

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



**COSO TABANLI İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ DENETİM
SÜRECİNE ETKİLERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Muhammet Fatih ÇOŞKUN

**Muhasebe ve Denetim Ana Bilim Dalı
Muhasebe ve Denetimi Programı**

Tez Danışmanı: Dr. Öğretim Üyesi Özgür TERAMAN

Nisan, 2019

**T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**



**COSO TABANLI İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ DENETİM
SÜRECİNE ETKİLERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Muhammet Fatih ÇOŞKUN
(Y1612.070020)**

**Muhasebe ve Denetim Ana Bilim Dalı
Muhasebe ve Denetimi Programı**

Tez Danışmanı: Dr. Öğretim Üyesi Özgür TERAMAN

Nisan, 2019

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ



YÜKSEK LİSANS TEZ ONAY FORMU

Enstitümüz Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetimi Tezli Yüksek Lisans Programı **Y1612.070020** numaralı öğrencisi **Muhammet Fatih ÇOŞKUN**'nun "**COSO TABANLI İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNE ETKİLERİ**" adlı tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 24/09/2018 tarih ve 2018/26 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Tezli Yüksek Lisans tezi 17.04.2019 tarihinde kabul edilmiştir.

	<u>Unvan</u>	<u>Adı Soyadı</u>	<u>Üniversite</u>	<u>İmza</u>
Danışman	Dr. Öğr. Üyesi	Özgür TERAMAN	İstanbul Aydın Üniversitesi	
Asıl Üye	Prof. Dr.	Sinan ASLAN	Marmara Üniversitesi	
Asıl Üye	Dr. Öğr. Üyesi	Cem Niyazi DURMUŞ	İstanbul Aydın Üniversitesi	

ONAY

Prof. Dr. Ragıp Kutay KARACA
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “COSO Tabanlı İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onuruyla beyan ederim. (.../.../20..)

Muhammet Fatih ÇOŞKUN

ÖNSÖZ

İşletmelerin küresel rekabette yaşamlarını sürdürebilmeleri ve faaliyetlerini belirledikleri hedefler doğrultusunda gerçekleştirebilmeleri için organizasyon yapılarına iç kontrol sistemini kurmaları ve etkinliğini sağlamaları büyük önem arz etmektedir. Bu çalışmada iç kontrol, bağımsız denetim ve COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi konularının teorik kısımları ele alınmış, COSO modeli ile yapılandırılmış iç kontrol sisteminin işletme yapılarına ve bağımsız denetim sürecine etkileri, öğretim üyeleri ve bağımsız denetçiler ile yapılan derinlemesine mülakatlar aracılığıyla tespit edilmeye çalışılmıştır.

Çalışmam boyunca bilgi ve tecrübesi ile desteğini eksik etmeyerek yardımcı olan danışmanım Sayın Dr. Öğretim Üyesi Özgür TERAMAN'a teşekkürü borç bilirim.

Nisan, 2019

Muhammet Fatih ÇOŞKUN

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖNSÖZ.....	vii
İÇİNDEKİLER	ix
KISALTMALAR	xiii
ŞEKİL LİSTESİ.....	xv
ÇİZELGE LİSTESİ.....	xvii
ÖZET.....	xix
ABSTRACT	xxi
1. GİRİŞ	1
2. İÇ KONTROL SİSTEMLERİ	3
2.1 İç Kontrol Sistemine Genel Bir Bakış.....	3
2.2 İç Kontrol Sisteminin Tarihsel Gelişimi	6
2.3 İç Kontrol Sistemi ile İlgili Düzenlemeler	8
2.3.1 COSO iç kontrol bütünlük çerçevesi	9
2.3.2 COCO iç kontrol çerçevesi	10
2.3.3 Sarbanes oxley yasası.....	11
2.3.4 INTOSAI iç kontrol standartları	12
2.3.5 Türkiye'deki düzenlemeler	13
2.4 İç Kontrol Sisteminin Önemi	14
2.5 İç Kontrol Sisteminin Amaçları	15
2.5.1 İşletme varlıklarının korunması	15
2.5.2 İşletme faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği.....	16
2.5.3 Finansal raporlamanın güvenilirliği	17
2.5.4 İlgili yasa ve mevzuatlara uyguluk	17
2.6 İç Kontrol Sisteminin Faydaları	17
2.7 İç Kontrol Sisteminin Etkinliği İçin Temel İlkeler	19
2.7.1 Görevlerin ayrımı ilkesi	19
2.7.2 Uygun bir belgeleme ve kayıt düzeninin varlığı.....	19
2.7.3 Çalışanların performansı	20
2.7.4 Bağımsız mutabakatların yapılması	20
2.7.5 Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının korunması	21
2.8 İç Kontrol Sistemini Tanıma Yöntemleri.....	21
2.8.1 Not alma yöntemi.....	22
2.8.2 Akış şeması yöntemi	22
2.8.3 Anket yöntemi.....	23
2.9 İşletmelerde İç Denetim	23
2.9.1 İç denetimin tarihsel gelişimi	24
2.9.2 İç denetimin kapsamı	25
2.9.3 İç denetimin amaçları.....	26
2.9.4 İç denetimin unsurları	27
2.9.5 İç denetim türleri	27

2.9.6 İç denetçi kavramı	28
2.10 İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi	29
2.11 İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi	30
2.12 İç Kontrol ve Bağımsız Denetim İlişkisi	30
3. BAĞIMSIZ DENETİM	33
3.1 Denetime Genel Bir Bakış	33
3.2 Denetim Türleri	34
3.2.1 Amaçlarına göre denetim türleri	35
3.2.1.1 Faaliyet denetimi	35
3.2.1.2 Uygunluk denetimi	35
3.2.1.3 Finansal tablolar denetimi	36
3.2.2 Yapılış zamanına göre denetim türleri	37
3.2.2.1 Sürekli denetim	37
3.2.2.2 Sınırlı denetim	37
3.2.2.3 Özel denetim	38
3.2.3 Denetçinin statüsüne göre denetim türleri	38
3.2.3.1 Kamu denetimi	38
3.2.3.2 İç denetim	39
3.2.3.3 Bağımsız denetim	39
3.3 Denetçi Türleri	40
3.3.1 İç denetçi	40
3.3.2 Kamu denetçisi	41
3.3.3 Bağımsız denetçi	41
3.4 Bağımsız Denetimin Nedenleri	41
3.5 Bağımsız Denetimin Amaçları	42
3.6 Bağımsız Denetimin Faydaları	43
3.7 Bağımsız Denetim Standartları	44
3.8 Bağımsız Denetim Süreci	45
3.8.1 Müşterinin seçimi ve denetim sözleşmesinin imzalanması	46
3.8.2 Denetimin planlanması	47
3.8.3 Denetim çalışmalarının yürütülmesi	49
3.8.3.1 Denetim kanıtları	49
3.8.3.2 Denetim teknikleri	51
3.8.3.3 Çalışma kâğıtları	53
3.8.4 Denetimin tamamlanması ve raporlanması	54
3.8.4.1 Olumlu denetim görüşü	55
3.8.4.2 Olumsuz denetim görüşü	55
3.8.4.3 Sınırlı (Şartlı) olumlu denetim görüşü	56
3.8.4.4 Görüş vermekten kaçınma	56
3.8.4.5 Rapor sonrası faaliyetler	57
4. COSO İÇ KONTROL BÜTÜNLEŞİK ÇERÇEVESİ	59
4.1 COSO Kavramı ve Gelişimi	59
4.2 COSO 2013 İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi	63
4.3 COSO İç Kontrol Sisteminin Amaçları	69
4.4 COSO İç Kontrol Sisteminin Faydaları	70
4.5 COSO İç Kontrol Bileşenleri	70
4.5.1 Kontrol ortamı (Control environment)	72
4.5.2 Risk değerlendirme (Risk assessment)	78
4.5.3 Kontrol faaliyetleri (Control activities)	83
4.5.4 Bilgi ve iletişim (Information and communication)	87

4.5.5 İzleme (Monitoring).....	91
5. COSO TABANLI İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNE ETKİLERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA	95
5.1 Araştırmanın Amacı ve Önemi	95
5.2 Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtlılıkları	96
5.3 Veri Toplama Yöntemi.....	97
5.4 Mülakat Soruları ve Katılımcı Listesi	97
5.5 Öğretim Üyeleri ve Bağımsız Denetçilerden Elde Edilen Verilerin Analiz Edilmesi.....	100
5.6 Analiz Edilen Verilerin Kod ve Temalar Aracılığıyla Sınıflandırılması ve Tanımlanması	101
5.6.1 Kapsayıcı çerçeve	102
5.6.2 Sistematik yaklaşım	107
5.6.3 Hedeflere ulaşma düzeyi	115
5.6.4 İşletme açısından değerlendirme.....	117
5.6.5 Bağımsız denetim sürecine etkileri	121
6. DEĞERLENDİRME ve SONUÇ	133
KAYNAKLAR	139
EKLER.....	147
ÖZGEÇMİŞ.....	151

KISALTMALAR

AAA	:American Accounting Association (Amerikan Muhasebe Birliği)
ABD	:Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	:American Institute of Certified Public Accountants (Amerin Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
BDDK	:Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	:Bağımsız Denetim Standartları
CICA	:Canadian Institute of Chartered Accountants (Kanada Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
COCO	:Criteria of Control Objectives (Kontrol Hedefleri Kriterleri)
COSO	:Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi)
FCPA	:Foreign Corrupt Practices Act (Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Kanunu)
FEI	:Financial Executives International (Uluslararası Finans Yöneticileri)
IAASB	:International Auditing and Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
IFAC	:International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IIA	:Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)
IMA	:Institute of Management Accountants (Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü)
INTOSAI	:International Organization of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü)
ISA	:International Standart on Auditing (Uluslararası Denetim Standartları)
KGK	:Kamu Gözetimi Kurumu
NCFRR	:National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu)
SEC	:Security Exchange Commission (Sermaye Piyasası Kurulu)
SOX	:Sarbanes-Oxley Act (Sarbanes Oxley Yasası)
SPK	:Sermaye Piyasası Kurulu
TİDE	:Türkiye İç Denetim Enstitüsü

ŞEKİL LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 4.1: Destekleyici Kuruluşlar	60
Şekil 4.2: COSO Küpü	65
Şekil 4.3: 1992-2013 Küplerinin Karşılaştırılması	66
Şekil 4.4: COSO Bileşenlerine Ait İlkeler	68
Şekil 4.5: COSO İç Kontrol Süreci	71

ÇİZELGE LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Çizelge 2.1: COCO İç Kontrol Süreci	11
Çizelge 3.1: Denetim Türleri	34
Çizelge 4.1: COSO 2013 İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi.....	64
Çizelge 5.1: Katılımcı Listesi	99
Çizelge 5.2: Kod ve Temalar	101
Çizelge 5.3: Kapsayıcı Çerçeve	104
Çizelge 5.4: Sistematik Yaklaşım.....	109
Çizelge 5.5: Hedeflere Ulaşma Düzeyi	116
Çizelge 5.6: İşletme Açısından Değerlendirme	120
Çizelge 5.7: Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri	125

COSO TABANLI İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNE ETKİLERİ

ÖZET

İç kontrol, birçok ulusal ve uluslararası çalışma ve düzenlemelere konu olmuştur. Bu çalışmaların en önemlilerinden biri ‘‘COSO İç Kontrol Modelidir’’. Bu iç kontrol modeli, 1992 yılında Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (COSO) tarafından ‘‘İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi’’ adlı raporda yayımlanmıştır. COSO iç kontrol modeli, iç kontrol kavramı için ortak bir anlayış ve kapsayıcı bir çerçeve oluşturulması amacıyla geliştirilmiş gönüllü bir iç kontrol rehberidir. COSO iç kontrol sistemi, işletmenin üst yönetimi, yönetim kurulu ve diğer personeli tarafından etkilenen; faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, raporlamanın güvenilirliği ile yasa ve düzenlemelere uyum hedeflerine ulaşılması konusunda makul güvence sağlamak üzere tasarlanan ve yürütülen bir süreçtir. COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi, iç kontrolün tasarlanmasını, uygulanmasını ve yürütülmesini içeren, iç kontrolün etkinliğini değerlendiren ve günümüzde uluslararası ölçekte kabul gören bir iç kontrol çerçevesi haline gelmiştir.

Günümüz işletmelerinin faaliyetlerini belirledikleri hedefler doğrultusunda gerçekleştirebilmeleri ve finansal tablo kullanıcılarına doğru ve güvenilir bilgiler sunabilmeleri için işletme yapılarına iç kontrol sistemini kurmaları ve etkin bir şekilde yürütmeleri büyük önem arz etmektedir. Bağımsız denetçi açısından iç kontrol sisteminin değerlemesi, denetim çalışmalarının tamamlanması açısından çok önemlidir. Bağımsız denetçi, iç kontrol sisteminin mevcut durumuna göre çalışmalarını şekillendirmektedir.

Bu çalışmada iç kontrolün etkinliğine yönelik dünyada en çok kullanılan iç kontrol çerçevesi olan COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi temel alınmıştır. Bu doğrultuda COSO modeli ile yapılandırılmış iç kontrol sisteminin işletme yapılarına ve bağımsız denetim sürecine etkilerini tespit etmek amacıyla nitel bir araştırma yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: *İç Kontrol Sistemi, COSO, İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi, Bağımsız Denetim*

THE EFFECTS OF COSO BASED INTERNAL CONTROL SYSTEM TO INDEPENDENT AUDIT PROCESS

ABSTRACT

Internal control has been discussed many national and international studies and regulations. One of the most important of them is the “COSO Internal Control Model”. This internal control model was published in the report titled “Internal Control Integrated Framework” by Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) in 1992. COSO internal control model is a voluntary internal control guidance developed to provide a common understanding and a comprehensive framework for the notion of internal control. COSO internal control system which is a process affected by the senior management, board of directors and other personnel of the organization is designed and implemented in order to provide reasonable assurance in terms of the efficiency and productivity of the activities, reliability of the reporting and of whether the objectives of being in compliance with laws and regulations are fulfilled. The COSO Internal Control Integrated Framework has become an internationally recognized internal control framework today, which includes the design, implementation and execution of internal control, and assesses the effectiveness of internal control.

It is of great importance for today’s enterprises to establish an internal control system in their business structures and conduct it effectively in order to be able to carry out their activities in line with the goals they have set and to offer accurate and reliable information to the users of financial statements. Valuation of the internal control system for the independent auditor plays a significant role in the completion of auditing process. Independent auditor shapes his/her work according to the current state of the internal control system.

In this study, COSO Internal Control Integrated Framework, which is the most widely used internal control framework in the world for to the efficiency of the internal control was considered. In this respect, a qualitative research was carried out to determine the effects of the internal control system structured with the COSO model on the enterprise structures and the independent audit process.

Keywords: *Internal Control System, COSO, Internal Control Integrated Framework, Independent Audit*

1. GİRİŞ

Günümüzde ticari ve teknolojik gelişmelerin etkisiyle işletme yapılarında önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Özellikle gelişen teknolojilerin takip edilmesi, işletme organizasyonlarının karmaşıklaşması, kurumsal yapıların artması, işletme aktiflerin korunması, güvenilir verilere olan ihtiyacın karşılanması gibi unsurların varlığı, işletme yönetimlerinin iç kontrol sistemini kurmalarını ve takip etmelerini gerekli kılmıştır. İç kontrol, belirlenen hedeflere ulaşmak için işletme yönetimi tarafından oluşturulan politika ve prosedürler ile uygulanan usul ve yöntemlerin bütünüdür. Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (COSO)'ya göre iç kontrol; işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini, iç ve dış raporlamanın güvenilirliği ile kanun ve düzenlemelere uyum hedeflerinin gerçekleşmesini sağlamak amacıyla makul bir güvence verecek şekilde oluşturulan ve yürütülen bir süreçtir.

İşletme faaliyetlerinin artmasıyla birlikte finansal bilgilerin ve bu bilgilerin oluşturduğu finansal tabloların önemi ve gerekliliği giderek daha çok hissedilmiştir. Bu durum yönetimin, hissedarların ve finansal tablo kullanıcılarının alacağı kararlar açısından önemli olan finansal tabloların doğru ve güvenilir olmasını gerekli kılmıştır. Bu bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığı bağımsız denetim hizmetiyle belirlenmektedir. Bağımsız denetim; finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun olarak sunulup sunulmadığı konusunda makul güvence elde etmek ve finansal tablo kullanıcılarının güven seviyelerini artırmak amacıyla, bağımsız denetçi tarafından denetim ilke ve esaslarını kullanarak, defter, kayıt ve belgelerin incelenerek rapora bağlanması sürecidir.

