlemek ve zamanın tespit edebilmek için, nakit girişine ve kayıtlarına, alacak kayıtlarına, fatura ile sevk kayıtlarına erişim sınırlandırılmalıdır.
11.	Yanlışlıkların zamanında tespiti ve düzeltilebilmesi için, kontrol hesapları ile banka ekstreleri ile işlemler ve hesap bakiyeleri belirli periyotlarla karşılaştırılmalıdır.
12.	Nakit giriş kayıtları ait olduğu döneme doğru tutarlarda ve doğru şekilde yapılmalıdır, sınıflandırılmalıdır ve özetlenmelidir.

Gider döngüsüne ilişkin tespit edilen durumlar: Firmada satın alımlar, yönetimin iznine tabi tutulmaktadır ve onaylı talep doğrultusunda gerçekleşmektedir. Satıcı bilgilerinin, mal miktar ve fiyat bilgilerinin, teslim şartlarının yazılı olduğu satın alma talimatı bütün alımlar için kullanılmaktadır. Satın alma talimatı, yetkili kişi onaylamadan düzenlenememektedir. Satın alma işlemleri; teslim alma, depo sevkiyatı, faturalandırma ve nakit işlemlerinden bağımsızdır. Tamamlanmayan satın alma talimatları kontrol edilmekte ve incelenmektedir. Teslim alınan malların denetimi, talimatlarda yazılı şekilde ve her malın sayımı yapılarak gerçekleştirilmektedir. Hizmet alımlarında kalite değerlendirmesi yapılmaktadır. Teslimi yapılan mallar için teslim alma tutanağı düzenlenmemektedir. Teslim alma ve alınan malların faturalandırılması; satın alma, sevkiyat, fatura ve nakit girişlerinde görevli olmayan personel tarafından yapılmaktadır. Mükerrer işlemleri önlemek için belgelere damga vurulmaktadır. Ödeme öncesi satıcı faturaları; varsa iade faturasıyla, hizmet satışı ise değerlendirme raporuyla karşılaştırılmaktadır. Avans ödemeleri yönetimin izniyle yapılmaktadır. Faturaların, içerik bilgisi, avans bilgisi ve hesaplara kayıt işlemi açısından doğru olup olmadığı kontrol edilerek görevli personel tarafından onaylanarak ödemesi gerçekleştirilmektedir.

İade işlemlerinde, satıcı firmalara hesaplarındaki değişikliğin ve iade edilen malların bilgisi onaylı iade faturaları ile verilmektedir. Mali tabloların süresi dikkate alınarak işlenen faturaları dosyalaması, satın alma talimatlarındaki farklılıkların tespiti tamamlanmaktadır. Satıcı ekstreleri düzenli olarak kontrol edilmekte borç hesapları ile kontrol hesapları mutabakatı yapılmaktadır. Faturası gelmeyen ancak teslim alınan mal veya hizmetlerin tutar kontrolleri yapılmaktadır. Firma yönetiminin belirlediği çerçeveye uygun olarak çalışan masraf çizelgeleri hazırlanarak, yeterli belgeler eklenmekte ve onaya tabi tutularak ödeme gerçekleştirilmektedir. Nakit ödemeler; satın alma, teslim ve sevkiyattan sorumlu personelden ve fatura kaydını yapan personelden farklı bir personel tarafından yapılmaktadır. Genel müdür tarafından onaylanan banka hesapları kullanılmaktadır. Çekler, genel müdürün yetkilendirdiği kişi tarafından imzalanmaktadır. Yetki değişikliklerinde bankaya bildirimde bulunmaktadır. Ödemelerin hepsi, onaylı makbuz ve belgelere dayalı olarak görevli personel tarafından yapılmaktadır. Çek ödemeleri de onaylı belgeler doğrultusunda gerçekleştirilmektedir. Mükerrer ödemelerin önlenmesi için çek numarası belgelere eklenmektedir. Nakit fon seviyesi yeterli düzeydedir. Firma yönetiminin izniyle ve yeterli belge karşılığında bu fondan ödeme yapılmaktadır. İptal edilmiş çeklerin tamamı alınarak yırtılmaktadır. Yazılan çeklerin kaydı düzenli bir şekilde tutularak listeleme işlemi yapılmaktadır. Aylık banka mutabakatı; fatura kaydı ve defteri kebirlerle erişimi olmayan finansman sorumlusu tarafından aylık olarak yapılmaktadır. Ancak üç ayda bir yazılı banka mutabakatı yapılmamaktadır. Ayrıca süresi geçmiş çeklerin incelemesinde aksaklıklar yaşanmaktadır ve bütün ödemeler için çek kullanılmamaktadır.

Firma Gider döngüsü için aşağıdaki yazılı prosedürleri oluşturabilir:

Tablo 25: Gider Döngüsü Prosedürleri

Gider Döngüsü Prosedürleri
1. Tedarik edilen mal veya hizmet türü, bunların ne şekilde, hangi tedarikçilerden alınacağı, miktar, fiyat ve diğer şartlar, firma yönetimin izniyle belirlenmelidir ve satın alma işlemlerinde uygulanmalıdır.
2. Teslim alınan tüm mal veya hizmetlere ve diğer varlıklara ilişkin kayıtlar doğru şekilde ve zamanında yapılmalıdır.
3. Satıcı hesaplarının durumu ve hesap dağılımlarındaki değişiklikler, firma yönetiminin izniyle toplanmalıdır, sınıflandırılmalıdır ve özetlenmelidir.
4. Onaylanmış mal veya hizmet ve diğer varlıklar firmaya teslim alınarak, ödeme bu mal veya hizmet ve diğer varlıklar için yapılmalıdır.
5. Tekrar ve yanlış ödemeleri önlenmesi ve yanlışlığın zamanında tespit edilmesi için satın alma, teslim alma ve alacak hesapları kayıtlarına erişim kısıtlaması getirilmelidir. Erişim kısıtlamaları düzenli kontrole tabi tutulmalıdır.
6. Teslim alınan mal veya hizmet ödemeleri ait olduğu dönemde, doğru tutarlarla kaydedilmelidir ve sınıflandırılmalıdır.
7. Teslim alınan mal veya hizmetler için hazırlanan tutanak ve raporlar, ödemelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve taşınması gereken unsurlara uygun olarak hazırlanmasına olanak sağlamalıdır.
8. Görev dağılımında, personelin yanlışlık yapmasını engelleyecek veya yaptığı yanlışlığı saklayabilecek bir konumda olmamasına dikkat edilmelidir.
9. Nakit hesap değişiklikleri firma yönetiminin izniyle gerçekleştirilmelidir.
10. Ödemeler, ait olduğu dönemde, doğru tutarlarla kaydedilmelidir ve doğru hesaplarda sınıflandırılmalıdır.
11. Yanlış veya usulsüz yanlış ödeme ihtimalini en aza indirmek için nakit ödeme kayıt erişimi sınırlandırılmalıdır.
12. Yardımcı defter kayıtları, kontrol hesapları ve banka ekstreleri, yanlışlıkların tespit edilerek düzeltilebilmesi için belirli periyotlarda karşılaştırılmalıdır.

Duran varlıklara ilişkin tespitler: Firmanın duran varlıklara ait işlemler için yazılı prosedürleri mevcut değildir. Duran varlık alımı, devri, bakım ve tamir işlemleri, hurdaya çıkarılması talepleri yetkili personel tarafından ve yönetimin izni doğrultusunda gerçekleştirilmektedir. Bu talepler, tahmini maliyet bedellerini de içerecek şekilde belgelendirilmektedir. Elden çıkarma ve satış işlemleriyle ilgili yazılı prosedürler mevcut değildir. Firmanın kiraladığı veya firma tarafından kiralanmış duran varlıklar ile ilgili amortisman için defter-i kebir hesapları tutulmaktadır. Bu sabit kıymetlerin fiziksel denetimi yapılmakta ve kayıtlarıyla mutabakatı yapılmaktadır. Ortaya çıkan fark durumunda firma yönetiminin izniyle araştırılmaktadır. Duran varlıkların amortisman süreleri belirli periyotlarda kontrol edilerek, varlığın firma tarafından kullanılmaya devam edip edemeyeceğinin kararı verilmektedir. Duran varlıklar için yeterli seviyede

koruma tedbirleri alınmıştır. Değerlemeye tabi tutulan duran varlıkların sigorta işlemleri firma yönetiminin iznine tabi tutulmaktadır.

Duran varlıkların kontrolü için firma aşağıdaki prosedürleri oluşturabilir.

Tablo 26: Duran Varlıklar Prosedürleri

Duran Varlık Prosedürleri
<ol style="list-style-type: none">1. Firmanın kiraladığı veya firma tarafından kiralanmış duran varlıkların eklenmesi, bunların amortismanı, elden çıkarılması, firma yönetiminin iznine tabi tutulmalıdır.2. Duran varlıklar ve bunlara ait amortisman işlemleri, “genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri” ve hesap verebilirlik dikkate alınarak doğru hesaplara doğru tutarda kayıt edilmelidir ve kontrol hesaplarında takibi yapılmalıdır3. Firmaya ait duran varlıkların muhafazası için gerekli emniyet tedbirleri alınmış olmalıdır.

Bordro sistemleriyle (maaş, ücret ve kesintilere ilişkin) tespit edilen durumlar:

Firmada işe alma, ücret ödemeleri, işten çıkarma ve çıkma ile görev değişiklikleri firma yönetimi tarafından belirlenen kurallara göre gerçekleştirilmektedir. Bordro kesintileri personel yazılı iznine tabidir. Tüm personelin yazılı izinlerinin yer aldığı personel dosyaları tutulmaktadır. Personel izin işlemleri doğru bir şekilde kayıt altına alınmaktadır. Brüt ücretler, saat ücreti alan çalışanlar ya da düzenli maaş alan çalışanlar için, çalışma süresi ve devamlılık kayıtlarına göre belirlenmektedir. İkramiye işlemleri, personel sözleşmeleri doğrultusunda uygulanmaktadır. Net ücret ödemeleri yapılmadan önce, görevli personel tarafından bordro onay işlemi yapılmamaktadır. Bordrolara ilişkin vergi yükümlülükleri, ilgili beyanname ile doğru hesaplanmış tahakkuk eden vergiler süresi içinde vergi dairesine ödenmektedir. Firmada işe alma, ücret değişimine, çalışan haklarına, pozisyon değişikliğine ve işten çıkarma veya ayrılma durumlarında izin yetkisine sahip personel ile personel kaydını tutan ve bordroların düzenlenmesinden sorumlu personelin görev tanımları ayrılmıştır. İnsan kaynakları müdürü, insan kaynakları personeli ve muhasebe personeli bu işlemleri yürütmektedir.

Firma bordro sistemi kontrolü için aşağıdaki prosedürleri oluşturabilir:

Tablo 27: Bordro Sistemi Prosedürleri

Bordro Sistemi Prosedürleri
1. Çalışanlar, firma yönetimin izniyle belirlenen maaşlar, haklar ve ikramiyelerle işe alınmalı ve görevde yer almalıdır.
2. Bordronun ait olduğu dönemde çalışan personel bilgileri yer almalıdır.
3. Brüt ücret, kesintiler ve net ücret; onaylanan ücretler, verilen hizmetler ve onaylanan kesintiler dikkate alınarak doğru şekilde hesaplanır.
4. Firma çalışanlarına yapılan ödemeler, yönetimin izin verdiği tutar ve hizmet için yapılmalıdır.
5. Bordro maliyetleri ve ilgili yükümlülükler, ait olduğu dönemde hesaplara kaydedilmelidir, sınıflandırılmalıdır ve özetlenmelidir.
6. Maaş ödemeleri, ait olduğu dönemde çalışan personel için zamanında yapılmalıdır.
7. Yanlışlık ihtimalini en aza indirmek amacıyla, personel ve maaş kayıtlarına erişim sınırlı olmalıdır.
8. Görev dağılımında, personelin yanlışlık yapmasını engelleyecek veya yaptığı yanlışlığı saklayabilecek bir konumda olmamasına dikkat edilmelidir.

Üretim sisteminde tespit edilen durumlar: Firmada üretilen envanter miktarı ve hizmet tutarı olarak yapılan planlama yönetimin izni çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Hurda malzemelerin tasfiyesine yönetim karar vermektedir. Üretim sırasında ortaya çıkan defolu ürün ve hurda malzemenin kayıt altına alınması için uygulama mevcuttur. Envanter kaydının tutulabilmesi için gerekli bilgileri içeren teslim alma tutanakları düzenlenmemektedir. Teslim alma birimi, depo sorumlusu ve satın alma birimlerinden ayrılmış değildir. Üretilen malların depodan çıkışı, onaylı talep formuyla ve onay yetkisi olan personel tarafından onaylanarak yapılmaktadır. Adet ve tutar olarak envanter kayıtları tutulmaktadır. Bu kayıtların defter-i kebir hesaplarıyla mutabakatı kontrol edilmektedir. Envanter hareketlerine ilişkin kayıtlar için firma yönetiminin onayladığı belgeler kullanılmaktadır. Yılda bir kere fiziki envanter sayımı yapılmaktadır. Kayıtlı envanterin, fiziki envanterle mutabakatı yılda bir kez gerçekleştirilmektedir. İşçilik sürelerinin raporlandırılması ve sınıflandırılması yeterli bilgileri içerir şekilde gerçekleştirilmektedir. Onaylı sevk evrakı ile malların müşteriye çıkışı yapılmaktadır. Mamul çıkışında düzenlenen sevk evrakı firma yönetiminin iznine tabi olmaktadır. Envanterden çıkış işlemleri firma personeli tarafından onaylanmaktadır. Mamul malların, malzemelerin envantere çıkış işlemleri firma yönetiminin iznine uygun olarak tamamlanarak kayıt edilmektedir. Envanter kayıtları ve kontrol hesapları, yılda bir kez

fiziki sayım miktarıyla denkleştirme işlemine tabi tutulmaktadır. Eksik mal çıkışı ve mükerrer sayımı engellemek için envanter hareketleri sayımlarda kontrole tabi tutulmaktadır. Envanterlerin çalınma olasılığına ve fiziki olarak korunmasına karşı emniyet ve fiziki ortam koşulları yeterli ölçüdedir ve koruma sağlanmaktadır. Firmanın envanter prosedürü bulunmamaktadır. Fiziki sayım sonuçlarıyla envanter kayıtları arasında fark çıkması durumunda düzeltme işlemlerinden önce firma yönetiminin izni alınarak araştırılmaktadır. Genel gider dağıtımları düzenli olarak fiili gider tutarlarıyla karşılaştırılmaktadır. Fiziki envanter içerisinde defolu mal tespiti, depodan çıkışı az olan veya çok olan malın belirlenmesi, mallarla ilgili değişim ihtiyaçlarının tespit edilmesi, maliyet ve piyasa fiyatından düşük olan fiyatın kullanılması ile ilgili işlemler için yapılan analiz kayıtlarının yer aldığı belgeler mevcuttur.

Üretim faaliyetleri ile ilgili firma aşağıdaki kontrol prosedürlerini oluşturabilir.

Tablo 28: Üretim Sistemi Prosedürleri

Üretim Sistemi Prosedürleri	
1.	Üretim faaliyetleri ile bu faaliyetlerin muhasebe işlemleri firma yönetiminin izniyle belirlenmelidir.
2.	Üretimde tedariki yapılan ve kullanılan kaynaklar ve üretim sonuçları doğru olarak zamanında kaydedilmelidir.
3.	Üretilen malların müşteri firmaya sevki ve hurda satışı gibi diğer envanter çıkışları doğru olarak ve zamanında kaydedilmelidir.
4.	Üretim, envanter ve satış maliyetleri, mali tabloların “genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun şekilde hazırlanmasını” sağlayacak, ve yapılan masraflara ilişkin hesap verebilirliği sağlayacak şekilde hesaplara kaydedilmeli ve sınıflandırılmalıdır.
5.	Envanterlerin fiziki muhafazası, izinsiz kullanımına ve yer değişikliğine karşı korunacak şekilde sağlanmalıdır.
6.	Kayıtlı envanter bakiyeleri, fiili miktarlar karşılaştırılarak belirli periyotlarda doğrulanmalıdır ve değerlendirilmelidir.
7.	Kayıtların ait olduğu dönemde, tam ve doğru şekilde yapılması, sayıma tabi tutulacak mal gruplarının tanımlanması ve sürekli kayıtlar için yerinde ve doğru bilgi sağlanması için envanterlerin fiziki hareketleri kontrol edilmelidir ve son tarihleri doğru kaydedilmiş olmalıdır.
8.	Eylem ve ihmallerden kaynaklanan yanlışlıkların önlenmesi veya zamanında tespit edilmesi için görev dağılımı yapılmış olmalıdır.

Finansman sisteminde tespit edilen durumlar: Yatırım işlemleri firma yönetiminin iznine ve onayına tabi olmaktadır. Ancak yatırım getirilerinin tahakkuku ve tahsil işlemleri ile ilgili yazılı prosedürler bulunmamaktadır. Firmanın farklı yatırım çeşitleri ve bunlardan elde edilen gelirlerle ilgili defteri kebir hesapları Çeşitli yatırım türleri ve bunlarla bağlantılı gelirleri izlediği defter-i kebir hesapları mevcuttur. Yatırım amaçlı menkul kıymetlerin tamamı firma adına ya da yönetim izniyle görevli vekillerin adına kaydedilmektedir. Öz sermaye işlemlerinin defteri kebir kayıtları tutulmaktadır. Yatırım amacıyla elde edilen menkul kıymetler ve bunların teminatlarını muhafaza etmek için firma yeterli koruma tedbirlerini almaktadır. Yatırım amaçlı tüm menkul kıymetler şirketin adına ya da yönetimin izni doğrultusunda görevlendirilmiş vekillerin adına kaydedilmiştir. Öz sermayeyle ilgili defteri kebir kayıtları tutulmaktadır.

Yatırım işlemleriyle ilgili firma aşağıdaki prosedürleri oluşturabilir.

Tablo 29: Finansman Sistemi Prosedürleri

Finansman Sistemi Prosedürleri
<ol style="list-style-type: none">1. Yatırım işlemlerinin niteliği ve şartları yönetimin izni doğrultusunda belirlenmelidir.2. Yatırım işlemleri doğru tutarlarla ilgili olduğu dönemde kayıt edilmeli ve doğru hesaplarda sınıflandırılmalıdır. Yatırımlarla ilgili gelir tahakkuk ve tahsilat kayıtları için de bu prosedür uygulanmalıdır.3. Yatırımların mülkiyetini ve ilgili teminatları gösteren belgeler ve yatırımlara ilişkin diğer kayıtlar, makul ve yeterli fiziksel emniyet tedbirlerine ve etkili gözetim sorumluluğu prosedürlerine tabi tutulmalıdır.4. Öz sermayeyle ilgili işlemler ve yükümlülükler ayrıntılı kayıtlara ve defteri kebir hesaplarına doğru şekilde kaydedilmeli ve sınıflandırılmalıdır.

Bilgi sistem kontrolüyle tespit edilen durumlar: Firmanın sistem yöneticisi bulunmamaktadır. Muhasebeleştirme işlemlerinde görevli personelin erişimi kısıtlanmamıştır. Güvenlik yöneticisi olarak bir personel bulunmamaktadır. Üretim yazılımları yapan veya veri düzeltmeleri için yetki erişimi sınırlandırılmamıştır, erişimler kayıt altında tutulmamaktadır. Mühendislik ve üretim işlemlerinde kullanılan donanımlarda virüs yazılımı bulunmaktadır. Donanımdan sorumlu personel tarafından onarım, performans, muhasebe ve güvenlik yönetimi unsurları ağ kullanıcılarına iletilmektedir. Aynı zamanda verilerin ve bilgilerin saklanması ve korunmasını gerçekleştirmekte, ağ geçişleri şifreler ile korunmaktadır. Firma içi ağlarda erişim kullanıcı adı ve şifre ile kontrol altına alınmış ve yetkilendirme yapılmıştır. Firma ağ data mimarisinde ağ adres ve isimler belirlenerek personele bildirilmiştir. Verilerin korumasında bilişim güvenlik duvarı ve güvenlik sistemi vardır. Sisteme giriş takibi ile ilgili kullanıcılara, verilere ve kayıtlara uygulanan denetim prosedürleri uygulanmamaktadır. Bilgisayar donanımları ve diğer stokların düzenli sayımı ve düzenli aralıklarla mutabakatı yapılmamaktadır. Felaket durumunda donanım parçalarını koruma altına alacak bir ortam bulunmamaktadır. Donanım ve yazılımla ilgili hataların kaydı tutulmamaktadır. Firmanın kriz yönetimine dair ve felaket planlamasına dair prosedürleri mevcut değildir. Yedekleme işlemleri yapılmaktadır. Muhasebe departmanında SQL Server veri tabanlı Zirve muhasebe paket programı kullanılmaktadır. Veri tabanı sayesinde ve muhasebe uygulama usul ve esaslarının programda yer alması sebebiyle muhasebe ile ilgili her türlü veri yönetilebilmekte ve istenildiğinde formlar, veri erişim

sayfaları, tablo ve raporlara ulaşılabilir. Programın mevzuat değişikliklerine uyum sağlayarak yasalara uygun her türlü iş ve işlemleri yapabilecek kapasitede olması, internet tabanlı güncelleştirmelere açık olması ve işletmenin büyüklüğü ile faaliyet türüne uygun olması olumlu özellikleridir. Kullanıcı erişimini denetleme imkanı vermektedir ve otokontrol sistemiyle yapılan işlemlerin kontrolü sağlanabilmektedir. Raporların word, excel, pdf formatına dönüştürülmesi mümkündür. Bütün bunlara ek olarak lisanslı bir ürün olarak hizmet sağlayıcıdan servis ve eğitim desteği alınabilmektedir (Murat, 2020: 29).

