

**BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ DENETİM
FAALİYETLERİNDEN VE İÇ
DENETÇİLERDEN YARARLANILMASI:
BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA
Pınar SARIŞEN YÜZER
(Doktora Tezi)
Eskişehir, 2020**

**BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ DENETİM FAALİYETLERİNDEN VE İÇ
DENETÇİLERDEN YARARLANILMASI: BAĞIMSIZ DENETÇİLER
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Pınar SARIŞEN YÜZER

**T.C.
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**İşletme Anabilim Dalı
İşletme Bilim Dalı
DOKTORA TEZİ**

Eskişehir, 2020

T.C.
ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Pınar SARIŞEN YÜZER tarafından hazırlanan Bağımsız Denetimde İç Denetim Faaliyetlerinden ve İç Denetçilerden Yararlanılması: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma başlıklı bu çalışma 30.12.2020 tarihinde Eskişehir Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddesi uyarınca yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak, Jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalında Doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Prof. Dr. Birol Yıldız
(Danışman)

Üye : Prof. Dr. Şerafettin Sevim

Üye : Prof. Dr. Niyazi Kurnaz

Üye : Prof. Dr. Mustafa Kemal Beşer

Üye : Doç. Dr. Arzum Erken Çelik

ONAY

Prof. Dr. Mesut ERŐAN
Enstitü Müdürü

30/12/2020

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi hükümlerine göre hazırlandığını; bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmanın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Eskişehir Osmangazi Üniversitesi tarafından kullanılan bilimsel intihal tespit programıyla taranmasını kabul ettiğimi ve hiçbir şekilde intihal içermediğini beyan ederim. Yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması halinde ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

PINAR SARIŞEN YÜZER

ÖZET

BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ DENETİM FAALİYETLERİNDEN VE İÇ DENETÇİLERDEN YARARLANILMASI : BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

YÜZER SARIŞEN, Pınar

Doktora-2020

İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Prof.Dr. Birol Yıldız

Çalışmada, bağımsız denetçilerin denetim faaliyetleri sırasında iç denetim fonksiyonu çalışmalarından ve iç denetçilerden yararlanıp yararlanmadıkları ve nasıl bir iş birliği içerisine girdikleri araştırılmıştır. Türkiye Bağımsız Denetim Standardı 610, bağımsız denetçilerin çalışmalarında, iç denetçi çalışmalarından yararlanılabileceğini belirtmektedir. Bu standart çerçevesinde, bağımsız denetçilerin hangi koşullarda iç denetim fonksiyonu çalışmalarından ve iç denetçilerden yararlanabilecekleri ve iç denetim fonksiyonundan ne ölçüde yararlandıkları çalışmanın konusudur.

Çalışmanın problemi bağımsız denetim sürecinde, iç denetim fonksiyonu çalışmalarından ve iç denetçilerden yararlanılıyor mu, yararlanılmıyor mu? Yararlanılıyor ise ne düzeyde yararlanıldığının araştırılmasıdır.

610 no'lu Uluslararası Denetim Standardı genel anlamda, iç denetim ve iç denetim fonksiyonu çalışmaları hakkında açıklamalara yer vermektedir. Standartta; iç denetimin kapsam ve amaçları, iç denetim ile bağımsız denetçi arasındaki ilişki, iç denetimin anlaşılması ve ilk değerlendirme, iş birliğinin zamanlaması ve koordinasyon, iç denetim fonksiyonu çalışmalarının değerlendirilmesi ve test edilmesi başlıkları adı altında detaylı bir biçimde açıklanmaktadır.

Çalışmanın temel amacı ülkemizde bağımsız denetim yapılan işletmelerde, iç denetim fonksiyonu çalışmalarından ve iç denetçilerden yararlanılıp yararlanılmadığı ve nasıl bir iş birliği yaptıkları konusunda bağımsız denetçiler üzerine araştırma yapılarak ayrıntılı bir şekilde ortaya koymaktır.

Çalışma ile ilgili veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Teorik çerçeveden hareketle, iç denetim standartları ve 610 no'lu BDS dikkate alınarak anket metni hazırlanmıştır.

Çalışmada, BDS 610 no'lu standartta önerildiği üzere bağımsız denetçilerin, denetledikleri işletmelerin iç denetim fonksiyonu çalışmalarından ve iç denetçilerinden yararlandıkları ortaya çıkmıştır. Bağımsız denetçilerin, iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından ve iç denetçilerinden yararlanıp yararlanmayacağına karar vermesine yönelik değerlendirme yaparken organizasyonel bağımsızlık ve tarafsızlık en önemli kriterler olarak belirlenmiştir. Çalışmada, iç denetim fonksiyonu çalışmasından ve iç denetçilerden önemli yanlışlık riski belirlenirken iç kontrolün değerlendirilmesi sırasında yararlanıldığı ortaya çıkmıştır. Ayrıca çalışmada, bağımsız denetçiler ile iç denetçilerin iş birliğini koordinasyon içerisinde gerçekleştirdikleri, etkin iletişim kurarak bağımsız denetim kalitesinde olumlu etki yarattıkları ortaya çıkmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, İç Denetim, Bağımsız Denetçi, İç Denetçi

ABSTRACT

BENEFITING INTERNAL AUDIT ACTIVITIES AND INTERNAL AUDITORS IN INDEPENDENT AUDIT: A RESEARCH ON INDEPENDENT AUDITORS

YÜZER SARIŞEN, Pınar

Doktorate-2020

Business Administration

Supervisor: Prof.Dr. Birol Yıldız

In this study, it was investigated whether the independent auditors benefited from the internal audit function and internal auditors during the audit activities and how they cooperated. Turkey Independent Auditing Standard 610, in the work of the independent auditors, internal auditors can benefit from study indicate. Within the framework of this standard, the conditions under which independent auditors can benefit from internal audit functions and internal auditors and to what extent they benefit from the internal audit function are the subjects of the study.

The problem of the study is, in the independent audit process, is the internal audit function and internal auditors used or not? If it is benefited, it is to investigate the level of utilization.

610 International Standard on Auditing generally includes explanations about internal audit and internal audit function works. In the standard; The scope and objectives of internal audit are explained in detail under the headings of the relationship between internal audit and the independent auditor, understanding and initial evaluation of internal audit, timing and coordination of cooperation, evaluation and testing of internal audit functions.

The main purpose of the study is to exhibit in detail whether independent auditors benefit from the internal audit function studies and internal auditors and how

they cooperate with them in the companies that are audited independently in our country, by making research on independent auditors.

The survey method was used as a data collection tool for the study. Based on the theoretical framework, the questionnaire text was prepared by taking into account the internal audit standards and BDS No. 610.

In the study, it was revealed that the independent auditors benefited from the internal audit functions and internal auditors of the companies they audited, as recommended in the standard no 610 of BDS. Organizational independence and objectivity have been determined as the most important criteria when evaluating whether the independent auditors will benefit from the work of the internal audit function and internal auditors. In the study, it was revealed that the internal audit function and internal auditors were used during the evaluation of internal control while determining the risk of material misstatement. In addition, it was revealed in the study that the independent auditors and internal auditors cooperate in coordination and create a positive effect on the quality of the independent audit by establishing effective communication.

Keywords: Independent Audit, Internal Audit, Independent Auditor, Internal Auditor

İÇİNDEKİLER

ÖZET	ii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLOLAR LİSTESİ	x
ŞEKİLLER LİSTESİ	xii
EKLER LİSTESİ	xv
KISALTMALAR LİSTESİ	xvi
ÖNSÖZ.....	xviii
GİRİŞ	1

1.BÖLÜM

GENEL KAVRAMLAR

1.1. DENETİM TANIMI	5
1.2. DENETİMİN GEREKLİLİĞİ VE ÖNEMİ	7
1.3. DENETİMİN YARARLARI	8
1.4. DENETİM TÜRLERİ.....	9
1.4.1. Denetimde Ulaşılmak İstenen Amaca Göre Denetim Türleri.....	9
1.4.1.1. Faaliyet Denetimi	10
1.4.1.2. Finansal Tabloların Denetimi.....	11
1.4.1.3. Uygunluk Denetimi	11
1.4.2. Denetçinin Niteliğine Göre Denetim Türleri.....	13
1.4.2.1. İç Denetim	13
1.4.2.2. Bağımsız Denetim	14
1.4.2.3. Kamu Denetimi	15
1.5. DENETÇİ TÜRLERİ.....	15
1.5.1. İç Denetçi.....	16
1.5.2. Bağımsız Denetçi.....	16
1.5.3. Kamu Denetçisi	16
1.6. İÇ KONTROL.....	17
1.6.1. İç Kontrol İle İlgili Tanımlar	17
1.6.2. İç Kontrolün Amacı, Önemi ve Faydaları	19

1.6.3. İç Kontrolün Unsurları.....	21
1.6.3.1. Kontrol Çevresi	21
1.6.3.2. Risk Değerleme	22
1.6.3.3. Kontrol Faaliyetleri	23
1.6.3.4. Bilgi ve İletişim.....	24
1.6.3.5. İzleme	24
1.6.4. İç Kontrol İle İlgili Vurgulanması Gerekenler	27
1.6.5. İç Kontrolün Etkinliği.....	28
1.7. İÇ DENETİM.....	29
1.7.1. İç Denetimin Tanımı.....	29
1.7.2. İç Denetim Faaliyeti ve Kapsamı	30
1.7.3. İç Denetimin Amacı.....	31
1.7.4. İç Denetimin Önemi ve Gerekliliği	32
1.7.5. İç Denetimin Yararları	34
1.7.6. İç Denetimin Etkinliği	34
1.7.7. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi	36
1.7.8. Etkin Bir İç Kontrolün İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı	38
1.8. BAĞIMSIZ DENETİM	40
1.8.1. Bağımsız Denetim Tanımı.....	40
1.8.2. Bağımsız Denetim Faaliyetleri	41
1.8.3. Bağımsız Denetim Amacı.....	41
1.8.4. Bağımsız Denetimin Önemi ve Gerekliliği	42
1.8.5. Bağımsız Denetimin Yararları	43
1.8.6. İç Denetim ve Bağımsız Denetim Arasındaki Benzerlikler ve Farklılıklar	45
1.8.7. İç Kontrol ve Bağımsız Denetim İlişkisi	46
1.8.8. İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi.....	48
1.8.8.1. Bağımsız Denetçi ile İç Denetçi İş Birliğinin Yararları.....	50
1.9. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN İÇ DENETİM FONKSİYONU ÇALIŞMALARıyla İLİŞKİSİ	51
1.9.1. Müşteri Seçimi.....	51
1.9.2. İç Kontrolün İncelenmesi ve Değerlendirilmesi.....	53
1.9.3. Kontrol Testleri ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi	54

2.BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE İÇ DENETİMDEN YARARLANMA SÜRECİ

2.1. İÇ DENETİM FONKSİYONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	57
2.1.1. Organizasyonel Durum ve Bağımsızlık Açısından Değerlendirme.....	57
2.1.1.1. Kurumsal Statüyü Bağımsızlık Açısından Değerlendirme	59
2.1.1.2. Tarafsızlıkla İlgili Değerlendirme	60
2.1.2. Fonksiyonun Kapsamı Açısından Değerlendirme	61
2.1.2.1. Kurumsal Yönetimle İlgili Faaliyetlerin Değerlendirilmesi	62
2.1.2.2. Risk Yönetimiyle İlgili Faaliyetlerin Değerlendirilmesi.....	63
2.1.2.3. İç Kontrolle İlgili Faaliyetlerin Değerlendirilmesi	64
2.1.3. Teknik Yeterlilikle İlgili Değerlendirme	65
2.1.3.1. İç Denetim Fonksiyonunun Yeterliliğinin Değerlendirilmesi....	65
2.1.3.2. İç Denetçilerin Yeterliliğinin Değerlendirilmesi.....	66
2.1.4. Gerekli Mesleki Dikkat ve Özenle İlgili Değerlendirme.....	68
2.2. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE İÇ DENETİM FONKSİYONU VE İÇ DENETÇİLERDEN YARARLANILMASI.....	70
2.2.1. İş Birliğinin Niteliği.....	71
2.2.1.1. İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmalarından Yararlanılması Karar Süreci.....	71
2.2.1.2. İç Denetçilerden Yararlanılması Karar Süreci	72
2.2.2. İş Birliğinin Kapsamı.....	73
2.2.2.1. İç Denetim Fonksiyonu Açısından İş Birliğinin Kapsamı	74
2.2.2.2. İç Denetçiler Açısından İş Birliğinin Kapsamı	76
2.2.3. İş Birliğinin Koordinasyonu	78
2.2.3.1. İç Denetim Fonksiyonu Çalışmalarından Yararlanılması Durumunda İş Birliğinin Koordinasyonu.....	79
2.2.3.2. İç Denetçilerden Yararlanılması Durumunda İş Birliğinin Koordinasyonu	80
2.3. İŞBİRLİĞİNİN ÇALIŞMA KAĞITLARINA YANSITILMASI	82
2.3.1. İç Denetim Fonksiyonundan Yararlanılması Durumunda İş Birliğinin Çalışma Kağıtlarına Yansıtılması	83
2.3.2. İç Denetçilerden Yararlanılması Durumunda İş Birliğinin Çalışma Kağıtlarına Yansıtılması	83

3.BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN İÇ DENETİM FAALİYETLERİNDEN YARARLANMA DÜZEYLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ	84
3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI	84
3.3. UYGULAMANIN ÖRNEK KÜTLESİ, VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ, ANKETLERİN HAZIRLANMASI VE ANALİZ YÖNTEMİ	85
3.3.1. Örnek Kütle Seçimi	85
3.3.2. Veri Toplama Yöntemi	85
3.3.3. Anketlerin Hazırlanması	86
3.3.4. Verilerin Analiz Yöntemi	86
3.4. BULGULAR VE YORUM.....	91
3.4.1. İç Denetim Fonksiyonunun Değerlendirilmesine Yönelik Analiz Sonuçları	91
3.4.2. Bağımsız Denetim Sürecinde İç Denetim Fonksiyonu Çalışmalarından ve İç Denetçilerden Yararlanılmasına Yönelik Analiz Sonuçları.....	105
3.4.2.1. İş Birliğinin Kapsamına Yönelik Analiz Sonuçları	105
3.4.2.2. İş Birliğinin Koordinasyonuna Yönelik Analiz Sonuçları	116
3.4.2.3. Demografik Soruların ‘Standart’, ‘Neden’ ve ‘Düzeye’ Yönelik Analiz Sonuçları	119
SONUÇ	133
KAYNAKÇA	141
EK-1: Anket Formu	152

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Finansal Tablo Denetimi, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi Karşılaştırması.....	13
Tablo 2: İç Denetçiler ve Bağımsız Denetçiler Arasındaki Temel Farklılıklar.....	17
Tablo 3: İç Denetimin Bağımsız Denetimden Ayrılan Noktaları.....	46
Tablo 4: Denetçilerin, denetimini yaptığı işletmelerin ‘Standart’ puan ortalamaları ile cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin t testi sonuçları.....	120
Tablo 5: Denetçilerin, denetimini yaptığı işletmelerin ‘Standart’ ve ‘Nedenlerine’ ait puan ortalamaları ile yaşları arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin ANOVA sonuçları	121
Tablo 6: Denetçilerin, denetimin yaptığı işletmelerin ‘Standart’ ve ‘Nedenlerine’ ait puan ortalamaları ile öğrenim durumları arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin ANOVA sonuçları	122
Tablo 6.1.: Denetçilerin öğrenim durumlarına göre ‘Standart’ puan ortalamalarına ait Post-Hoc Testi Sonuçları	122
Tablo 7: Denetçilerin, denetimini yaptığı işletmelerin ‘Standart’ ve ‘Nedenlerine’ ait puan ortalamaları ile unvanları arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin ANOVA sonuçları.....	123
Tablo 8: Denetçilerin, ‘Standart’ ve ‘Nedenlerine’ ait puan ortalamaları ile deneyimleri arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin ANOVA sonuçları.....	124
Tablo 9: Denetçilerin, denetimini yaptığı işletmelerin ‘Düzeilerine’ ait puan ortalamaları ile cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin t testi sonuçları	125
Tablo 10: Denetçilerin, ‘Düzeilerine’ ait Puan Ortalamaları ile yaşları arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin ANOVA sonuçları	126

Tablo 11: Denetçilerin, ‘Düzeylerine’ ait puan ortalamaları ile öğrenim durumları arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin ANOVA sonuçları	126
Tablo 12: Denetçilerin, ‘Düzeylerine’ ait puan ortalamaları ile unvanları arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin ANOVA sonuçları.....	127
Tablo 13: Denetçilerin, ‘Düzeylerine’ ait puan ortalamaları ile deneyimleri arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin ANOVA sonuçları	128
Tablo 14: Denetçilerin, denetimini yaptığı işletmelerin ‘Standart’ ve ‘Nedenlerine’ ait puan ortalamaları arasındaki Korelasyon	128
Tablo 15: Denetçilerin, denetimini yaptığı işletmelerin ‘Düzeyleri’ ile ‘Standart’ ve ‘Nedenlerine’ ait puan ortalamaları arasındaki Korelasyon.....	129
Tablo 16: Denetçilerin, demografik özellikleri ile ‘Standart’ ve ‘Nedenlere’ ilişkin ortalama, standart sapma (s.s) değerleri	130
Tablo 17: Denetçilerin, demografik özellikleri ile ‘Düzeylerine’ ilişkin ortalama, standart sapma (s.s) değerleri	131

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: COSO'nun İç Kontrol Unsurları.....	25
Şekil 2: COSO 2013 Küpü	26
Şekil 3: İç Denetim Fonksiyonunun Organizasyonel Konumu	58
Şekil 4: Denetçilerin, bağımsız denetim yaptığınız işletmenin iç denetim fonksiyonu tarafından üretilen çıktılardan, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanıp yararlanmadıkları ile 'Standart' soruları (3,4,5,6,7,8) arasındaki Chaid analiz sonuçları.....	92
Şekil 5: Denetçilerin, bağımsız denetim yaptığınız işletmenin iç denetim fonksiyonu tarafından üretilen çıktılardan, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanıp yararlanmadıkları ile 'Neden' soruları (9,10,11,12) arasındaki Chaid analiz sonuçları	93
Şekil 6: Denetçilerin, Bağımsız denetim yaptığınız işletmenin iç denetçilerinden, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanıp yararlanmadıkları ile 'Standart' soruları (3,4,5,6,7,8) arasındaki Chaid analiz sonuçları	95
Şekil 7: Denetçilerin, Bağımsız denetim yaptığınız işletmenin iç denetçilerinden, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanıp yararlanmadıkları ile 'Neden' soruları (9,10,11,12) arasındaki Chaid analiz sonuçları	97
Şekil 8: Bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetim fonksiyonu tarafından üretilen çıktılardan denetimin herhangi bir aşamasında yararlanıp yararlanmamaları ile 'Standarda' ilişkin sorulara ait Çoklu Uyum Analizi sonuçları.....	99
Şekil 9: Bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetçilerinden, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanıp yararlanmadıkları ile 'Standarda' ilişkin sorulara ait Çoklu Uyum Analizi sonuçları.....	101
Şekil 10: Bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetim fonksiyonu tarafından üretilen çıktılardan denetimin herhangi bir aşamasında yararlanıp yararlanmamaları ile 'Nedene' ilişkin sorulara ait Çoklu Uyum Analizi sonuçları.....	103
Şekil 11: Bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetçilerinden, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanıp yararlanmadıkları ile 'Nedene' ilişkin sorulara ait Çoklu Uyum Analizi sonuçları.....	104

Şekil 12: Denetçilerin, iç denetim çalışmasından en fazla hangi aşamada yararlanmaktasınız sorusuna ait düşüncelerinin yüzde dağılımları	105
Şekil 13: Denetçilerin, iç denetçilerden en fazla hangi aşamada yararlanmaktasınız sorusuna ait düşüncelerinin yüzde dağılımları	106
Şekil 14: İç denetim çalışmasını, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız sorusunun öncelik sırasına göre birinci sırada nakit işlemler olarak belirten denetçilerin, diğer alanlara (Nakit işlemleri, Alacak ve borç işlemleri, Stoklar, Duran varlıklar ve Gelir ve gider işlemleri) ilişkin yüzde dağılımları.....	107
Şekil 15: İç denetim çalışmasını, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız sorusunun öncelik sırasına göre ikinci sırada alacak ve borç işlemleri olarak belirten denetçilerin, diğer alanlara(Nakit işlemleri, Alacak ve borç işlemleri, Stoklar, Duran varlıklar ve Gelir ve gider işlemleri) ilişkin yüzde dağılımları	108
Şekil 16: İç denetim çalışmasını, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız sorusunun öncelik sırasına göre üçüncü sırada stoklar olarak belirten denetçilerin, diğer alanlara(Nakit işlemleri, Alacak ve borç işlemleri, Stoklar, Duran varlıklar ve Gelir ve gider işlemleri) ilişkin yüzde dağılımları	109
Şekil 17: İç denetim çalışmasını, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız sorusunu öncelik sırasına göre dördüncü sırada duran varlıklar olarak belirten denetçilerin, diğer alanlara(Nakit işlemleri, Alacak ve borç işlemleri, Stoklar, Duran varlıklar ve Gelir ve gider işlemleri) ilişkin yüzde dağılımları	110
Şekil 18: İç denetim çalışmasını, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız sorusunu öncelik sırasına göre beşinci sırada gelir ve gider işlemleri olarak belirten denetçilerin, diğer alanlara(Nakit işlemleri, Alacak ve borç işlemleri, Stoklar, Duran varlıklar ve Gelir ve gider işlemleri) ilişkin yüzde dağılımları	111
Şekil 19: İç denetçileri, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız sorusunu öncelik sırasına göre birinci sırada nakit işlemler olarak belirten denetçilerin, diğer alanlara(Nakit işlemleri, Alacak ve borç işlemleri, Stoklar, Duran varlıklar ve Gelir ve gider işlemleri) ilişkin yüzde dağılımları	112

Şekil 20: İç denetçileri, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız sorusunu öncelik sırasına göre ikinci sırada alacak ve borç işlemleri olarak belirten denetçilerin, diğer alanlara(Nakit işlemleri, Alacak ve borç işlemleri, Stoklar, Duran varlıklar ve Gelir ve gider işlemleri) ilişkin yüzde dağılımları	113
Şekil 21: İç denetçileri, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız sorusunu öncelik sırasına göre üçüncü sırada stoklar olarak belirten denetçilerin, diğer alanlara(Nakit işlemleri, Alacak ve borç işlemleri, Stoklar, Duran varlıklar ve Gelir ve gider işlemleri) ilişkin yüzde dağılımları	114
Şekil 22: İç denetçileri, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız sorusunu öncelik sırasına göre dördüncü sırada duran varlıklar olarak belirten denetçilerin, diğer alanlara(Nakit işlemleri, Alacak ve borç işlemleri, Stoklar, Duran varlıklar ve Gelir ve gider işlemleri) ilişkin yüzde dağılımları.....	115
Şekil 23: İç denetçileri, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız sorusunu öncelik sırasına göre beşinci sırada gelir ve gider işlemleri olarak belirten denetçilerin, diğer alanlara(Nakit işlemleri, Alacak ve borç işlemleri, Stoklar, Duran varlıklar ve Gelir ve gider işlemleri) ilişkin yüzde dağılımları	116
Şekil 24: Denetçilerin, denetimi yapılan işletmenin iç denetçileri ile koordinasyon içerisinde çalışmaktayız sorusuna ilişkin düşüncelerine ait yüzde dağılımları.....	117
Şekil 25: Denetçilerin, denetimi yapılan işletmenin iç denetçileri ile etkin iletişim kurulmasının bağımsız denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisi vardır sorusuna ilişkin düşüncelerine ait yüzde dağılımları	118
Şekil 26: Denetçilerin, denetimi yapılan işletmede iç denetçi, bağımsız denetçinin çalışmasını etkileyebilecek herhangi bir önemli konu hakkında dikkat çekip bilgilendirmektedir sorusuna ilişkin düşüncelerine ait yüzde dağılımları	119

EKLER LİSTESİ

Ek 1: Anket Formu.....	152
-------------------------------	------------

KISALTMALAR

- ABD** : Amerika Birleşik Devletleri
- AICPA** : The American Institute of Certified Public Accountants
(Amerikan Sertifikalı Kamu Denetçileri Enstitüsü)
- BDS** : Bağımsız Denetim Standardı
- CEO** : Chief Executive Officer
(İcra Direktörü)
- COSO** : Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
(Destekleyici Kurumlar Komitesi)
- ECIIA** : European Confederation of Institutes of Internal Auditing
(Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu)
- FCPA** : Foreign Corrupt Practices Act
(Yabancı Ülkelerde Yolsuzluk Uygulamaları Yasası)
- GKDS** : Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
- GKGMİ** : Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
- HOMALS** : Homogeneity Alternating Least Squares
(Dalgalı En Küçük Kareler)
- IASC** : International Accounting Standarts Committee
(Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi)
- IFAC** : International Federation of Accountants
(Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
- IIA** : Institute of Internal Auditors
(İç Denetçiler Enstitüsü)
- ISA** : International Standard on Auditing
(Uluslararası Denetim Standartları)
- İDKK** : İç Denetim Koordinasyon Kurulu
- İSMMMO** : İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
- SAS** : Statements on Auditing Standarts
(Denetim Standartları Açıklamaları)
- SEC** : Security Exchange Commision
(Sermaye Piyasası Komisyonu)
- SPK** : Sermaye Piyasası Kurulu
- TİDE** : Türkiye İç Denetim Enstitüsü

UIDS : Uluslara arası İ Denetim Standartları
VUK : Vergi Usul Kanunu

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın ortaya çıkmasında en büyük pay, engin sabrı ile bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım, desteğini esirgemeyerek yol gösteren, değerli danışman hocam Prof. Dr. F. Münevver YILANCI'ya aittir. Hocama ilgi ve desteğinden dolayı teşekkür ediyorum. Ancak danışman hocam Prof. Dr. F. Münevver YILANCI'nın emekli olmasıyla çalışmayı, özgün fikirleri ile beni yönlendiren, çalışmanın seyrinde ilgi ve desteği ile yardımcı olan danışman hocam Prof. Dr. Birol YILDIZ ile tamamladık, kendisine bir kez daha teşekkür ediyorum. Anketlerin yapılmasında bağımsız denetçilere ulaşmamda desteklerini esirgemeyen Bağımsız Denetçi Ahmet KAVAK'a teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Ayrıca, maddi ve manevi desteklerini benden esirgemeyen ve bu günlere ulaşmamda en büyük paya sahip olan, emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim babam Fahri SARIŞEN'e, annem Seher SARIŞEN'e şükranlarımı sunarım. Her zaman olduğu gibi bu çalışma sırasında da desteklerini esirgemeyen, zorlukları kolay kılan eşim Burhan YÜZER'e teşekkürlerimi sunarım.

Pınar SARIŞEN YÜZER
Eskişehir, 2020

GİRİŞ

Çok hızlı bir değişimin yaşandığı günümüzde, işletmelerin varlıklarını sürdürebilme ve değişen koşullara ayak uydurabilmeleri için bilgi ve bilginin yönetimi önemli bir hale gelmiştir. Rekabet koşullarının her geçen gün daha da artması ve gelecek için yenilik arayışının oldukça hız kazanması, işletmelerin hem mevcut durumlarını korumaları bakımından hem de gelecekte varmak istedikleri yeri tahmin etmeleri bakımından doğru bilgiye ulaşmalarının önemli olduğu bilincine varmalarını sağlamıştır. İhtiyaç duyulan bilginin istenilen nicelik ve kalitede sağlanamaması ve üst yönetimin karar süreçlerinin etkinleştirilmesinde akılcı bir şekilde kullanılmaması, işletmeler için büyük risk haline gelmiştir. Bu doğrultuda ihtiyaç duyulan bilginin elde edilmesi, analiz edilmesi ve somut önerilere dönüştürülmesi için en önemli yollardan birisi denetimdir. Böylelikle denetimin işletmelerde ağırlığının arttığı ve denetim mesleğinin geliştirilmesine yönelik çabaların evrensel bir boyut kazandığı görülmektedir (Aslan, 2010: 64).

Bağımsız denetim, işletmenin kendi bünyesinde çalışmayan denetçilerinden oluşan, bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı tarafından denetlenmesidir. Mali tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesinin amacı, mali tabloların bir bütün olarak finansal durumu, finansal durumdaki değişimleri, faaliyet sonuçları ve nakit akışlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda güvenilir bir biçimde düzenlendiği konusunda bir fikir sahibi olmaktır. Bu nedenle bağımsız denetim ile iç denetim arasındaki ilişki oldukça önemlidir. İşletmelerde etkin işleyen bir iç kontrolün olması ve iç denetim fonksiyonunun yeterli olması, bağımsız denetçiye, yapacağı denetim işlemlerinin türünü, kapsamını ve düzeyini ve zamanlamasını değerlendirmesi açısından kolaylık sağlar. İç denetim yöneticisi, aynı çalışmaları gereksiz yere tekrarlamamak ve bağımsız denetçinin gerçekleştireceği denetim faaliyetlerinin kapsamına karar vermesinde yardımcı olması açısından bağımsız denetçi ile yapmış olduğu çalışmaları paylaşmalıdır. Ayrıca iç denetim fonksiyonunun iç kontrol ile ilgili olarak hazırladığı rapor, bağımsız denetçinin çalışmalarına rehberlik eder. Bağımsız denetçiler, gerekli gördükleri hallerde iç denetçileri çalışmalarına dahil edebilirler (Adiloğlu, 2010: 27). Bağımsız denetçi ile iç denetçi arasındaki ilişkinin işletmeye en büyük yararı ise toplam denetim süresinin kısalması bunun sonucunda da denetim maliyetlerinin düşmesidir (Uzay, 1998: 164).

İç denetçi ile bağımsız denetçinin iş birliği içerisinde çalışması, finansal raporlama hilelerinin ortaya çıkarılmasını da sağlayacaktır. Bu şekilde hileli işlemlerin ortaya çıkarılması, hem işletme içi hem de işletme dışı bilgi kullanıcılarının verecekleri kararlara etki edecektir. Koordineli çalışma sonucunda ortaya çıkarılacak hatalı finansal işlemlerin sebebi, hangi yanlış bilgiyle yapıldığı ve nasıl düzeltileceği, ilgili kişilere anlatılarak doğru işlemin öğretilmesi açısından da bir faydası olacaktır (Demir ve diğerleri, 2018: 100).

Uluslararası denetim standartları, denetim sürecinde denetçilere yol gösteren ve uyulması gereken kurallar hakkında ayrıntılı olarak bilgi veren standartlardır. Uluslararası denetim standartları finansal tabloların denetimi yanında, gereken uyarlamalarla diğer bilgi ve ilgili hizmetlerin denetiminde de kullanılabilir. 610 nolu - İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması standardı da bunlardan biridir. Uluslararası denetim standartları, temel ilkeler ve zorunlu prosedürler ile birlikte yol gösterici açıklama ve diğer unsurları içermektedir. Temel ilkeler ve zorunlu prosedürler, uygulamada yol gösteren açıklayıcı ve diğer kaynaklar kapsamında değerlendirilmektedir. Yol gösterici unsurlarla birlikte temel ilkeleri ve zorunlu prosedürleri anlamak ve uygulamak için, standardın içerdiği açıklama ve diğer unsurları kapsayan uluslararası denetim standardının tüm metnini göz önünde bulundurmak gerekmektedir (Akpınar, 2010: 174).

610 no'lu Uluslararası Denetim Standardı genel anlamda, iç denetim ve iç denetim fonksiyonu çalışmaları hakkında açıklamalara yer vermektedir. Standartta; iç denetimin kapsam ve amaçları, iç denetim ile bağımsız denetçi arasındaki ilişki, iç denetimin anlaşılması ve ilk değerlendirme, iş birliğinin zamanlaması ve koordinasyon, iç denetim fonksiyonu çalışmalarının değerlendirilmesi ve test edilmesi başlıklarıyla detaylı bir biçimde açıklanmaktadır.

Türkiye Bağımsız Denetim Standardı 610, bağımsız denetçilerin çalışmalarında, iç denetçi çalışmalarından yararlanılabileceğini belirtmektedir. Bu standart çerçevesinde, bağımsız denetçilerin hangi koşullarda iç denetim fonksiyonu çalışmalarından ve iç denetçilerden yararlanabilecekleri ve iç denetim fonksiyonundan ne ölçüde yararlandıkları çalışmanın konusudur.

Çalışmanın problemi bağımsız denetim sürecinde, iç denetim fonksiyonu çalışmalarından ve iç denetçilerden yararlanılıyor mu, yararlanılmıyor mu? Yararlanılıyor ise ne düzeyde yararlandığının araştırılmasıdır.

Özetle çalışmamızda, Türkiye'deki bağımsız denetim yapılan işletmelerde, iç denetim fonksiyonu çalışmalarından ve iç denetçilerden yararlanılıp yararlanılmadığı ve nasıl bir iş birliği yaptıkları konusunda bağımsız denetçiler üzerine araştırma yapılarak ayrıntılı bir şekilde ortaya konması amaçlanmıştır. Bağımsız denetçilerin denetledikleri işletmenin, iç denetim fonksiyonunu nasıl değerlendirdikleri ve bu değerlendirme sonucuna göre denetlenen işletmelerin iç denetim fonksiyonlarının, örgütsel statüleri, bağımsızlıkları, yeterlilik düzeyleri ve mesleki titizlikleri hakkında bilgi toplamaya çalışılmıştır. Ayrıca çalışmada eğer denetçiler iç denetim fonksiyonu çalışmalarından yararlanıyor ise bu yararlanma hangi biçimde, nasıl olmakta ve hangi alanlarda yoğunlaştığı araştırılmıştır.

Bağımsız denetçilerin yaptıkları faaliyetlerin en büyük kısmı, denetledikleri işletmenin iç kontrolünü değerlemek ve denetledikleri işletme için önemli yanlışlık riskini tespit etmektir. İç denetim de iç kontrolün önemli bir kısmını oluşturduğu için bağımsız denetçilerin, iç denetimi değerlemeleri çok önemli bir konu olmaktadır. Çünkü bağımsız denetçinin, iç denetim fonksiyonu çalışmalarından yararlanabilmesi denetleyeceği işletmenin iç denetimiyle ilgili yaptığı değerlendirmelere bağlıdır. Değerleme sonuçları, iç denetim ile ilgili olumlu sonuçlanmışsa iç denetimden yararlanabilir. Böylelikle, iç denetim fonksiyonu ile yapılan işbirliği, bağımsız denetçinin çalışmalarını kolaylaştıracaktır. Sonuç olarak çalışma, bağımsız denetçilerin iç denetim fonksiyonuyla bağlantılı olarak, iç denetim çalışmalarından yararlanma düzeylerine açıklık getirmesi bakımından önemlidir.

Çalışmanın kapsamını, 4 büyük bağımsız denetim firması olarak bilinen Deloitte, E&Y, KPMG, PWC firmalarının İstanbul ofislerinde görev yapmakta olan Sorumlu Ortak Baş Denetçi, Baş Denetçi, Kıdemli Denetçi, Denetçi unvanını taşıyan denetçiler oluşturmaktadır.

Çalışma ile ilgili veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Teorik çerçeveden hareketle, iç denetim standartları ve 610 no'lu BDS dikkate alınarak anket metni hazırlanmıştır.

Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; denetimin tanımı, denetimin gerekliliği ve önemi, denetimin yararları, denetim ve denetçi türleri üzerinde durulmuş ve iç kontrol, iç denetim, bağımsız denetim ve bağımsız denetim sürecinde bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonu çalışmalarıyla ilişkisi ile ilgili bilgiler ayrıntılı olarak verilmiştir.

İkinci bölümde; çalışmanın kavramsal çerçevesini oluşturan bağımsız denetim sürecinde iç denetimin kullanılma süreci başlığı altında bağımsız denetçinin, denetlediği işletmede iç denetim fonksiyonunu değerlemesi, bağımsız denetim sürecinde iç denetim fonksiyonu ve iç denetçilerden yararlanılması, iş birliğinin çalışma kağıtlarına yansıtılması konuları anlatılmıştır.

Üçüncü bölüm; yapılan teorik değerlendirmelerin, anket çalışması ile desteklenmeye çalışıldığı bölümdür. Bu bölümde 4 büyük denetim firmasında çalışan bağımsız denetçilere, denetledikleri işletmenin iç denetim fonksiyonu ve iç denetçileriyle ilgili anket uygulanmış ve anket sonuçları değerlendirilmiştir.

Son olarak ise, elde edilen bulguların değerlendirildiği sonuç kısmı yer almaktadır.

1. BÖLÜM

GENEL KAVRAMLAR

İşletmelerin günümüzde giderek büyümesi ve teknolojideki gelişmeler, işletmelerin finansal ve idari faaliyetlerine ilişkin işlemlerinin ve kayıtlarının karmaşıklaşması sonucunu doğurmuş, bu sonuç ile birlikte işlemlerde ve kayıtlarda meydana gelen hatalarda da artışa neden olmuştur. Diğer taraftan, teknolojik gelişmeler sonucunda yapılan işlemlerin bilgisayarlar aracılığıyla gerçekleşmesi ile veriler de güvenli bir şekilde kaydedilmiş ve saklanmıştır.

Gerek işlemlerin karmaşıklaşması sonucu meydana gelen hataların ortaya çıkarılması zorunluluğu, gerekse teknolojik alanlarda meydana gelen gelişmeler sonucu işlemlerin elektronik ortamlarda izleyebilecek kullanıcıların yetersiz olması, işlemlerin ve kayıtların kendi alanında uzman, tarafsız ve bağımsız niteliklere sahip denetçiler tarafından denetlenme ihtiyacını doğurmuştur (Yıldız, 2008: 48). Bu ihtiyaç sonucu doğan bağımsız denetimin amacı, bilgi kullanıcılarının finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaca finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüş ile ulaşılr (BDS, 200:3). Bağımsız denetçiler, dönem sonunda finansal tabloların yayımına kadar görüşlerini belirlemek zorundadırlar. Başka bir ifade ile kısa bir zamanda en etkin biçimde denetimi yürütmeleri ve doğru görüşe ulaşmaları gerekir. Denetimin kolaylıkla istenen zamanda bitirilmesi için Bağımsız Denetim Standartları (BDS'ler) bağımsız denetçilere değişik yol haritaları önermektedir.

Çalışmanın bu bölümünde denetimle ilgili kavramlara, özellikle iç kontrol, iç denetimin daha iyi anlaşılabilmesi için çeşitli denetim türleri, denetçi türlerine ve bağımsız denetime yer verilmiştir.

1.1. DENETİM TANIMI

Denetim Kavramları Komitesi denetimi şöyle tanımlamaktadır;

“Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların daha önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak için tarafsızca kanıt toplayan, bu

kanıtları değerlendiren ve ortaya çıkan sonuçları ilgili taraflara ileten sistematik bir süreçtir”(Ricchiute, 1992: 4).

Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılan bu tanımın ana unsurları ve özellikleri şöyle açıklanabilir.

- **Ekonomik Faaliyet ve Olaylarla İlgili İddialar**

Denetçiye, denetim faaliyetine başlarken işletmenin finansal tabloları ve ekonomik faaliyetleri hakkındaki raporları sunulur. Bu raporlar, o işletme yönetiminin belirli bir döneme ait ekonomik faaliyetler hakkındaki bildirim ve iddialarını yansıtır (Güredin, 2007: 11-12). Denetçi bu bildirim ve iddialar doğrultusunda kanıt toplamalıdır, toplanan kanıtlar ekonomik hareketlerle ve olaylarla ilişkili olmalıdır. Örneğin yönetim tarafından hazırlanan mali tablolar birçok iddialar içermektedir ve denetçi ekonomik faaliyetlerle ilişkili iddialarla toplamış olduğu kanıtlar ile genel kriterler arasında uyum sağlayarak bu mali tabloları değerlendirir. Mali tabloların hazırlanması için genel kriter Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleridir (GKGMİ)(Messier, 1997: 9). Bu anlamda bağımsız denetim açısından denetim esnasında denetçiye sunulan mali tablolar ve raporlar o işletmenin yapmış olduğu ekonomik faaliyet ve olaylar ile ilgili iddiaları içermektedir.

- **Önceden Saptanmış Ölçütler**

Önceden saptanmış ölçütler, yönetimin ekonomik faaliyet ve olaylara ait bildirim ve iddialarının doğruluğunun araştırılması amacıyla karşılaştırdıkları standartlardır. Denetçi ile bilgileri kullanacak olan ilgili taraflar arasında verimli ve anlaşılabilir bir iletişim için ortak bir iletişim diline gerek vardır. Bu ortak iletişim dili “önceden saptanmış ölçütler” yoluyla sağlanır (Messier, 1997: 9). Önceden saptanmış ölçütler denetimin niteliğine göre, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkeleri, işletme yönetiminin belirlemiş olduğu politika, yasa, performans ölçütleri olabilir (Güredin, 2007: 11-12).

- **Tarafsız Biçimde Kanıt Toplama**

Denetimi yapacak kişiyle veya denetimin yapılışıyla ilgilidir. Tarafsız biçimde ifadesi ile anlatılmak istenen, denetimin konusunu oluşturan sonuçların meydana gelmesiyle doğrudan ilgili olmayan bir kişi tarafından tarafsız bir biçimde kanıt toplayarak testlerin yapılması gerektiğidir. Dolayısıyla tarafsızlık ancak denetimin

konusu olan bilgi, faaliyet veya işlem gibi şeylerle doğrudan ilgili olmayan bir kişi tarafından yerine getirilmesiyle sağlanabilir (Yılancı ve diğerleri, 2016: 1-2).

- **Sonuçların İlgili Taraflara İletilmesi**

Denetim sürecinin son aşaması olan denetim bulgularının raporlanması, denetçinin elde ettiği sonuçların bilgi kullanıcılarına iletilmesini ifade eder. Bağımsız denetimde denetçi, hiçbir zaman raporunda mali tabloların kesin olarak doğruluğunu onaylamaz ya da bu konuda açıkça bir görüş beyan etmez. Denetim raporunda denetçi; işletme yönetimi tarafından açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterler doğrultusunda denetimle saptanmış olan uygunluğu hakkında bir yargıya varır (Güredin, 1994: 5-6). İlgili duyan taraflar ile denetçinin bulgularını ve yargılarını kullanan kullanıcılar kastedilir (Messier, 1997: 9).

- **Sistemik Bir Süreç Olması**

Etkili bir denetim yapılabilmesi için iyi bir planlama yapılması gerekir. Yapılan plan, tarafsız bir şekilde kanıt toplamayı ve kanıtlar doğrultusunda değerlendirme yapılmasını içermektedir. Burada kanıtların geçerliliği açısından kanıtların tarafsızca toplanması ve değerlendirilmesi önem taşımaktadır (Messier, 1997: 8). Bu süreç sonunda denetim faaliyeti için gerekli olan kanıt ve bilgilerin sağlanması, bunların işlenmesi ile değerlendirilmesi ve değerlendirme sonucunda ise bir denetim görüşüne ulaşılır. Bu anlamda denetim sürecinin akla uygun, planlı, bilimsel olduğu ve denetim faaliyetinin de dinamik bir faaliyet olduğu söylenebilir (Güredin, 2007: 11).

1.2. DENETİMİN GEREKLİLİĞİ VE ÖNEMİ

Günümüzde globalleşme ile artan rekabet ve serbest piyasada rekabet içinde bulunan işletmelerin olduğu, bu işletmelerin muhasebe, finansman ve yönetim bölümlerindeki işlemlerin giderek arttığı ve karmaşık bir hal aldığı düşünülürse denetime duyulan ihtiyacın da arttığı söylenebilir. İşletmelerin gerek kapasite gerekse finansal açıdan büyümesi onların denetlenme ihtiyacını doğurmuştur. İşletmelerin organizasyon olarak büyümeleri sonucunda organizasyon yapısındaki genişlemeyle birlikte yöneticilerin sahip oldukları yetkilerini astlarına devretmesi sonucunu ortaya çıkartmıştır.

Kişiler ya da kurumlar tarafından verilen bilgi, beyanatlarla ilgili iddiada bulunanların, söz konusu bilgi ve beyanatların doğru ve güvenilir olduğunun savunulabilmesi önemlidir (Yüzgün, 1984: 21).

Günümüzde ekonomik birimler denetçiler tarafından çeşitli nedenlerle denetlenmektedirler. Bunun nedeni denetimin yasal bir zorunluluk olmasıdır. İşletmede çalışanlar ya da yönetim eğer denetleneceğini bilir ve bunun farkına varırsa bu durum önceden hataların bulunmasına, çalışanların da böylece gerekli önlemleri alarak işletmenin düzensizliklerden korunmasına destek olur (Hubbard, Johnson, 1991: 10).

Denetlenen birim için mevcut duruma oranla daha iyi ve yararlıyı sağlamak ve dolayısıyla olumlu gelişimi sağlamak için denetim gereklidir. İşletmelerde denetimle yönetimde verimliliğin artırılması amaçlanır (Meriç, 2002: 6-7).

1.3. DENETİMİN YARARLARI

Muhasebe denetiminin işletmeye sağladığı birçok yarar vardır. İşletmeye sağladığı yararlar; yanlışları öğrenme ve eğitim aracı olma, yönetimde görev alanların kendilerini aklama konusunda destek olma, kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesine katkısı şeklinde sıralanabilir (Kaval, 2005: 5-6).

Denetimin işletmeye sağladığı yararlar aşağıdaki gibi açıklanabilir.

- **Yanlışları Öğrenme ve Eğitim Aracı Olma**

Hem iç hem de dış denetim sürecinde, işletmenin iç kontrolü ve muhasebe sistemi incelenir, aksaklıkları ve eksiklikleri tespit edilir. Denetçi, denetim faaliyetleri sonucunda şirketin aksayan yönlerini, varsa yanlış uygulamaları bildirir. Böylece işletme de, yanlış ve aksayan yönlerde bilgi sahibi olmuş olur. Bununla birlikte çalışanlar da denetim sonucu ortaya çıkacak olan hata ve yanlışlıklar hakkında bilgi sahibi olacak ve denetimin de bir eğitim aracı olarak kullanılması sağlanmış olacaktır.

Denetim sonucunda çalışanlar yaptıkları hatalarını görmüş olacak ve hataların ortaya çıktığı işlemler ve faaliyetler üzerine yoğunlaşacak sonuç olarak da hataların ortaya çıktığı işlemleri düzeltirken de bir tür eğitim almış olacaklardır.

- **Yönetimde Görev Alanların Kendilerini Aklama Konusunda Destek Olma**

Denetim raporları sayesinde yönetimde görev alanlar hesap verme konusunda sorumlu oldukları taraflara karşı üçüncü ancak ehil kişi olarak bağımsız denetçinin görüşünü de alarak kendilerini aklama olanağı bulmaktadırlar. Hesap verme konusunda sorumlu oldukları taraflara karşı yönetimin en büyük yardımcılarından biri de iç denetimdir.

- **Kurumsal Yönetim Anlayışının Yerleşmesine Katkısı**

Kurumsallaşma sayesinde iyi bir organizasyon ile çalışanların yetki, görev ve sorumluluğunu bilmesi, çalışanların işletme üst amaçları yönünde yeterli motivasyon, işletmede tüm fonksiyonların belirlenmiş olması ve bunun için uygun prosedürlerin belirlenmiş olması, dolaylı da olsa yasa ve yönetmeliklere aykırı davranış olmadan da verimliliğin sağlanması, bunların sonucunda da işletmenin sürekliliğinin sağlanması ifade edilmektedir.

İşletmelerde denetim olacağı beklentisi çalışanları, aldıkları sorumluluk ve görevleri hakkında daha da cesaretlendirecek ve yaptıkları işlerde verimliliğin artmasını sağlayacak böylece işletmede gerek çalışanlar gerekse üst yönetim, kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesini sağlamış olacaklardır.

1.4. DENETİM TÜRLERİ

Denetim türleri, çalışmada amaçları bakımından ve denetçinin statüsüne göre olmak üzere iki açıdan incelenecektir.

1.4.1. Denetimde Ulaşılmak İstenen Amaca Göre Denetim Türleri

Amacına göre denetimin uygulanma nedeni, önceden belirlenmiş ölçütlere göre bir işletmeye ait bilgilerin geçen döneme ilişkin bilgilerle karşılaştırması ve bunun sonucunda işletme hakkında belli fikre ulaşmaya çalışmaktır (Aksoy, 2002: 56).

Denetim, denetimde ulaşmak istenen amaca göre; faaliyet denetimi, finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi olarak üçe ayrılmaktadır.

1.4.1.1. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi; bir işletmenin tamamının veya bir bölümünün faaliyetlerinin etkin ve verimli çalışıp çalışmadığının değerlendirilmesi amacıyla tarafsız bir biçimde kanıt toplanması, toplanan kanıtların değerlendirilmesi ve sonuçların üst yönetime iletilmesi sürecidir.

Bu denetim türünde denetimin konusu, bir işletme veya işletmenin bir bölümünün faaliyet sonuçlarıdır. İşletmenin bütünüyle faaliyet sonuçları veya üretim, insan kaynakları gibi bir bölümünün sonuçları denetimin konusunu teşkil edebilir. Tanımda bahsi geçen etkinlik, belirlenen ölçüt ile elde edilen sonucun birbiriyle ne kadar uyduğudur. Verimlilik ise bu sonuca ulaşabilmek için katlanılan maliyet ile elde edilen sonuç arasındaki ilişkidir (Yılancı ve diğerleri, 2016: 2).

Faaliyet denetimi sonucunda düzenlenen raporlarda, politikaların ve uygulamaların etkinlik ve verimlilik üzerinde yoğunlaşmasından dolayı denetimden çok yönetim danışmanlığına benzemektedir (Akarkarasu, 2000: 9). Genellikle faaliyet denetimi iç denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yapılmaktadır (Selimoğlu ve diğerleri, 2008: 6).

Faaliyet denetiminin yararlarından bahsedilecek olunursa; yönetimde kalite düzeyini artırır. Verimli, tutumlu yönetim anlayışı getirir, yönetime doğru politikalar oluşmasını sağlamada fayda sağlar, işletmenin kolay bir şekilde hedeflerine ulaşmasını sağlar. Yönetimin performansını değerlendirerek yönetimin düzenleme yapmasını sağlar, (Selimoğlu ve diğerleri, 2008: 6) karlılık da artış, kaynakların daha etkin bir şekilde kullanımı, gelişmiş iletişim ortamı, problemlerin daha erken bir evrede fark edilmesini sağlar (Akarkarasu, 2000: 9).

Bu açıklamalardan sonra faaliyet denetiminin amaçları şu şekilde sıralanabilir (Kıracı, 2003: 69);

- İşletme yönetiminin başarısını ölçmek,
- İşletmede uygulanan politikaların etkinliğini ve ne kadar başarılı olduğunu ölçmek,
- İç kontrolün etkinliğini ve ne kadar başarılı olduğunu ölçmek,
- İşletmenin belirlemiş olduğu amaçlarına ulaşmasını etkileyecek her türlü faaliyetin başarısını ve ne kadar etkin olduğunu ölçmek,

- İşletmenin sürekli dengeli bir şekilde büyüme ve amaçlarına sağlıklı bir şekilde ulaşmasını sağlamak amacıyla yönetime tavsiyelerde bulunmak.

1.4.1.2. Finansal Tabloların Denetimi

Finansal tablo denetimi, işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerine tüm önemli yönleriyle uygunluğu konusunda makul bir güvence vermek için tarafsızca incelenmesi ve sonuçların bir raporla iletilmesi sürecidir.