COSO tabanlı iç kontrol sisteminin bağımsız denetim sürecine etkilerinin ele alındığı bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, iç kontrol kavramı ve tanımı, iç kontrol sisteminin tarihsel gelişimi, amaçları, önemi, temel ilkeleri ile iç denetim kavramı incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, denetim ve denetçi kavramı ve tanımları, denetim ve denetçi türleri incelenmiş, bağımsız denetimin nedenleri, amaçları ve faydaları açıklanmış, bağımsız denetim standartları ve bağımsız denetim süreci aktarılmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, COSO kavramı ve gelişimi, COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi incelenmiş, COSO iç kontrol sisteminin amaçları ve faydaları açıklanmış, COSO iç kontrol bileşenleri detaylı olarak aktarılmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın dördüncü ve son bölümünde, COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesiyle yapılandırılmış iç kontrol sisteminin işletme yapılarına ve bağımsız denetim sürecine etkilerini tespit etmek amacıyla nitel bir araştırma yapılmış, elde edilen bulgular değerlendirilerek ve yorumlanarak araştırma sonuçlarına ulaşılmıştır.

2. İÇ KONTROL SİSTEMLERİ

2.1 İç Kontrol Sistemine Genel Bir Bakış

Günümüzde gelişen ekonomik ve teknolojik ilişkilerin etkisiyle işletmeler fiziki olarak büyümekte, işlemleri artmakta, yönetimin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağı ortadan kalkmaktadır. Bu gibi olumsuz durumlar, ancak etkili bir iç kontrol sisteminin kurulması ve etkin bir şekilde yürütülmesiyle giderilebilir (Acındı, 2007, s. 3).

Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı büyümekte olan işletmeler için büyük önem arz etmektedir. İşletmelerin büyümesine paralel olarak, işletme faaliyetleri karmaşıklaşmakta, bölümler arasında koordinasyon sorunu artmakta, standartların yasa ve mevzuata uygunluğu açısından çeşitli zafiyetler ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle yönetim, işletme amaçlarına ulaşılmasını sağlayacak iç kontrol mekanizmaları oluşturmalı ve takip etmelidir (Haftacı, 2016, s. 67).

Kontroller, bir işletmenin faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesine olanak sağlayacak usul ve esaslar olarak tanımlanırken, bu kontrollerin bütünü iç kontrol sistemini oluşturmaktadır (Bozkurt, 2015, s. 126).

İç kontrol sistemi, olası hata ve hileleri önlemede makul düzeyde güvence verecek şekilde işletme yönetimi tarafından tasarlanmakta, uygulanmakta ve takip edilmektedir (Bozkurt, 2012, s. 31).

İç kontrol, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini, finansal raporlamanın güvenilirliği ile geçerli yasa ve kurallara uygunluğu sağlamak amacıyla makul bir güvence verecek şekilde oluşturulan, işletme yönetimi ve personeli tarafından yürütülen bir süreçtir (Alptürk, 2008, s. 14).

Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO)'ya göre iç kontrol; işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve etkenliğini, raporlamanın güvenilirliği ile kanun ve düzenlemelere uyum hedeflerinin gerçekleşmesini

sağlamak amacıyla makul bir güvence verecek şekilde oluşturulan ve yürütülen bir süreçtir (www.coso.org).

İç kontrol sistemi, işletme faaliyetlerini belirlenen politika ve hedeflere uygun olarak gerçekleştirmek amacıyla üst yönetim tarafından oluşturulan ve iç denetçiler tarafından etkinliği takip edilen sistemler bütünüdür. Yukarıdaki tanımlardan yola çıkarak iç kontrol sisteminin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Usul, 2015, s. 101):

- İç kontrol sistemi, işletme hedeflerine ulaşılmasını sağlamak amacıyla üst yönetim tarafından oluşturulan ve yürütülen bir süreçtir.
- İç kontrol sisteminin bütünü kontrol mekanizmaları oluşturmaktadır.
- İç kontrol sistemi teknolojik gelişmelere veya diğer nedenlere bağlı olarak sürekli değişmektedir. Bu nedenle sistem devamlı incelenmeli ve zayıf yönleri giderilmelidir.
- İç kontrol sistemi kesin bir güvence değil, makul bir güvence sağlamaktadır. Bu nedenle iç kontrol sistemi ne kadar etkin olursa olsun, hedeflerin gerçekleşmesinde makul bir güvence sağlamaktadır.
- Her ne kadar iç kontrol sisteminin çalışmasında insan faktörü gerekmesede sistemin kurulmasında ve değerlendirilmesinde insan faktörü önemlidir. Bu bağlamda da üst yönetim, işletme hedeflerini belirler ve bu hedeflere ulaşmayı sağlayacak kontrol mekanizmaları oluşturur.
- İşletme tarafından oluşturulan politika ve prosedürlerin belirlenen hedeflere uygun olarak yürütülmesini sağlamaktadır.

İç kontrol sistemi, işletme faaliyetlerinin, yönetim tarafından belirlenen politika ve hedeflere uygun olarak; faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve güvenilir olmasını, mali bilgilerin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak amacıyla işletme yönetimi ve personeli tarafından oluşturulan ve yürütülen organizasyon, politika ve prosedürler bütünüdür. İç kontrol sistemi, yönetim kontrolü olarak da adlandırılmaktadır. İç kontrol sistemi mali işlerin yanı sıra, yönetim işlerini de kapsamaktadır (Sezgin, 2005, s. 84).

İç kontrol sisteminin etkinliği işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Yönetim, işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlamak amacıyla iç kontrol sistemini

oluşturmalı ve etkin bir şekilde yürütmelidir. Ayrıca yönetim, iç kontrol sistemini sürekli olarak izlemeli ve gerekli durumlarda düzeltici önlemler almalıdır (Can, 2015, s. 10).

Yönetsel Kontroller

Yönetsel kontroller, işletme yönetimi tarafından belirlenen hedeflere ulaşmak için oluşturulan politika ve prosedürler bütünüdür. Yönetsel kontroller, muhasebe ve mali olaylarla direkt ilişkisi olmayan kontrollerdir. Satış raporları, iş akış şemaları ve kalite kontrol sistemleri yönetsel kontrollere örnek olarak gösterilebilir (Kaval, 2008, s. 128).

Faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini sağlayan, işletme politikalarına uyumu hedefleyen kontroller, “yönetsel kontroller” olarak adlandırılmaktadır. İşletme yönetiminin temel amacı kar elde etmektir. Yönetim kar elde etmek için etkin çalışan bir iç kontrol sistemi kurmalı ve yürütmelidir (Güredin, 2000, s. 168).

Yönetsel kontroller, faaliyetlerin etkinliği ve etkenliği, örgüt stratejisi gibi işletme yönetimi tarafından belirlenen politika ve prosedürleri kapsamaktadır. Yönetsel kontroller, mali olaylarla doğrudan ilişkili olmayan kontrollerdir. Yönetsel kontrollere örnek olarak, maliyet raporları, istatistik analizleri ve eğitim programları gösterilebilir (www.gureli.com.tr).

Muhasebe Kontrolleri

Muhasebe bilgi sistemi, yönetimin karar alma sürecindeki en önemli dayanağını oluşturmaktadır. Yönetimin sağlıklı kararlar almasının en önemli koşulu, doğru ve güvenilir bilgi elde etmektir. Yönetim, doğru ve güvenilir bilgiye etkin bir muhasebe sistemiyle ulaşabilir. Ancak çeşitli nedenlerden dolayı doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmada bir takım sorunlar ortaya çıkabilir. Bu sorunlar, etkin bir iç kontrol sisteminin varlığıyla aşılabılır (Erkan, 2008, s. 72).

Bir işletmenin finansal, mali ve muhasebeyle ilgili kontrolleri, muhasebe kontrollerini oluşturmaktadır. Muhasebe kontrolleri, işletme varlıklarının korunması, belgelerin raporlanması ve muhasebe kayıtlarının güvenilir olması gibi kontrolleri kapsamaktadır. Muhasebe kontrollerine örnek olarak, yetki listesi, kayıt ve raporlama sistemleri, varlıkların korunması gösterilebilir (Gürbüz, 1995, s. 46).

2.2 İç Kontrol Sisteminin Tarihsel Gelişimi

İç kontrol kavramı ilk olarak 1940'lı yılların başında Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'de ortaya çıkmıştır. Kamu Muhasebecileri ve İç Denetim Meslek Kuruluşları tarafından yayımlanan raporda iç kontrolün genel çerçevesi ortaya konmuştur (Uludağ Üniversitesi, 2013).

1947 yılında, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA)'nın yayımladığı ‘‘İç Kontrol’’ adlı raporda aşağıdaki saptamalar yapılmıştır (Köroğlu ve Uçma, 2006):

- İşletmelerin büyümesine paralel olarak, çevrelerinde meydana gelen karmaşık yapı ve genişleme sonucunda yönetim, etkin kontrol faaliyetleri altında ortaya çıkan çeşitli rapor ve analizlere güvenmek zorunda kalacaktır.
- İyi bir iç kontrol yapısının sağlayacağı ortam, çalışanların bilgi eksiklerinin getireceği zararlara karşı işletmeyi koruyacak, olası hata ve düzensizliklerin azalmasını sağlayacaktır.
- Çeşitli sınırlamalar nedeniyle bağımsız denetçilerin işletmelerde yapacakları denetimlerde iç kontrol yapısına güvenmeden çalışma durumları ortadan kalkacaktır.

İç kontrolün gündeme gelişi 1970'lerin ortalarında ABD'de Watergate Savcısının konuya dikkat çekmesiyle olmuştur. Watergate araştırmalarının sonucunda 1977'de ana teması iç kontrol olan ‘‘Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Kanunu’’ (Foreign Corrupt Practices Act – FCPA) yürürlüğe girmiştir. Bu kanun, 1980'lerin başında kontrol ortamı ve iç kontrol sistemleri üzerinde artan ilginin temelini oluşturmuştur (ickontrol.saglik.gov.tr).

1980 – 1985 yılları arasında iç kontrol ile ilgili çeşitli standartlar geliştirilmiştir. Bu standartlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Saltık, 2007, s. 10):

- 1980 yılında bağımsız denetçilerin iç kontrol sistemini incelemesi ve değerlendirmesi raporu yayımlanmış,
- 1982 yılında daha önceki rapor revize edilmiş,

- 1983 yılında İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors – IIA) tarafından iç kontrolün kurulması, geliştirilmesi ve değerlendirilmesine yönelik bir standart yayımlanmış,
- 1984 yılında bilgisayar süreçlerinin iç kontrole etkileriyle ilgili ilave standartlar yayımlanmıştır.

1985 yılında Hileli Finansal Raporlama ile ilgili Treadway Komisyonu olarak da bilinen Ulusal Komisyon kurulmuş ve komisyon tarafından Hileli Finansal Raporlama konusunda bir rapor yayımlanmıştır. Bu raporda kontrol ortamı ile davranış ve yetki standartlarına vurgu yapılmış, iç kontrol kavramı için ortak bir anlayış ve kapsayıcı bir çerçeve oluşturulması amacıyla destekleyici kurumlara çağrıda bulunulmuştur. Komisyonun çağrısı sonucunda Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO) kurulmuştur. COSO mevcut kaynaklardaki iç kontrol ile ilgili eğilimleri birleştirerek, etkinliğin değerlendirilmesi için geniş kapsamlı ve pratik kriterler geliştirmiştir (www.maliye.gov.tr).

COSO uzun ve sistematik bir çalışma sürecinden sonra 1992 yılında, “İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve (Internal Control – Integrated Framework)” adlı bir iç kontrol raporu yayımlamıştır. Bu raporda iç kontrol sisteminin ana hatlarının ortaya konması amaçlanmıştır. COSO iç kontrol çerçevesi, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde tasarlanması, uygulanması ve yürütülmesini kapsamaktadır. COSO iç kontrol modeli günümüzde tüm dünyada yaygın bir şekilde kullanılan bir iç kontrol rehberi olarak karşımıza çıkmaktadır (Bulut, 2014).

COSO İç Kontrol modeli, teknolojik gelişmeler ve çevresel faktörlerin etkisiyle düzenlemeler yapılarak 2013 yılında güncellenmiştir. Ayrıca COSO'nun değişmesinde; kurumsal yönetimin artan önemi, iş hayatının ve kurumsal yapıların karmaşıklaşması, yasa ve düzenlemelerin öngördüğü yükümlülüklerin artması, eski çerçevenin yeterince açık ve anlaşılır olmaması gibi unsurlar önemli bir etkiye sahiptir (Köse ve Bekci, 2017, s. 14).

Günümüzde iç kontrol; faaliyetlerin etkin bir şekilde gerçekleşmesi, ilgili faaliyetlerin yasa ve politikalara uygun olması, işletme varlıklarının korunması, kaynakların etkin bir şekilde kullanılması, hata, hile ve yolsuzlukların önlenmesi gibi amaçlara yönelmektedir (Güney ve Sarı, 2015, s. 71).

2.3 İç Kontrol Sistemi ile İlgili Düzenlemeler

İç kontrol ile ilgili kaynaklar sınırlı olmasına karşın, eldeki verilere bakıldığında, iç kontrol kavramının muhasebe ve bağımsız denetim ile birlikte paralel olarak geliştiği görülmektedir. Son yüzyıla bakıldığında ise, iç kontrol ile ilgili düzenlemeler Anglosakson ülkelerinden gelmektedir (Özbek, 2012a, s. 386).

İç kontrol ile ilgili tanımlara bakıldığında, gelişiminin yirminci yüzyılın ortalarına dayandığı görülmektedir. Bağımsız denetim mesleğinin işletmenin iç kontrol yapısını incelemeye dayalı olduğunun keşfedilmesinden itibaren iç kontrole olan ilgi her geçen gün artmıştır. Bu nedenle pek çok kuruluş iç kontrol kavramıyla yakından ilgilenmiş ve çeşitli iç kontrol tanımları yapılmıştır (Yılancı, 2006, s. 24).

İç kontrol sistemi zamanla işletme yapılarının gelişmesine paralel olarak önem kazanmıştır. İlk zamanlara bakıldığında, finansal tablolardaki hata ve hilelerin tespit edilerek önlenmesi amaçlanmıştır. İşletmelerin büyümesi ve organizasyon yapılarının karmaşıklaşması sonucunda, işletme faaliyetleri üzerindeki kontrol ihtiyaçları her geçen gün artmıştır. Bu nedenle iç kontrol sistemi önemli bir amaç haline gelmiştir. Tüm bu gelişmeler sonucunda birçok uluslararası kuruluş iç kontrol sisteminin çevresinin kurulmasına ve geliştirilmesine ilişkin birçok düzenleme yapmıştır (Tunçay, 2011, s. 16).

İç kontrol sistemi, işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği ile yasa, politika ve mevzuata uyumu kapsamaktadır. Bağımsız denetimin planlanması, bağımsız denetim risk seviyesinin belirlenmesi, uygulanacak denetim tekniklerinin kapsamı ve denetim testlerinin içeriği için iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir (Uyar, 2009, s. 47-48).

İç kontrol sistemi birçok yasal düzenlemelere konu olmuştur. İç kontrol ile ilgili başlıca düzenlemeleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (COSO),
- Kontrol Hedefleri Kriterleri (COCO),
- Sarbanes-Oxley Yasası (SOX),

- Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI).

2.3.1 COSO iç kontrol bütünleşik çerçevesi

İç kontrol sistemi birçok yasal düzenlemeye konu olmuştur. Bu çalışmaların en başında ‘‘COSO İç Kontrol Modeli’’ gelmektedir. Bu iç kontrol modeli, 1992 yılında, Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO) tarafından, ‘‘İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve’’ (Internal Control – Integrated Framework) adlı raporda yayımlanmıştır. COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi, dünya genelinde kabul edilmiş bir iç kontrol modeli olup, iç kontrol kavramının çevresinin geliştirilmesinde önemli bir adım olarak görülmüştür (Ceylan ve Apan, 2014, s. 180).

COSO, kurumsal risk yönetimi oluşturmak, iç kontrol sistemi kurmak ve hileli finansal raporlamayı önlemek amacıyla kurulan ve geliştirilen bir organizasyondur. COSO, aşağıdaki beş kuruluşun önderliğinde kurulmuştur (www.coso.org):

- Amerikan Muhasebe Birliği (American Accounting Association – AAA)
- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA)
- Uluslararası Finans Yöneticileri (Financial Executives International – FEI)
- İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors – IIA)
- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants – IMA)

COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi genel bir iç kontrol çerçevesi olarak kabul edilmektedir. COSO İç Kontrol modeli dünya genelinde kullanılan bir iç kontrol çerçevesi olup, resmi bir kurumsal yönetim aracı olarak kullanılmaktadır. COSO iç kontrol modeli, iç kontrol sistemi ve kurumsal yönetim anlayışında işletmeye değer katmak amacıyla oluşturulmuştur. COSO iç kontrol modeline göre işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği, işletmenin hedef ve misyonunu destekleyen stratejiler belirlerken, faaliyetlerin etkin ve verimli kullanılmasıyla sağlanmaktadır. Aynı zamanda finansal raporlamanın

güvenilirliği ön planda tutulurken, ilgili faaliyetler yasa ve yönetmeliklere karşı uyum içerisinde olmaktadır (Köse ve Bekci, 2017, s. 14).