Bilgi sistem kontrolü ile ilgili firmaya şu önerilerde bulunulmuştur.

Sistem Yönetimi: Firmanın bilgi işlem kontrolü uygulamalarından, sistemin tasarlanmasından, bilgi dosyası giriş yetkilendirmesinden, güvenlik tasnifinden, sistem değişikliklerinin ve korunmasından sorumlu sistem yöneticisi personeline sahip olabilir. Sistem yöneticisi, genel müdür ve birim yöneticisiyle birlikte yazılı prosedürler oluşturabilir.

Fiziki Güvenlik ve Çevresel Kontroller: Bilgisayar ve network donanımı güvenliğini sağlanabilecek mekanda yer almalıdır. Bulunduğu alanda donanımın güvenliğini tehlikeye atacak yanıcı maddelerden arındırılmış, uygun ve temiz bir ortamda muhafazası sağlanmalıdır.

Bilgi işlemlerinde görevli personel; tüm bilgi işlem ekipmanlarının güvenli alanlarda muhafaza edilmesinden, hassas sayılan bilgilerin kaydının ve yedekleme işlemlerinin yapılmasından ve felaket durumunda yeteri koruma önlemlerinin alınmış olmasından sorumludur. Firmadaki her departman, bilgi işlem ile ilgili kuralları içeren prosedürlerin oluşturulmasından ve güncellenmesinden sorumlu tutulmalıdır. Çalışan her personel için erişim kısıtlaması hem bilgi sistemleri için hem de fiziksel erişim (donanım, yazılım, belge, bilgisayar ve parçaları vb.) için uygulanmalıdır. Firmanın kullandığı bilgisayar donanımları ve diğer stokların düzenli sayımı ve mutabakatı gerçekleştirilmelidir. Ana bilgisayara ve networklere erişim de görevli personelle sınırlandırılarak, bu kişinin yaptığı erişimler kayıt altında tutulmalıdır.

Bilgisayar Erişim Güvenliği: Mühendislik çalışmalarında ve üretim süreçlerinde yer alan bilgisayar sistem sağlayıcılarına güvenlik yazılımı yüklenerek bir yönetici personel atanabilir. Bu yönetici uygulama girişleri için erişim kısıtlaması getirebilir. Erişim hem verilere ulaşmada hem de bilgi dosyalarına erişmede yetkili personelle sınırlandırılmalı, insan kaynakları departmanı ile personelin erişim yetkisi sürekli güncellenmelidir. Erişime açık veri dosyaları firma tarafından belirlenen prosedürlere göre belirlenmelidir. Aynı departmanda birden fazla personele erişim imkanı tanındığında görevler ayrılığı prensibine aykırı davranmamalıdır. Bu konuda departmandan sorumlu yönetici gerekli özeni göstermelidir. Firmada Bilgi İşlem sorumlusu mevcut ise; tedarikçilerin, müşterilerin, faturalar, ödemeler gibi elektronik veri transferlerinin kurulumunu gerçekleştirebilir. Firma dışından (programcı, tedarikçi gibi) erişim yetkisi vermeden önce bilgilerin paylaşımı ile ilgili anlaşma imzalanarak, bu kişilere hesap ve kullanıcı ID'si tanımlanabilir. Mühendislik ve üretim işlemlerinde kullanılan donanımlar için virüs yazılım programı kullanılmasından bilgisayar ekipmanı sorumlu personeli görevli olmaktadır.

Sistem Güvenliği: Donanımdan sorumlu personel tarafından onarım, performans, muhasebe ve güvenlik yönetimi unsurları ağ kullanıcılarına iletilmelidir. Aynı zamanda verilerin ve bilgilerin saklanması ve korunmasını sağlayarak, ağ geçişleri şifreler ile korunmalıdır. Firma içi ağlarda erişim kullanıcı adı ve şifre ile kontrol altına alınarak yetkilendirme yapılmalıdır. Ağ adresleri ve kişiler firmanın ağ data mimarisine göre belirlenerek personel görevlendirmesi yapılmalıdır.

Sisteme Giriş Kontrolleri: Uygulama programları, bütün işlemlerin program tarafından kaydı, onayı zamanında ve doğru olarak işlenmesi ve bu kayıtların muhasebeleştirilmesinin dönemsellik ilkesine göre yapıldığına dair kontrol prosedürlerini kapsamalıdır. Manuel yapılan kayıt ve işlemlerin eksik ya da tekrar girişini engellemek, giriş hatalarını önleyebilmek için işaret ve onay gibi göstergeler dikkate alınarak hareket edilmelidir.

Yedekleme: Veriler, dosya, program ve sistem yazılımları düzenli aralıklara yedekleme işlemine tabi tutulmalıdır. Herhangi bir arıza durumunda kullanılabilmek için yedekleme yapmak önemlidir. Firmanın Bilgi İşlem personeli bilgisayar uygulamaları, sistem

yazılımları ile ilgili işlemlerle ilgili prosedürleri oluşturmak, gerektiğinde güncellemek ve prosedürlerin uygulanmasından sorumlu tutulabilmektedir.

Felaket Planlaması: Firma bilgi sistemlerinin onarımını ve kurtarılması işlemlerini kapsayan felaket planı oluşturmalıdır. Felaket planı oluşturulmasında görevli personeller, uygulama sahiplerinin görüşüne de başvurarak yıllık kurtarma planlarını şekillendirerek gerekli durumlarda güncellemelerde bulunabilir. Güncellemelerde taleplere, donanım ve yazılım değişikliklerine yer verilmelidir.

Kriz Yönetimi: Firma yönetimi öncelikle karşılaşılabileceği kriz anları için prosedürlerden oluşan kriz yönetim planı oluşturulmalıdır. Kriz anları yaratacak olaylar firmanın faaliyetine bağlı olarak; üretimi belli bir saatten fazla durduracak eylemler, her türlü ciddi sakatlanma ve hastalıklar, firmanın bazı bölümlerini yer değiştirmesine sebep olabilecek yapısal hasar, firmanın gelir ve satışlarında etkili olabilecek zararlar, nakit akımı ve pazar payına etki eden bir durum, firma itibarında oluşabilecek olası hasar, stok fiyatlarına etki edecek olası hasarlar vb. şekilde gerçekleşebilir. Bu olası durumlar gözlemlenerek üç aylık yapılacak toplantılarda değerlendirilerek önleyici faaliyetler belirlenebilir. Aynı zamanda önceki yaşanmış krizler analiz edilerek, gelecekle ilgili faaliyet planları hazırlanabilir ve bu planın uygulanma ve güncellenme süresi tespit edilebilmektedir. Kriz yönetim planı prosedürlerin yanı sıra personelin sorumlulukları ve iletişim bilgileri ile önlem faaliyetlerini kapsamaktadır. Her yıl masa üzerinde de olsa kriz tatbikatı yapılarak önlemler gözden geçirilmektedir ve bu tatbikatlar iki senede bir yapılmaktadır.

2.4.6.3. Risk kontrol matrisinin hazırlanması ve riskin değerlendirilmesi

Risk yönetimi, risk doğuran işlemlerin ve olayların tespiti ve önleyici tedbirlerin alınmasını kapsamaktadır. Risk yönetimi doğrudan işletmelerin kar oranını etkilediği için çok önemli görülmektedir. Risk yönetiminin başarıya ulaşması, risklerin doğru analizi ve değerlendirilmesiyle mümkün olmaktadır. Sistemli şekilde yıl içinde en az bir kez yapılacak bir çalışmayla değerlendirme sonucuna göre riskin etkisi azaltılabilmektedir. Günümüzde kurum risk haritası oluşturan ve etkin bir risk yönetimi uygulayan işletmelerin olası kayıplara karşı daha hazırlıklı oldukları kabul edilmektedir (Çelikle ve

Ünlü, 2018, 483-485). Araştırmanın bu bölümünde, işletmeden elde edilen verilerden oluşturulan risk matrisi yöntemiyle riskler analiz edilmiştir.

2000’li yıllarda kurumsal yönetim anlayışının ortaya çıkmasıyla birlikte, işletmeler tarafından risk algısı farklı yorumlanmaya başlamıştır. Kurumsal yönetimin temelinde; şeffaflık, hesap verilebilirlik, sorumluluk ve adillik yer aldığı için işletmelerin iç kontrol sistemlerine verilen önem de büyük oranda artmıştır (Umarusman ve Seldüz, 2018: 87). Çünkü iç kontrol sisteminin temelini riskler oluşturmaktadır (İYTE, 2019, www.iyte.edu.tr). İç kontrol sistemlerinin etkinliği de işletmelerin kendi risk değerlendirme çalışmalarına bağlı olmaktadır. Bu faaliyetler, risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesi aşamalarından oluşmaktadır (Umarusman ve Seldüz, 2018: 87). Risk yönetimi adı verilen bu süreçte, işletmelerin üst yönetiminin risk algısına uygun olarak riskler belirlenmekte, ilk olarak çözülmesi gereken riskler değerlendirilmekte ve risklerle başa çıkabilmek için strateji ve planlar geliştirilerek, bunlar uygulanmaktadır (Etonet, 2016, www.etonet.org.tr).

Risklerin sınıflandırılmasında çeşitli görüşler bulunmaktadır. Örneğin, kurumsal riskler; bilgi kaynaklı, dış çevre ve kurumsal süreç olarak gruplandırılırken, “COSO İç Kontrol Modelinde riskler; teknoloji, müşteri ve mevzuat dış risk; yeniden yapılanma, kaynaklar ve davranışsal riskler iç; çevreden kaynaklanan riskler özel risk olarak sınıflandırılmaktadır (Umarusman ve Seldüz, 2018: 87)”. Bir başka çeşitlendirmede ise riskler alanlarına göre; “piyasa riski, kredi riski, faaliyet riski, bilgi riski, çevresel risk, yasal risk, ülke riski, fiyat riski, doğal risk, finansal raporlama riski ve kontrol riski olarak sınıflandırılmıştır (Etonet, 2016, www.etonet.org.tr)”. Bu tez kapsamında, firmanın kontrol testlerinden yola çıkılarak ilk olarak muhasebe sistemini, gelir-gider döngüsünü, üretim sistemini, bordro sistemini, duran varlık durumunu, finansman sistemini ve bilgi sistem kontrolünü etkileyen riskler tanımlanarak, risk değerlendirilmesi yapılmıştır. Olasılık ve etki analizi gerçekleştirilerek her bir başlık altında belirlenen risklerin gerçekleşebilme seviyeleri ortaya koyularak risk matrisi düzenlenmiştir (Görener, 2010: 72).

Risk analizi sırasında firmanın göz önünde bulundurması gereken hususlar; “riskin gerçekleşme ihtimali ve etkisi, riskin gerçekleşmesi durumunda etkileme çabukluğu veya hızı ve risk oluşuktan sonra doğuracağı etkinin süresi” olarak sıralanmaktadır (Teolupus, 2019, www.teolupus.com). Raslantısal olarak ortaya çıkan olaylar, olasılık olarak ifade

edilirken bu olayın işletme faaliyetlerinde meydana getireceği aksaklık ve zarar ise etki olarak tanımlanmaktadır. İkisinin biraraya geldiği durumlarda risk ortaya çıkmaktadır. Diğer bir deyişle risk, herhangi bir zamanda işletmeyi zarara uğratacak bir olayın ya da işlemin gerçekleşme olasılığıdır (Çelikleş ve Ünlü, 2018: 486). İç kontrol açısından, firmanın finansal raporlarının doğru ve güvenilir hazırlanmasına engel olan olay ve işlemler, firmanın karar alma süreçlerinde kullandıkları bilgilerin doğru şekilde ve doğru zamanda kullanılmasına engel olan olay ve hatalar ve firmanın performansını olumsuz yönde etkileyen yanlışlıklar risk olarak kabul edilebilmektedir (İYTE, 2019, www.iyte.edu.tr). Olasılık analizi, tanımlanan risklerin gerçekleşme sıklığını ifade etmektedir. Olasılıkların ölçeklendirilmesi, güvenilirlik ve objektiflik açısından beşli olarak kullanılacaktır. Aynı şekilde risklerin etkilerinin analizi de beşli ölçek sistemi kullanılarak tespit edilmiştir. Risk değerlendirmesinde en önemli husus, etkilerinin ve olasılıkların doğru tanımlanması olmaktadır. Düşük bir etkiye sahip olup, sık sık karşılaşma olasılığı olan bir risk söz konusu olabilmektedir. Firmaya özgü risk tespiti yapılacağı için, eski uygulamalar ile yaşanan tecrübeler, işletme kayıtları, yönetici görüşleri risk etki ve olasılık ölçeklendirilmesinin yapılmasında önemli olmaktadır. Risklerin etki ve olasılıklarının puanlamaları aşağıdaki gibi dikkate alınmıştır.

Tablo 30: Risklerin Etki ve Olasılık Puanlamaları

PUAN	OLASILIK	ETKİ
1	Çok Düşük	Çok Düşük
2	Düşük	Düşük
3	Orta	Orta
4	Yüksek	Yüksek
5	Çok Yüksek	Çok Yüksek

Kaynak: Görener, 2010, s. 57

Risklerin derecelendirilmesinde işletmenin mevcut durumla ilgili yeterince somut veriye veya dökümana sahip olması büyük rol oynamaktadır. Yeteri kadar doğru ve güvenilir veriye sahip olmak riskin derecesini azaltmaktadır. Risk değerlendirme, hem sayısal hem de sayısal olmayan verilerin analizini gerektirebilmektedir (Çelikleş ve Ünlü, 2018: 486). Çünkü muhasebe denetiminde özellikle denetçi, kontrol riskini tespit ederken firmanın finansal olmayan işlemlerinden kaynaklanan risklerini değerlendirmek zorunda kalabilmektedir (Çetinkaya, 2017: 114). Bu süreç içinde risk analizi ve değerlendirme işlemleri;

- Firmanın iç kontrol sisteminin tanınması amacıyla ve güvenilir finansal raporlamaya etki eden,
- İç kontrollerin mevcutluğu ile var olan kontrol faaliyetlerinin işlerliğini etkileyen,
- İç kontrollere dayalı olarak finansal tablolarda ortaya çıkan hata ve hilelere sebep olan riskler için uygulanmıştır.

Risklerin değerlendirilmesi sürecinde, işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşmak için bazı durumlarda risk alması gerekebilir. İç kontrol sistemleri ne kadar iyi işliyor olsa da sıfırlanamayacak risklerin varlığı söz konusu olabilmektedir (Türedi ve Koban, 2016: 171). Bu nedenlerden dolayı işletmeler karşılaştıkları risklerin analizini ortaya koyarken bu risklere nasıl karşılık vereceklerine de karar vermelidir. Bu konuda yol gösterici olan “COSO (Committee of Sponsoring Organizations)” iç kontrol modeline göre risklere dört şekilde karşılık verilmektedir. Bunlar; “riski kabul etmek, riski kontrol etmek, riski devretmek ve riskten kaçınmaktır.” Eğer riski önlemek adına yapılacak işlem, firma için daha maliyetliyse yönetim tarafından bu risk kabul edilebilmektedir. Aynı şekilde yönetimin tamamıyla kontrolü dışında ortaya çıkan risk de bu şekilde kabul edilebilmektedir. Kontrol faaliyetleri vasıtasıyla riski kabul edilebilir düzeye çekmek için ise firma bazı kontrol çalışmaları yapmaktadır. Bunlar; “yönlendirici kontroller, önleyici kontroller, tespit edici kontroller ve düzeltici kontrollerdir.” “Riski devretmek ise, risk doğuran faaliyeti uzmanlığı olan kişi veya kurumlarla işbirliğine giderek çözmeye çalışmaktır (Türedi vd., 2015: 9-11).” Eğer bir risk firma tarafından kontrol edilemeyecek kadar büyükse, firma bu riski doğuran faaliyetten vazgeçerek riskten kaçınma şeklinde cevap verebilmektedir (KTÜ, 2022, www.ar.edu.tr). Özetleyecek olursak, firma önemsiz riskleri kabullenerek; önemli gördüğü riskleri önleyici veya azaltıcı tedbirler alarak; önleme veya azaltma söz konusu olmayan risklerle ilgili işletme faaliyetini sonlandırarak riskten kaçınabilmektedir (Umarusman ve Seldüz, 2018: 95). Bunların ötesinde firmanın kontrol altına aldığı risklerde uyguladığı tüm önlemlere rağmen kalıntı risk olarak adlandırılan arta kalan riskler de olabilmektedir (KTÜ, 2022, www.ar.edu.tr).

Risk yönetiminin ilk aşaması risk matrislerinin hazırlanmasıdır. Matris oluşturma, risklerin her zaman sayısal olarak ölçülememesi sebebiyle subjektif karar verilen zorlayıcı bir yöntem olmaktadır. Risk matrisi bir anlamda riski sayısal olarak ifade edebilmek için yapılan bir çalışmadır. Daha önce değindiğimiz gibi riskler, olasılık ve

etki düzeyleriyle kartezyen bir koordinat sisteminde derecelendirilmektedir. Risk matrisleri, iş sağlığı ve güvenliği, finansal ve finansal olmayan işlemler, çevresel riskler gibi çok farklı disiplinler için kullanılabilmesi sebebiyle en çok tercih edilen uygulaması basit bir yöntemdir. Olasılık ve etki bileşenleri ile yapılan risk değerlendirmesi, eğer sayısal verilere dayalı bir şekilde yapılırsa daha güvenilir sonuç verecektir. Fakat her risk için sayısal veri bulmak mümkün olmamaktadır. Özellikle de kontrol riskleri işletmedeki sayılan ve sayılmayan, mali ve mali olmayan çok sayıda ve nitelikte işlem ve olaylardan oluştuğu için kişisel karar ve değerlendirme yapmak zorunlu olmaktadır (Umarusman ve Seldüz, 2018: 97). Ancak çalışmada risk matrisi oluşturma süreci ve aşamaları tarafsız bir açıdan yapılacağı için, firma yönetiminin baskısından bağımsız bir şekilde ele alınacağı için tarafsız bir değerlendirme olacağı düşünülmektedir. Yine her işletmeye uyarlanabilecek standart bir risk sınıflandırmasında bulunmak uygun olmamaktadır. Her işletmenin faaliyetleri doğrultusunda karşılaşılabilecek riskler farklılık gösterebilmektedir.

Araştırmada risk analiz yöntemlerinden ikisi olan kontrol listeleri ve birleşik risk endeksi olarak bilinen “L Tipi Matris” kullanılmıştır. Kontrol listelerinde iş ve işlemlere verilen evet-hayır cevapları eksik, hatalı ve yanlış uygulamaları tespit etmekte yardımcı olmaktadır ve ilk adım olarak uygulanmıştır. L Tipi Matris (LTM) yönteminde riskin ortaya çıkma ihtimali ile ortaya çıkan etki arasındaki ilişki analiz edilmektedir (Çelikaş ve Ünlü, 2018:489). Araştırmaya konu olan firmanın risk değerlendirme çalışmalarında kullanılacak etki ölçeği aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi uygulanmıştır. Risklerin etki derecesi, muhasebe denetimi açısından firma için önemli sayılan ve daha önce kontrol listelerinde kullanılan başlıklar için tespit edilmiştir.

ETKİ: Riskin olası sonucu ve zararı

Tablo 31: Risklerin Derecesi ve Etkisi

RİSK DÜZEYİ	RİSKİN DERECESESİ	Muhasebe Sistemine Etki	Gelir Döngüsüne Etki	Gider Döngüsüne Etki	Duran Varlıklara Etki	Bordroya Etki	Üretim Sistemine Etki	Finansman Sistemine Etki	Bilgi Sistem Kontrolüne Etki
1	Çok Düşük								
2	Düşük								
3	Orta								
4	Yüksek								
5	Çok Yüksek								

Daha sonra firma için tanımlanan risklerin, ortaya çıkma sürelerini ve gerçekleşme olasılığını derecelendirmek için aşağıdaki tablodaki veriler kullanılmıştır.