Denetçi, finansal tabloların GKGMİ ile bunlarla ilgili standartlara uygunluğu konusunda bir görüş oluşturmak üzere incelemeler yapar. Bağımsız denetçi finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında makul bir güvence verecek biçimde tarafsız olarak kanıt toplayarak incelemekle sorumludur. Burada sözü edilen makul güvence, denetçinin yüzde yüz garanti verecek biçimde bir inceleme yapamayacağını ve görüşünü sadece makul bir güvence verebilecek biçimde oluşturabileceğini ifade etmektedir. Finansal tablo denetiminde denetçi elde ettiği sonuçları, hazırladığı bir raporla kendisine denetim görevini veren taraflara iletir (Yılancı ve diğerleri, 2016: 4).

Finansal tablolar denetiminde, öncelikle finansal tabloların daha önceden belirlenmiş olan kriterlere uygun olup olmadığı ve finansal tabloların dürüst bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği amaçlanır. Bu tip denetim ile özellikle finansal tabloların GKGMİ ile uygun olup olmadığı incelenir (Messier, 1997: 11-12). Finansal tablo denetiminde denetimin konusunu işletmelerin düzenlediği finansal tablolar oluşturur (Yılancı ve diğerleri, 2016: 3). Denetimin konusu da ortaklara ve vergi dairesine verilen finansal tablolardır (Kepekçi, 2004: 2). Finansal tablolar çeşitli gruplar tarafından, değişik amaçlarla kullanılır. Bu nedenle finansal tabloların genel amaçlı denetimi GKGMİ'ye uygunluğu açısından yapılır (Erdoğan, 1994: 4).

Finansal tabloların denetimi ile ayrıca finansal tabloların tutarlılık ve tam açıklama kavramlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği ve denetleme sonunda yönetime de bazı önerilerde bulunma gibi amaçlar da yer almaktadır (SMM Yeterlik Muhasebe Denetimi, 2006: 4).

1.4.1.3. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işletmede bir otorite veya üst yönetim tarafından belirlenmiş olan kural veya düzenlemelere çalışanların, yapmış oldukları işlemlerin

veya faaliyetlerin uyumunun araştırılması amacıyla tarafsız bir şekilde kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların iletilmesi sürecidir.

Bu denetim türünde denetimin konusunu, bir işletmenin içerisindeki veya bireysel olarak kişilerin yapmış olduğu işlemler veya faaliyetler oluşturur. Uygunluk denetiminde denetimin konusu, işletmede çalışan bireylerin yapmış oldukları işlemler veya eylemlerdir (Yılancı ve diğerleri, 2016: 3).

Uygunluk denetimi işletmenin başarılı olup olmadığı ya da mali olaylarla veya işletmenin karlılığına katkısıyla ilgilenmez (Özer, 1997: 69).

Bu denetim türünde önceden belirlenmiş kriterler ise; devletin koyduğu yasalar, yönetmelikler, tüzükler olabileceği gibi bir işletmenin üst yönetiminin belirlediği politikalar, prosedürler, yöntemler veya kurallar olabilir (Yılancı ve diğerleri, 2016: 3).

Uygunluk denetimi ile işletmelerin Vergi Usul Kanununun (VUK)'daki düzenlemelere ve diğer mevzuata uygun hareket edip etmediği incelenir (Gücenme, 2004: 2). Aynı şekilde muhasebe yönetmeliğine uygun kayıt yapılıp yapılmadığı ve kanun koyucunun çıkardığı yasalara uyulup uyulmadığı da bu tür denetim ile araştırılır (Erdoğan, 1994: 4).

Uygunluk denetimi işletme içindeki bilgi kullanıcıları için veya işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına yönelik yapılabilir (Yılancı ve diğerleri, 2004: 7). Denetim sonuçları geniş bir kitleye değil, işletme içindeki yetkili kişilere çoğunlukla tepe yöneticilere raporlanır (Demirkan, 1998: 10-11). Büyük işletmelerin tepe yönetimi bu tür çalışmalarını yapmak üzere işletme içi denetçileri görevlendirir.

Uygunluk denetimi kullanıldığı alanlar itibariyle kapsamı geniş olan, ancak özü açısından kapsamı dar olan denetim türüdür. İşletme dışı kişiler tarafından yapılan uygunluk denetimine vergi idaresinde yer alan yetkililerin işletmelerde vergi incelemesi yapması örnek olarak verilebilir (Kaval, 2005: 10-11).

Tablo 1: Finansal Tablo Denetimi, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi Karşılaştırması

Denetim Türü	Beyanın Niteliği	Oluşturulmuş Kıstas	Kıstasa Uyuma Derecesi	Denetim Raporundan Yararlananlar
Finansal Tablo Denetimi	Kurumun finansal tablolarındaki veriler	GKGMİ veya geçerli finansal raporlama çerçevesi	Makul güven	Hissedarlar, kredi verenler, düzenleyici kurumlar ve toplum
Uygunluk Denetimi	Bireylerin veya örgütün yaptığı işlemler	Devlet tarafından veya kurumun kendi koyduğu yasalar, yönetmelikler, düzenlemeler, politikalar	Kesin doğruluk	Devlet veya üst yönetim
Faaliyet Denetimi	Kurumun veya bölümlerin nihai sonuçları (elde ettikleri çıktılar)	Kurumun kalite kontrol standartları	Yakın olması	Yönetim

Kaynak: Yılcı ve diğerleri, 2016: 4.

1.4.2. Denetçinin Niteliğine Göre Denetim Türleri

Denetçinin niteliğine göre yapılan sınıflandırma, denetçinin işletmenin personeli olup olmadığına göre yapılır. Denetçinin statüsüne göre denetim; iç denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi olarak üç gruba ayrılabilir.

1.4.2.1. İç Denetim

İç denetim, işletmede çalışanların gerçekleştirdiği yöntem ve faaliyetlerin etkin ve uygun bir biçimde yapılıp yapılmadığının, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğine mali, muhasebe, kanun ve diğer açılardan iç denetçiler tarafından incelenip üst yönetime rapor edilmesi sürecidir.

İç denetimin mali açıdan denetim yönü, mali tabloların doğru olup olmadığının incelenmesinden ziyade, finansal tablolara dayanak oluşturan muhasebe verilerinin doğru bir biçimde yansıtılıp yansıtılmadığını, güvenilirliğini incelemek ve verileri elde etmede kullanılan kayıt ortamını ve raporlama sistemini incelemektir (Kepekçi, 2000: 3).

İç denetim, organizasyonun yaptığı çalışmaların kanunlara, yönetimin belirlediği programa, yönetmeliğe ve prosedüre uygunluğunu inceleyerek, iç kontrolün amacına uygun bir biçimde çalışıp çalışmadığını değerlendirir. İç kontrolün

etkinliğinin incelenmesi, iç denetimin uygunluk denetimini ifade eder (Sawyer, 1988: 20).

İç denetimin amacı, kuruma yararlı olmak için denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek, görevli çalışanların çalışma etkinliklerini tespit etmek ve sonucu rapor halinde yetkili kişilere bildirmektir. Bu raporlar yetkili kişilerin özellikle yönetimin etkinliğini artırır ve sorumluluklarını yerine getirmede onlara bir gösterge oluşturur. Aynı zamanda iç denetim kaynakların verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını inceler. İç denetim, raporda sunulan eksiklere karşılık alınan önlemlerin uygulanıp uygulanmadığını da denetler.

İç denetimin kapsamı ve amaçları genellikle işletmenin yapısına ve büyüklüğüne ve yönetimin ihtiyaçlarına göre belirlenmektedir. İç denetim, bir işletmede aşağıdaki konuların belirlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır (Aslan, 2003: 6):

- Mali ve operasyonel bilgilerin doğru ve güvenilir bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı,
- Belirlenen işletme risklerinin tanımlanmış ve en aza indirilmiş olup olmadığı, belirlenen iç ve dış politikaların izlenip izlenmediği,
- Uygun standartların oluşturulup oluşturulmadığı,
- Kaynakların etkin ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığı,
- İşletmenin hedeflerine etkin bir şekilde ulaşılıp ulaşılmadığı.

1.4.2.2. Bağımsız Denetim

İşletmenin kendi çalışanı olmayan, kurumla herhangi bir organik bağı bulunmayan bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı tarafından, bağımsız olarak yapılan denetlemedir. Bağımsız denetim, bir denetim kurumuna bağlı olarak faaliyet gösteren denetçiler (sorumlu baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcısı, stajyer denetçi) tarafından, işletmenin talep etmesiyle ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmenin finansal tablolarının denetlenmesidir. Bağımsız denetimde amaç finansal denetimdir (Edge,1991: 70).

Bağımsız denetimin amacı daha çok işletme dışında bulunan dış çıkar gruplarının işletme ile ilgili bilgi gereksinimlerinin karşılanmasını sağlamaktır. Bir başka ifadeyle işletme dışında bulunan çıkar gruplarına sunulan finansal bilgilerin ve benzeri unsurların denetlenmesi işidir (Türker ve diğerleri, 2002: 6).

Denetimin konusu finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olabilir. Uygunluk ve faaliyet denetimleri daha çok işletmenin özel olarak talep etmesi doğrultusunda yapılmaktadır. Finansal tabloların bağımsız denetimi ise mali tabloların veya içerdikleri bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, bunların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı yönünde bir fikre ulaşmak amacıyla yapılan denetimdir (Gürbüz, 1995: 16).

1.4.2.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin işleyişinin ve çıktılarının önceden belirlenmiş standartlara uygun olup olmadığının; araştırma, gözleme, sorgulama gibi yöntemlerle belirlenmesi ve elde edilen sonuçların nesnel ve sistematik bir şekilde değerlendirilerek ilgili kişilere iletilmesi sürecidir (Akgül, 2000: 2-3)

Kamu denetimi, yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına denetim yapan kişiler tarafından yapılan finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimleridir. Kamu düzeninin sağlanması ve kamu haklarının korunması amacıyla, kamu kuruluşlarının kendi elemanlarınca yaptırmış oldukları denetimler bu gruba girer (Ergin, 2006: 14).

Devlete ait kuruluşlarda yapılan denetimlerdeki amaç; genelde kanun, tüzük ve yönetmelikler ile belirlenmiş olan muhasebe ilkelerine ve diğer standartlara uygunluğun denetlenmesidir (Aksoy, 2002: 61). Bu denetlemenin temel amacı toplumun huzur ve güvenini sağlamak ve vatandaşların devlete olan güvenini güçlendirmektir. Kamu denetimi kamu adına toplanan gelirleri ve yapılan harcamaları denetleyeceği gibi, iki özel kişi ya da kurum arasındaki uyumsuzluğun giderilmesindeki süreçlerde de yer alabilir (Güçlü, 2005: 6).

1.5. DENETÇİ TÜRLERİ

Denetçi türleri; iç denetçi, bağımsız denetçi ve kamu denetçisi olarak üç gruba ayrılabilir.

1.5.1. İç Denetçi

İç denetçi kontrol, risk yönetimi ve kurumsallıkla ilgili konularda, danışma ve denetimler yaparak üst yönetime raporlama yapan ve yardımcı olan kişilerdir (Yılabıcı ve diğlerleri, 2016: 5).

İç denetçi, bir işletmenin yönetimi tarafından seçilen ve maaşı işletme tarafından karşılanan, belli mevzuatlar çerçevesinde işletme içinde denetim yapan kişilere denir. İç denetçinin amacı yönetimin istediği şekilde denetim faaliyetini gerçekleştirmektir (Holmes ve Owermtter, 1975: 17).

İç denetçiler, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini gerçekleştirmekten sorumludurlar ve yaptıkları denetimle ilgili olarak şirket yönetim kuruluna veya üst yönetime rapor sunarlar. İç denetçilerin başlıca görevleri, işletme yönetiminin amaçları doğrultusunda denetim faaliyetlerini yapmak ve işletmede meydana gelebilecek hata ve hileleri ortaya çıkartabilmek, iç kontrol yapısını izlemek ve önerilerde bulunmak, faaliyet denetimi yapmaktır (Hüner, 2014: 16).

1.5.2. Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetçiler serbest meslek çalışanlarıdır ve kar amaçlı işletmelerdir. Bağımsız denetçiler çalışmalarını bağımsız olarak yaparlar ve sundukları hizmet karşılığında denetledikleri işletmelerden ücret alırlar. Bu faaliyet sırasında; bağımsız denetçilerin denetlemeye gittikleri kurumdan bağımsız olması zorunludur. Denetim sonuçlarının, bağımsız denetçi tarafından kamuoyuna sunulması gerekmektedir.

Bağımsız denetçi, denetim çalışmaları sonunda ortaya çıkan görüşünden tek başına sorumludur ancak iç denetimin çalıştırıldığı işletmelerde hem bağımsız denetçi hem de iç denetçi çok önemli bilgilere ulaştıklarında ve bu bilgiler karşı tarafı etkileyecek önemlilikte olduğunda bunları paylaşmak durumundadır (Edge,1991: 70).

1.5.3. Kamu Denetçisi

Kamu denetçileri, kamu kurumları adına çalışan denetçilerdir. Devletin çeşitli kurumlarında görevlendirilmiş olan bu denetçiler, gerek kamu kurumları gerekse özel işletmeler tarafından yapılan işlemlerin mevzuata, yönetmeliklere, devletin ekonomi politikasına ve kamu yararına uygunluğunu denetler (Güredin, 2007: 21).

Kamu denetçileri, bağlı olarak çalıştıkları kamu kurumlarında iç denetim, özel işletmelerde ise kamu denetimi yaparlar. Kamu denetçileri devlet kurum ve kuruluşlarında faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi, özel sektör kuruluşlarında ise vergi denetimi yapabilirler (Hüner, 2014: 16).

Sawyer' a göre denetçiler iç denetçiler ve bağımsız denetçiler olarak Tablo 2'deki gibi bir ayrıma tabi tutulabilir.

Tablo 2: İç Denetçiler ve Bağımsız Denetçiler Arasındaki Temel Farklılıklar

İç Denetçi	Bağımsız Denetçi
Örgüt çalışanıdır.	Örgütün çalışanı olmayıp bağımsız bir sözleşme çerçevesinde çalışır.
Örgütün ihtiyaçlarına hizmet eder.	Güvenilebilir olan finansal bilgiye gereksinim duyan üçüncü kişilere hizmet verir.
Herhangi bir faaliyetin denetlenmesinde herhangi bir hatanın önlenmesinde direkt olarak ilgilenir.	Finansal tablolarda ifade edilen tarihi olayların anlaşılabilirliğine odaklanır ve araştırır.
Faaliyetleri devamlı olarak denetlerler.	Finansal tabloları destekleyen, oluşmasını sağlayıcı kayıtları periyodik olarak diğer bir deyişle dönemsel olarak genellikle yılda bir kere inceler.
Yapılan denetimde yaptıkları denetleme bağımsızdır ancak yönetimin ihtiyaçlarına ve isteklerine yanıt vermeleri gerekir.	Yönetim Kurulu ve yönetimden bağımsızdır.

Kaynak: Sawyer, Dittnhofer, 1996; 12-13.

1.6. İÇ KONTROL

1.6.1. İç Kontrol İle İlgili Tanımlar

Kontrol genel anlamıyla, planlanan bir amaca ulaşıp ulaşılmadığının araştırılmasıdır (Sevgener, 1984: 62). Denetimi ifade eden kontrol kelimesi, Latince'de ve İngilizce'de yer alan 'control' kelimesi ile ilgilidir. Denetim ve kontrol aynı kökten gelse de anlam olarak farklı şeyleri ifade ederler. Denetim iş sürecinden

bağımsız ve uzman kişiler tarafından yapılırken; kontrol ise bir sistem içerisinde yer alan iş sürecine dahil çalışan tarafından veya otomatik olarak yürütülen kontrol faaliyetini kapsar (Maviş, Cilt 6: 92).

Kontrol ile denetim kavramları arasındaki benzerlik ise her ikisinin de olması gerekenle fiili durumu karşılaştırmasıdır. Bu iki kavram arasındaki başlıca farklılıklar şöyle sıralanabilir (Schiff, May, 1990: 37):

- Kontrol eş anlı olarak yapılırken; denetim geçmişe dönük yapılır.
- Kontrol devam eden bir faaliyettir; denetim bir defa veya dönemsel olarak yapılır.
- Kontrol daha yaygın olarak mekanik öğelerle yapılabilir; denetim çoğunlukla insan ögesine dayanır.
- Kontrol faaliyetinde kurumdan veya işlemten bağımsız olmak gerekmez; denetim bağımsız bir faaliyettir.

İç kontrol farklı grupları ilgilendiren komplike ve dinamik bir kavramdır.

İç kontrol ile ilgili ilk tanımlar 1940'lı yıllara dayanmaktadır. Özellikle bağımsız denetçilerin, yaptıkları işin işletmelerin kontrol mekanizmalarının incelenmesi esasına dayandığını anlamalarından sonra iç kontrole olan ilgi artış göstermiştir. Muhasebe mesleği ile ilgili pek çok örgüt iç kontrolle daha yakından ilgilenmiş ve iç kontrol ile ilgili tanımlar yapmıştır. Bunlar arasında en önemlileri şunlardır (Yılancı, 2015: 48-49):

- Amerikan Sertifikalı Kamu Denetçileri Enstitüsü'nün (AICPA) (The American Institute of Certified Public Accountants) Denetim Standartları,
- Yabancı Ülkelerde Yolsuzluk Uygulamaları Yasası (FCPA) (Foreign Corrupt Practices Act.) 1977 tarihli kanun ve Sermaye Piyasası Komisyonu (SEC) (Security Exchange Commission) çalışmaları,
- İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) (Institute of Internal Auditors) çalışmaları,
- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) (International Accounting Standards Committee) ve Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu (IFAC) (International Federation of Accountants) çalışmaları

- Treadway Komisyonu ve Destekleyici Kurumlar Komitesi Raporu (COSO) (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission).

1990'lı yıllara kadar yaygın olarak kabul gören (AICPA SAS NO1'e göre) iç kontrol tanımlamasına göre (Yılancı, 2015: 49): İç kontrol, bir işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini sağlamak, faaliyetlerin etkinliğini artırmak ve oluşturulmuş işletme politikalarına uygunluğu sağlamak için yönetim tarafından kabul edilmiş metotlar ve ayrıntılı örgüt planından oluşur.

Amerika Birleşik Devletleri'nde 1970'li yılların sonu ve 1980'li yılların başında hileli finansal raporlama sayısındaki artış nedeniyle oluşturulan Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission on Fraudulent Financial Reporting) (The Treadway Commission), iç kontrol kavramının, hileli finansal raporlama üzerindeki öneminden dolayı yeniden düzenlenmesi gerektiğini fark etmiştir. Bu komisyonun çalışmaları dikkatlerin tekrar iç kontrol üzerine çevrilmesini sağlamış ve iç kontrol kavramsal olarak yeniden düzenlenmiştir. Bu amaçla komisyon, Destekleyici Kurumlar Komitesini (COSO) (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) oluşturmuştur.

COSO Report'a göre iç kontrol şöyle tanımlanmaktadır.

“İç kontrol, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, uyulması gereken yasa ve diğer düzenlemelere uyum amaçlarını elde etmede, kabul edilebilir bir güven sağlamak için düzenlenmiş, bir işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir.” (Yılancı, 2015: 52-53).

1.6.2. İç Kontrolün Amacı, Önemi ve Faydaları

İç kontrolün, aşağıda sıralanan amaçları sağlamaya yönelik olduğu söylenebilir (Sawyer, Dittnhofer, 1996: 85).

- Örgütün misyonu ile tutarlı kaliteli mal ve hizmetler, ekonomik, etkin ve verimli faaliyetlerin düzenli bir şekilde tanımlanması,
- Hata, hile, savurganlık, kayıp, kötü yönetme, kötüye kullanma gibi zarar ve kayıplara karşı kaynakların korunması,
- Yönetim talimatlarına ve yasalara bağlı kalınması,

- Güvenilir finansal ve yönetsel verilerin zamanında raporlarda dürüst bir biçimde ortaya çıkarmayı geliştirme ve sürdürme.

Kurumlar büyüdükçe, faaliyetleri karmaşık bir hal aldıkça ve işlem sayıları arttıkça, yönetimin; varlıkların korunması, hataların yok edilmesi ve politikaların değerlendirilmesi gibi amaçlar için zamanında güvenilir veriler elde etmesi zorunlu olmuştur. Ayrıca günümüz kurumları için ilgili kişilere sürekli bilgi vermek önemli bir hale gelmiştir. Kuruma ilişkin veriler ve muhasebe bilgileri ekonomik ve etkin biçimde hazırlanmalıdır. Etkin bir iç kontrol yoksa kurumun maddi varlıkları yönetimin kontrolünden çıkabilir. Benzer durum defter ve belgeler için de geçerlidir. Özellikle (verilerin değiştirilmeye müsait olması sebebiyle) muhasebe uygulamalarında bilgisayarların kullanılması, iç kontrolün önemini daha da artırmıştır (Kalkınoğlu, 2003: 75).

Sonuç olarak, etkin bir iç kontrol kurumda meydana gelebilecek önemli hata, hile ve yolsuzlukları engelleyerek, yönetimin yanlış kararlar almasını ve kaynakların israf edilmesini önler. Bunun yanı sıra finansal tablolara makul bir güvence sağlayarak kurum dışı kullanıcıların ve çıkar gruplarının daha isabetli kararlar almasına olanak sunar. Ayrıca, etkin bir iç kontrolün varlığı bağımsız denetçilerin yapacakları denetimin kapsamını daraltarak denetim maliyetlerini de azaltır.

GKGDS' ndan çalışma alanı standartları, denetçinin denetlenen işletmenin iç kontrol yapısını incelemesini ve değerlendirmesini önermiştir. Bağımsız denetim çalışmalarının planlanması aşamasında denetlenecek işletmenin iç kontrolü değerlendirilmelidir. Etkin işleyen bir iç kontrol denetim riskini en aza indirgeyeceğinden yapılacak olan denetim için daha az denetim kanıtı toplanacaktır. Ancak iç kontrol etkin bir biçimde çalışmıyorsa bu durumda denetçi, nicelik olarak daha fazla ve güvenilirlikte kanıtı ihtiyaç duyacaktır. Etkinlik derecesi yüksek olan iç kontrolde, denetim çalışmalarının kapsamı da o oranda belirleneceği için denetçi faaliyet sonuçları hususunda daha kolay karar alabilir (Hüner, 2014: 71).

İç kontrolün faydaları şunlardır (Hüner, 2014: 72);

- İşletmenin finansal bilgileri doğru şekilde muhasebeleştirilir,
- Muhasebe bilgilerinin doğru ve güvenilir olmasını sağlar,
- İşletme varlıklarının korunmasını sağlar,

- Kaynaklar ekonomik ve verimli şekilde kullanılır,
- Kanunlara, planlara, politikalara, yönetimin kararlarına, prosedürlere ve yönergelere uyumu kolaylaştırır,
- Faaliyetlerin düzenli, verimli ve etkili yapılmasını sağlar ve
- Etkin bir çalışan yönetimine yardımcı olur.

1.6.3. İç Kontrolün Unsurları

İç kontrolün temel unsurları, iç kontrol için değerlendirme kolaylığı sağlamaktadır. İç kontrolün değerlendirilmesi sürecinde, iç kontrol unsurları çalışma alanının bölümlenmesini sağlamaktadır.

COSO Report'a göre iç kontrol unsurları şöyledir (Yılancı, 2015: 58);

- Kontrol çevresi,
- Risk değerlendirme,
- Kontrol faaliyetleri,
- Bilgi ve iletişim,
- İzleme faaliyetleri.

1.6.3.1. Kontrol Çevresi

Kontrol çevresi, tepe yönetimin işletmeyi kontrol etmedeki bakış açısı, sorunlara yaklaşımı ve etik değerlere verdiği önemi ifade eder. Dar anlamda, işletme tepe yönetiminin işletmeyi ve işletme çalışanlarını kontrol etmedeki temel görüşü şeklinde tanımlanabilir (Hüner, 2014: 79). Kontrol çevresi diğer iç kontrol unsurlarının temelidir. Kontrol çevresi kurumdaki iç kontrolün önemiyle ilgili yöneticilerin, yönetimin ve diğer ilgililerin davranışlarını, farkındalıklarını ve faaliyetlerini yansıtır (Moeller, 2009: 34).

Bir örgütte kontrol bilincinin oluşmasında, üst yönetimin tutum ve davranışları ile kurum kültürü etkindir (Uzay, 2009: 98). Üst yönetim kontrol sürecinin gerekli olduğuna inanırsa, kurum çalışanlarının bu karara uyması ve oluşturulan kontrolleri bilinçli bir şekilde gözlemleyip karar vermesi sağlanmış olur (Elder, Beasley ve Arens, 2010: 294). Güvenilir ve etkin bir iç kontrol yapısının kurulabilmesi ve uygulanabilmesi için uygun bir kontrol çevresinin olması gerekir (Yereli ve Özdoğan,

2009: 60). Bir örgütün kontrol çevresi, bu örgütün bütün bölümlerine nüfuz eder ve bireylerin iç kontrol yaklaşımlarını etkiler (Reding, Sobel, Anderson, ve diğerleri, 2009: 10).

Kontrol çevresi, bir işletmenin faaliyetlerinin düzenlenmesi, amaçlarının oluşturulması ve risk belirleme tarzları üzerinde belirleyici bir unsurdur (Yılancı, 2006: 41). Kontrol çevresi unsurları şöyle sıralanabilir (Yılancı ve diğerleri, 2016: 122);

- Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık,
- Yönetim kurulunun gözetim sorumluluğu,
- Örgütsel yapı, yetki ve sorumluluk,
- İnsan kaynakları politikaları,
- Hesap verebilirlik.

1.6.3.2. Risk Değerleme

Risk değerlendirme, bir işletmenin belirlediği amaçlara ulaşabilmesi için karşısına çıkacak riskleri analiz etmesi ve tanımlaması süreci olarak açıklanabilir (Carmichael, Willingham, Schaller, 1996: 186). COSO' ya göre, risk değerlendirme, risklerin nasıl yönetilmesi gerektiği konusunda bir prensip oluşturarak amaca ulaşma yolundaki ilgili risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesidir (Reding, Sobel, Anderson ve diğerleri, 2009: 11). COSO risk değerlendirmeyi aşağıdaki üç adımlık süreçle tanımlamaktadır (Moeller, 2009: 39):

- Riskin etki ve önem derecesinin tahmini,
- Riskin oluşma olasılığının ve sıklığının değerlendirilmesi,
- Riskin nasıl yönetileceğinin ve hangi eylemlerin olması gerektiğinin dikkate alınması.

Bütün kurumlar risklerle karşı karşıyadır. Bu risklere müşteri ihtiyaçlarındaki ve hukuki düzenlemelerdeki değişimler, rekabet tehditleri ve faiz oranları gibi ekonomik faktörlerdeki değişimler örnek verilebilir. Yönetim, iç kontrolün hedeflerini gerçekleştirebilmek amacıyla bu riskleri değerlendirmeli ve bunları kontrol etmek için gerekli önlemleri almalıdır (Warren, Reeve ve Fess, 2002: 239). İç kontrol, işletmenin karşılaşılabilecek riskleri belirlemeli, risklere karşı önlemler almalı, uygulamalar kurumsal

bir şekilde getirilmeli ve işletmede sistematik olarak işleyen bir erken uyarı mekanizması kurulmalıdır (Cömert Doyrangöl, 2002: 35).

Riskler tanımlandığı zaman, etki ve önem derecelerini belirlemek, ortaya çıkma olasılıklarını ve sıklığını değerlendirmek ve riskleri azaltıcı eylemleri tespit etmek amacıyla analiz edilir (Warren, Reeve ve Fess, 2002: 239). Finansal raporlar için risk değerlemesi, finansal tabloların GKGMİ ile uygun olarak dürüst sunumundaki risklerin yönetimi, tanımlanması, analiz edilmesini içerir (Carmichael, Willingham, Schaller, 1996: 186). Bu amaçla hata ve hileleri azaltmaya ve iç kontrolün etkin bir şekilde işlemlerini sağlamak için yönetim riskleri değerlendirir. İç kontrol riskleri en aza indirmeye yardımcı olur ancak risklerin tamamını ortadan kaldırmaz (Uzay, 2009: 98).

Risk değerlendirmede iç kontrole ilişkin risk alanını, kontrol riski oluşturmaktadır. Kontrol riski, kurumda iç kontrolün var olmasına rağmen ortaya çıkartmadığı ve önleyemediği, finansal tablolara yansıyan önemli hata ve hilelerin bulunma riskini ifade eder (Bozkurt, 1995: 31).

1.6.3.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, kurumun amaçlarına ulaşmasını önleyecek risklere karşı oluşturulan politikaların ve prosedürlerin uygulanmasıdır (Gönen, 2009: 199). İşletmeler, amaçlarına ulaşmayı engelleyen faktörleri ortadan kaldırmak için bir takım politika veya prosedürler uygularlar. Bu şekilde, yönetimin belirlediği amaçlara ulaşmak kolaylaşacaktır (Yılcı ve diğerleri, 2016: 126).

Kontrol faaliyetleri, hilenin önlenmesi de dâhil olmak üzere kurumun hedeflerini başarması amacıyla makul güvence sağlamak için oluşturulur (Warren, Reeve, Fess, 2002: 239). Etkili kontrol faaliyetleri, risk değerlendirmesi ile tanımlanan riskleri azaltmaya yardımcı olur (Cangemi, Singleton, 2003: 105).

Kontrol faaliyetleri dört alanda toplanabilir. Bunlar (Erdoğan, 2001: 58):

- Görevler ayrımı,
- Bilgi işlem süreci,
- Fiziksel kontroller ve
- Performans kontrolleridir.

1.6.3.4. Bilgi ve İletişim

İşletmeler, çalışanlarının üstlendikleri görev, yetki ve sorumluluklarını tam anlamıyla yerine getirebilmeleri için gerekli bilgiyi üretmeli ve ilgili kişiye iletmelidir. Bir işletmenin faaliyetlerinin devamlılığının ve kontrolünün sağlanabilmesi, bu faaliyetler için gerekli bilgilerin üretilmesine bağlıdır. Bu bilgiler, faaliyetsetel, finansal veya uygunlukla ilgili olabileceği gibi iç ve dış kaynaklı da olabilir. Yönetim, karar almayı ve harici raporlamayı etkileyen olayları ve durumları değerlendirmek için harici bilgiyi de kullanabilir (Warren, Reeve ve Fess, 2002: 242).

Üretilen bilgilerin görevini tam olarak yapabilmesi için bazı özelliklere sahip olması gerekir. Bilginin doğru, zamanlı, geçerli, gerekli ve ulaşılabilir olma özelliklerini taşıması gerekir. İç kontrolün etkinliği açısından sadece uygun bilginin üretilmesi yeterli değildir. İşletme içerisinde astlardan üstlere, üstlerden astlara veya astlardan astlara, üstlerden üstlere şeklinde etkin bir iletişim olmalıdır. Böylece çalışanlar, yaptıkları işlerin diğer işlerle bağlantısını ve iç kontrol içerisinde sahip oldukları rolü algılayabileceklerdir (Yılancı, 2015: 115). Bilgi ve iletişim, örgütün çalışanlarının üstlenmiş olduğu sorumlulukları yerine getirmeleri için gerekli olan bilginin belirlenmesi, tutulması ve iletilmesini içermektedir (Carmichael, Willingham, Schaller, 1996: 186).

1.6.3.5. İzleme

İzleme, diğer iç kontrol unsurlarının; kontrol çevresi, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişimdeki durumun sürekli takip edilmesini ve değerlendirilmesini ifade etmektedir (Yılancı ve diğerleri, 2016: 130). İzleme, bir sistemin başarısının nitelik açısından değerlendirme sürecidir (Cömert Doyrangöl, 2002: 36). İç kontrol izlenerek, iç kontrolün zayıf yönleri tespit edilir ve kontrolün etkinliği artırılır (Warren, Reeve, Fess, 2002: 241).

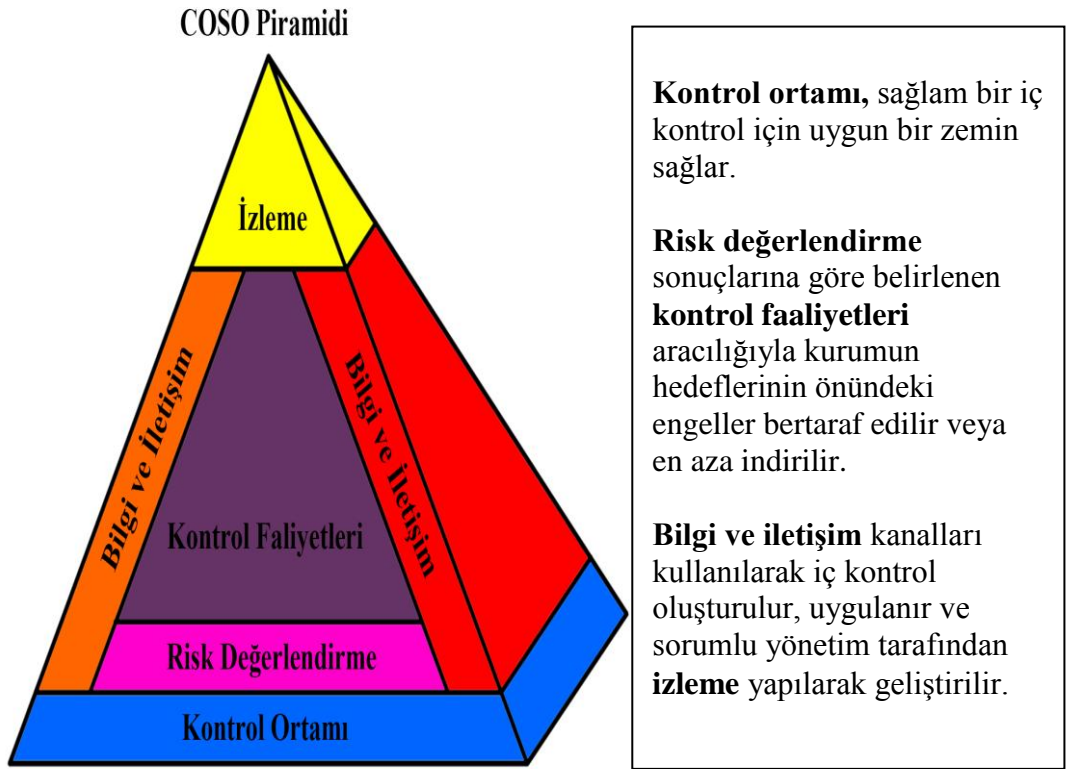
Zaman içerisinde mevcut bulunan iç kontrol bozulma eğilimi gösterebilir ve uygulanan kontrol prosedürleri gelişir (Cömert Doyrangöl, 2002: 36). İzleme esasta iki temel amaca yönelik olarak yapılır. Birinci amaç; mevcut bulunan iç kontrollerin etkinliğinin izlenmesi ve değerlendirilmesidir. Çünkü bir işletmedeki mevcut kontroller zaman geçtikçe değişebilir. Daha önce etkin olan kontroller daha az etkin hale gelebilir. İkincisi amaç ise yeni gelişmeler, değişen koşullar neticesinde işletmede uygulanabilecek yeni kontrol yöntemlerinin tespit edilmesidir. Bu izlemede yönetim

yeni risk alanlarını tespit ederek, buna uygun kontrollerde yapabileceği değişiklikleri saptamaya çalışır (Yılcıncı ve diğerleri, 2016: 130).

İç kontrolün kalitesinin belirlenmesi için izleme unsuru önem teşkil etmektedir. Bu bakımdan kontrol faaliyetlerinin ve tasarımının uygun kişi tarafından ve zamanında uygulanıp uygulanmadığı, tamamlanmış alanlarda iyileştirme ve düzeltme faaliyetlerinin yapılıp yapılmadığı ve gerekli faaliyetlerin gerçekleştirildiğini belirlemek için belirli süreçlerin sonuna kadar yürütülüp yürütülmediği takip edilmelidir (Erdoğan, 2001: 62).

İzleme faaliyeti sırasında, iç denetçilerin hazırladığı raporlar, çalışanlardan ve üçüncü kişilerden gelen geri bildirimler yönetime yardımcı olur (Uzay, 2009: 102).

Şekil 1: COSO'nun iç kontrol unsurları

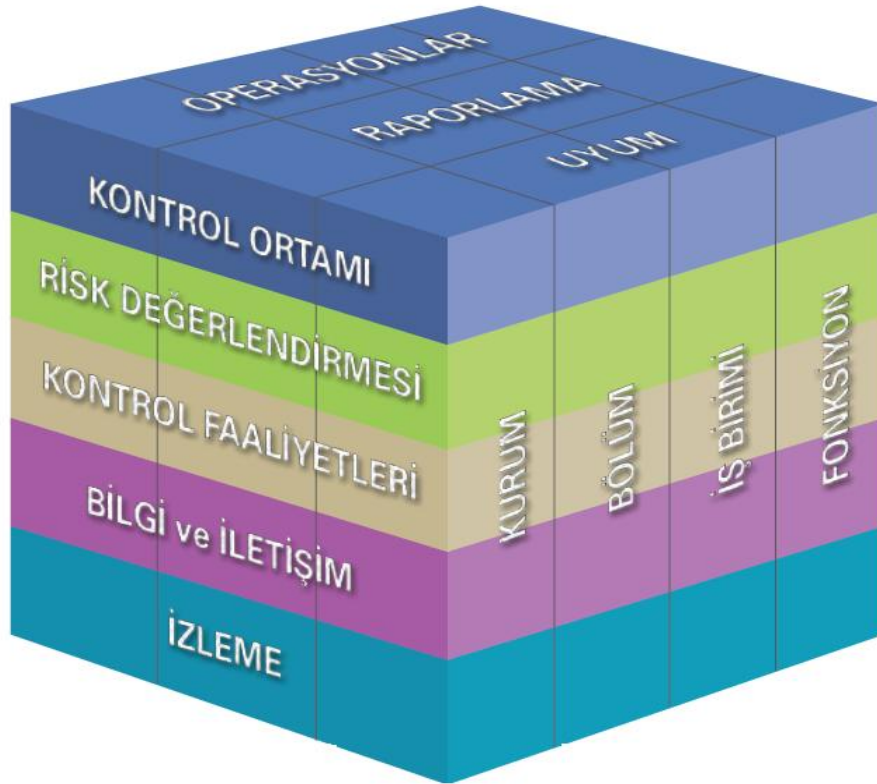


Kaynak: (Yılcıncı, 2006: 34).

COSO, iç kontrol unsurlarını şekil 1'deki gibi bir piramitle şematize etmiştir. Şekilde de görüldüğü gibi kontrol çevresi işletme çalışanlarının faaliyetleri yürütmede

ve kontrol sorumluluklarını yerine getirmede bir atmosfer vazifesi görmektedir. Kontrol çevresi, aynı zamanda diğer unsurlar için bir temel oluşturmaktadır. Diğer bir ifade ile diğer unsurları şemsiyesi altında toplamaktadır. Bu ortam içerisinde yönetim, özel amaçlarına ulaşmadaki risklerini tespit eder. Kontrol faaliyetleri, risklerle ilgili yönetimin emirlerinin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere gerekli (zorunlu) uygulamalardır. Bu eylemler yapılırken, aynı zamanda ilgili bilgilerin toplanması ve örgüt içerisinde iletişimin sağlanması gerekir. En üst unsur olarak, tüm süreç izlenmeli ve koşullara göre gerekli düzeltmeler yapılmalıdır (Yılcıncı, 2015: 60).

Şekil 2: COSO 2013 küpü



Kaynak:<http://www.tide.org.tr/uploads/TI%CC%87DECOSO%20Sunumu%202013%20Oson.pdf>

COSO küpü, iç kontrol unsurlarının, iç kontrolün hedefleri ve faaliyetlerle ilişkisini gösterir. Eylemler ve birimler, kurumun ulaşmaya çalıştığı hedefler ve bu

hedefler ile hedeflere ulaşmak için nelere ihtiyaç duyduğunu gösteren iç kontrolün unsurları bir küpün farklı yüzeylerini oluşturur ve bunlar arasında doğrudan bir ilişki vardır.

1.6.4. İç Kontrol İle İlgili Vurgulanması Gerekenler

İç kontrol ile vurgulanması gerekenler aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

- **İç kontrolün işlevleri:** İç kontrol, uygulamaların etkinliği, kaynakların verimli ve tutumlu kullanımı, politikalar, prosedürler, kanunlar ve düzenlemeler ile uygunluk, varlıkların ve menfaatlerin her türlü kaybının korunması, (yolsuzluk, usulsüzlük ve sahtecilikten kaynaklananlar dahil), bilginin, hesabın ve verilerin güvenilirliği ve inanılabilirliği hakkında yönetime güvence sağlar (Akyel, 2010a: 2).

- **İç kontrolde hedefler ile iç kontrol bileşenlerinin ilişkisi çok yoğundur:** Bir kurumun neyi başarmaya çalıştığını gösteren asıl hedefler ile bu hedefleri gerçekleştirmesi için nelere ihtiyaç duyulduğunu gösteren iç kontrol unsurları arasında doğrudan bir bağlantı vardır (Tümer, 2010: 29).

- **İç kontrol işletmenin tüm faaliyetlerini kapsar:** İç kontrollerin sayısı, niteliği ve tarzı, işletmenin tipine ve karşılaştığı risklere göre farklılık gösterir. İç kontrol çerçevesi, işletmenin operasyonel, teknik, ticari, mali ve idari bütün faaliyetlerini kapsar. İç kontrollerin sadece muhasebe ya da finansal raporlamaya ilişkin kontrollerle sınırlı olmadığı farkında olmak özellikle önemlidir (ECIIA, 2005: 22).

- **İç kontrol bir zorunluluktur:** İç kontrol süreçleri uygulamanın amacı, bireylere riski yönetmeleri konusunda yardımcı olmak, dolayısıyla da işletmenin hedeflerine ulaşmasını sağlamaktır. İyi yönetilen hiçbir işletme belirli iç kontroller olmadan olamaz (ECIIA, 2005: 21).

- **Üst yönetim iç kontrole duyarlı olmalıdır:** Risk yönetiminin bir parçası olarak üst yönetim, iç kontrollerin sınırlarını belirlemekten ve riskler değiştiğinde bu sınırları güncel duruma getirmekten sorumludur. Yönetim, yapılacak kontrolleri gerçekleştirmeli, düzenli olarak gözden geçirmeli ve ilgili bölümlerden dönemsel raporlar alarak kontrollerin etkin ve amaca uygun işlediğine güvenebilmelidir (ECIIA, 2005: 22). İç kontrol yönetimin fonksiyonudur. Yönetimin tutumu, organizasyon yapısı, iç kontrolün gözden geçirilmesi, güncellenmesi, kontrollere uymada örnek olunması, iç kontrolü etkiler (Bozkurt, 2010: 133).

- **İç kontrolün sağlıklı çalışması için iç denetime ihtiyaç vardır:** İç denetim faaliyeti, iç kontrol süreçlerinin riskleri kabul edilebilir bir düzeyde yönetmek için gerektiği gibi çalıştığı konusunda objektif bir güvence vererek, yönetimin faaliyetlerine destek olur. İç denetim faaliyeti, aynı zamanda, danışmanlık hizmetleri vererek, yönetimin iç kontrolü geliştirme çalışmalarını kolaylaştırarak ve örgütsel değişikliklerin iç kontrol üzerindeki etkileri hakkında önerilerde bulunarak da yönetime destek olur (ECIIA, 2005: 22)

1.6.5. İç Kontrolün Etkinliği

İç kontrolün etkinliğinin belirlenebilmesi için ilk olarak iç kontrolün sınırları ve sorumlu kişilerin belirlenmesi, daha sonra iç kontrolün amaç ve unsurları ile etkinliğinin değerlendirilmesi arasındaki ilişkinin analiz edilmesi gerekmektedir (Yıllancı, 2006: 36). İç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesindeki amaç denetlenen işletmede olabilecek zayıf noktaların belirlenmesidir. İç kontrolün incelenmesi ve değerlendirilmesinde ilk aşama iç kontrolü tanımadır. Bu aşamada denetçi iç kontrol hakkında bilgi toplar ve bunları sistematik bir biçimde çalışma kağıtlarına not eder. İç kontrolün tanınmasında çeşitli bilgi kaynaklarından yararlanır. Bu bilgi kaynaklarının bazıları; işletme çalışanları ile yapılan görüşmeler, sorgulamalar, işletmenin organizasyon yapısı, işletme yönetiminin yayınladığı genelgeler, iş tanımları, işletmenin hesap planı ve muhasebe yönetmeliği, iç denetçinin raporları ve çalışma kağıtları, denetim programları, önceki yıllara ait denetim raporları, iç kontrol raporları, muhasebe çalışanlarının gözlemlenmesi, belge ve kayıtların incelenmesi ve işletme tesislerinin gezilmesidir (Hüner, 2014: 86).

İç kontrolün etkin olarak çalışabilmesi için dikkate alınması gereken temel ilkeler; görevlerin ayrımı, kıymet hareketlerinin yetkili kişilerce gerçekleştirilmesi, uygun belgeleme ve muhasebe kayıt düzeninin varlığı, varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki korunması ve bağımsız mutabakatların yapılmasıdır. Bunun yanında etkin bir iç kontrol yapısının oluşturulabilmesi ve bu yapının devamının sağlanabilmesi için aşağıda sıralanan maddeler göz önünde bulundurulmalıdır (Alpman, 2008: 8-9);

- İşletmeler sürekli değişen bir ortamda daha fazla çaba isteyen ve daha çok finansal sorumluluk gerektiren faaliyetlerde bulunmaları gerektiğini kabul etmelidirler.

- İşletmede iç kontrol anlayışının geliştirilmesi gereklidir.
- İç kontrolün maliyeti önem teşkil eder. İyi bir iç kontrol, bir kereye özgü bir gider değildir.
- İç kontrol, riskleri azaltmaya yardımcı olur, riskleri tamamen ortadan kaldırmaz. İç kontrol işletmelerin hedeflerine ulaşıldığına dair kesin değil makul bir güvence sağlar.
- İç kontrol, insanları kapsayan işlemler üzerine kurulduğu için beşeri konularla ilgili tüm sınırlamalara tabidir.
- İç kontrol, kişilerin hileli yollara başvurusu, güvenliğin suiistimal edilmesi, çalışanlar arasında danışıklı dövüş şeklinde davranılması, sağlıksız şekilde kararlar alınması, dikkatsizce davranılması, dalgınlık, usul veya kurallara uyulmaması gibi nedenlerle ihlal edilebilir.
- Kaynak kısıtlamaları nedeniyle iç kontrolün etkinliği azaltılabilir, hatta ortadan kaldırılabilir.

1.7. İÇ DENETİM

1.7.1. İç Denetimin Tanımı

İç denetim, mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin incelenerek değerlendirilmesinin yapıldığı bir denetimdir. İç denetim, örgüt içerisinde yapılan kontrollerin ne kadar etkin olduğunu ölçer ve bu kontrolleri değerlendirmeyi amaçlar. Bu nedenle iç denetim çok önemli bir yönetim kontrol aracıdır (Güredin, 1994: 15).

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından 1947 yılında yapılan tanım şöyledir: “Bir örgütte hizmet gayesiyle faaliyetlerinin ve uygulamalarının değerlendirilmesi için oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme ve kontrol fonksiyonudur” (Guy ve diğerleri, 1996: 857).

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün (2016) (IIA) tanımına göre iç denetim; “Kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve bunlara değer katmak için tasarlanan bağımsız, objektif güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayan birim, bölüm, danışman ekibi veya diğer uygulamacılardır. İç denetim faaliyeti, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik

sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur”.

İç denetim bu yeni tanımla, tüm organizasyonun faaliyetlerinin değerlendirilmesinde ve organizasyonun belirlediği amaçlara ulaşmasında yol gösterici bir yönetim aracı haline dönüştürülmüştür. Bu durum, Treadway Komisyonu'nun önerisiyle 16.03.1991 tarihinde yayımlanan COSO raporunda belirtilen iç kontrol anlayışı ile tam bir uygunluk göstermektedir (Uzay, 1999: 9).

1.7.2. İç Denetim Faaliyeti ve Kapsamı

İç denetim faaliyeti, IIA'nın tanımına göre güvence sağlama ve danışmanlık hizmetlerinden oluşmaktadır.

Güvence hizmetleri, iç denetçinin bir süreç, sistem veya bir başka konu hakkında bağımsız görüş veya kanaat sunabilmek için, elde edilen verilerin objektif bir şekilde değerlendirmesini ifade eder (TİDE, 2016: 2). Güvence hizmeti, kurumda iç denetim sisteminin etkin bir şekilde işlediğine; kurumun risk yönetimi, iç kontrolü ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde sürdürüldüğüne; varlıklarının korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve yasalara uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine; üretilen bilgilerin doğru ve eksiksiz olduğuna dair, işletme içine ve işletme dışına yeterli güvencenin verilmesini içerir (İDKK, 2006). Güvence hizmetleri, bilinen klasik denetim faaliyetleridir. Finansal duruma, performansa, yasa, yönetmelik ve prosedürlere uyum, bilgi sistemleri güvenliğine ve özenli denetimine yönelik çalışmalar örnek olarak verilebilir (TİDE, 2016: 26).

Danışmanlık hizmetleri, müşterinin özel talebi üzerine verilen ve öneri niteliği taşıyan bir hizmettir. Bu hizmetin nitelik ve kapsamı, talepte bulunan müşteri ile iç denetçi arasındaki sözleşmeye dayanır (TİDE, 2016: 2).

İç denetim faaliyeti kapsamındaki danışmanlık hizmetleri, değişimin çok hızlı gerçekleştiği günümüzde, işletmelerin gelecekte karşılaşılması muhtemel riskleri proaktif olarak önleyebilmeleri için, belirsizliklerle dolu gelecekte işletmenin bulunacağı pozisyonun belirlenmesi, rakiplerin değerlendirilmesi, yeniliklerin takip edilmesi, işletme politikalarının dinamik tutulması gibi rekabet üstünlüğü sağlayacak durumların uzman kişilerce değerlendirilmesi ve buna uygun stratejilerin belirlenmesi de yönetimin bir fonksiyonu olan denetim faaliyeti kapsamında düşünülmelidir.

IIA standartlarına göre iç denetimin kapsamı şu konulardan oluşmaktadır (Apastolou, 1993: 112):

- Uygulamanın işletme tarafından belirlenen politikalara, plânlara ve yordamlara uygun olması,
- Uygulamanın dış kanunlara ve düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilmesi,
- Varlıkların korunmasının değerlendirilmesi,
- Kaynakların etkin ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesi,
- Faaliyetler ve programlarda belirlenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının değerlendirilmesidir.

1.7.3. İç Denetimin Amacı

Başlangıçta iç denetimin uygulanma amacı, hırsızlığı önlemek, yapılan hataları bulmak iken, II. Dünya Savaşından sonra işletme faaliyetlerinin etkinliğini değerlendirme yönünde gelişme göstermiştir (Dittenhofer, 2001: 443).

İç denetimin amacı çok genel bir yaklaşımla, işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerinin belirlenen yasa, yönetmelik ve prosedürlere uygun bir biçimde yapılıp yapılmadığını araştırmaktır (Güredin, 1994: 15). İç denetim faaliyetlerinin geleneksel anlamda amacı, her türlü riski bulmak ve ortadan kaldırmaktır (Saka, 2001: 50).

İç denetimin tanımından hareket ederek, iç denetimin amaçları şöyledir;

- **Kuruma Değer Katma** : Değer katma, güvence ve danışmanlık hizmetleri yoluyla kurumun amaçlarını gerçekleştirme, fırsatlarını artırma ve kurum faaliyetlerini geliştirerek kurumun riskini en aza indirmektir (tide.org.tr). Kurum içerisinde yer alan denetim komitesinin, iç kontrolün kalitesi hususunda, icra başkanı dışındaki bir kişiden bağımsız ve objektif güvence alması veya aynı şekilde icra başkanının diğer departman yöneticileri dışındaki kişilerden bağımsız ve objektif güvence alması, iç denetimin bir kuruma değer kattığı yollar olarak gösterilebilir (ECIIA, 2005: 37).