COSO iç kontrol sistemi birbiriyle ilişkili ve iç içe geçmiş beş bileşenden oluşmaktadır. Bunlar (Sobel ve diğ., 2017, s. 6-10):

- Kontrol Ortamı (Control Environment)
- Risk Değerlendirme (Risk Assessment)
- Kontrol Faaliyetleri (Control Activities)
- Bilgi ve İletişim (Information and Communication)
- İzleme (Monitoring)

COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesine çalışmamızın ileriki bölümlerinde detaylı olarak değinilecektir.

2.3.2 COCO iç kontrol çerçevesi

COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesinin dünya çapında tanınmasıyla birlikte iç kontrol sistemine yönelik çalışmalar artmıştır. Bu çalışmalardan biri de Kontrol Hedefleri Kriterleri (Criteria of Control Objectives – COCO) raporudur. 1995 yılında, Kanada Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (Canadian Institute of Chartered Accountants – CICA) tarafından “Kontrol Rehberi” (Guidance on Control) adlı iç kontrol raporu yayımlanmıştır. COSO modelinden daha geniş bir rehber olmasına karşın, COCO, iç kontrol sistemi yerine kontrol kavramını kullanmıştır. Bunun yanında COSO’nun iç kontrolün kapsamına dâhil etmediği amaç belirleme, stratejik yönetim, risk yönetimi ve düzeltici önlemler gibi yönetim faaliyetlerini COCO, kontrol faaliyetlerinin bir parçası olarak kabul etmiştir. COCO, iç kontrol kavramını, işletme hedeflerini gerçekleştirmesinde çalışanları destekleyen sistemler ve kurumsal yapı gibi organizasyon unsurlarından oluşan bir süreç olarak tanımlamıştır (Root, 1998, s. 69).

COCO iç kontrol süreci aşağıdaki gibi sıralanabilir (Korkmaz, 2011, s. 72):

- Amaç,
- Bağlılık,
- Yeterlilik,
- İzleme ve Öğrenme.

Çizelge 2.1: COCO İç Kontrol Süreci

Amaç	Bağlılık	Yeterlilik	İzleme ve Öğrenme
-Miyon, vizyon ve stratejiyi içeren amaçlar -Riskler -Politikalar -Planlama -Performans Hedefleri	-Dürüstlük içeren etik değerler -İnsan kaynakları politikaları -Yetki ve sorumluluk	-Bilgi, beceri ve donanımlar -İletişim süreçleri -Bilgi koordinasyonu -Kontrol faaliyetleri	-iç ve dış çevre kontrolü -Performans kontrolü -Varsayılanın gözden geçirilmesi -Bilgi ihtiyaçları ve bilgi istemleri sürecinin tekrar değerlendirilmesi -İş takip yöntemleri -Kontrolün etkinliğini değerlendirme

Kaynak: (Moeller, Brink's Modern Internal Auditing, 2007, s. 162).

COCO, iç kontrol bileşenlerini, kontrol sürecinin bir parçası olarak birbirini sürekli takip eden bir sistem olarak değerlendirmektedir (Kara, 2011, s. 11).

2.3.3 Sarbanes oxley yasaı

2001 yılında Enron şirketinde ortaya çıkan muhasebe skandalları Amerika halkının finansal piyasalara olan güvenini sarsmıştır. Bu gibi skandalların tekrar yaşanmasını önlemek amacıyla ABD Başbakanı George Bush 30 Temmuz 2002 yılında Sarbanes-Oxley Yasası (Sarbanes-Oxley Act – SOX)'u onaylamıştır. Bu yasa, halka açık şirketlerle birlikte, onları denetleyen bağımsız denetim kuruluşlarını ve bu görevlerde çalışanları ilgilendirmektedir. Ayrıca bu yasa, denetlenen şirketlerdeki muhasebeci ve iç denetçileri de kapsamaktadır (Aksoy, 2007, s. 253).

Enron ve diğer küresel ölçekteki şirketlerin iç kontrol sistemlerini devre dışı bırakarak, muhasebe, denetim ve yönetim alanında yaptıkları hile ve usulsüzlüklerin bıraktığı etkiler nedeniyle Sarbanes-Oxley Yasası (Sarbanes-Oxley Act – SOX) çıkartılmıştır. SOX'un yürürlüğe girmesiyle birlikte şirketlerin muhasebe, denetim ve yönetim ekibinin koordineli bir şekilde çalışması amaçlanarak, büyük çaplı skandalların tekrar yaşanmasının önüne geçilmek istenmiştir (Aytaç, 2014, s. 75).

Sarbanes-Oxley Yasası ile şirket yolsuzluklarının önlenmesi yanında, bağımsız denetim faaliyetlerinin güvenilir olması da amaçlanmıştır. Bununla birlikte bağımsız denetim faaliyetlerinde iç kontrol sisteminin denetimi daha da önem kazanmıştır. Yasa, iç kontrol sisteminin kurulması ve işleyişinde işletme yönetimine önemli sorumluluklar yüklemiştir. Ayrıca iç denetçilerin ve

bağımsız denetçilerin koordineli bir şekilde çalışması amaçlanmıştır (Pehlivan, 2014, s. 22).

Yasanın 302 ve 404 numaralı maddeleri doğrudan iç kontrol ile ilgilidir. Bu bağlamda, şirketlerin finansal tablolarındaki risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve risklerin önlenmesi için kontrol mekanizmaları oluşturulması zorunlu tutulmuştur. Ayrıca yönetim, iç kontrol sisteminin etkinliğinden sorumlu tutulmuştur. Yasa ile birlikte gelen cezai yaptırımlar şirket yöneticileri başta olmak üzere tüm çıkar sahiplerini ve bağımsız denetçileri etkilemiş, yasaya tabi şirketler finansal raporlamaya yönelik iç kontrol sistemine katkıda bulunmuşlardır (www.pwc.com.tr).

2.3.4 INTOSAI iç kontrol standartları

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI), 1953 yılında Küba Sayıştay Başkanı Emilio Fernandez Camus'un girişimiyle kurulmuştur. INTOSAI, Yüksek Denetim Kurumları için bilginin geliştirilmesi ve aktarılması, devlet politikalarının dünya çapında iyileştirilmesi, düzenlenmesi ve mesleki kapasitenin geliştirilmesine yönelik oluşturulmuş bağımsız bir organizasyondur (www.intosai.org).

INTOSAI İç Kontrol Standartları 1992 yılında oluşturulmuştur. 1992 kılavuzunun güncellenme ihtiyacı fark edilip, Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO) tarafından yayımlanan “İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi’ne güvenilmesi gerektiği kabul edilmiştir. Yönetim Kurulunun 50’nci toplantısında kılavuzun güncelleştirilmesi üzerine bir eylem planı sunulmuş ve plan kabul edilmiştir. Yönetim Kurulu, 51’nci toplantıda çalışma hakkında bilgilendirilmiştir. Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi 2004 yılında Romanya’daki 18’nci Kongre toplantısında onaya sunulmuştur (Özeren, 2016).

INTOSAI, iç kontrol sistemini; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen ve uygulanan, makul bir düzeyde güvence verecek şekilde risklerle baş edebilen bir süreç olarak tanımlamıştır. INTOSAI’ya göre iç

kontrol sisteminin amaçları aşağıdaki gibi olmalıdır (İbiş ve atıkkaŐ, 2012, s. 109):

- Faaliyetlerin dzenli, ddrdst, ekonomik, verimli ve etkin bir Şekilde gerçekleŐtirme,
- Hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği ydksmlldlkleri yerine getirme,
- Ydrdrldkteki yasa ve dzenlemelere uyma,
- Kaynakları etkin ve verimli bir Şekilde kullanma.

2.3.5 Tdrkiye’deki dzenlemeler

Tdrkiye’de iç kontrol ile ilgili yapılan ilk dzenleme 2006 yılında, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)’nın yayımlamıŐ olduğu seri X, 22 numaralı ‘‘Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’’ olmuştur. Tebliğin kaynağı Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC)’in bir alt kolu olan Uluslararası Denetim ve Gdvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) ıkardığı standartlara dayanmaktadır. Tebliğ bdydk dlde Uluslararası Denetim Standartları (International Standard on Auditing – ISA)’nın çevirisi niteliğindedir (Gdney ve Sarı, 2015, s. 71).

Ülkemizde i kontrol sisteminin dnm kazanmasıyla birlikte birçok dzenleme yapılmıştır. İç kontrol ile ilgili yapılan başlıca dzenlemeleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Özbek, 2012a, s. 478):

- 6102 Sayılı Tdrk Ticaret Kanunu
- Sermaye Piyasası Kurulu: Kurumsal Ydnetim Prensipleri
- Bankacılık Dzenleme ve Denetleme Kurulu Dzenlemeleri: Bankalarda İç Sistemler ve BSD Ydnetmelikleri
- Sermaye Piyasası Kurulu: Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ
- BaŐbakanlık Hazine Mdsteaşarlığı: Sigorta ve Reasdrans ile Emeklilik Őirketlerinin İ Sistemlerine İlişkin Ydnetmelik

2.4 İç Kontrol Sisteminin Önemi

Ekonomik ve teknolojik gelişmeler sonucunda birçok işletmenin çevresinde önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Özellikle işletmelerin büyümesine, faaliyetlerin artmasına ve işlemlerin çoğalmasına paralel olarak, aktiflerin korunması, gelir ve gider unsurlarının takip edilmesi güç duruma düşmektedir. Söz konusu bu durum işletmeleri iç kontrol sistemini kurmaya yöneltmiştir. Etkin bir yönetim anlayışının en önemli unsurlarından biri olan iç kontrol sisteminin önemi zamanla daha da artmıştır. İşletmeler küresel rekabette faaliyetlerini ve etkinliklerini devam ettirebilmeleri için güçlü bir iç kontrol sistemi kurmaları ve yürütmeleri gerekmektedir (Adiloğlu, 2011, s. 96).

İç kontrol, işletme hedeflerinin gerçekleştirilmesine katma değer katan bir süreçtir. İşletme faaliyetlerinin kapsamı arttıkça, varlıkların korunması bir sorun haline gelmektedir. Bir organizasyonda etkin bir şekilde çalışan bir iç kontrol sistemi; işletme faaliyetlerinin gerçekleşmesine, kurallara uyulmasına, görev dağılımlarının belirlenmesine ve sonuç olarak işletme hedeflerine ulaşılmasına yardımcı olmaktadır. Aynı zamanda etkin çalışan kontroller aracılığıyla işletme varlıkları korunmakta ve kaynaklar etkin kullanılmaktadır (Uzun, 2009a, s. 61).

İç kontrol sistemi, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde katma değer yaratmaktadır. Bir organizasyonda etkin bir şekilde çalışan iç kontrol sisteminin varlığı, süreçlerin standart tanımlarının ve görev tanımlarının belirlenmesine, kurallara uyulmasına ve sonuç olarak işletme faaliyetlerinin gerçekleşmesine olanak sağlar. Aynı zamanda etkin bir iç kontrol sistemi olması halinde işletme varlıklarının korunması mümkün kılınabilir (Uzun, 2009b, s. 302).

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda iç kontrol sisteminin işlevini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (ISMMMO, 2013, s. 19):

- İç kontrol sistemi olası tehditlere karşı her an önlem almalıdır,
- İç kontrol sistemi, işletmedeki hata, hile ve usulsüzlükleri önlemelidir,
- İç kontrol sistemi, çalışanlar arasındaki rekabeti geliştirmelidir,
- İç kontrol sistemi, yönetici ve çalışanlar arasındaki disiplinsizliği önlemelidir.

2.5 İç Kontrol Sisteminin Amaçları

Üst yönetim, işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve devamlılığını sağlamaya yönelik politika ve prosedürler belirlemelidir. İşletme yönetimi bu politika ve prosedürleri belirleme aşamasında işletme risklerini de dikkate almak zorundadır. İşletme yönetimi bu risklerden korunmak veya risk seviyesini azaltmak amacıyla uygun politika ve prosedürler belirlemelidir. Yönetim tarafından belirlenen politika ve prosedürler, iç kontrol sisteminin amaçlarını oluşturmaktadır (Kepekçi, 2004, s. 70).

İç kontrol; işletme hedeflerine ulaşmayı, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini, operasyonel verimliliği ve yönetsel politikalara bağlılığı sağlamaya yönelik oluşturulan bir süreçtir (Moeller, 2007, s. 146).

İç kontrol; işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, varlıkların korunması ile geçerli yasa ve politikalara uygunluğu sağlamak üzere, yönetim tarafından makul bir güvence elde etmek amacıyla tasarlanmış bir süreçtir (Moeller, 2009, s. 24).

Yukarıdaki tanımlar doğrultusunda iç kontrol sisteminin amaçlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- İşletme varlıklarının korunması,
- İşletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği,
- Finansal raporlamanın güvenilirliği,
- İlgili yasa ve mevzuatlara uygunluk.

2.5.1 İşletme varlıklarının korunması

İşletme varlıklarının korunması, işletme aktiflerinin olası tehditlere karşı korunması amacıyla işletme yönetimi tarafından alınan önlemleri ifade etmektedir. Bu durum mevcut varlıkların korunmasına ve yeni varlıkların kazanılmasına yol açmaktadır. Örneğin, belirli bir fiyattan hesaplanan bir ürünün satışı karlı sonuçlanmadığı takdirde, varlıkların korunması açısından olumsuz bir durum yaratmış olur ve bu durum iç kontrol sisteminin yetersizliğini gösterir. İşletme yönetimi duran varlıklara gereğinden fazla yatırım yaparsa, işletmede likidite sorunu yaratacağından duran varlıklar atıl kapasitede kalacaktır. Sermayenin kullanılmayan kısmı duran varlıklarla finansa

edilmesi, öz sermaye karlılığının azalmasına yol açacaktır. İşletme yönetimi uygun ama kalitesiz hammadde veya mamul satın aldığı anda ürünlerin kalite zarar veriyorsa, işletme varlıkları korunmamış demektir. Bu nedenle iç kontrol sisteminin etkin çalışmadığı durumlarda işletmenin aktifinde bulunan varlıklar her zaman için tehlikede olmaktadır (Kepekçi, 2004, s. 71-72).

Varlıkların korunması işletme amaçları için çok önemlidir. İşletme faaliyetlerinin devamlılığının sağlanabilmesi için varlık ve kayıtların korunması gerekmektedir. Etkin bir iç kontrol sistemi sayesinde işletme aktifinde bulunan varlık ve kayıtların korunması mümkün kılınabilir. Yeteri kadar korunamaması durumunda varlık ve kayıtlar kaybolabilir, tahrip olabilir, zarar görebilir ya da çalınabilir. Teknolojinin gelişmesiyle birlikte muhasebe kayıtlarının önemli bir kısmını bilgisayar ortamında muhafaza edebilme olanağı sağlanmıştır. Bu durumda da bilgisayar dosyalarının korunmasına dikkat edilmelidir. Varlık ve kayıtlar fiziki veya bilgisayar ortamında alınacak önlemler sayesinde korunabilir. Örneğin, kilitli depolar, yangına dayanıklı çelik kasalar, bilgisayar koruma programları, gibi. Bunların yanı sıra, personel alımlarına ve işletme varlıklarının kötüye kullanımını konusunda dikkat edilmesi gerekmektedir. Varlık ve kayıtların çalınma durumuna karşı, iş güvenliği kapsamında da gerekli önlemler alınması gerekmektedir (Uzay, 2010, s. 27).

2.5.2 İşletme faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği

İşletme faaliyetlerinin etkin ve verimli olması, iç kontrol sisteminin kurulması ve etkin bir şekilde yürütülmesiyle mümkündür. Etkinlik, işletme hedeflerinin gerçekleştirilme düzeyidir. Verimlilik ise, belirlenen hedeflere ulaşmak için kaynakların etkin olarak kullanılmasıdır (Umur, 2016, s. 27).

Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği işletme yönetiminin temel amaçlarından biridir. Bu nedenle yönetim, işletme faaliyetlerinin belirlenen hedefler doğrultusunda gerçekleşmesi için etkin bir iç kontrol sistemi kurmalı ve yürütmelidir. İşletme personeli hata, hile ve usulsüzlüklerden dolayı, kasıtlı veya istemeyerek uygulaması gereken prosedürleri yerine getiremeyebilir. Bu durum işletme açısından olumsuz sonuçlar doğurabilir. Etkin bir şekilde çalışan bir iç kontrol sisteminin varlığı bu sorunları azaltabilir veya ortadan kaldırabilir (Usul, 2015, s. 103).

2.5.3 Finansal raporlamanın güvenilirliği

İşletme üst yönetiminin bilgi sistemi aracılığıyla karar alma sürecindeki en önemli dayanağı muhasebe verileridir. İşletme yönetiminin sağlıklı bir karar verebilmesi için doğru ve güvenilir bilgiye gereksinimi vardır. İç kontrol sisteminin yetersiz olduğu durumlarda muhasebe verilerindeki hata ve hilelerin sayısı artmaktadır. Etkin bir şekilde kurulan iç kontrol sistemi aracılığıyla oluşturulan politika ve prosedürler, muhasebe verilerinin doğru ve güvenilir olmasını mümkün kılacaktır (Bozkurt, 2015, s. 126).