OLASILIK: Riskin ortaya çıkma ihtimali

Tablo 32: Riskin Ortaya Çıkma İhtimali

5 Çok yüksek	(Çalışma süresince oluşması bekleniyor. Kontrol sistemi yok), Haftada bir / Her gün
4 Yüksek	(Ortam gerçekleşmesi için çok uygun. Kontrol edilebileceği kesin değil veya kontroller sınırlı ve yetersiz olabilir), Ayda bir
3 Orta	(Ortam gerçekleşmesi için uygun olabilir. Kontrol edilmemesi çok küçük olasılık), Yılda bir veya iki kez
2 Düşük	(Ortam gerçekleşmesi için uygun değil. Kontrol sistemi mevcut), Birkaç yılda bir
1 Çok düşük	(Çalışma süresince oluşması beklenmiyor. Yeterli kontrol sağlandı), Hemen hemen hiç

Kaynak: Korkmaz, 2020, s.8

Bu aşamada firmaya yapılan anket çalışmasından ve firmadan edinilen diğer verilerden hareketle risklerin oluşmasına sebep olacak açık noktalar şu şekilde ifade edilebilir. Kontrol ortamından kaynaklanan (insan kaynakları prosedürleri eksikliklerinden kaynaklanan) eksiklikler, iç kontrol faaliyetlerinden kaynaklanan eksiklikler, risk değerlendirme faaliyetlerindeki eksiklikler ve bilgi sistem kontrolünden kaynaklanan eksiklikler olmak üzere dört kategori altında risklerin incelemesi yapılmıştır.

Olasılık ve etki ölçekleri kullanılarak birleşik risk endeksi olarak adlandırılan L Tipi Matris düzenlenmiştir. “Bileşik risk indeksi 1’den 25’e kadar değişen değerler alabilir ve bu oran genellikle üç kategoriye bölünmektedir.” Aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanan riskler değerlendirme formlarına kaydedilmekte ve risk matrislerinde buldukları alan tespit edilmektedir.

L Tipi Matris Metodu: Risk = Olasılık x Etki (KTÜ, 2022, www.ar.edu.tr).

RİSK MATRİSİ

Tablo 33: Risk Matrisi

R= OLASILIK × ETKİ	RİSK ANALİZİ MATRİSİ (R)				
	ETKİ				
	5	4	3	2	1

OLASILIK	5	25	20	15	10	5
	4	20	16	12	8	4
	3	15	12	9	6	3
	2	10	8	6	4	2
	1	5	4	3	2	1

Kaynak: Oralhan, 2016, s. 6

Riskler için etki ve olasılık puanlarının çarpımıyla toplam risk puanı hesaplanmaktadır. Hesaplanan risk puanı yukarıdaki tabloya göre yorumlanmaktadır. “Kırmızı renkli alan yüksek önem derecesine sahip riskleri, sarı renkli alan orta derecede önemli riskleri, yeşil renkli alan ise düşük öneme sahip riskleri ifade etmektedir (Usman, 2018: 182).” Daha ayrıntılı olarak risklere verilecek karşılıklar ve eylem zamanlaması aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 34: Riske Karşılık Verme ve Zamanlama Tablosu

RİSKE KARŞILIK VERME VE ZAMANLAMA TABLOSU	
RİSK DEĞERİ	EYLEM VE ZAMAN PLANLAMASI
25	Tolere edilemez. İş geçici olarak durdurulmalı, en kısa sürede düzeltici faaliyetler planlanmalıdır.
15-20	Belirgin risk. Riski azaltacak faaliyetler kısa sürede planlanmalıdır. İş risk azaltılmadan başlatılmamalı veya kontrollü olarak devam etmelidir.
8-12	Dikkate değer (orta seviye) risk. Risk azaltma önlemleri zamanla alınmalıdır.
4-6	Tolere edilebilir risk. Ek kontroller gerekmiyor. Mevcut kontroller sürdürülmelidir.
1-3	Çok hafif risk. Faaliyet gerektirmiyor.

Kaynak: Bursa Uludağ Üniversitesi, 2021

Bağımsız denetim standartları kapsamında denetçi, firmanın kontrol riskini tespit ederken kontrol çevresi, muhasebe sistemi ve kontrol süreçlerine dikkat etmeye çalışmaktadır (İstanbul Üniversitesi Uzaktan Eğitim, 2021). Bu nedenle risk grupları belirlenirken bunlar göz önünde tutulmuştur.

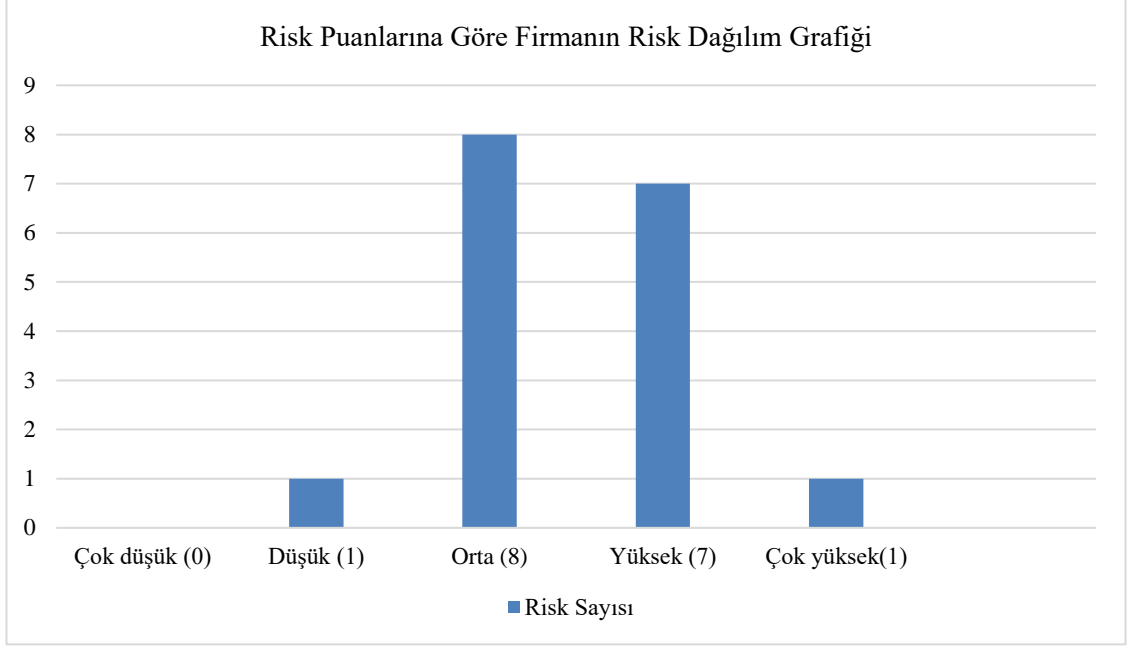
Tablo 35: Ana Risk Grupları ve Risk Unsurları Tablosu

KONTROL RİSKİ	
ANA RİSK GRUPLARI	RİSK UNSURLARI (ALT RİSK GRUPLARI)
Kontrol ortamından kaynaklanan (insan kaynakları prosedürleri eksikliklerinden kaynaklanan) eksiklikler	İş yürütme kurallarının yazılı olmaması Çalışan memnuniyeti, ödül ve ceza sistemi vb. işlemlerdeki aksaklıklar Kurum kültürü oluşturulmaması

İç kontrol faaliyetlerinden kaynaklanan eksiklikler	Veri akış şemasının olmaması Yazılı Muhasebe sistemi politika ve prosedürlerinin olmaması Teslim alma tutanağı düzenlenmemesi Banka mutabakatının düzenli yapılmaması Mal teslim alma, depolama ve satın alma departmanlarının birbirinden bağımsız olmaması Yatırımlarla ilgili yazılı prosedürlerin olmaması
Risk değerlendirme faaliyetlerindeki eksiklikler	Risk yönetim biriminin olmaması Kurum risk haritasının çıkarılmaması Risk tespitinde personel katılımının sağlanmaması Bütçe planlaması yapılmaması
Bilgi sistem kontrolünden kaynaklanan eksiklikler	Envanter kayıtlarına ve hesaplarına erişimin sınırlı olmaması Dosyalama ve arşiv sistemindeki eksiklikler Felaket planlaması yapılmaması Kriz yönetiminin olmaması

Tablo 36: Firmanın Risk Matrisi

RİSKE SEBEP OLAN UNSUR	TEHDİT (RİSK)	OLASILIK	ETKİ	RİSK PUANI	
İş yürütme kurallarının yazılı olmaması	İşlemlerde ve finansal raporlamalarda hata ve hile riskine sebep olabilir. Önemli yanlışlık riskini doğurabilir.	5	3	15	
Çalışan memnuniyeti, ödül ve ceza sistemi vb. işlemlerdeki aksaklıklar		5	3	15	
Kurum kültürü oluşturulmaması		3	3	9	
Veri akış şemasının olmaması		5	3	15	
Yazılı Muhasebe sistemi politika ve prosedürlerinin olmaması		5	3	15	
Teslim alma tutanağı düzenlenmemesi		5	2	10	
Banka mutabakatının düzenli yapılmaması		3	3	9	
Mal teslim alma, depolama ve satın alma departmanlarının birbirinden bağımsız olmaması		5	2	10	
Yatırımlarla ilgili yazılı prosedürlerin olmaması		5	2	10	
Risk yönetim biriminin olmaması		5	5	25	
Kurum risk haritasının çıkarılmaması		5	3	15	
Risk tespitinde personel katılımının sağlanmaması		5	2	10	
Bütçe planlaması yapılmaması		5	2	10	
Envanter kayıtlarına ve hesaplarına erişimin sınırlı olmaması		3	3	9	
Dosyalama ve arşiv sistemindeki eksiklikler		3	2	6	
Felaket planlaması yapılmaması		5	4	20	
Kriz yönetiminin olmaması		5	3	15	
Genel Risk Puanı			4,52	2,82	12,82



Şekil 10: Risk Puanlarına Göre Firmanın Risk Dağılım Grafiği

Firmada tespit edilen 17 risk için yapılan matris hesaplamaları sonucunda; 1 tane ihmal edilemez, 8 tane belirgin düzeyde, 7 tane orta düzeyde ve 1 tane tolere edilebilir düşük düzeyde risk ortaya çıkmıştır.

İç kontrol sisteminin odak noktasında ana ve alt risk grupları yer almaktadır. Ana riskler, risk değerlendirme faaliyetleriyle kontrol altında tutulabilmektedir. Risk kontrolü, riske maruz kalmayı azaltmak için gerçekleştirilen risk yönetim faaliyetlerinin bir aşamasıdır. Firmaya ait risklere bütüncül olarak yaklaşarak, organizasyon içindeki her katmanda bu riskler dikkate alınmalıdır. Bu anlamda risk yönetimi, firmanın ana faaliyetlerinde üretkenliğini artırıcı tedbirleri önceden almasına imkan vermektedir. Diğer yandan firma risk yönetimini fırsatları değerlendirmede kullanırsa dolaylı olarak firmanın büyümesine katkı sağlayacaktır. Bu nedenle matrisler yoluyla değerlendirilen riskleri önlemeye yönelik önerilerde bulunulmuştur.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Muhasebe denetiminin en önemli ve başlıca kanıtları işletmelerin iç kontrol sistemlerinden elde edilmektedir. İşletmelere ait doğru ve güvenilir veri sağlama, finansal raporlama süreçlerinin takibi sistemin denetim ayağı ile sağlanmaktadır. Araştırmaya konu olan firmanın bünyesinde iç denetçi sertifikası alan 7 personeli bulunmaktadır. Kalite sistemleri konusunda iç denetçi eğitimi alan bu personel tarafından kalite sistemleri denetimi yapılmaktadır. İç denetçiler birbirlerinin departmanlarını denetlemektedir. İç denetim raporları yılda bir kez düzenlenmektedir. Yöneticilerin iç kontrol faaliyetlerine bakış açısı da ortaya çıkmaktadır. Yöneticiler günlük işlemlerdeki kontrol faaliyetlerini önemli görmektedir. Ancak özellikle muhasebe denetimi açısından kontrol prosedürlerinin yazılı olması ve bu birimin firmanın diğer departmanlarından bağımsız çalışması en önemli konu olarak görülmelidir. Firmanın yazılı kontrol prosedürleri bulunmamaktadır. Firma, bağımsız denetime tabi bir şirket olmaması dolayısıyla kanuni açıdan denetim komitesi veya iç denetim birimi kurma zorunluluğu bulunmamaktadır. TTK 366. maddesinde halka açık sermaye şirketlerinde denetim komitelerinin oluşturulması zorunluluk olarak ifade edilirken diğer sermaye şirketleri için tavsiye edilmektedir. Bu konuda firmaya denetim komitesi veya iç denetim birimi kurması tavsiye edilebilir. Üyeleri muhasebe ve finans alanında uzman olan kişilerden oluşabilir. Çünkü bu sayede muhasebe işlemlerinin doğruluğu ve güvenilirliği sağlanmakta, finansal raporlardaki yanlışlıklar ile iç kontrol zayıflıkları tespit edilebilmekte, böylece hatalı ve hileli finansal raporlamanın önüne geçilebilmektedir. Aynı zamanda finansal raporlara etki eden işletme risklerinin yönetiminden sorumlu olabilir. Ayrıca firmanın iç denetim çalışmaları, iç kontrol faaliyetleri ve risk yönetimi çalışmaları hakkında firma yönetimini bilgilendirme amacıyla düzenli toplantı yapabilir. Firmanın kalite standartları belgesi başvurularında denetim hizmeti aldığı bir denetim şirketi bulunmaktadır. Denetim şirketi, bu durumda firma işlemlerinin istenilen kanuna ya da mevzuata uygun olduğuna dair görüş bildirmektedir.

TTK'ya göre KOBİ sayılan şirket müdürlerinin "riskin erken teşhisi komitesi" kurma görevi bulunmamaktadır. Ancak bu komite iç kontrol sisteminin bileşenlerinden birini oluşturmaktadır. Araştırma konusu firmanın mevcut bir komitesi bulunmamaktadır. Bu nedenle firma için risk tablosu oluşturulmuştur.

Firma yönetimi bilgilendirmek ve genel değerlendirme yapmak için üç ayda bir yönetim değerlendirme toplantıları yapmaktadır. Gündem maddelerine (yıllık eğitim planının revize edilmesi, organizasyon kitapçığının yenilenmesi, kalite çalışma planının değerlendirilmesi vb. konularda) göre yürütülen toplantılarda, bir önceki kararların uygulanıp uygulanmadığı değerlendirilmektedir. Yıllık faaliyet raporu da yıl sonunda düzenlenen bu toplantının bir parçası olarak yer almaktadır. Firmaya, şirket hakkında genel bilgilerin, yöneticilere sağlanan hakların, şirket faaliyetlerinin, şirketin finansal durumunun, risk yönetimi faaliyetlerinin ve diğer hususların açık, anlaşılır ve doğru şekilde açıklandığı yıllık faaliyet raporu düzenlenmesi önerisinde bulunulmuştur.

Elde edilen verilerden firmanın kurum kültürü oluşturmak adına iş yürütme kuralları çerçevesinde etik değerlerinin var olmadığı tespit edilmiştir. Oysaki iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin uluslararası standart ve etik değerlere dayandırılması gerekmektedir. Firmanın sorumluluklarını ne şekilde yerine getirdiğini gösteren etik kurallarının var olması, güven ortamında dürüst iş yapma şekillerinin benimsenmesi çalışanlar arası ve müşterilerle ilişkileri geliştirmektedir. Günümüz şartları özellikle şirketlerde teknolojik gelişmeler etik olmayan davranışlara zemin hazırlayabilmektedir. Aynı zamanda etik kurallar firma çalışanlarına kurumun ilke ve değerleri doğrultusunda yol gösterici olmakta ve faaliyet alanında bulunan endüstrilere göre farklı şekil alabilmektedir. Zamana bağlı olarak şirket etik kurallarının geçerliliği güncellenerek uygulanmaya devam edilmektedir. Etik kurallar hazırlanırken firmanın misyonu, ihtiyaçları, değerleri incelenmelidir. Çalışanların görüşlerini de dikkate alan görüşmeler, anketler ve çalışmalar yapılarak bir etik kurallar taslağı hazırlanmalıdır. Sektör standartlarına uyumlu olması da göz önüne alınmalıdır. Etik kurallara aykırı davranılması durumunda uygulanan yaptırımlar da bu kılavuzda yer almalıdır. Taslağın işleyişi ile ilgili test çalışmaları yapıldıktan sonra ve şirket hukuk danışmanının onayı alındıktan sonra yönetime sunulmalıdır. Bu yazılı kuralların yönetim tarafından onaylanması ile birlikte çalışanlara ve yöneticilere duyurulması gerekmektedir. Firma etik kurallarının sadece duyurulması yeterli değildir, bu kuralların kurum içinde benimsenmesi için eğitim programları planlanabilir.

Bu açıklamalar doğrultusunda firma benimsediği etik değerlerinin, iş yürütmede çalışanlardan ve paydaşlardan beklenen davranış kurallarının ve ilkelerinin yer aldığı bir

kılavuz hazırlaması tavsiye edilmiştir. Genel kabul görmüş etik değerler olarak; yasalara ve mevzuata uygunluk, dürüstlük, ticari sırların korunması ve gizlilik, çıkar çatışması, çalışanlara, müşterilere, ortaklara, tedarikçilere, ortaklara, rakiplere ve çevreye karşı sorumluluk firma tarafından kabul edilebilir. Bu değerlerle ilişkili şirket politikaları ve prosedürleri ile ilgili önerilerde bulunulmuştur. Bu önerilerden bazı örnekler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 37: Etik Kurallar Tablosu

Etik Kodlar	Politika	Prosedür
Dürüstlük	Şirket iş süreçlerinde doğruluk ve dürüstlük temel değerlerdir.	Şirket tüm iş süreçlerinde doğruluk ve dürüstlikle hareket eder. Şirket, çalışanlar ve paydaşlarda iletişimde doğruluk ve dürüstlikle hareket eder.
Gizlilik	Ticari sırlar, kamuya sunulmamış mali ve diğer bilgiler, müşteri ve tedarikçi bilgileri ile çalışanların kişisel bilgilerinde gizlilik esastır.	Şirket yasal bir zorunluluk olmadığı sürece bu bilgileri üçüncü kişilere paylaşmaz. Şirket bu bilgilerin muhafaza edilmesi ile ilgili gerekli önlemleri alır.
Çıkar Çatışması	Şirket faaliyetlerinde çıkar çatışması oluşturabilecek durumlardan uzak durmayı amaçlar.	Şirket çalışanları şirket adını/gücünü kişisel çıkar sağlamak için kullanamaz. Satın alma departmanında yönetici olan çalışanın, satın alma yapılacak bir firmayla finansal bir ilişkisi olamaz. İşe alım sürecinde yetkili yöneticilerin, iş başvurusu yapan bir adayla akrabalık ilişkisi olması durumunda şirket gerekli önlemleri alır. Şirket çalışanları, tarafsızlıklarını ve davranışlarını etkileyebilecek hediye, komisyon tekliflerini kabul etmemelidir.
Yasalara ve mevzuata uygunluk	Şirket faaliyetleri, yasa ve düzenlemelere, şirket politikalarına uygun hareket etmeyi amaçlar.	Tüm muhasebe işlemleri ve kayıtlar, genel olarak kabul edilen muhasebe ilkelerine ve geçerli diğer tüm düzenlemelere uygun olmalıdır. Varlıkların korunması ve uygun şekilde kullanılması ile ilgili iç kontrol prosedürleri uygulanır. Doğru ve güvenilir finansal raporların düzenlenmesi ile ilgili iç kontrol prosedürleri uygulanır. Çalışanlar, gerekli iç kontrolleri sürdürme veya bunlara uyma sorumluluğunu paylaşır.

Çalışanlara karşı sorumluluklar	Şirket çalışanlarına yasalara uygun, adil, saygılı, sağlıklı ve güvenli çalışma ortamı oluşturmayı ve çalışanların performansının geliştirmeyi ve şirkete bağlılığını artırmayı hedefler.	Şirket işe alma, terfi, ücretlendirme, ödüllendirme, sosyal haklar vb. uygulamada adil davranır. Çalışma koşulları yasa ve düzenlemelere dayalı yürütülmektedir. Çalışanlar arasında takım çalışmasını ve iş birliğini özendirici çalışma ortamı yaratılır.
Müşterilere karşı sorumluluklar	Şirket müşterilerin memnuniyetini önemser ve müşteri taleplerini karşılamayı hedefler.	Müşteri taleplerini zamanında ve sözleşme şartlarını uygun bir şekilde teslim eder. Müşterilere karşı saygılı ve eşit davranılır.
Topluma ve çevreye karşı sorumluluklar	Sosyal sorumluluk projelerine katılmayı hedefler, çevreyi koruma politikaları uygular.	Şirket, sivil toplum kuruluşlarına üye olur ve çalışmalarına katılır. Çevre koruma projeleri yürütür.