- **Risk Yönetimi ve Yönetişim Süreçlerine Katkı Sağlama** : İç denetim, kurumun hedeflerini gerçekleştirmek için faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir şekilde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik tavsiyelerde bulunma (Arcagök, Erüz, 2006: 193) yoluyla, kurum yönetimine risk yönetimi çerçevesinin düzgün ve etkin çalıştığı ve risklerin istenen düzeyde yönetildiği konusunda güvence vermektedir (ECIIA, 2005: 21).

- **Güvence Sağlama** : İç denetim, hem kurum yönetimine hem de kurumla ilgili olanlara, kurumda iç denetim sisteminin etkin bir şekilde işlediğine; kurumun risk yönetimi, iç kontrolü ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde sürdürüldüğüne; varlıklarının korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve yasalara uygun bir şekilde yürütüldüğüne; üretilen bilgilerin doğru ve eksiksiz olduğuna dair, işletme içine ve işletme dışına yeterli güvencenin verilmesini içerir (İDKK, 2006). İç denetim biriminin vereceği güvence kesin bir güvence değildir. Çünkü hem bütün kurum faaliyetlerinin inceliğini anlaması mümkün olmaması, hem de geleceğin pek çok belirsizlikler içermesi, kesin bir güvencenin verilmesini imkansız hale getirmektedir. İç denetim faaliyetinin iç denetim standartlarına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi ve bu faaliyeti gerçekleştiren denetçilerin de etik kurallara uygun bir biçimde davrandıklarında iç denetimin makul bir güvence verdiği söylenebilir (Aslan, 2010: 72).

- **Danışmanlık Hizmeti Sağlama** : İç denetim faaliyetinin danışmanlık fonksiyonu ise kurumun hedeflerine ulaşmasını desteklemek amacıyla hem iç kontrolün hem de diğer işlem ve süreçlerin düzenli olarak değerlendirilmesine ve geliştirilmesine yönelik öneriler sunulmasıdır (Korkmaz, 2007: 5).

1.7.4. İç Denetimin Önemi ve Gerekliliği

İşletmeler global rekabetin sonucu olarak, amaçlarına ulaşmak ve kurumsal yönetim kalitesini sağlamak için iç denetim faaliyetine ihtiyaç duymaktadırlar. Globalleşme ile bazı riskler ortaya çıkmış ve işletmeler bunları en aza indirmek zorunda kalmıştır. Bu durum, düzenlenmiş finansal tabloların denetlenmesi üzerinde duran bağımsız denetimin yanında, muhtemel risklerin önüne geçmeye yönelik bir denetim anlayışını ortaya çıkarmıştır. İşletme faaliyetleri yerine daha çok mali tablolar üzerinde duran bağımsız denetimin, işletmenin risklerden korunmasını

sağlaması beklenemez. Bu sebep, standartlar çerçevesinde ve sistemli işleyen iç denetim fonksiyonlarının kurulmasını zorunlu hale getirmiştir.

İşletme bünyesinde iç denetim yapısının kurulma gerekliliği yönetim ve denetim komitelerinin ihtiyacından kaynaklanabileceği gibi, işlemlerin yoğunluğu, faaliyetlerin karmaşıklığı, işletmenin büyüklüğü, finansal nitelikli faaliyetlerin yanı sıra nakit ve likit işlemlerinin sıklığı, yasa ve düzenleyici işlemlerin gerekliliği, ilgili otoritelerin talebi, işletme ile ilişkili diğer kurumların yazılı belgelendirme gerekliliği, işletmenin diğer kişi ve kurumlar karşısında itibari güven hissini sağlama isteği gibi sebeplerden ötürü ortaya çıkmıştır. İşletme içerisinde sürdürülen iç denetim faaliyetleri aşağıdaki nedenlere duyulan gereksinimle ortaya çıkmıştır (Türedi ve diğerleri, 2015: 66-67);

- İşletmedeki yönetici ve çalışanların görevlerini etkin ve verimli bir şekilde yapmaları için özendirir.
- İşletme çalışanlarını belirlenen hedeflerin başarılması hususunda işletmenin bir parçası olarak görür,
- En alt düzeydeki çalışandan en üst düzeydeki çalışana kadar, işletmedeki çalışmalarının sonuçları ile ilgili olarak hesap vermesini mümkün kılar,
- Kaynakların işletme yöneticileri tarafından etkin ve verimli olarak kullanımı konusunda işletme sahiplerinin, yeterli ve tatmin edici değerlendirmeler yapmalarını sağlar,
- Yöneticilere danışmanlık ve çalışanlara eğitim hizmeti olanağı sağlar,
- İşletme bünyesinde gerçekleşmesi olası maddi kayıpların ortaya çıkarılması ve bunların düzeltilmesini mümkün kılar,
- İşletmenin yönetiminde aktif olarak yeterince rol alamayan pay sahiplerinin haklarının korunmasını sağlar,
- İş birliği içerisinde ve birlikte çalışmaya olanak sağlar,
- Çalışanların kendi kendilerini değerlendirmelerini mümkün kılar,
- Bağımsız denetimin maliyetlerini azaltır.

1.7.5. İç Denetimin Yararları

İç denetimin faydaları şöyle sıralanabilir (Pehlivanlı, 2010: 18);

- **Güvenilir bilgi ihtiyacının karşılanması sağlar :** İç denetimin etkinliği ile iç kontrolün etkinliği doğrudan bağlantılıdır. Etkin işleyen iç kontrol sayesinde iç denetimin etkinliği de yüksek olacaktır. Böylece işletmeyle ilgili bilgi almak isteyen kimselerin güvenilir bilgiye ulaşmasına olanak sağlayacaktır.
- **İşletme varlık ve kayıtlarının korunması ihtiyacı karşılanır :** Etkin bir iç denetim sisteminin var olması durumunda işletme varlık ve kayıtları da yüksek seviyede korunmuş olacaktır.
- **Verimliliğin artması ihtiyacı karşılanır :** İç denetimin etkin çalışması durumunda verimsiz faaliyetler de azaltılabilecektir.
- **Üst yönetim tarafında belirlenen politikalara uyum sağlanır :** Etkin bir iç denetim ile tepe yönetim tarafından belirlenmiş olan politikalara uygun hareket edilir.

İç denetimin yukarıda sağlanan faydalarını sağlayabilecek başka bir sistem mevcut değildir. Bağımsız denetim, yönetim süreç ve kalite danışmanlığı, muhasebe ve vergi danışmanlığı gibi dışarıdan sağlanan hizmetler iç denetimin bu faydalarını sağlayamamaktadır. Dışarıdan sağlanan bu hizmetlerin işletmeye sağlayacakları yararlar iç denetimden çoğunlukla farklıdır. İç denetim faaliyetini telafi edecek ve ona alternatif teşkil edecek başka bir sistem bulunmamaktadır (Yıldırım, 2014: 31).

1.7.6. İç Denetimin Etkinliği

Etkinlik, belirlenen ölçüt ile elde edilen sonuç arasındaki uyumdur (Yılancı ve diğerleri, 2016: 2). İç denetimin etkinliği ile ifade edilmek istenen, aşağıda sıralanan amaçların gerçekleştirilebilme derecesidir (Sevim, Eliuz, 2007: 62-63):

- Mali ve mali olmayan faaliyetlerle ilgili bilgilerin doğru ve güvenilir nitelikte olması, bu bilgileri belirlemek, ölçmek, sınıflandırmak ve raporlamak için kullanılan araçların incelenmesi,
- İşletmede mevzuat, yönetmelik ve prosedürlere uygun hareket edilip edilmediğini inceleme ve işletmenin bunlarla olan uyumunun belirlenmesi,

- İşletme kaynaklarının etkili ve verimli bir biçimde kullanımının gerçekleştirilmesi,
- Hedeflerin ve amaçların çerçevesinde faaliyetlerin ve iş akışlarının yerine getirilmesi,

Bir kurumda iç denetim faaliyetinin etkin bir biçimde işlediğini gösteren unsurlar bulunmaktadır. Bunlar şöyledir (Uzun, 2009b: 53):

- İç denetim faaliyetinin işletme içindeki yeri
- Faaliyet ve görev alanlarının kapsamı,
- İşletmeye ait her türlü bilgi, belge, kayıt, varlık ve alanlara erişim yetkisi,
- İç denetçilerin bağımsız, tarafsız bir biçimde çalışabilmeleri ve mesleki yetkinlikleri,
- İç denetim faaliyetinin yönetimi, gözetimi, raporlama ve kalite güvencesinin standartlarla belirlenen tanımlama ve yaklaşımlara uygun olmasıdır.

İç denetim birimlerinin etkin olarak çalışmasının önündeki engeller şöyle sıralanabilir (Karaca, 2012: 118-119);

- İç denetim biriminin bağımsız olmayışı,
- Nitelik ve sayı olarak denetçilerin yetersiz oluşu,
- Üst yönetimin iç denetim fonksiyonunu desteklememesi, sahiplenmemesi,
- Kısıtlı bütçenin olması,
- Yönetimin iç denetim tarafından tespit edilen bulgu ve öneriler ile ilgili herhangi bir eylemde bulunmaması,
- Organizasyonda düşük konumda çalıştırılan iç denetim fonksiyonunun bulunması,
- Denetimi yapılan birimler ile iş birliği içerisinde olunmaması
- Denetimi yapılan fonksiyonların denetimle ilgili negatif bir anlayışa sahip olması.

İç denetim birimlerinin etkin olarak çalışmasının önündeki engellere yönelik çözüm önerileri şöyle sıralanabilir (Karaca, 2012: 118-119);

- İç denetim biriminin yasal bir biçimde tanzim edilmesi,
- İç denetim biriminin bağımsız olarak çalışmasına olanak verilmesi,
- Uluslararası iç denetim standartlarının bizzat kullanılması,
- Yeterli bir bütçeye sahip olunması,
- Yeterli nicelikte iç denetçinin olması,
- İç denetçilerin gelişimine yönelik eğitimler verilmesi,
- Özendirici araçların temin edilmesi,
- Denetim kalitesinin arttırılması,

1.7.7. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi

İç kontrol ve iç denetim arasında kuvvetli ve karşılıklı bir ilişki vardır. İç denetim iç kontrolün önemli bir parçası olarak değerlendirilmektedir (Özeren, 2000: 3). İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 1978 yılında yayımlanan “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” adlı raporda iç kontrol konusu detaylı bir şekilde anlatılmış ve ilgili raporda iç denetimin faaliyet alanının, işletmenin iç kontrolünün etkinliğinin ve yeterliliğinin değerlendirilmesi ve denetlenmesinden oluştuğu ifade edilmiştir (Kalkınoğlu, 2003: 72). Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Sayıştay’ı tarafından yayımlanan İç Kontrol Standartlarına göre iç kontrol tekil bir olay değil, kurum faaliyetlerinde ve devamlılık temelinde oluşan bir dizi eylem ve aktivitedir. İç kontrol, kurum içerisinde ayrı bir olmaktan öte yönetimin faaliyetleri düzenlemede ve yönlendirmede yararlandığı sistemlerin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmektedir. Bu kapsamda iç kontrol, yöneticilerin kurum hedeflerini ve faaliyetlerini süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere alt yapının bir parçası olarak inşa edilen bir yönetim kontrolüdür (Keskin, 2006: 13). İç denetim ise iç kontrolden farklı olarak; işletmenin faaliyetlerini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti veren bir faaliyettir (Korkmaz, 2007: 5). İç denetim faaliyeti, işlem ve hata odaklı yaklaşımdan süreç odaklı, hem işin doğru yapılması hem de doğru işin yapılmasını öne süren bir yaklaşımı kurumla bütünleştirmekle birlikte kurum için geliştirici ve önceden önlem alınmasını sağlayan stratejik akıl ortağı rolü üstlenmektedir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 99- 100).

İç denetim, iç kontrolün yeterlilik ve etkinliğini değerlendirerek iç kontrolü geliştirmeyi hedeflemektedir. Yeterlilik ve etkinlik kavramlarının iç denetçi için ne ifade ettiği oldukça önemlidir. İç kontrolün yeterliliği; iç kontrolün risklere karşı geliştirdiği kontrol önlem sistemlerinin niceliksel ve niteliksel varlığıdır. Burada iç denetçi verimliliği ölçmek amacıyla yönetim tarafından faaliyet standartlarının belirlenip belirlenmediğini, belirlenen standartların anlaşılıp anlaşılmadığını, standartlardan sapmaların tespit edilip, düzeltici önlemleri almakla sorumlu kişilere iletilip iletilmediğini ve düzeltici önlemlerin alınıp alınmadığını belirlemekle sorumludur. İç kontrolün yeterliliğinin incelenmesinin nedeni kurumun hedeflerini gerçekleştirmede makul bir güvence sağlayıp sağlamadığını araştırmaktır. İç kontrolün yeterlilik açısından değerlendirilmesinde iç denetçiler faaliyet ya da sistem denetimini uygulamaktadır. İç kontrolün etkinliğinden ise kurum faaliyetlerinin; yönetim politika, plan, program ve mevzuata uygunluğunun değerlendirilmesi kastedilmektedir. İç kontrolün etkinliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi süreci iç denetçilerin uygunluk denetimi yapmalarını gerektirmektedir (Özeren, 2000: 20; Elitaş, 2004: 221). Böylece iç kontrol bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamakta, iç denetim ise bilginin doğruluk ve güvenilirliğini sınavıp yönetime bilgi vermektedir. Mevzuata, plan ve programlara uygunluk iç kontrol ile sağlanırken uygunluğun kontrolü iç denetçilerce yapılmaktadır. Etkinlik ve verimlilik iç kontrol aracılığıyla sağlanmaktayken etkinlik ve verimliliği teşvik ederek kuruma değer kazandırmak iç denetim sorumluluğundadır (Önder, 2008: 29).

İç denetçiler, iç kontrolün sağlıklı bir biçimde yürütülmesinde önemli bir role sahiptir. Ancak sağlıklı ve güçlü bir iç kontrolün varlığı için de sağlıklı ve güçlü bir iç denetim faaliyet sürecinin inşa edilmiş olması gerekir (Akyel, 2010b: 90-94). Kısaca ifade etmek gerekirse etkin bir iç kontrol için uygun bir iç denetim ortamı ve etkin bir iç denetim faaliyeti gereklidir (Dabbağoğlu, 2007: 164). Burada önemle vurgulanması gereken nokta, iç kontrolün bir yönetim fonksiyonu olması sebebiyle etkinliğinden yönetimin sorumlu olduğudur. İç denetçilerin ise, kurumun iç kontrolünün etkinliği ve yeterliliği ile iş süreçlerinin yerindeliği ve performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlanması konusunda sorumlulukları bulunmaktadır. Bu sorumluluklarını iç kontrolü düzenli bir biçimde gözlemleyip değerlendirerek gerçekleştirmektedir (Aras, 2007: 19).

İç denetim ve iç kontrol amaç, kapsam, özellik ve rolleri bakımından birbirinden farklılaşmaktadır. Ortak noktaları ise birbirlerini tamamlayan nitelikte ve kurumun içyapısı ile ilgili olmalarıdır. İç denetim, iç kontrolün içinde; fakat iç kontrolü değerlendiren, bir başka ifade ile kontrol sürecinin aynası konumundadır. Örneğin, kurumun belirlenen amaçlara uygun davranmasını sağlayan iç kontrol; amaçlara ulaşmaya yardımcı olan ve ulaşma seviyesini belirleyen ise iç denetimdir (Önder, 2008: 28). Ayrıca iç kontrol, süreklilik esasına tabi olarak, denetlenen kurumun organizasyonu ve işleyişi ile bütünleşmiştir. İç denetçiler iç kontrolün yerindeliğinin denetimini yapmaktadır (Alıcı, 2006: 51).

İç kontrol ve iç denetim ilişkisi yönetim ve denetim ilişkisi için de köprü vazifesi görmektedir. Yapı bakımından değerlendirildiğinde iç kontrol iç denetim faaliyetini de barındırmaktadır. Süreç olarak ise iç denetim iç kontrolün süreçlerini değerlendirme işlevi görmektedir (Önder, 2008: 86-87).

İç kontrolün niteliği ile ilgili bilgi iç denetim fonksiyonunun hazırladığı raporlardan alınabilir. Yönetime, iç kontrol hakkında iç denetçiler bilgi verir, değerlendirmelerde ve tavsiyelerde bulunur (Korkmaz, 2007: 9).

Tüm bunlardan yola çıkılarak, iç kontrolün daha geniş bir anlam içerdiği ve iç denetimin de bir ölçüde işletmedeki iç kontrolü değerleyen bir kontrol ögesi olduğu sonucuna varılabilir (İbiş, Çatıkkaş, 2012: 99-100)

1.7.8. Etkin Bir İç Kontrolün İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı

İç kontrol, iç denetçinin çalışmalarının kapsamını belirleyen en önemli öğedir. İç kontrolün yeterliliği kontrol riskini azaltmakta böylece denetçi daha az örnek üzerinde çalışmaktadır. Aksi halde denetçi asli vazifesi olan denetim riskini en aza indirmek için daha fazla kanıt toplayarak daha fazla denetim tekniği uygulayacak ve çalışmalarının kapsamı ile iş yükü artacaktır. İç kontrolün etkinlik ve yeterlilik değerlendirme sonuçları iç denetim plan ve programlarının kapsamının değişmesine ve genişlemesine sebebiyet verebilmektedir (Köroğlu, Uçma, 2006: 10). İşletme ve kamu kurumlarındaki temel amaç; strateji, politika ve hedefleri ile uyumlu faaliyet gerçekleştirmek ve kaynakları etkili, ekonomik ve verimli kullanmaktır. Ayrıca hesap verebilir ve şeffaf olmaktır. Üst yöneticiler bu amaçlara yönelik güvence istemektedir. İç kontrolün etkinliği iç kontrolün yeterliliğini değerlendiren iç denetçiler için oldukça önemlidir. Etkin bir iç kontrol, iç denetim süreçlerini kolaylaştırmakta ve iç

denetçilerin değerlendirmelerini kısa sürede yapmalarını sağlayarak başka alanlara yönelmelerine ve özellikle kurumdaki riskli alanlara konsantre olarak risk esaslı iç denetim planlarının yapılmasına olanak sağlar (Uzun, 2009a: 61).

Etkin bir iç kontrolün olmasıyla mali tabloların da o oranda doğru yansıtılmasını sağlayacaktır. Denetim riskinin minimum olması denetim sürecinde yapılacak denetim işlemlerinin nicelik ve kapsam bakımından az olmasını sağlayacaktır. İç denetim faaliyeti ne kadar etkin olursa denetçinin iç kontrole olan güveni o ölçüde artacak ve buna bağlı olarak denetim riski azalacaktır (Başpınar, 2005: 56).

İç kontrolün başarı ile uygulanması kurumun tüm faaliyet alanlarına ilişkin risklerin yönetimce belirlendiği konusunda, hem kuruma hem de kurum dışındaki paydaşlara güvence vermektedir. Uygulamada özellikle kamu kurumlarında etkin bir iç kontrol kurulmadığından riskler iç denetçiler tarafından belirlenmektedir. Risklerin belirlenmesi, risk esaslı denetim plan ve programları yürüten iç denetçiler için önemlidir. Bu nedenle denetim plan ve programları hazırlanmadan önce iç kontrol kapsamındaki risklerin yönetimce belirlenmiş olması gerekir. Böylece iç denetçiler belirlenen riskleri dikkate alarak denetim plan ve programlarını hazırlayabilecektir.

İç denetim faaliyeti, şirket ve kurumlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine katkıda bulunmaktadır (Uzun, 2009b: 52). İç kontrolün etkinliği iç denetçilerin üst yönetime iç kontrole ilgili makul bir güvence vermesini sağlayacaktır. Bu süreçte üst yönetim iç denetçilerin raporlarını referans kabul edip, kurumla ilgili kararlarını bunları dikkate alarak almaktadır. İç kontrolün etkinliği iç denetim raporlarına bağımsız ve tarafsız bir şekilde yansıtacak ve yönetsel hesap verebilirliği destekleyici nitelik taşıyacaktır (Uzun, 2009b: 55).

İç kontrolün etkin olması iç denetçilerin hem yukarıda belirtilen görevlerini daha etkin bir biçimde gerçekleştirmelerini hem de iç denetçilerin iç kontrole yönelik güvence verme noktasında daha fazla zaman harcamadan, ne gibi katkılarda bulunulabilir sorusuna yönelik çalışmalar yapmalarını sağlayacaktır. Ayrıca iç denetçilerin danışmanlık işlevlerini ön plana çıkararak, kurumsal hedefleri başarmada sürdürülebilirliği esas almalarını da sağlayacaktır. Bu da iç denetçilerin hem kuruma hem de iç kontrole daha geniş bir açıdan bakmasını sağlayarak diğer kurum uygulamalarıyla karşılaştırma yapmalarına olanak verecektir (Memiş, 2008: 79).

1.8. BAĞIMSIZ DENETİM

1.8.1. Bağımsız Denetim Tanımı

İş hayatında, işletme sahipleri, ortaklar, yönetim kurulu ve yöneticiler, işletme çalışanları, tedarikçileri ve müşterileri, kredi kuruluşları, yatırımcılar, derecelendirme kuruluşları, resmi kurumlar ve sivil toplum kuruluşları işletme finansal tablo ve bilgilerine göre değerlendirme yapıp, karar alır ve uygulama yapmaktadırlar. Bu nedenle işletmenin finansal tablolarının, finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını olduğu gibi ve doğru bir biçimde göstermesi gerekmektedir (Hüner, 2014: 18).

Denetçiler tarafından verilen güvence hizmetlerinin bir çeşidi olan onaylama, denetim firmasının, başka bir tarafın sorumluluğu olan bir iddianın güvenilirliği hakkında gerçekleştirdiği bir tür güvence hizmetidir. (1) Finansal raporların denetimi, (2) finansal raporlama ile ilgili iç kontrolün etkinliğinin onanması, (3) finansal tabloların incelenmesi ve (4) geniş kapsamlı konulara uygulanabilecek diğer onaylama hizmetleri şeklinde dört çeşit onaylama hizmetlerinden söz edilmektedir (Whittington, Pany, 2006: 714).

Bağımsız denetim, ortakların ve Sermaye Piyasası Kurumlarının kamuya açıklanacak veya SPK'ca talep edilecek finansal tablolarının, GKGMİ ve standartlarına uygun olması ile bilgilerin doğru ve dürüst bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığının, bağımsız denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesi ve saptanan sonuçların rapora bağlanmasıdır (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri:X, No:16, Md:2).

Bu tanımdan hareketle dikkat çeken üç önemli husus vardır. Bunlardan birincisi, bağımsız denetimin önceden belirlenmiş kriterlere dayanmasıdır. Bu kriterler, denetçinin elde ettiği bilgilere göre değerlendireceği standartlardır. İşletmeler mali tablo ve diğer bilgilerini ekonomik faaliyetlerini sürdürdükleri farklı çevrelere ya da yönetim amaçlarına göre hazırlarlar. Denetimde kullanılacak standartlar denetimin amacına göre değişmektedir. Bağımsız denetim işletmelerin tabi oldukları vergi mevzuatlarını, sermaye piyasalarını ve çeşitli otoritelerce belirlenmiş olan standartları dikkate alır ve bu standartlar çerçevesinde çalışma kapsamını belirler.

Tanımda dikkat çeken ikinci önemli husus bağımsızlık ilkesidir. Denetim raporunu kullanan kişilerin denetçinin bağımsızlığına olan güvenleri yapılan

denetimin değerini gösterir. Birçok farklı finansal tablo kullanıcısının bağımsız denetçi raporuna ihtiyaç duymasının nedeni tarafsız ve güvenilir bir bakış açısıyla işletmenin değerlendirilmesidir. Denetçi gerek kanıt toplarken ve gerekse topladığı kanıtları değerlendirirken önyargıdan uzak, tarafsız ve uzman bir kişi gibi hareket etmelidir. Zaten kendi de meslek olarak bağımsız bir serbest meslek elemanıdır.

Diğer bir önemli husus da denetim standartlarına uyumdur. Küreselleşen iş ve sermaye piyasaları tüm dünyada ortak kullanılan ve tam benzerlik gösteren denetim standartlarını geliştirme konusunda güçlü bir eğilim içindedirler. Bu doğrultuda denetçi çeşitli otoriteler tarafından yayınlanmış olan denetim ilkeleri ve standartlarına uymak zorundadır (Hüner, 2014: 18)

1.8.2. Bağımsız Denetim Faaliyetleri

Etkin bir iç kontrol işletmede oluşabilecek hata ve hileleri önlemekte kullanılabilir en etkili araçtır (Carmichael, Willingham, 1989: 149). I kontrolün kavranması denetim sürecinin tamamı olmayıp, sadece önemli bir parçasıdır. Müşteri seçimi ve işin kabulü, denetimin planlanması, denetimin yürütülmesi ve denetimin tamamlanması biçiminde özetlenen denetim süreci içinde gerçekleştirilen denetim faaliyeti, genellikle şu aşamalardan oluşmaktadır (Whittington, Pany,2006: 199):

- Uygun denetim planı yapabilmek için i kontrolün etkenlik derecesinin anlaşılması, kontrol riskinin saptanması ve yapılması gereken testlerin belirlenmesi,
- Ek kontrol testlerinin gerçekleştirilmesi,
- Kontrol riskinin yeniden belirlenmesi ve destekleyici testlerin planlanması,
- Destekleyici testlerin yapılması ve denetim faaliyetinin tamamlanması,
- Bir denetim görüşüne varılması ve denetim raporunun oluşturulması.

1.8.3. Bağımsız Denetim Amacı

Denetimin ilk ve öz amacı, tüm olumsuzlukları bertaraf etmektir. Genel olarak bakıldığında hayatta her alanda yanlışlıkların yapılmamasının olanaksız olduğu düşünülürse denetimin de zorunlu olarak ortaya çıkması doğaldır. Etkin bir denetim sonucunda, yapılan yanlışlıkların büyük bir kısmı belirlenebilmekte, yolsuzlukların birçoğu saptanabilmekte, bir kısmı da saptanamamaktadır.

Bu doğrultuda denetimin amacının, yanlışsız ve eksiksiz işleyen kurumların topluma kazandırılması biçiminde ifade edilebilir (Yüzgün, 1984: 21). Denetimle kişilerin ya da kurumların yapmış oldukları kasıtsız hatalar ya da kasıtlı olarak yasalara aykırı, hileli, usulsüz işlemlerin ortaya çıkarılması amaçlanmaktadır (Hubbard, Johnson, 1991: 10).

Bankalar ve sigorta şirketleri gibi kredi veren kurumlar genellikle kurumlarından kredi alanların ve alacak olanların mali tablolarının denetlenmiş olmasını ister. Diğer alacaklılar, kendilerinin kredi ve borç verme konusunda karar alabilmeleri için denetlenmiş mali tablo talebinde bulunabilirler. Bütün bu kuruluşlar, kredi ve borç anlaşmaları devam ettiği müddetçe denetlenmiş mali tablo talebinde bulunabilirler (Tutal, 1992: 27).

1.8.4. Bağımsız Denetimin Önemi ve Gerekliliği

İşletmeler hakkında bir yargıya varabilmek için kişi ve kuruluşlar güvenilir bilgiye gereksinim duyarlar. İşletmelerden elde edilen bilgilerin güvenilir olmama riski vardır (Hüner, 2014: 21). Bağımsız denetimin önemini arttıran sebeplerden biri güvenilir bilgi sağlamasıdır. Bağımsız denetimi, önemli kılan sebeplerden bir diğeri ise, yönetime mali tablolar hakkında tahmin, analiz, denetim ve rapor hazırlama gibi konularla ilgili bir yargıya varıp karar almasını sağlar.

Ayrıca işletmelerin büyümesi, devlet müdahalesinin işletmelere artması, işletme ile ilgili çıkar gruplarının kuvvetlenmesi ve artması, iş hayatındaki rekabetin giderek artması, insan faktörünün önem kazanması gibi konularda bağımsız denetimin önemi ile paralellik gösterir (Aktuğoğlu, 1996: 11).

Karar alıcıların kaygılarının birçok sebebi vardır ve bu konuda şunlar söylenebilir (Güredin, 2007: 10; Çömlekçi, 1978: 4; Gürbüz, 1995: 28; Kepekçi, 2004: 10-15):

- Karar alıcıların ihtiyaç duydukları bilgileri bizzat kaynağından elde etme ve inceleme imkanları yoktur. Bu nedenle, başkaları tarafından hazırlanan ve sunulan bilgilerin doğru ve dürüst bir biçimde yansıtıldığını varsaymak zorundadırlar. Başkaları tarafından hazırlanan bilgilerin bilerek veya bilmeyerek bazı hile veya hataları içerme olasılığı vardır.

- Karar alıcılar ile bilginin kaynağı arasında menfaat çatışması varsa bilgiyi hazırlayan tarafın, bilgileri kendi menfaati yönünde hazırlaması olasıdır.
- İşletmelerin gelişip büyümesi, faaliyetlerinin nicelik ve çeşit bakımından artması üçüncü kişilerle olan ilişkilerin ve işlemlerin komplike bir duruma gelmesine sebep olmakta ve bu durum, kayıt sürecinde yanlışlık yapma riskini artırıp düzenlenen bilgilere olan güveni azaltmaktadır.

Karar alıcıların bilgiye dayalı ortaya çıkabilecek olası riskleri (bilgi riski) azaltmak için kullanabilecekleri üç yöntem vardır (Güredin, 2007: 10; Bozkurt, 2006: 10).

İlk yöntem, karar alıcılar doğrudan kendileri bilgiyi doğrulamalıdır. Bunun için ilk yapmaları gereken bilgiyi hazırlayana giderek gerekli olan tüm belge ve kayıtları inceleyerek bilginin ne kadar güvenilir olduğunu belirlemeye çalışırlar. Ancak, bu yöntem uygulamada kolay ve istenilen zamanda kullanılabilir bir yöntem değildir. Ayrıca, bilginin kaynağı da bu şekilde gelebilecek bir isteği büyük bir olasılıkla kabul etmeyecektir.

İkinci yöntem, bilgi riskinden karar alıcılar ile bilginin kaynağı birlikte sorumlu olmalıdır. Doğru ve güvenilir bilgi hazırlayıp sunma sorumluluğu işletme yönetimine aittir. Bilgiyi kullanan taraf hatalı ve yanlış bilgilendirme nedeniyle herhangi bir zarara uğraması durumunda, bu zararın tazmin edilmesini bilgi kaynağından istese de bu yöndeki mücadelesinde, genellikle, başarılı olamayacaktır.

Üçüncü yöntem ve uygulamada en çok karar alıcıların üçüncü olanağı seçtikleri görülmektedir. Karar alıcılar denetlenmiş bilgileri kullanmaktadır. Çünkü denetimden geçmiş bilgiler, özellikle mali tablolarda sunulan bilgiler, bu konuda uzmanlaşmış kişi veya firmalar tarafından onaylanarak güvenilir bir hale getirilmiştir.

1.8.5. Bağımsız Denetimin Yararları

Bağımsız denetimin, gerek denetlenen firmaya, gerek kamuya ve devlete yararları vardır (Hüner, 2014: 22-23).

Bağımsız denetimin, denetlenen firmaya yararlarını şöyle sıralayabiliriz;

- İşletmenin kayıt ve belgeleri doğrultusunda hazırlanan mali tabloların gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı konusunda bilgi sağlar.

- İşletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini inceler, uygun olmayan bir durum var ise düzeltir.
- İşletme yönetiminin ve çalışanlarının hile yapma eğilimlerini engeller.
- Denetimden geçen finansal tablolar vergi beyannamelerini oluşturacağı için doğru ve güvenilir bilgi sunan tablolar, devletin yapacağı bir vergi denetiminde riski azaltır.
- Denetimden geçen mali tablolar, işletme yöneticilerine sağlıklı karar almayı sağlar.
- Bağımsız denetim ile mali tablo ve raporlar üzerinde analizler yapılarak, işletmenin ekonomik durumu hakkında yetkili makamlara tam ve güvenilir bilgiler verilmiş olur. Böylece işletmenin kredibilitesi artmış olur.
- İşletme yönetimi ve çalışanlarının yaptıkları faaliyetlere yardımcı olur, bunun sonucunda bu faaliyetlerin etkinliği artar.
- İç kontrolün etkinliğini sağlar.

Bağımsız denetimin kamuya yararları şöyle sıralanabilir;

- Sermaye Piyasasında gerçekleşen tüm işlemler her şeyden önce güven ortamına dayandığından, bu piyasadaki bilgilerin doğru ve güvenilir olması gerekir. Sermaye piyasasının etkin ve verimli bir biçimde çalışabilmesi için tüm ilgili ve önemli bilgilerin kamuya açıklanan raporlarda yer alması gerekir ve bunun yolu, bağımsız denetimdir.
- Finansal kurumlar (örneğin; Ticaret Bankaları ve Yatırım Bankaları) ödünç verme veya mali katılma dolayısıyla bağlantıda buldukları girişim sahiplerinden, işlerinin ve işletmelerinin ekonomik ve finansal durumu ile ilgili temel bilgi ve ayrıntılı raporlar istemektedirler. Bu raporların, açılacak kredilere veya yapılacak finansmanlara dayanak olabilmeleri için yetkili ve bağımsız inceleme yapan kurumlar tarafından düzenlenip onaylanmaları gerekir. Bu raporların istenen özelliklerde olabilmesi için bağımsız denetim tarafından hazırlanması gerekir.
- Denetlenmiş finansal tablolar, işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımlar hususunda anlaşmaya varılmasında objektif bilgiler sağlar.

- Bir iş yerinin satılması, alınması ya da başka bir iş yeri ile birleştirilmesi söz konusu olduğunda, alıcı ve satıcı taraflara güvenilir, objektif bilgiler sağlar.
- Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin karlılık durumu, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar.
- Kamuya açıklanan denetlenmiş finansal tablolar, işletmeye yatırım yapacak yatırımcıları işletme ile ilgili olarak oluşabilecek risklerden korur.
- Kamuya açıklanan denetlenmiş finansal tablolar, o işletme hakkında tarafsız, objektif ve güvenilir bilgiler sunar.

Bağımsız denetimin devlete yararları şöyle sıralanabilir;

Bağımsız denetim, vergi gelirlerinin arttırılmasında devlete faydalı olur. İşletme ortak ve yöneticilerinin vergi hususunda hile yapma istek ya da ihtiyaçlarını ortadan kaldırır.

Vergi denetçileri, bağımsız denetçilerce onaylanmış finansal tabloları incelemeye daha az zaman ayıraraklarından, diğer vergi kayıp ve kaçaklarını tespit etmeyi hedefleyeceklerdir. Ayrıca devlet güvenilir bilgi toplar.

1.8.6. İç Denetim ve Bağımsız Denetim Arasındaki Benzerlikler ve Farklılıklar

İç ve bağımsız denetim arasında tanımlanabilecek ana benzerlikler şöyledir (Pop, Bota-Avram, Bota-Avra: 5);

- Hem iç denetim hem de bağımsız denetim mesleği, her mesleğe özgü profesyonel organizma tarafından verilen bir dizi uluslararası standart tarafından yönetilmektedir. Bu uluslararası standartlar, profesyonel standartları ve etik kodu içerir,
- Risk, hem iç hem de bağımsız denetçiler için planlama sürecinin çok önemli bir unsurudur,
- Her iki meslek için de denetçinin bağımsızlığı çok önemlidir,
- İç ve bağımsız denetim, organizasyonun iç kontrolü ile ilgilidir,
- Her iki işlev de iç ve bağımsız denetçiler arasındaki iş birliğiyle ilgilenmektedir,

- Her iki işlev için, faaliyetlerinin sonuçları denetim raporları aracılığıyla sunulur.

Tablo 3: İç denetimin bağımsız denetimden ayrılan noktaları şöyle karşılaştırılmaktadır.

NİTELİKLER	İÇ DENETİM	BAĞIMSIZ DENETİM
1-Odaklanılan hususlar	Finansal, operasyonel, sigorta, danışmanlık, yönetim ve bilgisayar ile ilgili faaliyetlere odaklanır, buralarda hile ve usulsüzlük olup olmadığı araştırılır.	Öncelikle finansal tabloların tasdiki ile ilgilenir.
2- Yönetim	Her konuda yönetsel raporlar hazırlar	Yönetime öncelikle finansal konularda rapor hazırlar
3- Denetim Kurulu	Denetim kuruluna işlevsel raporlar sunar. İşletme riskleri, finansal raporlar, iç kontrol ve yasalara, düzenlemelere ve politikalara uyum düzeyi konularında görüş bildirir	Finansal raporların doğruluğu konusunda denetim kurulunu tasdik eder. Muhasebe konularında ve işletmeye etkileri üzerine görüş bildirir
4- Standartlar	IIA'nın iç denetim meslek uygulamalarına yönelik standartları takip eder.	AICPA'nın Denetim Standartları uygulanır
5- Yaklaşım	Verilen görevin en iyi şekilde yapılmasını sağlayacak yaklaşımlar geliştirir.	Genellikle önceki denetime dayanan sabit yaklaşım izlenir
6- Sınırlamalar	Organizasyondan bağımsızlık yerine organizasyon içinde bağımsızlık ve tarafsızlık esastır.	İşletmeden bağımsızdır.
7- Sonuçlar	Problemleri tanımlar, öneri sunar ve sorunların çözümüne yardım eder.	Yasal gereklilikleri yerine getirir ve finansal açıdan doğruluğu sağlamak için zorunlu düzeltmeleri yapar.
8- Kontrol	Finansal ve operasyonel uygunluk kontrollerini değerlendirir.	İç kontrolü ve bu kaynaktan gelen bilgilerin güvenilirliğini değerlendirir.
9- Hile ve usulsüzlük	Denetim planlarında hile ve usulsüzlüklerin belirlenmesi yer alır. Usulsüzlük iddiaları araştırılır.	Hile ve usulsüzlük için her hangi bir araştırma yapmaz.
10- Tavsiyeler	Denetim raporlarında yer alan önerilerin gerçekleşmesi için yönetimle iletişim kurar.	Önerilerin gerçekleşmesi için kontrolörlerle iletişim kurar.
11- İzleme	Problem çözümlerinin yeterliliği konusunda müşterileri temin etmek için izler.	İzlemeyi öncelikle finansal konularla sınırlı tutar.

Kaynak: <http://www.theiia.org>

1.8.7. İç Kontrol ve Bağımsız Denetim İlişkisi

Bağımsız denetim faaliyetlerini düzenleyen standartlardan SAS 55, denetçinin denetim çalışmalarında denetlediği işletmenin iç kontrolünü tanımasını ve kontrol

riskini belirlemesini gerektirmektedir. İç kontrol 1970'li yılların başına kadar bağımsız denetim uygulamasında önemli bir yere sahip değildir. Bağımsız denetçinin iç kontrolü tanıma ve değerlendirme sorumluluğu 1972 yılında SAS 1 ve daha sonra 1988 yılında SAS 55 ile ortaya çıkmıştır (Carmichael, Willingham, Schaller, 1996: 149).

İç kontrolün amaçlarından biri mali raporların güvenilirliğini temin etmektir. Bu amacı yerine getirebilmek için de mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir biçimde hazırlanması gerekir. Bağımsız denetimin amacı ise mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir biçimde hazırlanıp hazırlanmadığını tespit etmektir. Bağımsız denetçinin uygulayacağı denetimin kapsamının belirlenmesinde ve uygun denetim tekniğinin seçilmesinde, iç kontrol inceleme veya değerlendirmeleri belirleyici bir unsurdur (Erdoğan, 2009: 63). İç kontrol ve bağımsız denetim arasındaki doğrudan bağlantı nedeniyle iç kontrolün etkinliği ve güvenilirliği bağımsız denetim için önem teşkil etmektedir (Dabbağoğlu, 2009: 115)

Denetçinin çalışmalarının kapsamını ve denetim tekniğini belirlemede iç kontrol önemlidir (Köroğlu, Uçma, 2006: 5). Denetçilerin iç kontrolü değerlendirmelerinin birinci nedeni; denetimi plânlamak ve hesap kalanlarına ilişkin denetim programlarında denetimin kapsamını, zamanını ve yapısını belirlemek için bir temel oluşturmaktır. Denetim programları ise kısaca, mali tablolardaki iddialar ile ilgili olarak kanıt üretmek için oluşturulmuş yöntemler listesidir (Robertson, 1980: 224). İkinci neden ise bağımsız denetçilerin iç kontrolün işleyişi hakkında görüş bildirmek, işletme yöneticilerine iç kontrolün iyileştirilmesine yönelik önerilerde bulunmak ve gerektiğinde resmi kuruluşlara raporlar hazırlamaktır (Güredin, 2000: 165). Denetçinin asıl sorumluluğu iç kontrolü tasarlamak değil, var olan iç kontrolün değerlendirilmesidir (Robertson, 1980: 227).

Değerleme sonrasında tespit edilen iç kontrolün yeterliliği kontrol riskini düşürecek, böylece denetçi daha az kanıt toplayacaktır. Eğer iç kontrol etkin ve güvenilir değilse denetçi kontrol riskini gereğinden aşkın belirlemek durumunda kalacaktır. Böyle bir durumda denetçi, denetim riskini en aza düşürmek için daha fazla örnek toplayacak, bunun için de daha fazla denetim tekniğini tatbik edecek ve yapacağı çalışmaların kapsamını artırmak durumunda kalacaktır. Hatta yapılan plan tamamen değişebilir. Sonuç olarak bu durum, iç kontrol ile denetim maliyeti arasında ters yönde çok yoğun bir ilişkiyi ortaya çıkarmaktadır. (Köroğlu, Uçma, 2006: 5).

1.8.8. İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi

İç denetçinin çalışmaları bağımsız denetçinin çalışmalarını aşağıdaki konular üzerinde etkilemektedir (Bozkurt, 2006: 135):

- İç denetim tarafından iç kontrolün yeterli bulunması, bağımsız denetçinin yapacağı çalışmaların kapsamını azaltabilir,
- Kontrollerin incelenmesi, bağımsız denetçinin yapacağı işlemlerin kapsamını azaltabilir.
- Maddilik testlerinin kapsamını azaltabilir.

Bağımsız denetçiler, denetimin kapsamını, zamanını ve içeriğini etkileyen her türlü faktörü dikkate almalıdırlar (Uzay, 1999: 60).

İç denetçilerin denetim faaliyetinin tümü bağımsız denetimin kapsamına girmese de, bağımsız denetçiler iç denetçilerin mali tablolarla ilgili incelemelerini göz önünde bulundurarak, aşağıdaki çalışmaları yapıp, değerlendirirler (Uzay, 1999: 61):

- Geçmiş yıllara ait denetim bilgilerini göz önünde bulundururlar.
- İç denetçilerin risk saptama müddetine göre, denetim kaynaklarını finansal alanlara ve faaliyet alanlarına ne şekilde pay etmesi gerektiğini değerlendirirler.
- İç denetimin hazırladığı raporları değerlendirirler.

Hem iç hem de bağımsız denetçiler, denetim planlaması yaparken, denetime ilişkin veriler toplarken ve denetim sonuçlarına ulaşırken birbirlerinin raporlarından ve bulgularından faydalanabilirler (ECIIA, 2005: 37).

Etkin bir iç denetim, bağımsız denetçinin uygulayacağı yöntem ve tekniklerinin içeriği ve zamanlamasında değişikliklere, kapsamın daraltılmasına imkan sağlayacaktır (TİDE, 2004: 142). Bağımsız denetçi, iç denetim çalışmalarını yeteri kadar anlamalı ve değerlendirmelidir (TİDE, 2004: 5). Bağımsız denetçi iç denetim çalışmalarının değerlendirmesini yaparken, iç denetim fonksiyonunun işletme yapısı içerisindeki pozisyonunu ve bunun iç denetimin tarafsızlığı üzerindeki etkisini, iç denetim çalışmalarının niteliği ve kapsamını, yönetimin iç denetim önerilerine göre hareket edip etmediğini, iç denetçilerin mesleki yeterliliğini, yeterli çalışma kağıtlarının var olup olmadığını kısaca iç denetim çalışmalarının yerine getirilirken

mesleki dikkat ve özenin gösterilip gösterilmediğini dikkate almalıdır (TİDE, 2004: 6).

Günümüzde bağımsız denetçilerin iç denetçilere güven duyma ihtiyacı giderek artmıştır. Denetim ekonomisi, yeni ve farklı hizmetler için artan talep, denetimin her şeklinde ve düzeyinde maliyet etkinliği ihtiyacına açıkça işaret etmektedir (Robertson, 1980: 227). Ayrıca söz konusu ilişki denetim kalitesinde bir artış da meydana getirecektir. Çünkü işletmeyle ilgili birçok konuda iç denetçilerin daha ayrıntılı ve her zaman bilgisi vardır. Dolayısıyla iç denetçilerin çalışmalarından yararlanan bağımsız denetim de daha nitelikli olacaktır (Chambers, Selim, Vinten, 1987: 341).

İç denetimin güvenilir ve etkin olması, bağımsız denetim için de en önemli güvenceyi oluşturur. İç denetimin gerekli niteliklere sahip olması bağımsız denetimi kolaylaştıracak, aynı zamanda bağımsız denetim, iç denetim ve iç kontrolün etkinliğini ve güvenilirliğini temel alan bir incelemeyi kafi bulabilecektir. Bu da bağımsız denetçilerin iç denetçilerle iş birliği içinde çalışmalarını sağlar (Köse,2007: 47).

Bağımsız denetçi iç denetçi ile aşağıda bahsedilen şekillerde iş birliği içinde çalışabilir (Bozkurt, 2006: 135-136):

- **Pasif İş birliği:** İç denetçinin yaptığı çalışmalarını yinelenmek hem zaman kaybına hem de maliyet artışına neden olacaktır. Bağımsız denetçi, iç denetçinin yapmış olduğu çalışmalardan yararlanarak iç denetçi ile iş birliği içinde çalışabilir. Bağımsız denetçi, iç denetçilerin çalışmalarını değerlendirir ve düşük hata riski taşıyan denetim çalışmalarını kullanır, başka bir çalışma yapmaz. Yüksek hata riski taşıyan denetim çalışmalarını ise benzer şekilde kullanabilir fakat bizzat kendisi de çalışma yapar.

- **Aktif İş birliği:** Bağımsız denetçi çalışmalarının bir bölümünü iç denetçiye devreder ancak böyle bir durumda sorumluluk kendisine aittir. Bu nedenle bağımsız denetçi iş birliği yapmadan önce iç denetçi ile ilgili yeterli güveni sağlayacak inceleme ve değerlendirme yapmalıdır.

Bağımsız denetim sürecinde iç denetimden nasıl yararlanılacağı 14 Şubat 2014 tarihli ve 28913 sayılı resmi gazetede yayınlanan “İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması (BDS 610)” hakkında Tebliğ’de düzenlenmiştir. Bu çalışmada esas konuyu oluşturması nedeniyle 610 no’lu bu standart sadece standart olarak ifade edilecektir. Standarda göre aktif iş birliği “Bağımsız denetçi, iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılabilmesi alanlara ve kapsamına karar verirken,

dayanak noktası olarak, iç denetim fonksiyonu tarafından yapılan veya yapılması planlanan çalışmanın niteliği ve kapsamı ile bağımsız denetçinin genel denetim stratejisi ile denetim planı açısından bunun ihtiyaca uygunluğunu mütalaa eder.” şeklinde belirtilmiştir.

1.8.8.1. Bağımsız Denetçi ile İç Denetçi İş Birliğinin Yararları

Bağımsız denetçi ile iç denetçinin iş birliği içerisinde çalışmasının, iç denetçilere yararları aşağıda belirtilmektedir (Uzay, 1999: 68):

- Bağımsız denetçilerin denetledikleri işletmenin iç kontrol yapısı ile ilgili yaptıkları yorumlar ve yeniden incelemeleri, iç denetçilerin eğitimleri için bir vesiledir. Böylece iç denetçiler, bağımsız denetçilerin iç kontrol ile ilgili yapmış olduğu yorumları kendi çalışmalarında da kullanabilirler.

- İç denetçiler, bağımsız denetçilerin iç denetim programları, kapsam ve içeriği konusunda yapmış oldukları incelemeler sonucunda ortaya çıkan tenkitlerden yararlanabilirler.

- İç denetçiler bağımsız denetçilerin denetledikleri işletmedeki riskli alanların araştırılması ve risk belirleme metotlarının neler olduğuna dair bilgi edinebilirler.

- İç denetçiler, bağımsız denetçilerin iç kontrol yapısının değerlendirilmesi ile ilgili geliştirdikleri eğitim materyallerini kullanabilirler.

- İç denetçilerin bağımsız denetçiler ile iş birliği içerisinde çalışması sonucunda bağımsız denetçilerin amaçları ve standartları anlaşılmış olur.

- Yapılan iş birliği iç denetçilerin yeni ve çeşitli denetim teknikleri, metotları, fikirleri edinmelerine ve bilgi birikimlerinin artmasına neden olur.

Bağımsız denetçi ile iç denetçinin iş birliği içerisinde çalışmasının, bağımsız denetçilere yararları aşağıda belirtilmektedir (Uzay, 1999: 68):

- İç denetçilerin üst yönetim için hazırladığı raporlar ve çalışma kağıtları iç kontrolün etkinliği konusunda bağımsız denetçilerin bilgi sahibi olmalarını sağlar ve iç kontrol yapısı hakkında bağımsız denetçilerin çalışmalarına rehberlik hizmeti sağlar. Bu çalışmalar iç kontrolü anlamak için hazırlanacak olan belgelerin planlanması sırasında önemli bir kaynaktır. Denetimle ilgili sorunların giderilmesinde ve organizasyon hakkında bağımsız denetçiye bilgi verir.

- Bağımsız denetçiler, işletmenin finansal olmayan konularını ve bunların mali tabloları nasıl etkilediklerini iç denetçilerin çalışmalarını inceleyerek saptayabilirler.
- Bağımsız denetçiler, iç denetçilerin çalışmalarını izleyerek deneyim sahibi olmuş olurlar ve edindikleri bu deneyimi kendi çalışma arkadaşlarını izlerken kullanabilirler.
- Bağımsız denetçilerin de dahil olabileceği eğitim programlarıyla ilgili bilgi ve malzeme sağlayabilirler.

1.9. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN İÇ DENETİM FONKSİYONU ÇALIŞMALARıyla İLİŞKİSİ

Bağımsız denetçi, denetim sürecinde iç denetim fonksiyonuyla ilişki içerisinde bulunur. Bu ilişki müşteri seçiminde ön değerlendirmenin yapılmasıyla başlar, iç kontrol sistemini incelemesi ve değerlendirmesi aşaması ve kontrol testleri, kontrol riskinin belirlenmesiyle devam eder. Aşağıda bu süreçler anlatılmıştır.

1.9.1. Müşteri Seçimi

Bağımsız denetim firmalarının, denetim talebi geldiği zaman müşteri işletmeyi değerlendirmesi ve bunun sonucunda denetleme işini üstlenip üstlenmeyeceğine karar vermesi gerekir. Müşteri işletmenin bu ilk değerlendirilmesinde, önemli olan denetim firmasının bu işletmeyi makul bir denetim riski ile denetleyip denetleyemeyeceğine karar vermesidir. Bağımsız denetim firmaları, düzensiz örgütlenme yapısına, bilgi ve belgeye sahip olan, kendileri için riskli olabilecek işletmeleri denetlemeyi kabul etmezler. Bunun yanı sıra, hata ve hileleriyle kötü üne sahip olan işletmeleri denetlemek, denetim firması açısından da olumsuz olacaktır (Hüner, 2014: 34).