Muhasebe kayıtları hem işletme içine hem de dış taraf gruplarına raporlanmaktadır. İşletme üst yönetimi daha ayrıntılı bir rapor isterken, dış taraf grupları ise daha genel bir rapor istemektedir. Bağımsız denetim açısından finansal kayıtların güvenilir olması dendiğinde, işletme dışına yayımlanan finansal raporların güvenilirliği ölçüt olarak alınmaktadır (Güredin, 2000, s. 170).

2.5.4 İlgili yasa ve mevzuatlara uyululuk

İşletme faaliyetlerinin geçerli yasa mevzuatlara uygunluğundan üst yönetim sorumludur. İşletme üst yönetimi geçerli yasa ve mevzuatlara uygunluğunu sağlamak için yönetim politikaları belirlemelidir. Üst yönetim, kendi politikalarını uygulamak ve ne derece etkin çalıştığını belirlemek amacıyla kontroller oluşturur ve bu kontrolleri işletme personeline iletir. İşletme personeli ve yöneticileri bu politikalara uygun hareket ettiği takdirde, geçerli yasa ve mevzuatlara uygunluk sağlanmış olur (Kepekçi, 2004, s. 73-74).

İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için yönetim veya otoriteler tarafından belirlenen yasa, mevzuat ve yönetmeliklere uyulması gerekmektedir. İç kontrol sistemi ne kadar kusursuz tasarlanırsa tasarlansın, etkinliği kişilere bağlıdır. Bu nedenle üst yönetim iç kontrol sistemini yürütecek kişilere göre politikalar belirlemelidir.

2.6 İç Kontrol Sisteminin Faydaları

Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı işletmede hata ve hilelerden kaynaklanan önemli yanlışları azaltacak, yönetimin yanlış kararlar almasını önleyecektir.

Bununla birlikte finansal tablolara tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun olarak makul bir güvence verecek ve dış taraf gruplarının doğru kararlar almasına yardımcı olacaktır. Ayrıca etkin bir iç kontrol sisteminin var olduğu işletmelerde bağımsız denetim maliyetleri azalacak ve denetçinin uygulayacağı denetim tekniklerinin kapsamı dar olacaktır (Kızılböğü ve Özşahin, 2013, s. 223).

Etkin bir iç kontrol yapısı kurum içindeki rekabet ortamını artıracak ve daha sağlıklı kararların alınmasına katkı sağlayacaktır. Bununla birlikte dış taraf gruplarının güven seviyesi artacak ve kaynak tasarrufuna yardımcı olacaktır (Alpman, 2012).

İç kontrol sistemi organizasyonun en alt kademelerinden en üst kademelerine kadar tüm çalışanların sorumluluğundadır. İç kontrol sisteminin kurulmasından yönetim, yürütülmesinden ise çalışanlar sorumludur. İç kontrol sistemi kurumun tüm faaliyetlerini kapsamaktadır. Bu nedenle iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışması gerekmektedir. Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması halinde işletme yapısına sağlayacağı faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Can, 2015, s. 77-78):

- İşletme faaliyetlerinin yürürlükte bulunan yasa ve mevzuatlara uygun olarak gerçekleşmesi,
- Çalışanların performans ölçütlerini belirlemesi,
- Kurumsal çalışmaların performans ölçütlerini belirlemesi,
- Kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlaması,
- Risk odaklı denetim ve iç denetim faaliyetlerine katkı sağlaması,
- İşletme çalışanlarının sorumluluk düzeylerinin açıkça belirlenmesi neticesinde yapılacak operasyonlara ilişkin doğru ve hızlı kararların alınmasına olanak sağlaması,
- İşletmenin amaçlarına uygun olmayan ya da işlevini yitirmiş, değer katmayan faaliyetlerini belirlemesi ve sonlandırması,
- İşletme içinden veya dışından alınacak denetim faaliyetlerinin kapsamını, süresini ve maliyetini azaltması.

2.7 İç Kontrol Sisteminin Etkinliği İçin Temel İlkeler

İşletme amaçlarına ulaşılmasında iç kontrol sisteminin etkinliği büyük önem arz etmektedir. Küreselleşmeyle birlikte işletmelerin alanları büyümekte, ticari ilişkileri artmakta ve faaliyetleri karmaşıklaşmaktadır. Bu durumun varlığı özellikle işletme faaliyetlerinin kontrolünü güç duruma düşürmektedir. İşletme yönetimi açısından olumsuz olan bu durum ancak güçlü bir iç kontrol sistemiyle giderilebilir (Aksoy, 2007, s. 215).

Yukarıdaki açıklama doğrultusunda etkin bir iç kontrol sisteminin varlığını sağlayacak ilkeleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Görevlerin ayrımı ilkesi,
- Uygun bir belgeleme ve kayıt düzeninin varlığı,
- Çalışanların performansı,
- Bağımsız mutabakatların yapılması,
- Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının korunması.

2.7.1 Görevlerin ayrımı ilkesi

Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı faaliyetleri büyük olan şirketler için önem arz etmektedir. Büyümeyle beraber işletme faaliyetlerinin etkin bir şekilde kontrolü güç duruma düşmektedir. Ayrıca işletmelerin büyümesiyle birlikte organizasyon birimleri arasında koordinasyon sorunu ortaya çıkabilmektedir. Bu sorunlar, yetki ve sorumlulukların belirlendiği bir iç kontrol sisteminin varlığıyla aşılabilir (Aksoy, 2007, s. 216).

Bir işletmede görevlerin ayrılığı ilkesine uyulması halinde işletme faaliyetleri hızlanacak, faaliyetlerin etkin bir şekilde sonuç odaklı çalışmasına katkı sağlayacaktır. Ayrıca verilen görevlerin doğru ve zamanında yapıp yapılmadığının tespitinde belirleyici olacaktır (Kuşçu, 2016, s. 39).

2.7.2 Uygun bir belgeleme ve kayıt düzeninin varlığı

Uygun bir belgeleme ve kayıt düzeninin varlığı işletmede var olan doğru ve detaylı bir hesap planıyla mümkün kılınabilir (Ergin, 2006, s. 44).

İşletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı ve muhasebe sisteminin doğru ve güvenilir olabilmesi için muhasebe kayıtlarının belli bir düzen içinde

olması, belgelerin ise uygun bir şekilde raporlanması gerekmektedir (Güney ve Sarı, 2015, s. 71).

Bir işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı için muhasebe sisteminin sağlam bir temelde kurulması gerekmektedir. Bu sayede işletme yönetimi doğru bilgiye ulaşabilecek ve işletme hakkında sağlıklı kararlar verebilecektir (Atmaca, 2012, s. 200).

2.7.3 Çalışanların performansı

İşletme çalışanlarının görev ve sorumluluklarını yerine getirebilecekleri şekilde eğitim ve bilgi düzeyine sahip olmaları gerekmektedir. Ayrıca çalışanlar, işletmenin faaliyet ve hedeflerini izleyebilmeli, iç kontrol sistemindeki aksaklıkları görebilmelidir. İşletme organizasyonunun dürüst kişilerden oluşturulması halinde, işletmedeki hata, hile ve usulsüzlükler azalacaktır (Güredin, 2014, s. 325).

İç kontrol sistemi kişiler tarafından yürütülmektedir. Bu nedenle bir işletmedeki çalışan herkes yetki ve sorumluluklarının sınırını iyi kavramalıdır. İç kontrol sisteminin kurulması ve izlenmesi işletme yönetiminde, yürütülmesi ise çalışanların sorumluluğundadır. Bu nedenle etkin bir iç kontrol sistemi için işletme yönetimi ve çalışanlar arasında koordineli bir ilişki olmak zorundadır. Ayrıca yöneticilerin de kontrollere uyarak çalışanlara örnek olması gerekir (Saltık, 2007, s. 14).

2.7.4 Bağımsız mutabakatların yapılması

İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığını belirlemek amacıyla üçüncü kişiler (bağımsız denetçiler) aracılığıyla işletme faaliyetlerinin belirli aralıklarla kontrol edilmesi gerekmektedir (Adiloğlu, 2011, s. 107).

Etkin bir muhasebe kayıt sisteminin var olması ve yapılan kayıtlardaki hata veya hilelerin ortaya çıkarılabilmesi için işletme dışından destek alınması gerekmektedir. Bu destek, bağımsız denetçilerden alınacak bağımsız mutabakatlarla gerçekleşmektedir. Düzenli olarak bağımsız mutabakatların yapılması halinde iç kontrol sisteminin amaçlarına ulaşması sağlanabilir (Güney ve Sarı, 2015, s. 72).

İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamak için bağımsız mutabakatların sürekli olarak yapılması gerekmektedir. Bağımsız mutabakatlar, işletmedeki hata ve hilelerin tespitinde önemli rol oynamaktadır. Bağımsız mutabakatlar sonucunda tespit edilen uyumsuzluklar üst yönetime raporlanmalıdır (Toroslu, 2014, s. 84).

2.7.5 Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının korunması

İşletmenin varlıkları her zaman için tehlikede olmaktadır. Bu varlıklar çalınabilir, kaybolabilir, amacı dışında kullanılabilir ya da bu varlıklara istenmeyen zararlar verilebilir. Aynı durum fiziki olmayan varlıklar için de geçerlidir. Etkin çalışan bir iç kontrol sistemini sayesinde bu varlıkların korunması önemli ölçüde sağlanabilir (Güredin, 2000, s. 168).

Varlıkların korunması, işletmenin aktifinde bulunan fiziki ve maddi olmayan hakların korunmasını ifade etmektedir. Etkin bir iç kontrol sistemi sayesinde işletme varlıkları yangın, doğal afet, hırsızlık, yolsuzluk gibi durumlara karşı korunması mümkün kılınabilir. Bu korumayı sağlamak amacıyla işletme yönetimi tarafından varlıkların kullanımına ilişkin şirket içi raporlama yöntemleri belirlenmelidir (Yalman, 2014, s. 19).

2.8 İç Kontrol Sistemini Tanıma Yöntemleri

Denetim sürecindeki ilk aşama, denetlenen şirketin iç kontrol sisteminin etkinliğini tanımaya yönelik bir araştırma süreci başlatmaktır. Bu süreçte iç kontrol sistemini tanımaya yönelik bazı yaklaşımlar değerlendirilir. Bu yaklaşımlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Gürbüz, 1995, s. 68-69)

- İşletmenin hesap planı ve muhasebe yönetmeliği,
- İşletmenin örgüt şeması ve iş tanımları,
- İşletme yönetiminin yayınladığı yönetmelik,
- İşletme personeli ile yapılan görüşmeler,
- İç denetçi raporları, çalışma kâğıtları ve denetim programı,
- Muhasebe çalışmalarının gözlemlenmesi, belge ve kayıtların incelenmesi, muhasebe ve bilgi işlem teçhizatının değerlendirilmesi,
- İşletmeye ait büro ve çalışma tesislerinin gezilmesi.

İç kontrol sistemini tanıma ve bilgi edinme yöntemleri aşağıdaki gibidir:

- Not alma yöntemi,
- Akış şeması yöntemi,
- Anket yöntemi.

2.8.1 Not alma yöntemi

Bu yöntem, uygulamada kullanılan en basit yöntem olarak kabul edilmektedir. Denetçi, yönetici ve çalışanlara sorular sorarak bilgi toplar ve iş akışlarını gözlemleyerek işletmeyi tanımaya çalışır. Ayrıca denetçi, işletmenin mevcut iş yönetmeliğini inceler. Denetçi, inceleme ve değerlendirmeler sonucunda elde ettiği bilgileri uygun bir şekilde notlara aktarır (Kaval, 2008, s. 140).

Denetçi elde ettiği bilgileri yazılı notlara aktarma aşamasında aşağıdaki hususları değerlendirir (Bozkurt, 2015, s. 142):

- Muhasebe sisteminde yer alan belge ve kayıtların doğuş noktalarının incelenmesi,
- Sistemde yer alan çeşitli uygulama süreçlerinin not biçiminde izlenmesi,
- Sistemde yer alan belge ve kayıtların not biçiminde izlenmesi,
- Kontrol yordamlarının uygulanma biçimlerinin not alınması

2.8.2 Akış şeması yöntemi

Bu yöntemde denetçi, işletme organizasyonunu gruplar halinde fonksiyonlara ayırır. Denetçi bu gruplara veya iş durumuna göre uygun iş akış şemaları düzenler. Her işin ayrıntıları bu şemalarda gösterilir. Esasen bu şemaların oluşturulması işletme sorumluluğundadır. Denetçi, işletmenin hazırladığı bu şemaları daha da detaylandırarak iç kontrol sisteminin etkinliğini veya zayıflığını görmüş olur. Daha sonra ise işletme yöneticileri ile görüşerek doğru bilgi elde edip etmediğini tespit etmiş olur (Kaval, 2008, s. 141).

İşletme yapılarının birbirinden farklı olması nedeniyle denetlenecek her işletme için ayrı bir akış şeması düzenlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle denetçi açısından zahmetli bir yöntem olmaktadır. Ayrıca bu yöntemin uygulanabilmesi için iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışması gerekmektedir (Bakır, 2003, s. 49).

2.8.3 Anket yöntemi

İç kontrol sistemini tanımanın bir diğer yolu da iç kontrol anket formlarıdır. Denetçi, iç kontrol sistemiyle ilgili öğrenmek istediği bilgileri, evet veya hayır yanıtı olan soru formlarıyla gerçekleştirir. Anket yöntemi kullanımı kolay olmasına karşın, iç kontrol sistemi hakkında yeterli düzeyde bilgi vermemektedir. Denetçi iç kontrol sistemiyle ilgili bilgi toplamak için iç kontrol anket yöntemini akış şemasıyla birlikte kullanması daha yararlı olacaktır (www.fuathoca.net).

Bu yöntem, not alma yönteminin gelişmiş bir şekli olarak gösterilmektedir. Anket yöntemi basit ve hazırlanması kolay olması nedeniyle yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. Denetçi, iç kontrol sistemini tanımaya yönelik yapacağı gözlemlerle işletme yapısının durumunu tespit etmeye çalışır. Daha sonra tespit ettiği durumun mevcut olup olmadığını belirlemek amacıyla soru formları hazırlar (Erol, 2015, s. 66).

2.9 İşletmelerde İç Denetim

Ekonomik ve teknolojik gelişmeler sonucunda birçok işletmenin çevresinde önemli değişiklikler meydana gelmiştir. İşletmelerin büyümesine, faaliyetlerin artmasına ve işlemlerin çoğalmasına paralel olarak, aktiflerin korunması, gelir ve gider unsurlarının takip edilmesi ve güvenilir verilerin elde edilmesi yönetim açısından zorunluluk haline gelmiştir. Rekabet şartlarının günden güne daha da zorlaşmasıyla birlikte işletmelerin gelecekteki yerlerinin temini için pek çok bilgiye ihtiyaçları bulunmaktadır. İşletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, ihtiyaç duyulan doğru ve güvenilir bilginin elde edilebilmesi için işletme yapısına iç denetimin tesis edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle iç denetimin önemi günümüzde daha da önemli bir unsur haline gelmiştir (Aslan, 2010, s. 64).

İç denetim, işletme organizasyonunun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için oluşturulan bağımsız ve tarafsız bir yönetim faaliyetidir. İç denetim, risklerin tespit edilip yönetilmesinde, kurumsal yönetimin etkin bir şekilde uygulanmasında ve işletme amaçlarına ulaşılmasında kuruma değer katmaktadır (Eşkazan, 2003, s. 33).

İç denetim, işletme faaliyetlerinin önceden belirlenmiş politika ve standartlara uygunluğunun işletme birimlerince tespit edilip düzeltilmesi süreci olarak ifade edilmektedir (Yılancı, 2015, s. 10).

İç denetim, işletme faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla yönetim tarafından kurulan işletme içi denetim fonksiyonudur. İç denetim, yönetim tarafından oluşturulan kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini inceleyerek, hedeflere ulaşma konusunda değerlendirmeler yapar ve üst yönetime raporlar. Bu değerlendirmelerin kapsamında aşağıdaki hususların incelenmesi ve raporlanması gerekir (Bayri ve Erson, 2010, s. 127):

- Operasyonel faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği,
- Finansal bilgilerin güvenilirliği,
- Faaliyetlerin geçerli yasa ve düzenlemelere uygunluğu,
- Varlıkların korunması,
- Kurumsal risk yönetimin etkinliği.

İç denetim, işletme yapısındaki eksiklikleri tespit etmek ve önlenmek amacıyla işletme yönetimi tarafından oluşturulan bir danışmanlık faaliyetidir. İç denetim; yönetim yapısını, işletmenin finansal performansını, kurumsal risk yönetimini, iç kontrol sisteminin etkinliğini tarafsız bir gözle değerlendirir ve varsa tespit ettiği eksiklikleri üst yönetime raporlar (Usul, 2015, s. 134).