Kılavuzun hazırlanması için firma etik kurulu oluşturmalıdır. Etik kurulu, şirketin iç denetim birimi yöneticisi, hukuk danışmanı ve insan kaynakları departmanı yöneticisi olmak üzere üç üyeden oluşabilir. Bu kurul, kurumda etik değerleri benimsetmek, iş yürütme kuralları ile ilgili çalışanlara karşılaştıkları sorunlarda bilgilendirme ve yönlendirme yapmak, kurallar ihlal edildiğinde ise kurula iletilen bildirimleri soruşturmak ve yaptırımları uygulamakla sorumludur. Kurulda yer alan denetim yöneticisi aynı zamanda üç ayda bir hazırlanan kurul raporlarını üst yönetime arz etmelidir. Çalışanların etik kuruluna elektronik posta yoluyla ve ihbar hattı ile ulaşabilmelidir. Ayrıca iş yürütme kuralları firmanın web sitesinde güncel haliyle yer almalıdır.

Toplam Kalite yönetimi anlayışında iş ve işlemlere ait süreç akım şemalarının dizayn edilmesi ve süreç analizlerinin yapılması, görev tanımlarının, yetki ve sorumluluk dağılımlarının yapılması, süreç kontrollerinin yapılması, çalışanların eğitimine önem verilmesi, hataların önlenerek kayıp ve firelerin düşürülmesi amaçlanmaktadır. Bu amaçlar iç kontrol sisteminin amaçları ile örtüşmektedir.

Muhasebe sistemlerinin güvenilirliğini ve doğruluğunu sağlayan en önemli unsurlar, firmanın iç kontrol prosedürleri olarak görülmektedir. Bu prosedürlerin uygulanması finansal raporlardaki hata ve hileleri önlemeye yardımcı olmaktadır. Amaç, yanlışları ve kasıtlı davranışları önlemektir. Firmada yapılan araştırma sonucunda muhasebe sistemini

etkileyen riskler arasında veri akış şemasının olmaması yer almaktadır. Ayrıca firmanın teslim alma tutanağı düzenlenmediği tespit edilmiştir. Satın alma müdürüne bağlı olarak Stok Takip Sorumlusu, Depo Sevk Sorumlusu ve Nakliye Sorumlusu bulunmaktadır. Bu işlemlerde farklı personel sorumlu tutulmaktadır. Aslında firmaya satın alma işlemlerinde ERP ve benzeri bir program kullanması önerilmektedir. Bu tip bir program, firmaya veri ve bilgi akışını entegre bir şekilde sunmaktadır. Belge onay tanımları yoluyla firmadaki limit yetkilendirmesi yapabilme, veri girişlerinde hataları önleyebilme, e-teklif hizmeti ile tedarikçi tekliflerini daha kolay değerlendirebilme, formların otomatik e-mail ve mesaj yoluyla gönderilebilmesi, sevk planlamasıyla ürünlerin depo çıkışlarında hatasız yüklenmesi gibi birçok konuda firmaya kolaylık sağlamaktadır. Satın alma görevlisi ile depo sorumlusu tarafından düzenlenen formların ve onayların elektronik ortama aktarılması malların fiziki kontrolü sağlanmaktadır. Banka mutabakatının düzenli yapılmaması sorununun çözümü için, online banka entegrasyonu kullanılarak hesap bakiyeleri güncel bir şekilde takip edilebilmektedir. Ancak çoğunlukla KOBİ'ler iç kontrol sistemi kurma konusunda bu tarz bir yaklaşımı benimsememektedir. Böyle bir sisteme ihtiyaç duymamaları ve gelecekle ilgili karar vermeyi performans değerlendirmeleri yerine sezgisel olarak yapmaya çalışmalarını KOBİ'ler için eksiklik olarak görülmektedir. Bu yüzden kurumsal yönetim anlayışını benimsemeyen KOBİ'ler büyüme aşamasında finansal başarısızlıklarla karşı karşıya kalmaktadır. Araştırmaya konu olan firma işlemlerini manuel formlarla takip etmektedir. İletilen formlar aracılığıyla muhasebe departmanına bilgi verilmektedir. Bu nedenle manuel akış şeması örneği önerilmiştir. Özellikle satın alma sürecinde görülen eksiklikten dolayı akış şemaları düzenlenmelidir. Satın alma emrinin onaylanmasıyla başlatılan bu süreç, faturalandırma süreci ile sonlanmaktadır. Süreçte yer alan personelin yetki ve sorumlulukları ifade edilmelidir. Faturalandırma sürecinde satın alma emri, fatura ve teslim alma tutanağı karşılaştırılarak üç yönlü bir eşleştirme yapılmalıdır. Matematiksel farklılıklar görüldüğünde faturalandırma süreci durdurulmalıdır. Satın alma, muhasebe ve finansman departmanlarının birbirinden bağımsız olması kontrol riski açısından kabul edilebilir seviyede görülebilir. Satın alma talebi personeli ile mal teslimi yapan personelin farklı olması eksik teslimat riskini önleyebilmektedir. Stok takibinin de ayrı bir personel tarafından gerçekleştirilmesiyle stok hırsızlığının önüne geçilmektedir. Ancak teslim alma tutanağının depo sorumlusu tarafından düzenlenmemesi eksik teslimata neden

olabilir. Ayrıca satın alma m¼d¼r¼n¼n, teslimat ve stok takibi ile bilgi ve raporlara ulaşıyor olması çeşitli hile ve suiistimallere zemin hazırlayabilmektedir.

Muhasebe ve finansal bilgilerin kontrol¼, iç kontrol sisteminin ¼nemli bir bileşenidir. Şirketlerin muhasebe ve finansal bilgilerini ¼retme ve yayma s¼relerini kapsar ve yasal ve d¼zenleyici gerekliliklere uygun g¼venilir bilgilerin ¼retilmesine katkıda bulunur. G¼venilir finansal raporlar elde etmek için b¼t¼n iç kontrol bileşenlerinin bir araya getirilmesi ve her birinin işleyişi ¼nemlidir. Yapılan araştırmalara g¼re, Şirket içindeki dolandırıcılıklar en fazla iç kontrol sistemini oluşturamayan işletmelerde g¼r¼lmektedir. Ancak iç kontrol sisteminin kurulması, muhasebe bilgilerinin karşılaştırılmasına, finansal hilelerin azaltılmasına, finansal bilgi kullanıcılarının firma hakkında g¼venilir bilgi edinmesine sebep olmaktadır. Muhasebe sistemindeki iç kontrol prosed¼rleri açısından firma değerlendirmeye (g¼revlerin ayrımı, bilgi sistemlerinde erişim kısıtlamaları, varlıkların fiziksel denetimi, standart dok¼man sistemi, mizan, mutabakat ve onay sistemi) tabi tutulmuştur. Bu kriterler firmanın “muhasebe sistemi, gelir d¼ng¼s¼, gider d¼ng¼s¼, bordro sistemi, duran varlıkları, ¼retim sistemi, finansman sistemi ve bilgi sistemleri kontrol¼” başlıkları altında incelenmiştir. Firmadan alınan cevaplar ve yapılan personel g¼r¼řmeleri neticesinde ilgili başlıklar altında firmaya ¼nerilerde bulunulmuştur. O y¼zden bu aşamada bunlar tekrar edilmemiştir.

Kontrol faaliyetlerinin ne derece uygulandığını tespit etmenin yanı sıra işletmelerin finansal performansını ¼lebilmek hata ve hile riskini azaltmada yardımcı olabilmektedir. Satış oranı, karlılık oranları, borç/¼z kaynak oranı, verimlilik oranı vb. analizler işletmelere gelecekteki riskler hakkında bilgi vermektedir. “Oran Analizi, Eğilim Y¼zdeleri Analizi, Karşılaştırmalı Tablolar Analizi ve Y¼zdeler Y¼ntemi” olarak adlandırılan finansal analiz tekniklerinden biri kullanılarak finansal tabloların kontrol¼ sağlanabilir. Firma bu analiz tekniklerine y¼nelik çalışma yaptığının ifade etmiştir. Finansal oranlar, bağımsız denetim açısından işletmeleri tanımak için bir araç olarak g¼r¼lmektedir. Farkedilen anormallikler denetim çalışmasına y¼n vermektedir. İşletme y¼neticilerinin doğru kararlar alabilmesi muhasebe bilgi sistemlerinin sağlıklı ve g¼venilir bilgi ¼retmesine bağlı olmaktadır.

Firma muhasebe kayıtlarını tek d¼zen hesap planı çerçevesinde yapmaktadır. Finansal raporlama standartlarını kullanmasını gerektiren kanuni bir zorunluluk bulunmamaktadır.

Firma, finansal durumunu gerçek bir biçimde yansıtan, finansal tablolarının geçerli “finansal raporlama çerçevesine” uygun olarak hazırlanmasına imkan veren bir muhasebe sistemine ihtiyaç duymaktadır.

Firma daha çok kanuni zorunluluklar doğrultusunda hareket etmektedir. Kalite denetiminden geçebilmek için bütün yükümlülüklerini yerine getirirken iç kontrol sisteminin önemli bir parçası olan kurum kültürü oluşturmak adına çalışmalar yapmamaktadır. Çalışan memnuniyeti, teşvik ve ödüllendirme politikaları uygulamamaktadır. Şantiye ve üretim sahasında kontrol ve risk yönetimine verilen önem, diğer birimlerde görülmemektedir. Muhasebe sisteminde görevler ayrılığına uygun hareket etmeye çalışsa da yazılı prosedürlerinin olmaması ve veri akış şemalarının var olmaması aksaklıklara veya yanlışlıklara sebebiyet verebilmektedir. Bilgi sistemlerinde envanter ve hesaplara erişimin kısıtlanmaması, kriz yönetimi ve felaket planlamalarının yapılmamış olması önemli bir eksiklik olarak görülmüştür. Personel takibi için kullandığı yüz tanıma sistemi programı bulunmaktadır. Çalışanların çalışma süreleri ve mesai sürelerinin takibi bu yolla yapılmakta ve muhasebe birimi sistem üzerinden bu verilere ulaşabilmektedir. İç kontrol sistemi açısından yararlı bir uygulama olarak görülmüştür.

Tez çalışmasında yapılan bu değerlendirmeler bağımsız denetim standartları referans alınarak yapılmaya çalışılmıştır. Bu standartlarda, denetçinin risk değerlendirmesi işletmenin iç kontrol sisteminin bileşenlerinin her birini anlaması üzerine kuruludur. Gerek mutabakatları içeren doğrudan kontrollerle, gerekse bilgi sistemleri üzerinde onayların yapılıp yapılmadığını içeren doğrudan kontrollerle bunu gerçekleştirebilmektedir. Muhasebe kayıtlarına etki eden bilgilerin nasıl elde edildiğinin ve kontrol altına alındığının ve bunların finansal tablolardaki hesaplara nasıl aktarıldığının anlaşılması gerekmektedir. İşletmelere göre bilgi sistemleri kullanımı farklılık gösterebilmektedir. Risk değerlendirme prosedürlerinin denetim çalışmalarına yön vermek için bir kanıt olduğu ifade edilmiştir.

Firmaya iç kontrol sistemi oluşturulması konusunda önerilerde bulunmak, iç kontrol sisteminin denetimi yanında firma yöneticilerine iç kontrol eksiklikleri hakkında kılavuzluk etmek denetçinin görevleri arasında bulunmaktadır. Özellikle de firmanın iç kontrol sistemi bileşenlerinden risk değerlendirme bölümünü etkileyen sonuçlara ulaşılmaktadır. Ancak bu kılavuzluk, firmanın iç kontrol sistemini yeniden tasarlamak

veya düzenlemek olarak nitelendirilmemektedir. Bu şekilde genel denetim için önemli ipuçları elde edebilmektedir. Birbiriyle etkileşim içinde olan bağımsız denetim ve iç kontrol, firmalara katkı oluşturacak bilgilere erişmede önemli olmaktadır.

KAYNAKLAR

- Acül H. (2019). Türkiye iklimlendirme ve tesisat sektöründeki işletmelerde Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yönetimi üzerine öneriler. 2009. www.mmo.org.tr.
- Adiloğlu B. (2010). İç denetim süreci ve temel işletme faaliyetlerinin kontrol prosedürüyle değerlendirilmesi: Bir uygulama [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. İstanbul Üniversitesi.
- Akbulut E. (2012). İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve Trakya bölgesindeki ayçiçek yağı sektöründe bir uygulama. *Electronic of Journal Vocational Colleges*, 2(1), 174-187.
- Akgül Z. E. (2016). İşletmelerdeki iç kontrol sisteminin ve iç denetim fonksiyonunun bağımsız denetimdeki yeri. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, 1, 68-69.
- Akt Bağımsız Denetim Anonim Şirketi (2015). 01 Ocak 2013 – 31 Aralık 2013 dönemine ilişkin şeffaflık raporu. <https://www.aktdenetim.com.tr/files/AKT-2013.pdf>
- Akyel, R. (2010). Türkiye’de iç kontrol kavramı, unsurları ve etkinliğinin değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 17(1), 83-97.
- Alptürk, E. (2008). İç denetim rehberi. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Altıntaş, N. N. (2010). Denetimde hata ve hile. *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1, 151-161.
- Ankara Sanayi Odası (ASO) (2020). Isıtma ve iklimlendirme sektörü. www.aso.org.tr
- Anonim (2018). International standard on auditing 400 risk assessments and internal control. https://nanopdf.com/download/risk-assessments-and-internal-control_pdf
- Aslan, B. (2010). Bir yönetim fonksiyonu olarak iç denetim. *Sayıştay Dergisi*, 77, 63-86.
- Aslan, H. (2020). İklimlendirme ürünlerinde talep yerli ürünlere kaydı. C:\Users\user\AppData\Local\Packages\microsoft.windowscommunicationsapps_8wekyb3d8bbwe\LocalState\Files\S0\1711\Attachments\https://www.dunya.com/ekonomi/iklimlendirme-urunlerinde-talep-yerli-urunlere-kaydi-haberi-468885
- Bayhan, A. (2017). SWOT analizi nedir? Nasıl yapılır? Tablosu ve örneği. <https://paratic.com/swot-analizi/>
- BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi. Resmi Gazete (30263, 7 Aralık 2017).

- BDS 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması. Resmi Gazete (28821, 14 Kasım 2013).
- BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol. Resmi Gazete (28821, 4 Kasım 2013).
- BDS 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi. Resmi Gazete (28821, 4 Kasım 2013).
- BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Denetçinin Hileye Karşı Sorumlulukları. Resmi Gazete (28847, 10 Aralık 2013).
- BDS 250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması. Resmi Gazete (28847, 10 Aralık 2013).
- BDS 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması. Resmi Gazete (28867, 30 Aralık 2013).
- BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi. Resmi Gazete (28867, 30 Aralık 2013).
- BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik. Resmi Gazete (28861, 24 Aralık 2013).
- BDS 330 Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler. Resmi Gazete (28861, 24 Aralık 2013).
- BDS 450 Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi. Resmi Gazete (28868, 31 Aralık 2013).
- BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları. Resmi Gazete (28867, 30 Aralık 2013).
- BDS 520 Analitik Prosedürler. Resmi Gazete (28877, 9 Ocak 2014).
- BDS 530 Bağımsız Denetimde Örnekleme. Resmi Gazete (28890, 22 Ocak 2014).
- BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama. Resmi Gazete (28945, 18 Mart 2014).
- BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi. Resmi Gazete (28945, 18 Mart 2014).
- Bezirci M. ve Karasioğlu, F. (2011). Türkiye’de denetimin tarihsel gelişimi. Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 15(21), 571-592.
- Bozkurt N. (2012). Muhasebe denetimi. Alfa Yayınları.
- Bursa Uludağ Üniversitesi (2021). İş sağlığı ve güvenliği risk değerlendirme prosedürü. <https://uludag.edu.tr>

- Cengiz S. (2010). İhracatçı firmaların muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kontrol riskinin analizi: Ankara örneği [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Hitit Üniversitesi.
- Ceran, Y. ve Bezirci, M. (2011). Stok hesaplarının denetiminde iç kontrol sistemi ve iç denetimin önemi. Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 11(22), 507-536.
- Chow Edward, K. F. (2005). Internal control and risk management- a basic framework. Hong Kong Institute of Certified Public Accountants, 8.
- Coram, P., Ferguson, C. ve Moroney, R. (2008). Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. Accounting & Finance, 48(4), 543-559.
- Coso (2014). Hakkımızda. <http://www.coso.org/aboutus.htm>
- Cömert N., Uzay Ş. ve Uyar S. (2017). Ayrıntılı denetim prosedürleri. <https://silo.tips/download/ayrintili-denetim-prosedurleri>
- Çatıkkaş, Ö. ve İbiş, C. (2012). İşletmelerde iç kontrol sistemine genel bir bakış. Sayıştay Dergisi, 85, 95-121.
- Çelikleş B. ve Ünlü F. (2018). Risk değerlendirme karar matrisi yöntemi kullanarak örnek bir risk değerlendirme raporunun oluşturulması. International Journal of Social Science, 1(65), 483-504.
- Çetinkaya, N. (2017). Risk odaklı denetimde denetim kanıtının kalitesinin önemi ve bir araştırma. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 19(1), 109-133.
- Çolak H. B. (2009). İç kontrol iç denetim ilişkisi, Güncel Mevzuat Dergisi, <http://www.hacibayramcolak.net/makaleler/119-makale44>
- Çömlekçi, F. (2004). Muhasebe denetimi ve mali analiz. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları.
- Davutyan, N. ve Kavut L. (2006). Bağımsız denetimde müşteri kabul riskinin veri zarflama analizi yoluyla ölçülmesi. İMKB Dergisi, 9(33), 85-106.
- Demirbaş, M. (2005). İç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin kapsamında meydana gelen değişimler. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 7,167-188.
- Demirel, S., Ereğ İ. C. ve Çetin M. (2011). Denetim standartlarının önemi. Sayder Dış Denetim Dergisi, 247-248.
- Deniz A. (2013). Bağımsız denetimde kullanılan kanıt toplama teknikleri ve denetçi açısından önemi [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Okan Üniversitesi.
- Doyrangöl, N. C. (2002). İşletme çevresindeki olumsuz gelişmeler karşısında iç denetimin yeri ve önemi. Mali Çözüm Dergisi, 60, 1-7.

- Dönmez A. ve Ersoy, A. (2011). Bağımsız denetim sürecinde analitik inceleme prosedürleri: Türkiye'de SPK'dan yetki almış denetim firmaları üzerine bir araştırma. Bilig: Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi, 56, 121-142.
- Durmuş A.H. ve Aytulun A. (2015). Muhasebe mesleğini ilgilendiren ulusal ve uluslararası kuruluşlar, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, 1-59.
- Dünya Gazetesi (2019). Türkiye iklimlendirmede Avrupa'nın üssü olacak. <https://www.dunya.com/sectorler/turkiye-iklimlendirmede-avrupanin-ussu-olacak-haberi-448880>
- Elder, R., Zhang, Y., Zhou, J. ve Zhou, N. (2009). Internal control weaknesses and client risk management. Journal of Accounting, Auditing Finance, 24(4), 543-579.
- Elitaş, C. ve Kiracı, M. (2010). Satın alma sürecinde kontrol testi ve bir nitelik örnekleme uygulaması. Mali Çözüm Dergisi, 45-78.
- Emhan, A. (2009). Risk yönetim süreci ve risk yönetmekte kullanılan teknikler. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 23(3), 209-220.
- Ersoy, H. (2014). Rekabet açısından İzmir Meslek yüksekokulu iklimlendirme soğutma teknolojisi bölümü öğrenci ve mezunlarının iş hayatında karşılaştıkları sorunlar ve beklentileri. Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 6(1), 18-33.
- Ertuna, E. (2020). Kendi teknolojisini büyük oranda üreten Türkiye iklimlendirme sektörü yerli ve yabancı yatırımlarla geleceğe ilerliyor. <https://www.yapimagazin.com/Haber/8582/erdem-ertuna-kendi-teknolojisini-buyuk-oranda-ureten-turkiye-iklimlendirme-sektoru-yerli-ve-yabanci-yatirimlarla-gelecege-ilerliyor>
- Etonet (2016). Firmalar için finansal risk yönetimi. <https://www.etonet.org.tr/uploads/20160418-FirmalarIcinFinansalRiskY%C3%B6netimi.pdf>
- Görener, Ö. (2010). Risk odaklı iç denetim: olasılık-etki analizi çerçevesinde bir uygulama [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Yıldız Teknik Üniversitesi.
- Graham, L. ve Bedard, J. C. (2003). Fraud risk and audit planning. International Journal of Auditing, 7, 55.
- Güçlü, F. C. (2016). COSO nedir? Ne işe yarar?" [http://www.firatcoskunguclu.com/Haftalik.aspx?Yazi=38\(03.08.2016\)](http://www.firatcoskunguclu.com/Haftalik.aspx?Yazi=38(03.08.2016))
- Güler, B. (2011). Bağımsız denetim ve süreçleri. Deloitte.
- Gürbüz, H. (1995). Muhasebe denetim (4. Baskı). Bilim Teknik Yayınevi.
- Güven, G. (2015). Analitik inceleme tekniklerinin hile denetiminde kullanılması. [Yayımlanmamış yüksek lisans projesi]. Işık Üniversitesi.