Bağımsız denetim sürecine başlayabilmek için öncelikle denetim işinin alınmış olması gerekir. Denetçinin denetim planlaması aşamasına geçebilmesi için müşteri işletmeye ait bilgileri toplayıp bunları inceleyerek denetim işini kabul edip etmeyeceğine ilişkin karar vermesi gerekir (Ayrancı, 2010: 36).

Bağımsız denetim sürecinde müşteri kabulü için yapılacaklar, özellikle işin mevzuata uygun olarak yerine getirilmesi açısından çok önemlidir. Müşteri seçimine karar verilirken bağımsız denetçinin ön değerlendirme yapıp dikkat etmesi gereken

konular aşağıda belirtilmiştir (<https://www.bdturkey.com/denetim/bagimsiz-denetimde-musteri-kabulu-2-h2152.html>).

- Potansiyel müşterinin niteliği ve dürüstlüğünün sorgulanması gerekir : Müşteri işletmenin ortakları, denetim şirketinin müşterileri ve iş arkadaşları müşteriyi tanıyor mu, bunların dürüstlüğü, mahkumiyeti olup olmadığı, bu müşteriye hizmet sunmayı reddeden denetçi veya firmalar var mı ve benzeri sorular sorulur.

- Önceki mali tablolar ele alınıp incelenir : Bunun için en az önceki yılın mali tabloları, hatta iki yılın tabloları, vergi beyannameleri ve ilgili matrahlar, önceki iki üç yıla ait yazılar, önceki denetçi ve tarafından hazırlanmış önceki döneme ait belge ve çalışma kağıtları, muhasebe politikaları, kilit önem taşıyan işlemler, prosedürler, açılış bakiyeleri kontrolü gibi hususlar göz önüne alınarak dikkatli bir şekilde incelenmelidir.

- Uzmanlık konuları değerlendirilir : Bağımsız denetçi olarak müşterinin faaliyetleri ve operasyonuna ilişkin genel bir fikir edinilip edinilmediği, bu konuda bir kontrol listesi kullanılıp kullanılmadığı, bu potansiyel müşterinin sektöründeki muhasebe sistemine uygun yeterli bilgiye sahip olup olmadığı, ayrıca uzmanlık bilgisi gerektiren alanlar tespit edildi mi, nasıl yapıldığına dair kaynakların belirlenmesi sağlanır.

- Bağımsızlık değerlendirmesi yapılır : Müşterilerle ilgili tüm mevcut yasaklar belirtilir ve belgelenir, özellikle müşteri ile şahsi ilişkiler, ücretler, hediyeler, ailevi ilişkilerin ne durumda olduğu, bunların incelenmesi sonucu müşteriyle iş yapılmasını engelleyecek herhangi bir yasak olmadığı belirtilmelidir. Bağımsızlık açısından oluşan tehditler göz önüne alınır.

- Yapılacak işe ilişkin risk değerlendirmesi yapılır : Bu sektöre ve potansiyel müşteriye ilişkin risklerin firma açısından kabul edilebilir düzeyle olduğunun tespiti gündeme gelir, bilinen veya şüphelenilen risklerin ve bu risklerin önerilen iş üzerindeki etkileri açıklanır. Mali tabloların muhtemel kullanıcılarının kimler olduğu araştırılır ve belirtilir. Mali tablolarda ekstra özen gösterilmesi gereken hesaplar varsa isimleri ve nedenleri açıklanır. Önceki denetçi ile görüşülüp görüşülmediği, potansiyel müşterinin gelecekte en az bir yıl boyunca varlığını sürdürüp sürdüremeyeceği açıklanır ve makul bir ücret ödemeye istekli olup olmadığı ve ödeme kabiliyetinin derecesi açıklanır.

- Faaliyet alanı açısından kısıtlamalar incelenerek değerlendirilir : Müşteri yönetimince uygulanan hiçbir faaliyet alanı kısıtlaması olmadığı incelenip belirtilir, müşteri ile yapılacak işin konusu ile ilgili uluslararası mali raporlama standartlarının olup olmadığı açıklanır, çalışma süresinin tamamlanmasına yönelik zaman çizelgelerinin makul olup olmadığı bildirilir.

- Denetimin hangi amaçla istenildiği öğrenilir (Ayrancı, 2010: 36).
- Varsa bir önceki denetçi ile görüşme yapılır.
- Üst yönetimin dürüst olup olmadıkları ve ilişkileri araştırılır, denetim faaliyetine bakışları belirlenir.
- İşletmenin kabulü ile denetçinin toplumda itibar kaybedip kaybetmeyeceği konusunda bilgi sahibi olunmaya çalışılır.

ISA 210'a göre; müşteri kabul edilmeden önce ve kabul edildikten sonra denetçi, mesleki standartlarla uyum konusunda mevcut olan her riski değerlendirmelidir. ISA 210, kabul edilebilir seviyeye kadar riski azaltmak mümkün değilse denetçinin müşteri ile olan ilişkisini azaltmasını önermektedir (Bedard ve diğerleri, 2008; 190).

Bağımsız denetim sürecinin müşteri seçimi aşamasında bağımsız denetçi, müşteri işletmenin iç denetim fonksiyonu ile ilgilenir ve iç denetçilerle iletişiminin başladığı aşamadır.

1.9.2. İç Kontrolün İncelenmesi ve Değerlendirilmesi

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından çalışma alanı standardına göre, bağımsız denetçinin işletmenin iç kontrolünü değerlendirmesini zorunlu kılmıştır. İç kontrolü değerlendirmenin amacı, müşteri işletmenin iç kontrolündeki zayıflıkların neler olduğunu anlamaktır.

Denetimin planlanması ve yapılacak testlerin niteliğinin, kapsamının ve zamanlamasının saptanabilmesi için işletmenin iç kontrolü incelenmeli ve değerlendirilmelidir (Hüner, 2014: 29).

Çalışma alanı standardına göre, bağımsız denetçilerin iç kontrolü incelemelerinin iki amacı vardır. Birincisi, denetimi planlamak ve hazırlayacakları denetim programlarındaki denetim tekniklerinin kapsamını, zamanını ve yapısını

belirlemek için bir zemin oluşturmaktır. İkincisi ise, iç kontrolün işleyişi hakkında görüş bildirmek, yöneticilere iç kontroldeki aksaklıklarla ilgili tavsiyelerde bulunmak ve gerektiğinde resmi kuruluşlara rapor hazırlamaktır (Ulutaş, 2007: 83).

Denetçi ilk olarak iç kontrollerin etkinliğini değerlendirir. Kontrollerin planlandığı gibi çalışıyor olması durumunda belirlenen riski önleyip önleyemeyeceği veya ortaya çıkarıp çıkaramayacağını belirler. Eğer kontrolün etkin olduğuna karar verirse bu durumda kontrolün çalışıp çalışmadığını test eder (Kavut, Taş, Şavlı, 009: 138).

Bağımsız denetçi iç kontrolü incelemek için, not alma yöntemi, akış şemaları yöntemi, anket yöntemi, yönetici ve diğer personelle yazılı/sözlü görüşme yöntemi, kayıt ve belgelerin kontrol edilmesi, faaliyetlerin gözlenmesi, iş akışı ve süreç haritalarının takip edilmesi, yöntem ve sistem dökümanları ile yönetmelik, genelge, talimat vb. yazılı prosedürlerin incelenmesi, iç denetçilerle koordinenin sağlanması, üçüncü kişilerden ve/veya uzmanlardan doğrulama gibi yöntemleri kullanır (Güven, 2008: 56).

1.9.3. Kontrol Testleri ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi

Kontrol testi yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlıkları önleme veya tespit edip düzeltmede kontrollerin işleyiş etkinliğini değerlendirmek üzere tasarlanmış denetim prosedürüdür (BDS 330; mad.4a). Kontrol riski ise işletmede iç kontrolün var olmasına rağmen ortaya çıkartamadığı ve önleyemediği, finansal tablolara yansıyan önemli hata ve hilelerin bulunması riskini ifade eder (Bozkurt, 1995: 31).

Denetimi planlamak için az ve yüzeysel bilgi ile iç kontrolün incelenmesi ve değerlendirilmesi yapılarak kontrol riskinin ön belirlenmesi yapılmış olur. Yapılan bu iş, daha çok kaba bir inceleme ile müşteri işletmenin kontrol riskini tahmin etmek içindir. Bağımsız denetçi daha sonra bu tahmini, kontrol testleri yaparak daha güvenilir şekilde belirleyecektir.

BDS 330, bağımsız denetçinin denetim süresince risklere karşı yapılacak uygun işleri tasarlamak ve uygulamak suretiyle yeterince uygun kanıt elde etmek için kontrol testleri uygulamasını, kontrol riski değerlemesi yapmasını öngörmektedir. Bağımsız denetçi, kontrollerin etkinliğini saptamaya çalıştığı testlerde kontrollerin uygulanmasındaki tutarlılığa, dönem boyunca düzenli bir şekilde uygulanıp uygulanmadığına ve kim tarafından uygulandığına odaklanır (BDS 330; mad.10a).

Kontrol testlerinin kapsamı, denetçinin kontrol riski düzeyini ne ölçüde düşük belirleme isteğiyle doğru orantılıdır. Denetçi, kontrol riski düzeyini düşük belirlemek istiyorsa, daha çok sayıda kontrol testi gerçekleştirecektir. Ancak bir önceki yıl gerçekleştirdiği denetim çalışmalarından dolayı kontrollerin etkinliğine güven duyuyorsa, kontrol testlerinin kapsamını azaltabilir. Bir kontrolden sapmaya ilişkin beklenen oranın yüksek veya düşük olması, ayrıca kontrollerin uygulanma sıklığı (günde 2 kez, haftada 1 kez gibi) ile kontrollerin elle veya otomatik olarak yapılma sıklığı da kontrol testlerinin sayısını belirlerken dikkate alınır (BDS 330; A28).

Bağımsız denetçi, müşteri işletmenin kontrol yapısı hakkında topladığı bilgiyi kontrol riskini değerlemede kullanır. Denetçi, her bir döngüdeki başlıca işlem türleri için denetim hedefleri ile ilgili olarak kontrol riskini değerler, kontroller ve zayıflıkları saptadıktan sonra kontrol riskini değerleyebilir. Denetçi iç kontrollerin yeterli olduğu görüşüne ulaşmışsa kontrol riskini maksimum düzeyin (%100) altında belirler. Ancak söz konusu durumu göstermek için kontrol testleri ile kanıt toplaması gerekecektir.

İç denetim fonksiyonu, bağımsız denetim çalışmalarını başlıca üç yolla etkileyebilir: Kontrol riskinin belirlenmesinde, iç kontrollerin tanınmasında ve uygulanacak testlerin tasarlanmasındadır. Ancak bunun için bağımsız denetçi, iç denetçilerin tarafsızlığını ve yeterliliğini, çalışmalarının kalitesini test etmelidir <https://avys.omu.edu.tr/storage/app/public/bekir.ozturk/133866/7.%C4%B0%C3%87%20KONTROL%20VE%20R%C4%B0SK%20TANIMI.pdf>.

2. BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE İÇ DENETİMDEN YARARLANMA SÜRECİ

Bağımsız denetim sürecinde iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından yararlanılması ilk kez SAS 9'da ele alınmıştır. Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Chartered Public Accountant - AICPA) tarafından yayımlanan Denetim Standartları Açıklamaları (Statement on Auditing Standards - SAS), finansal tabloların denetimi sürecinde denetçilere kılavuzluk edecek konuları ve bağımsız denetçilerin iç denetçilerle olan ilişkilerinde dikkat etmeleri gereken konuları, mesleki standartlarla hükme bağlamıştır (Arens ve Loebbecke, 2000: 29). Bunlardan SAS 9, 1975 yılında İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Denetçi Çalışmalarının Kapsamına Etkisi başlığıyla yayımlanmıştır. İç denetçinin çalışmalarının kullanılması sırasında bağımsız denetçiye yol gösteren bu standart yerini 1991 yılında SAS 65'e bırakmıştır (Endaya, 2014: 76).

2009 yılında, iç denetçi ve bağımsız denetçi arasındaki ilişkinin önemi Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (The International Federation of Accountants-IFAC) yayımladığı Uluslararası Denetim Standartları (International Standard on Auditing-ISA) tarafından da vurgulanmıştır (Endaya, 2014: 77).

Ülkemizde ise 2014 yılında, Kamu Gözetimi Kurumu tarafından, BDS 610 nolu İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması hakkında tebliğ adını taşıyan Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:28 yayımlanarak bağımsız denetim sürecinde iç denetimden yararlanılması düzenlenmiştir. Bu standarda göre bağımsız denetçiler iç denetim fonksiyonunun çalışmalarını ve iç denetçileri kullanabilmek için öncelikle işletmenin iç denetim fonksiyonunu değerlemek ve iç denetimi kullanabilecekleri konusunda bir karara varmak zorundadırlar. Eğer bağımsız denetçi iç denetim fonksiyonu çalışmalarını kullanabileceği yönünde bir karar verirse, bu noktada da hangi alanlarda ve nasıl yararlanılacağına karar verecektir. İç denetim çalışmalarının kullanılması sonucunda ise bunun denetim faaliyetine yansımaları olacaktır. Bu bölümde bu süreç sırasıyla açıklanacaktır.

2.1. İÇ DENETİM FONKSİYONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bağımsız denetçi denetlediği işletmenin iç denetim fonksiyonunun çalışmalarını ve iç denetçilerini kullanabilmek için öncelikle, iç denetim fonksiyonunun değerlemesini yapmalıdır. İç denetim fonksiyonunun değerlendirilmesi aslında BDS 315 gereğince “Önemli Yanlışlık Riski” belirlemeleri için de zorunludur. Çünkü iç denetim işletmenin iç kontrol ve kurumsal yönetiminin önemli bir parçasıdır. Bu nedenle denetçi, işletme ve çevresini tanımak suretiyle önemli yanlışlık riski belirlemeleri sırasında iç denetimi de değerlemek ve iç denetim ile iletişim halinde olmak zorundadır (BDS 610, mad.8). Eğer işletme iç denetim fonksiyonuna sahip değilse kuşkusuz böyle bir değerlendirme ve yararlanma söz konusu olmayacaktır. Denetçi iç denetim fonksiyonunu değişik açılardan olması gerektiği biçimde çalışıp çalışmadığı hususunda değerlemelidir. Bağımsız denetimin önemli tüm aşamalarında olduğu gibi iç denetim fonksiyonunun çalışmasının değerlendirilmesi ve çalışmadan yararlanıp yararlanılmayacağına karar verilmesinde de denetçi mesleki muhakemesini kullanacaktır.

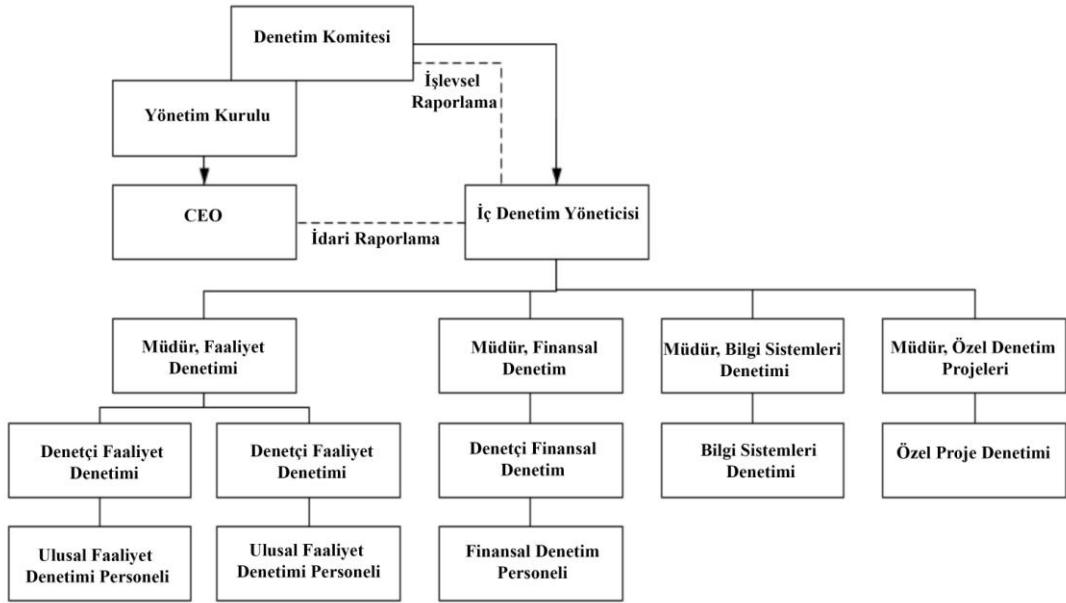
BDS 610’a göre; bağımsız denetçi, iç denetim fonksiyonunun organizasyonel durumunu, iç denetçilerin tarafsızlığını, mesleki dikkat ve özenini ve teknik yeterliliğini değerlendirmelidir. İç denetim kanıtlarının sübjektiflik düzeyi ve iç denetimin kapsamı da ayrıca incelenmelidir (Endaya, 2014: 77). Bu değerlendirmeler sırasıyla aşağıda anlatılmaktadır.

2.1.1. Organizasyonel Durum ve Bağımsızlık Açısından Değerlendirme

Standartlar iç denetim fonksiyonunun çalışmasından yararlanma kararında öncelikle iç denetçilerin tarafsız çalışma koşullarının işletmede olup olmadığının araştırılmasını zorunlu kılmaktadır (İSMMM, 2015; 15). Çünkü SAS No:9 ve 65, BDS 610 gibi pek çok düzenleme iç denetim değerlemesinde tarafsızlığın (objektiflik) temel kriterlerden birisi olduğu sonucuna varmıştır. İç denetçilerin tarafsız çalışma koşullarının sağlanması ise iç denetim fonksiyonunun organizasyon içerisindeki örgütlenme biçimine bağlıdır. İç denetim bölümünün yöneticisi iç denetim eylemi ile ilgili sorumlulukları yerine getirebileceği bir yönetim kademesine bağlı olmalıdır (Yılancı, 2015: 146).

Uluslararası iç denetim standartlarına göre iç denetim faaliyetinin, organizasyon içerisinde işlevsel ve idari olmak üzere farklı hiyerarşik ilişkiler çerçevesinde konumlanması gerekir. İşlevsel hiyerarşi, iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığı ve yetkisinin nihai kaynağıdır. İç denetim yöneticisi, işlevsel olarak denetim komitesi veya yönetim kuruluna, idari olarak ise kurumun icra kurulu başkanına veya üst yönetime bağlı ve sorumlu olmalıdır.

Şekil 4: İç Denetim Fonksiyonunun Organizasyonel Konumu



Kaynak: Yılcı, 2015: 151

Yönetim kurulu varsa denetim komitesi, iç denetim yönetmeliğine, iç denetim risk değerlendirmesine, iç denetim planına ve bütçesine onay verir. İşlevsel hiyerarşiye, iç denetim yöneticisinin işe alımı, atamasının yapılması, performansının değerlendirilmesi, görevden alınması, ücret ve özlük haklarının onaylanması örnek olarak verilebilir. İdari hiyerarşi ise, iç denetim fonksiyonunun günlük çalışma ve faaliyetlerini kolaylaştıran ilişkileri ifade eder. Ayrıca iç denetim fonksiyonunun muhasebesinin, bütçesinin, insan kaynakları ile ilgili konuların, işletme içi bilgi akışı planlamasının ve işletmenin prosedür ve politikalarının yönetilmesini sağlar (İSMMM, 2015; 15).

Örgütsel bağımsızlık uygun raporlama ilişkisi ve örgütlenme biçimi ile sağlanabilir. Bireysel tarafsızlık ise iç denetçilerin menfaat çatışmalarından ve çıkarıcı çalışmalardan uzak olmalarıyla sağlanabilir (Yılancı, 2015: 146). İç denetçilerin tarafsızlığından söz edebilmek için örgüt içerisinde bulunduğu konuma bakılması gerekir. İç denetçi işletme içerisinde üst düzeyde bir konuma raporlama yapması durumunda tarafsız olabilecektir. İç denetim biriminin başkanı, yönetim kurulunun denetim komitesine rapor vermelidir. Küçük işletmelerde ise işletme sahibi yöneticiye karşı sorumlu olmalıdırlar (<http://synergy.gen.tr/goster.aspx?type=makale&id=11>).

Bir işletmede bağımsızlık ve tarafsızlığın uygulanması sırasında iki ana noktaya dikkat edilmelidir.

- İşletmede iç denetim fonksiyonunun organizasyon içindeki konumunun bağımsızlık açısından uygun olup olmadığının değerlendirilmesi,
- İşletmede iç denetim fonksiyonunda çalışanlar için tarafsız çalışabilme açısından uygun bir ortamın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi.

Aşağıda bunlar sırasıyla anlatılmaktadır.

2.1.1.1. Kurumsal Statüyü Bağımsızlık Açısından Değerlendirme

İç denetim yöneticisi, işletmede iç denetim faaliyetlerini yerine getirirken organizasyonel olarak bağımsız ve tarafsız davranabileceği bir yönetim kademesine bağlı olmalıdır. Bu bağlamda, iç denetim yöneticisinin yönetim kurulu ile doğrudan iletişim ve etkileşimde olma zorunluluğu doğmaktadır. İç denetim birimleri, iç denetim fonksiyonunun başkanına örgütsel bağımsızlık sağlayacak biçimde oluşturulmalıdır. Bu noktada, üzerinde durulması gereken konu iç denetim fonksiyonunun organizasyon içerisinde bağlı olacağı birimdir. İç denetim standartları iç denetim fonksiyonunun başkanının, iç denetim faaliyetiyle ilgili sorumluluklarını gerektiği gibi yerine getirebilmesine müsaade edecek bir düzeye raporlama yapması yönünde düzenlenmiştir. İç denetim eylemi, iç denetim alanının belirlenmesi, işin yerine getirilmesi ve iletişim sonuçlarına karışmaması, bu konulardan bağımsız olması gerekir (Yılancı, 2015: 146 - 147).

Denetçi, iç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün; fonksiyonun tarafsız çalışma, çıkar çatışmasından uzak bir mesleki ortam sağlayacak biçimde düzenlenip düzenlenmediğini değerlendirmelidir. Örneğin, iç denetim fonksiyonunun üst yönetimden sorumlu olanlara veya uygun yetkiye sahip bir sorumluya raporlama yapıp yapmadığı veya fonksiyonun yönetime raporlama yapması durumunda ise üst yönetimden sorumlu olanlara doğrudan erişim imkanına sahip olup olmadığı hususlarını da değerlendirmelidir.

İç denetim fonksiyonunun kurmay bir birim olarak düzenlenmiş olup olmadığını değerlendirmelidir. Örneğin, fonksiyonun iç denetim fonksiyonu dışında idari ve operasyonel görev ve sorumluluklara sahip olup olmaması konusunu sorgulamalıdır (BDS 610, A7). Denetçi, üst yönetimin iç denetçilerin işe alınma ve ücretleme kararlarını verip vermediğini değerlendirmelidir. Örneğin uygun ücret politikasına karar verip vermedikleri konusunu araştırmalıdır (Yılcı, 2015: 147).

2.1.1.2. Tarafsızlıkla İlgili Değerlendirme

İşletmede iç denetçilerin tarafsız, önyargıdan uzak davranması ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınması için ortam mevcut olmalıdır. İç Denetçiler Enstitüsü'nün, 1100 nolu nitelik standardına göre iç denetçiler yaptıkları işlerde tarafsız olmalıdırlar. Tarafsızlık, hiç kuşkusuz ki iç denetçilerde olması gereken özelliklerin başında gelir. İç denetçiler, dürüst bir inançla ve önemli nitelik ödünleri vermeden görevlerini yerine getirmelidirler. İç denetçilerin organizasyondaki konumları ve iş ortamının uygunluğu, böyle bir davranış göstermelerini sağlar. Bu sebeple iç denetçilerin işe alımı ve görev dağılımı sırasında potansiyel veya fiili menfaat çatışmaları göz önünde bulundurulmalıdır.

İç denetçilerin, müşteri, çalışan, satıcı veya mesleki örgütlerden ücret veya hediye alması etik bir davranış değildir. Çünkü hediye veya ücret alınması, denetçilerin tarafsızlığını zedelemesi yönünde bir görüntü yaratabilir. Bu nedenle iç denetçiler hem görüntüde hem de fiili olarak tarafsızlıkları konusunda şüphe duyulacak davranışlarda bulunmamalıdırlar.

İç denetçilerin tarafsız olarak çalışabilmeleri için aşağıdaki noktalar göz önünde bulundurulmalıdır (Yılcı, 2015: 148):

- Personel atamaları, çıkar çatışmasına ve ön yargılara mahal vermeyecek şekilde yapılmalıdır.
- İç denetçiler, olası çıkar çatışmasını gösteren her durumu müdüre raporlamalıdır.
- Çalışanlar periyodik bir biçimde rotasyona tabi tutulmalıdır.
- İç denetçiler, iç denetim faaliyeti görülmediği sürece hiçbir faaliyet sorumluluğu üzerine almamalıdır.
- İç denetçiler, geçmişte meydana gelen olaylarla ilgili tarafsız olarak inceleme yapabilmek için üzerinden gereken süre geçmeden yeniden denetleme yapmamalıdır.
- İç denetçiler, sistemler için prosedürler planlamalı veya dizayn etmelidir, ancak faaliyet sistemlerini bizzat asla yerine getirmemelidir.

İç denetçilerin tarafsızlığına yönelik tehditlerin varlığına ve önemine ilişkin değerlendirmede aşağıdaki faktörler dikkate alınmalıdır (BDS 610, A32):

- İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını destekleme düzeyi.
- İç denetçilerin yapmış olduğu çalışmanın ilgili olduğu işletme kısmından sorumlu olan veya o kısımda çalışan bir kişiyle ailevi veya kişisel ilişkileri.
- İç denetçilerin yapmış olduğu çalışmanın ilgili olduğu işletme departmanı veya bölümü ile bağlantısı.

Bunlara ek olarak denetçi, iç denetçilere yönelik üst yönetim tarafından getirilmiş önemli kısıtlamaların ve engellemelerin bulunup bulunmadığını da değerlendirmelidir. Örneğin iç denetim fonksiyonunun bulgularının bağımsız denetçiye iletilmesinde kısıtlamalar veya engellemelerin var olup olmadığı hususunu değerlendirmelidir (BDS 610, A7).

2.1.2. Fonksiyonun Kapsamı Açısından Değerlendirme

Bağımsız denetçi iç denetimi, iç denetim fonksiyonunun kapsamı açısından da değerlendirmek zorundadır. İşletme içinde gerçekleştirilecek olan iç denetim

görevlerinin yapısı ve kapsamı genel anlamda bir yönetmelikle belirlenmiş olmalıdır. İç denetim yönetmeliği adını verdiğimiz yönetmelik, iç denetimin görev, yetki ve sorumluluklarını ayrıntılı olarak göstermelidir (Akpınar, 2010; 188).

İç denetim fonksiyonunun kapsamı genellikle işletmenin kurumsal yönetim süreçlerini, risk yönetimini ve iç kontrolünü değerlendirmek ve iyileştirmek amacıyla tasarlanan güvence ve danışmanlık faaliyetlerini içerir. Bu nedenle denetçi, iç denetim fonksiyonunu kapsam açısından aşağıdaki başlıklara göre değerlendirmelidir (BDS 610, A1).

- Kurumsal yönetimle ilgili faaliyetlerin değerlendirilmesi
- Risk yönetimiyle ilgili faaliyetlerin değerlendirilmesi
- İç kontrolle ilgili faaliyetlerin değerlendirilmesi

2.1.2.1. Kurumsal Yönetimle İlgili Faaliyetlerin Değerlendirilmesi

İç denetimin kurumsal yönetimle ilgili sorumlulukları şöyledir (UIDS, 2016: 15):

• İç denetim faaliyeti, aşağıdaki amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla yönetim sürecini değerlendirmek ve iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmak zorundadır:

- Stratejik ve operasyonel kararlar alınması,
- Risk yönetiminin ve kontrolün gözetimi,
- Kurum içinde gerekli etik ve diğer değerlerin geliştirilmesi,
- Etkili bir kurumsal performans yönetiminin ve hesap verebilirliğin sağlanması,
- Risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli alanlarına etkili bir biçimde iletilmesi,
- Yönetim kurulunun, denetim kurulunun, iç ve bağımsız denetçilerin ve üst yönetimin faaliyetleri arasında koordinasyonu sağlamak ve bunlar arasında gerekli bilgilerin iletimini sağlamak.

• İç denetim faaliyeti, kurumun etikle ilgili amaç, program ve faaliyetlerinin tasarımını, uygulanmasını ve etkinliğini değerlendirmek zorundadır.

- İç denetim faaliyeti, kurumun bilgi teknolojileri yönetiminin kurumun strateji ve amaçlarını destekleyip desteklemediğini değerlendirmek zorundadır.

Bağımsız denetçi ise iç denetim fonksiyonunun kurumsal süreçlerle ilgili bu sorumluluklarının işletmede yerine getirip getirmediğini değerlendirmek durumundadır. Kuşkusuz öncelikle denetçi, iç denetim fonksiyonunun kurumsal süreçlerle ilgili bu tür görevler üstlenip üstlenmediğini belirlemelidir. Eğer iç denetim fonksiyonunun görev tanımları içerisinde bu tür görevler yer almakta ise görevlerin istenen biçimde yerine getirilip getirilmediğini araştırmalıdır.

2.1.2.2. Risk Yönetimiyle İlgili Faaliyetlerin Değerlendirilmesi

İç denetimin risk yönetimiyle ilgili sorumlulukları şöyledir:

İç denetim faaliyeti, risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır. Risk yönetim sisteminin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi, kurumun risk yönetim süreçleri ve bunların etkililiğinin anlaşılmasını sağlar (UIDS, 2016: 16).

İç denetim fonksiyonu, maruz kalınan önemli riskleri belirleyerek ve değerlendirerek risk yönetiminin ve iç kontrolün iyileştirilmesine katkıda bulunmak suretiyle (finansal raporlama sürecinin etkinliği dâhil) işletmeye yardımcı olmalıdır (BDS 610, A1). İç denetim faaliyeti, kurumun stratejik hedeflerine ulaşması, finansal ve finansal olmayan bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu, faaliyetlerin ve programların etkinlik ve verimliliği, varlıkların korunması, kanun, politika, prosedür ve sözleşmelere uyum konularını dikkate alarak kurumun yönetim süreçlerinin, faaliyetlerinin ve bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri değerlendirmek zorundadır (UIDS, 2016: 17).

İç denetim fonksiyonu, hilenin tespit edilmesinde işletmeye yardımcı olacak prosedürler uygulamalıdır (BDS 610, A1). İç denetim faaliyeti, suiistimalin gerçekleşme ihtimalini ve kurumun suiistimal riskini nasıl yönettiğini değerlendirmek zorundadır.

İç denetçiler, danışmanlık görevleri sırasında, görevin amaçlarıyla uyumlu şekilde riski ele almak ve diğer önemli risklere karşı uyanık olmak zorundadır. İç denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri risk bilgilerini, kurumun karşılaştığı risk yönetim süreçlerini değerlendirmede kullanmak zorundadır.

İç denetçiler, risk yönetim süreçlerini kurmada veya geliştirmede yönetime yardım ederken, “riskleri gerçekte yönetmek suretiyle yönetim sorumluluğu almaktan” kaçınmak zorundadırlar (UIDS, 2016: 16).

Bağımsız denetçi açısından ise iç denetimin risk yönetimiyle ilgili işletme içerisindeki önemli görevleri üstlenip üstlenmediği ve hakkıyla yerine getirip getirmediğinin araştırılması gerekecektir.

2.1.2.3. İç Kontrolle İlgili Faaliyetlerin Değerlendirilmesi

İç denetimin iç kontrol ile ilgili sorumlulukları şöyledir:

İç kontrolün değerlendirilmesi: İç denetim fonksiyonuna; kontrollerin gözden geçirilmesi, işleyişlerinin değerlendirilmesi ve kontrollerde yapılacak iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunulması ile ilgili özel sorumluluk verilebilir. Böylece, iç denetim fonksiyonu kontrole ilişkin güvence sağlar (BDS 610, A1). BDS 610’a göre iç denetimin kontrolle ilgili sorumlulukları üç başlıkta toplanabilir.

Bunlardan ilki finansal bilgilerin ve faaliyet bilgilerinin incelenmesidir. İç denetim fonksiyonuna finansal bilgilerin ve faaliyet bilgilerinin belirlenmesi, kaydedilmesi, ölçülmesi, sınıflandırılması ve raporlanması amacıyla kullanılan araçları gözden geçirme ve işlemlerin, bakiyelerin ve prosedürlerin ayrıntılı testi dâhil, münferit kalemlere ilişkin özel sorgulama yapılması görevi verilebilir (BDS 610, A1). İç denetçiler, iç kontrolün hilelerle ilgili etkinliğini ve uygunluğunu incelemek ve değerlendirmek üzere kurumda yapılan hileleri önlemeye destek olmalıdır (Yılancı, 2015: 178).

İç denetimin iç kontrolle ilgili diğer bir sorumluluğu işletme faaliyetlerinin gözden geçirilmesidir. İç denetim fonksiyonuna, işletmenin finansal olmayan faaliyetleri dâhil, başka bir ifade ile kurumun amaçlarını elde etmedeki verimliliğini, etkinliğini ve etkililiğini gözden geçirme görevi verilebilir. Faaliyetler, verimli ve etkin bir şekilde amaçlara ulaşmalıdır (Yılancı, 2015: 178).

İç denetimin iç kontrolle ilgili önemli bir sorumluluğu da mevzuata uygunluğun gözden geçirilmesidir. İşletmelerde dış ve iç düzenlemelere uyulup uyulmadığı hususunda yönetime bilgi vermek için uygunluk denetimleri yapılır. İç denetim fonksiyonuna mevzuata ve diğer dış yükümlülüklerle ve yönetimin politika ve yönergeleri ile diğer iç yükümlülüklerle uygunluğun gözden geçirilmesi görevi

verilebilir. Devlet, meslek odaları, SPK gibi işletme dışı kuruluşlar tarafından düzenlemeler yapılabilir ve işletmenin bu düzenlemelere uyması için ilgili kurumlarca yaptırımlar uygulanır. Yönetim tarafından oluşturulan politikalar, prosedürler, anlaşmalar ve değerler ise işletme içi düzenlemelerdir. Tüm bunlara uygun olarak çalışılıp çalışılmadığının gözden geçirilmesi iç denetimin görevleri arasındadır (Yılancı, 2015: 177).

Yukarıda da belirtildiği gibi iç denetimin görevleri her ne kadar genişletilmiş kurumsal süreçler ve risk yönetimiyle ilgili sorumluluklar da verilmiş olmasına rağmen temel görevi olan iç kontrol ile ilgili sorumlulukları devam etmektedir. Bağımsız denetçi de iç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve işleyişinde iç denetim fonksiyonunun aktif olarak çalışıp çalışmadığını test etmek durumundadır.

2.1.3. Teknik Yeterlilikle İlgili Değerlendirme

Bağımsız denetim sürecinde, iç denetimin değerlendirilmesinde önemli bir kıstas da teknik yeterlilik ile ilgilidir. Bağımsız denetçi, iç denetimi iç denetim fonksiyonunun yeterliliği ve iç denetçilerin yeterliliği açısından değerlendirmek zorundadır.

2.1.3.1. İç Denetim Fonksiyonunun Yeterliliğinin Değerlendirilmesi

Bağımsız denetçi, iç denetimi iç denetim fonksiyonunun yeterliliği açısından değerlendirmek zorundadır.

İç denetim fonksiyonunun yeterliliği, fonksiyonun bir bütün olarak verilen görevleri özenli bir şekilde ve mesleki standartlara uygun olarak yerine getirmesini sağlayacak düzeyde teknik bilgi ve yeteneklere sahip olduğunu ve bunların devamlılığını sağladığını ifade eder (BDS 610, A8).

İç denetim fonksiyonunun yeterliliğine ilişkin sahip olması gereken nitelikler şöyledir (Demirkan, 1998: 27);

- İç denetim biriminde yeterli sayıda denetçi çalıştırmak,
- İç denetçilerin, mesleki özen ve dikkati gösterebilmeleri için gerekli ortamı sağlamak.

Bağımsız denetçi, iç denetim fonksiyonunun yeterliğini değerlendirirken işletmenin büyüklüğü ve faaliyetlerinin niteliğiyle orantılı olarak uygun ve yeterli kaynaklara sahip olup olmadığını dikkate almalıdır (BDS 610, A8). Başka bir ifade ile işletmede yeter sayıda eleman içeren bir iç denetim fonksiyonu var mıdır ve bu fonksiyona yeterli kaynak ayrılmış mıdır, elemanlara yeterli ücret ödenmekte midir, bu konuların sorgulanması gerekir.

2.1.3.2. İç Denetçilerin Yeterliliğinin Değerlendirilmesi

Bağımsız denetçi, iç denetimi iç denetçilerin yeterliliği açısından da değerlendirmek zorundadır.

Bağımsız denetçi, iç denetim çalışanlarının işe alınış, eğitim prosedürleri ile tecrübe ve mesleki ehliyetlerini inceleyebilir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X, No: 22, Kısım 27; mad.5(c)). Çünkü iç denetçiler, denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken, bir yandan mesleki standartlara diğer taraftan mesleğe ilişkin ahlaki kurallara uymak zorundadırlar (Sağlar, Tuan, 2009; 348).

İç Denetçiler Enstitüsü'nün yeterliliğe ilişkin uygulama standardı, iç denetçilerin belirli düzeyde bilgi, beceri ve yeteneğe sahip olmaları gerektiğini belirtmektedir. Bunlar (IIA, 2002; 180);

- İç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde gerekli olan iç denetim standart, prosedür ve tekniklerinin uygulanmasında yeterliliğe sahip olmak,
- Finansal kaynaklar ve raporların denetiminde gerekli olan muhasebe ilke ve tekniklerinde yeterliliğe sahip olmak,
- İşletme uygulamalarında ortaya çıkacak olan aksaklıkların önemlilik düzeyini değerlendirebilmek için gerekli olan yönetim ilkelerini anlamadaki yeterliliğe sahip olmak,
- Muhasebe, iktisat, ticaret hukuku, vergi, finans, kantitatif teknikler ve bilgi teknolojileri gibi konularda tecrübe sahibi olmak,
- İç denetçilerin iletişim kurabilme becerileri yüksek ve insanlarla birlikte çalışabilme yeteneklerine haiz olmaları gerekir. İç denetim birimi başkanının, işe alınacak iç denetçilerle ilgili eğitim ve tecrübe konusunda kriterler belirliyor olması iç denetçilerin ehliyetli kişilerden oluşmasını sağlayacaktır (Yılcı, 2015; 152).

Meslek kanunlarında belirtilen niteliklere göre yetişmiş, yeterli eğitim, teknik bilgi ve deneyime sahip kişiler, unvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene yakışır bir şekilde hareket etmelidir. Mesleki açıdan yeterlilik, denetim raporlarını kullanacak olan taraflar için önem arz eder. Mesleki bilgi, hizmet içi eğitim, kurs ve seminer gibi eğitim faaliyetleriyle geliştirilebilir (Demirkan, 1998: 27).

Başarılı bir denetçi yakın geçmişte kazandığı mesleki eğitimin, yakın gelecek için yeterli olmadığını düşünen ve kendisini durmadan yenilemesi gereken bir kişidir. İyi bir denetçi, muhasebecilik ve denetim konularında ulusal ve uluslararası kararları ve muhasebe mesleğindeki gelişmeleri sürekli takip etmelidir (Gücenme, 2004: 33).

İç denetim birçok konuda bilgi, beceri ve tecrübeyi gerektirir. İç denetçilerin, denetim, muhasebe, finansal analiz, bilgi teknolojileri, hukuk ve buldukları iş koluna ait bilgi ve tecrübeye, ayrıca etkin iletişim becerilerine sahip olmaları gerekmektedir.

İç denetim yöneticisi, iç denetçilerin sürekli profesyonel gelişimini desteklemeli ve uluslararası geçerliliği olan sertifikalara sahip olmalarını özendirilmelidir. Denetim Komitesinin talep ettiği güvenceyi verebilmek ve önerilerde bulunabilmek için, iç denetim fonksiyonu çalışanlarının söz konusu bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olmaları gereklidir (İSMMMO, 2015; 24).

Bağımsız denetçi, iç denetçilerin denetim konusunda yeterli teknik eğitiminin ve uzmanlığının bulunup bulunmadığını değerlendirmelidir. Bağımsız denetçi tarafından söz konusu değerlendirme yapılırken dikkate alınabilecek kıstasa, iç denetçilerin ilgili mesleki yetki belgesi ve deneyime sahip olması örnek olarak verilebilir (BDS 610, A8).

İç denetimin yeterli teknik eğitim ve uzmanlığa sahip iç denetçiler tarafından gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği değerlendirilmelidir. Örnek olarak, bağımsız denetçi iç denetim personelinin işe alınma ve eğitim politikalarını, tecrübe ve profesyonel özelliklerini tespit edebilir. Bağımsız denetçi, iç denetçinin tarafsızlığıyla ilgili değerlendirmeyi yaptıktan sonra mesleki yeterliliğini değerlendirecektir. İç denetçinin teknik bilgi ve deneyimi ile çalışmalarının güvenilirliği doğru orantılıdır (Akpınar, 2010; 188). Bağımsız denetçi, iç denetçilerin işe alınması, eğitilmesi ve görevlendirilmesine ilişkin yerleşmiş politikaların bulunup bulunmadığını değerlendirmelidir.

Ayrıca bağımsız denetçi, iç denetçilerin işletmenin finansal raporlamasına ve geçerli finansal raporlama çerçevesine ilişkin gerekli bilgiye sahip olup olmadığı ve iç denetim fonksiyonunun, işletmenin finansal tablolarına ilişkin çalışmalarını gerçekleştirmek için gerekli becerileri (örneğin, sektöre özgü bilgiler) taşıyıp taşımadığını da değerlendirmelidir (BDS 610, A8).

Yapılan çalışmalarda teknik yeterlilik, iç denetimin değerlendirilmesinde temel kriterlerden biri olarak görülmektedir. Örneğin Maletta (1993), bağımsız denetçilerin yapısal risk belirlemelerinde iç denetçilerin objektifliği, yeterliliği ve performansının etkisini incelemiştir. Sonuç olarak ise üç faktörün de bağımsız denetçilerin güvenilirlik kararını etkilediğini ortaya koymuştur. İç denetçilerin “yeterliliği” üç faktörden en önemlileri olup, bunu “objektiflik” ve “performans” izlemektedir.

Aynı doğrultuda Haron H., Chambers A., Ramsi R. ve İsmail I. (2004) tarafından bir başka benzer çalışma gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetçiler tarafından iç denetim faaliyetinin değerlendirilmesinde hangi kriterlerin kullanıldığını belirlemek (objektiflik, yeterlilik ve iç denetim tarafından gerçekleştirilen performansın kalitesi) ve iç denetim faaliyetinin sonuçlarının göz önünde bulundurulması kararında hangi önemli etkilere sahip olduğunu tespit etmektir. Araştırmanın bulguları, teknik yeterliliğin ve performansın, bağımsız denetçilerin iç denetçilere güven duymalarında dikkate aldıkları en önemli iki kriter olduğunu göstermiştir. İç denetimin objektifliği, bağımsız denetçinin bakış açısına göre önemli sayılmamaktadır (Pop, Bota-Avram, Bota-Avram: 1-4).

Schneider (1985) tarafından yapılan çalışmada öncelikle denetçinin iç denetim fonksiyonuna olan güvenini incelemiş ve daha sonra güven ölçüsü ile iç denetim gücünün değerlendirilmesi arasındaki ilişki araştırılmıştır. SAS 9'un güven belirleyicileri olarak öne sürdüğü üç faktör; yeterlilik, objektiflik ve performans kullanılmıştır. Denetçiler genel olarak yeterliliği ve performansı neredeyse eşit derecede önemli ve objektifliği daha az önemli olarak görmüştür (Schneider, 1985: 918-919).

2.1.4. Gerekli Mesleki Dikkat ve Özenle İlgili Değerlendirme

Bağımsız denetçi, iç denetim fonksiyonunu organizasyonel durum ve bağımsızlık, fonksiyonunun kapsamı, teknik yeterlilik açısından değerlendirdikten sonra mesleki dikkat ve özen açısından da değerlendirmek zorundadır.

Rasyonel bir biçimde ihtiyatlı ve yeterliliğe sahip iç denetçilerden gerekli dikkat ve özeni göstermesi beklenir. Bu anlamda gerekli mesleki dikkat ve özen hiç yanılmamayı ifade etmez, bir iç denetçinin kabul edilebilir derecede tedbirli ve yeterlilikte, göstereceği dikkat ve özeni ifade eder. Sonuç olarak, iç denetçiler de insandır ve onlardan insanüstü çaba göstermelerini, hiç yanılmamalarını beklemek doğru olmayacaktır (Yılancı, 2015; 152).

Günümüz işletmelerinde iç denetçilerden standartların üstünde beklentiler olduğu, bu nedenle de çok yüksek nitelikler taşımaları gerektiği ifade edilmektedir. İç denetim mesleğinin tekdüze olmaması, iç denetçinin kariyerini geliştirebilmesi için bazı karakteristik vasıflara sahip olması gerekir. Bu vasıflar şöyledir (Golloway, 2002; 368):

- Yüksek derecede farkındalık: İç denetçiye güvenen üst yönetim, iç denetçiden denetim fonksiyonlarını yerine getirirken yönetimin gözü-kulağı olmasını istemektedir.
- Hareketlilik (gezicilik): İç denetçiler gezici olmalıdır. Çünkü iç denetçilerin işinin gereği olarak zamanlarının çoğu seyahat ile geçer. İç denetçilerin işletmeyi, personeli tanınması ve olaylardan haberdar olabilmesi için seyahat etmesi gerekir.
- Esneklik: İç denetim eyleminin sürekli daha geniş biçimde açılım kazanması, denetçilerin değişik işlere daha rahat uyum sağlamasını kolaylaştırır. Bu nedenle, yeni kavramlara ve araçlara uyum sağlamaları bakımından esnek bir yapıda olmalıdırlar.
- Proje odaklılık: İç denetim faaliyeti rutin ve kesin olaylarla icra edilen bir görev olmayıp değişik projeler çerçevesinde yerine getirilir. İç denetçi bir projeyi bitirdikten sonra başka bir projeye başlar. Bu nedenle, iç denetçinin dinamik bir çalışmaya, iş birliğine yatkın olması, değişik araç, kavram ve modelleri kullanabilecek eğitim düzeyine sahip olması beklenir.

Gereken mesleki önemi ve özeni ortaya koymayan iç denetçi meslek ahlakına aykırı hareket etmiş olur. Mesleki dikkat ve özenin gösterilmesi denetim standartlarının tamamının uygulanması ile gerçekleştirilebilir (Sevim, 1990: 200). Denetçi, görevini en iyi şekilde yerine getirmekle kendisini yükümlü olarak gördüğünde, en yüksek sorumluluk duygusuna ulaşmış olur (Kepekçi, 2004: 20).

Gerekli mesleki dikkat ve özenle ilgili değerlendirme yapılırken iç denetimin planlanma, denetleme, gözden geçirme ve belgeleme faaliyetlerinin uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği konusunun değerlendirilmesi gerekir. Yeterli denetim el kitapları, iş programları ve çalışma kağıtlarının olup olmadığı dikkate alınmalıdır (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X, No: 22, Kısım 27; mad.5(ç)).

Bağımsız denetçi, mesleki dikkat ve özen açısından değerlemek için iç denetçinin yapmış olduğu çalışmaların kalitesine bakmalı ve test etmelidir. Kalite değerlemesi yapılabilecek kriterler şöyledir (Akpınar, 2010: 191):

- İç denetçinin yapmış olduğu çalışmaların amaçları karşılamadaki yeterliliği,
- Denetim programlarının ve iç denetim raporunun nitelik düzeyi,
- İlgili çalışma kağıtlarının yeterli özenle hazırlanıp hazırlanmadığı,
- Elde edilen sonuçların, incelenen denetim alanları için uygunluğu

Bunların dışında bağımsız denetçi iç denetçinin yaptığı çalışmaları kısmen test edebilmek için ise iç denetçinin incelemiş olduğu çalışmaları tesadüfi olarak incelemek, değerlendirmek ve iç denetçinin yapmış olduğu çalışmaları benzer işlemlerden örnekler alarak incelemek, iç denetçinin varmış olduğu sonuçlar ile karşılaştırmak gibi testleri de yapabilir.

2.2. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE İÇ DENETİM FONKSİYONU VE İÇ DENETÇİLERDEN YARARLANILMASI

Bağımsız denetçi, yukarıda belirtildiği gibi iç denetim fonksiyonunu organizasyonel durum ve bağımsızlık, fonksiyonun kapsamı, teknik yeterlilik, gerekli mesleki dikkat ve özen açısından değerlendirmelidir. Bu değerlendirme sonucunda, iç denetim fonksiyonu çalışmalarını mı kullanacak yoksa doğrudan iç denetçileri mi kullanıp kullanmayacağına karar verip kullanacaksa hangi alanlarda ve ne düzeyde kullanabileceği konusunda bir karara varır ve bu iş birliğini koordinasyon içerisinde gerçekleştirir. Bunlar aşağıda sırasıyla anlatılacaktır.

2.2.1. İş Birliğinin Niteliği

Bağımsız denetçi, denetlediği işletmenin iç denetim fonksiyonunun değişik açılardan olması gerektiği biçimde çalışıp çalışmadığı konusunda değerlemesini yaparak iç denetim fonksiyonunun çalışmasından veya iç denetçilerden yararlanıp yararlanmayacağı konusunda karara varmalıdır.

2.2.1.1. İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmalarından Yararlanılması Karar Süreci

Bağımsız denetçi, iç denetim tarafından elde edilen kanıtları kullanmaya karar vermek için iç denetim çalışmasının yeterliliğini belirlemek amacıyla şunları yerine getirmiş olmalıdır (BDS 610, mad.23):

- Fonksiyonun çalışmasının doğru bir şekilde planlanmış, yürütülmüş, yönlendirilmiş, gözetilmiş, gözden geçirilmiş ve belgelendirilmiş olup olmadığının değerlendirilmesi,
- Fonksiyonun makul sonuçlara ulaşmasına imkân veren yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmiş olup olmadığının değerlendirilmesi,
- İçinde bulunulan şartlar altında ulaşılan sonuçların uygun olup olmadığı ve fonksiyon tarafından hazırlanan raporların, yapılan çalışmanın sonuçları ile tutarlı olup olmadığını değerlendirmesi.

Denetçi, iç denetim fonksiyonunun çalışmasına yönelik yeterli denetim prosedürü uygular. Bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonunun çalışmasına uyguladığı denetim prosedürleri, fonksiyonun çalışmasının genel kalitesinin ve çalışma gerçekleştirilirken gösterdiği tarafsızlığın değerlendirilmesinde esas teşkil etmesi amacıyla planlanır.

Bağımsız denetçinin denetim prosedürlerinin niteliği ve kapsamı; ne kadar muhakeme içerdiğine, değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riskine, iç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin, iç denetçilerin tarafsızlığını hangi ölçüde desteklediğine ve fonksiyonun yeterlik düzeyine ilişkin bağımsız denetçinin değerlendirmesine karşılık verir ve bazı çalışmaların yeniden uygulanmasını içerir (BDS 610, mad.24).

Muhakemenin ağırlığı arttıkça, değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riski arttıkça, iç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerinin iç denetçilerin tarafsızlığını destekleme yeterliliği azaldıkça veya iç denetim fonksiyonunun yeterlik seviyesi düştükçe; denetim görüşüne dayanak sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesinde, fonksiyonun çalışmasını kullanmaya yönelik kararı desteklemek amacıyla, fonksiyonun çalışmasının geneline bağımsız denetçi tarafından daha fazla denetim prosedürlerinin uygulanması gerekecektir (BDS 610, A29).