Sonuç olarak iç denetim, finansal ve finansal olmayan faaliyetlerin işletme içindeki bağımsız bir birim tarafından tarafsız bir şekilde değerlendirilerek üst yönetime rapor olarak sunulmasını kapsamaktadır (Haftacı, 2016, s. 79-80).

2.9.1 İç denetimin tarihsel gelişimi

Yirminci yüzyılın ortalarına doğru büyük ve karmaşık yapıları şirketlerin ortaya çıkmasıyla birlikte iç denetimin alanı genişlemiştir. Bununla birlikte iç denetim birçok uluslararası düzenlemelere konu olmuştur. 1941 yılında, Amerika Birleşik Devletleri'nde İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors – IIA)'nın kurulmasıyla birlikte, iç denetim küresel ölçekte saygın bir meslek haline gelmiştir (www.icdenetimmerkezi.com).

Günümüzde iç denetim, farklı hedefleri olan birçok kuruluş tarafından uygulanmaktadır. Ayrıca her ülkenin iç denetime bakış açısı farklılık

göstermektedir. Bu farklılık, iç denetim ile ilgili yapılan yasal düzenlemeleri de etkilemektedir. Bu nedenle ortak bir iç denetim anlayışı için İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors – IIA) tarafından “Uluslararası Mesleki Standartlar” oluşturulmuştur. Uluslararası Mesleki Standartlar, iç denetçiler için bir rehber niteliği taşımaktadır (Kıral, 2014, s. 61).

İç denetimin ortaya çıkış nedeni, tarafsız bilgi sağlama fonksiyonunu yerine getirilmek istenmesidir. IIA'nın kurulmasıyla birlikte iç denetim ile ilgili birçok tanım yapılmıştır. IIA'nın çalışmalarına bağlı olarak, iç denetim kendini yenileyen ve sürekli geliştiren bir meslek haline gelmiştir (Pehlivan, 2014, s. 10).

Bununla birlikte iç denetim mesleğinin gelişmesine katkı sağlayan kuruluş ve düzenlemeler aşağıdaki gibi sıralanabilir (www.icdenetimmerkezi.com):

- Sermaye Piyasası Kurulu (Security Exchange Commission – SEC)'in kurulması (1933)
- IIA tarafından “İç Denetçilerin Sorumlulukları ile ilgili Tebliğ” (Statement of Responsibilities of the Internal Auditors)'in yayımlanması (1956)
- Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO)'nun kurulması (1985)
- IIA tarafından “Uluslararası İç Denetim Standartları”nın yayımlanması (1989)
- COSO tarafından “İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve” (Internal Control – Integrated Framework)'un yayımlanması (1992)
- Sarbanes-Oxley Yasası (Sarbanes-Oxley Act – SOX)'un kabul edilmesi (2002)
- IIA tarafından “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi”nin kabul edilmesi (2007)

2.9.2 İç denetimin kapsamı

Günümüzde kurumsallaşmanın artması ve teknolojinin gelişmesine paralel olarak iç denetim mesleği de kendini yenileyen, sürekli değişen, önemi ve değeri artan bir meslek haline gelmiştir. Bununla birlikte iç denetim mesleğinin

kapsamı da zaman içerisinde genişlemiştir. Günümüzde iç denetimin kapsamına geleneksel iç kontrol sistemine ek olarak, kurumsal yönetim ve risk yönetim süreçleri de eklenmiştir (Özbek, 2012a, s. 20).

İç denetim, kurumun iç ve dış faaliyetleri ile ilgilenmektedir. İç denetim bir bakıma kurumun tüm faaliyetlerini kapsamaktadır. İç denetim; kurumsal risk yönetimi, iç kontrol sistemi, muhasebe bilgi sistemi, işletme riskleri ile risklerle mücadele gibi unsurları kapsamaktadır (Özoğlu ve diğ., 2010, s. 80)

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda iç denetimin kapsamı aşağıdaki gibi sıralanabilir (Karcıoğlu ve Yanık, 2010, s. 230):

- İç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi,
- Risk yönetim süreçlerinin uygulanması ve risk değerlendirme faaliyetlerinin incelenmesi,
- Elektronik, yönetim ve finansal sistemlerin takip edilmesi,
- Muhasebe bilgileri ile finansal raporlamanın doğruluğunun ve güvenilirliğinin incelenmesi,
- İşletme faaliyetlerinin geçerli yasa ve politikalar ile etik kurallara uygunluğunun sağlanması.

2.9.3 İç denetimin amaçları

İç denetim, işletme hedeflerini gerçekleştirmek amacıyla yönetim tarafından yetkilendirilmiş kişilerce işletme faaliyetlerinin tarafsız ve bağımsız bir şekilde değerlendirilmesini kapsamaktadır. İç denetim, işletme yönetiminin isteği doğrultusunda gerçekleştirilir. İç denetim, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve işletme faaliyetlerinin etkinliğini bağımsız ve tarafsız bir şekilde inceleyerek üst yönetime raporlar. İç denetim, işletme üst yönetimine sağlanan bir danışmanlık hizmeti olarak da tanımlanabilir (Haftacı, 2016, s. 80).

Yukarıdaki tanıma bakıldığında, iç denetim; iç kontrol sürecini başarıyla gerçekleştirmek üzere, işletme faaliyetlerinin etkinliğini sağlamak ve işletme çalışanlarının sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olmak amacıyla yapılan bağımsız ve tarafsız bir güvence hizmetidir (Özoğlu ve diğ., 2010, s. 80-81).

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda iç denetimin amaçlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (İldem ve diğ., 2015, s. 64):

- İşletme faaliyetlerinin etkinliğini, verimliliğini ve yeterliliğini inceleyerek üst yönetime raporlamak,
- Yönetim tarafından belirlenen politika ve prosedürlerin işletmede uyulup uyulmadığını tespit etmek,
- Muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve dürüstlüğünü incelemek,
- Yönetimin istekleri doğrultusunda özel işler yapmak,
- İşletme varlıklarının korunmasını sağlamak,
- Hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasını sağlamak.

2.9.4 İç denetimin unsurları

İç denetim, işletmenin bir parçası olarak faaliyet göstermektedir. İç denetim; güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin ilgili yasa ve politikalara uygun olarak, işletme yönetimine bağlı kişiler tarafından bağımsız, tarafsız, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla gerçekleştirilmesidir (Kagermann ve diğ., 2008, s. 5).

Tanımdan anlaşılacağı üzere, iç denetimin unsurlarını güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak sıralayabiliriz. Bu unsurlar iç denetim mesleğinin faaliyet alanını oluşturmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalara göre iç denetim faaliyetlerini oluşturan unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Özoğlu ve diğ., 2010, s. 82):

- Tarafsız ve objektif olmak,
- İşletme faaliyetlerinin etkinliğini değerlendirmek,
- İşletme hedeflerinin gerçekleştirilmesine katkı sağlamak,
- İç kontrol ve yönetim süreçlerini değerlendirmek,
- Sistematik ve disiplinli bir yaklaşım ortaya koymak,
- Etkili bir kurumsal risk yönetim anlayışına katkı sağlamak.

2.9.5 İç denetim türleri

Bilgi teknolojileri denetimi: Birçok işletme teknolojinin gelişmesiyle birlikte faaliyetlerini sanal ortama taşımıştır. Ancak bilginin sanal ortama taşınması bazı riskleri de beraberinde getirmiştir. Bu durum, bilgi teknolojilerinin denetim

ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bilgi teknolojileri denetimi, bilgi sistemleri aracılığıyla üretilen bilginin güvenilirliğini ve doğruluğunu değerlendirmek amacıyla yapılan iç denetim faaliyetidir (Aslan, 2010, s. 65).

Uygunluk Denetimi: Uygunluk denetimi; işletme faaliyetlerinin, işletme yönetimi veya devlet otoriteleri tarafından belirlenmiş yasa, mevzuat, yönetmelik ve düzenlemelere uygun olarak gerçekleşmesini sağlamak amacıyla yapılan iç denetim türüdür (Cömert, 2016, s. 13).

Mali Denetim: Mali denetim, mali raporlardaki bilgilerin işletme faaliyetlerini doğru ve güvenilir bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığını belirlemek amacıyla yapılan iç denetim türüdür (ISMMMO, 2015, s. 22).

Sistem Denetimi: Sistem denetimi, denetlenen işletmenin mali yönetim politikalarının etkinliğini tespit etmek ve varsa eksiklerini gidermek amacıyla yapılan iç denetim türüdür (Toroslu, 2015, s. 354).

Performans Denetimi: İşletme faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini tespit etmek amacıyla yapılan iç denetim türüdür (ISMMMO, 2015, s. 22).

2.9.6 İç denetçi kavramı

İşletme yönetimi tarafından iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla görevlendirilmiş kişilere “iç denetçi” adı verilmektedir. İç denetçi, yönetime hizmet etmek amacıyla aşağıdaki görevlerde bulunur (Gürbüz, 1995, s. 51-52):

- Muhasebe bilgilerinin ve finansal raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini incelemek,
- Yönetim tarafından oluşturulan kontrollerin etkinliğini değerlendirmek,
- Yönetim tarafından belirlenen politika ve prosedürlere uyulup uyulmadığını tespit etmek,
- Bağımsız denetim faaliyetlerine yardımcı olmak.

İç denetçi, finansal raporlamanın doğruluğunu ve güvenilirliğini, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini, operasyonel amaçların hedeflenen şekilde gerçekleşip gerçekleşmediğini belirlemek amacıyla bağımsız ve tarafsız bir değerlendirme yapması gerekmektedir (Pickett, 2005, s. 122).

İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamak için iç denetim hizmetinin tarafsız bir şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir. İç denetçi, iç denetim faaliyetlerini

değerlendirirken bağımsız ve tarafsız olması gerekmektedir. İç denetçi, bağımsız ve tarafsız bir iç denetim faaliyeti için aşağıdaki niteliklere sahip olması gerekmektedir (Özbek, 2012b, s. 643):

- İç denetim, kurumsal risk yönetimi, iç kontrol sistemleri gibi konularda bilgi sahibi olmak,
- Mesleki etik kurallar hakkında bilgi sahibi olmak,
- Muhasebe ve finans konularında uzman olmak,
- Bilgi teknolojileri, insan kaynakları ve yönetsel iş uygulamaları hakkında yeterli bilgiye sahip olmak,
- İşletmenin bulunduğu sektöre ilişkin genel bilgilere sahip olmak,
- Olası sorunların çözümünde takım çalışmalarına uymak.

2.10 İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi

İç kontrol ve iç denetim birbirleriyle ilişkili olan iki kavramdır. İç kontrol, işletme faaliyetlerini gerçekleştirmek ve hedeflere ulaşmak amacıyla makul bir güvence verecek şekilde oluşturulan ve yürütülen bir süreç olarak ifade edilmektedir. İç kontrol sisteminin izlenmesi ve etkinliğinin değerlendirilmesi iç denetim hizmetiyle sağlanmaktadır (www.denetimnet.net).

Bir organizasyonda iç denetimin varlığı etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasını sağlamaktadır. İç denetim birimi yönetim tarafından belirlenmiş politika ve prosedürlerin yerine getirilip getirilmediği konusunda değerlendirmeler yapar. İç denetim birimi bu değerlendirmelerin sonucunda elde ettiği verileri üst yönetime raporlar ve gerekli tavsiyelerde bulunur. İç denetim birimi ayrıca işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini ölçmek ve işletme hedeflerinin planlanan şekilde gerçekleşip gerçekleşmediğini belirlemek amacıyla değerlendirmeler yapar ve üst yönetime tavsiyelerde bulunur (Sabuncu, 2017, s. 170).

İşletme organizasyonlarının kurumsallaşmasının temel koşulu, iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin sağlanmasıdır. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı iç denetim hizmetiyle gerçekleşmektedir. İç denetim, faaliyetlerin doğru ve güvenilir yapılmasını öneren ve uygulayan, süreç odaklı,

işletmeye değer katan ve 6nceden alınması gereken tedbirleri belirten bir rol 6stlenmektedir (ISM MMO, 2013, s. 20).

İç denetim, iç kontrol sisteminin etkin çalışmadığı durumlarda, hata, hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesi ve önlenmesinde etkin bir araç olarak kullanılmaktadır. İç kontrol sistemi, işletmenin kurulmasıyla birlikte sınırsız bir şekilde devam etmektedir. İç denetim ise, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek amacıyla belirli aralıklarla gerçekleşmektedir (Haftacı, 2016, s. 81).

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda iç denetim, iç kontrol sisteminin etkinliğini tespit etmek ve kontrol yordamlarının sağlıklı bir şekilde çalışmasına katkıda bulunma amacı gütmektedir denilebilir (Yılcı, 2006, s. 14).

2.11 İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi

İç denetçi ve bağımsız denetçinin birlikte çalışması, bağımsız denetimin sağlıklı ve etkili bir şekilde sonuçlanmasına katkı sağlayacaktır. İşbirliği sonucunda bağımsız denetimin maliyeti, kapsamı ve bağımsız denetime ayrılan zaman azalacaktır (Selimoğlu ve diğ., 2009, s. 112).

Bağımsız denetçi, etkin bir şekilde çalışan iç kontrol sisteminin ve tarafsız bir şekilde hizmet veren iç denetim biriminin varlığını tespit ederse, iç kontrol sistemini başlıca denetim kanıtları arasında değerlendirecektir. İç denetçi, bağımsız denetçiye denetim boyunca destek olabilmekte, aynı zamanda bağımsız denetçi de iç denetimin plan ve programının oluşturulmasında iç denetçiye destek olabilmektedir (Alptürk, 2008, s. 25).

2.12 İç Kontrol ve Bağımsız Denetim İlişkisi

İç kontrol, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini, geçerli yasa ve kurallara uygunluğunu ve finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak amacıyla oluşturulan bir süreçtir. Bağımsız denetimin en önemli alanlarından biri işletmenin iç kontrol sisteminin mevcut durumudur. Bağımsız denetçi işletmenin iç kontrol sisteminin mevcut durumuna göre çalışmalarını şekillendirmektedir. Etkin bir iç kontrol sistemindeki finansal tabloların ürettiği veriler doğru ve güvenilir olmaktadır. Bağımsız denetçi; uygulayacağı testlerin

ve tekniklerin kapsamını, önemlilik seviyesini, denetim risk seviyesini ve denetimin ana kütlesini belirleyebilmek için işletmenin mevcut iç kontrol sistemini incelemesi ve değerlemesi gerekmektedir (www.fuathoca.net).

Bağımsız denetçinin iç kontrol sistemini incelemesinin temel nedeni, kontrol riskini ve önemli yanlışlık riskini belirlemek, önemli yanlışlık riskine sebep olan faktörleri incelemek ve uygulayacağı müteakip denetim prosedürlerinin kapsamını tasarlamaktır. Bağımsız denetçi, uygulayacağı denetim tekniklerinin zamanını ve kapsamını tasarlama sürecinde iç kontrol sistemine dair edindiği bilgilerden yararlanır (ISM MMO, 2013, s. 20).

Bağımsız denetim riskiyle iç kontrol sistemi arasında ters orantılı bir ilişki vardır. İşletmenin iç kontrol sistemi etkin bir şekilde çalışıyorsa, bağımsız denetim risk seviyesi artacak; ancak iç kontrol sistemi etkin değilse, bağımsız denetim risk seviyesi azalacaktır. Bağımsız denetçi, iç kontrol sisteminin etkin olduğuna kanaat getirirse, denetimin örneklem seviyesini azaltacak, denetimin kapsamını daraltacak ve denetim boyunca uygulayacağı kaynaklardan tasarruf sağlayacaktır (Pehlivan, 2014, s. 40).

3. BAĞIMSIZ DENETİM

3.1 Denetime Genel Bir Bakış

Günümüzde ekonomik ve teknolojik gelişmelerin etkisiyle işletmelerin alanları genişlemiş, faaliyetleri artmış ve bunun sonucunda organizasyon yapıları karmaşık bir hale gelmiştir. İşletme faaliyetlerinin artmasıyla birlikte finansal bilgilerin ve bu bilgilerin oluşturduğu finansal tabloların önemi ve gerekliliği giderek daha çok hissedilmiştir. Bu durum yönetimin, hissedarların ve dış taraf gruplarının alacağı kararlar açısından önemli olan finansal tabloların doğru ve güvenilir olmasını gerekli kılmıştır (Tuan, 2009, s. 2).

Muhasebe bilgi sistemi aracılığıyla oluşturulan finansal tablolar, işletme yönetiminden hissedarlara, dış taraf gruplarından devlete kadar geniş bir tabanı ilgilendirmektedir. Dış taraf grupları işletme hakkında karar alma sürecinde finansal raporlamanın güvenilirliğini dikkate almaktadırlar. Bu nedenle dış taraf grupları finansal tablolardaki bilgilerin gerçeği yansıtmasını isterler. Bu bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığı denetim hizmetiyle belirlenmektedir. Son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları, ulusal ve uluslararası kapsamda denetimin gerekliliğini daha da önemli kılmıştır (Özyürek, 2012, s. 96).