- Heier, J. R., Dugan, M. T. ve Sayers, D. L. (2005). A century of debate for internal controls and their assessment: A study of reactive evolution. *Accounting History*, 10(3), 39-71.
- IAASB (2007). A brief history of its development and progress. http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/IAASB_Brief_History.pdf
- ISSAI (2015). Guidelines for internal control standarts for the public sector- INTOSAI GOV 9100, http://www.issai.org/media/13329/intosai_gov_9100_e.pdf
- İklimlendirme Sanayi İhracatçıları Birliği (İSİB) (2019). İklimlendirme sektörü ihracatçıları Peru-Kolombiya kapısını araladı. <https://www.isib.gov.tr/haber/iklimlendirme-sektoru-ihracatcilari-peru-kolombiya-kapisini-araladi/>
- İklimlendirme Sanayi İhracatçıları Birliği (İSİB) (2019). İklimlendirme sektörü ihracat/ithalat dengesinde artıya geçti. <https://www.isib.gov.tr/haber/iklimlendirme-sektoru-ihracat-ithalat-dengesinde-artiya-gecti/>
- İSMMMO (2015). İç denetime genel bir bakış. İstanbul Serbest Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- İstanbul Üniversitesi Uzaktan Eğitim (2021). İç kontrol sistemi. https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr/auzefcontent/20_21_Bahar/-denetim/7/index.html
- İYTE Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı (2019). İç kontrol sisteminde risk değerlendirmesi ve kontrol faaliyetleri. <https://strateji.iyte.edu.tr/wp-content/uploads/sites/108/2019/10/Risk-De% C4 % 9 -Ferleme-ve-Kontrol-Faaliyetleri.pdf>
- Kahyaoğlu, S. B. (2017). İç kontrol ve etik ilişkisi çerçevesinde kamu kurumlarında etik kültürünün benimsenmesinde iç denetçilerin rolü teknik rapor. Kamu Görevleri Etik Kurulu. https://isletme.bakircay.edu.tr/Yuklenenler/Resimler/iibf/resimler/Teknik_Rapor_TR.pdf
- Kaizen Atölyesi (2019). Otonom yönetim. <https://kaizenatolyesi.com.tr/anasayfa/danismanlik-hizmetleri/toplam-uretken-yonetim-tpm/otonom-yonetim/>
- Kamu Gözetim Kurumu (2015). BDS bilgi notu. <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf>
- Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) (2017). Yıllık inceleme raporu 2016. <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5192/Y% C4 % B11l% C4 % B1k-I% CC % 87nceleme-Raporlar% C4 % B1 % 20>

- Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) 2017 Faaliyet raporu. <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/4102/Y%C4%B1ll%C4%B1k-Faaliyet-Raporlar%C4%B1> (Erişim tarihi:10.01.2020)
- Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) 2018 Yıllık inceleme raporu. https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/YILLIK_INCELEM_E_RAPORU_2018.pdf (Erişim tarihi:10.01.2020)
- Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) 2019 Yıllık inceleme raporu. <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/YILLIK%20%C4%B0NCELEME%20RAPORU%202019.pdf> (Erişim tarihi:10.01.2020)
- Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) 2021 Yıllık inceleme raporu. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/KGK%202020%20Y%C4%B1ll%C4%B1k%20%C4%B0nceleme%20Raporu.pdf>(Erişim tarihi:10.04.2022)
- Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) TDS 2022 seti. <https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10377/TDS-2022-Seti>(Erişim tarihi:10.04.2022)
- Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) İnceleme süreci. www.kgk.gov.tr. (Erişim tarihi:20.03.2022)
- Kandemir, C. (2010). Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu [Yayımlanmamış doktora tezi]. Çukurova Üniversitesi.
- Karabınar, S. ve Akyel, N. (2009). Hileler ve muhasebe denetimindeki yeri. 1. Uluslararası Balkanlarda Tarih ve Kültür Kongresi, s. 691-704.
- Karagöz, N. ve Yaman, E. (2019). Sağlık kuruluşlarında uygulanan iç denetim ve dış denetimin çalışanlar üzerindeki etkileri. *Usaysad Derg*, 5(2), 165-183.
- Kaval, H. (2005). Muhasebe denetimi: Uluslararası finansal raporlama standartları uygulama örnekleriyle. Gazi Kitabevi.
- Kızılboğa, R. ve Özşahin, F. (2013). Etkin bir iç kontrol sisteminin iç denetim faaliyetine ve iç denetçilere katkısı. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(2), 220-236.
- Kishalı, Y., Güner, M. F. ve Pehlivanlı, D. (2013). Denetim standartları. *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Kurumu*.
- Korkmaz, A.V. (2020). Büyük ölçekli inşaat şantiyelerinin iş sağlığı ve güvenliği yönünden değerlendirilmesi. *Türk Bilim Araştırma Vakfı*, 13(1), 1-16.
- Korkmaz, Z. (2011). COSO iç kontrol standartları ve Türkiye uygulaması. *Mal Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu*.

- KTÜ (2022). Risk değerlendirme standartları. https://www.ar.edu.tr/dosyalar/16_00_00_5d20f.pdf
- Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik. Resmî Gazete (31782, 18 Mart 2022).
- Küçük, E. ve Uzay, Ş. (2009). Hileli finansal raporlamayı oluşumu ve doğurduğu sorunlar. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,32, 239-258.
- Loughran, M. (2010). Auditing for dummies. Wiley Publishing.
- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2014). Kamu iç kontrol rehberi. <https://www.hmb.gov.tr/duyuru/kamu-ic-kontrol-rehberi-yayimlanmistir>
- Miller, T. C., Cıprıano, M. ve Ramsay, R. J. (2012). Do Auditors asses inherent risk as if there no controls? Managarial Auditing Journal, 27(5), 448-461.
- Minesota Management & Budget (2013). Limits of an internal control ssystem. <http://www.beta.mmb.state.mn.us/doc/ic/bulletins/02-26-13.pdf>
- Mitra, S., Jaggi, B. ve Hossain, M. (2013). Internal control weaknessesand accounting conservatism: evidencefromthe post–sarbanes–oxleyperiod. Journal of Accounting, Auditing & Finance, 28(2), 152-191.
- Murat, L. (2020). Muhasebe paket programlarının ön muhasebe ve muhasebe olarak karşılaştırılması: Gebze örneği [Yayınlanmamış yüksek lisans tezi]. Sakarya Üniversitesi.
- Oktay, S. (2013). Bağımsız denetim etkinliğinin artırılmasında, denetim hizmetinde kalite ve kalite kontrol: ABD düzenlemeleri. Maliye Finans Yazıları, 1(100), 42-94.
- Oralhan, B. (2016). Risk değerlendirmesi. Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi.
- Oralhan, B. (t.y.). Ünite risk değerlendirilmesi. (<https://docplayer.biz.tr/4700586-Unite-risk-degerlendirmesi-end-muh-burcu-oralhan-is-guvenligi-uzmani-icindekiler-hedefler-kalitatif-risk-degerlendirme-teknikleri.html>)
- Ors, H. ve Yumus, F. (2018). Determination of the determinants of competitiveness for hvac-r sector. 4th Global Business Research Congress, 7, 326-329.
- Ömürbek, V. ve Özge Altay, S. (2011). Turizm işletmelerinde iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve manavgat bölgesindeki beş yıldızlı otellerde bir araştırma. Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, 16(1), 379-402.
- Özgür, M. (2013). Metal sektöründe risk analizi uygulaması. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı İş Teftiş Kurulu Başkanlığı.

- Özolgün, H. (2017). Karşılaştırmalı mali tablolar analizi. *Journal of Emerging Economies And Policy*, 2(1), 55-62.
- Özşahin, F. (2011). Kamu kuruluşlarında iç kontrol sistemi ve bir kamu kurumunda iç kontrol sisteminin oluşturulması süreci: üniversite örneği [Yayımlanmamış Yüksek Lisan Tezi]. Erciyes Üniversitesi.
- Öztürk, M. S. ve Çarıkçı O. (2019). Satın alma ve ödeme işlemlerinin iç denetimi: Perakende ticaret işletmesinde bir uygulama. *Internal Audit of Purchase and Payment Procedures: An Application in Retail Trade Enterprise*, Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 12(1), 37-53.
- Özyiğit H. (2020). Bağımsız Denetime Hazırlanma Sürecinde Kurumsal Risk Yönetimi Sisteminin Oluşturulması: İmalat İşletmelerine Yönelik Model Önerisi [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi.
- Prawit, D. F., Sharp, N. Y. ve Wood, D. A. (2012). Internal audit outsourcing and the risk of misleading or fraudulent financial reporting: Didsarbanes-oxley get it wrong?", *Contemporary Accounting Research*, 29(4), 1109-1136.
- Protiviti (2013). The updated COSO internal control framework. <http://www.protiviti.com/en-US/Documents/Resource-Guides/Updated-COSO-Internal-Control-Framework-FAQs-Second-Edition-Protiviti.pdf> (07.01.2015).
- Queensland Treasury (2013). Limitations of Internal Controls, *Financial Accountability Handbook*, 2. <https://www.treasury.qld.gov.au/publications-resources/financial-accountability-handbook/2-4-limitations-internal-controls.pdf>
- Saltık, N. (2007). İç kontrol standartları. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.
- SAS 300 Accounting and Internal Control Systems and Audit Risk Assessments (1995).
- Selimoğlu, S. K. ve Uzay, Ş. (2011). Muhasebe denetimi. Gazi Kitabevi.
- Sermaye Piyasası Kurulu (2016). Sermaye Piyasası Kurulu tebliğlerinin yayımlandığı Resmi Gazete fihristi. <http://www.spk.gov.tr/Search.aspx?query=ba%f0%fdms%fdz%20denetim>,
- Sipahi, B. (2004). SAS 82 çerçevesinde muhasebe denetiminde hile riskini ortaya çıkaran faktörler. *Mali Çözüm*, 67, 114-121.
- Siriwardane, H., Hoi Hu, B. K. ve Low, K. Y. (2014). Skills, knowledge and attitudes important for present-day auditors. *International Journal of Auditing*, 18(3), 193-205.
- Smith L., Murphy, N. ve Wang, T. K. (2008). Going international: Accounting and auditing standarts. *Internal Auditing*, 23(4), 1-18.
- Statement on Auditing Standards (SAS) (2002). Consideration of fraud in a financial statement audit. American Institute of Certified Public Accountants.

- Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı (2020). İç kontrol sistemi değerlendirme raporu. Ankara Üniversitesi.
- Subcon Turkey (2013). Isıtma soğutma sektörünün umudu 2014'e kaldı. <https://www.subconturkey.com.tr/isitma-sogutma-sektorunun-umudu-2014e-kaldi>
- Tarhan Mengi, B. (2012). Hile denetiminde yetkinliklerin değerlendirilmesi: Hile karosu. Mali Çözüm Dergisi, 22(114), 113-128.
- Teolupus (2019). Risk yönetimi, ilke 7 (riskleri tanımlama ve analiz etme) odak noktaları. <https://teolupus.com/teo/risk-yonetimi-ilke-7-riskleri-tanimlama-ve-analiz-etme-odak-noktalari/>
- Termodinamik (2012). Türkiye iklimlendirme sektörünün beyin fırtınası. <https://www.termodinamik.info/turkiye-iklimlendirme-sektorunun-beyin-firtinasi>,
- TİMDER (2020). Systemair 2021'de yeni yatırımlara imza atacak. <https://www.timder.org.tr/haber/Sektorden-Haberler/Systemair-2021-de-Yeni-Yatirimlara-Imza-Atacak/2088>
- TOBB (2020). İklimlendirme meclisi, "Türkiye iklimlendirme sanayi sektör raporu", 2018. www.tobb.org.tr
- TOBB (2020). Türkiye iklimlendirme strateji belgesi. www.tobb.org.tr
- Tuan, K. (2009). Bağımsız dış denetim sürecinde iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi. Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, 13(2), 1-15.
- TÜDESK (2003). Uluslararası denetim standartları. TURMOB.
- Türedi, H. ve Koban, A. O. (2016). Coso iç kontrol modelinde risk değerlendirme faaliyetleri. Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 12(46), 155-178.
- Türedi, H., Zor, Ü. ve Gürbüz, F. (2015). Risk odaklı iç denetim. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 9-11.
- Finansal Tabloların Bağımsız Denetim Ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence Denetimleri Ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları Ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol (KKS 1) (2018). Resmi Gazete (30443, 6 Haziran 2018).
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2013). İç kontrol- bütünleşik çerçeve dış finansal raporlama üzerinde iç kontrol: Bir yaklaşımlar ve örnekler özeti. Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Ulaştırma Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı (2014). İş akış şeması çizim standartları.

- Umarusman, N. ve Seldüz H. (2018). İç kontrol kapsamındaki risk değerlendirmesinde bulanık çıkarım sistemlerinin kullanımı: Örnek bir çalışma. Sosyal Araştırmalar ve Davranış Bilimleri Dergisi, 4(6), 85-116.
- Usman, Ö. (2018). Kurumsal risk yönetim süreci ve bir uygulama [Yayımlanmamış doktora tezi]. Uludağ Üniversitesi.
- Uyar, S. ve Çelik, M. (2007). İMKB’nda işlem gören şirketlerin görüşlerinin ve denetim raporlarının denetim şirketleri açısından araştırılması. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/426594>,140-155.
- Uzay, Ş. (2014). Küreselleşmenin işletmelerde muhasebe ve denetim uygulamalarına etkisi. <https://docplayer.biz.tr/3294626-Kuresellesmenin-isletmelerde-muhasebe-ve-denetim-uygulamalarina-etkisi-doc-dr-saban-uzay.html>
- Yalova Üniversitesi (2016). İç kontrol ve risk yönetimi uygulama rehberi (süreç ve risk çalışmaları. <https://docplayer.biz.tr/3124557-T-c-yalova-universitesi-strateji-gelistirme-daire-baskanligi>
- Yılcı, M. (2006). İç denetim: Türkiye'nin 500 büyük sanayi işletme üzerine bir araştırma (2. Baskı). Nobel Yayın Dağıtım.
- Yılmaz, O. ve Tüzüner V. L. (2021). Aile işletmelerinde yönetim ve insan kaynakları. Gazi Kitabevi.

EKLER

EK 1. İÇ KONTROL SORU FORMU

“İÇ KONTROL SİSTEMİ İZLEME FORMU”

Değerli Katılımcı,

“Bu soru formu, ‘Muhasebe Denetiminde Kontrol Riskinin Hesaplanması’ adlı doktora tez çalışmasında kullanılmak üzere işletmenizin iç kontrol sisteminin tanınması ve değerlendirilmesi için hazırlanmıştır. Çalışma, iç Kontrol Sisteminin değişen hedeflere, koşullara, kaynaklara ve risklere uyum sağlayıp sağlamadığının değerlendirilebilmesi açısından önemlidir. Tamamen bilimsel amaçla yapılan bu araştırmaya verilen cevaplar tarafımızca kesinlikle gizli tutulacaktır. İşletmenin ismi soru formunda ve araştırma sonuçlarından kesinlikle yer almayacaktır. Sonuçlar değerlendirilecek ve işletmenizle paylaşılacaktır.”

“Soru formunda, iç kontrolün bileşenleri esas alınmış olup beş bölüm mevcuttur:”

- “Kontrol Ortamı
- Risk Değerlendirme
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim
- İzleme”

“Her bölümde, yukarıda sözü edilen bileşenler çerçevesinde iç kontrol sisteminin işleyişine ilişkin sorular bulunmaktadır. Soru formundaki cevap bölümü EVET, HAYIR ve GELİŞTİRİLMEKTE olmak üzere üç seçenekten oluşmaktadır. Cevap bölümünde ayrıca AÇIKLAMA için dördüncü bir sütun yer almaktadır. EVET, ilgili soruda sözü edilen konuların birimde gereken şekilde anlaşıldığı ve uygulandığı anlamına gelmektedir. HAYIR, bu konuların birimin genelinde anlaşılmadığı ve hayata geçirilmediği anlamına gelmektedir. GELİŞTİRİLMEKTE, ilgili soruda sözü edilen konuların birimin bazı bölümlerinde kısmen anlaşıldığı ve uygulandığı anlamına gelmektedir. AÇIKLAMA, bölümünde varsa kanıtlar ve yorumlara yer verilmelidir.”

Çalışmamıza göstereceğiniz ilgiden ve katkılarınızdan dolayı şimdiden teşekkür ederim.

Saygılarımla,

Aynur IŞIK

“İÇ KONTROL SİSTEMİ İZLEME FORMU”

NO	SORULAR	EVET ⁱ	HAYIR ⁱⁱ	GELİŞTİRİLMEKTE iii	AÇIKLAMA
PUAN		2	0	1	
<p>“A- KONTROL ORTAMI; : Kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve sağlamakta olup idarenin amaç ve hedeflerinin belirlenmesini, kurum personeline duyurulmasını ve bunlarla uyumlu bir organizasyon yapısının ve kurumsal kültürün oluşturulmasını tanımlamak amacıyla kullanılan bir kavramdır. Kontrol ortamı üzerinde etkili temel unsurlar kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, insan kaynakları yönetimi için yazılı kurallar ve uygulamalar, kurumsal yapı, yönetim felsefesi ve iş yapma tarzı olarak sayılabilir.”</p>					
1	“İç Denetim faaliyetleri mevcut mudur?”				
2	“İç denetçiler, denetledikleri faaliyetlerde görev almayan kişilerden mi oluşmaktadır?”				
3	“Çalışan sayısı, çalışanların eğitimleri ve deneyimleri açısından, iç denetçiler yeterli düzeyde midir?”				
4	“İç denetçiler firma içi kontrol yapısını belgelendirmekte midir?”				
5	“İç denetçiler işlemleri ve hesap bakiyelerini değerlendiren testler yapmakta mıdır?”				
6	“İç denetçiler değerlendirme sonuçlarını yazılı rapor haline getirmekte midir?”				
7	“İç denetçiler tarafından düzenlenen raporlar genel müdüre veya bir komiteye sunulmakta mıdır?”				
8	“İç denetçi raporlarının bir örneği dış denetçilerle paylaşılmakta mıdır?”				

9	“İşletme Yönetimi, iç denetçi raporlarının tespit ettiği durumları düzeltmek için uygun ve zamanında tedbirler almakta mıdır?”				
10	“İç denetçiler, işletme yönetiminin düzeltici eylemlerini takip etmekte midir?”				
11	“İç Kontrol Sistemi ve işleyişi yönetici ve personel tarafından sahipleniliyor ve destekleniyor mu?”				
12	“İç kontrol sistemi ve işleyişine ilişkin olarak yönetici ve personelin farkındalık ve sahiplenilmesini arttırmaya yönelik çalışmalar yürütülüyor mu?”				
13	“Her düzey yönetici iç kontrol sistemini benimsiyor ve personele örnek oluyor mu?”				
14	“Kuruluşunuzun etik davranış ve değerler ile dürüstlüğü teşvik edici bir "İş Yürütme Kuralları" (Codes of Conduct) var mıdır?”				
15	“Eğer varsa; İş Yürütme Kuralları: - çıkar çatışmalarını engelliyor mu?”				
16	-“ tedarikçilerden para, hediye vb. teşviklerin kabulünü yasaklıyor mu?”				
17	- “etik dışı davranış ve yaklaşımları yasaklıyor mu?”				
18	“İş Yürütme Kuralları, kuralların ihlal edilmesi halinde önleyici eylemler ve disiplin cezaları uygulanmasını sağlıyor mu?”				
19	“Her düzeydeki yönetici ve personel, etik davranış ilkeleri ve bu ilkelere ilişkin sorumlulukları hakkında bilgilendiriliyor mu ve bu doğrultuda yürütülüyor mu?”				
20	“Her düzeydeki yönetici ve personeli, etik dışı davranış durumunda uygulanacak yaptırımlar hakkında bilgilendirilmekte midir?”				