İç denetim fonksiyonu çalışmalarının kullanılmasına örnek vermek gerekirse;

- İç denetçi alacak hesaplarının teyidini yapmıştır, bağımsız denetçi kendi teyidini alacakların ya da hesaplarda bazı seçilmiş miktarların küçük bir yüzdesi ile sınırlayabilir (Özoğlu, Mercan, Çakıroğlu, 2010: 131-132). Alacak hesap bakiyeleri için daha sonra yapılan belirli nakit tahsilatlarının, sevk irsaliyelerinin ve dönem sonuna yakın tarihlerde gerçekleştirilen satışların incelenmesini yapabilir (BDS 505, A18).

- İç denetimle görevli personel görevini bağımsız denetçiyi tatmin edecek ölçüde yapmışsa bağımsız denetçinin yapacağı incelemeler azalabilir. Başka bir ifadeyle; bağımsız denetçi iç denetçilerin yapmış olduğu çalışmalara güven duyarsa, iç kontrolün değerlendirilmesine yönelik yapılan çalışmaların kapsamı, kontrollerin incelenmesine yönelik yapılacakların kapsamı, maddilik testlerinin kapsamı azalabilir (Bozkurt, 2006: 135).

2.2.1.2. İç Denetçilerden Yararlanılması Karar Süreci

Bağımsız denetçinin ikinci karar süreci iç denetçileri kullanıp kullanamayacağı ile ilgilidir.

İç denetçilerin görevlendirilebileceği çalışmanın kapsamı ve niteliği ile içinde bulunulan şartlar altında uygun olan yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin niteliği, zamanlaması ve kapsamına karar verirken bağımsız denetçi şunlara dikkat etmelidir.

İlgili denetim prosedürlerinin planlanması ile uygulanmasının ve toplanan denetim kanıtlarının değerlendirilmesinin, ne kadar muhakeme içerdiğini, değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riskini ve böyle bir yardımı sağlayacak iç

denetçilerin yeterlik düzeyine ve tarafsızlıklarına yönelik tehditlerin varlığına ve önemine ilişkin değerlendirmeyi dikkate alır (BDS 610, mad.29). Denetimin yönlendirilmesi, gözetimi ve gözden geçirilmesi bağımsız denetçi tarafından yapılmasına rağmen, doğrudan yardım sağlaması için iç denetçilerin aşırı kullanılması, bağımsız denetimin bağımsızlığıyla ilgili algıları etkileyebilir (BDS 610, A39).

Doğrudan iç denetçilerin kullanılmasına örnek vermek gerekirse; Bağımsız denetçi, iç denetçiden alacak hesaplarının bir takvimini hazırlamasını isteyebilir (Özoğlu, Mercan, Çakıroğlu, 2010: 131-132). Alacak hesaplarının yaşlandırılmasıyla, yapılan satışlar sonucunda alacakların hangi vadelerde yoğunlaştığı dönemsel bazda incelenmiş olur (Bullivant, 2010: 367). Alacakların yaş çizelgesinin izlenmesi, alacakların takibinin hangi sıklıkla yapılacağını belirlemek ve uygun tahsilat yöntemine karar vermek açısından önemlidir. Alacak yaşlandırılması çalışmaları aynı zamanda çeşitli müşteri segmentleri için yapılacak alacak çalışmalarının yöntemini belirler (Salek, 2005: 66). Bağımsız denetçi bu takvimi inceleyecektir, fakat o kendi için görüşünü daha iyi belirtmesi amacıyla hazırlandığından zaman kazanılır, takvimi kendi hazırlamışçasına güven duymalı ve yönetmelidir (Özoğlu, Mercan, Çakıroğlu, 2010: 131-132).

2.2.2. İş Birliğinin Kapsamı

Bağımsız denetçinin, iç denetim fonksiyonu çalışmalarını kendi incelemesi yerine kabul etmeyeceğini, yalnızca, kendi araştırmalarını tamamladıktan sonra bu sonuçlara güvenebileceğini unutmamak gerekir. Bağımsız denetim bir kanıt araştırma işidir ve kanıtların bulunması işi iç denetim elemanlarınca yapılan işin gözden geçilmesini de kapsar.

İşletmeler büyüdükçe, işlemlerin karmaşıklığı ve sayıları arttıkça ve iç kontrol daha etkin duruma geldikçe bağımsız denetçi – kabul edilmiş standartlara göre – yönetim tarafından hazırlanmış verilere, giderek daha çok güven duymaktadır. Bağımsız denetçinin iş hacmini azaltmak için bağımsız denetçi ile iç denetçi arasında iş birliği yapılmalıdır.

İş birliği derecesinin denetim komitesi (veya yönetim kurulu) düzeyinde tartışılması ve tanımlanması tavsiye edilir. Denetim çalışmasının gizliliğine saygı gösterilmelidir. İş birliğinin ayrıntılı niteliği iç denetim tüzüğünde de belirtilebilir. İç

denetim yöneticisi, iç denetçiler ile bağımsız denetçiler arasındaki koordinasyonu düzenli olarak değerlendirmelidir (ECIIA, Pozisyon Belgesi, 8).

Bağımsız denetçinin, iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından veya iç denetçilerden yararlanabilirim kararını vermesinden sonra bunlardan hangisini kullanacaksa, hangi alanlarda ve ne düzeyde kullanabileceği konusunda da bir karara varması gerekir.

2.2.2.1. İç Denetim Fonksiyonu Açısından İş Birliğinin Kapsamı

Bağımsız denetçi ile iç denetçiler arasındaki iş birliğini arttırmak için yararlar da karşılıklılık, finansal tabloların güvenilirliğini gerçekleştirme ve iç kontrole olan güvenin mesleki olarak kabulü gibi sağlam temeller kurulmuştur (Özoğlu, Mercan, Çakıroğlu, 2010: 131-132). Ancak, kuşkusuz bu iş birliği ve yararlanma bağımsız denetimin her alanında olamaz veya olmamalıdır.

Bağımsız denetçi, iç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanıp kullanamayacağına karar verdikten sonra çalışmanın hangi alanlarda ve ne kapsamda kullanılacağına karar verirken, iç denetim fonksiyonu tarafından yapılan veya yapılması planlanan çalışmanın kapsamı ile bağımsız denetçinin genel denetim stratejisi ile denetim planı açısından ihtiyaç duyulup duyulmadığını göz önünde bulundurarak irdeler (BDS 610, mad.17). Bağımsız denetçi tarafından iç denetim fonksiyonunun çalışmasının denetimin amaçları açısından kullanılabilmesine karar verilmesi durumunda ilk değerlendirilecek husus; iç denetim fonksiyonunun yapılan veya yapılması planlanan çalışmasının kapsamı ve niteliğinin, bağımsız denetçinin finansal tabloların bağımsızlık denetiminin planlanmasına uygun olarak oluşturmuş olduğu genel denetim stratejisi ve denetim planıyla ilgili olup olmadığının belirlenmesidir. İç denetim fonksiyonu çalışmasının planlanan kullanımının kapsamına ilişkin bağımsız denetçinin kararı, iç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsü ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını ne düzeyde yeterli olarak desteklediğine ve iç denetim fonksiyonunun yeterlik düzeyine ilişkin bağımsız denetçinin değerlendirmesinden etkilenir. Ayrıca, bu çalışmanın planlanması, gerçekleştirilmesi ve değerlendirilmesinde ne düzeyde muhakemeye ihtiyaç olduğu ve yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riski, bağımsız denetçinin vereceği kararın girdileridir. (BDS 610, A17).

Denetimde tüm önemli muhakemeleri bağımsız denetçi yapar ve iç denetim fonksiyonunun çalışmasının gereğinden fazla kullanımından kaçınmak amacıyla çalışmanın kapsamına karar verirken (BDS 610, mad.18),

- İlgili denetim prosedürlerinin planlanması ile uygulanmasında ve toplanan denetim kanıtlarının değerlendirilmesinde, muhakemenin ağırlığı arttıkça,
- Değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riski arttıkça,
- İç denetçilerin tarafsızlığı azaldıkça,
- İç denetim fonksiyonunun yeterlik seviyesi düştükçe, iç denetim fonksiyonunun çalışmasını daha az kullanmayı ve daha fazla doğrudan çalışma yapmayı planlar.

Denetim prosedürlerinin planlanması ile uygulanması ve denetim kanıtının değerlendirilmesinde ne kadar çok muhakeme yapılması gerekiyorsa, bağımsız denetçinin daha fazla prosedürü doğrudan kendisinin uygulaması gerekir. Çünkü iç denetim fonksiyonunun çalışmasını tek başına kullanmak, bağımsız denetçiye yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamayacaktır (BDS 610, A18).

Verilen denetim görüşünden bağımsız denetçinin tek başına sorumlu olması sebebiyle, denetimdeki önemli muhakemelerin bağımsız denetçi tarafından yapılması gerekir. Önemli muhakemelere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir (BDS 610, A19):

- “Önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi,
- Uygulanan testlerin yeterliliğinin değerlendirilmesi,
- Yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasının uygunluğunun değerlendirilmesi,
- Önemli muhasebe tahminlerinin değerlendirilmesi ve
- Mali tablodaki açıklamaların yeterli olması ve denetçi raporunu etkileyen diğer konuların değerlendirilmesi.

Bu alanlarda nihai kararı verirken iç denetim fonksiyonu çalışmalarından yararlanılması uygun olmaz.

Belirli bir hesap bakiyesi, işlem sınıfı veya açıklama için yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riski ne kadar yüksekse, denetim prosedürlerinin planlanması ile uygulanması ve sonuçlarının değerlendirilmesinde daha fazla muhakeme yapılması gerekir. Bu tür durumlarda, bağımsız denetçinin daha fazla prosedürü doğrudan kendisinin uygulaması gerekir ve dolayısıyla bağımsız denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla iç denetim fonksiyonunun çalışmasını daha az kullanır. Ayrıca değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riskleri arttıkça, bağımsız denetçinin ihtiyaç duyacağı ikna edici denetim kanıtı miktarı artmış olacağından bağımsız denetçinin daha çok çalışmayı doğrudan kendisinin yapması gereklidir (BDS 610, A20).

Ciddi (önemli) risklere özellikle dikkat edilmesi gerekir ve bu nedenle ciddi risklere ilişkin olarak bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanma imkânı sınırlı muhakeme gerektiren prosedürlerle sınırlandırılmıştır. Ayrıca, “önemli yanlışlık” risklerinin düşük olmadığı durumlarda, iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılmasının denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye indirmesi ve bağımsız denetçinin bazı testleri kendisinin doğrudan uygulaması zorunluluğunu kaldırması ihtimali düşüktür (BDS 610, A21).

Denetim prosedürlerinin BDS 610’a uygun olarak uygulanması bağımsız denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesini yeniden ele almasına sebep olabilir. Sonuç olarak, bu durum bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanıp kullanmayacağına ve BDS 610’u uygulamaya devam etmeye ihtiyaç olup olmadığına ilişkin kararını etkileyebilir (BDS 610, A22).

2.2.2.2. İç Denetçiler Açısından İş Birliğinin Kapsamı

İç denetim çalışmalarının kullanılması gibi iç denetçilerin de bağımsız denetimin bazı alanlarında kullanılması uygun değildir.

Bağımsız denetçi, aşağıda belirtilen prosedürleri uygulamak üzere doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanamaz (BDS 610, mad.30),

- Denetimde önemli muhakeme yapmayı gerektiren,

- İlgili denetim prosedürlerinin uygulanmasında veya toplanan denetim kanıtlarının değerlendirilmesinde sınırlı bir muhakemeden daha fazla muhakeme yapılmasını gerektiren değerlendirilmiş daha yüksek “önemli yanlışlık” riskleriyle ilgili olan,
- İç denetçilerin dâhil olduğu ve iç denetim fonksiyonu tarafından yönetime veya üst yönetimden sorumlu olanlara raporlanmış veya raporlanacak bir çalışmayla ilgili olan veya
- İç denetim fonksiyonu ve onun çalışmasıyla veya doğrudan yardıma ilişkin BDS 610 uyarınca bağımsız denetçi tarafından alınan kararlarla ilgili olan durumlarda,
- İç denetçinin tarafsızlığına yönelik önemli tehditlerin var olması durumunda veya önerilen çalışmayı yerine getirmek için iç denetçinin gerekli yeterliğe sahip olmaması durumunda,

Doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanamaz (BDS 610, mad.28).

Doğrudan yardım sağlayan iç denetçilerin görevlendirilebileceği çalışmaya karar verilmesinde, çalışmanın ne kadar muhakeme içerdiği ve “önemli yanlışlık” riski de (ilgili olup) dikkate alınır. Örneğin, alacaklar hesabının değerlemesinin yüksek riskli bir alan olarak değerlendirildiği durumlarda bağımsız denetçi, alacaklar hesabının yaşlandırılmasının doğruluğunu kontrol etmesi için doğrudan yardım sağlayan iç denetçiyi görevlendirebilir. Ancak, yaşlandırmaya dayanan karşılığın yeterliliğinin değerlendirilmesi sınırlı muhakemeden daha fazla muhakeme yapılmasını içermesi sebebiyle, doğrudan yardım sağlayan iç denetçinin sonraki prosedürde görevlendirilmesi uygun olmayacaktır (BDS 610, A38). Diğer bir ifadeyle, işletme açısından tahsil edilmesi şüpheli hale gelmiş alacaklar için şüpheli hale geldiği dönemde değerlendirme gününün tasarruf değeri (iktisadi kıymetin sahibi için arz ettiği gerçek değer) üzerinden karşılık ayrılabilir (Metin, Yalçın, 1996: 156). Bağımsız denetçi, hangi alacaklara ne tutarda karşılık ayrılması gerektiğinin ve ayrılan karşılığın yeterli olup olmadığını kendisi değerlendirmelidir (Selimoğlu ve diğerleri, 2004: 102).

2.2.3. İş Birliğinin Koordinasyonu

İç denetim ve bağımsız denetim faaliyetleri arasındaki koordinasyon iç denetçiler ve bağımsız denetçiler için önemlidir. Etkin bir kurumsal yönetim anlayışı iç kontrol, iç denetim ve bağımsız denetim süreçlerinin birbirleri ile uyumlu, birbirini tamamlayan bir şekilde ve iş birliği içerisinde yürütülmesini gerektirir (Akyel, 2010b: 1). İç denetim faaliyetinin bağımsız denetim faaliyeti ile koordinasyonu her iki taraf açısından da önemlidir: Bağımsız denetimin bakış açısından önemlidir, çünkü bağımsız denetçiler mali tablo denetiminin etkinliğini artırma imkanına sahip olurlar. İç denetimin bakış açısından ise iç denetçiler iç kontrole değer katmış olurlar (Dobroțeanu, Dobroțeanu: 2002). Mevcut yönetim ortamı denetçiler arasında koordinasyon ve iş birliğinin gerekliliğine ihtiyaç duyarken, denetim mesleğini düzenleyen mesleki kurum ve kuruluşlar tarafından yayımlanan profesyonel standartlar ve etik kurallar da iç denetçiler ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişkinin artan önemini vurgulamaktadırlar (Arens ve Loebbecke, 2000: 29).

İç denetim ve bağımsız denetim arasında iyi bir iletişim, üst yönetimin yararına olacaktır. Çünkü risk yönetiminin iyileştirilmesine yönelik bağımsız denetimin önerileri ve iç kontrol açısından olumlu gelişme sağlayacaktır (ECIIA, Pozisyon Belgesi, 7). İç denetim ve bağımsız denetim çalışmalarını düzenleyen standartlarla birlikte ilgili meslek kuruluşları da denetçiler arasındaki koordinasyon ve iş birliğini teşvik etmektedirler (SAS No: 65).

İç denetim ve bağımsız denetimin koordinasyonunun en büyük katkısı mükerrer denetimin önlenmesidir. Şöyle ki; tekrarlanan denetim çalışmaları zaman ve kaynak kaybına yol açmaktadır. Her iki denetim faaliyetinin ortak planlama, denetim raporlarının ve çalışma kağıtlarının değişimi suretiyle paylaşılması, denetçilerin birbirlerine karşı kullandıkları denetim yöntemine karşı güven duymalarını sağlar. Denetim çalışmasında tekrarların azaltılması belirtildiği üzere şirket denetim faaliyetlerinin maliyetini azaltacaktır. Wallace (1984) tarafından gerçekleştirilen bir araştırmada, ABD firmalarının denetim ücretlerinin analizi yapılmıştır. Buna ilişkin olarak yapılan araştırmada, yönetim tarafından denetim için yapılan her 100 dolarlık harcamanın, bağımsız denetim ücretlerinde 5 dolarlık bir azalmaya yol açtığı sonucuna ulaşılmıştır.

İç denetçiler ve bağımsız denetçiler arasındaki iletişim ve iş birliğinin gelişmesi sonrasında ortaya çıkan diğer bir gelişme tek denetim kavramıdır (The

Single Audit Concept). Tek denetim kavramına göre, öncelikle iç ve bağımsız denetçiler eşit olarak kabul edilmekte ve denetim gerek iç ve gerekse bağımsız denetçilerden oluşan ekipler tarafından yerine getirilmektedir. İç denetçiler ve bağımsız denetçilerin iletişim halinde olmaları ve yeterli koordinasyon birbirlerini kabullenmelerini sağlayacaktır. İç denetçiler ve bağımsız denetçilerin birbirlerini kabul etmeleriyle, denetim faaliyetleriyle ilgili gerçekleştirmiş oldukları çalışmalar karşılıklı olarak test etmeye gerek duymadan kabul edeceklerdir. Böyle bir yaklaşımda denetimi hangi grubun yaptığı önemli olmayacaktır. Denetim döneminde gerçekleştirilen bir bakıma bir dönemi kapsayan finansal tablolar, kayıtlar ve fonksiyonlar denetlenmiş olacaktır. Ancak özellik arz eden ve ayrı bir uzmanlığa ihtiyaç duyulan konularda, ilgili grup belirlenerek iç denetçiler veya bağımsız denetçiler tarafından yapılacaktır. Böyle bir uygulama denetimin maliyetini arttırmayacakken, denetim riskini azaltacaktır. İç denetçiler ve bağımsız denetçiler arasındaki koordinasyon ile sağlanacak böyle bir denetim yaklaşımı için uygun planlamanın yapılması önem taşımaktadır (Özoğlu, Mercan, Çakıroğlu, 2010: 131-132).

2.2.3.1. İç Denetim Fonksiyonu Çalışmalarından Yararlanılması Durumunda İş Birliğinin Koordinasyonu

Bağımsız denetçi, iç denetim fonksiyonunun çalışmasından yararlanmayı planladığında, bu fonksiyonun çalışmasının kullanımına ilişkin planını, her birinin faaliyetlerinin (bağımsız denetçi ve iç denetim fonksiyonunun) koordinasyonunun sağlanmasında esas alınmak üzere iç denetim fonksiyonu ile müzakere eder (BDS 610, mad.21).

İç denetim fonksiyonu açısından iş birliğinin koordinasyonuna örnek vermek gerekirse; bağımsız denetçiler, iç denetim fonksiyonu çalışmalarından yararlanmayı planlarken, iç denetimin ilgili döneme ilişkin taslak planını göz önünde bulundurur ve söz konusu planı karşılıklı faaliyetlerin koordinasyonunun sağlanmasında dayanak teşkil etmesi amacıyla tartışmaya sunar.

İç denetim çalışmalarının bağımsız denetimin yapısı, zamanlaması ve kapsamını belirleyen bir faktör olarak mütalaa edilmesi halinde, söz konusu çalışmanın zamanlaması, denetim kapsamının genişliği, test düzeyi ve kullanılacak

örnek seçme yöntemi, yapılan işin dokümantasyonu, inceleme ve raporlama yöntemi üzerinde karşılıklı anlaşmaya varılır (BDS 610, A24).

2.2.3.2. İç Denetçilerden Yararlanılması Durumunda İş Birliğinin

Koordinasyonu

Doğrudan yardım sağlaması için iç denetçilerden yararlanmadan önce bağımsız denetçi (BDS 610, mad.33);

- İç denetçilerin, bağımsız denetçinin talimatlarını yerine getirmelerine izin verileceği ve bağımsız denetçi için iç denetçilerin yerine getirecekleri çalışmaya müdahalede bulunulmayacağına ilişkin işletmenin yetkili temsilcisinden yazılı muvafakat alır ve

- Bağımsız denetçinin talimatlarına göre iç denetçilerin özel hususları gizli tutacaklarına ve tarafsızlıklarına yönelik her türlü tehdit konusunda bağımsız denetçiyi bilgilendireceklerine ilişkin iç denetçilerden yazılı taahhüt alır.

İç denetçi, bağımsız denetçi ile yürüttükleri ortak çalışma alanlarını genişletmek ve aralarındaki iş birliği için daha etkin stratejiler geliştirmek ister. Çünkü iç denetçi ve bağımsız denetçi arasındaki iş birliği işletmeye değer kazandırmakla birlikte, iç denetçinin yetkinliğini ve tarafsızlığını destekler; bağımsız denetçinin iç kontrole olan güveninin artmasını ve bağımsız denetçinin iç denetçinin çalışmalarından büyük ölçüde yararlanmasını sağlamış olur (Engle, 1999: 67).

Bağımsız denetçi, denetim yaparken, iç denetçilerin yürüttüğü çalışmayı yönlendirir, gözetimini yapar ve gözden geçirir. Bunu yaparken, söz konusu yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin niteliği, zamanlaması ve kapsamı açısından iç denetçilerin işletmeden bağımsız olmadıklarını dikkate alır. Gözden geçirme prosedürleri, iç denetçiler tarafından yerine getirilen çalışmanın bir kısmı için dayanak oluşturan denetim kanıtlarının bağımsız denetçi tarafından yeniden kontrol edilmesini içerir.

İç denetçiler tarafından yerine getirilen çalışmanın bağımsız denetçiler tarafından yönlendirilmesi, gözetimi ve gözden geçirilmesi; iç denetçinin söz konusu çalışmaya dayanarak ulaştığı sonuçları destekleyecek yeterli ve uygun denetim kanıtını topladığına yönelik bağımsız denetçinin tatmin olmasını sağlayacak yeterlilikte olmalıdır (BDS 610, mad.34).

İç denetçilerin, bağımsız denetçilerin finansal tablolara ilişkin görüş verirken zorunlu tutulduğu bağımsızlığa (işletmeden bağımsızlık) sahip olmamaları sebebiyle; doğrudan yardım sağlayan iç denetçiler tarafından yürütülen çalışmanın bağımsız denetçi tarafından yönlendirilmesi, gözetimi ve gözden geçirilmesi, denetim ekibi üyeleri tarafından yapılan çalışmaya kıyasla farklı nitelikte ve daha yoğun olacaktır (BDS 610, A40).

İç denetçilerin yönlendirilmesinde, bağımsız denetçi, örneğin denetim sırasında belirlenen muhasebe ve denetim hususlarının bağımsız denetçinin dikkatine sunulmasını iç denetçilere hatırlatabilir. İç denetçiler tarafından yürütülen çalışmayı gözden geçirirken bağımsız denetçi, elde edilen denetim kanıtlarının içinde bulunan şartlar altında yeterli ve uygun olup olmadığını ve söz konusu kanıtların ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediğini dikkate almalıdır (BDS 610, A41).

İç denetim ile iletişim, dönem içinde toplantılar uygun aralıklarla yapıldığında daha etkilidir. Bağımsız denetçi bilgilendirilmeli, ilgili iç denetçi raporlarına ulaşabilmeli ve iç denetçi bağımsız denetçinin çalışmasını etkileyebilecek herhangi bir önemli konu hakkında dikkatini çekip bilgilendirilmelidir. Aynı şekilde bağımsız denetçi, iç denetime etki edebilecek önemli konularda iç denetçiye bilgi verir (Pop, Bota-Avram, Bota-Avram: 1-2).

İç denetçi ve bağımsız denetçi arasındaki minimum seviyede iş birliği sağlanmasını gerektiren başlıca faaliyetler şunları içerebilir (ECIIA, Pozisyon Belgesi, 7-8):

- Tekrar ve çakışmalardan kaçınmak için her iki denetim türüne göre denetim planlaması koordine edilmelidir.
- İç denetçiler raporlarının yönetim özetini bağımsız denetçiye sunmalı ve bağımsız denetçi raporlarının ve yönetim mektubunun bir kopyasını baş denetçiye göndermelidir.
- İç ve bağımsız denetçiler, ortak konuları ve endişeleri tartışmak ve koordinasyonu sağlamak için yılda en az bir kez toplanmalıdır.
- İç denetim birimi yöneticisi, bağımsız denetçi statüsü raporuna ilişkin gündem maddeleri için denetim komitesine (veya kurul toplantısına) katılmalıdır.

İç denetçi ve bağımsız denetçi arasındaki daha yüksek ve daha sık seviye iş birliği şunları içerebilir (ECIIA, Pozisyon Belgesi, 8):

- Finansal ve diğer risk türleri ile ilgili risk değerlendirme çalışması sırasında bilgi alışverişi yapılmalı ve tartışılmalıdır.
- Detaylı iç denetim raporlarında yer alan iç kontroller değerlendirilmeli, bağımsız denetçilere sunulmalıdır.
- Denetim yaklaşımının karşılıklı olarak anlaşılmasını sağlamak için metodoloji ve çerçeve üzerine görüş alışverişinde bulunulmalıdır.
- İç denetim planında yapılan güncellemeler hakkında bağımsız denetçi düzenli olarak bilgilendirilmelidir.
- Talep üzerine ve yasaların izin verdiği yerlerde, belirli çalışma kağıtlarına erişim sağlanmalıdır.
- Mevcut statü ve tavsiyelerin uygulanmasına ilişkin ilerlemeyi içeren iç denetim ara raporları, bağımsız denetim için kullanılabilir hale getirilmelidir.
- İlgili konuları tartışmak için iç denetçiler ve bağımsız denetçiler arasında düzenli toplantılar yapılmalıdır.
- Risk düzeyine bağlı olarak, bağımsız denetçilerin tavsiyeleri iç denetim durum raporuna dahil edilmelidir.
- Denetim yöneticisi denetim komitesinin (ya da yönetim kurulunun) bağımsız denetçi ile yaptığı herhangi bir toplantıya düzenli olarak katılmalıdır.

2.3. İŞBİRLİĞİNİN ÇALIŞMA KAĞITLARINA YANSITILMASI

İşletmeler hedeflerine ulaşabilmek için iç denetçilerin ve bağımsız denetçilerin çalışmalarına ihtiyaç duyarlar. İç denetçilerin ve bağımsız denetçilerin amaçları, rolleri birbirlerinden farklı ise de, sorumlulukları bazı faaliyet alanlarında aynıdır. Örneğin, bir işletmede güçlü bir iç kontrol ve buna bağlı olarak etkin bir şekilde yürütülen iç denetim fonksiyonunun olması, bağımsız denetçinin denetim esnasında uygulayacağı

yöntem ve tekniklerin içeriğini, zamanlamasını ve kapsamını doğrudan etkilemektedir (BDS 610). Ayrıca bölüm boyunca incelendiği gibi, bağımsız denetçi iç denetim fonksiyonunun kanıtlarından ve iç denetçilerden bağımsız denetim sürecinde yararlanabilir.

2.3.1. İç Denetim Fonksiyonundan Yararlanılması Durumunda İş Birliğinin Çalışma Kağıtlarına Yansıtılması

Bağımsız denetçi, iç denetim fonksiyonunun çalışmasından yararlanması durumunda bağımsız denetçi çalışma kâğıtlarına bu durumu yansıtmalıdır. Denetçinin çalışma kağıtlarına yansıtması gereken ilk kanıt, fonksiyonun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını destekleyip desteklemediği, fonksiyonun yeterli düzeyinin ve fonksiyonun kalite kontrol dâhil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığının değerlendirmesiyle ilgili kanıtlardır. İkinci kanıt, yararlanılan çalışmanın niteliği ve kapsamı ile buna ilişkin kararın dayanağına dair kanıtlardır. Diğer kanıt ise yararlanılan çalışmanın yeterliliğini değerlendirmek amacıyla bağımsız denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürlerine ilişkin kanıtlar çalışma kağıtlarına yansıtılır (BDS 610, mad.36).

2.3.2. İç Denetçilerden Yararlanılması Durumunda İş Birliğinin Çalışma Kağıtlarına Yansıtılması

Bağımsız denetçi, iç denetçilerden yararlanması durumunda çalışma kâğıtlarına bu durumu yansıtmalıdır. Denetçinin çalışma kağıtlarına yansıtması gereken ilk husus, iç denetçilerin tarafsızlıklarına yönelik tehditlerin varlığı ile önemine ve iç denetçilerin yeterli düzeyine ilişkin değerlendirmesidir. İkinci konu, iç denetçiler tarafından yerine getirilen çalışmanın kapsamı ve niteliğine ilişkin kararın dayanağına dair değerlendirmesidir. Üçüncü olarak, çalışmanın kimin tarafından gözden geçirildiği, gözden geçirmenin tarihi ve kapsamına dair belgelerdir. Yansıtılması gereken dördüncü madde ise denetimde iç denetçilerin hazırladığı çalışma kâğıtlarıdır. Son olarak, iç denetçiler ve işletmenin yetkili temsilcisinden alınan yazılı muvafakat ve taahhütler çalışma kağıtlarına yansıtılır (BDS 610, mad.37).

3. BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN İÇ DENETİM FAALİYETLERİNDEN YARARLANMA DÜZEYLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde, ilk iki bölümde yapılan teorik açıklamalar çerçevesinde; Türkiye'deki bağımsız denetim yapılan işletmelerde, iç denetim fonksiyonu çalışmalarından ve iç denetçilerden yararlanıp yararlanılmadığı ve iç denetimden ne ölçüde yararlandığı konusunda bağımsız denetçiler üzerine araştırma yapılarak ayrıntılı bir şekilde ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu doğrultuda; araştırmanın amacı, kapsamı ve yöntemi açıklandıktan sonra, elde edilen bulgular değerlendirilecektir.

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Çalışmanın temel amacı; Türkiye'de çalışan denetim firmaları ve denetçilerin, denetledikleri işletmelerin iç denetim fonksiyonlarından ve iç denetçilerinden yararlanıp yararlanmadıklarını ve nasıl bir iş birliği yaptıklarını araştırmaktır.

Yapılan araştırma sonucunda elde edilen bulguların, gelecekte bağımsız denetim ve iç denetim alanlarında yapılacak olan pek çok çalışmaya katkı sağlanmasının, çeşitli ülke karşılaştırmalarına da yardımcı olmasının mümkün olacağı düşünülmektedir.

3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Araştırmanın ana kütesini, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nın resmi web sitesinde 2019 yılı itibariyle "e-Veri Bankası – Bağımsız Denetim Kuruluşları" listesinde yer alan toplam 102 bağımsız denetim firması oluşturmaktadır. Ana kütenin SPK'ya kayıtlı bağımsız denetim kuruluşları olarak seçilmesinin nedeni; bu firmaların bağımsız denetimini gerçekleştirdiği işletmelerin genel olarak iç kontrol ve iç denetim fonksiyonu bulunan orta ve büyük ölçekli işletmeler olmasıdır. Böylelikle, yapılan araştırmanın daha gerçekçi sonuç vereceği düşünülmüştür. Araştırmanın ana kütesini oluşturan 102 bağımsız denetim firmasından 4 büyük bağımsız denetim firması olarak bilinen Deloitte, E&Y, KPMG, PWC firmalarının İstanbul ofislerinde görev yapmakta olan Sorumlu Ortak Baş Denetçi, Baş Denetçi, Kıdemli Denetçi, Denetçi unvanını taşıyan denetçiler üzerinde araştırma yapılmıştır. 4 büyük bağımsız denetim

firmalarının İstanbul ofislerinin seçilmesinin nedeni; denetlenen işletme sayısının fazla olması, Gayri Safi Milli Hasıla'nın büyük bir kısmının İstanbul'da toplanması, toplanan vergilerin önemli bir kısmının İstanbul'dan karşılanması ve bu 4 büyük bağımsız denetim firmasındaki denetçi sayısının diğer illerdeki denetim firmalarında çalışan denetçilerden fazla olmasından dolayı uygun bulunmuştur.

3.3. UYGULAMANIN ÖRNEK KÜTLESİ, VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ, ANKETLERİN HAZIRLANMASI VE ANALİZ YÖNTEMİ

Uygulamanın örnek kütlesi, veri toplama yöntemi, anketlerin hazırlanması ve verilerin analiz edilmesinde hangi istatistiksel analizin kullanıldığı aşağıda açıklanmıştır.

3.3.1. Örnek Kütle Seçimi

Araştırmanın ana kütesini oluşturan 102 bağımsız denetim firmasından 4 büyük bağımsız denetim firması olarak bilinen Deloitte, E&Y, KPMG, PWC firmalarının İstanbul ofislerinde görev yapmakta olan Sorumlu Ortak Baş Denetçi, Baş Denetçi, Kıdemli Denetçi, Denetçi unvanını taşıyan denetçiler üzerinde araştırma yapılmıştır. Bu firmalarda çalışan toplam hedef kişi sayısı 216'dır. Uygulamada 180 bağımsız denetçi tesadüfi (rastlantısal) örnekleme yöntemi kullanılarak seçilmiştir, 10 bağımsız denetçiden herhangi bir dönüş gelmemiş, 25 bağımsız denetçinin ankete vermiş oldukları cevaplar eksik veya birden fazla cevap verilmesi nedeniyle araştırmaya dahil edilmemiştir. Ankete cevap veren bağımsız denetçi sayısı 145 kişi olmuştur. Bu geri dönüşüm oranı ve miktarı örneklem büyüklüğü hesaplama formülüne göre belirlenen 138 bağımsız denetçi için ulaşılabilecek sonuç hakkında yeterli ve anlamlı bir fikir verecektir.

3.3.2. Veri Toplama Yöntemi

Çalışma ile ilgili veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Teorik çerçeveden hareketle, iç denetim standartları ve 610 nolu BDS dikkate alınarak anket metni hazırlanmıştır ve çalışmanın en önemli bölümlerinden birisi oluşturulmuştur. Araştırmanın kapsamı açısından anket yönteminin daha faydalı olacağı düşünülmüştür. Çalışmada, ülkemizde çalışan denetim firmaları ve denetçilerin, denetledikleri işletmelerin iç denetim fonksiyonu çalışmalarından ve iç denetçilerden yararlanılıp yararlanılmadığı ve nasıl bir iş birliği yaptıklarının tespiti amaçlandı

için, genel bir değerlendirme yapılmasının araştırma amacına daha uygun olacağı düşünülmüştür.

3.3.3. Anketlerin Hazırlanması

Çalışmanın önceki bölümlerinde verilen teorik bilgilerden hareketle, anket formu, üç ayrı bölüm olmak üzere, toplamda 24 sorudan oluşmaktadır. İlk bölüm, anketi cevaplayan ile ilgili sorular olmak üzere, toplam 5 sorudan oluşan “Kişisel Bilgiler” bölümüdür. İkinci bölüm, anketi cevaplayanın bağımsız denetimini yaptığı işletmenin iç denetim fonksiyonunun veya iç denetçilerinin çalışmalarından yararlanıp yararlanmadıklarına dair ‘Evet’, ‘Hayır’ seçeneklerinin olduğu ilk 2 soruluk ve BDS 610’da ifade edildiği şekilde çalışmalardan veya iç denetçilerden yararlanılmasına veya yararlanılmamasına karar verebilmek için denetlenen işletmenin iç denetim fonksiyonunun değerlemesinin yapılmasına yönelik ‘Kesinlikle Katılmıyorum’, ‘Katılmıyorum’, ‘Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum’, ‘Katılıyorum’, ‘Kesinlikle Katılıyorum’ şeklinde 5’li Likert Ölçek’ten oluşan 10 soruluk bölümdür. Son bölüm olan üçüncü bölüm ise; 2. bölümde anketi cevaplayanın bağımsız denetimini yaptığı işletmenin iç denetim fonksiyonunun veya iç denetçilerinin çalışmalarından yararlanıp yararlanmadıklarına dair sorulan sorulardan herhangi birine ‘Evet’ cevabını vermesi durumunda, iç denetim fonksiyonunun veya iç denetçilerin çalışmalarından ne düzeyde, hangi biçimde, nasıl yararlandıklarını anlamaya yönelik olarak; seçenekli yanıtı olan 2 soru, ‘Kesinlikle Katılmıyorum’, ‘Katılmıyorum’, ‘Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum’, ‘Katılıyorum’, ‘Kesinlikle Katılıyorum’ şeklinde 5’li Likert Ölçek’ten oluşan 3 soru ve sıralama seçenekli yanıtı olan 2 soruluk grubun yanıtlanması beklenen bölümdür.

3.3.4. Verilerin Analiz Yöntemi

Araştırmada değişkenlerle ilgili chaid analizi, çoklu uyum analizi, T testi, korelasyon, histogram ve pasta grafiklerden yararlanılmıştır. Bu analizlerden chaid ve çoklu uyum analizleri ile ilgili bilgiler aşağıda verilmiştir.

- **CHAID Analizi:**

1980 yılında G.V. Kass tarafından geliştirilen bu yöntemde popülasyon, bağımlı değişkeni en iyi açıklayacak şekilde birbirini dışlayan, ayrıntılı alt gruplara bölünür (Kuşakçı,2010).

Ki-Kare Otomatik Etkileşim Belirleme, (CHi-square Automatic Interaction Detection) CHAID Analizi, kurulan modeldeki tahmin ediciler arasındaki karmaşık etkileşimleri belirlediği gibi, sonuçları anlaşılabilir bir ağaç diyagramı şeklinde sunan bir tekniktir (SmartDrill, 2001). CHAID Analizi işlem yaparken değişkendeki farklılığı guruplar içi minimum, guruplar arası maksimum olacak şekilde farklı alt guruplara veya bölümlere tekrarlı olarak ayıran bir tekniktir. Bu yöntem karmaşık bir veri setindeki yapıyı araştırır ve bu yönden de birtakım avantajlara sahiptir. Bu avantajlar; bağımlı ve ilgilenilen olaydaki tüm değişkenlerin ölçü tipleri nominal (kategorik) ordinal veya aralıklı ölçekle ölçülmüş olabilir ve bağımsız değişkenlerin tümünün aynı tip ölçekle ölçülmüş olmasına gerek yoktur. Ayrıca analiz bir ağaç diyagramı sunarak yorumların kolay ve anlaşılır bir şekilde yapılmasına olanak sağlar (Saraçlı ve diğerleri, 2005).

CHAID Analizi, kategorik değişkenlere ilişkin veri kümesini ve bağımlı değişkeni en iyi açıklayabilecek şekilde ayrıntılı homojen alt guruplara böler. CHAID Analizi bağımlı değişkeni homojen alt guruplara bölerken Ki-Kare anlamlılık testini kullanarak sonuca varır. Değişkenlerin bölünmeye uygun olup olmadığına Bonferroni düzeltilmiş p değeri kullanılarak karar verilir (Erbaş ve Güneş, 1998). Böylece CHAID analizi ki-kare istatistiklerini, Bonferroni yaklaşımını ve kategori birleştirme algoritmasını kullanarak, araştırmacının ağaç diyagramı ile en önemli bağımsız değişkenleri ve bağımlı değişkenle olan etkileşimlerini elde etmesini sağlar (Pehlivan, 2006). Regresyon tipi problemlerde –bağımlı değişken sürekli olduğunda- ise algoritma F testini kullanır (statsoft.com, 2013). CHAID analizi özellikle sürekli değerler yerine kategorik değerler şeklinde ifade edilen veriler için yararlıdır. Bu çeşit veriler için regresyon analizi gibi bazı yaygın istatistiksel araçlar kullanılmadığında, CHAID analizi değişkenler arasındaki ilişkiyi keşfetmek için uygun bir araçtır (smres.com, 2013).

CHAID Analizi'nde önce her bir tahmin edici için en iyi değer bulunur, daha sonra tahmin ediciler karşılaştırılarak en iyi tahmin edici belirlenir. Veri kümesi seçilen bu tahmin ediciye göre tekrar guruplara ayrılır. Her bir alt grup bağımsız olarak tekrar analiz edilir ve daha sonraki alt guruplar oluşturulur (Kass, 1980). Hedef değişkene göre istatistiksel olarak önemli bir farklılık olmadığında, herhangi bir düğümdeki (node) en iyi ayırmayı belirlemek için tahmin edici değişkenin uygun kategori çiftleri birleştirilir. Bu işlem hiçbir önemsiz çift bulunmayana kadar

tekrarlanır. Sonuçta en iyi tahmini veren değişken seçilir ve düğüm ayrılır (Answer Tree 1.0 Users Guide, 1998).

Bağımlı ve bağımsız değişkenlerin iki ve daha fazla kategoriye sahip olduğu durumlarda kullanılan CHAID Analizi verileri bağımlı değişkeni açıklayan homojen alt gruplara ayırırken ilk önce $T_j(i)$ istatistiğini hesaplar ki bu $c \times d$ tablosu için ($j=1,2,\dots,c$) bilinen Ki-Kare (X^2) istatistiğidir. Eğer $T_j(*) = \max T_j(i)$ ise en iyi $j \times d$ tablosu için Ki-Kare değeri elde edilmiş olur ve bu durumda $T_j(*)$ en anlamlı olarak seçilmiş olur. CHAID algoritması şu şekilde işler; ilk olarak her bir bağımsız değişken için bağımlı değişkenin kategorileri ile bağımsız değişkenin kategorileri arasında çapraz tablo oluşturulur. $2 \times d$ alt tablosunda bağımsız değişkene ait anlamlılığı en düşük olan kategori çiftleri bulunur. Birleşmeleri anlamlı bulunan iki kategori birleştirilir, bu birleşme bir bileşik kategori olarak düşünülür ve bu adım bağımsız değişkenin kendi içindeki birleşmeleri anlamsız oluncaya kadar devam eder. Üç ya da daha çok sayıda orijinal kategori içeren bileşik kategorilerin her biri için birleşmenin tekrar çözümlendiği en önemli iki grup bulunur, eğer anlamlılık bir kritik değerin altındaysa bölünme tamamlanarak ikinci adıma dönülür. Optimum düzeyde birleştirilen bağımsız değişkenlerin her birinin anlamlılığı hesaplanır, en çok anlamlılığı olan ayrılır. Eğer bu anlamlılık kritik bir değerden büyükse seçilen bağımsız değişkenin birleştirilen kategorilerine göre veriler alt gruplara bölünür. Henüz analiz edilmemiş veriler için birinci adıma dönülür (Doğan, 2003; Akt; Yılmaz ve diğerleri. 2006).

Avantajları;

- Geniş örnek büyüklüklerinden yararlanma yeteneğinden dolayı potansiyel olarak çok güvenilir tahminler sunar, bağımsız değişkenlerdeki kayıp gözlemleri tahmin edebilir.
- Bağımlı ve bağımsız değişkenler için ölçü tipi nominal (kategorik), ordinal veya aralıklıdır.
- Bağımsız değişkenlerin tamamının aynı düzeyde ölçülmesine gerek yoktur.
- Bağımsız değişkenlerdeki kayıp değerler sabit olmayan kategori (floating category) olarak muhafaza edilebilir,

- Uygun bir istatistiksel kriter kullanılırsa, sonuçlandırılan modelden şansa bağlı olmaksızın çok güçlü sonuçlar elde edilmesini sağlar.

- **Çoklu Uyum (Karşılık Getirme) Analizi:**

Uyum analizinin tarihsel gelişimine bakıldığında kim tarafından ve nerede geliştirildiğiyle ilgili kesin bir bilgi yoktur. Bazı bilim adamları tarafından farklı yerlerde eş zamanlı olarak ortaya konulduğu düşünülmektedir (Clausen, 1998). Ancak Uyum analizi metodunun günümüzde Hirschfeld'in 1935 yılında yayınladığı, çapraz tabloların cebirsel formülünü veren matematik ağırlıklı bir makaleye dayandığı söylenebilir. Uyum analizinin gelişmesinde rol oynayan önemli kişiler arasında Fisher ve Guttman'da gösterilmektedir. Fisher ve Hirschfeld daha çok iki değişkenli analiz üzerine çalışırken Guttman çok değişkenli analiz üzerine çalışmalarını sürdürmüştür (Clausen, 1998). Uyum analizi Fransa'da 1960'lı yılların başında Jean Paul Benzécri ve arkadaşları tarafından popüler hale getirilmiş ve büyük veri setleri üzerinde analizler yapılmıştır. Fransa'da güçlü bir analiz metodu pozisyonuna gelen uyum analizi neredeyse veri analiziyle benzer anlamda kullanılmaya başlanmıştır (Clausen, 1998). Fransız istatistikçilerinin kullandığı karışık semboller ve Fransızcanın karmaşık yapısı nedeniyle uyum analizi İngilizce konuşulan ülkelerde daha az bilinmekteydi. Fakat M. J. Greenacre 1984 yılında yayınladığı "Theory and Applications of Correspondence Analysis" adlı kitabıyla İngilizcenin kullanıldığı ülkelerde uyum analizinin gelişmesinde öncü olmuştur (Clausen, 1998; Suner & Çelikoğlu, 2008).

Kategorik verilerin yorumlanmasını kolaylaştırma, olumsuzluk tablolarında benzerlik ve ilişki analizini doğru ve kolay yorumlama günümüzde ihtiyaç haline gelmiştir. Olumsuzluk tablolarında (çapraz tablolar) satır ve sütun değişkenleri arasında benzerlik, farklılık ve ilişkilerin yorumlanmasını kolaylaştıran ve sonuçları bir grafik üzerinde gösteren teknik "Uyum Analizi"dir (Etikan ve diğerleri, 2000).

Karşılık getirme analizinin temel amacı, esas bilgiyi kaybetmeksizin ham veriyi daha basit veri matrisine dönüştürerek karmaşık veri matrisinin yapısını ortaya çıkarmaktır. Bu, "gürültü" ya da gereksiz bilgiyi çıkarmak anlamına gelmektedir. Diğer bir ifade ile karşılık getirme analizi sonuçların bir uzayda noktalar halinde görsel olarak sunumunu sağlayarak yorumlamayı kolaylaştırmaktadır (Clausen, 1998).

İki yönlü olumsuzluk tablolarında kullanılan Uyum Analizinde değişken sayısı iki ile sınırlıdır. Değişken sayısına sınır getirilmeden ikiden fazla kategorik değişkenin

yine grafik üzerinde incelendiği teknik Çoklu Uyum Analizi (Multiple Correspondence Analysis) olarak isimlendirilir (Greenacre, 1984). Çoklu Uyum Analizi yaygın bir şekilde homojenlik analizi olarak da bilinir. Bu nedenle bazı kaynaklarda HOMALS (Homogeneity Alternating Least Squares) kısaltmasıyla da kullanılır (Bayram, 2000).

Uyum analizi modelden bağımsız ve üzerinde çok az kısıtlamaların olduğu tanımlayıcı tipte bir analizdir. Analiz yapılabilmesi için verilerin çapraz tablo haline getirilmesi gerekmektedir. Bu analizde veri tipi niteliktir. Analizin tek varsayımı çapraz tablodaki sıklıkların pozitif sayılar olmasıdır. Bunun dışından verinin dağılımı açısından bir varsayımı yoktur. Ayrıca uyum analizinde anlamlılık testi de yoktur (Alpar, 2013; Clausen, 1998).

Çoklu Karşılık Getirme Analizi, Basit Karşılık Getirme Analizinin üç ve daha fazla sözel değişken için bir genellemesidir. Çoklu Karşılık Getirme Analizi, $r*c*m$... biçiminde iç içe değişik biçimlerde çaprazlanmış tablolarda yer alan değişken düzeyleri arasındaki birlikteliği ve ilişkileri ortaya koymak için başvurulan bir tekniktir (Kaygısız, 2004).

Çapraz tabloların yapısını araştırması açısından matematiksel, değişkenlerin kategorilerini noktalar olarak gösteren grafikler üretmesi açısından da geometrik tekniklerin bir kombinasyonu olarak değerlendirilebilen (Andersen, 1994) uyum analizinin 2 temel hedefi Alpar (2013) tarafından çapraz tablolar arasındaki satır ve sütun kategorileri arasındaki ilişkiyi grafiksel olarak göstermek ve bu gösterimi sağlayacak basit faktörler geliştirmek, çapraz tabloların boyutunun azaltılması şeklinde belirtilmiştir.

Çoklu Karşılık Getirme Analizinde, Basit Karşılık Getirme Analizine göre daha fazla bilgi elde edilir, fakat hangi değişkenin hangi düzeylerinin hangileriyle ilişki içinde oldukları grafiksel formda kolaylıkla ayırt edilemez. Grafiksel gösterimler üzerinde değişkenlerin düzeylerinin birbirleri ile olan yakınlıkları gözlemlendikten sonra bu ilişkiler Basit Karşılık Getirme Analizi ile denetlenerek yeniden gözden geçirilebilir (Özdamar, 1999; Akt: Kaygısız, 2004).

Veri tanımlayıcı bir analiz olan karşılık getirme analizinde kontenjans tablosunun veri yapısını göstermek için çeşitli yollar olmakla birlikte, en önemlisi grafiksel gösterimdir (Anderson, 1997; Agresti, 1990). Bu çerçevede, karşılık getirme

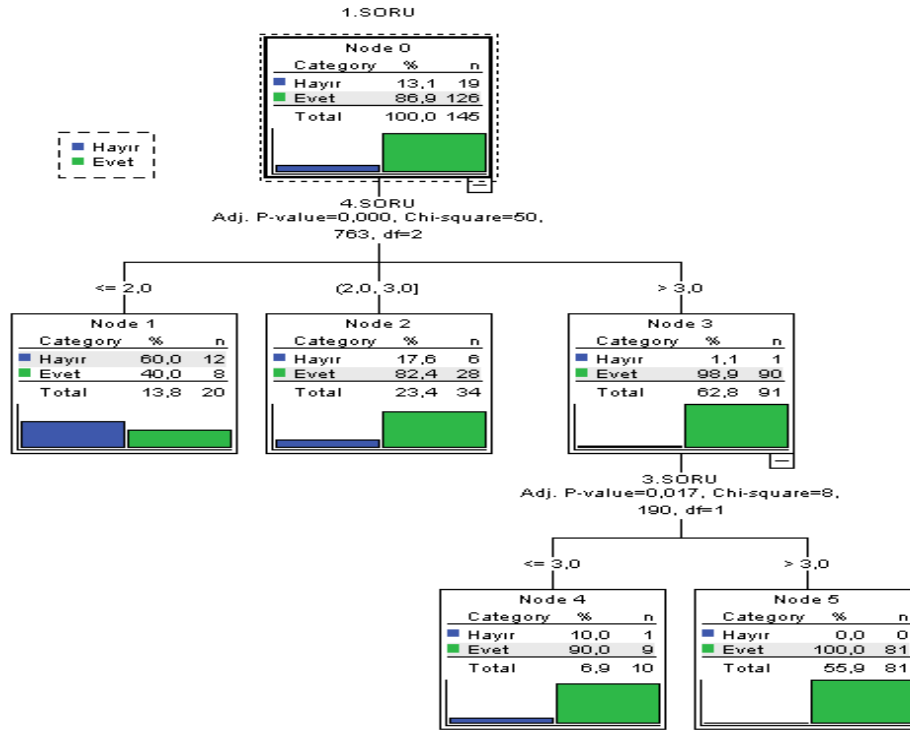
analizi, sınıflayıcı ölçek düzeyinin kategorileri arasındaki ilişkileri sınamaktadır. Ayrıca bu analiz veri analizinin pek çok alanında gittikçe artan bir kullanıma sahiptir (Rijckevorsel ve Leeuw, 1988: Akt: Bayram, 2000).