Denetim, iktisadi ve ekonomik faaliyetlerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu saptamak ve dış taraf gruplarına rapor halinde sunmak amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendiren bir süreçtir (www.muhasbeuygulama.com).

Yukarıdaki tanımlar doğrultusunda denetimin özelliklerini aşağıdaki gibi açıklayabiliriz (Başpınar, 2005, s. 35-36):

Denetim bir süreçtir: Denetim faaliyetleri belirli bir zaman aralığında gerçekleşmektedir. Denetimin başlangıcından sonuna kadar gerçekleşen faaliyetler belli bir plan dâhilinde olmaktadır.

İktisadi faaliyetlere ve olaylara ilişkin iddiaları değerlendir: Faaliyetler sonucunda üretilen finansal tablolar işletme açısından bir kanıt niteliğindedir. Bu finansal tablolar işletme tarafından hazırlanıp dış taraf gruplarının hizmetine sunulmaktadır. Denetim, yönetimin hazırladığı finansal raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmaktadır.

Önceden saptanmış ölçütleri dikkate alır: Denetçi, işletme tarafından üretilen finansal raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini tespit etmek için yeterli ve güvenilir kanıtlar toplamak zorundadır.

Dış Taraf Gruplarına Bildirir: Finansal tabloların mevcut duruma göre birçok kişi veya kurum işletmeyle doğrudan veya dolaylı olarak iletişim halindedir. Bu nedenle işletmenin finansal tablolarının doğru ve güvenilir olması beklenmektedir. Denetçi, dış taraf gruplarının bu konudaki kaygısını gidermelidir.

3.2 Denetim Türleri

Denetim türlerini çeşitli şekillerde sınıflandırmak mümkündür. Bu sınıflandırmanın yapılmasında temel alınan kıstaslar çok olduğundan bu konuda bir ayırım yapılmamıştır (Ergin, 2006, s. 10).

Genel olarak denetim türleri üç kapsamda sınıflandırılmaktadır. Bunlar; amaçlarına göre denetim türleri, yapılış zamanına göre denetim türleri ve denetçinin statüsüne göre denetim türleridir. Amaçlarına göre denetim türleri; finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetiminden oluşmaktadır. Yapılış zamanına göre denetim türleri; sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetimden oluşmaktadır. Denetçinin statüsüne göre denetim türleri ise; bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetiminden oluşmaktadır.

Çizelge 3.1: Denetim Türleri

DENETİM TÜRLERİ		
Amaçlarına Göre Denetim Türleri	Yapılış Zamanına Göre Denetim Türleri	Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri
Faaliyet Denetimi	Sürekli Denetim	Kamu Denetimi
Uygunluk Denetimi	Sınırlı Denetim	İç Denetim
Finansal Tablolar Denetimi	Özel Denetim	Bağımsız Denetim

Kaynak: (www.muhasabedersleri.com).

3.2.1 Amaçlarına göre denetim türleri

Amaçlarına göre denetim türleri üç şekilde sınıflandırılmaktadır. Bunlar; faaliyet denetimi, uygunluk denetimi ve finansal tablolar denetimidir.

3.2.1.1 Faaliyet denetimi

Faaliyet denetimi yirminci yüzyılın ortalarına doğru gelişmeye başlamıştır. Faaliyet denetiminin genel amacı, işletme faaliyetlerinin etkin ve etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığının tespit edilmesidir. Etkenlik, işletmenin amaçlarına ne derece ulaştığının ölçütüdür. Etkinlik ise, bu amaçlara ulaşmada kullanılan kaynakların ne derecede verimli kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesidir. Faaliyet denetimi kurum içi denetimdir. Faaliyet denetimi sonucunda ulaşılan bulgular değerlendirilir ve yönetime rapor olarak sunulur. Bu yönüyle faaliyet denetimi, yönetim danışmanlığı olarak da adlandırılmaktadır (Bozkurt, 2015, s. 35).

Faaliyet denetimi, işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini tespit etmek amacıyla yapılan denetim türüdür. İşletme faaliyetleri önceden belirlenmiş politika ve hedefler doğrultusunda yapılmaktadır. Faaliyet denetiminin kapsamı ise, bu faaliyetlerin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olup olmadığını belirlemektir (Bakır, 2003, s. 20).

Faaliyet denetimi genel olarak iç denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yapılmaktadır. Faaliyet denetimi ile iç kontrol sistemlerinin etkinliği, çalışanların performansları ve iş akış durumları değerlendirilir ve elde edilen veriler üst yönetime raporlanır (Güçlü, 2011, s. 5).

3.2.1.2 Uygunluk denetimi

Uygunluk denetimi, işletme faaliyetlerinin, yönetim veya yasal çevre tarafından oluşturulan usul ve esaslara uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla işletme içinde yapılan denetim türüdür. Uygunluk denetimi, işletme faaliyetlerinin kurallara ve mevzuata uygunluğunu araştırmaktadır. Bu yönüyle işletme içi denetim olarak da adlandırılmaktadır. Uygunluk denetimine örnek olarak, işletme faaliyetlerinin Vergi Usul Kanununa uygun olarak yapılıp yapılmadığının vergi denetmeni tarafından incelenmesi gösterilebilir (Erkan, 2008, s.17-18).

İşletme yönetimi, işletme faaliyetlerinin oluşturulan politika ve yasalara uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla denetim hizmeti isteyebilir. Bu denetim hizmeti, uygunluk denetimiyle gerçekleşmektedir. Uygunluk denetiminin temel aldığı ölçüt oluşturulan kural, yasa ve prosedürlerdir (Erdoğan ve diğ., 2012, s. 5-6).

Uygunluk denetimi, işletme faaliyetlerinin, yönetim veya kamu organlarınca oluşturulan politika ve yasalara uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan denetim türüdür. Uygunluk denetimini genel olarak iç denetçiler ve kamu denetçileri yapmaktadır. Uygunluk denetimi finansal tabloların denetimine katkı sağlamaktadır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013, s. 15).

3.2.1.3 Finansal tablolar denetimi

Finansal tablolar denetimi, işletme faaliyetleri sonucunda üretilen finansal tabloların önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına yönelik yapılan bağımsız ve tarafsız denetim türüdür. Finansal tablolar denetiminin temel aldığı ölçüt genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir. Finansal tablolar denetimi günümüz uygulamalarında en yaygın kullanılan denetim türüdür (Gürbüz, 1995, s. 11-12).

Finansal tabloların denetiminde temel amaç, finansal tablolardaki verilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu saptamaktır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hazırlanması gereken finansal tablolar; bilanço, gelir tablosu ve kar dağıtım tablosu olarak sıralanabilir (Güredin, 2000, s. 14).

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda finansal tablolar denetiminin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, 2015, s. 34).

- Finansal tablo kalemlerinin gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamak,
- Finansal tabloların tam açıklama ve tutarlılık kavramlarına uygun olarak düzenlenmesini sağlamak,
- Finansal tabloların güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini sağlamak,
- İşletmede ortaya çıkabilecek hata ve hileleri tespit etmek ve önlemek.

3.2.2 Yapılış zamanına göre denetim türleri

Yapılış zamanına göre denetim türleri üç şekilde sınıflandırılmaktadır. Bunlar; sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetimdir.

3.2.2.1 Sürekli denetim

Bağımsız denetime tabi şirketlere ait yılsonu finansal tabloların genel kabul görmüş denetim standartlarını ölçüt olarak denetlenmesi, sürekli denetimin kapsamını oluşturmaktadır. Sürekli denetimin temel özelliği tam denetim olmasıdır, yani denetim faaliyetleri bütün yılı kapsamaktadır (Kaval, 2008, s. 13).

Sürekli denetim, kurumsal yönetim ve risk yönetim anlayışıyla kurumun faaliyetlerini geliştiren bağımsız ve tarafsız güvence faaliyetidir (Hazar, 2014, s. 6).

Sürekli denetim; halka açık şirketlerin, bankaların, aracı kurumların, sigorta ve yatırım ortaklıklarının yılsonu finansal tablolarının, bağımsız denetçi tarafından genel kabul görmüş denetim standartlarını kıstas olarak denetlenmesidir (Haftacı, 2016, s. 11).

3.2.2.2 Sınırlı denetim

Sınırlı denetim; aracı kurumlara ait finansal tabloların ve sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş ara finansal tabloların, bağımsız denetim kuruluşları tarafından ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak, sürekli denetim programlarına uygun olarak denetlenip rapora bağlanması olarak tanımlanabilir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013, s. 511).

Sınırlı denetim, ara dönemlerde yapılan denetim türüdür. Genelde üç veya altı aylık dönemler halinde yapılmaktadır. Bu denetime tabi şirketlere örnek olarak, bankalar, özel finans kurumları ve sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketler gösterilebilir (Kaval, 2008, s. 13-14).

Sınırlı denetim süreci, sürekli denetimin bir parçası olarak beş adımdan oluşmaktadır. Bunlar; müşteri kabulü, denetim anlaşmasının yapılması, denetimin planlanması, denetim planının uygulanması ve denetimin raporlanması olmak üzere süreç tamamlanmaktadır (Uyar, 2015, s. 21).

3.2.2.3 Özel denetim

Şirketlerin tasfiye, bölünme, birleşme, devir, gibi faaliyetlerinde veya ilk defa halka açılma gibi durumlarda özel olarak istedikleri denetim türüdür (Selimoğlu ve diğ., 2009, s. 9).

Özel denetim süreci bağımsız denetim sözleşmesinin imzalandığı tarihten itibaren başlamaktadır. Özel denetim süreci başlamadan önce denetlenecek finansal tabloların hazırlanmış olması gerekmektedir. Bu denetimde cari dönemdeki finansal tabloların güvenilirliği yüksek olmakla birlikte, önceki dönemlere ait finansal raporların güvenilirliği düşük seviyededir (www.muhassebex.com).

Özel denetim, finansal tabloların bir bütün olarak değil de belirli bir kalemi, bölümü ya da diğer hususlar gibi özel durumlarda istenilmesi halinde yapılan denetim türüdür (Kaval, 2008, s. 18).

Özel denetime örnek olarak aşağıdaki hususlar gösterilebilir (Toroslu, 2015, s. 327):

- Mahkemelere yaptırılan özel incelemeler,
- Satın alma, devir ve birleşmelerde yapılan incelemeler,
- İşletmeye ortak olmadan önce yaptırılan incelemeler,
- Hisse senedi ve tahvillere yatırım yapmadan önce yapılan incelemeler,
- Ortaya çıkarılan yolsuzluk ve ihmalin araştırılması,
- Vergi incelemeleri,
- Devlet kuruluşları tarafından yapılan teftiş ve incelemeler.

3.2.3 Denetçinin statüsüne göre denetim türleri

Denetçinin statüsüne göre denetim türleri üç şekilde sınıflandırılmaktadır. Bunlar; kamu denetimi, iç denetim ve bağımsız denetimdir.

3.2.3.1 Kamu denetimi

Kamuya bağlı kurum ve kuruluşlara ve özel şirketlere yapılan denetim türüdür. Kamu denetimin amacı, ilgili kanun, yönetmelik ve mevzuatlara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013, s. 16).

Kamu denetimi, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), ve Maliye Bakanlığı gibi kurumlara bağlı olarak yapılan denetim türüdür. Kamu denetimi ilgili kanunlara uygun olarak gerçekleştirilir (Ercinler, 2014, s. 46).

Kamu denetimi, kamu kurum ve kuruluşlarında düzenin sağlanması ve kamu haklarının korunması amacıyla yapılan denetim türüdür. Kamu denetimi, kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı denetçiler tarafından yapılmaktadır. Kamu denetimine örnek olarak, vergi denetimi gösterilebilir (Gürbüz, 1995, s. 17).

3.2.3.2 İ denetim

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini, süreçlerini, organizasyon yapılarını geliştirmek ve değer katmak amacıyla tasarlanan bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık hizmetidir (www.tide.org.tr).

İç denetim, işletme yönetimi tarafından oluşturulan kuralların çalışanlarca uyulup uyulmadığını tespit etmek amacıyla iç denetim birimi tarafından araştırılarak, elde edilen bilgilerin üst yönetime rapor olarak sunulmasını kapsamaktadır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013, s. 16).

İ denetim, işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve çalışanların performansını arttırmaya yönelik değerlendirmeler yaparak üst yönetime raporlayan, bağımsız ve tarafsız bir güvence hizmetidir (Haftacı, 2016, s. 9).

3.2.3.3 Bağımsız denetim

Bağımsız denetim; finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun olarak sunulup sunulmadığı konusunda makul güvence elde etmek ve finansal tablo kullanıcılarının güven seviyelerini arttırmak amacıyla, bağımsız denetçi tarafından denetim ilke ve esaslarını kullanarak, defter, kayıt ve belgelerin incelenerek rapora bağlanması sürecidir. Bağımsız denetim işletme dışındaki kişi veya kurumlar tarafından sağlanmaktadır (Kavut ve diğ., 2009, s. 36).

Bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların, uygulanabilir bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak gerçeğe uygun bir şekilde, tüm önemli yönleriyle sunulup sunulmadığı konusunda makul bir güvence sağlayacak yeterli ve güvenilir bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla

finansal tablo kullanıcılarının güven seviyelerini artırmaktır. Bağımsız denetim kesin bir güvence değil, makul bir güvence sağlamaktadır (Demir, 2013, s. 149).

Bağımsız denetim, işletme faaliyetleri sonucunda üretilen finansal tabloların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu saptamak ve sonuçlarını finansal tablo kullanıcılarına sunmak amacıyla tarafsız ve bağımsız bir şekilde kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendiren bir süreçtir (Toroslu, 2015, s. 323).

Yukarıdaki tanımlar doğrultusunda bağımsız denetimin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Kandemir ve Akbulut, 2013, s. 41):

- Bağımsız denetim belirli bir dönemi kapsar,
- Denetlenen bilgilerle önceden belirlenmiş ölçütler karşılaştırılır,
- Bağımsız denetçi tarafsız bir şekilde çalışmalarını yürütür,
- Bağımsız denetçi yeterli düzeyde mesleki bilgi ve tecrübeye sahiptir,
- Bağımsız denetçi yeterli ve güvenilir kanıtlar toplayarak finansal tablo kullanıcılarına rapor şeklinde sunar.

3.3 Denetçi Türleri

Denetçi türleri genel olarak iç denetçi, kamu denetçisi ve bağımsız denetçi olmak üzere üç şekilde sınıflandırılmaktadır.

3.3.1 İç denetçi

Doğrudan işletmeye bağlı olarak organizasyon faaliyetlerini sürdüren ve üst yönetim tarafından görevlendirilen kişilere “iç denetçi” adı verilmektedir. İç denetçilerin temel amacı, yönetimin istekleri doğrultusunda işletme içi denetimi gerçekleştirmektir. İç denetçilerin belli başlı görevleri aşağıdaki gibidir (Bozkurt, 2015, s. 39):

- İşletme varlıklarının yeterince korunup korunmadığını araştırmak,
- Muhasebe belge ve kayıtların doğruluğunu incelemek,
- İşletme yönetimi tarafından belirlenen politika ve prosedürlere uyulup uyulmadığını saptamak,
- İşletme faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde gerçekleşip gerçekleşmediği konusunda görüş vermek,
- İşletme yönetiminin isteği doğrultusunda özel araştırmalar yapmak,

- Bağımsız denetçi ile işbirliği içinde olmak.

3.3.2 Kamu denetçisi

Kamuya bağlı olarak çalışıp, kamu adına denetim yapan kişilere “kamu denetçisi” adı verilmektedir. Kamu denetçilerinin denetim hizmetini gerçekleştirirken temel aldıkları ölçüt devlet tarafından oluşturulmuş yasa, kanun, yönetmelik ve mevzuatlardır (Duman, 2008, s. 22).

Devlet adına kurumun amaçlarını ve görevlerini düzenleyen, başvuru üzerine bir konuyu araştırarak ve inceleyerek, gerekirse başvuru sahibini haklı bulursa, idareye önerilerde bulunan kişilere, “kamu denetçisi” adı verilmektedir (Kamu Denetçiliği Kurumu, 2013).

3.3.3 Bağımsız denetçi

Bağımsız denetçiler, denetim yaptıkları firma ile herhangi bir ilişkisi bulunmayan ve denetlenen firmaya bağımsız denetim hizmeti sunan tarafsız ve bağımsız kişilerdir. Bağımsız denetçilerin temel görevi, finansal tabloların genel kabul görüş denetim standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş vermektir. Ülkemizde bağımsız denetim mesleğini bağımsız denetçiler ve yeminli mali müşavirler yapmaktadırlar (Duman, 2008, s. 21).

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten kişi veya kişileri ifade eder. Bağımsız denetim standartlarında denetimin sorumlu denetçi tarafından gerçekleştirileceği belirtilmişse, “denetçi” terimi yerine “sorumlu denetçi” ifadesi kullanılır (BDS 200, md.13).