	“(Bu soruya “evet” cevabı verilmiş ise bu farkındalığın nasıl sağlandığı açıklanmalıdır.)”				
21	“Personele ve hizmet verilenlere adil ve eşit davranılıyor mu?”				
22	“Çalışan memnuniyeti düzenli olarak ölçülüyor ve değerlendiriliyor mu? Memnuniyet testi yapılıyor mu?”				
23	“İşlemler belgelerle güvenilir, kullanışlı, anlaşılabilir ve standartlara uygun şekilde kayıt altına alınıyor ve arşivleniyor mu?”				
24	“Yönetim, misyonu, belirlediği hedefleri ve beklenen sonuçları tüm çalışanlara açıklıyor mu?”				
25	“İşletmenin organizasyonu, görevlerin ayrılığı prensibi de dikkate alınarak yetki ve sorumluluk yapısı bakımından açıkça tanımlanmış mıdır?”				
26	“İşletmenin güncel bir organizasyon şeması ve iş tanımları gibi bu şemayla bağlantılı materyalleri var mıdır?”				
27	“Her bir pozisyon için yazılı ve açık iş tanımları bulunmakta mıdır?”				
28	“Bu iş tanımları işlevlerin ve görevlerin mükerrerliğini engelleyebilmekte midir?”				
29	“Personel iş tanımından ayrıntılı olarak bilgi sahibi midir?”				
30	“İş tanımlarına uygun yetki ve sorumluluklar güncelleniyor ve personele bildiriliyor mu?”				
31	“Personele verilen görevlerin yöneticiler tarafından izlenmesini sağlayacak prosedürler oluşturulmuş mu?”				
32	“Personel arasındaki uyumu sağlayacak İnsan Kaynakları yönetimi				

	oluşturulmuş mu?" Personel ihtiyacını yeterince planlamakta mıdır?"				
33	"Uygun işe alım yöntemleri kullanmakta mıdır?"				
34	"İşletme çalışanların performansını sistemli olarak değerlendirmekte midir ve sonuçlar personele bildiriliyor mu?"				
35	"İyi performans uygun şekilde ödüllendirilmekte midir?"				
36	"Yöneticilerin ve personelin görevlerini etkili bir şekilde yürütebilmeleri için sahip olmaları gereken bilgi, deneyim ve nitelikler tanımlı mı?"				
37	"Mesleki yeterliliği geliştirici ve değerlendirici programlar yapılmakta mıdır?"				
38	"Personelin işe alınması ve görevde yükselmesinde liyakat ilkesi ve bireysel performans değerlendirmesi uygulanıyor mu?"				
39	"Yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınmış mıdır?"				
40	"İş akış süreçlerinde imza ve onay mercileri belirli mi?"				
41	"Yetki Devri yönergesi oluşturuldu mu?" Cevap 'evet' ise nasıl uygulanmaktadır?"				
TOPLAM PUAN- KONTROL ORTAMI					
"B- RİSK DEĞERLENDİRME: Risk değerlendirme, hedeflerin gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin					

belirlenmesi sürecidir. Bu bölümde, risk algısı ve riskle başa çıkabilme kapasitesini aşağıdaki sorular aracılığıyla bir öz değerlendirmeye tabi tutmalıdır.”

1	“Stratejik Plan hazırlanmasına ilişkin usul esaslar belirlendi mi?”				
2	“Performans ölçümü ve değerlendirilmesine ilişkin usul esaslar belirlendi mi?”				
3	“Bütçe hazırlıklarında stratejik plan ve performans programı dikkate alındı mı?”				
4	“Faaliyetler stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflerle uyumlu mu?”				
5	“Yönetim, misyonu, belirlediği hedefleri ve beklenen sonuçları tüm çalışanlara açıklıyor mu?”				
6	“Hedefler belirlenirken, spesifiklik, ölçülebilirlik, ulaşılabilirlik, ilgililik ve süreli olma kriterleri dikkate alındı mı?”				
7	“İç kontrole özgü hedefler belirleniyor mu?”				
8	“İç kontrole özgü hedefler, kurumun hedefleri ve misyonu ile uyumlu mu?”				
9	“Amaç ve hedeflere yönelik riskler belirleniyor mu?”				

10	“Riskler yılda en az bir kere ve/veya değişen koşullara göre değerlendiriliyor ve güncelleniyor mu?”				
11	“Değerlendirme sonuçlarına göre risk eylem planı oluşturuldu mu?”				
12	“Risk yönetimine ilişkin görev ve sorumluluklar açık bir şekilde ve yazılı olarak belirlendi mi?”				
13	“Risk yönetimi sürecinde personelin katkısı alınıyor mu?”				
14	“Kurum risk haritası oluşturuldu mu?”				
TOPLAM PUAN - RİSK DEĞERLENDİRME					
“C-KONTROL FAALİYETLERİ: Kontrol faaliyetleri, hedeflerin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerdir.”					
1	“Yönetimin bütçe ve kârla ilgili net amaçları ve başka mali hedefleri ve işletme hedefleri bulunmakta mıdır?”				
2	“Yönetim kurulu (ya da benzer organlar) politikalar ve amaçlar belirlemek, işletmenin performansını gözden geçirmek ve gerekli işlemleri yapmak amacıyla düzenli toplantılar yapmakta mıdır? Bu toplantılara ilişkin tutanaklar düzenlenmekte ve imzalanmakta mıdır?”				
3					

	“İşletme, yönetimin planlarını ve mevcut performansı ortaya koyan planlama ve raporlama sistemleri oluşturmuş mudur?”				
4	“Kullanılmakta olan planlama ve raporlama sistemi: Planlanan performanstan sapmaları yeterince tespit edebilmekte midir?”				
5	“Sapmaları yönetimin ilgili kademesine yeterince iletmekte midir?”				
6	“Yönetimin ilgili kademesi: Sapmaları yeterince araştırmakta mıdır?”				
7	“Uygun düzeltici eylemleri zamanında gerçekleştirebilmekte midir?”				
8	“İşletmenin muhasebe sistemleri ve kontrol prosedürleri ve yerleşmiş politikaları bulunmakta mıdır?”				
9	“Kontrol faaliyetlerinin etkililiği düzenli olarak gözden geçiriliyor mu?”				
10	“Olası değer kayıplarının önlenmesi için varlıkların dönemsel kontrolünü sağlayacak envanterler çıkarılıyor mu?”				
11	“Kontrol yöntemlerinin maliyeti ile beklenen fayda kıyaslanıyor gerekli önlemler alınıyor mu?”				

12	“Mali karar ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi farklı personeller tarafından yapılıyor mu?”				
13	“Personelin iş ve işlemleri izleniyor mu? İş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunun denetimi yapılıyor mu?”				
14	“Personel yetersizliği, geçici veya sürekli görevden ayrılma, yeni bilgi sistemlerine geçiş, yöntem veya mevzuat değişiklikleri ile olağanüstü durumlar gibi faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınıyor mu?”				
15	“Görev devri raporlamaları yapılıyor mu?”				
16	“Bilginin güvenilirliğine ilişkin yazılı kurallar ve yedekleme yöntemleri prosedürü belirlendi mi?”				
17	“Mali bilgi, belge ve verilerin tutulduğu bölmelere erişim yetkili personel dışında kısıtlanmış mıdır?”				
18	“Bilgi sistemleri yönetime faaliyetlerin gözetimi, hedeflerin izlenmesi ve analizi amacıyla zamanında ve açıklayıcı raporlar sağlıyor mu?”				
19	“Bilgi sistemleri, bilgisayarlar ve sunucular güncel bir veri güvenlik sistemi ile korunma altında mıdır?”				
TOPLAM PUAN - KONTROL FAALİYETLERİ					

“D-BİLGİ VE İLETİŞİM: Bilgi ve iletişim, gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin, hedeflerin gerçekleştirilmesi ve iç kontrole ilişkin sorumluluklarını yerine getirmelerine imkân verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak uygun bir bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsar.”

1	“Elektronik veri ve bilgilerin yeterli sıklıkta yedeklemesi yapılmakta mıdır? Yedeklemeler güvenli bir ortamda muhafaza edilmekte midir?”				
2	“Veri ve bilgilerin asıllarının kaybolması halinde, yedekler hızlı bir şekilde geri kazanılabilmekte midir?”				
3	“Dosyalama ve arşiv sistemi ihtiyaç duyulan bilgi ve belgelere hızlı şekilde erişilebilmesini sağlayacak bir yapıda mıdır?”				
4	“Güncel bir dosyalama ve arşiv endeksi mevcut mudur?”				
5	“Yatay ve dikey iletişimi kapsayan yazılı, elektronik ve sözlü etkin bir iç iletişim sistemi mevcut mu?”				
6	“Veri akış şemaları mevcut mudur?”				
7	“Faaliyetler ve işlemler için belirlenmiş iş tanımları, iş akışları ve süreç tanımları ilgili personel tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilir mi?”				
8	“Faaliyetler ve işlemler belirlenmiş tanımlar ve iş akışlarına göre yürütülüyor mu?”				
9	“Personelin iş tanımları yapılan işe uygun olarak güncelleniyor mu?”				
10					

	“Tek kişinin sorumluluğunda bulunan işlemlerde olası riskler için önlem alınmakta mı?”				
11	“Bilgi teknolojileri ile desteklenen iç/dış iletişim ve raporlama kanalları etkili kullanılıyor mu?”				
12	“Faaliyetlerle ilgili risklerin/zayıflıkların, iş akışlarındaki aksaklıkların belirlenmesi, ilgili birimlere bildirilmesi, ölçülmesi, giderilmesi ve yönetilmesi için tüm birimler arasında iletişim ve eşgüdüm var mı?”				
13	“Hangi raporların, kim tarafından, ne sıklıkta, ne zaman hazırlanacağı, kime sunulacağı, dayanağı ve hazırlanan raporların kim tarafından kontrol edileceği açıkça belirlenip ve personele duyuruldu mu?”				
14	Personelin öneri ve sorunlarını açıkça iletebilmelerini sağlayacak bir iletişim ağı oluşturulmuş mudur?				
15	“Amaç hedef göstergeler ve faaliyetleri ile sonuçları raporlanıyor mu? Saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkesi doğrultusunda kamu oyuna duyuruluyor mu?”				
TOPLAM PUAN- BİLGİ VE İLETİŞİM					
<p>“E- İZLEME: İç kontrol sistemi, işletmenin karşı karşıya kaldığı risklere ve değişikliklere sürekli olarak uyum göstermesi gereken dinamik bir süreçtir. Bu nedenle iç kontrol sisteminin; değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere gerektiği biçimde uyum göstermesini sağlamak amacıyla izlenmesi gerekir. Etkili ve verimli bir izlemenin temelinde idarenin hedefleri ile ilgili, anlamlı, risklere yönelik önemli kontrollerin değerlendirildiği izleme prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması yatar.”</p> <p>“İzleme, doğru tasarlanıp uygulandığında, iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında doğru ve ikna edici bilgi sağlar, iç kontrol aksaklıklarını zamanında tespit eder ve düzeltici önlem alacak kişilere ve gerektiğinde üst yönetime iletir. Böylece kontrol sürecinde karşılaşılan aksaklıkların işletme hedeflerine önemli bir zarar vermeden önce düzeltilmesi sağlanmış olur. İzleme, yönetim ile iç ve dış denetim tarafından yapılır.”</p>					
	“İç kontrolün etkili bir şekilde işleyip işlemediği konusunda yöneticilere				

1	geri bildirimde bulunmaya olanak sağlayacak toplantılar düzenleniyor mu?"				
2	"Sürekli izleme faaliyetleri etkin olarak uygulanıyor mu?"				
3	"İç kontrol sistemi, yılda en az bir kez değerlendiriliyor mu?"				
4	"İç kontrolün değerlendirilmesi görüşler, talepler ve şikayetler dikkate alınarak katılımcılık esasına göre mi yapılıyor?"				
5	"Yönetici ve çalışanlarıyla iç denetim birimi arasında etkin bir işbirliği var mı?"				
6	"İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenip uygulanıyor mu?"				
7	"İç kontrolün değerlendirilmesi ve iç denetimin tespitlerine yönelik eylem planı hazırlanıyor ve uygulanıyor mu?"				
8	"İç kontrol sistemine ilişkin hatalar ve eksiklikler yönetime raporlanıyor mu?"				
9	"İç kontrole ilişkin mevcut sistem yeterince açık ve tutarlı mı?"				
TOPLAM PUAN – İZLEME					
GENEL TOPLAM:					

1"Evete seçeneği işaretlenmişse "Açıklama" bölümünde kanıtlara(yapılmış faaliyetlerin detayları vb.) yer verilmelidir."

¹“Hayır” seçeneği işaretlenmiş ise “Açıklama” bölümünde gerekli açıklamalara yer verilmelidir.”

¹“Geliştirilmekte” seçeneği işaretlenmişse “Açıklama” bölümünde gerekli açıklamalar (planlanan faaliyetlerin detayları vb.) yapılmalıdır.”

EK 2. KONTROL TESTLERİ

Muhasebe Sistemi	Açıklama
A. Genel Muhasebe	
Politikalar ve Prosedürlere İlişkin Sorular	
1. “İşletmenin muhasebe politika ve prosedürlerine ilişkin yeterli yazılı açıklaması bulunmakta mıdır?”	HAYIR
2. “İşletmenin muhasebe politika ve prosedürleri ilgili personele yeterince anlatılmakta mıdır?”	HAYIR
3. “Defter-i kebir ve ilgili kayıtların korunması için yeterli imkanlar mevcut mudur?”	HAYIR
4. “Tüm yevmiye defteri kayıtları, organizasyonun uygun kademelerinde bu iş için görevlendirilmiş kişilerce gözden geçirilmekte ve onaylanmakta mıdır?”	EVET
5. “Tüm yevmiye defteri kayıtları yeterince açıklanmakta ve desteklenmekte midir?”	EVET
6. “Tüm yevmiye defteri kayıtlarında, yönetimin genel ya da özel izni doğrultusunda onaylandığına ilişkin bir ibare bulunmakta mıdır?”	HAYIR
7. “Tüm yevmiye defteri kayıtlarında, bu kayıtların girilmeleri gereken hesaplar yeterince açık bir şekilde belirtilmiş midir?”	EVET
8. “Hesap bakiyelerinde yapılan düzeltme kayıtlarının ve silinen kayıtların mevcut miktarlara ilişkin hesap verebilirliği zedelememesi için yeterince hesap ve kayıt tutulmakta mıdır? – Sistem üzerinde hesap, kayıt, tutar silme veya değiştirme işlemleri kısıtlanmış mıdır?”	EVET
9. “Yeni yardımcı hesaplar açmak için yetkili personelin onayı gerekli midir?”	HAYIR
10. “Muhasebe kayıtları düzenli olarak ve zamanında kaydedilmekte midir?”	EVET
11. “Kayıtların düzeltilmesi, ilgili prosedürlere uygun olmadığı sürece yasaklanmış mıdır?”	HAYIR
B. Mali Tabloların Hazırlanması	
1. “Tabloların hazırlanmasına ilişkin yeterli talimat ve prosedürler mevcut mudur?”	HAYIR
2. “Mali tablolar, bir önceki dönemle yapılan kıyaslamalar ve bütçelenen miktarları da içeren bir genel değerlendirmeye tabi tutulmakta mıdır?”	HAYIR
Gelir Döngüsü	Açıklama
1. “Satış siparişlerinin kabulüne ve onayına ilişkin politika ve prosedürler olduğunda açıkça tanımlanmış ve yeterince anlatılmış mıdır?”	EVET
2. “Malın sevk edilmesinden ya da hizmetin verilmesinden önce satış siparişlerinin onaylanmasıyla ilgili sorumluluğun kime ait olduğu açıkça belirlenmiş midir?”	EVET
3. “Satış siparişleri malın sevk edilmesinden ya da hizmetin verilmesinden önce, a. müşteri b. tür ve miktar c. fiyat d. diğer satış şartları e. kredi (hesap bakiyesi limiti) bakımından yönetimin genel ve özel izni doğrultusunda onaylanmakta mıdır?”	EVET

4. "Onaylanan tüm satış siparişleri, doğru şekilde onaylandıklarına ilişkin bir ibare içeren ve a. önceden numaralandırılmış b. muhasebe işlemleri yapılmış c. (bir kayıt defterinde liste oluşturmak ya da verilmiş tüm satış siparişlerinin kopyalarını dosyada saklamak gibi yöntemlerle) ayrıntılı şekilde kaydedilmiş d. sevkiyatı yapan ya da hizmeti veren kişilere zamanında iletilmiş uygun formlara kaydedilmekte midir?"	EVET
5. "Bedelsiz" hizmetlerin ve bir garanti kapsamında verilen hizmetlerin onaylanması için uygun prosedürler bulunmakta mıdır?"	EVET
6. "Yerine getirilmeyen satış taahhütleri düzenli aralıklarla gözden geçirilmekte midir?"	EVET
7. "İadeler ve indirimler düzenli aralıklarla gözden geçirilmekte midir?"	EVET
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. "Vade uygulamasına ilişkin politikalar açıkça tanımlanmakta ve yeterince anlatılmakta mıdır?"	HAYIR
2. "Vade limitleri düzenli aralıklarla gözden geçirilmekte midir?"	HAYIR
3. "Vade fonksiyonunu yerine getiren kişiler satış personelinde ayrılmış ve vadesi geçmiş ödemelerle ilgili zamanında bilgi almakta mıdır?"	HAYIR
4. "Veresiye limiti dolan müşteriye mal sevkiyatı veya hizmet teslimi engellenmekte midir?"	EVET
Sevkiyatlar	
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. "Sevkedilen mallarda ve verilen hizmetlerde, bunların yönetimin izni doğrultusunda onaylandığına ilişkin belgeli satış ya da iş emirleri esas alınmakta mıdır?"	EVET
2. "Tüm sevkiyatlar için sevk evrakı düzenlenmekte midir?"	
3. "Sevk evrakı:" a. "önceden numaralandırılmış mıdır?" b. "ilgili muhasebe işlemlerinden geçirilmiş midir?" c. "fiziksel sevkiyatı yapan kişilere zamanında aktarılmakta mıdır?" d. "faturaları düzenleyen kişilere zamanında aktarılmakta mıdır?" e. "envanter kontrolünü yapan kişilere zamanında aktarılmakta mıdır?"	EVET
4. "Mamul mallara ve ticari mallara erişim, doğru şekilde onaylanmış satış siparişi yoksa stoklardan mal çıkışını önleyecek şekilde sınırlandırılmış mıdır?"	EVET
5. "Sevk edilen malların miktarları bağımsız olarak doğrulanmakta mıdır?"	EVET
6. "Sevk edilen tüm malların ve verilen hizmetlerin faturalarının kesildiğini ve muhasebe kayıtlarının yapıldığını belirlemek için sevk ve işlem evrakı zamanında gözden geçirilmekte ve faturalarla karşılaştırılmakta mıdır?"	EVET
Faturalar ve Kayıtlar	
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. "Sevkedilen tüm mallar ya da verilen tüm hizmetler için satış faturası düzenlenmekte midir?"	EVET
2. "Faturalandırma ve fatura düzenleme fonksiyonları, satış (müşteri edinme ve müşterilerden sipariş alma), nakit fonksiyonlarında görev almayan kişiler tarafından yerine getirilmekte midir?"	EVET