3.4. BULGULAR VE YORUM

Ankette yer alan 3, 4, 5, 6, 7, 8. sorular BDS 610 nolu standartta belirtilen iç denetim fonksiyonu ve iç denetçileri değerlendirme kriterleri olması bakımından analizde kısaca 'Standart' olarak yer almıştır; 9, 10, 11, 12. sorular, BDS 610 nolu standartta belirtilen iç denetim fonksiyonu ve iç denetçileri değerlendirme için sorulan soruların (3, 4, 5, 6, 7, 8. sorular) nedenlerini anlamaya yönelik sorulması bakımından analizde kısaca 'Nedenler' olarak yer almıştır; 13, 14, 15, 16, 17, 18 ve 19. sorular bağımsız denetçilerin, iç denetim fonksiyonunun veya iç denetçilerin çalışmalarından ne düzeyde, hangi biçimde, nasıl yararlandıklarını anlamaya yönelik olarak sorulan sorular olması bakımından analizde kısaca 'Düzy' olarak ifade edilmiştir.

3.4.1. İç Denetim Fonksiyonunun Değerlendirilmesine Yönelik Analiz Sonuçları

Denetçilerin, bağımsız denetim yaptığınız işletmenin iç denetim fonksiyonu tarafından üretilen çıktılarından, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanıp yararlanmadıkları ile 'Standart' soruları (3,4,5,6,7,8) arasındaki Chaid analiz sonuçları şekil 4'te verilmiştir.

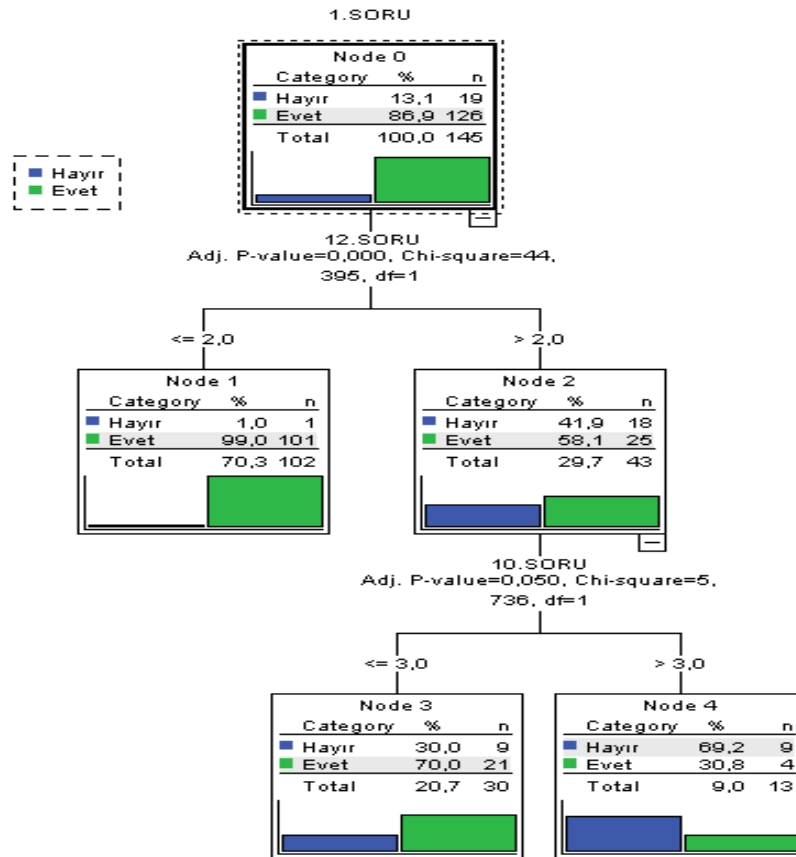


Şekil 4: Anket uygulanan denetçilerin, ‘Bağımsız denetim yaptığınız işletmenin iç denetim fonksiyonu tarafından üretilen çıktılardan, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanmakta mısınız?’ Sorusuna ait, Homojen Alt Gruplardan Oluşmuş Bağımsız Değişkenleri Özetleyen Chaid Analizi Sonuçları.

Şekil 4 incelendiğinde, denetçilerin %86,9(n=126) gibi büyük bir çoğunluğunun bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetim fonksiyonu tarafından üretilen çıktılardan denetimin herhangi bir aşamasında yararlandıkları, %13,1(n=19)’inin ise yararlanmadıkları görülmektedir. 1. soru (bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetim fonksiyonu tarafından üretilen çıktılardan denetimin herhangi bir aşamasında yararlanıp yararlanmamaları) üzerinde 4. soru (Denetimini yaptığımız işletmelerde iç denetçiler için tarafsız bir çalışma ortamı vardır) en etkili faktör olarak belirlenmiştir. Tablodan görüleceği üzere 4. soruya katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum cevabını veren denetçilerin % 98,9’u (n=90) 1. soruya evet yanıtını verdikleri, dolayısıyla 4. soruya katılan denetçilerin çoğunluğunun bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetim fonksiyonu tarafından üretilen çıktılardan, denetimin herhangi bir aşamasında yararlandıkları söylenebilir. 1. soru üzerinde 3. soru (Denetimini yaptığımız işletmelerde iç denetim fonksiyonu, organizasyonel

bağımsızlığa sahiptir) ikinci etkili faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. 1. soruya evet diyen denetçilerin, 3. soruya katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum (4 ve 5) şeklinde verilen cevapların tamamının, denetledikleri işletmenin organizasyonel bağımsızlığa sahip olduğu düşüncesinde olan denetçiler olduğu söylenebilir. Denetçilerin, iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından yararlanıp yararlanmayacağına karar verebilmesi için organizasyonel durum, fonksiyonun kapsamı, teknik yeterlilik, gerekli mesleki dikkat ve özen bakımından değerlendirme yapması gerekir. Araştırmamızda çıkan sonuç bize, değerlendirme sonucuna göre iç denetim fonksiyonunun çalışmasından yararlanılabileceğini ve bunun için fonksiyonun tarafsız bir çalışma ortamına sahip olmasının yanı sıra organizasyonel bağımsızlığa sahip olduğunu göstermiştir.

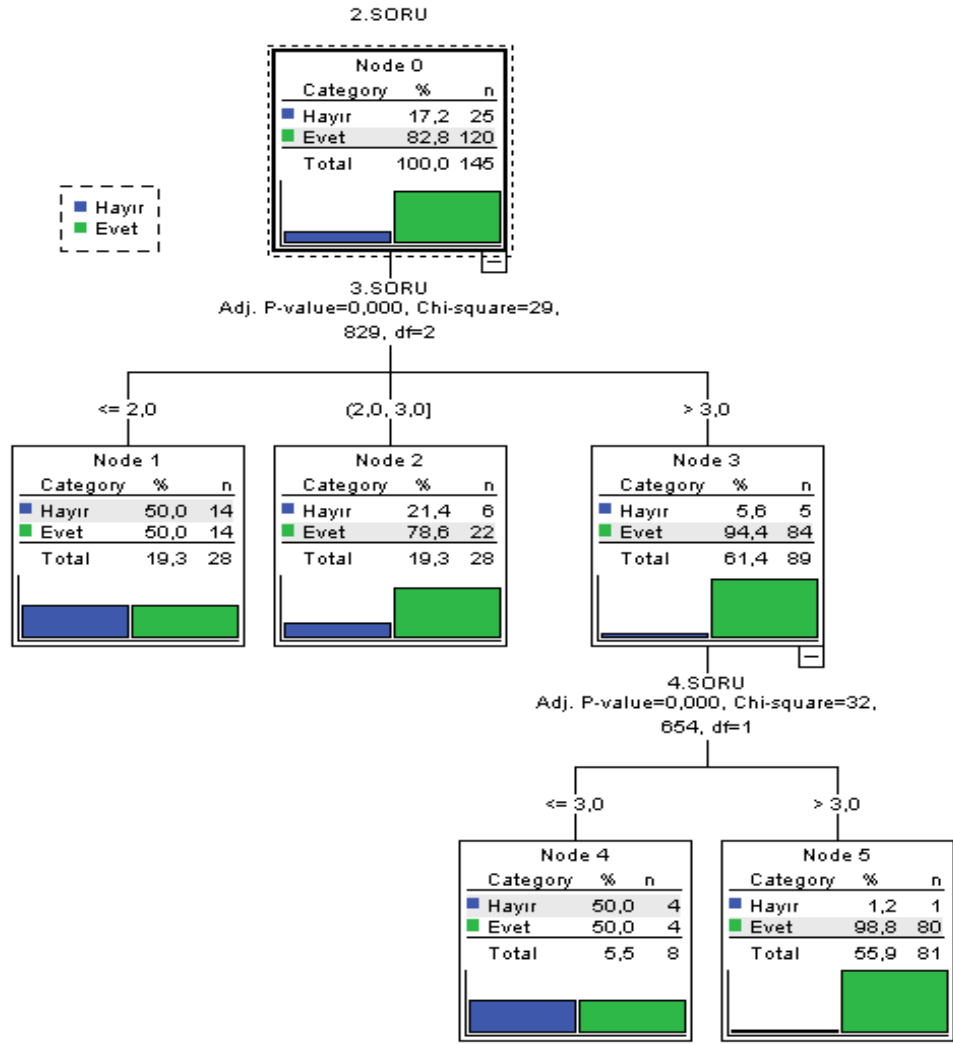
Denetçilerin, bağımsız denetim yaptığımız işletmenin iç denetim fonksiyonu tarafından üretilen çıktılardan, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanıp yararlanmadıkları ile 'Neden' soruları (9,10,11,12) arasındaki Chaid analiz sonuçları şekil 5'te verilmiştir.



Şekil 5: Anket uygulanan denetçilerin, ‘Bağımsız denetim yaptığımız işletmenin iç denetim fonksiyonu tarafından üretilen çıktılardan, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanmakta mısınız?’ Sorusuna ait, Homojen Alt Gruplardan Oluşmuş Bağımsız Değişkenleri Özetleyen Chaid Analizi Sonuçları.

Şekil 5 incelendiğinde, denetçilerin %86,9(n=126) gibi büyük bir çoğunluğunun bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetim fonksiyonu tarafından üretilen çıktılardan denetimin herhangi bir aşamasında yararlandıkları, %13,1’inin ise yararlanmadıkları görülmektedir. 1. soru (bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetim fonksiyonu tarafından üretilen çıktılardan denetimin herhangi bir aşamasında yararlanıp yararlanmamaları) üzerinde 12. soru (Denetimini yaptığım işletmelerde iç denetçilerle iş birliği yapmak işlerimi kolaylaştırmayacaktır) en etkili faktör olarak belirlenmiştir. Tablodan görüleceği üzere 10. soruya (Denetimini yaptığım işletmelerde iç denetçilere güvenmiyorum) kesinlikle katılmıyorum, katılmıyorum ve fikrim yok diyen denetçilerin % 69,2’si (n=9) 1. soruya evet yanıtı verdikleri, dolayısıyla 10. soruya katılmayan denetçilerin çoğunluğunun bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetim fonksiyonu tarafından üretilen çıktılardan denetimin herhangi bir aşamasında yararlandıkları söylenebilir. Araştırmamızda, iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından ve iç denetçilerden yararlanılması veya yararlanılmaması durumunda, bu durumun nedenini anlamaya yönelik olarak sorduğumuz 9, 10, 11 ve 12. sorular bize, denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerdeki iç denetçilerle işbirliği yapmalarının işlerini kolaylaştıracağını düşündüklerini ve iç denetçilere güvendiklerini göstermiştir.

Denetçilerin, Bağımsız denetim yaptığımız işletmenin iç denetçilerinden, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanıp yararlanmadıkları ile ‘Standart’ soruları (3,4,5,6,7,8) arasındaki Chaid analiz sonuçları şekil 6’da verilmiştir.

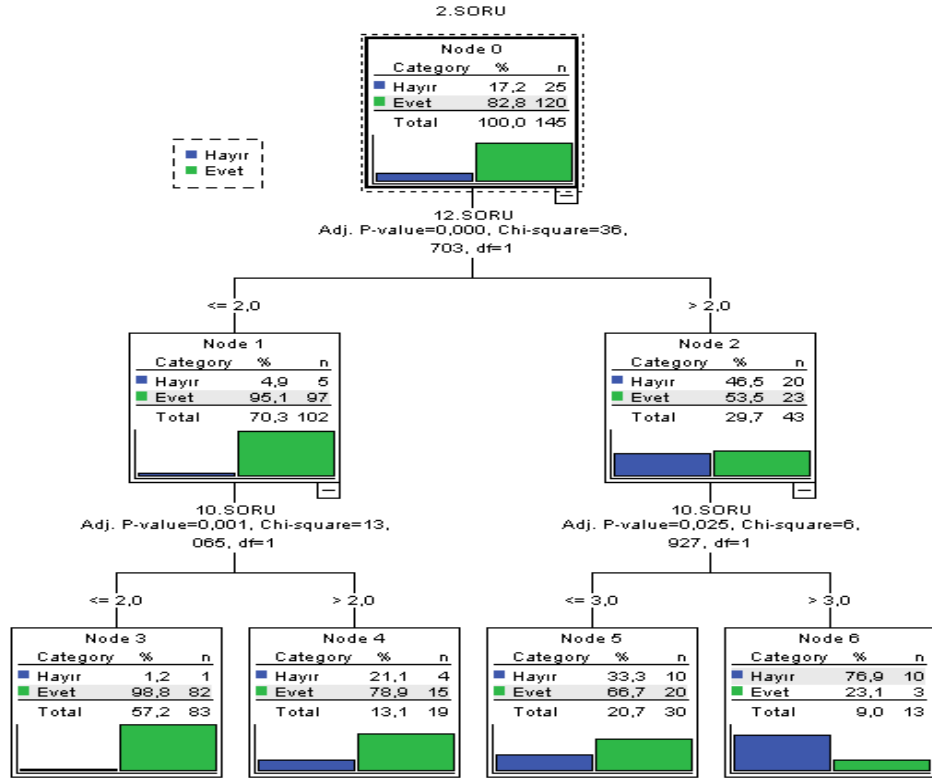


Şekil 6: Anket uygulanan denetçilerin, ‘Bağımsız denetim yaptığınız işletmenin iç denetçilerinden, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanmakta mısınız?’ Sorusuna ait, Homojen Alt Gruplardan Oluşmuş Bağımsız Değişkenleri Özetleyen Chaid Analizi Sonuçları.

Şekil 6 incelendiğinde, denetçilerin %82,8(n=120) gibi büyük bir çoğunluğunun bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetçilerinden, denetimin herhangi bir aşamasında yararlandıkları, %17,2(n=25)’inin ise yararlanmadıkları görülmektedir. 2. soru (Bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetçilerinden, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanıp yararlanmadıkları) üzerinde 3. soru (Denetimini yaptığınız işletmelerde iç denetim fonksiyonu, organizasyonel

bağımsızlığa sahiptir) en etkili faktör olarak belirlenmiştir. Tablodan görüleceği üzere 3. soruya katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde cevap veren denetçilerin % 94,4'ü (n=84) 2. soruya evet yanıtını verdikleri, dolayısıyla 3. soruya katılan denetçilerin çoğunluğunun bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetçilerinden, denetimin herhangi bir anında yararlandıkları söylenebilir. 2. soru üzerinde 4. soru (Denetimini yaptığımız işletmelerde iç denetçiler için tarafsız bir çalışma ortamı vardır) ikinci etkili faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. 2. soruya evet diyen denetçilerin 4. soru için %98,8'i katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde belirtmeleri, iç denetçiler için tarafsız bir çalışma ortamının sahip olduğu düşüncesinde olan denetçiler olduğu söylenebilir. Denetçilerin, iç denetçilerden yararlanıp yararlanamayacağını kararını verebilmesi için organizasyonel durum, fonksiyonun kapsamı, teknik yeterlilik, gerekli mesleki dikkat ve özen bakımından değerlendirme yapması gerekir. Araştırmamızda çıkan sonuç bize, iç denetçilerden yararlanılabileceğini ve bunun için fonksiyonun organizasyonel bağımsızlığa sahip olmasının yanı sıra iç denetçiler için tarafsız bir çalışma ortamının olduğunu göstermiştir.

Denetçilerin, Bağımsız denetim yaptığımız işletmenin iç denetçilerinden, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanıp yararlanmadıkları ile 'Neden' soruları (9,10,11,12) arasındaki Chaid analiz sonuçları şekil 7'de verilmiştir.

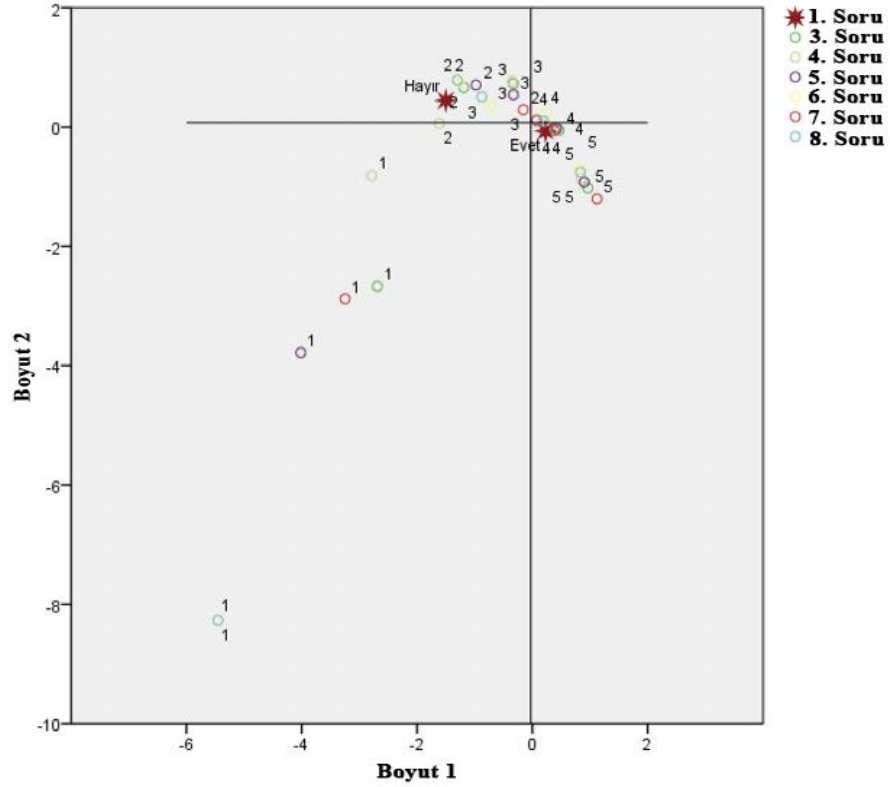


Şekil 7: Anket uygulanan denetçilerin, ‘Bağımsız denetim yaptığınız işletmenin iç denetçilerinden, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanmakta mısınız?’ Sorusuna ait, Homojen Alt Gruplardan Oluşmuş Bağımsız Değişkenleri Özetleyen Chaid Analizi Sonuçları.

Şekil 7 incelendiğinde, denetçilerin %82,8(n=120) gibi büyük bir çoğunluğunun bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetçilerinden, denetimin herhangi bir aşamasında yararlandıkları, %17,2(n=25)’inin ise yararlanmadıkları görülmektedir. 2. soru (Bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetçilerinden, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanıp yararlanmadıkları) üzerinde 12. soru (Denetimini yaptığım işletmelerdeki iç denetçilerle iş birliği yapmak işlerimi kolaylaştırmayacaktır) en etkili faktör olarak belirlenmiştir. Tablodan görüleceği üzere 12. soruya kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum diyen denetçilerin % 95,1’i (n=97) 2. soruya evet yanıtını verdikleri, dolayısıyla 12. soruya katılmayan denetçilerin çoğunluğunun bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetçilerinden, denetimin herhangi bir anında yararlandıkları söylenebilir. 2. soruya evet diyen denetçilerin 10. soruya (Denetimini yaptığım işletmelerde iç denetçilere

güvenmiyorum) %98,8'i kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum şeklindeki ifadelerinden yola çıkılarak işletmelerde iç denetçilere güvenildiği söylenebilir. Araştırmamızda, iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından ve iç denetçilerden yararlanılması veya yararlanılmaması durumunda, bu durumun nedenini anlamaya yönelik olarak sorduğumuz 9, 10, 11 ve 12. sorular bize, denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerdeki iç denetçilerle işbirliği yapmalarının işlerini kolaylaştıracağını düşündüklerini ve iç denetçilere güvendiklerini göstermiştir.

Denetçilerin, soru 1 (bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetim fonksiyonu tarafından üretilen çıktılardan denetimin herhangi bir aşamasında yararlanıp yararlanmamaları) ile 'Standarda' ilişkin sorular (3(Denetimini yaptığınız işletmelerde iç denetim fonksiyonu, organizasyonel bağımsızlığa sahiptir (Doğrudan denetim komitesine raporlama yapabilmektedir)), 4(Denetimini yaptığınız işletmelerde iç denetçiler için tarafsız bir çalışma ortamı vardır.), 5(Denetimini yaptığınız işletmelerde, iç denetim fonksiyonunun görevleri (kapsam) yeterli genişlikte belirlenmiştir. (Kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç kontrol açısından yeterlidir)), 6(Denetimini yaptığınız işletmelerde iç denetçiler, yeterli düzeyde teknik bilgi ve yeteneğe sahiptir.), 7(Denetimini yaptığınız işletmeler, yeterli sayıda iç denetim elemanına sahiptir.), 8(Denetimini yaptığınız işletmelerde iç denetçiler, gereken mesleki dikkat ve özeni göstermektedirler.)) arasında Çoklu Uyum Analizi şekil 8'de verilmiştir.

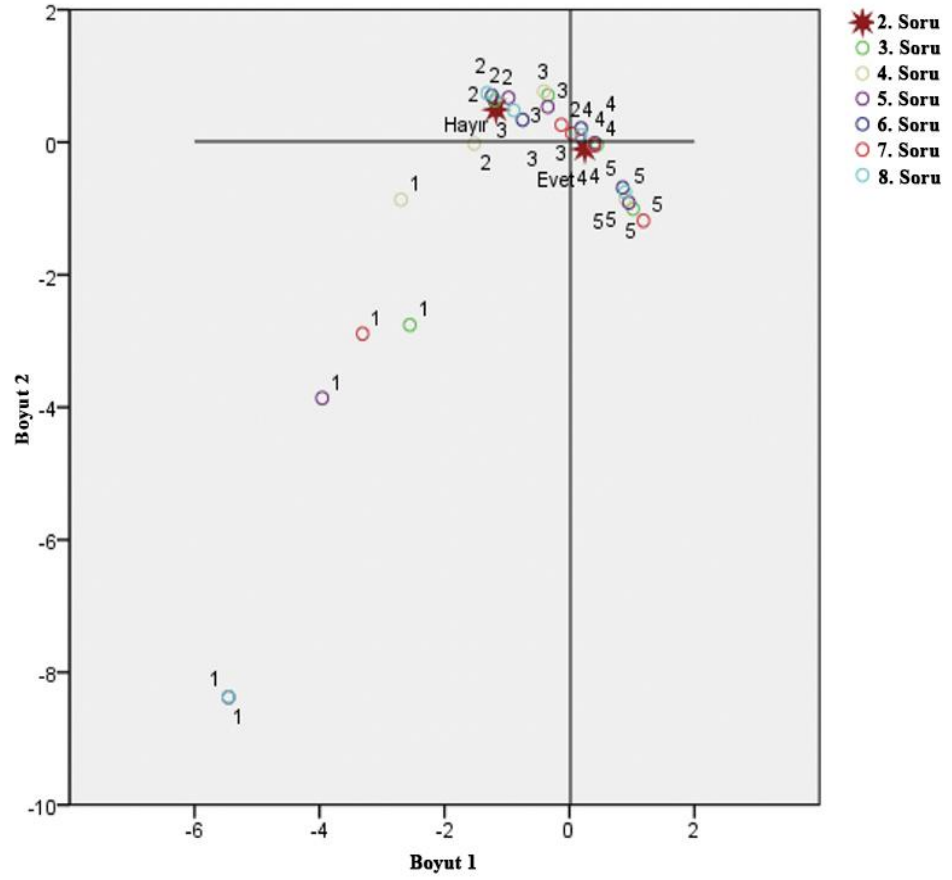


Şekil 8: Bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetim fonksiyonu tarafından üretilen çıktılardan denetimin herhangi bir aşamasında yararlanıp yararlanmamaları ile ‘Standarda’ ilişkin sorulara ait Çoklu Uyum Analizi sonuçları.

Şekil 8 incelendiğinde, bağımsız denetim yaptığımız işletmenin iç denetim fonksiyonu tarafından üretilen çıktılardan, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanmakta mısınız? (1. soru) sorusuna evet diyen denetçilerin genellikle, denetimini yaptıkları işletmelerde iç denetim fonksiyonunun, organizasyonel bağımsızlığa sahip olduğu (Katıldıkları ve kesinlikle katıldıkları (4 ve 5)), iç denetçiler için tarafsız bir çalışma ortamı olduğu, iç denetim fonksiyonunun görevleri (kapsam) yeterli genişlikte belirlendiği, iç denetçilerin, yeterli düzeyde teknik bilgi ve yeteneğe sahip olduğu, yeterli sayıda iç denetim elemanının bulunduğu ve iç denetçilerin, gereken mesleki dikkat ve özeni göstermekte olduğu düşüncelerine katılan denetçiler olduğu söylenebilir.

Bağımsız denetim yaptığınız işletmenin iç denetim fonksiyonu tarafından üretilen çıktılardan, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanmakta mısınız? (1. soru) sorusuna hayır diyen denetçilerin ise genellikle, denetimini yaptıkları işletmelerde iç denetim fonksiyonunun, organizasyonel bağımsızlığa sahip olmadığı (Kesinlikle katılmadıkları ve katılmadıkları (1 ve 2)), iç denetçiler için tarafsız bir çalışma ortamı olmadığı, iç denetim fonksiyonunun görevleri (kapsam) yeterli genişlikte belirlenmediği, iç denetçilerin, yeterli düzeyde teknik bilgi ve yeteneğe sahip olmadığı, yeterli sayıda iç denetim elemanının bulunmadığı ve iç denetçilerin, gereken mesleki dikkat ve özeni göstermemekte olduğu düşüncesinde olan denetçiler olduğu söylenebilir.

Denetçilerin, soru 2 (Bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetçilerinden, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanıp yararlanmadıkları) ile 'Standarda' ilişkin sorular (3(Denetimini yaptığınız işletmelerde iç denetim fonksiyonu, organizasyonel bağımsızlığa sahiptir (Doğrudan denetim komitesine raporlama yapabilmektedir)), 4(Denetimini yaptığınız işletmelerde iç denetçiler için tarafsız bir çalışma ortamı vardır.), 5(Denetimini yaptığınız işletmelerde, iç denetim fonksiyonunun görevleri (kapsam) yeterli genişlikte belirlenmiştir. (Kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç kontrol açısından yeterlidir)), 6(Denetimini yaptığınız işletmelerde iç denetçiler, yeterli düzeyde teknik bilgi ve yeteneğe sahiptir.), 7(Denetimini yaptığınız işletmeler, yeterli sayıda iç denetim elemanına sahiptir.), 8(Denetimini yaptığınız işletmelerde iç denetçiler, gereken mesleki dikkat ve özeni göstermektedirler.) arasında Çoklu Uyum Analizi şekil 9'da verilmiştir.

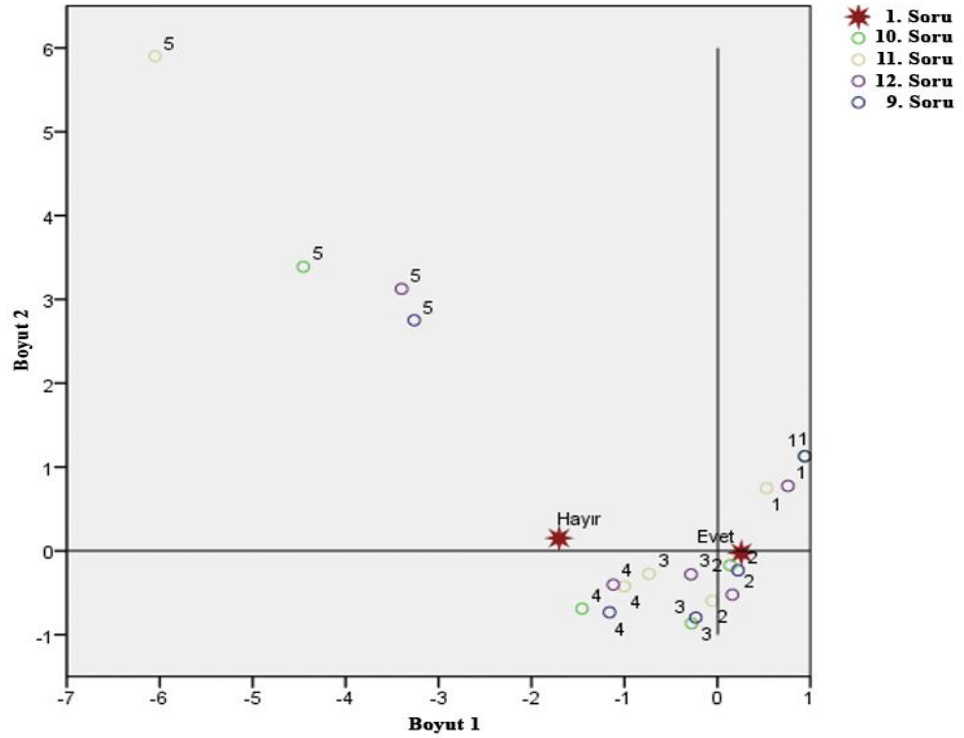


Şekil 9: Bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetçilerinden, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanıp yararlanmadıkları ile ‘Standarda’ ilişkin sorulara ait Çoklu Uyum Analizi sonuçları.

Şekil 9 incelendiğinde, bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetçilerinden, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanmakta mısınız? (2. soru) sorusuna evet diyen denetçilerin genellikle, denetimini yaptıkları işletmelerde iç denetim fonksiyonunun, organizasyonel bağımsızlığa sahip olduğu (Katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum (4 ve 5)), iç denetçiler için tarafsız bir çalışma ortamı olduğu, iç denetim fonksiyonunun görevleri (kapsam) yeterli genişlikte belirlendiği, iç denetçilerin, yeterli düzeyde teknik bilgi ve yeteneğe sahip olduğu, yeterli sayıda iç denetim elemanının bulunduğu ve iç denetçilerin, gereken mesleki dikkat ve özeni göstermekte olduğu düşüncelerine katılan denetçiler olduğu söylenebilir.

Bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetçilerinden, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanmakta mısınız? (2. soru) sorusuna hayır diyen denetçilerin ise genellikle, denetimini yaptıkları işletmelerde iç denetim fonksiyonunun, organizasyonel bağımsızlığa sahip olmadığı (Katılmıyorum ve kararsız (2 ve 3)), iç denetçiler için tarafsız bir çalışma ortamı olmadığı, iç denetim fonksiyonunun görevleri (kapsam) yeterli genişlikte belirlenmediği, iç denetçilerin, yeterli düzeyde teknik bilgi ve yeteneğe sahip olmadığı, yeterli sayıda iç denetim elemanının bulunmadığı ve iç denetçilerin, gereken mesleki dikkat ve özeni göstermemekte olduğu düşüncesinde olan denetçiler olduğu söylenebilir.

Denetçilerin, soru 1 (bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetim fonksiyonu tarafından üretilen çıktılardan denetimin herhangi bir aşamasında yararlanıp yararlanmamaları) ile 'Nedene' ilişkin sorular (9(Denetimini yaptığım işletmelerdeki iç denetim fonksiyonuna güvenmiyorum.), 10(Denetimini yaptığım işletmelerdeki iç denetçilere güvenmiyorum.), 11(Denetimini yaptığım işletmelerdeki iç denetçilerle iş birliği yapmak bağımsızlığımı ihlal edecektir.), 12(Denetimini yaptığım işletmelerdeki iç denetçilerle iş birliği yapmak işlerimi kolaylaştırmayacaktır.) arasında Çoklu Uyum Analizi şekil 10'da verilmiştir.

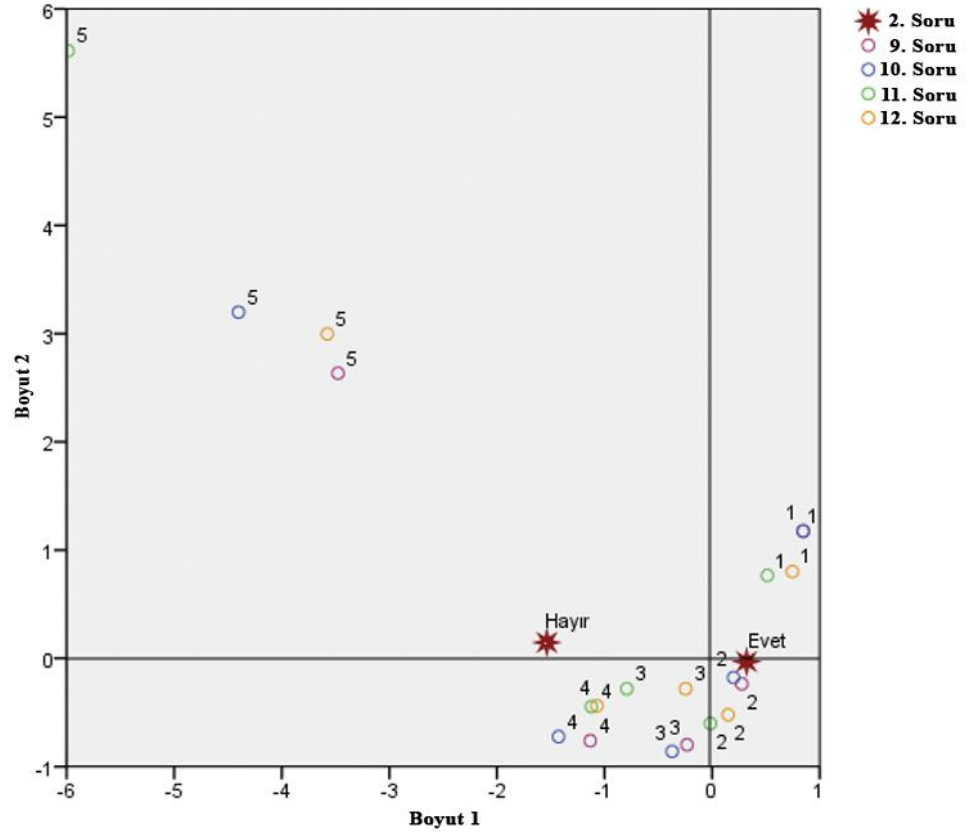


Şekil 10: Bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetim fonksiyonu tarafından üretilen çıktılardan denetimin herhangi bir aşamasında yararlanıp yararlanmamaları ile ‘Nedene’ ilişkin sorulara ait Çoklu Uyum Analizi sonuçları.

Şekil 10 incelendiğinde, bağımsız denetim yaptığımız işletmenin iç denetim fonksiyonu tarafından üretilen çıktılardan, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanmakta mısınız? (1. Soru) sorusuna evet diyen denetçilerin genellikle, denetimini yaptıkları işletmelerde iç denetim fonksiyonuna güvendikleri (katılmıyorum (2)), iç denetçilere güvendikleri, iç denetçilerle iş birliği yapmanın bağımsızlıklarını ihlal etmeyeceği, iç denetçilerle iş birliği yapmak işlerini kolaylaştıracağı düşüncelerine katılan denetçiler olduğu söylenebilir.

Denetçilerin, soru 2 (Bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetçilerinden, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanıp yararlanmadıkları) ile ‘Nedene’ ilişkin sorular (9(Denetimini yaptığım işletmelerdeki iç denetim fonksiyonuna güvenmiyorum.), 10(Denetimini yaptığım işletmelerdeki iç denetçilere güvenmiyorum.), 11(Denetimini yaptığım işletmelerdeki iç denetçilerle iş birliği

yapmak bağımsızlığını ihlal edecektir.), 12(Denetimini yaptığım işletmelerdeki iç denetçilerle iş birliği yapmak işlerimi kolaylaştırmayacaktır) arasında Çoklu Uyum Analizi şekil 11’de verilmiştir.



Şekil 11: Bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetçilerinden, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanıp yararlanmadıkları ile ‘Nedene’ ilişkin sorulara ait Çoklu Uyum Analizi sonuçları.

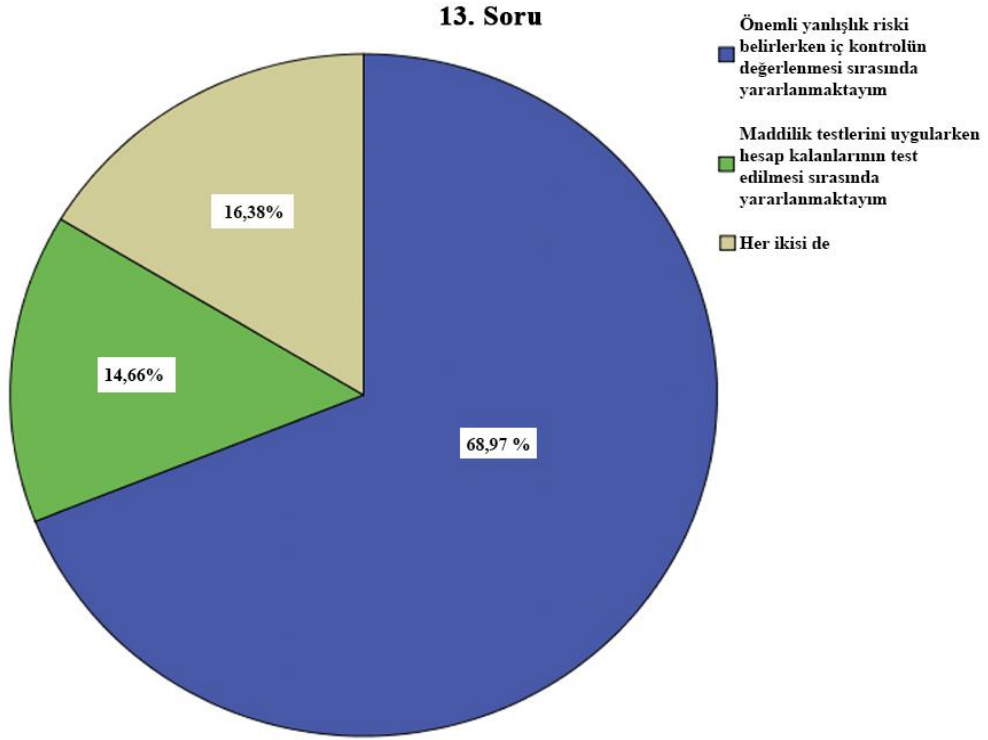
Şekil 11 incelendiğinde, bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetçilerinden, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanmakta mısınız? (2. soru) sorusuna evet diyen denetçilerin genellikle, denetimini yaptıkları işletmelerde iç denetim fonksiyonuna güvendikleri (katılmıyorum (2)), iç denetçilere güvendikleri, iç denetçilerle iş birliği yapmanın bağımsızlıklarını ihlal etmeyeceğini, iç denetçilerle iş birliği yapmanın işlerini kolaylaştıracağı düşüncelerine sahip olan denetçiler olduğu söylenebilir.

3.4.2. Bağımsız Denetim Sürecinde İç Denetim Fonksiyonu Çalışmalarından ve İç Denetçilerden Yararlanılmasına Yönelik Analiz Sonuçları

Bağımsız denetim sürecinde, iç denetim fonksiyonu çalışmalarından ve iç denetçilerden yararlanılmasına yönelik analiz sonuçları teoride bahsettiğimiz şekilde ele alınacaktır

3.4.2.1. İş Birliğinin Kapsamına Yönelik Analiz Sonuçları

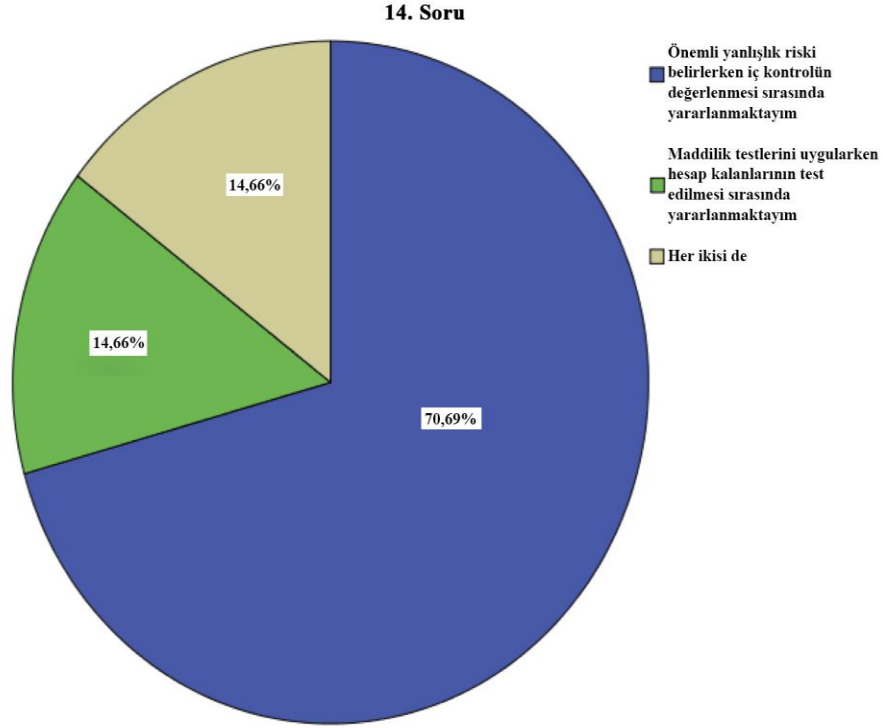
Denetçilerin, soru 13'e (İç denetim çalışmasından en fazla hangi aşamada yararlanmaktasınız?) ait düşüncelerinin yüzde dağılımları şekil 12'de verilmiştir.



Şekil 12: İç denetim çalışmasından en fazla hangi aşamada yararlanmaktasınız?

Şekil 12 incelendiğinde, araştırmaya katılan denetçilerden %68,97'si 'Önemli yanlışlık riski belirlerken iç kontrolün değerlendirilmesi sırasında yararlanmaktayken', %14,66'sı 'Maddilik testlerini uygularken hesap kalanlarının test edilmesi sırasında yararlanmakta', %16,38'i ise her ikisinden de yararlanmaktadır.

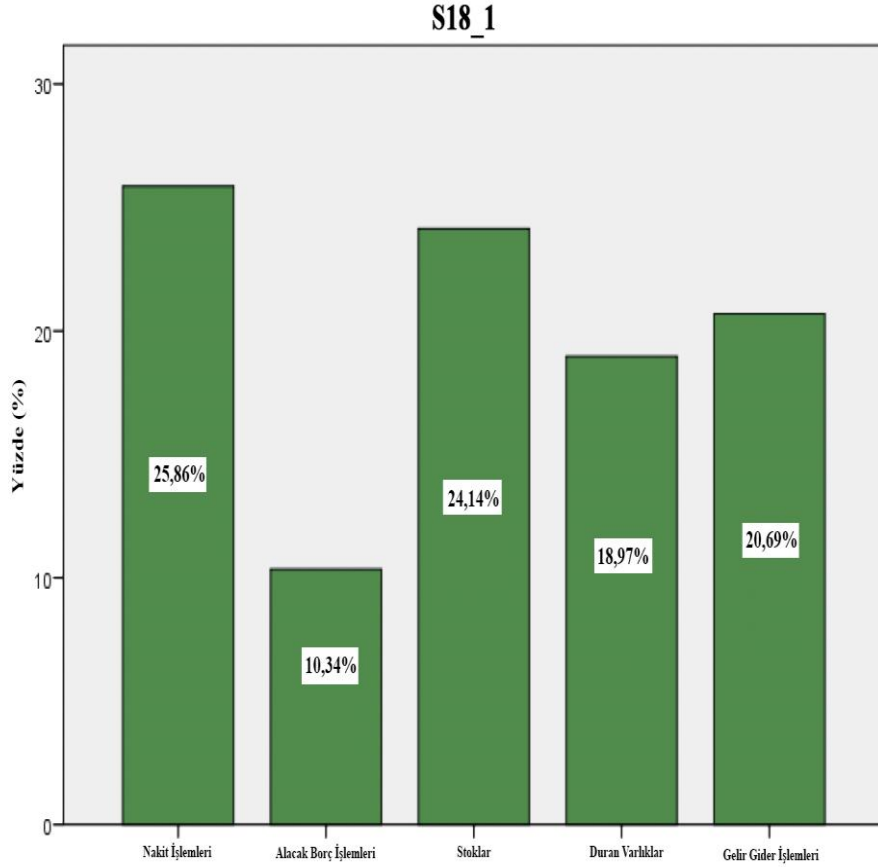
Denetçilerin, soru 14'e (İç denetçilerden en fazla hangi aşamada yararlanmaktadır?) ait düşüncelerinin yüzde dağılımları şekil 13'te verilmiştir.



Şekil 13: İç denetçilerden en fazla hangi aşamada yararlanmaktadır?

Şekil 13 incelendiğinde, araştırmaya katılan denetçilerden %70,69'u 'Önemli yanlışlık riski belirlerken iç kontrolün değerlendirilmesi sırasında yararlanmaktayken', %14,66'sı 'Maddilik testlerini uygularken hesap kalanlarının test edilmesi sırasında yararlanmakta', %14,66'sı ise her ikisinden de yararlanmaktadır.

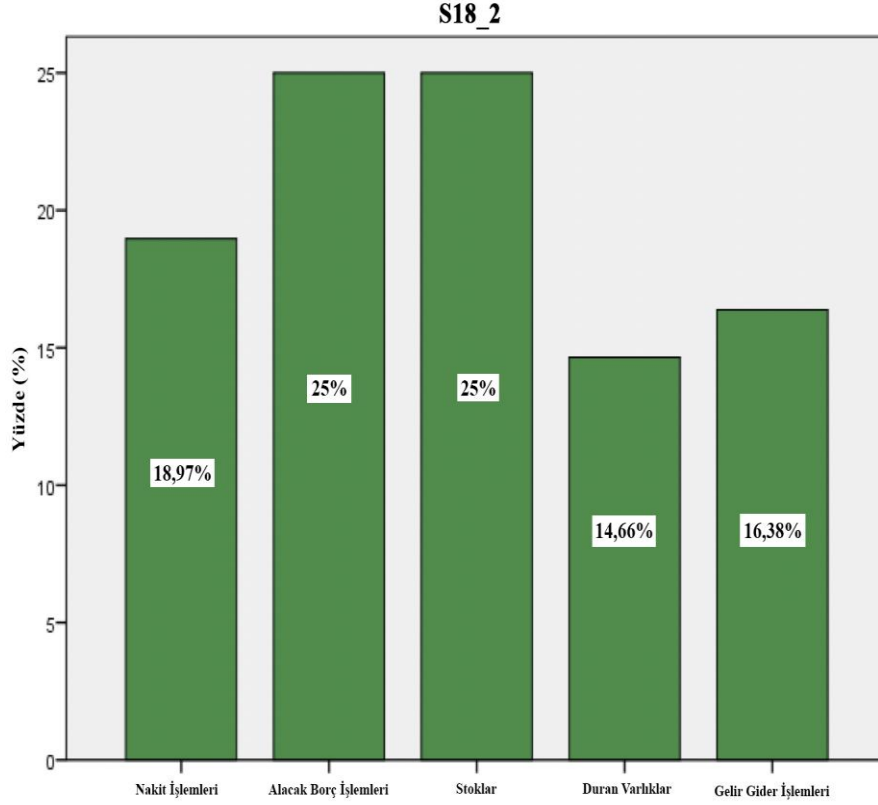
Soru 18'e (İç denetim çalışmasını, denetimin hangi alanlarında en çok kullanılmaktadır?) öncelik sırasına göre birinci sırada, nakit işlemleri olarak belirten denetçilerin, diğer alanlara (Nakit işlemleri, Alacak ve borç işlemleri, Stoklar, Duran varlıklar ve Gelir ve gider işlemleri) ilişkin yüzde dağılımları şekil 14'te verilmiştir.



Şekil 14: İç denetim çalışmasını, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız? Sorusuna ilişkin histogram grafiği.

Şekil 14 incelendiğinde, araştırmaya katılan denetçilerden ‘İç denetim çalışmasını, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız?’ Sorusuna önceliği nakit işlemleri olan denetçilerin, %25,86’sı nakit işlemlerinin, %10,34’ü alacak ve borç işlemlerinin, %24,14’ü stokların, %18,97’si duran varlıkların, %20,69’u ise gelir gider işlemlerinin öncelikli olduğunu belirtmiştir.

Soru 18’e (İç denetim çalışmasını, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız?) öncelik sırasına göre ikinci sırada, alacak ve borç işlemleri olarak belirten denetçilerin, diğer alanlara (Nakit işlemleri, Alacak ve borç işlemleri, Stoklar, Duran varlıklar ve Gelir ve gider işlemleri) ilişkin yüzde dağılımları şekil 15’te verilmiştir.

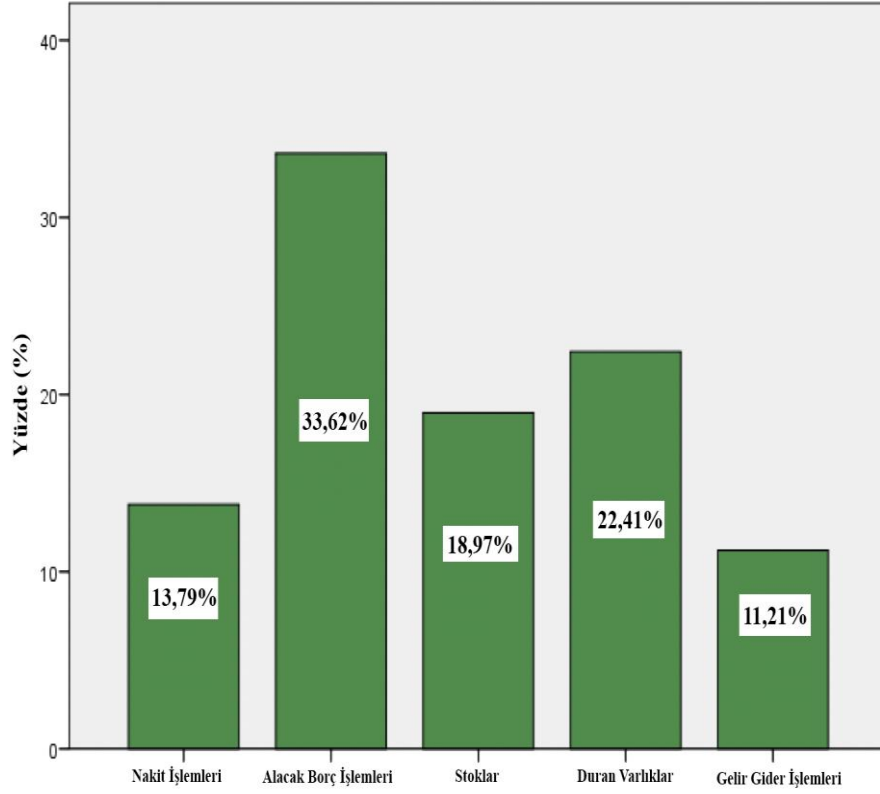


Şekil 15: İç denetim çalışmasını, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız? Sorusuna ilişkin histogram grafiği.

Şekil 15 incelendiğinde, araştırmaya katılan denetçilerden ‘İç denetim çalışmasını, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız?’ Sorusuna ikinci sırada alacak borç işlemlerinin olduğunu belirten denetçilerin, %18,97’si nakit işlemlerinin, %25’i alacak ve borç işlemlerinin, %25’i stokların, %14,66’sı duran varlıkların, %16,38’i ise gelir gider işlemlerinin öncelikli olduğunu belirtmiştir.

Soru 18’e (İç denetim çalışmasını, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız?) öncelik sırasına göre üçüncü sırada, stoklar olarak belirten denetçilerin, diğer alanlara (Nakit işlemleri, Alacak ve borç işlemleri, Stoklar, Duran varlıklar ve Gelir ve gider işlemleri) ilişkin yüzde dağılımları şekil 16’da verilmiştir.