Bağımsız denetçiler, işletme yönetimi ile finansal tablo kullanıcıları arasında bir köprü görevi gördüklerinden önemli bir sorumluluğa sahiptirler (Bozkurt, 2012, s. 6). Bağımsız denetçiler genel olarak finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi yapmaktadırlar (Güredin, 2014, s. 19) .

3.4 Bağımsız Denetimin Nedenleri

İşletme birimlerinin temel hedefi kar elde etmek, yatırımcıların veya diğer dış taraf gruplarının temel hedefi ise yatırım yaparak mevcut paralarını artırmaktır. İşletmenin ve yatırımcıların gelecekleri açısından karar verme sürecinde finansal bilgilere güvenmeleri, amaçlarına ulaşmalarında büyük önem arz

etmektedir. Ayrıca işletme yönetimi, işletme faaliyetlerinin etkinliğini belirlemek amacıyla finansal verileri bir araç olarak kullanmaktadır. Yatırımcılar ise, karar alma sürecinde işletme faaliyetlerinin ne şekilde kullanılıp kullanılmadığını dikkate almaktadırlar. Tüm bu unsurların varlığı bağımsız denetimi zorunlu kılmıştır (Selimoğlu ve diğ., 2017, s. 6).

Bağımsız denetim, kanun ve otoriteler tarafından belirlenen usul ve esasların dayattığı bir zorunluluk değil, işletmenin devamlılığını sağlaması yönünden zorunlu bir ihtiyaçtır. Finansal tabloların bağımsız, tarafsız, anlaşılır ve doğru olmasının temel koşulu, bağımsız denetim hizmetidir. Bağımsız denetim yapılmasının temel nedeni, şirket yönetimine, hissedarlara, kredi verenlere, yatırımcılara ve kamu kurumlarına finansal bilgiler hususunda makul düzeyde bir güven vermektir (www.ysm.com.tr).

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda bağımsız denetim yapılmasının nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Selimoğlu ve diğ., 2017, s. 5-6):

- Yönetici ve çalışanlar arasında çıkar çatışması yaşanması,
- Muhasebe sisteminin karmaşıklığı,
- Muhasebe bilgilerinin ve işletme kararlarının toplumun geniş kesimini etkilemesi,
- Doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacın artması,
- Zaman ve finansal yetersizlik,
- Yasal zorunluluklar.

3.5 Bağımsız Denetimin Amaçları

Ekonomik ve teknolojik gelişmelere karşın, finansal tabloların güvenilirliği bir sorun haline gelmiştir. Bu durum finansal tabloların bağımsız kişi ve kuruluşlarca denetlenmesini zorunlu kılmıştır. Bağımsız denetim hizmetiyle finansal tablolara olan güven artacak ve işletme yeni kredi olanakları bulacaktır (Aksoy, 2006, s. 81).

Finansal tabloların bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların, uygulanabilir bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak gerçeğe uygun bir şekilde, tüm önemli yönleriyle sunulup sunulmadığı konusunda makul bir güvence sağlayacak yeterli ve güvenilir bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi

amacıyla finansal tablo kullanıcılarının güven seviyelerini artırmaktır (Solak, 2016, s. 36).

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda bağımsız denetimin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Aksoy, 2006, s. 81-82):

- Finansal tablo kullanıcılarına makul bir güvence sağlamak,
- Finansal tablo kullanıcılarının güven seviyesini artırmak,
- Ortakların, yöneticilerin ve çalışanların hakkını korumak,
- Ülke ekonomisindeki sermaye piyasasının gelişmesini ve tasarruf sahipleri tarafından bu piyasaya sunulan kaynakların etkin ve rasyonel bir şekilde kullanılmasını sağlamak,
- Denetlenen şirketin haklarını korumak,
- Ulusal düzeyde tek düzen muhasebe uygulamalarını teşvik etmek ve uluslararası muhasebe uygulamalarını uyumlaştırmaya yardımcı olmak.

3.6 Bağımsız Denetimin Faydaları

Bağımsız denetim; finansal tabloların, uygulanabilir bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak gerçeğe uygun bir şekilde, tüm önemli yönleriyle sunulup sunulmadığı konusunda makul bir güvence sağlayacak yeterli ve güvenilir bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla finansal tablo kullanıcılarının güven seviyelerini artırmaktır. Bağımsız denetim, finansal bilgilerin doğruluğu dışında, işletmenin mevcut iç kontrol sisteminin işleyişi hususunda da değerlendirmeler yapar. Bu değerlendirme sonucunda işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği, finansal bilgilerin doğruluğu bağımsız ve tarafsız bir şekilde tespit edilmiş olur. Finansal tabloların bağımsız denetimden geçmesiyle birlikte işletme hissedarları, işletmenin geleceği ile ilgili sağlıklı kararlar alabilirler. Ayrıca hissedarlara, yöneticilere, yatırımcılara ve düzenleyici otoritelere sunulan finansal tablolar bağımsız denetim hizmetiyle güvence altına alınmış olur (www.denetimnet.net).

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda bağımsız denetimin sağladığı faydaları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Selimoğlu ve diğ., 2017, s. 8):

- Yönetime doğru ve güvenilir bilgi akışı sağlar,

- Finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği yansıtıp yansıtmadığını gösterir,
- İşletme çalışanlarının veya yöneticilerin yolsuzluk yapmalarını önler,
- Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar ile işletmenin düşük maliyetli finansman bulması kolaylaştırır,
- Bağımsız denetimden geçen bir işletmede tüm ortakların ve kredi veren kurumların hakları korunmuş olur,
- Finansal tablolarla ilgili olarak tahmin ve analiz yapılmasında ve geleceğe ait sağlıklı kararlar alınmasında yardımcı olur,
- İflas ve borç durumlarında adli mercilere güvenilir bilgi sağlar.

3.7 Bağımsız Denetim Standartları

Bağımsız Denetim Standartları (BDS), finansal bilgilerin bağımsız denetiminde uygulanmaktadır. Bağımsız denetim standartları, finansal tabloların bağımsız denetiminde denetçiye yol göstermesi için oluşturulmuştur. Standartların amacı, finansal tabloların bir bütün olarak önemli yanlışlıklar içermediği konusunda finansal tablo kullanıcılarına makul güvence verecek şekilde görüş oluşturmaktır. Standartların diğer tarihi finansal bilgilerin denetiminde kullanılması halinde şartların gerekliliklerine göre uyarlanmaları gerekmektedir (KGK, 2012).

Bağımsız denetim sürecinde, bağımsız denetçilere yol gösteren ilke ve kurallar bağımsız denetim standartlarında belirlenmiştir. Standartlarda genel olarak bağımsız denetim süreciyle ilgili kavramlar açıklanmıştır. Bağımsız denetim standartları, bağımsız denetçiler için bir kılavuz rolü üstlenmektedir (Gülten, 2015, s. 247).

Bağımsız denetim standartları ile ilgili genel olarak aşağıdaki bilgiler verilebilir (Gülten, 2015, s. 248-249):

- Bağımsız denetçi, denetimle ilgili tüm Bağımsız Denetim Standartlarına uymak zorundadır. Yürürlükte olan bir BDS'nin ele aldığı şart mevcut ise, bu BDS'nin yürütülen denetimle ilgili olduğu kabul edilir.

- Bağımsız denetçinin BDS'nin amaçlarını anlaması ve hükümlerini uygun bir şekilde yerine getirebilmesi için açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü dâhil BDS'nin bütününe hakim olması gerekir.
- Bağımsız denetçi, bağımsız denetim standartlarında yer alan hükümlere uymadığı sürece, denetçi raporunda denetimin BDS'lere uygun olarak yürütüldüğü hususunda ifadeye yer veremez.
- Denetimin planlanması ve yürütülmesi sırasında denetçi, BDS'lerde belirtilen amaçlara uygun bir şekilde, BDS'ler tarafından zorunlu kılınanlara ek olarak başka bir denetim prosedürünün gerekli olup olmadığına karar vermek zorundadır.

3.8 Bağımsız Denetim Süreci

Denetim çalışmalarının kapsamı ve zorluk derecesi denetlenen işletmede yapılan ilk denetim veya tekrarlanan denetimlere bağlıdır. Tekrarlanan denetimlerde denetçi tecrübeli olduğundan iş yoğunluğu azalmakta ve bağımsız denetimin zorluk seviyesi düşmektedir. İlk defa denetlenen işletmede yapılan bağımsız denetim çalışmaları ise daha yoğun ve karmaşık olabilmektedir. Bu durumda denetçi, şirketin mevcut yapısını tanımaya yönelik bazı ek çalışmalar yapması gerekmektedir (Güredin, 2014, s. 177).

Bağımsız denetim, bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilen ve birbirini etkileyen aşamalardan oluşan sistematik bir süreçtir (Kavut ve diğ., 2009, s. 107).

Bağımsız denetim süreci; müşterinin seçimi ve denetim sözleşmesinin imzalanmasıyla başlar, denetimin planlanması ve denetim çalışmalarının yürütülmesiyle devam eder, denetim çalışmalarının tamamlanıp raporlanmasıyla sona erer (Sağlam ve Yolcu, 2014, s. 119).

Bağımsız denetimin birinci aşamasında denetçi, denetim sözleşmesini imzalamadan önce müşteri işletme hakkında bilgi toplar ve önceki denetçiyle görüşme yapar. Denetim işini kabul etmeye karar verirse, karşı tarafa yazılı olarak bildirir ve denetim sözleşmesi imzalanır. Denetim sözleşmesinin imzalanmasıyla birlikte denetim fiilen başlamış olur (Haftacı, 2016, s. 45).

Bağımsız denetim sürecinin ikinci aşamasında, işletme ayrıntılı bir şekilde tanınır, denetim riskini oluşturan unsurlar belirlenir, işletmenin iç kontrol sistemi değerlendirilir, önemlilik seviyesi belirlenir, başlangıç analitik inceleme teknikleri uygulanır, iş ve zaman planlaması yapılır ve bu değerlendirmeler sonucunda elde edilen bulgulara göre denetim programı oluşturulur (Bozkurt, 2015, s. 91).

Bağımsız denetimin üçüncü aşaması, denetim çalışmalarının yürütüldüğü bölümdür. Bu aşamada kontrol testleri ve maddi doğruluk testleri uygulanır, yeterli ve güvenilir kanıtlar elde edilir ve denetimin planlanması aşamasında belirlenen denetim teknikleri uygulanır (Bozkurt, 2015, s. 91).

Bağımsız denetimin dördüncü aşaması, denetim çalışmalarının tamamlandığı ve denetim raporunun yazıldığı bölümdür (Bozkurt, 2015, s. 91).

3.8.1 Müşterinin seçimi ve denetim sözleşmesinin imzalanması

Bağımsız denetim yaptıracak şirketin yönetim kurulu, bağımsız denetimi yapacak kuruluşu belirleyerek genel kurulun onayına sunar. Genel kurul, denetim seçimini onaylamadan önce bağımsız denetim yapacak kuruluşun tecrübesini ve uzmanlık düzeyini dikkate almak zorundadır. Genel kurul, yönetim kurulu tarafından sunulan bağımsız denetim kuruluşunu onaylarsa, denetim kuruluşuna teklif gönderir (Usul, 2015, s. 54).

Bağımsız denetim kuruluşu gelen teklifi kabul etmeden önce denetim yapılacak şirketi tanımak, bağımsız denetimin getireceği riskleri değerlendirmek, denetimin kapsamını, maliyetini ve planlamasını yapmak amacıyla ön araştırmalar yapar (Kavut ve diğ., 2009, s. 120).

Denetim kuruluşu sözleşmeyi kabul etmeden önce aşağıdaki durumları araştırır ve değerlendirir (Kaval, 2008, s. 66):

- Önceki denetim kuruluşuyla ilişkilerinin kesilmesine gerekçe olan bir durumun var olup olmadığı,
- Önceki denetim raporunda ne tür bir görüş belirtildiği,
- Denetlenecek şirket için gereken iş yükünün ne olabileceği, kendi mevcut kapasitelerinin bu işi başarıyla tamamlayabilecek yeterlilikte olup olmadığı,

- Müşteri şirketin mevcut iç kontrol ve muhasebe sistemin durumu.

Müşteri şirket hakkında bilgi topladıktan sonra denetim işinin kabul edilip edilmeyeceği konusunda bir karara varılır. Denetim işinin kabul edilmesi halinde karşı tarafa yazılı olarak bildirilir. Bu bildirim, denetim kuruluşu tarafından hazırlanıp imzalanan ve müşteriye gönderilen bir sözleşme aracılığıyla gerçekleştirilir. Denetim sözleşmesi; denetimin kapsamı, denetimin başlangıç tarihi, denetimin tahmini tamamlanacağı tarih ve denetim ücreti gibi unsurlardan oluşmaktadır. Sözleşmeyi müşteri şirketin de imzalaması halinde denetim faaliyetleri fiilen başlamış olur (Güredin, 2014, s. 182).

Bir denetim sözleşmesinde yer alması gereken asgari unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Usul, 2015, s. 57):

- Sözleşmenin dayanağını teşkil eden genel kurur kararı veya mahkeme kararının tarih ve sayısı,
- Denetimin amacı, kapsamı ve dönemi ile varsa özel nedenleri,
- Denetimin konusu ve tarafların sorumlulukları,
- Denetimin, denetim standartlarına ve ilgili mevzuata uygun olarak yürütüleceğine ve tamamlanacağına dair hüküm,
- Denetimle ilgili olarak istenen her türlü kayıt, belge ve diğer bilgilere denetim boyunca sınırsız bir şekilde erişimin sağlanacağına dair hüküm,
- Denetim ekibinde yer alacak denetçilerin, yedekleri de dâhil olmak üzere ad ve unvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü ile toplam denetim ücreti,
- Denetimin başlangıç ve bitiş tarihleri ile raporun teslim tarihi,
- Mesleki sorumluluk sigortası yapılacağına dair hüküm,
- Denetlenen şirketin, rapor tarihinden sonra ancak finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilan tarihinden önce gerçekleşen ve bunları etkileyebilecek olaylardan denetçiyi haberdar etme yükümlülüğü,
- Sözleşmenin ancak mevzuat uyarınca feshedilebileceğine dair hüküm

3.8.2 Denetimin planlanması

Denetim sözleşmesinin imzalanmasıyla birlikte denetim fiilen başlamış olur. Bu aşamada sorumlu ortak baş denetçi tarafından denetim planının yazılı olarak

oluşturulması gerekmektedir. Sorumlu denetçi, denetim planını oluşturmadan önce denetlenen şirketi yakından tanınması gerekmektedir (Kaval, 2008, s. 67).

Sorumlu denetçi, denetlenen şirketi tanımak için aşağıdaki bilgileri toplaması ve değerlendirmesi gerekir (Güçlü, 2011, s. 37):

- Denetlenecek şirketin bağlı bulunduğu sektörün temel özellikleri,
- Denetlenecek şirketin tabi olduğu idari ve mali mevzuat,
- Denetlenecek şirkette uygulanmakta olan muhasebe ve iç kontrol sistemi,
- Denetlenecek şirketin düzenlemek durumunda olduğu finansal tablolar.

Denetçi, şirket hakkında bilgi topladıktan sonra denetim planının kapsamını tasarlamaya başlar. Denetim planının hazırlanma aşamasında denetçi, denetim riskini makul düzeye indirecek yeterli ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetimin kapsamını, zamanlamasını ve uygulanacak tekniklerin yapısını tasarlar (Usul, 2015, s. 82).

Denetçi, denetim planını hazırlamadan önce aşağıdaki hususları belirlemesi ve değerlendirmesi gerekir (Kepekçi, 2004, s. 39):

- Müşteri işletme hakkında bilgi toplama,
- Denetim çalışmalarının bölümlenme ve denetim personelini görevlendirme,
- İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme ve kontrol riskini değerlendirme,
- Denetim riskini ve önemlilik seviyesini belirleme,
- Denetim programının taslağını hazırlama ve denetim amaçlarını belirleme,
- Denetim süresini ve zamanını belirleme.

Denetim planı, denetim esnasında meydana gelebilecek değişikliklere karşı esnek olarak hazırlanması gerekmektedir. Denetim planı mevcut değişimlere karşı denetçi tarafından hemen uygulanacak bir şekilde hazırlanmalıdır (Güredin, 2000, s. 72).

Denetim planı tasarlandıktan sonra denetim programı yazılı olarak hazırlanır. Bu aşamada, uygulanacak denetim teknikleri belirlenir, iş bölümü yapılır ve denetim süreci bu değerlendirmelere göre gerçekleştirilir. Denetim programı, denetim planının ayrıntılı bir dökümüdür. Denetim programının öngörülen zamanda tamamlanabilmesi için iyi bir zaman ve iş gücü planlanması gerekir (Erol, 2015, s. 49).

Denetim programı, denetim çalışmalarının kapsamını ayrıntılı bir şekilde gösteren yazılı taslaktır. Denetim programının birçok yararı söz konusudur. Denetim programı; denetim çalışmalarında iş bölümü ve zaman tasarrufu sağlar, denetim aşamalarıyla ilgili sorumluluğu belirler, denetim çalışmalarının bir düzen içinde yapılmasını sağlar, denetçiler için kılavuz rolü görür ve denetim çalışmaları için kanıt teşkil eder (Bakır, 2003, s. 53).