3. "Tüm satış faturaları: a. "önceden numaralandırılmış mıdır?" b. "kaydedilmemiş fatura kalmadığını belirlemek amacıyla gereğince muhasebeleştirilmiş midir?" c. "doğru şekilde onaylanmış satış siparişleriyle eşleştirilmekte midir?" d. "sevk evrakıyla eşleştirilmekte midir?" e. "fiyatlara ve koşullara ilişkin onaylı güncel bilgi kaynaklarına (fiyat listesi, takvimler, kataloglar ya da bilgisayarda saklanan ana dosyalar) göre izlenmekte midir?" f. "derhal kaydedilmekte midir?" g. "Muhasebe sistemine aynı numara ile ikinci kere fatura girilmesi engellenmiş midir?"	EVET
4. "Tüm iade faturaları için aşağıdakiler geçerli midir? a. Faturalara önceden numara verilmiş midir ve tüm numaralar kayıtlı mıdır? b. Faturalar mümkün olduğunda iadelere ilişkin teslim alma raporlarıyla eşleştirilmekte midir? c. Faturalar, iade faturasının düzenlemesi işlemini başlatan kişi dışında bir sorumlu tarafından onaylanmakta mıdır? d. Faturalar derhal kaydedilmekte midir?"	EVET
5. "Ticari alacaklar için gönderilen aylık raporlar ve özel faturalar: a. alacak ve nakit fonksiyonlarında görev almayan sorumlu bir personel tarafından gözden geçirilmekte midir? b. alacak ve nakit fonksiyonlarında görev almayan sorumlu bir personel tarafından tüm müşteriler ile yazılı mutabakat yapılmakta mıdır?"	HAYIR
6. "Alacakları gösteren yardımcı defter ile defter-i kebir kontrol hesabının aylık olarak denkleştirilmesi yapılmakta mıdır?"	EVET
7. "Değerleme karşılıklarını (şüpheli alacaklar için) ve hesaptan düşülecek bakiyeleri belirlemek amacıyla alacak bakiyelerinin gözden geçirilmesine ve analizine ilişkin belgeler bulunmakta mıdır?"	EVET
8. "Değerleme karşılıkları ve hesaptan düşme işlemleri sorumlu bir personel tarafından onaylanmakta mıdır?"	EVET
B. Nakit Girişleri	
Tahsilat İşlemleri	
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. "Sevkiyat, fatura kesme, alacak ayrıntıları, defter-i kebir, fatura işlemleri, bordro ve nakit ödeme fonksiyonlarında görevli bulunmayan bir kişi (kişiler) tarafından mı açılmaktadır?"	EVET
2. "Para girişleri, önceden numaralandırılmış nakit giriş formlarıyla kontrol edilmekte midir?"	EVET
3. "Vadesi geçmiş ödemeler hariç, her gün girişi yapılan paralar eksiksiz olarak her gün kasaya ulaşmakta mıdır?"	EVET
4. "Vadesi geçmiş ödemeler, girişi yapılan toplam tutarın kontrolüne yardımcı olmak amacıyla günlük ayrıntılı havale listelerinde ayrı olarak belirtilmekte midir?"	EVET
5. "Nakit girişlerini yapan tüm çalışanlar için yeterli miktarda sigorta yapılmış mıdır?"	HAYIR
6. "Şirket politikası, tahsilat amacıyla şahsi çek ve maaş çeki gibi hatır çeklerinin talep edilmesini yasaklamakta mıdır?"	EVET
7. "Nakit girişleri defterine yapılan kayıtlar: a. banka tarafından onaylanmış, kopyası bulunan para yatırma dekontlarıyla, ve b. banka ekstrelerinde gösterilen bakiyelerle karşılaştırılmakta mıdır?"	EVET

8. "Yukarıda maddede anlatılan karşılaştırmalar, nakit girişleri ve alacak fonksiyonlarıyla ilgili bir görevi bulunmayan bir kişi (kişiler) tarafından mı yapılmaktadır?"	HAYIR
Tahsilatların Kaydedilmesi	
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. "Günlük tahsilatlara ilişkin ayrıntılar, yardımcı deftere kaydedilmeden önce, uygun defter-i kebir kayıtlarına ve günlük toplam tahsilat kayıtlarına aktarılacak toplam kredilerle dengelenmekte midir?"	EVET
2. "Defter-i kebir kontrol hesaplarına ve yardımcı defterlere girilen kayıtlarda ödemenin alındığı tarih belirtilmiş midir?"	EVET
3. "Defter-i kebir kontrol hesaplarına yapılan kayıtlar, a. tahsilat işleminde bizzat bulunmayan, ve b. alacaklarla ilgili ayrıntılı yardımcı defter kayıtlarını yapmakla sorumlu olmayan bir kişi (ya da kişiler) tarafından mı yapılmaktadır?"	HAYIR
Gider Döngüsü	Açıklama
A. Alımlar ve Borç Hesapları	
Alımlar	
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. "Tüm satın alma işlemleri yönetimin izniyle onaylanmış taleplere göre mi yapılmaktadır?"	EVET
2. "Tüm taahhütler için yazılı satın alma talimatları kullanılmakta mıdır ve bu talimatlarda, talimata konu olan mal ve hizmetler için, satıcının kimliği, mal miktarı, fiyat, süre ve teslimat şartları belirtilmiş midir?"	EVET
3. "Tüm satın alma talimatları, ilgili belge düzenlenmeden önce, yönetimin görevlendirdiği belli bir kişi ya da grubun onayından geçmekte midir?"	EVET
4. "Tüm satın alma talimatlarına önceden numara verilmekte midir?"	HAYIR
5. "Satın alma fonksiyonu; teslim alma, sevkiyat, fatura işlemleri ve nakit fonksiyonundan bağımsız mıdır?"	EVET
6. "Tüm satın alma talimatları için gerekli kayıtlar rutin olarak yapılmakta mıdır?"	EVET
7. "Düzenlenmemiş satın alma talimatı formları, amacının dışında kullanılmasını önleyebilecek şekilde korunmakta mıdır?"	EVET
8. "Henüz tamamlanmamış satın alma talimatları düzenli aralıklarla gözden geçirilmekte ve incelenmekte midir?"	EVET
Teslim Alma	
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. "Teslim alınan tüm malların denetlenmesi ve ilgili satın alma talimatındaki verilerle karşılaştırma yapılması amacıyla tek tek her mal için sayım, tartım ve ölçüm işlemleri yapılmakta mıdır?"	EVET
2. "Alınan tüm hizmetlerin kalite ve eksiksizlik değerlendirmelerinin yapıldığına dair deliller bulunmakta mıdır?"	EVET
3. "Teslim alınan tüm mallar için derhal bir teslim alma tutanağı düzenlenmekte midir?"	HAYIR
4. Teslim alma tutanakları aşağıdaki işlemlerden geçirilmekte midir? a. Tutanaklara önceden numara verilmiş midir? b. Tutanakların ayrıntılı bir listesi tutulmakta mıdır? c. Kullanılan tüm teslim alma tutanaklarına ilişkin gerekli kayıtlar yapılmakta mıdır? d. Satın alma talimatlarıyla ve satıcı faturalarıyla zamanında eşleştirme yapabilmek ve gerekli ise kalıcı envanter kayıtlarını zamanında tutmak amacıyla tutanakların kopyaları dağıtılmakta mıdır?	HAYIR
5. "Teslim alma işlemleri; satın alma, sevkiyat, fatura ve nakit işlemlerinde görev almayan, bu konuda görevlendirilmiş çalışanlar tarafından mı yapılmaktadır?"	EVET

Fatura işlemleri	
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. "Satıcı faturaları, satın alma ve teslim alma işlemlerinde görev almayan, bu konuda görevlendirilmiş çalışanlar tarafından mı işlenmektedir?"	EVET
2. "Mükerrer ödemeye karşı bir önlem olarak, mükerrer faturalara rahatça görülecek şekilde damga vurulmakta ya da bu faturalar imha edilmekte midir?" "Muhasebe sistemine aynı numara ile ikinci kere fatura girilmesi engellenmiş midir?"	EVET
3. "Ödemeden önce satıcı faturaları:" a. "teslim alma tutanaklarıyla," b. "müşteriye doğrudan sevkiyat yapıldığına dair delillerle (satıcının sevk evrakının ya da müşterinin malı teslim aldığına gösteren belgenin bir kopyası gibi)," c. "iade faturalarıyla" d. "verilen hizmetlere ilişkin değerlendirme raporlarıyla ayrıntılı olarak karşılaştırılmakta mıdır?"	EVET
4. "Tedarikçilere verilen avanslar yönetimin izni doğrultusunda mı verilmektedir?"	EVET
5. "Satıcı faturaları, ödemededen önce, a. üzerindeki yazıların b. avans ödemelerinin c. hesaplara dağıtım işleminin doğruluğunu kontrol etmek amacıyla gözden geçirilmekte midir?"	EVET
6. "İşlenen faturalar ve destekleyici belgeler, ödemededen önce, görevlendirilmiş çalışanlar tarafından onaylanmakta mıdır?"	EVET
7. "İade edilen malları ve hesaplarındaki diğer değişiklikleri satıcılara bildirmek için onaylı iade faturaları kullanılmakta mıdır?"	EVET
8. "İşlenmiş faturaların dosyalanması, eşleşmeyen satın alma talimatlarının takibi, mali tabloların sona erme tarihlerine uyulmasına imkan verecek şekilde yapılmakta mıdır?"	EVET
9. "Satıcılara ilişkin ekstreler, vadesi geçmiş ödemelerin tespiti amacıyla gözden geçirilmekte ve borç hesaplarının ayrıntılarıyla bu ekstreler arasında mutabakat yapılmakta mıdır?"	EVET
10. "Teslim alınmış ancak faturası alınmamış mallara/hizmetlere ilişkin borçların tespiti için yeterince kontrol yapılmakta mıdır?"	EVET
11. "Çalışanların masraf çizelgeleri: a. yönetimin belirlediği kriterler doğrultusunda hazırlanmakta mıdır? b. derhal teslim edilmekte midir? c. belgelerle yeterince desteklenmekte midir? d. ödemededen önce onaylanmakta mıdır?"	EVET
12. "İade edilen malları ve hesaplarındaki diğer değişiklikleri satıcılara bildirmek için onaylı iade faturaları kullanılmakta mıdır?"	EVET
13. "Borç hesaplarının ayrıntıları ile kontrol hesapları arasında, makul aralıklarla düzenli olarak mutabakat yapılmakta mıdır?"	EVET
B. Nakit Ödemeler	
Görev Dağıtımı	
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. "Nakit ödeme görevi:" a. "satın alma," b. "teslim alma," c. "fatura işleme," d. "sevkiyat, görevlerinde bulunmayan kişiler tarafından yerine getirilmekte midir?"	EVET

Ödeme İşlemleri	
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. "Tüm banka hesapları yönetim kurulu tarafından onaylanmış mıdır?"	EVET
2. "Çekleri imzalayan tüm görevliler yönetim tarafından yetkilendirilmiş midir?"	EVET
3. "Çekleri imzalayan yetkililerde herhangi bir değişiklik yapıldığında bankalara derhal bildirimde bulunulmakta mıdır?"	EVET
4. "Tüm ödemeler ve banka havaleleri, yönetimin görevlendirdiği sorumlu çalışanlar tarafından onaylanmış makbuzlara ve çek taleplerine göre yapılmakta mıdır?"	EVET
5. "Küçük meblağlı ödemeler hariç tüm ödemeler çekle yapılmakta mıdır?"	HAYIR
6. "Çeklerle birlikte, doğru şekilde onaylanmış destekleyici belgeler sunulmakta ve bu belgeler çeklerin imzalanmasından önce imzacı tarafından gözden geçirilmekte midir?"	EVET
7. "Mükerrer ödemeleri engellemek amacıyla çeklerle ilgili destekleyici belgeler gerektiği şekilde iptal edilmekte ve belgelere çek numarası eklenmekte midir?"	EVET
8. "Nakit fonlar, eksildikçe tamamlanmakta mıdır, ve a. Güvenli bir yerde tutulmakta mıdır? b. Makul miktarda mıdır? c. Emanet edildikleri kişi dışında bir kişi tarafından düzenli aralıklarla sayılmakta mıdır?"	EVET
9. "Nakit fonlardan yapılan tüm ödemeler: a. Makbuzlarla belgelenmekte midir? b. Yönetimin izni doğrultusunda onaylanmakta mıdır? c. Yeniden kullanımı engellemek amacıyla iptal edilmekte midir? d. tek bir ödeme için önceden belirlenmiş bir üst sınıra tabi midir?"	EVET
10. "İptal edilen tüm çekler alıkonulmakta ve yırtılmakta mıdır?"	EVET
11. "Tüm çekler, yazıldıklarında derhal kaydedilmekte ve ayrıntılı olarak listelenmekte midir?"	EVET
Banka Mutabakatları	
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. "Fatura işleme, nakit ödemeler, nakit girişi, küçük meblağlı ödeme ve defter-i kebirle ilgili görevleri bulunmayan bir çalışan (çalışanlar) tarafından, her ay banka hesaplarının mutabakatı yapılmakta mıdır?"	EVET
2. "Aynı kişi tarafından 3 ayda bir yazılı mutabakat yapılmakta mıdır?"	HAYIR
3. "Üzerinden çok süre geçmiş ama hala açık çekler incelenmekte midir?"	HAYIR
Duran Varlıklar	Açıklama
Duran Varlıklarla İlgili İşlemlerin Başlatılması ve Yürütülmesi	
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. "Duran varlıklarla ilgili tüm işlemler için yönetimin belirlediği kriterler doğrultusunda ön izin almak gerekli midir?"	HAYIR
2. "Duran varlık alınması, devredilmesi, kapsamlı bakım ve tamirleri, devre dışı bırakılması ve tasfiyesine ilişkin talepler:" a. "yönetimin izniyle görevlendirilmiş kişiler tarafından mı sunulmaktadır?" b. "önerilen işlemin açıklaması, nedenleri ve yapılacak işlemin tahmini bedelini de içerecek şekilde resmi olarak belgelendirilmekte midir?"	EVET
3. "Duran varlıklarla ilgili işlemleri yapmak için alınan izinler yeterince belgelendirilmekte midir?"	HAYIR
4. "Duran varlıklarla ilgili bileşen ve hizmetlerin alındığını belirlemek için yeterli prosedürler mevcut mudur?"	HAYIR

5. “Duran varlıklarla ilgili tüm elden çıkarma işlemlerinin yönetimin izni doğrultusunda yapıldığını ve varsa bunlardan elde edilen gelirin yönetimin izni doğrultusunda teslim alındığını belirlemek için yeterli prosedürler mevcut mudur?”	HAYIR
“Duran Varlık ve İlgili Amortismanın Kaydedilmesi”	
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. (Firmaya ait olan ve firmanın kiralamış olduğu) “duran varlığın her sınıfı için ayrıntılı kayıtlar tutulmakta mıdır?”	EVET
2. “Firmaya ait olan ya da firmanın kiralamış olduğu duran varlığın uygun sınıfları ve ilgili amortisman için defter-i kebir ve kontrol hesapları tutulmakta mıdır?”	EVET
3. “Duran varlıklara ilişkin ayrıntılı kayıtlarla kontrol hesapları arasında, makul aralıklarla mutabakat yapılmakta mıdır? Farklar varsa yönetimin izni doğrultusunda incelenmekte ve giderilmekte midir?”	EVET
4. “Mevcut deneyimlerden yola çıkılarak bir duran varlığın kullanılabilir veya kullanılamaz durumda olduğunun belirlenmesi için amortisman süreleri makul aralıklarla gözden geçirilmekte midir?”	EVET
Duran Varlıkların Korunması	
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. “Duran varlık, makul aralıklarla yapılan değerlendirme işlemleri esas alınarak yönetimin izni doğrultusunda sigorta ettirilmiş midir?”	EVET
2. “Duran varlığın korunması için makul düzeyde ve yeterli fiziksel koruma teknikleri uygulanmakta mıdır?”	EVET
3. “Firmaya ait olan ya da firmanın kiralamış olduğu duran varlık, makul aralıklarla fiziksel olarak denetlenmekte ve kayıtlarıyla karşılaştırılmakta mıdır?”	EVET

Bordro	Açıklama
Maaş, Ücret ve Kesintilere İlişkin Onaylar	
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. “Tüm yeni işe alımlar, ücretler ve bunlardaki değişiklikler, pozisyon değişiklikleri ve işten ayrılmalar, yönetimin belirlediği kriterler doğrultusunda yazılı izinler alınarak yapılmakta mıdır?”	EVET
2. “Tüm bordro kesintileri için çalışanlardan gereken yazılı izin alınmakta mıdır?”	EVET
3. “Her çalışan için, ücretler ve bordro kesintileri için gereken yazılı izinleri içeren personel dosyaları tutulmakta mıdır?”	EVET
4. “Yıllık izinler, hastalık izinleri ve resmi tatiller için uygun şekilde izin kayıtları tutulmakta mıdır?”	EVET
Düzenleme ve Kayıt	
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1.a. “Yeni işe alımlar, ücret değişiklikleri, pozisyon değişiklikleri ve işten ayrılmalar sonucunda ortaya çıkan maaş ve ücretler,” b. “izin verilen kesintilerdeki değişiklikler bordroları düzenleyen çalışanlara zamanında bildirilmekte midir?”	EVET
2. “Brüt ücretler, onaylı ücretlere ve: a. saat ücreti alan çalışanlar ya da düzenli maaş alan çalışanlar söz konusu olduğunda, çalışma süresi ve devamlılık kayıtlarına göre mi belirlenmektedir?”	EVET
3. “İkramiye tahakkuku, çalışanlarla yapılmış sözleşmeler esas alınarak mı belirlenmektedir?”	EVET

4. “Brüt ücretin belirlenmesi için kullanılan toplam üretim saatleri ile maliyet muhasebesi amacıyla kullanılan üretim istatistikleri arasında mutabakat sağlanmakta mıdır?”	HAYIR
Ödemeler (Bordro)	
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. “Net ücret, maaş çekleri ya da nakit para halinde ödenmeden önce, bordrolar sorumlu personel tarafından yazılı olarak onaylanmakta mıdır?”	HAYIR
Görevlerin ve Fiziksel Emniyet Tedbirlerinin Birbirinden Ayrılması	
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. “Aşağıdaki görevleri yapan çalışanların bu görevleri birbirinden yeterli derecede ayrılmış mıdır? a. Yeni işe alımlara, tüm ücretlere ve bunlar üzerinde yapılan değişikliklere, haklara, pozisyon değişikliklerine ve işten ayrılmalara ilişkin yazılı izin verilmesi. b. Personel kayıtlarının tutulması c. Bordroların düzenlenmesi d. Bordroların onaylanması”	HAYIR

Üretim Sistemi	Açıklama
A. Üretim Maliyetleri ve Envanterler	
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. “Planlanan envanter düzeyleri ya da hizmet imkanları yönetimin izni doğrultusunda belirlenmekte midir?”	EVET
2. “Envanter ve satış maliyetlerindeki tüm değişiklikler yönetimin izni doğrultusunda yapılmakta mıdır?”	EVET
3. “Eski ya da fazla envanterlerin ya da hurda malzemenin tasfiyesi, yönetimin izni doğrultusunda yapılmakta mıdır?”	EVET
Üretimde Kullanılan Malzemeler	
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. (a) Ayrıntılı envanter kayıtlarının tutulması için yeterli bilgi içeren ve envanter kontrol hesaplarının tutulması için tek bir kaynaktan özetlenmesine imkan veren teslim alma tutanakları düzenlenmekte midir?	HAYIR
2. “Hammaddeler, sarf malzemeleri ve satın alınmış parçalar envanterinin depodan tüm çıkışları onaylı talep formlarına uygun olarak yapılmakta mıdır?”	EVET
3. “Envanter taleplerini onaylama yetkisi, konuyla ilgili personele verilmiş midir?”	EVET
4. “İşçilik (süre bakımından) derhal raporlanmakta ve işçilik sınıflandırma çalışmalarına yetecek kadar ayrıntılı bir şekilde kaydedilmekte midir?”	EVET
5. “Tamamlanan ürünlerin üretim biriminden alınarak mamul mal envanterinin gözetimine devredilmesine yönelik işlemler, buna izin veren onaylı tamamlanma raporlarına göre yapılmakta mıdır?”	EVET
6. “Üretim sürecinden kaynaklanan hatalı ürünlerin ve hurda malzemenin raporlanması için yeterli prosedürler bulunmakta mıdır?”	EVET
7. “Hem adet hem de miktarlar için devamlı envanter kayıtları tutulmakta mıdır?”	EVET