S18_3

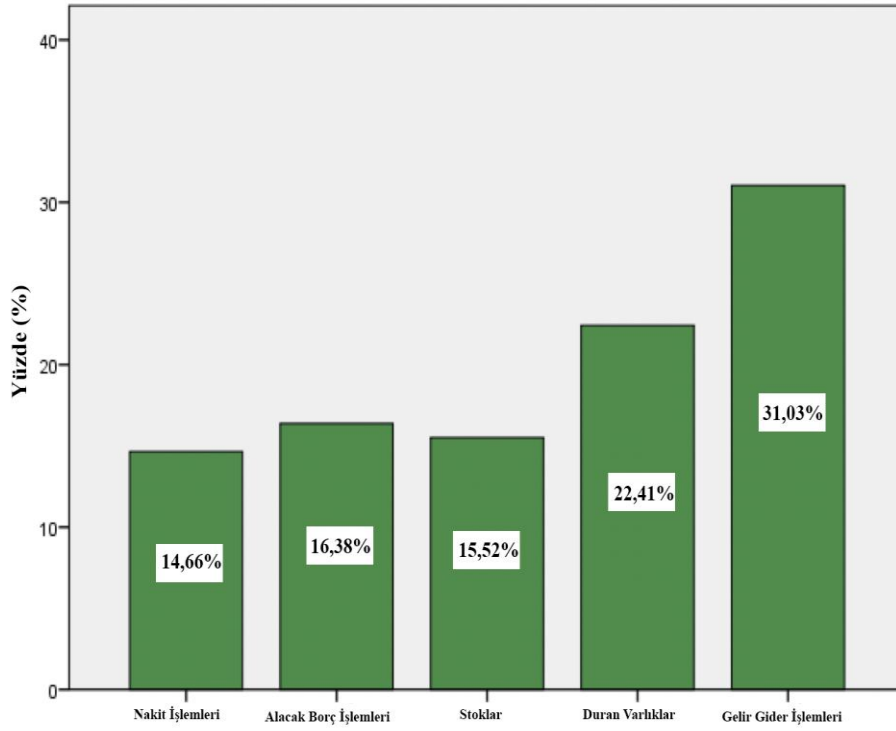


Şekil 16: İç denetim çalışmasını, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız? Sorusuna ilişkin histogram grafiği.

Şekil 16 incelendiğinde, araştırmaya katılan denetçilerden ‘İç denetim çalışmasını, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız?’ Sorusuna üçüncü sırada, stokların olduğunu belirten denetçilerin, %13,79’u nakit işlemlerinin, %33,62’si alacak ve borç işlemlerinin, %18,97’si stokların, %22,41’i duran varlıkların, %11,21’i ise gelir gider işlemlerinin öncelikli olduğunu belirtmiştir.

Soru 18’e (İç denetim çalışmasını, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız?) öncelik sırasına göre dördüncü sırada, duran varlıklar olarak belirten denetçilerin, diğer alanlara (Nakit işlemleri, Alacak ve borç işlemleri, Stoklar, Duran varlıklar ve Gelir ve gider işlemleri) ilişkin yüzde dağılımları şekil 17’de verilmiştir.

S18_4

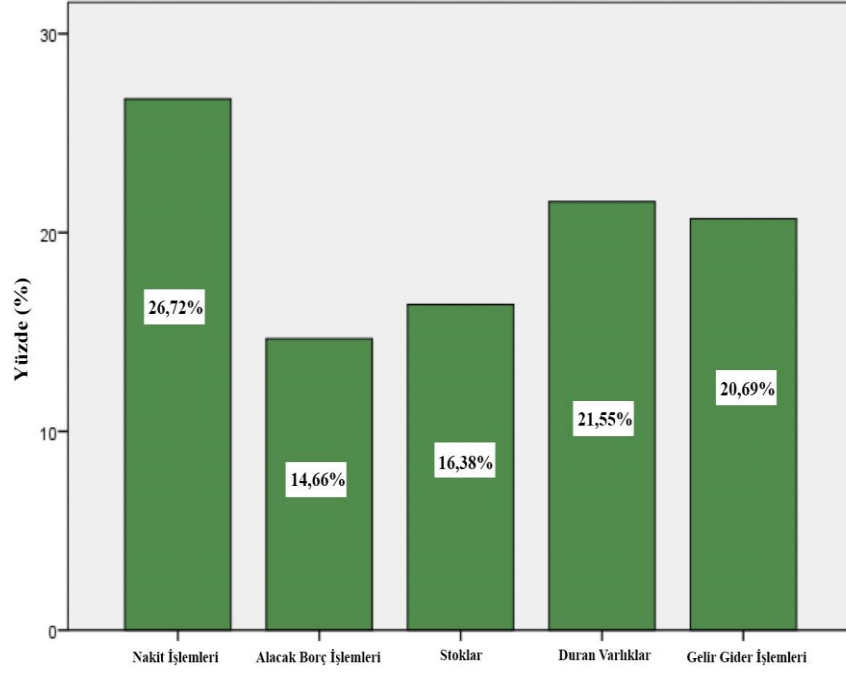


Şekil 17: İç denetim çalışmasını, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız? Sorusuna ilişkin histogram grafiği.

Şekil 17 incelendiğinde, araştırmaya katılan denetçilerden ‘İç denetim çalışmasını, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız?’ Sorusuna dördüncü sırada, duran varlıklar olduğunu belirten denetçilerin, %14,66’sı nakit işlemlerinin, %16,38’i alacak ve borç işlemlerinin, %15,52’si stokların, %22,41’i duran varlıkların, %31,03’ü ise gelir gider işlemlerinin öncelikli olduğunu belirtmiştir.

Soru 18’e (İç denetim çalışmasını, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız?) öncelik sırasına göre beşinci sırada, gelir ve gider işlemleri olarak belirten denetçilerin, diğer alanlara (Nakit işlemleri, Alacak ve borç işlemleri, Stoklar, Duran varlıklar ve Gelir ve gider işlemleri) ilişkin yüzde dağılımları şekil 18’de verilmiştir.

S18_5

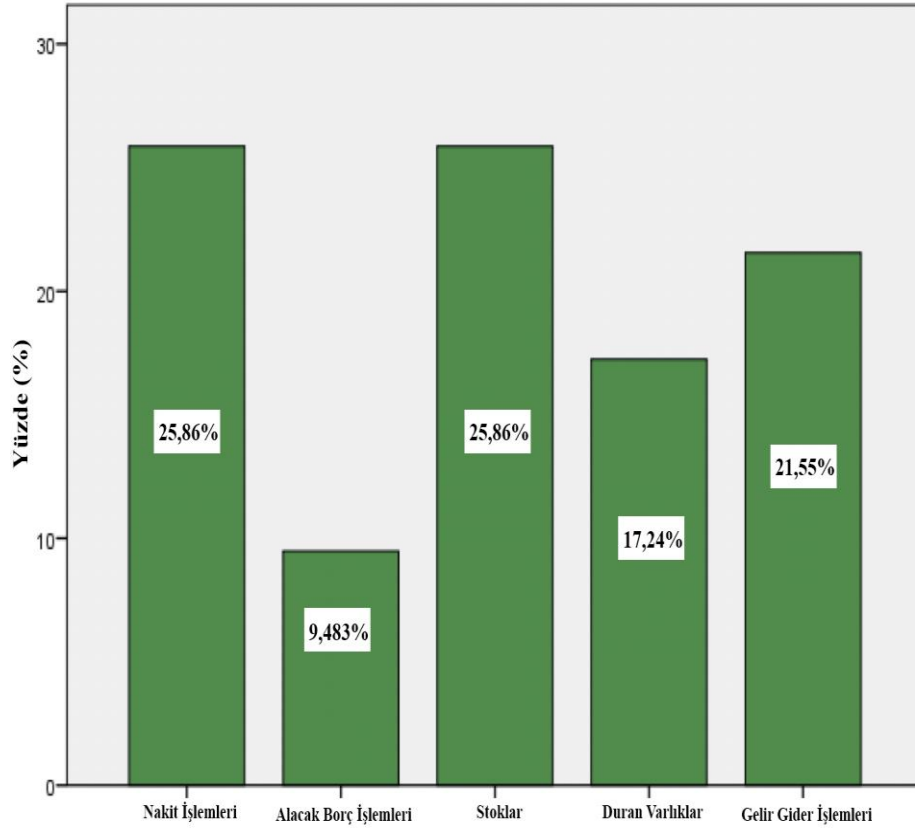


Şekil 18: İç denetim çalışmasını, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız? Sorusuna ilişkin histogram grafiği.

Şekil 18 incelendiğinde, araştırmaya katılan denetçilerden ‘İç denetim çalışmasını, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız?’ Sorusuna beşinci sırada, gelir gider işlemlerinin olduğunu belirten denetçilerin, %26,72’si nakit işlemlerinin, %14,66’sı alacak ve borç işlemlerinin, %16,38’i stokların, %21,55’i duran varlıkların, %20,69’u ise gelir gider işlemlerinin öncelikli olduğunu belirtmiştir.

Soru 19’a (İç denetçileri, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız?) öncelik sırasına göre birinci sırada, nakit işlemleri olarak belirten denetçilerin, diğer alanlara (Nakit işlemleri, Alacak ve borç işlemleri, Stoklar, Duran varlıklar ve Gelir ve gider işlemleri) ilişkin yüzde dağılımları şekil 19’da verilmiştir

S19_1

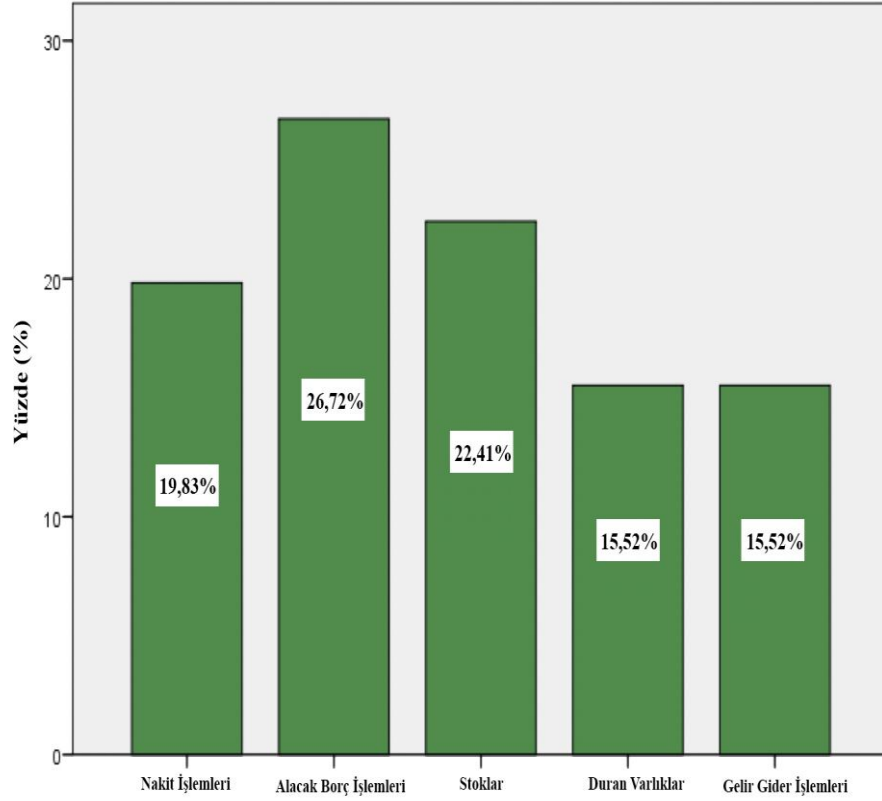


Şekil 19: İç denetçileri, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız? Sorusuna ilişkin histogram grafiği.

Şekil 19 incelendiğinde, araştırmaya katılan denetçilerden ‘İç denetçileri, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız?’ Sorusuna birinci sırada nakit işlemlerinin olduğunu belirten denetçilerin, %25,86’si nakit işlemlerinin, %9,483’ü alacak ve borç işlemlerinin, %25,86’sı stokların, %17,24’ü duran varlıkların, %21,55’i ise gelir gider işlemlerinin öncelikli olduğunu belirtmiştir.

Soru 19’a (İç denetçileri, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız?) öncelik sırasına göre ikinci sırada, alacak ve borç işlemleri olarak belirten denetçilerin, diğer alanlara (Nakit işlemleri, Alacak ve borç işlemleri, Stoklar, Duran varlıklar ve Gelir ve gider işlemleri) ilişkin yüzde dağılımları şekil 20’de verilmiştir.

S19_2

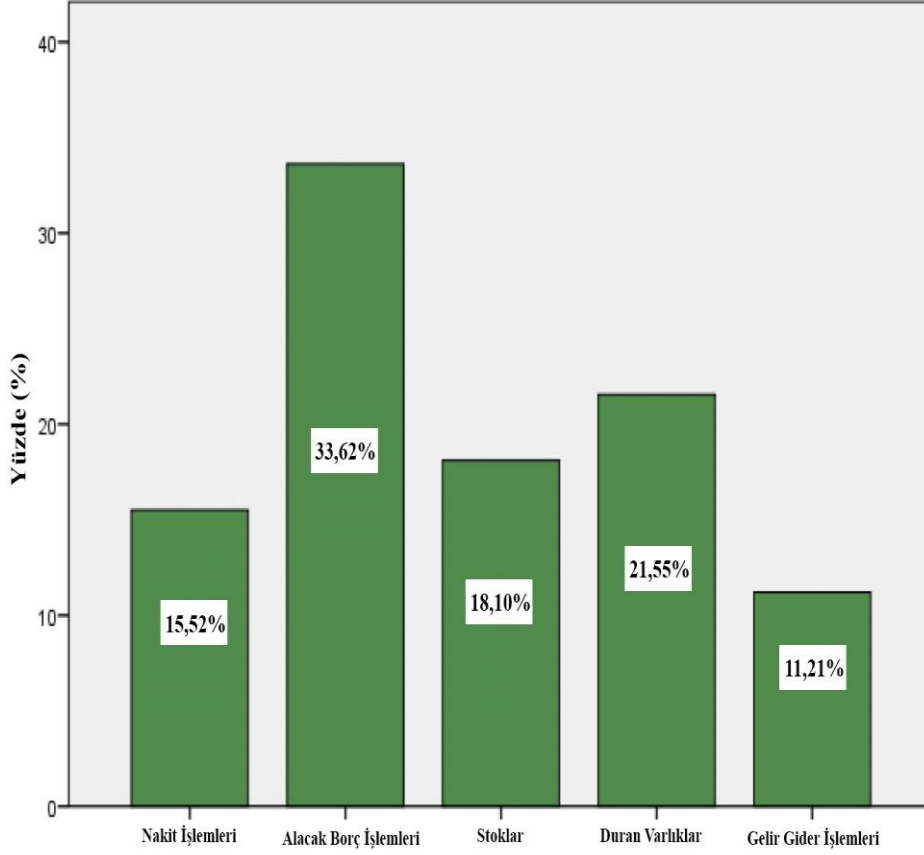


Şekil 20: İç denetçileri, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız? Sorusuna ilişkin histogram grafiği.

Şekil 20 incelendiğinde, araştırmaya katılan denetçilerden ‘İç denetçileri, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız?’ Sorusuna ikinci sırada, alacak borç işlemlerinin olduğunu belirten denetçilerin, %19,83’ü nakit işlemlerinin, %26,72’si alacak ve borç işlemlerinin, %22,41’i stokların, %15,52’si duran varlıkların, %15,52’si ise gelir gider işlemlerinin öncelikli olduğunu belirtmiştir.

Soru 19’a (İç denetçileri, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız?) öncelik sırasına göre üçüncü sırada, stoklar olarak belirten denetçilerin, diğer alanlara (Nakit işlemleri, Alacak ve borç işlemleri, Stoklar, Duran varlıklar ve Gelir ve gider işlemleri) ilişkin yüzde dağılımları şekil 21’de verilmiştir.

S19_3

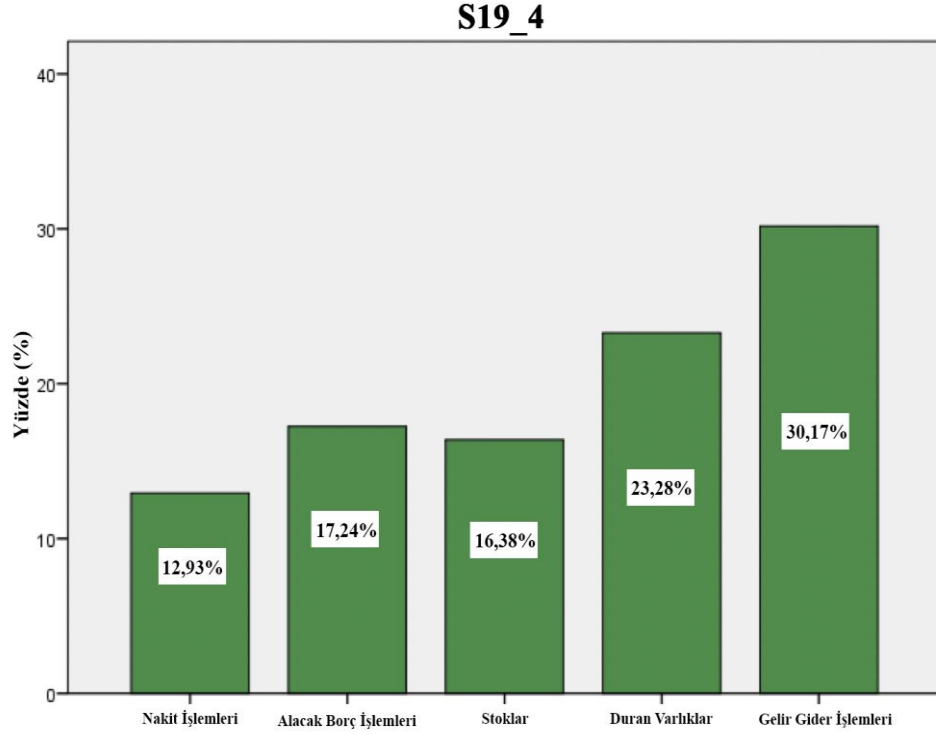


Şekil 21: İç denetçileri, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız? Sorusuna ilişkin histogram grafiği.

Şekil 21 incelendiğinde, araştırmaya katılan denetçilerden ‘İç denetçileri, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız?’ Sorusuna üçüncü sırada, stokların olduğunu belirten denetçilerin, %15,52’si nakit işlemlerinin, %33,62’si alacak ve borç işlemlerinin, %18,10’u stokların, %21,55’i duran varlıkların, %11,21’i ise gelir gider işlemlerinin öncelikli olduğunu belirtmiştir.

Soru 19’a (İç denetçileri, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız?) öncelik sırasına göre dördüncü sırada, duran varlıklar olarak belirten denetçilerin, diğer alanlara (Nakit işlemleri, Alacak ve borç işlemleri, Stoklar,

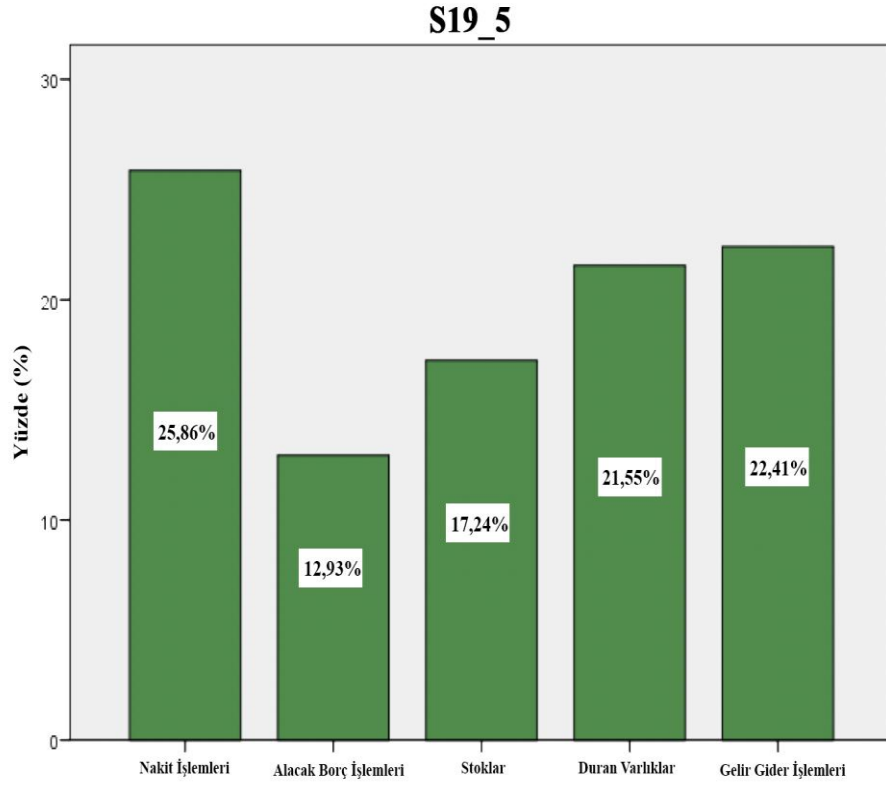
Duran varlıklar ve Gelir ve gider işlemleri) ilişkin yüzde dağılımları şekil 22’de verilmiştir.



Şekil 22: İç denetçileri, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız? Sorusuna ilişkin histogram grafiği.

Şekil 22 incelendiğinde, araştırmaya katılan denetçilerden ‘İç denetçileri, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız?’ Sorusuna dördüncü sırada, duran varlıkların olduğunu belirten denetçilerin, %12,93’ü nakit işlemlerinin, %17,24’ü alacak ve borç işlemlerinin, %16,38’i stokların, %23,28’i duran varlıkların, %30,17’si ise gelir gider işlemlerinin öncelikli olduğunu belirtmiştir.

Soru 19’a (İç denetçileri, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız?) öncelik sırasına göre beşinci sırada, gelir ve gider işlemleri olarak belirten denetçilerin, diğer alanlara (Nakit işlemleri, Alacak ve borç işlemleri, Stoklar, Duran varlıklar ve Gelir ve gider işlemleri) ilişkin yüzde dağılımları şekil 23’te verilmiştir.



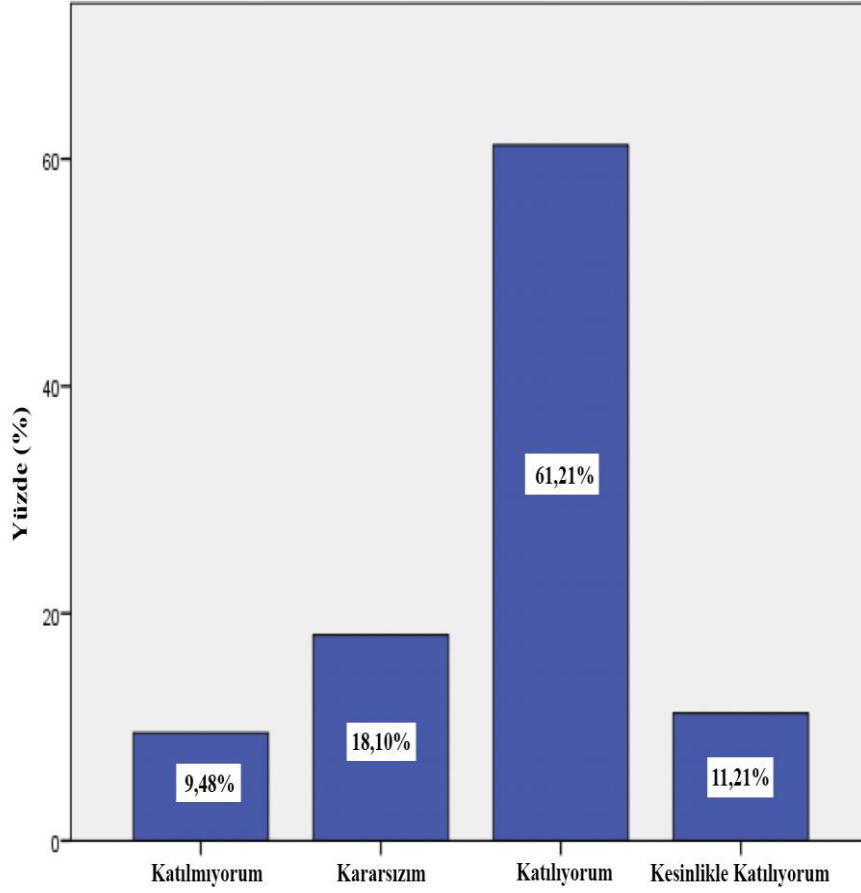
Şekil 23: İç denetçileri, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız? Sorusuna ilişkin histogram grafiği.

Şekil 23 incelendiğinde, araştırmaya katılan denetçilerden ‘İç denetçileri, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız?’ Sorusuna beşinci sırada, gelir gider işlemlerinin olduğunu belirten denetçilerin, %25,86’sı nakit işlemlerinin, %12,93’ü alacak ve borç işlemlerinin, %17,24’ü stokların, %21,55’i duran varlıkların, %22,41’i ise gelir gider işlemlerinin öncelikli olduğunu belirtmiştir.

3.4.2.2. İş Birliğinin Koordinasyonuna Yönelik Analiz Sonuçları

Denetçilerin, 15. soruya (Denetimi yapılan işletmenin iç denetçileri ile koordinasyon içerisinde çalışmaktayız.) ilişkin düşüncelerine ait yüzde dağılımları şekil 24’te verilmiştir.

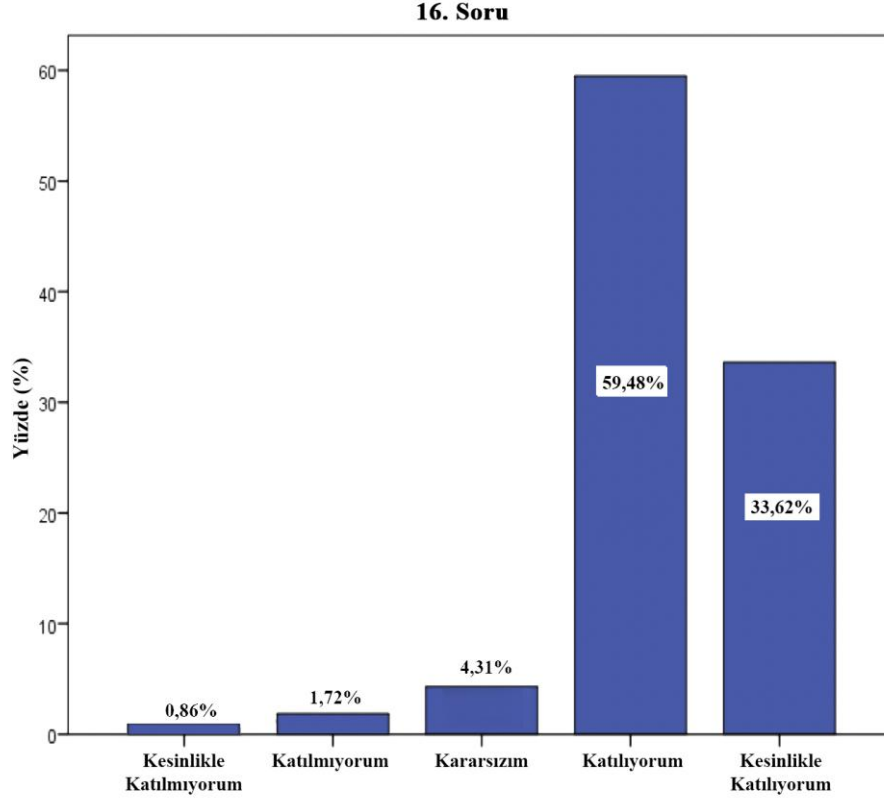
15. Soru



Şekil 24: Denetimi yapılan işletmenin iç denetçileri ile koordinasyon içerisinde çalışmaktayız. 15. soruya ilişkin histogram grafiği.

Şekil 24 incelendiğinde, ‘Denetimi yapılan işletmenin iç denetçileri ile koordinasyon içerisinde çalışmaktayız’ sorusuna, araştırmaya katılan denetçilerin %9,48’i katılmadığını, %18,10’u kararsız olduğunu, %61,21’i katıldığını, %11,21’i ise kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

Denetçilerin, 16. soruya (Denetimi yapılan işletmenin iç denetçileri ile etkin iletişim kurulmasının bağımsız denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisi vardır.) ilişkin düşüncelerine ait yüzde dağılımları şekil 25’te verilmiştir.

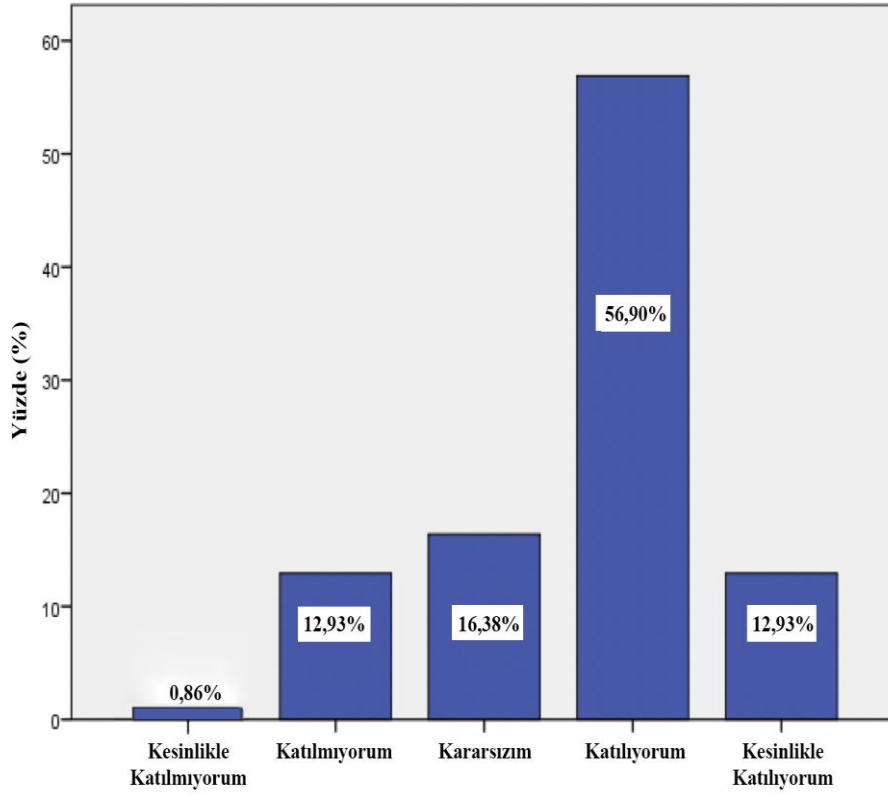


Şekil 25: Denetimi yapılan işletmenin iç denetçileri ile etkin iletişim kurulmasının bağımsız denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisi vardır. 16. soruya ilişkin histogram grafiği.

Şekil 25 incelendiğinde, araştırmaya katılan denetçilerden ‘Denetimi yapılan işletmenin iç denetçileri ile etkin iletişim kurulmasının bağımsız denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisi vardır.’ sorusuna, araştırmaya katılan denetçilerin %0,86’sı kesinlikle katılmadığını, %1,72’si katılmadığını, %4,31’i kararsız olduğunu, %59,48’i katıldığını, %33,62’si ise kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

Denetçilerin, 17. soruya (Denetimi yapılan işletmede iç denetçi, bağımsız denetçinin çalışmasını etkileyebilecek herhangi bir önemli konu hakkında dikkat çekip bilgilendirmektedir.) ilişkin düşüncelerine ait yüzde dağılımları şekil 26’da verilmiştir.

17. Soru



Şekil 26: Denetimi yapılan işletmelerde iç denetçi, bağımsız denetçinin çalışmasını etkileyebilecek herhangi bir önemli konu hakkında dikkat çekip bilgilendirmektedir. 17. soruya ilişkin histogram grafiği.

Şekil 26 incelendiğinde, araştırmaya katılan denetçilerden ‘Denetimi yapılan işletmelerde iç denetçi, bağımsız denetçinin çalışmasını etkileyebilecek herhangi bir önemli konu hakkında dikkat çekip bilgilendirmektedir.’ Sorusuna, araştırmaya katılan denetçilerin %0,86’sı kesinlikle katılmadığını, %12,93’ü katılmadığını, %16,38’i kararsız olduğunu, %56,90’ı katıldığını, %12,93’ü ise kesinlikle katıldığını belirtmiştir.

3.4.2.3. Demografik Soruların ‘Standart’, ‘Neden’ ve ‘Düzeye’ Yönelik Analiz Sonuçları

Denetçilerin, denetimini yaptığı işletmelerin ‘Standartlarına’ ait puan ortalamalarının cinsiyetlerine göre bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin hipotez aşağıda sunulmuş ve t testi sonuçları tablo 4’te verilmiştir.

- H0: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Standartlarına’ ait puan ortalamaları cinsiyetlerine göre farklılık göstermez.
- H1: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Standartlarına’ ait puan ortalamaları cinsiyetlerine göre farklılık gösterir.

Tablo 4: Denetçilerin, denetimini yaptığı işletmelerin ‘Standart’ puan ortalamaları ile cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin t testi sonuçları.

Değişken	\bar{x}	t istatistiği	Serbestlik Derecesi	p
Kadın	3,52	-.267	143	,790
Erkek	3,55			

Tablo 4 incelendiğinde, $p=0.790 > \alpha=0.05$ olduğundan H0 hipotezinde yer alan iddia doğrulanır ve denetçilerin, denetimini yaptığı işletmelerin ‘Standartlarına’ ait puan ortalamaları cinsiyetlerine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermediği %95 güvenirlilikle söylenebilir.

Denetçilerin, denetimini yaptığı işletmelerin ‘Standartlarına’ ve ‘Nedenlerine’ ait puan ortalamalarının yaşlarına göre bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin hipotezler aşağıda sunulmuş ve ANOVA sonuçları tablo 5’te verilmiştir.

- H0: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Standartlarına’ ait puan ortalamaları yaşlarına göre farklılık göstermez.
- H1: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Standartlarına’ ait puan ortalamaları yaşlarına göre farklılık gösterir.
- H0: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Nedenlerine’ ait puan ortalamaları yaşlarına göre farklılık göstermez.
- H1: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Nedenlerine’ ait puan ortalamaları yaşlarına göre farklılık gösterir.

Tablo 5: Denetçilerin, denetimini yaptığı işletmelerin ‘Standart’ ve ‘Nedenlerine’ ait puan ortalamaları ile yaşları arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin ANOVA sonuçları.

Değişken	Değişim Kaynağı	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F	p
Standart	Gruplar Arası	,981	2	,490	,938	,394
	Gruplar içi	74,200	142	,523		
	Genel	75,181	144			
Nedenler	Gruplar Arası	2,053	2	1,027	1,532	,220
	Gruplar içi	95,134	142	,670		
	Genel	97,187	144			

Tablo 5 incelendiğinde, ‘Standart’ ve ‘Nedenlere’ ait puan ortalamalarının denetçilerin yaşlarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermediği (sırasıyla $p=0.394 > \alpha=0.05$ ve $p=0.220 > \alpha=0.05$) %95 güvenirlilikle söylenebilir.

Denetçilerin, denetimini yaptığı işletmelerin ‘Standartlarına’ ve ‘Nedenlerine’ ait puan ortalamalarının öğrenim durumlarına göre bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin hipotezler aşağıda sunulmuş ve ANOVA sonuçları tablo 6’da verilmiştir.

- H0: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Standartlarına’ ait puan ortalamaları öğrenim durumlarına göre farklılık göstermez.
- H1: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Standartlarına’ ait puan ortalamaları öğrenim durumlarına göre farklılık gösterir.
- H0: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Nedenlerine’ ait puan ortalamaları öğrenim durumlarına göre farklılık göstermez.
- H1: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Nedenlerine’ ait puan ortalamaları öğrenim durumlarına göre farklılık gösterir.

Tablo 6: Denetçilerin, denetimin yaptığı işletmelerin ‘Standart’ ve ‘Nedenlerine’ ait puan ortalamaları ile öğrenim durumları arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin ANOVA sonuçları.

Değişken	Değişim Kaynağı	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F	p
Standart	Gruplar Arası	4,289	2	2,145	4,296	,015
	Gruplar içi	70,891	142	,499		
	Genel	75,181	144			
Nedenler	Gruplar Arası	1,756	2	,878	1,307	,274
	Gruplar içi	95,431	142	,672		
	Genel	97,187	144			

Tablo 6 incelendiğinde, ‘Nedenlere’ ait puan ortalamalarının denetçilerin öğrenim durumlarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermediği ($p=0.274 > \alpha=0.05$) %95 güvenirlilikle söylenebilir.

‘Standart’ ait puan ortalamalarının denetçilerin öğrenim durumlarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterdiği ($p=0.015 < \alpha=0.05$) %95 güvenirlilikle söylenebilir.

‘Standart’ puan ortalamalarının hangi öğrenim durumlarına göre denetçiler için farklılık gösterdiğinin sınanması için gerçekleştirilen Post-Hoc testi (LSD) sonuçları ise tablo 6.1’de sunulmuştur.

Tablo 6.1. Denetçilerin öğrenim durumlarına göre ‘Standart’ puan ortalamalarına ait Post-Hoc Testi Sonuçları

Değişken	(I) Öğrenim Durumu	(J) Öğrenim Durumu	p
Standart	Lisans	Y.Lisans	,619
		Doktora	,006
	Yüksek Lisans	Lisans	,619
		Doktora	,005
	Doktora	Lisans	,006
		Y.Lisans	,005

Tablo 6.1 incelendiğinde, öğrenim durumu Doktora olan denetçiler ile öğrenim durumu Lisans ve Yüksek Lisans olan denetçilerin ‘Standart’ puan ortalamalarının istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterdiği (sırasıyla $p=0,006$ ve $p=0,005$) %95 güvenirlilikle söylenebilir.

Denetçilerin, denetimini yaptığı işletmelerin ‘Standartlarına’ ve ‘Nedenlerine’ ait puan ortalamalarının unvanlarına göre bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin hipotezler aşağıda sunulmuş ve ANOVA sonuçları tablo 7’de verilmiştir.

- H0: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Standartlarına’ ait puan ortalamaları unvanlarına göre farklılık göstermez.
- H1: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Standartlarına’ ait puan ortalamaları unvanlarına göre farklılık gösterir.
- H0: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Nedenlerine’ ait puan ortalamaları unvanlarına göre farklılık göstermez.
- H1: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Nedenlerine’ ait puan ortalamaları unvanlarına göre farklılık gösterir.

Tablo 7: Denetçilerin, denetimini yaptığı işletmelerin ‘Standart’ ve ‘Nedenlerine’ ait puan ortalamaları ile unvanları arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin ANOVA sonuçları

Değişken	Değişim Kaynağı	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F	p
Standart	Gruplar Arası	1,412	3	,471	,900	,443
	Gruplar içi	73,769	141	,523		
	Genel	75,181	144			
Nedenler	Gruplar Arası	,642	3	,214	,313	,816
	Gruplar içi	96,545	141	,685		
	Genel	97,187	144			

Tablo 7 incelendiğinde, ‘Standart’ ve ‘Nedenlere’ ait puan ortalamalarının denetçilerin unvanlarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermediği (sırasıyla $p=0.443 > \alpha=0.05$ ve $p=0.816 > \alpha=0.05$) %95 güvenirlilikle söylenebilir.

Denetçilerin, denetimini yaptığı işletmelerin ‘Standartlarına’ ve ‘Nedenlerine’ ait puan ortalamalarının deneyimlerine göre bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin hipotezler aşağıda sunulmuş ve ANOVA sonuçları tablo 8’de verilmiştir.

- H0: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Standartlarına’ ait puan ortalamaları deneyimlerine göre farklılık göstermez.
- H1: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Standartlarına’ ait puan ortalamaları deneyimlerine göre farklılık gösterir.
- H0: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Nedenlerine’ ait puan ortalamaları deneyimlerine göre farklılık göstermez.
- H1: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Nedenlerine’ ait puan ortalamaları deneyimlerine göre farklılık gösterir.

Tablo 8: Denetçilerin, ‘Standart’ ve ‘Nedenlerine’ ait puan ortalamaları ile deneyimleri arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin ANOVA sonuçları.

Değişken	Değişim Kaynağı	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F	p
Standart	Gruplar Arası	,784	2	,392	,749	,475
	Gruplar içi	74,396	142	,524		
	Genel	75,181	144			
Nedenler	Gruplar Arası	,432	2	,216	,317	,729
	Gruplar içi	96,755	142	,681		
	Genel	97,187	144			

Tablo 8 incelendiğinde, ‘Standart’ ve ‘Nedenlere’ ait puan ortalamalarının denetçilerin deneyimlerine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermediği (sırasıyla $p=0.475 > \alpha=0.05$ ve $p=0.729 > \alpha=0.05$) %95 güvenirlilikle söylenebilir.

Denetçilerin, denetimini yaptığı işletmelerin ‘Düzeylerine’ ait puan ortalamalarının cinsiyetlerine göre bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin hipotez aşağıda sunulmuş ve t testi sonuçları tablo 9’da verilmiştir.

- H0: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Düzeylerine’ ait puan ortalamaları cinsiyetlerine göre farklılık göstermez.
- H1: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Düzeylerine’ ait puan ortalamaları cinsiyetlerine göre farklılık gösterir.

Tablo 9: Denetçilerin, denetimini yaptığı işletmelerin ‘Düzeylerine’ ait puan ortalamaları ile cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin t testi sonuçları

Değişken	\bar{x}	t istatistiği	Serbestlik Derecesi	p
Kadın	3,96	,971	114	,334
Erkek	3,83			

Tablo 9 incelendiğinde, $p=0.334 > \alpha=0.05$ olduğundan H0 hipotezinde yer alan iddia doğrulanır ve denetçilerin, denetimini yaptığı işletmelerin ‘Düzeylerine’ ait puan ortalamaları cinsiyetlerine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermediği %95 güvenirlilikle söylenebilir.

Denetçilerin, denetimini yaptığı işletmelerin ‘Düzeylerine’ ait puan ortalamalarının yaşlarına göre bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin hipotez aşağıda sunulmuş ve ANOVA sonuçları tablo 10’da verilmiştir.

- H0: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Düzeylerine’ ait puan ortalamaları yaşlarına göre farklılık göstermez.
- H1: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Düzeylerine’ ait puan ortalamaları yaşlarına göre farklılık gösterir.

Tablo 10: Denetçilerin, ‘Düzeylerine’ ait Puan Ortalamaları ile yaşları arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin ANOVA sonuçları.

Değişken	Değişim Kaynağı	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F	p
Düzyey	Gruplar Arası	,342	2	,171	,378	,686
	Gruplar içi	51,015	113	,451		
	Genel	51,356	115			

Tablo 10 incelendiğinde, ‘Düzyey’ puan ortalamaları denetçilerin yaşlarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermediği ($p=0.686>\alpha=0.05$) %95 güvenirlilikle söylenebilir.

Denetçilerin, denetimini yaptığı işletmelerin ‘Düzeylerine’ ait puan ortalamalarının öğrenim durumlarına göre bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin hipotez aşağıda sunulmuş ve ANOVA sonuçları tablo 11’de verilmiştir.

- H0: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Düzeylerine’ ait puan ortalamaları öğrenim durumuna göre farklılık göstermez.
- H1: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Düzeylerine’ ait puan ortalamaları öğrenim durumuna göre farklılık gösterir.

Tablo 11: Denetçilerin, ‘Düzeylerine’ ait puan ortalamaları ile öğrenim durumları arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin ANOVA sonuçları

Değişken	Değişim Kaynağı	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F	p
Düzyey	Gruplar Arası	1,291	2	,646	1,457	,237
	Gruplar içi	50,065	113	,443		
	Genel	51,356	115			

Tablo 11 incelendiğinde, ‘Düzyey’ puan ortalamaları denetçilerin öğrenim durumlarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermediği ($p=0.237>\alpha=0.05$) %95 güvenirlilikle söylenebilir.

Denetçilerin, denetimini yaptığı işletmelerin ‘Düzeylerine’ ait puan ortalamalarının unvanlarına göre bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin hipotez aşağıda sunulmuş ve ANOVA sonuçları tablo 12’de verilmiştir.

- H0: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Düzeylerine’ ait puan ortalamaları unvanlarına göre farklılık göstermez.
- H1: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Düzeylerine’ ait puan ortalamaları unvanlarına göre farklılık gösterir.

Tablo 12: Denetçilerin, ‘Düzeylerine’ ait puan ortalamaları ile unvanları arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin ANOVA sonuçları

Değişken	Değişim Kaynağı	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F	p
Düzyey	Gruplar Arası	2,220	2	,740	1,686	,174
	Gruplar içi	49,137	113	,439		
	Genel	51,356	115			

Tablo 12 incelendiğinde, ‘Düzyey’ puan ortalamaları denetçilerin unvanlarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermediği ($p=0.174 > \alpha=0.05$) %95 güvenirlilikle söylenebilir.

Denetçilerin, denetimini yaptığı işletmelerin ‘Düzeylerine’ ait puan ortalamalarının deneyimlerine göre bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin hipotez aşağıda sunulmuş ve ANOVA sonuçları tablo 13’te verilmiştir.

- H0: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Düzeylerine’ ait puan ortalamaları deneyimlerine göre farklılık göstermez.
- H1: Denetçilerin denetimini yaptığı işletmelerin ‘Düzeylerine’ ait puan ortalamaları deneyimlerine göre farklılık gösterir.

Tablo 13: Denetçilerin, ‘Düzeylerine’ ait puan ortalamaları ile deneyimleri arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğine ilişkin ANOVA sonuçları.

Değişken	Değişim Kaynağı	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F	p
Düzyey	Gruplar Arası	,166	2	,083	,183	,833
	Gruplar içi	51,190	113	,453		
	Genel	51,356	115			

Tablo 13 incelendiğinde, ‘Düzyey’ puan ortalamaları denetçilerin deneyimlerine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermediği ($p=0.833>\alpha=0.05$) %95 güvenirlilikle söylenebilir.

Denetçilerin, denetimini yaptığı işletmelerin ‘Standart’ ve ‘Nedenlerine’ ait puan ortalamaları arasındaki Korelasyon tablo 14’te verilmiştir.

		Standart	Nedenler
Standart	Pearson korelasyon	1	-,658**
	p		,000
	N	145	145
Nedenler	Pearson korelasyon	-,658**	1
	p	,000	
	N	145	145

Tablo 14 incelendiğinde, denetçilerin ‘Standart’ ile ‘Nedenler’ puanları arasında (Pearson Korelasyon= -,658) negatif(ters) yönde yüksek ilişki vardır. ‘Standart’ artarken ‘Neden’ azalmaktadır.

Denetçilerin, denetimini yaptığı işletmelerin ‘Düzeyleri’ ile ‘Standart’ ve ‘Nedenlerine’ ait puan ortalamaları arasındaki Korelasyon tablo 15’te verilmiştir.

Korelasyon

		Standart	Nedenler	Düzy
Standart	Pearson Korelasyon	1	-,524**	,641**
	p		,000	,000
	N	116	116	116
Nedenler	Pearson Korelasyon	-,524**	1	-,531**
	p	,000		,000
	N	116	116	116
Düzy	Pearson Korelasyon	,641**	-,531**	1
	p	,000	,000	
	N	116	116	116

Tablo 15 incelendiğinde, denetçilerin ‘Düzeyleri’ ile ‘Standartlarına’ ait puanları arasında (Pearson Korelasyon = ,641) pozitif yönde yüksek ilişki vardır. Denetçilerin, ‘Düzeylerine’ ilişkin puanları arttıkça ‘Standartlarına’ ilişkin puanları da artacaktır.

Denetçilerin, ‘Düzeyleri’ ile Nedenlerine’ ait puanları arasında (Pearson Korelasyon = -,531) negatif yönde orta şiddetli bir ilişki vardır. Denetçilerin, ‘Düzeylerine’ ilişkin puanlar arttıkça ‘Nedenlere’ ilişkin puanlar azalacaktır.

Tablo 16: Denetçilerin, demografik özellikleri ile ‘Standart’ ve ‘Nedenlere’ ilişkin ortalama, standart sapma (s.s) değerleri.

CİNSİYET	n	%	STANDART		NEDENLER	
			Ort.	S.S	Ort.	S.S
Kadın	55	37,9	3,52	0,71	2,14	0,82
Erkek	90	62,1	3,56	0,73	2,16	0,83
YAŞ						
25-35	35	24,1	3,51	0,84	2,23	0,87
36-45	64	44,1	3,63	0,65	2,02	0,77
46+	46	31,8	3,45	0,73	2,27	0,85
ÖĞRENİM DURUMU						
Lisans	95	65,5	3,52	0,67	2,15	0,78
Y. Lisans	41	28,3	3,46	0,80	2,24	0,92
Doktora	9	6,2	4,20	0,68	1,75	0,72
ÜN VAN						
Denetçi	45	31	3,63	0,75	2,15	0,80
Kıdemli Denetçi	13	9	3,59	0,60	2,29	1,09
Baş Denetçi	21	14,5	3,32	0,75	2,24	0,72
S.O.B. Denetçi	66	45,5	3,55	0,71	2,09	0,82
DENEYİM						
0-5	26	17,9	3,62	0,87	2,10	0,96
6-10	26	17,9	3,67	0,72	2,06	0,85
11+	93	64,2	3,49	0,68	2,19	0,78

Tablo 16 incelendiğinde, çalışmaya dahil edilen denetçilerin çoğunluğunu cinsiyet bakımından erkek (%62,1), yaş bakımından 36-45 (%44,1) yaş aralığında, eğitim durumu düzeyinde lisans (%65,5) , unvan sorumlu ortak baş denetçi (%45,5) ve deneyim olarak ise 11 yıl ve daha fazla (%64,2) deneyime sahip olan denetçiler olduğu görülmektedir.

Bu denetçiler, demografik özelliklerine göre ‘Standart’ ve ‘Nedenlere’ ait puan ortalamaları bakımından incelendiğinde;

- Denetçiler arasında eğitim durumu ele alındığında doktora (4,20) öğrenimi gören veya tamamlayan denetçilerin ‘Standartlarına’ ait puanlarının daha yüksek olduğu görülmektedir.

Denetçilerin, ‘Standart’ ve ‘Nedene’ ait puan ortalamaları ile demografik özellikleri arasında anlamlı bir farklılık olmadığı söylenebilir. Tablo 16 incelendiğinde, istatistiksel olarak anlamlı olmamakla beraber erkek(3,56) denetçilerin ‘Standart’ ve ‘Nedenlere’ ait puan ortalamaları kadın denetçilere(3,52) göre yüksek olduğu, 36-45 (3,63)yaş aralığında olan denetçilerin ‘Standart’ ait puan ortalaması, 25-35(3,51) ve 46+(ve üzeri)(3,45) yaş aralığında olan denetçilere göre yüksek

olduğu, 46+(ve üzeri)(2,27) yaş aralığında olan denetçilerin ‘Nedene’ ait puan ortalaması, 25-35(2,23) ve 36-45(2,02) yaş aralığında olan denetçilere göre yüksek olduğu, öğrenim durumu yüksek lisans(2,24) olan denetçilerin ‘Nedenlere’ ait puan ortalaması öğrenim durumu lisans(2,15) ve doktora(1,75) olan denetçilere göre yüksek olduğu, unvanı denetçi(3,63) olanların ‘Standarda’ ait puan ortalaması, kıdemli denetçi(3,59), baş denetçi(3,32) ve sorumlu ortak baş denetçi(3,55) olanlara göre, unvanı kıdemli denetçi(2,29)olanların ‘Nedene’ ait puan ortalaması, denetçi(2,15), baş denetçi(2,24)ve sorumlu ortak baş denetçi(2,09) olanlara göre yüksek olduğu, 6-10(3,67) yıl arasında deneyime sahip olan denetçilerin ‘Standarda’ ait puan ortalaması, 0-5(3,62) ve 11+(ve üzeri)(3,49) yıl deneyime sahip olan denetçilere göre, deneyimi 11+(ve üzeri)(2,19) olan denetçilerin ‘Nedene’ ait puan ortalaması, 0-5(2,10) ve 6-10(2,06) yıl deneyime sahip olan denetçilere göre yüksek olduğu görülmektedir.

Tablo 17: Denetçilerin, demografik özellikleri ile ‘Düzeylerine’ ilişkin ortalama, standart sapma (s.s) değerleri.

DÜZEY				
CİNSİYET	n	%	Ort.	S.S
Kadın	44	37,9	3,96	0,49
Erkek	72	62,1	3,84	0,76
YAŞ				
25-35	24	20,7	3,97	0,78
36-45	55	47,4	3,89	0,58
46+	37	31,9	3,82	0,72
ÖĞRENİM DURUMU				
Lisans	76	65,5	3,82	0,64
Y. Lisans	31	26,7	3,96	0,75
Doktora	9	7,8	4,19	0,58
ÜNVAN				
Denetçi	36	31	3,84	0,77
Kıdemli Denetçi	12	10,3	4,08	0,29
Baş Denetçi	15	12,9	3,58	0,73
S.O.B. Denetçi	53	45,8	3,96	0,62
DENEYİM				
0-5	22	19	3,95	0,81
6-10	21	18,1	3,90	0,62
11+	73	62,9	3,85	0,64

Tablo 17 incelendiğinde, çalışmaya dahil edilen denetçilerin çoğunluğunu cinsiyet bakımından erkek (%62,1), yaş bakımından 36-45 (%47,4) yaş aralığında, eğitim durumu düzeyinde lisans (%65,5) , unvan sorumlu ortak baş denetçi (%45,8) ve

deneyim olarak ise 11 yıl ve daha fazla (%62,9) deneyime sahip olan denetçiler olduğu görülmektedir.

Denetçilerin, 'Düzeylerine' ait puan ortalamaları ile demografik özellikleri arasında anlamlı bir farklılık olmadığı söylenebilir. Tablo 17 incelendiğinde, istatistiksel olarak anlamlı olmamakla beraber kadın(3,96) denetçilerin 'Düzeye' ait puan ortalamaları erkek denetçilere(3,84) göre yüksek olduğu, 25-35 (3,97)yaş aralığında olan denetçilerin 'Düzeye' ait puan ortalaması, 36-45(3,89) ve 46+(ve üzeri)(3,82) yaş aralığında olan denetçilere göre yüksek olduğu, öğrenim durumu doktora(4,19) olan denetçilerin 'Düzeye' ait puan ortalaması eğitim durumu lisans(3,82) ve yüksek lisans(3,96) olan denetçilere göre yüksek olduğu, unvanı kıdemli denetçi(4,08)olanların 'Düzeye' ait puan ortalaması, denetçi(3,84), baş denetçi(3,58)ve sorumlu ortak baş denetçi(3,96) olanlara göre yüksek olduğu, deneyimi 0-5(3,95) yıl olan denetçilerin 'Düzeye' ait puan ortalaması, 6-10(3,90) ve 11+(ve üzeri)(3,85) yıl deneyime sahip olan denetçilere göre yüksek olduğu görülmektedir.

SONUÇ

Bir işletmede etkin ve güvenilir bir kurumsal yapı için, başta iç kontrol süreçleri olmak üzere, iç denetim ve bağımsız denetimin bir bütün olarak uyum ve iş birliği içerisinde yapılandırılması ve işletilmesi gerekir. Etkin bir iç kontrol yapılanması ve işletimi yoksa, verimli bir kurumsal yönetimin varlığından söz edilemez. Güvenilir bir iç denetim olmadan da etkin bir iç kontrol sisteminin işletilmesi ve sürdürülmesi olası değildir. Ayrıca iç kontrol sistemi ve iç denetim açısından katkıları dikkate alındığında, bağımsız denetimin bir seçenek olmaktan bir gereklilik haline dönüştüğü rahatlıkla söylenebilir.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ile bağımsız denetçiye, denetime başlamadan önce karşısına çıkacak olan denetim zorluklarını belirlemesi, uygun bir denetim planı hazırlaması, oluşabilecek kontrol riskini belirleyebilmesi ve denetim yordamlarını uygulayabilmesi için işletme ile ilgili bilgi toplaması ve iç kontrolünü değerlendirmesi sorumluluğu verilmiştir.

Bağımsız denetçi işletmenin iç kontrolünü inceleyip değerlendirdiğinde, iç kontrol politika ve prosedürlerinin planlı ve sistematik bir biçimde yerine getirildiğine ve mevcut iç kontrolün işletme faaliyetlerinin etkin yürütülmesine, hatalı işlemleri ve muhtemel hilenin oluşmasını azaltıcı etki yaptığına kanaat getirirse, iç kontrole güvenerek denetim çalışmalarının kapsamını daraltabilir. Böylece yapacağı denetimde hem zaman hem de maliyet tasarrufu sağlamış olur.

Bağımsız denetçiler, iç kontrolü değerlendirme çalışmalarında ve diğer denetim çalışmalarında BDS 610 no'lu standarda göre işletmelerin iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından yararlanabilir. İç denetçiler, işletmenin belirlediği hedeflerine ulaşmasına engel olacak olası riskleri belirleyerek, işletme aleyhine olan risklerin kontrol altına alınması ve azaltılması için, işletme yönetimine öneri ve tavsiyelerde bulunurlar. Böylece, iç denetim tarafından işletme faaliyetlerinin doğru ve güvenilir olması, bunun sonucunda da bağımsız denetime karşı şeffaf bir denetim ortamının oluşturulması sağlanmış olur. Bu da işletme faaliyetlerinin etkinliğini sağlayarak, işletmenin rekabet etme gücünü artırır ve işletmenin geleceğe güvenle bakmasını sağlar.

Bağımsız denetçi, iç denetim fonksiyonu çalışmalarından yararlanmadan önce iç denetim fonksiyonunu, kurumsal statüyü bağımsızlık ve tarafsızlık açısından;

kurumsal, risk yönetimi ve iç kontrol ile ilgili faaliyetleri fonksiyonun kapsamı bakımından; iç denetim fonksiyonunu ve iç denetçileri teknik yeterlilikleri açısından; gerekli mesleki dikkat ve özen bakımından değerlendirerek denetimin amaçları açısından, iç denetim fonksiyonunun çalışmasından yararlanıp yararlanmayacağına karar verir. Aksi durumlarda, bağımsız denetçi, iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından yararlanamaz.

Bağımsız denetçi bu aşamadan sonra, iç denetim fonksiyonunun çıktılarında veya iç denetçilerden bağımsız denetimin sürdürülmesinde yararlanabileceğine kanaat getirirse, bunlardan hangi alanlarda ve ne düzeyde yararlanabileceğine karar vererek, iş birliği ve koordinasyon içerisinde denetimi gerçekleştirir.

Çalışmanın uygulama kısmında, bağımsız denetim sürecinde iç denetim fonksiyonu çalışmalarından ve iç denetçilerden yararlanıp yararlanılmadığı, bağımsız denetçilerin denetledikleri işletmelerin iç denetim fonksiyonunu nasıl değerlendirdikleri hakkında bilgi toplanmaya çalışılmıştır. Bu değerlendirme sonucuna göre denetlenen işletmelerin iç denetim fonksiyonlarının ve iç denetçilerin, örgütsel statüleri, bağımsızlıkları, yeterlilik düzeyleri ve mesleki titizlikleri hakkında bilgi toplanmaya çalışılmıştır. Ayrıca çalışmada eğer denetçiler, iç denetim fonksiyonu çalışmalarından veya iç denetçilerden yararlanıyor ise hangi biçimde, nasıl ve hangi alanlarda yoğunlaştığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla sorular “İç denetim standartları ve 610 no’lu BDS” dikkate alınarak hazırlanmıştır. Ulaşılan sonucun gerçeğe en yakın sonuç olabilmesi için anket, 4 büyük bağımsız denetim firması olarak bilinen Deloitte, E&Y, KPMG, PWC firmalarının İstanbul ofislerinde görev yapmakta olan bağımsız denetim firmalarına uygulanmıştır. Bu firmalarda çalışan toplam hedef kişi sayısı 216’dır. Uygulamada 180 bağımsız denetçi tesadüfi (rastlantısal) örnekleme yöntemi kullanılarak seçilmiştir, 10 bağımsız denetçiden herhangi bir dönüş gelmemiş, 25 bağımsız denetçinin ankete vermiş oldukları cevaplar eksik veya birden fazla cevap verilmesi nedeniyle araştırmaya dahil edilmemiştir. Ankete cevap veren bağımsız denetçi sayısı 145 kişi olmuştur. Maliyet kısıtı nedeniyle 4 büyük denetim firmasında araştırma yapılması uygun bulunmuştur.

Anket soruları, anketi cevaplandıran bağımsız denetçilerin kişisel görüşlerini ve çalıştıkları bağımsız denetim firmalarındaki var olan durumu yansıtacak şekilde oluşturulmuştur.

Ankete cevap veren denetim firmalarından elde edilen cevaplarla, aşağıdaki sonuç ve yorumlara ulaşılmıştır:

Ankete katılan bağımsız denetçilerin %86,9'u bağımsız denetim yaptığı işletmenin iç denetim fonksiyonu tarafından üretilen çıktılardan, denetimin herhangi bir aşamasında yararlandığını belirtmiştir. Denetçilerin, iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından yararlanmalarına karar vermelerindeki en etkili faktörler; iç denetim fonksiyonunun organizasyonel bağımsızlığa ve iç denetçilerin tarafsız bir çalışma ortamına sahip olmasıdır. Ayrıca bağımsız denetçilerin, iç denetçilere güvendikleri ve iş birliği içerisinde bulduklarında denetimin etkili ve etkin yürütülebileceği söylenebilir.

Ankete katılan bağımsız denetçilerin %82,8'i bağımsız denetim yaptığı işletmenin iç denetçilerinden, denetimin herhangi bir aşamasında yararlandığını belirtmiştir. Denetçilerin, iç denetçilerden çalışmalarında yararlanabilmek için karar vermelerindeki en etkili faktörler: İç denetim fonksiyonunun organizasyonel bağımsızlığa ve iç denetçilerin tarafsız bir çalışma ortamına sahip olmasıdır. Bununla beraber bağımsız denetçilerin, iç denetçilere güvendikleri ve iş birliği içerisinde bulduklarında denetimin etkili ve etkin yürütülebileceği söylenebilir. İç denetçiler ile ilgili olarak en çok gündeme gelen konu, işletme yönetiminden etkilenmeden bağımsız bir şekilde davranıp davranamayacaklarıdır. İç denetim fonksiyonunun çalışmalarının güvenilir olduğu düşünülüyorsa, iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından yararlanan bağımsız denetimlerde, denetimin kapsamı, süresi ve maliyetinin azalacağı beklenir.

Bağımsız denetim yaptığınız işletmenin iç denetim fonksiyonu tarafından üretilen çıktılardan, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanmakta mısınız? sorusuna evet cevabı veren denetçilerin genellikle, denetimini yaptıkları işletmelerde iç denetim fonksiyonunun, organizasyonel bağımsızlığa sahip olduğu, denetimini yaptıkları işletmelerde iç denetçiler için tarafsız bir çalışma ortamı olduğu, denetimini yaptıkları işletmelerde iç denetim fonksiyonunun görevleri (kapsam) yeterli genişlikte belirlendiği, denetimini yaptıkları işletmelerde iç denetçilerin yeterli düzeyde teknik bilgi ve yeteneğe sahip olduğu, denetimini yaptıkları işletmelerde yeterli sayıda iç denetim elemanının bulunduğu ve denetimini yaptıkları işletmelerde iç denetçilerin, gereken mesleki dikkat ve özeni göstermekte olduğu düşüncelerine katılan denetçiler olduğu söylenebilir. Böyle bir durumda denetçi, iç denetim fonksiyonunun

çalışmalarından yapacağı denetimde yararlanabileceği yönünde karar verebilecektir. Aksi durumlarda bağımsız denetçi, iç denetim fonksiyonun çalışmalarından yararlanmayacaktır.

Bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetçilerinden, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanmakta mısınız? Sorusuna evet cevabı veren denetçilerin genellikle, denetimini yaptıkları işletmelerde iç denetim fonksiyonunun, organizasyonel bağımsızlığa sahip olduğu, denetimini yaptıkları işletmelerde iç denetçiler için tarafsız bir çalışma ortamı olduğu, denetimini yaptıkları işletmelerde iç denetim fonksiyonunun görevleri (kapsam) yeterli genişlikte belirlendiği, denetimini yaptıkları işletmelerde iç denetçilerin yeterli düzeyde teknik bilgi ve yeteneğe sahip olduğu, denetimini yaptıkları işletmelerde yeterli sayıda iç denetim elemanının bulunduğu ve denetimini yaptıkları işletmelerde iç denetçilerin gereken mesleki dikkat ve özeni göstermekte olduğu düşüncelerine katılan denetçiler olduğu söylenebilir. Böyle bir durumda denetçi, iç denetçilerden yararlanabileceği yönünde karar verebilecektir. Aksi durumlarda denetçi, iç denetçilerden yararlanamayacaktır. Araştırmamızda çıkan bu sonuçlar önceki bölümlerde yaptığımız teorik açıklamaları da kanıtlar niteliktedir.

Bu araştırmada, denetçiler iç denetim fonksiyonu çalışmalarından yararlanıyor ise bu yararlanma hangi biçimde, nasıl olmakta ve hangi alanlarda yoğunlaştığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Ankete katılan bağımsız denetçilerin %68,97'si iç denetim çalışmasından, önemli yanlışlık riski belirlerken iç kontrolün değerlendirilmesi sırasında yararlanmaktadır. Bu sonuç bize bağımsız denetçilerin büyük çoğunluğunun önemli yanlışlık riskinin belirlenmesinde, iç denetim çalışmasından iç kontrolün değerlendirilmesi aşamasında yararlandığını aynı zamanda iç denetim fonksiyonunun ve ilgili politika ve prosedürlerin, iç denetçilerin tarafsızlığını desteklediğini ve iç denetim fonksiyonunun yeterlilik seviyesine yönelik duyulan güveni göstermektedir.

Araştırmaya katılan denetçilerden %70,69'u da iç denetçilerden önemli yanlışlık riski belirlerken iç kontrolün değerlendirilmesi sırasında yararlanmaktadır. Bu sonuç bize bağımsız denetçilerin büyük çoğunluğunun önemli yanlışlık riskinin belirlenmesinde, iç denetçilerden iç kontrolün değerlendirilmesi aşamasında yararlandığını aynı zamanda böyle bir yardım sağlayacak iç denetçilerin yeterlilik düzeylerine ve tarafsızlıklarına yönelik duyulan güveni göstermektedir. Sonuç olarak

bu araştırmada önemli yanlışlık riski belirlenirken iç kontrolün değerlendirilmesi sırasında en fazla i denetçilerden yararlanıldığı ortaya çıkmıştır.

Denetimi yapılan işletmenin i denetçileri ile koordinasyon içerisinde çalışmaktayız sorusuna, denetçilerin %61,21 katılıyorum ifadesinde bulunmuştur. Böylece iç denetim ve bağımsız denetim tarafından yapılan tekrarlanan denetimin önüne geçilip zaman ve kaynak kaybı nlenmiş olacaktır. Bağımsız denetçi ve i denetçilerin ortak çalışması, rapor ve çalışma kağıtlarının paylaşılması denetçilerin kullandıkları denetim yöntemine karşı güven duyduklarını gösterir.

Denetimi yapılan işletmenin i denetçileri ile etkin iletişim kurulmasının bağımsız denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisi vardır anket sorusuna denetçilerin %59,48'i katılıyorum ifadesinde bulunmuştur. İ denetçilerle açık ve yapıcı bir iletişim kurulmasıyla bağımsız denetçinin denetlediği işletmeyi daha iyi tanması sonucu şirkete özgü denetim prosedürleri hazırlayarak şirketin süreçleri ile i kontrolü ve bilgi sistemleri altyapısı hakkında gözlemlerini ortaya koymasını bakımından olumlu bir etki oluşur. Yüksek kalitede finansal raporlama ve kaliteli bir denetim şirket yönetimi, iç denetim fonksiyonu gibi ilgili tarafların etkin iletişimde bulunması, desteği ve katılımıyla gerçekleşir.

Araştırmaya katılan denetçilerin %56,90'ı, denetimi yapılan işletmelerde i denetçi, bağımsız denetçinin çalışmasını etkileyebilecek herhangi bir önemli konu hakkında dikkat çekip bilgilendirmektedir sorusuna katıldığını belirtmiştir. Bu sonuç bize ankete katılan bağımsız denetçilerin yarısından fazlasının denetledikleri işletmenin i denetçileri ile iletişim halinde olduklarını, dönem içinde uygun aralıklarla toplantılar yaptıklarını ve bağımsız denetçileri bilgilendirdiklerini göstermektedir.

İç denetim fonksiyonunun çalışmasını ve i denetçileri denetimin hangi alanında en çok kullanılmaktadır şeklinde yöneltelen soruya verilen cevaplarda, bağımsız denetçilerin en çok nakit işlerinde i denetim fonksiyonunun çalışmasından ve i denetçilerden yararlandıkları görülmüştür.

Yapılan çalışmalarda teknik yeterlilik, iç denetimin değerlendirilmesinde temel kriterlerden biri olarak görülmektedir. Örneğin Maletta (1993), bağımsız denetçilerin yapısal risk belirlemelerinde i denetçilerin objektifliği, yeterliliği ve performansının etkisini incelemiştir. Sonuç olarak ise üç faktörün de bağımsız denetçilerin güvenirlik

kararını etkilediğini ortaya koymuştur. İç denetçilerin “yeterliliği” üç faktörden en önemlileri olup, bunu “objektiflik” ve “performans” izlemektedir.

Aynı doğrultuda Haron H., Chambers A., Ramsi R. ve İsmail I. (2004) tarafından bir başka benzer çalışma gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetçiler tarafından iç denetim faaliyetinin değerlendirilmesinde hangi kriterlerin kullanıldığını belirlemek (objektiflik, yeterlilik ve iç denetim tarafından gerçekleştirilen performansın kalitesi) ve iç denetim faaliyetinin sonuçlarının göz önünde bulundurulması kararında hangi önemli etkilere sahip olduğunu tespit etmektir. Araştırmanın bulguları, teknik yeterliliğin ve performansın, bağımsız denetçilerin iç denetçilere güven duymalarında dikkate aldıkları en önemli iki kriter olduğunu göstermiştir. İç denetimin objektifliği, bağımsız denetçinin bakış açısına göre önemli sayılmamaktadır.

Schneider (1985) tarafından yapılan çalışmada öncelikle denetçinin iç denetim fonksiyonuna olan güvenini incelemiş ve daha sonra güven ölçüsü ile iç denetim gücünün değerlendirilmesi arasındaki ilişki araştırılmıştır. SAS 9'un güven belirleyicileri olarak öne sürdüğü üç faktör; yeterlilik, objektiflik ve performans kullanılmıştır. Denetçiler genel olarak yeterliliği ve performansı neredeyse eşit derecede önemli ve objektifliği daha az önemli olarak görmüştür.

İç denetim ve bağımsız denetim arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmalarda bağımsız denetçilerin finansal tablo denetimlerinde iç denetçilerden yararlanmaları durumunda denetim maliyetlerinde düşüş olacağı (Stein ve diğerleri, 1994; Felix ve diğerleri, 2001), iç denetçi sayısı ile bağımsız denetim maliyetlerinin arasında pozitif yönlü ilişkinin mevcudiyeti (Goodwin ve Kent 2006; Mohamed ve diğerleri, 2012), iç denetimin örgüt içindeki yeri ve iç denetime aktarılan kaynaklarla bağımsız denetim maliyetleri arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu (Abbott ve diğerleri, 2012) gibi farklı sonuçlar elde edilmiştir.

Yapılan çalışmalarda (Haron ve diğerleri, 2004; Schneider, 2009; Gras-Gil ve diğerleri, 2012) iç denetçiler ve bağımsız denetçiler arasında sağlanan koordinasyon ve işbirliğinin denetimin etkinliğini artırdığı, verimsizliği önlediği ve bu sayede denetimin ve finansal raporlama kalitesinin arttığı yönünde veriler elde edilmiştir. Diğer bazı çalışmalarda (Morrill ve Morrill, 2003; Felix ve diğerleri, 2005; Mihret ve diğerleri, 2010) ise iç denetim çalışmalarının güvenilirlik derecesini belirlemek için iç

kontrolü değerlendiren bağımsız denetçilerin, iç denetim çalışmalarına güvenmesi durumunda denetim süresinin kısaldığını ve bu sayede denetim maliyetlerinin azaldığını tespit eden veriler sunulmuştur (Tuan, 2015: 325).

Çelikay (2014) tarafından yapılan çalışmada, bağımsız denetçiler ile iç denetçiler arasındaki ilişkilerle ilgili ifadelerin yanıtları incelendiğinde; bağımsız denetimlerin iç denetim faaliyetlerini etkilediğı ve bağımsız denetçilerin iç denetçilerle iş birliğı yapması durumunda, iç denetim faaliyetinin bağımsız denetimi kolaylaştırdığını düşündükleri ortaya çıkmıştır.

Tunçay (2011) tarafından, iç kontrol ve iç denetimin bağımsız denetim açısından önemi adlı yapılan çalışmada anket sorularının bir kısmında bağımsız denetçilere, iç denetçilerle iş birliğı yapıp yapılmadığı, iç denetçilerin ve iç denetim fonksiyonu çalışmalarından yararlanıp yararlanılmadığı, iç denetim çalışmalarının bağımsız ve tarafsız yapıldığına inanıp inanmalarını sorulmuş ve iç denetçilerle %80 oranında iş birliğı yaptıkları, iç denetim fonksiyonu çalışmalarından %94,7 oranında, iç denetçilerden %65 oranında yararlandıkları, %52,38 oranında da iç denetim çalışmalarının bağımsız ve tarafsız yapıldığına inandıkları yönünde cevaplar alınmıştır.

Yukarıda belirtildiğı gibi uluslararası alanda yapılmış çalışmalarda, bağımsız denetim sürecinde iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından yararlanıp yararlanılmayacağına karar verilebilmesi için, iç denetim çalışmalarının değerlendirilmesinde hangi kriterlerin önemli olduğunu belirlemeye yönelik yapılan çalışmalarda ‘yeterlilik’ ön plandayken, bizim çalışmamızın sonucunda ‘organizasyonel bağımsızlık’ ve ‘tarafsızlık’ ön planda çıkmıştır. Literatürde Türkiye’de iç denetim çalışmalarının değerlendirilmesinde hangi kriterlerin önemli olduğunu belirlemeye yönelik yapılan çalışmalara rastlanmamıştır. Çalışma, bu anlamda literatüre katkı sağlayacaktır.

Araştırmamızda görüldüğü üzere, bağımsız denetçilerin çoğunluğu denetledikleri işletmenin büyük oranında iç denetim fonksiyonundan ve iç denetçilerinden yararlanmaktadır. İş birliğı ve koordinasyon içerisinde çalıştıklarında bağımsız denetimin kalitesinin artacağı, denetim maliyetinden ve zamandan tasarruf edileceğı düşüncesindedirler.

Çalışmamızda, yapılan diğer çalışmalardan farklı olarak, iç denetim fonksiyonu çalışmalarından ve iç denetçilerden hangi alanlarda ve ne düzeyde yararlandığına yönelik sorulan sorular sonucunda, önemli yanlışlık riski belirlenirken iç kontrolün değerlendirilmesi sırasında yararlandığı ortaya koyulmuştur. Ayrıca bağımsız denetçinin, nakit işlemlerinin kontrolü sırasında iç denetim fonksiyonu çalışmalarından ve iç denetçilerden yararlandığı sonucuna ulaşılmıştır.

Bu araştırmada ulaşılan sonuçlar araştırma maliyetinin sınırlamalarından dolayı, 4 büyük bağımsız denetim firması olarak bilinen Deloitte, E&Y, KPMG, PWC İstanbul ofislerindeki bağımsız denetim firmaları ile sınırlı bir araştırmaya dayandığından, bağımsız denetim sürecinde iç denetim fonksiyonun çalışmalarından ve iç denetçilerden yararlanılmasına yönelik Türkiye genelindeki tüm bağımsız denetim firmaları bazında yapılacak benzer araştırmaları ve çeşitli ülke karşılaştırmalarına da yardımcı olmasının bu konudaki değerlendirmeleri daha anlamlı kılacağı açıktır. Türkiye’de bağımsız denetim sürecinde, BDS 610 no’lu standardın belirlediği şekilde iç denetim çalışmalarından yararlanılmasına yönelik yapılmış bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu nedenle çalışma, literatüre katkı sağlaması açısından önemlidir.

KAYNAKÇA

Abbott, L. J., Parker, S. ve G. F. Peters (2012) "Audit fee reductions from internal audit- provide assistance: The incremental impact of internal audit characteristics" *Contemporary Accounting Research* 29(1): 94 – 118

Adiloğlu, B., (2010). "İç Denetim Süreci ve Temel İşletme Faaliyetlerinin Kontrol Prosedürleriyle Değerlendirilmesi: Bir Uygulama", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Agresti, A. (1990). *Categorical Data Analysis*, John Wiley and Sons, Canada.

Akarkarasu, Nahit. (2000). *Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının İyileştirilmesi İçin Öneriler*, Sermaye Piyasası Yeterlik Etütleri, Ankara.

Akçakoca, C. "Bağımsız Denetimde Müşteri Kabulü", (Çevrimiçi) <https://www.bdturkey.com/denetim/bagimsiz-denetimde-musteri-kabulu-2-h2152.html> (Erişim Tarihi : 05.01.2021)

Akgül, A. B. (2000). *Türk Denetim Kurumları*, Türkmen Kitabevi, Beta Yayınları, İstanbul.

Akpınar, Y. (2010). "610 Nolu Uluslar arası Denetim Standardı Hükümleri ile Türkiye Uygulamaları Çerçevesinde İç Denetim ve İç Denetim Çalışmaları" *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Aralık, Cilt: 12, Sayı: 2, s: 174-200.

Aksoy, T. (2002). *AB ile Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma Tüm Yönleriyle Denetim*, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara.

Aksoy, T. (2006). *Tüm Yönleriyle Denetim*, Yetkin Yayınları, ASB, American Standart Boards, Ankara.

Aktuğoğlu, A. (1996). *Denetleme ve Revizyon*, Barış Yayınları, 3.Baskı, İstanbul.

Akyel, R. (2010a). "Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt: 17, Sayı: 1, s. 83-98.

Akyel, R. (2010b). "Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri ile İlişkileri ve Türk Kamu yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi", *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 19, Sayı 3, s 1-22.

Alıcı, O.V. (2006). "Belediyelerde İç Denetim", *Mahalli İdareler Aylık Mesleki Mevzuat Dergisi*, Ekim, Yıl: 16, Sayı: 147, s.48-54.

Alpar, R. (2013). *Uygulamalı çok değişkenli istatistiksel yöntemler* (4. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.

Alpman, G. (2008). "İç kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi" (Çevrimiçi) <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/06/6822-00BE62E558580D9C118>

(Erişim Tarihi : 08.01.2017).

Anderson, E.B. (1997). Introduction to the Statistical Analysis of Categorical Data, Springer-Verlag, New York.

Answer Tree 1.0 Users Guide. (1998). SPSS Inc.

Apastolou, A.S. (1993) “The Effects of Senior Internal Auditor Behaviour on Staff Performans and Satisfaction”, Accounting and Business Resarch, Cilt: 23, No: 90.

Aras, R. (2007). “İç Denetim ve Türk Kamu Yönetimindeki Gelişim”, Birlik Dergisi, Aralık, Sayı: 8, s. 18-27.

Arcagök, M.S. ve Erüz E. (2006). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi, Hesap Uzmanları Derneği.

Arens, A.A. ve Loebbecke, J.K. (2000). Auditing: An Integrated Approach. Eight Edition. Prentice-Hall Inc, New Jersey.

Aslan, B. (2010). “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim” Sayıştay Dergisi, Sayı: 77, s. 63-86

Aslan, S. (2003). Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim, Avcıol Basım, İstanbul.

Arslan, B., (2010). “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, Sayıştay Dergisi, Sayı:77, s:63-86.

Ayrancı, K., (2010). Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Başpınar, A. (2005). “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, Ocak-Nisan, Sayı: 148, s.35-62.

Bayram, N., (2000). Karşılık Getirme Analizi ve bankacılık Sektörüne Uygulanması, Doktora Tezi. Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bedard C. J., R. D. Deis, B. M. Curtis ve J. G. Jenkins, “Risk Monitoring and Control in Audit Firms: A Research Synthesis”, Auditing: A Journal of Practise&Theory, Vol.27, No.1, Mayıs, 2008.

BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi.

BDS 330 Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler.

BDS 505 Dış Teyitler.

BDS 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması.

Bozkurt, N. (1995). “Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 2, s. 29-34.

Bozkurt, N. (2006). Muhasebe Denetim, Alfa Yayınları, İstanbul.

Bozkurt, N. “Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi İlişkisi” (Çevrimiçi),(<http://synergy.gen.tr/goster.aspx?type=makale&id=11>) (Erişim Tarihi : 16.01.2018).

Bozkurt, M. (2010). “ İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi”, Sayder Dış Denetim Dergisi, Sayı 1, (Temmuz-Ağustos-Eylül), s.129-136.

Bullivant, G. (2010). Credit Management, 6. Baskı, Gower Publishing, İngiltere

Cangemi, M.P. ve Singleton T. (2003). Managing The Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide, Third Edition, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey.

Carmichael, D.R. ve Willingham, J.J. (1989), Auditing Concepts and Methods, McGraw-Hill Inc., New York

Carmichael, D.R.; Willingham, J.J. ve Schaller, C.A. (1996). Auditing Concepts and Methods, A Guide to Current Theory and Practice, Sixth Edition, The McGraw-Hill Companies Inc.

Chambers, A.D.; Selim, G. ve Vinten, G. (1987). “Internal Auditing”, Second Edition, Pitman.

Clausen, S.E., (1998). Applied Correspondence Analysis, Sage Publications, United States of America, 69 p.

Çömlekçi, F. (1978). Muhasebe Denetimi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir.

Dabbağoğlu, K. (2007). “İç Kontrol Sistemi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 82, s.159-170.

Demir, M., Ülker, Y., ve Arslan, Ö. (2018). “İç Kontrol, İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi”, Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, s.82-104.

Demirkan, Ş. (1998). “Türkiye’de Bağımsız Dış Denetimin Vergi Gelirlerinin Artırılmasında Etkinliği”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Doktora Tezi, İzmir.

Dittenhofer, M. (2001). “Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of Present Methods”, Managerial Auditing Journal, Cilt: 16, Sayı: 8.

Dobroţeanu, L. ve Dobroţeanu C.L. (2002). Audit – concepte si practici, abordare naţională şi internaţională, Editura Economică, Bucureşti.

Doğan, İ., (2003). Holştayn Irkı İneklerde Süt Verimine Etki Eden Faktörlerin Chaid Analizi İle İncelenmesi, *Ankara Üniversitesi Veteriner Fakültesi Dergisi* 50 (1), 65-70

Doyrangöl, N.C. (2002). “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 60, s. 33-42.

ECIIA (2005), Avrupa’da İç Denetim, Konum Raporu, Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu, Bürüksel.

ECIIA, Improving Cooperation Between Internal and External Audit, Pozisyon Belgesi.

Edge, W.R. ve Farley, A.A. (1991). External Auditor Evaluation of Internal Audit Function. *Accounting and Finance*, Cilt: 31, Sayı: 1, s. 69-83.

Elder, R.J.; Beasley, M.S. ve Arens, A.A. (2010). *Auditing and Assurance Services An Integrated Approach*, Thirteenth Edition, Pearson Education Inc., New Jersey.

Elitaş, C. (2004). “İç Denetçinin Verdiği Raporların Üst Yönetim Tarafından Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Ekim-Kasım-Aralık, Sayı: 69, s. 220-238.

Endaya, K.A. (2014). “Coordination and Cooperation between Internal and External Auditors”. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5 (9), s. 76-81.

Erdoğan, N. (1994). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Raporlama, TÜRMOB, Temel Eğitim ve Staj Merkezi, Yayın No:4, Ankara.

Erdoğan, M. (2001). Denetim, Eskişehir.

Erdoğan, S. (2009). İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi, Devlet Planlama Teşkilatı Uzmanlık Tezleri, Ankara.

Engle, T.J. (1999). “Managing External Auditor Relationships”. *The Internal Auditor*, 56 (4): s. 65-69.

Erbaş, S. ve Güneş, A., (1998). Chaid Analizi, İstatistik Konferansı Bildiri Kitabı .381, Ankara

Ergin, H. (2006). Denetim, Ekspres Matbaası, Kütahya.

Etikan, İ., Uysal, M., Sanisoğlu, Y., Dirican, B., (2000). Uygunluk Analizi İle Kanser Vakalarının Çözümlemesi, 5.Ulusal Biyoistatistik Kongresi, 118–126.

Felix, W. L., A. A. Gramling ve M. J. Maletta (2001)“The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution” *Journal of Accounting Research* 39(3): 513-534

Golloway, D. (2002). Internal Auditing : A Guide for the New Auditor, 2. Baskı, AII, U.S.A.

Goodwin- Stewart, J. ve P. Kent. (2006)“Relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit” Accounting and Finance 46: 387–404

Gönen, S. (2009). “İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 11, Sayı: 1, s. 189-217.

Guy, D.M.; Alderman, C. W. ve Winters, A.J. (1996). Auditing, The Dryden Press, New York.

Gücenme, Ü. (2004). Muhasebe Denetimi, 1.Baskı, Motif Matbaa, İstanbul.

Güçlü, F. (2005). Muhasebe Denetimi, Detay Yayıncılık, Ankara.

Gürbüz, H. (1995). Muhasebe Denetimi, 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.

Güredin, E. (1994). Denetim, Beta Yayınları, İstanbul.

Güredin, E. (2000). Denetim, Beta Yayınları, 10. Baskı, İstanbul.

Güredin, E. (2007). Denetim ve Güvence Hizmetleri, 11.Baskı, Arıkan Basım, Yayın No:165, İstanbul.

Güven, F.M. D. (2008): “İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Yeri Ve Önemi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Holmes, A.W. ve Owermtter W. S. (1975). Muhasebe Denetimi “ Auditing” Standartları ve Yöntemleri, Çeviri: Oğuz Göktürk, Bilimsel Yayınlar Derneği Yayını, Yayın No:5, 8. Baskı, Cilt 1.

Hubbard, T. D. ve Johnson, J. R. (1991). Auditing, Fourth Edition, Dame Publications Inc, Houston.

Hüner, D.B. (2014). “Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü”, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

<http://www.statsoft.com/textbook/chaid-analysis/#index>, (Erişim Tarihi :19.02.2013).

<https://avys.omu.edu.tr/storage/app/public/bekir.ozturk/133866/7.%C4%B0%C3%87%20KONTROL%20VE%20R%C4%B0SK%20TANIMI.pdf>.
(Erişim Tarihi : 05.01.2021).

İbiş, C. ve Çatıkkaş, Ö. (2012). “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran, Sayı: 85, s. 95-121.

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

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. (2015). İç Denetime Genel Bir Bakış, Nisan.

Kalkınoğlu, M. (2003). "İç Kontrol Sistemi", Vergi Dünyası, Sayı: 265, s. 70-78.

Karaca, M. (2012). "9. ASOSAI Araştırma Projesi Işığında İç Denetim ve İç Denetim Birimleri ile Sayıştaylar Arasındaki İlişkiler", Sayıştay Dergisi, Sayı 84, Mart.

Kass, G.V., (1980) An Exploratory Technique for Investigating Large Quantities of Categorical Data. Applied Statistics, 29 (2). 119-127.

Kaval, H. (2005). UFRS ve IAS Uygulamaları Örnekleriyle Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Akademik Denetim, Baran Ofset, Ankara.

Kavut, L., Taş, O. ve Şavlı, T. (2009): Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İstanbul: İSMMMOMO Yayınları, 3. Baskı.

Kaygısız, Z., (2004). Karşılık Getirme Analizi ve Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerine Yönelik Bir Uygulama Denemesi, Y.Lisans Tezi, Osmangazi Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.

Kepekçi, C. (2000). Bağımsız Denetim, Siyasal Kitabevi, 4.Baskı, Ankara.

Kepekçi, C. (2004). Bağımsız Denetim, Genişletilmiş 5.Baskı, Avcıol Basım Yayın.

Keskin, D.A. (2006). İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme, 1. Baskı, Beta Basım A.Ş., İstanbul.

Kiracı, M. (2003). "Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi", Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 2, s. 69.

Korkmaz, U. (2007). "Kamuda İç Denetim (I)", Bütçe Dünyası, Cilt: 2, Sayı: 25, s. 4-15.

Köroğlu, Ç. ve Uçma, T. (2006). "İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi", Mevzuat Dergisi, Temmuz, Yıl: 8, Sayı: 103.

Köse, H.Ö. (2007). Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim, 2. Baskı, T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara.

Kuşakcı, S. (2010). Segmentation of student market:A chaid-based analysis. Empirical Studies in Social Sciences, 6th International Student Conference, Izmir University of Economics, Izmir.

Maviş, F. "Stratejik Denetim", Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 2.

- Memiş, M.Ü. (2008). “Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar”, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat, Sayı: 85, s. 75-91
- Meriç, M. (2002). Vergi Denetimi, İlkem Ofset, İzmir.
- Messier, F. W. (1997). Auditing A Systematic Approach, International Edition, Mc Graw-Hill.
- Metin, K. ve Yalçın, H. (1996). İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme, Kılavuz Yayınları, İstanbul.
- Moeller, R. (2009). Brink’s Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge, Seventh Edition, John Willey&Sons Inc., United States of America.
- Mohamed, Z., M. Mat Zain, N. Subramaniam ve W.F. Wan Yusoff(2012) “Internal audit attribute and external audit’s reliance on internal audit: implications for audit fees” International Journal of Auditing 16: 268-285
- Önder, M.F. (2008). Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyum, Asil Yayın Dağıtım, Ankara
- Özdamar, K., (1999). Paket programlar ile İstatistiksel Veri Analizi, Kaan Kitabevi, Eskişehir,
- Özer, M. (1997). Denetim, Özkan Matbaacılık, Ankara.
- Özeren, B. (2000). İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- Özoğlu, B.; Mercan, C. ve Çakıroğlu, S. (2010). “Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim” İ.B.B. İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları, No:1, 1.Basım, İstanbul
- Pehlivan, G. (2006). Chaid analizi ve bir uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi, İstanbul.
- Pehlivanlı, D. (2010). Modern İç Denetim, Beta Yayınları, İstanbul.
- Pop, A.; Boğa-Avram, C. ve Boğa-Avram, F., The Relationship Between Internal and External Audit.
- Ratner B. CHAID for interpreting a logistic regression model. Journal of Targeting, Measurement and Analysis of Marketing, 1998: 6, 27-38.
- Reding, K.F.; Sobel, P.J. ve Anderson U.L. vd., (2009). Internal Auditing: Assurance & Consulting Services, Second Edition, The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Ricchiute, N. D. (1992). Auditing, South Western – Publishing Co.

Rijckevorsel, J. V. and De Leeuw, J., (1988). Component and Correspondence Analysis, John Wiley and Sons, New York.

Robertson, Ward, J.C.. (1980). "Reliance on Internal Auditors", Journal of Accountancy, October.

Sağlar, J. ve Tuan K. (2009), İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 18, Sayı 1, s.343–358

Saka, T. (2001). "İç Denetim Mesleği, Bankacılık ve Risk Yönetimi", İç Denetim Dergisi, Sonbahar, Sayı: 1.

Salek, J. (2005). Accounts Receivable Management, Best practices, John Wiley and Sons, Inc, New Jersey.

Saraçlı S., Doğan I., Kaygısız Z., Kaya M., (2005). Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Öğrencilerinin Bölüm Değiştirmeyi İsteyip İstememelerinin İncelenmesi, Eğitim Araştırmaları Dergisi, Cilt 6, No:22, 179-187.

Sawyer, B.L. (1988). Sawyer's Internal Auditing, The Practice and Modern Internal Auditing, Revised and Enlarged, The Institute of Internal Auditors, Florida.

Sawyer, B.L. ve Dittenhofer, M.A. (1996). Sawyers Internal Auditing The Practice of Modern Internal Auditing, Fourth Edition, Revised and Enlarged, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida.

Schiff, J.B. ve May, Ç.B. (1990). "What is Internal Control? Who Owns it?", Management Accounting.

Schneider, A. (1985). "The Reliance of External Auditors on the Internal Audit Function", Journal of Accounting Research, Cilt: 23, Sayı: 2, Autumn, Printed in U.S.A.

Selimoğlu, S. K ve Diğ. (2004), Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, AÖF Yayını, 1. Baskı, Eskişehir

Selimoğlu, S. K. ve Uzay, Ş. (2008). Muhasebe Denetimi, Gazi Kitapevi, Ankara.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri:X, No:16, Md:2.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X, No: 22, Kısım 27; mad.5(c)

SMM Yeterlik Muhasebe Denetimi, (2006). Deha Yayınları, Yayın No: 5, İstanbul.

Sevim, Ş. (1990). "Muhasebe Raporlarının Yasal Denetimini Yürütmekten Sorumlu Kişilere Yetki Verilmesine Yönelik AT 8. Yönergesinde Belirtilen Mesleki Standartlar ile 3568 Sayılı Yasa ve İlgili Mevzuattaki Mesleki Standartların Karşılaştırılması", Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:8, Sayı 1-2, Eskişehir

Sevim, Ş. ve Eliuz, R. (2007). "Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Roller ve İMKB'de Bir Araştırma", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 36, Ekim.

Sevgener, A.S. (1984). "İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim İşlevi Bağntısı", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl: 10, Sayı: 36.

SmartDrill, (2001). Data Mining, Analytic Techniques:CHAID,. [Online] Retrieved on 20-March-2005, at URL: <http://www.smartdrill.com/process4.html>

Statements on Auditing Standards, SAS No:65, The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements, (Çevrimiçi) <https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/sas.html> (Erişim Tarihi : 18.05.2017)

Stein, M.T., D.A. Simunicve T.B. O'Keefe (1994) "Industrydifferences in theproduction of auditservices" Auditing: A Journal of PracticeandTheory (Supplement 1994): 128 - 142

Suner, A., & Çelikoğlu, C. C. (2008). Uygunluk analizinin benzer çok değişkenli analiz yöntemleri ile karşılaştırılması. İstatistikçiler Dergisi, 1, 9–15

The Institute of Internal Auditors – IIA <http://www.theia.org> 18.05.2017

The Institute of Internal Auditors (2002). The Professional Practicves Framework, 1.B, Florida, U.S.A.

The Measurement Group LLC. CHAID. <http://www.tmgweb.com/Definitions/chaid.htm>; 2001.

Tuan, K. (2015). "İç Denetçi ve Bağımsız Denetçi Arasındaki Koordinasyon ve İş birliğinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi", The Journal of Academic Social Science Yıl: 3, Sayı: 18, Aralık 2015, s. 319-329

Tunçay, D., (2011). İç Kontrol ile İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi,

Tutal, M. (1992). Bağımsız Dış Denetim Ve Bankacılık Sektöründeki Yeri, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi,

Tümer, Sumru. (2010), Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları, Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayınları, Ankara.

Türedi, H., Karakaya, G. ve İldem, M. (2015). "Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi", Sayıştay Dergisi, Sayı: 96, Ocak - Mart, s. 55-74.

Türker M. ve diğerleri. (2002). Sınırlı Uygunluk Denetimi El Kitabı, Türmob Yayınları, Yayın No:194, Ankara.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (Çevrimiçi)
<http://www.tide.org.tr/uploads/TI%CC%87DECOSO%20Sunumu%202013%20son.pdf> (Erişim Tarihi : 26.01.2019)

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, (2004). Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, Deloitte, İstanbul.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, (2016). IIA - Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, (Çevrimiçi)
<https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>18.05.2017 (Erişim Tarihi : 05.01.2021)

Ulutaş, V. (2007): “Muhasebe Denetiminde Geç Kontrol Sistemi Ve İç Denetimin Önemi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi, Kocaeli.

Uzay, Ş. (1998), İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetime Etkisi, Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 12(1-2), Mayıs, s.161-176.

Uzay, Ş. (1999), İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Pelin Yayınları, Ankara.

Uzay, Ş. (2009). Denetim Süreci ve Aşamaları, Muhasebe Denetimi, (Edit: Seval Kardeş Selimoğlu ve Şaban Uzay), Gazi Kitabevi, Ankara.

Uzun, A.K. (2009a). “Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı”, Denetişim Dergisi, Sayı: 3, 59-65.

Uzun, A.K. (2009b). Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü, Active, Kasım-Aralık, Yıl: 12, Sayı: 62, 51-56.

Yereli, A.N. ve Özdoğan, B. (2009). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Celal Bayar Üniversitesi Matbaası, Manisa.

Yılcı, F.M. (2006). İç Denetim: Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma, 2. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Eskişehir.

Yılcı, F.M. (2015). İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi, 3.Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.

Yılcı, F.M. ve Diğerleri. (2004). Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, Anadolu Üniversitesi Yayın No:1585, Açık Öğretim Fakültesi Yayın No:839, A.Ü Web Ofset, Eskişehir.

Yılcı, F.M. ve Diğerleri. (2016). Muhasebe Denetimi, 2.Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.

Yıldırım, S. (2014). “İç Kontrol ile İç Denetimin Etkinliğinin Dış Denetim Süresine Etkisi”, Yüksek Lisans Tezi.

Yıldız, Ö. (2008). “Perakendecilik Sektöründe İç Denetimin Önemi ve Stokların Denetimi Uygulaması”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.

Yüzgün, A. (1984). Genel Denetim Yaklaşımı, Dünya Yayınları, İstanbul.

Warren, C.S.; Reeve, J.M. ve Fess, P.E. (2002). Financial & Managerial Accounting, Seventh Edition, South-Western.

Whittington , R. O. ve Pany K. (2006). Principles of Auditing and Other Assurance Services, Irwin Mc-Hill, New York.

EK-1: Anket Formu

Değerli katılımcılar,

Bu anket çalışması iç denetim standartları ve 610 no'lu BDS dikkate alınarak hazırlanmıştır. Ankette yer alan ifadeleri yanıtlarken son 2 yıl içerisinde denetlediğiniz işletmelerin durumunu göz önünde bulundurarak değerlendiriniz. İfadelerin karşısındaki seçeneklerden sizin için en uygun olanı işaretleyerek cevabınızı belirtiniz.

Saygılarımızla.

Pınar Sarışen
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Doktora Öğrencisi

Prof. Dr. Birol Yıldız
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
İ.İ.B.F. - İşletme

KİŞİSEL BİLGİLER				
Cinsiyet	Kadın <input type="checkbox"/>	Erkek <input type="checkbox"/>		
Yaş	25-35 <input type="checkbox"/>	36-45 <input type="checkbox"/>	46+ <input type="checkbox"/>	
Öğrenim Durumu	Lisans <input type="checkbox"/>	Y.Lisans <input type="checkbox"/>	Doktora <input type="checkbox"/>	
Unvan	Denetçi <input type="checkbox"/>	Kıdemli Denetçi <input type="checkbox"/>	Baş Denetçi <input type="checkbox"/>	Sorumlu Ortak Baş Denetçi <input type="checkbox"/>
Deneyim	0-5 <input type="checkbox"/>	6-10 <input type="checkbox"/>	11+ <input type="checkbox"/>	
1. Bağımsız denetim yaptığınız işletmenin iç denetim fonksiyonu tarafından üretilen çıktılardan, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanmakta mısınız?	Evet <input type="checkbox"/>	Hayır <input type="checkbox"/>		
2. Bağımsız denetim yaptığınız işletmenin iç denetçilerinden, denetimin herhangi bir aşamasında yararlanmakta mısınız?	Evet <input type="checkbox"/>	Hayır <input type="checkbox"/>		

	1	2	3	4	5
3. Denetimini yaptığımız işletmelerde iç denetim fonksiyonu, organizasyonel bağımsızlığa sahiptir (Doğrudan denetim komitesine raporlama yapabilmektedir).					
4. Denetimini yaptığımız işletmelerde iç denetçiler için tarafsız bir çalışma ortamı vardır.					
5. Denetimini yaptığımız işletmelerde, iç denetim fonksiyonunun görevleri (kapsam) yeterli genişlikte belirlenmiştir. (Kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç kontrol açısından yeterlidir)					
6. Denetimini yaptığımız işletmelerde iç denetçiler, yeterli düzeyde teknik bilgi ve yeteneğe sahiptir.					
7. Denetimini yaptığımız işletmeler, yeterli sayıda iç denetim elemanına sahiptir.					
8. Denetimini yaptığımız işletmelerde iç denetçiler, gereken mesleki dikkat ve özeni göstermektedirler.					
9. Denetimini yaptığım işletmelerdeki iç denetim fonksiyonuna güvenmiyorum.					
10. Denetimini yaptığım işletmelerdeki iç denetçilere güvenmiyorum.					
11. Denetimini yaptığım işletmelerdeki iç denetçilerle iş birliği yapmak bağımsızlığımı ihlal edecektir.					
12. Denetimini yaptığım işletmelerdeki iç denetçilerle iş birliği yapmak işlerimi kolaylaştırmayacaktır.					
1. ve/veya 2. soruya cevabınız evet ise 13-19 arası ifadelere ne ölçüde katılıp katılmadığınızı belirtiniz.					

***1. Kesinlikle Katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle Katılıyorum**

13. İç denetim çalışmasından en fazla hangi aşamada yararlanmaktasınız? (Birden fazla seçim yapabilirsiniz.)	Önemli yanlışlık riski belirlerken iç kontrolün değerlendirilmesi sırasında yararlanmaktayım. <input checked="" type="checkbox"/>	Maddilik testlerini uygularken hesap kalanlarının test edilmesi sırasında yararlanmaktayım. <input checked="" type="checkbox"/>				
14. İç denetçilerden en fazla hangi aşamada yararlanmaktasınız? (Birden fazla seçim yapabilirsiniz.)	Önemli yanlışlık riski belirlerken iç kontrolün değerlendirilmesi sırasında yararlanmaktayım. <input checked="" type="checkbox"/>	Maddilik testlerini uygularken hesap kalanlarının test edilmesi sırasında yararlanmaktayım. <input checked="" type="checkbox"/>				
15. Denetimi yapılan işletmenin iç denetçileri ile koordinasyon içerisinde çalışmaktayız.		1	2	3	4	5
16. Denetimi yapılan işletmenin iç denetçileri ile etkin iletişim kurulmasının bağımsız denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisi vardır.						
17. Denetimi yapılan işletmede iç denetçi, bağımsız denetçinin çalışmasını etkileyebilecek herhangi bir önemli konu hakkında dikkat çekip bilgilendirmektedir.						
18. İç denetim çalışmasını, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız? Aşağıdakileri önceliğinize göre 1'den 5'e kadar sıralayınız. Nakit işlemleri Alacak ve borç işlemleri Stoklar Duran varlıklar Gelir ve gider işlemleri						
19. İç denetçileri, denetimin hangi alanlarında en çok kullanmaktasınız? Aşağıdakileri önceliğinize göre 1'den 5'e kadar sıralayınız. Nakit işlemleri Alacak ve borç işlemleri Stoklar Duran varlıklar Gelir ve gider işlemleri						

***1. Kesinlikle Katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle Katılıyorum**