8. “Devamlı envanter kayıtlarının ayrıntıları için aşağıda belirtilenler geçerli midir? a. Bu kayıtlar defter-i kebir hesapları kullanılarak kontrol edilmekte midir? b. Envanter hareketlerine ve değişikliklerine ilişkin olan ve yönetimin izni doğrultusunda onaylanmış belgelere dayanmakta mıdır? c. Yıllık ya da dönemsel olarak tutulan düzenli fiziksel envanterlerle yılda en az bir kez karşılaştırılmakta mıdır? d. “Bu kayıtlarla envanter kontrol hesapları arasında makul aralıklarla mutabakat yapılmakta mıdır?”	EVET
“Müşterilere Mal Transferlerinin ve Envanterden Yapılan Diğer Çıktıların Kaydedilmesi”	
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. “Mamul mallar envanterinden müşteriye yapılan gönderimler, yönetimin izni doğrultusunda onaylanmış sevk evrakına uygun olarak düzenlenmekte midir?”	EVET
2. “Fazla, kullanılmayan, arızalı ve hurda mallar envanterinden yapılan çıkışlar, yönetimin izni doğrultusunda onaylanmış yazılı talimatlara uygun olarak düzenlenmekte midir?”	EVET
3. Envanterden çıkış talimatlarını onaylama yetkisi, konuyla ilgili personele verilmiş midir?	EVET
4. Hurda satışı gibi diğer çıkışlara ilişkin sevk ve çıkış evrakının muhasebeleştirilmesinde kullanılabilecek bir gösterge bulunmakta mıdır?	EVET
Üretim, Envanter ve Satış Maliyetlerinin Kaydedilmesi ve Sınıflandırılması	
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. “Malzemelere, sarf malzemelerine, mamul mallara ve envanterden yapılan fiziksel transferlere ilişkin talepler için aşağıda belirtilenler geçerli midir? a. Bu talepler yönetimin izni doğrultusunda tamamlanmış ve onaylanmış olduklarının belirlenmesi amacıyla gözden geçirilmekte midir? b. Belirtilen tüm talepler için gerekli kayıtlar yapılmakta mıdır? c. Talepler, büyük defter hesaplarının tutarlı şekilde ve zamanında tutulması amacıyla makul aralıklarla özetlenmekte midir?”	EVET
2. “Ayrıntılı envanter kayıtları ve kontrol hesapları, yılda en az bir kez fiziksel sayım sonuçlarıyla uyumlu hale getirilmekte midir?”	EVET
Envanterin Korunması	
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. “Envanterin korunmasına yönelik fiziksel emniyet tedbirleri, envanterin önemi ve çalınma olasılığı göz önünde bulundurularak değerlendirildiğinde makul çerçevede yeterli görünmekte midir?”	EVET
2. “Envanter fiziksel yıpranmadan makul şekilde korunmakta mıdır?”	EVET
Fiziksel Envanter Sayımları	
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. “Yılda en az bir kez fiziksel envanter sayımı yapılmakta mıdır?”	EVET
2. “Yayımlanmadan ve kullanılmadan önce yönetimin izni doğrultusunda onaylanmış ayrıntılı yazılı döküm prosedürleri ve talimatları bulunmakta mıdır?”	HAYIR
3. “Envanter talimatları, fiziksel sayımı yapan kişilere yeterince anlatılmakta ve bu kişiler tarafından yeterince anlaşılmakta mıdır?”	EVET
4. “Malların eksik çıkmaması ya da mükerrer sayılmaması için envanter hareketleri sayım esnasında yeterince kontrol edilmekte midir?”	EVET

6. “Envanter sayımları, ilk sayımları yapanlar dışında kişiler tarafından yeniden sayım yapılması ya da iç denetçiler gibi başka kişiler tarafından ani denetimler yapılması gibi yollarla yeterince doğrulanmakta mıdır?”	EVET
7. “Fiziksel sayımlarla ayrıntılı envanter kayıtları arasındaki farklar düzeltilmeden önce yönetimin izni doğrultusunda incelenmekte midir?”	EVET
8. a. “Maliyet ve piyasa değerinden hangisi daha düşükse onu kullanma ilkesine uymak, b. yavaş giden, fazla, hatalı ya da kullanılmayan malları belirlemek, c. değişiklik ya da değerlendirme karşılığı ihtiyacını belirlemek amacıyla fiziksel envanterin gözden geçirilmesine ve analizine ilişkin belgeler bulunmakta mıdır?”	EVET
9. “Envantere ilişkin ayrıntı kayıtlarında ve kontrol hesaplarında yapılan değişiklikler, yönetimin izni doğrultusunda önceden onaylanmakta mıdır?”	EVET

Finansman Döngüsü	Açıklama
A. Yatırımlar	
Yatırım İşlemlerine İlişkin İzin	
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. “Yatırım işlemleri yönetimin izni doğrultusunda başlatılmakta ve onaylanmakta mıdır?”	EVET
2. “Aracı kurumların önerileri ve işlemlerin yürütüldüğüne ilişkin diğer deliller, yazılı izinlerle derhal karşılaştırılmakta ve farklar yönetimin dikkatine gecikmeksizin sunulmakta mıdır?”	EVET
Yatırım İşlemlerinin Kaydedilmesi ve Sınıflandırılması	
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. “Çeşitli yatırım türleri ve bunlarla bağlantılı gelirler için yeterli defter-i kebir hesapları tutulmakta mıdır?”	EVET
2. İlgili gelirlerin kontrolü de dahil olmak üzere, yeterince ayrıntılı yatırım kayıtları tutulmakta mıdır?”	HAYIR
3. “Yatırım getirisinin doğru şekilde tahakkuk ettirildiğini ve gecikmeksizin tahsil edildiğini belirlemek için yeterli prosedürler mevcut mudur?”	HAYIR
4. “Yatırımlar ve ilgili teminatlar, maliyet değerlemeleriyle karşılaştırma yapmak ve a. bulguları yönetime bildirmek b. değerlendirme karşılığına ihtiyaç olup olmadığını belirlemek amacıyla makul aralıklarla gözden geçirilmekte ve piyasa fiyatları kullanılarak değerlemeye tabi tutulmakta mıdır?”	HAYIR
5. “Ayrıntılı yatırım kayıtlarının, yatırımlarla ilgili gelirler de dahil olmak üzere, defter-i kebir kontrol hesaplarıyla mutabakatı yapılmakta mıdır?”	EVET
Fiziksel Emniyet Tedbirleri ve Gözetim Sorumluluğu	
Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. “Yatırım amaçlı menkul kıymetler ve ilgili teminatlar için makul ve yeterli fiziksel emniyet tedbirleri alınmakta mıdır?”	EVET
2. “Hamiline yazılı menkul kıymetler hariç olmak üzere, yatırım amaçlı tüm menkul kıymetler şirketin adına ya da yönetimin izni doğrultusunda görevlendirilmiş vekillerin adına kaydedilmiş midir?”	EVET
B. Öz Sermaye	
Öz Sermaye İşlemlerinin Kaydedilmesi ve Sınıflandırılması	

Kontrol Politikalarına ve Prosedürlerine İlişkin Sorular	
1. “Defter-i kebir, öz sermayeyle ilgili uygun kontrol hesaplarını içermekte midir?”	EVET
2. “Ayrıntılı hisse senedi kayıtları ile kontrol kayıtları ve defter-i kebir arasında makul aralıklarla mutabakat yapılmakta mıdır?”	YOK

Bilgi Sistem Kontrolü	Açıklama
1-SİSTEM YÖNETİCİSİ VE EKİPMAN SORUMLUSU	
"Her bir üretim, işletim ve teknik sisteme en azından bir sistem sahibi atandığından emin olunması gerekmektedir. Sistem sahibi, o sistemi kullanan birincil kişidir. Sistemin departmanlar veya kişiler arasında paylaşıldığı hallerde, birincil kişi veya kişiler; uygulama dosyalarının güncel olmasından sorumlu olmalıdır."	HAYIR
2-FİZİKİ GÜVENLİK VE ÇEVRESEL KONTROLLER	
"Fiziki bilgisayar alanlarının hazırlanması ve onarımı tedarikçi tarafından çevresel gereklerine uygun şekilde temin edilmeli ve hazırlanmalıdır."	HAYIR
"İşletme malzemesi olarak kullanılan bilgisayar donanımları, back up sistemleri, ve diğer stoklar düzenli olarak sayılmalı ve kayıtlar ile mutabakatı yapılmalıdır.!	HAYIR
"Ana bilgisayara ve networklere erişim sadece yetkili kişiler tarafından yapılmalı ve erişimleri kaydedilmelidir."	EVET
"Bilgisayar ve network donanımı işlek ve güvenliği olmayan alanlarda bulundurulmamalıdır."	EVET
"Bilgisayar donanımı bulunan alanlarda yangın dedektörleri, yangın önleyiciler ve yangın söndürücü sistemler bulundurulmalı ve bu ekipmanlar yetkili kişilerce periyodik kontrollerden geçirilmelidir."	EVET
"Bütün bilgisayar donanımları; elektrik kaçaklarına, su baskınlarına, ve doğal afetlere karşı korunma altında olmalıdır."	HAYIR
"Bilgisayar donanımının kurulduğu alanlar yanıcı ve tehlikeli maddelerin yakınına kurulmamalıdır."	EVET
"Bilgisayar donanımı bulunan alanlar, temiz ve tehlikeli maddelerin arınmış ortamlarda tutulmalıdır."	EVET
"Bütün bilgisayar donanım ve yazılım problemleri ve hataları kaydedilmeli, incelenmeli ve zamanında tanımlanıp düzeltilmelidir."	HAYIR
3-BİLGİSAYAR ERİŞİM GÜVENLİĞİ	
"İş alanında, mühendislik alanında, üretim testlerinde ve üretim sürecinde kullanılan bilgisayar sistem sağlayıcılarının güvenlik yazılımını yüklenmiş olması gerekir."	EVET
"Uygulama sistemi sahipleri: a) Uygulamaya erişecek kişilere yetki vererek uygunsuz erişimi engellemeli. Erişim sadece bilgi alma ile sınırlandırılmalı, b) data dosyalarını şirketin politikasına uyumlu bir şekilde sınıflandırmalı ve sınıflandırmadaki son karar genel ve bölüm yöneticilerinde saklı olmalı, c) İnsan kaynakları departmanı ile yıllık mutabakata varılarak kişinin erişim ihtiyacının devamlılığı sorgulanmalıdır."	EVET
"Bölüm yöneticileri birden fazla sisteme girişin uzlaşmada ve görevlerin ayrılığı prensibi konusunda sorun yaratmamasını sağlamalıdır."	EVET
"Tedarikçiler, sözleşmeli programcılar, şirket çalışanı olmayanlar erişim hakkı kazanmadan önce bilgilerin açığa çıkmaması konusunda anlaşma imzalamalı ve bu sisteme dışarıdan erişim sağlayan ve sağlayacak olan her kişiye ayrı ayrı bilgisayar hesabı ve kullanıcı ID'leri tanımlanmalıdır."	EVET
"Bilgisayar ekipmanlarından sorumlu kişiler, üretim, mühendislik ve iş uygulamaları, ürün testleri ve üretim işlemleri ile ilgili donanımlarda virüs yazılımı bulunmasını sağlamakla yükümlüdür."	EVET

4-SİSTEM GÜVENLİĞİ	
“Ağ yöneticileri konfigürasyon, performans, hata bulma, onarım, muhasebe ve güvenlik yönetimi araçlarını ağ kullanıcılarına sağlamalıdır.”	EVET
“Bilgisayar donanımından sorumlu kişiler dataların saklanması, dataların ve bilgilerin korunmasını sağlamalı ve ağ geçişlerinde şifreleri saklamalıdır.”	EVET
“Şirketin ağına içerden erişim kontrolü eşsiz (tek) kullanıcı adı ve şifre ile gerçekleştirilmelidir.”	EVET
5-YEDEKLEME	
“Dosyalar, veriler, programlar ve sistem yazılımları sistem arızası sırasında da işlerin yürütülmesi açısından periyodik olarak yedeklenmelidir.”	EVET
“Bilgi işlem sorumluları/yetkilileri, kayıt eden yedekleme yapan, çevrim dışı iyileştirme ve yenileme yapabilen bir sistem yürütmelidirler.”	EVET
“Programlar, veri dosyaları ve destekleyici/kanıtlayıcı dokümanları içeren yedekleme işlemi, normal bilgisayar uygulamalarının gerçekleştirildiği alanın dışında bir bölgede yürütülmelidir.”	EVET
6-FELAKET PLANLAMASI	
“Ayrıntılı hasar kurtarma planları kurtarmanın tamamlanabilmesi için belgelendirilmeli ve çözümlenebilmelidir.”	HAYIR
“Sorumlu kişiler, uygulama sahipleri ile fikir birliği içinde, yıllık olarak hasar kurtarma planlarını eleştirmeli ve güncellemelidir. Güncellemeler taleplerin, donanımların ve yazılımların değişimlerini yansıtmalıdır.”	HAYIR
7-SİSTEME GİRİŞ KONTROLLERİ	
“Tüm elle kaydedilen girdiler ve ara işlemler, işlem başlamadan önce uygun şekilde sınıflandırılmalı ve yetkilendirilmiş olmalıdır.”	EVET
“Tüm elle kaydedilen girdiler ve işlemler, eksik, mükerrer v.b. veri hatalarını fark etmek ve engellemek amacıyla yeterli düzenlemelere, işaretlemelere ve onaylamalara tabi olmalıdır.”	EVET
8-SİSTEM SÜREÇ KONTROLLERİ	
“Uygulama sistemleri ve / veya manuel kullanıcı prosedürleri aşağıdakileri garanti eden kontrol prosedürlerini içermelidir: a) Tüm işlemler sistem tarafından kaydedilmeli, onaylanmalı ve tamamıyla, doğru bir şekilde ve zamanında işlenmelidir. b) Kayıtlar dönemsel ilkesine uygun şekilde muhasebeleştirilmelidir.”	HAYIR
“Bilgisayar kaynakları, zamanında çevrim içi tepki verebilmek ve bilgi işleyebilmek için yeterli olmalıdır.”	EVET
9- Kriz Yönetimi	
“Üst düzey yöneticiler kriz takımının faaliyetleri ile ilgili bilgilendirilmeliler ve kriz takımının başarısı için gerekli kaynak kullanımlarını onaylamalıdır.”	HAYIR
“Şirket olası ve potansiyel önemli riskleri önceden hesaplayabilmek için resmi, karşılıklı-fonksiyonel risk değerlemesi yapmalıdır.”	HAYIR
“Kriz yönetim takımı üç ayda bir toplanmalıdır.”	HAYIR
“Aşağıdaki kriz durumları gözlemlenmeli, krize dönüşebilecek durumları engelleyici yöntemlere sahip olunmalıdır. 1) Hertürlü ciddi sakatlanma ve hastalıklar 2) İşletmenin bazı bölümlerinin yer değiştirmesini gerektirecek yapısal hasarlar 3) Üretimin 4 saatten fazla olarak planmamış şekilde durdurulması 4) Yasal olarak raporlanabilecek şekilde kimyasal maddelerin şirket arazisine dökülmesi 5) Şirketin gelirleri, satışları, nakit akımları ve pazar payı üzerinde orta düzeyde etki olması 6) Şirket itibarına, imajına ya da stok fiyatlarında oluşabilecek potansiyel hasarlar 7) Şirket üzerinde yerel medya baskısı olması ve şirket ile ilgili medya araştırmalarındaki artışlar”	HAYIR

“Daha önce yaşanmış krizlerin analizleri, masaüstü tatbikatlar ya da yapılan tatbikatlar sonucunda edinilmiş tecrübelerle, eğitimlerde açıklayıcı durum planlarıyla dökümante edilmeli ve ileriye yönelik aksiyon planları ve bu planların geliştirme /uygulama süreleri belirlenmelidir.”	HAYIR
--	-------

EK 3. ANKET SORULARI FREKANS DAĞILIMLARI

	İşaretlenmiş veri sayısı	İşaretlenmemiş veri sayısı	ortalama	Toplam puan
kontrol_1	25,00	0,00	2,00	50,00
kontrol_2	25,00	0,00	2,00	50,00
kontrol_3	21,00	4,00	2,00	42,00
kontrol_4	25,00	0,00	2,00	50,00
kontrol_5	25,00	0,00	1,84	46,00
kontrol_6	24,00	1,00	1,83	44,00
kontrol_7	25,00	0,00	0,16	4,00
kontrol_8	25,00	0,00	0,00	0,00
kontrol_9	25,00	0,00	1,44	36,00
kontrol_10	25,00	0,00	1,68	42,00
kontrol_11	25,00	0,00	1,76	44,00
kontrol_12	24,00	1,00	1,50	36,00
kontrol_13	24,00	1,00	1,25	30,00
kontrol_14	25,00	0,00	0,76	19,00
kontrol_15	20,00	5,00	0,95	19,00
kontrol_16	20,00	5,00	0,75	15,00
kontrol_17	19,00	6,00	1,00	19,00
kontrol_18	18,00	7,00	1,06	19,00
kontrol_19	25,00	0,00	1,92	48,00
kontrol_20	25,00	0,00	1,04	26,00
kontrol_21	25,00	0,00	1,44	36,00
kontrol_22	25,00	0,00	0,68	17,00
kontrol_23	25,00	0,00	1,84	46,00
kontrol_24	25,00	0,00	1,24	31,00
kontrol_25	25,00	0,00	1,84	46,00
kontrol_26	25,00	0,00	1,92	48,00
kontrol_27	25,00	0,00	1,92	48,00
kontrol_28	25,00	0,00	1,60	40,00
kontrol_29	25,00	0,00	1,76	44,00
kontrol_30	25,00	0,00	1,44	36,00
kontrol_31	25,00	0,00	2,00	50,00
kontrol_32	25,00	0,00	2,00	50,00
kontrol_33	25,00	0,00	2,00	50,00
kontrol_34	25,00	0,00	0,84	21,00
kontrol_35	25,00	0,00	0,24	6,00
kontrol_36	25,00	0,00	2,00	50,00
kontrol_37	25,00	0,00	2,00	50,00
kontrol_38	25,00	0,00	1,20	30,00
kontrol_39	25,00	0,00	0,92	23,00
kontrol_40	25,00	0,00	2,00	50,00
kontrol_41	25,00	0,00	0,00	0,00

	işaretlenmiş veri sayısı	İşaretlenmemiş veri sayısı	ortalama	Toplam puan
risk_1	25	0	2,0000	50,00
risk_2	25	0	2,0000	50,00
risk_3	25	0	2,0000	50,00
risk_4	25	0	1,5200	38,00
risk_5	25	0	1,0400	26,00
risk_6	25	0	1,5600	39,00
risk_7	25	0	1,1200	28,00
risk_8	25	0	1,8400	46,00
risk_9	25	0	2,0000	50,00
risk_10	25	0	2,0000	50,00
risk_11	25	0	2,0000	50,00
risk_12	25	0	1,9200	48,00
risk_13	25	0	,8800	22,00
risk_14	25	0	1,0000	25,00

	işaretlenmiş veri sayısı	İşaretlenmemiş veri sayısı	ortalama	Toplam puan
Kontrol_Faaliyetlri_1	25,00	0,00	2,00	50,00
Kontrol_Faaliyetlri_2	25,00	0,00	1,20	30,00
Kontrol_Faaliyetlri_3	25,00	0,00	1,64	41,00
Kontrol_Faaliyetlri_4	25,00	0,00	0,84	21,00
Kontrol_Faaliyetlri_5	25,00	0,00	1,12	28,00
Kontrol_Faaliyetlri_6	25,00	0,00	0,64	16,00
Kontrol_Faaliyetlri_7	25,00	0,00	1,60	40,00
Kontrol_Faaliyetlri_8	25,00	0,00	1,92	48,00
Kontrol_Faaliyetlri_9	24,00	1,00	1,46	35,00
Kontrol_Faaliyetlri_10	25,00	0,00	2,00	50,00
Kontrol_Faaliyetlri_11	25,00	0,00	1,28	32,00
Kontrol_Faaliyetlri_12	25,00	0,00	2,00	50,00

Kontrol_Faaliyetlri_13	25,00	0,00	1,76	44,00
Kontrol_Faaliyetlri_14	25,00	0,00	1,72	43,00
Kontrol_Faaliyetlri_15	25,00	0,00	0,88	22,00
Kontrol_Faaliyetlri_16	25,00	0,00	2,00	50,00
Kontrol_Faaliyetlri_17	25,00	0,00	2,00	50,00
Kontrol_Faaliyetlri_18	25,00	0,00	1,76	44,00
Kontrol_Faaliyetlri_19	25,00	0,00	2,00	50,00

	İşaretlenmiş veri sayısı	İşaretlenmemiş veri sayısı	ortalama	Toplam puan
Bilgi_1	25	0	2,0000	50,00
Bilgi_2	25	0	1,9200	48,00
Bilgi_3	25	0	1,5200	38,00
Bilgi_4	25	0	2,0000	50,00
Bilgi_5	25	0	2,0000	50,00
Bilgi_6	25	0	0,0000	0,00
Bilgi_7	25	0	1,4400	36,00
Bilgi_8	25	0	1,8400	46,00
Bilgi_9	25	0	1,2800	32,00
Bilgi_10	25	0	1,8400	46,00
Bilgi_11	25	0	1,1200	28,00
Bilgi_12	25	0	,6400	16,00
Bilgi_13	25	0	,9600	24,00
Bilgi_14	25	0	2,0000	50,00
Bilgi_15	25	0	,1600	4,00

	İşaretlenmiş veri sayısı	İşaretlenmemiş veri sayısı	ortalama	Toplam puan
İzleme_1	25	0	0,00	0,00
İzleme_2	24	1	0,88	21,00
İzleme_3	25	0	2,00	50,00
İzleme_4	25	0	1,68	42,00
İzleme_5	25	0	1,12	28,00
İzleme_6	25	0	1,72	43,00
İzleme_7	25	0	1,84	46,00
İzleme_8	25	0	0,00	0,00
İzleme_9	25	0	0,00	0,00