3.8.3 Denetim çalışmalarının yürütülmesi

Denetim planı hazırlandıktan ve denetim programı oluşturulduktan sonra üçüncü safha olan denetim çalışmalarının yürütülmesi aşamasına geçilir. Bu aşamada denetçinin ilk yapması gereken iş, işletmenin mevcut iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmektir. Denetçi bu değerlendirmeyi yaparken kontrol testlerine başvurur. Denetçi, denetim çalışmalarının planlanan şekilde gerçekleşmesi için iç kontrol sistemi hakkında detaylı bir bilgiye sahip olması gerekmektedir. Denetçi, iç kontrol sisteminin yeterliliği konusunda şüphe duyması halinde denetim programını revize edebilir veya değiştirebilir (Bakır, 2003, s. 56).

Denetçi, iç kontrol sisteminin durumunu değerlendirdikten sonra denetim görüşüne teşkil edecek kanıtları toplamaya başlar. Denetçi kanıt toplama aşamasında denetim tekniklerinden yararlanır. Denetçi elde ettiği kanıtları değerlendirerek denetimi tamamlamaya çalışır (Güredin, 2000, s. 97).

Denetçi, denetim görüşüne teşkil edecek kanıtları belgelendirmek zorundadır. Çünkü denetim raporundaki görüşün temel dayanağı, denetçinin topladığı kanıtlardır. Denetçi topladığı kanıtları çalışma kâğıtlarında birleştirir. Denetçi, denetim görüşünü oluşturacak yeterli ve güvenilir kanıtları cetvellerden, çözümleme tablolarından, anketlerden ve gözlemlerden yararlanarak toplar. Denetçi, denetim raporunu hazırlamak ve denetim sürecini belgelendirmek için yeterli sayıda çalışma kâğıtları oluşturmalıdır (Haftacı, 2016, s. 116).

3.8.3.1 Denetim kanıtları

Denetim çalışmalarının yürütülmesi aşamalarından biri de kanıt toplamaktır. Denetçi, denetim görüşünü teşkil etmesi sebebiyle yeterli ve güvenilir düzeyde denetim kanıtı toplamak zorundadır (Kaval, 2008, s. 142).

Denetçi, yönetim tarafından iddia edilen finansal tabloların doğruluğunu kontrol etmek amacıyla denetim kanıtı toplar. Denetçi, denetim görüşüne ulaşana kadar yeterli ve güvenilir kanıtlar toplamak zorundadır. Kanıt toplama denetim süreci boyunca devam etmektedir (Haftacı, 2016, s. 99).

Denetim, genel olarak kanıt toplama ve toplanan kanıtların değerlendirilmesi sürecidir. Denetim çalışmalarının yürütülmesi aşamasında denetçi, müşteri işletmenin finansal tablolarının doğruluğunu ve güvenilirliğini incelemektedir. Denetçi, finansal tabloları incelemek amacıyla denetim süreci boyunca kanıt toplar. Denetçi elde ettiği kanıtları değerlendirerek finansal tablolar hakkında bir karara varır ve bunu raporunda belirtir. Denetçi, denetim boyunca bir görüşe ulaşabilmek için yeterli ve güvenilir kanıtlar elde etmek zorundadır (Güredin, 2014, s. 241).

Denetçi, görüş oluşturmak amacıyla denetim çalışmaları boyunca bilgi ve belge toplar. Bu toplanan bilgi ve belgelerin tümüne “denetim kanıtı” adı verilmektedir. Denetim kanıtları; denetimle ilgili görüşmeler, gözlemler, yazılı ve sözlü açıklamalar, hesaplamalar, analizler, cetveller ve notlar şeklinde sınıflandırılabilir (Çetinkaya, 2017, s. 110).

Denetim kanıtları genel olarak iki şekilde sınıflandırılmaktadır. Birincisi muhasebe verilerinden elde edilen kanıtlar, ikincisi ise destekleyici kanıtlardır. Muhasebe verilerinden elde edilen kanıtlar, işletmede var olan muhasebe sisteminden elde edilmektedir. Bunlara örnek olarak, yevmiye defteri, mizan ve hesap planı gösterilebilir. Destekleyici kanıt türleri ise, muhasebe kayıt ortamında yer alan bilgilerin doğrulanmasında başvuru kanıtlardır. Bunlara örnek olarak, çek, fatura ve toplantı tutanakları gösterilebilir (Güredin, 2014, s. 241-242).

Denetçi, denetim sürecinde yeterli ve güvenilir kanıt elde etmek zorundadır. Kanıtın yeterliliği ve güvenilirliği denetçinin mesleki muhakemesine göre şekillenmektedir (Bozkurt, 2015, s. 60).

Denetim kanıtları, denetçinin görüşüne dayanak oluşturan her türlü bilgi, belge ve kayıttan oluşmaktadır. Denetim kanıtının yeterliliğinin ölçütü; önemlilik, risk, maliyet ve ana kütlenin büyüklüğü olarak sınıflandırılabilir. Kanıt sayısı ile önemlilik arasında doğru orantılı bir ilişki vardır. Önemlilik seviyesi düşük

belirlenirse, daha az kanıt toplanacak, önemlilik seviyesi yüksek belirlenirse, daha fazla kanıt toplanacaktır. Denetim riskiyle toplanan kanıtlar arasında doğru orantılı bir ilişki vardır. Risk seviyesi artarsa, toplanan kanıt sayısı artacak, risk seviyesi düşerse, toplanan kanıt sayısı azalacaktır. Kanıt sayısı ile maliyet arasında doğru orantılı bir ilişki vardır. Toplanacak kanıtların artması, denetim maliyetinin de artmasına sebep olacaktır. Ana kütleinin büyüklüğüyle toplanacak kanıtlar arasında doğru orantılı bir ilişki vardır. Ana kütleinin büyük olması halinde, toplanacak kanıtların sayısı artacaktır.

Denetim kanıtının uygunluğunun (kalitesi ve güvenilirliği) ölçütü; zamanlılık, ilgililik, kanıtın kaynağı ve objektiflik (nesnellik) olarak sınıflandırılabilir. Toplanan kanıt sayısı ile önemlilik arasında doğru orantılı bir ilişki vardır. Denetim kanıtının ilgili olması ile kanıtın güvenilirliği arasında doğru orantılı bir ilişki vardır. Denetim kanıtının ilgili olması, denetim kanıtının güvenilirliğini ve kalitesini artıracaktır. Ayrıca elde edilen kanıtın kaynağı, kanıtın güvenilirlik seviyesini etkilemektedir. İşletme dışından elde edilen kanıtlar, işletme içinden elde edilen kanıtlardan daha güvenilirdir. Denetim kanıtının elde edildiği zaman ile güvenilirlik arasında doğru orantılı bir ilişki vardır. Denetim kanıtının elde edildiği zaman dönem sonuna ve kapanış sonrasına denk gelirse, kanıtın güvenilirliği artacaktır. Ayrıca kanıtlar objektif olmalıdır. Elde edilen denetim kanıtları her denetçi tarafından aynı kararlara ve sonuçlara varabilecek objektifliğe sahip olmalıdır

3.8.3.2 Denetim teknikleri

Denetim teknikleri, denetçinin yeterli ve güvenilir kanıt elde etmek için kullandığı her türlü yöntemdir. Denetim kanıtlarıyla bu kanıtları elde etmek için uygulanan denetim teknikleri arasında sıkı bir ilişki vardır. Ancak kanıt elde etmek için kullanılan teknikler, kanıtın niteliğine ve yapısına göre değişiklik gösterebilir. Bu değişiklik denetim tekniğinin yapısından kaynaklandığı gibi, denetim kanıtının özelliğinden de kaynaklanabilir (Usul, 2015, s. 147).

Genel olarak denetim teknikleri aşağıda sıralanmış ve kısaca açıklanmıştır:

Kayıt ve belgelerin incelenmesi: İşletmeyle ilişkili kayıt ve belgelerin yazılı veya elektronik durumuna bakılmaksızın denetlenmesidir. Denetçi, kayıt ve

belgelerin niteliğine, özelliğine ve işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine göre farklı seviyelerde kanıt toplar (Deniz, 2013, s. 133).

Fiziki inceleme: Belgelerin ve işletmenin aktifinde bulunan fiziki varlıkların gerçekte var olup olmadığının belge ve kayıtlarla doğrulanmasıdır. Genellikle varlıkların fiziki olarak gözlemlenmesi veya sayımı yoluyla elde edilir. Bu kanıt türü denetçi tarafından doğrudan elde edildiği için güvenilirliği çok yüksek olarak kabul edilmektedir (TESMER, 2009, s. 145).

Yeniden hesaplama: Belge ve kayıtların matematiksel doğruluğunun denetçi tarafından kontrolüdür. Yeniden hesaplama, denetçi tarafından elle veya bilgisayar ortamında yapılmaktadır (BDS 500, md. A19).

Gözlem: İşletme faaliyetlerinde kimlerin rol aldığı ve faaliyetlerin nasıl bir şekilde yürütüldüğünün denetçi tarafından takip edilmesidir. Gözleme örnek olarak, işletme personelinin stokları teslim alma süresinde gösterdiği özen gösterilebilir (Usul, 2015, s. 150).

Soruşturma: Soruşturma, işletmenin doğrudan veya dolaylı olarak ilgilendiren finansal ve finansal olmayan bilgilerin araştırılmasıdır. Soruşturma, diğer denetim teknikleriyle birlikte kullanıldığında daha çok katkı sağlamaktadır. Soruşturma hem sözlü hem de yazılı olarak gerçekleştirilebilir. Soruşturma sonucunda elde edilen veriler değerlendirilerek süreç tamamlanmaktadır (Erdoğan ve diğ., 2012, s. 39).

Doğrulama: Denetçinin işletmeye ait bilgileri doğrulamak amacıyla üçüncü kişilerden yazılı cevaplar alarak gerçekleştirdiği denetim tekniğidir. Bağımsız denetimde işletme dışından elde edilen kaynaklar, işletme içinden elde edilen kaynaklardan daha güvenilirdir. Doğrulama yoluyla elde edilen kanıtlar dış kaynaklardan elde edildiği için güvenilirliği yüksek olarak değerlendirilir (Haftacı, 2016, s. 106). İlgili kaynaktan bilgi isteme biçimine göre; olumlu doğrulama, olumsuz doğrulama ve boş bakiyeli doğrulama olmak üzere üç türde doğrulama vardır.

Analitik İnceleme: Analitik inceleme, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder. Ayrıca analitik prosedürleri beklenen

değerlerden farklılık gösteren bilgilerin araştırılmasını da kapsamaktadır (BDS 520, md A1-A3).

Bilgi toplama: İşletmenin muhasebe, belge ve kayıtlarından gerekli bilgi elde edilemediği durumlarda, işletme yönetimi veya çalışanlarından bilgi toplanması amacıyla kullanılan yöntemdir. Denetçi, bilgi toplamayla elde ettiği verileri tutanakla tespit etmesi gerekmektedir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013, s. 502).

Derinlemesine Araştırma: Muhasebe sisteminin oluşturduğu belge ve kayıtların derinlemesine incelenmesidir. Derinlemesine araştırma tekniği finansal tablolardaki hata veya hilelerin tespit edilmesine olanak sağlar (Erdoğan ve diğ., 2014, s. 27).

3.8.3.3 Çalışma kâğıtları

Denetçi, denetim görüşünü oluşturmak amacıyla topladığı kanıtları veya denetim boyunca elde ettiği bilgileri belgelendirmek zorundadır. Denetçinin denetim boyunca elde ettiği her türlü yazılı ve sözlü bilgi çalışma kâğıtlarını oluşturur (Hüner, 2014, s. 52).

Denetim boyunca uygulanan denetim tekniklerinin kapsamı, elde edilen denetim kanıtları ve denetçinin ulaştığı sonuçlar çalışma kâğıtlarında belgelenir. Denetim dosyası, denetim boyunca oluşturulan çalışma kâğıtlarının yer aldığı fiziki ve elektronik dosyadır. Çalışma kâğıtları cari yıldaki denetim dosyasının en önemli unsurudur (Selimoğlu ve diğ., 2017, s. 52).

Denetçi, denetim görüşünü oluşturabilmek için yeterli ve güvenilir düzeyde kanıt toplamak ve bu kanıtları belgelendirmek zorundadır. Denetçi topladığı kanıtları belgelendirmek amacıyla çalışma kâğıtlarını kullanır. Çalışma kâğıtları denetim sürecinin belgelendirilmesinin en önemli dayanağını oluştururken, birçok yararı söz konusudur. Çalışma kâğıtlarının sağladığı yararları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Elitaş, 2011, s. 79-80):

- Denetim çalışmalarının aşamalarını örgütlemeye ve koordine etmeye yardımcı olur,
- Denetim raporunun düzenlenmesine temel teşkil eder,
- İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinmede katkı sağlar,

- Denetim görüşüne destek sağlar,
- Gelecek denetim çalışmalarında kılavuzluk görevi görür ve ileride savunma aracı olarak kullanılır.

Çalışma kâğıtları genel olarak iki dosyada toplanmaktadır. Gelecek dönemlerde yapılacak denetim çalışmalarına destek olacak çalışma kâğıtlarının yer aldığı dosyaya “sürekli dosya”, denetimin yapıldığı dönemde oluşturulan çalışma kâğıtlarının yer aldığı dosyaya ise “cari dosya” adı verilmektedir. Her iki dosya da birbirinin tamamlayıcısıdır ve denetim raporunun düzenlenmesine katkı sağlar (Gücenme, 2004, s. 70).

3.8.4 Denetimin tamamlanması ve raporlanması

Denetim sürecinin son aşaması, denetim çalışmalarının tamamlanarak ve finansal tablolara uygun rapor oluşturularak finansal tablo kullanıcılarına sunulmasıdır (Tüzün, 2016, s. 68).

Denetim sürecinin son aşaması, denetim faaliyetlerinin tamamlanarak ve denetim çalışmalarının son kez gözden geçirilerek ulaşılan sonuçların raporlanmasıdır. Denetimin tamamlanması aşamasında denetçi, öncelikle denetim programında yer almayan, ancak finansal tabloları ve denetim raporunu etkileyebilecek başka bir olay veya işlemlerin olup olmadığını araştırır. Bu noktada gerekiyorsa ilave testler yapar ve kanıt toplar. Daha sonra denetim boyunca yaptığı çalışmaları genel olarak gözden geçirir. Bağımsız denetim riski ve önemlilikle ilgili değerlendirmelerini, denetim kanıtlarının yeterliliğini ve güvenilirliğini, çalışma kâğıtlarını son kez gözden geçirir. Tüm bu değerlendirmeler sonucunda finansal tablolar hakkında denetim görüşüne ulaşır (Erdoğan ve diğ., 2012, s. 197).

Denetim çalışmaları tamamlandıktan sonra sıra denetim raporlanması aşamasına gelmektedir. Denetim raporu, denetçinin denetim süreci boyunca yaptığı çalışmaların sonucunu ve ulaştığı denetim görüşünü içermektedir (Bozkurt, 2015, s. 361).

Denetim raporu uygulamada kısa ve uzun şekilli olmak üzere iki tür olmasına karşın, denetimin içeriğine bağlı olarak farklı denetim raporları da düzenlenebilmektedir. Kısa şekilli rapor, uygulamada en yaygın olarak kullanılan rapor türüdür. Kısa şekilli rapor, finansal tabloların genel kabul

görmüş denetim standartlarına uygun olarak yürütülmüş olduğunu gösteren rapordur. Kısa şekilli, rapor olumlu görüş bildiren rapordur. Ancak finansal tablolarda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırılık, denetim sürecine yönelik kısıtlamaların varlığı veya gelecekte ortaya çıkabilecek belirsizliklerden dolayı olumlu görüş bildirilmez. Böyle durumlarda denetçi; sınırlı (şartlı) görüş, olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma şeklinde rapor hazırlayabilir (Gücenme, 2004, s. 71).

3.8.4.1 Olumlu denetim görüşü

Denetçi, denetlemiş olduğu finansal tablolar hakkında olumlu bir kanaate ulaşması halinde denetim raporunda olumlu görüş bildirir. Denetçi, aşağıdaki şartların yerine getirilmesi halinde olumlu görüş bildirir (Gürbüz, 1995, s. 225):

- Bağımsız denetim çalışmalarının genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yapılması,
- Finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve yasal hükümlere göre hazırlanmış olması,
- Muhasebe ilke ve politikalarının tutarlı bir şekilde uygulanmış olması,
- Gelecekte finansal tabloları etkileyecek belirsizliklerin olmaması.

3.8.4.2 Olumsuz denetim görüşü

Denetçi, denetimi tamamlayacak yeterli ve uygun kanıt toplamasına rağmen, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmadığı, muhasebe politikalarının sürekliliğinde önemli sapmaların varlığı ve finansal tablolarda tam açıklama kuralına hiç uyulmadığını tespit ederse, denetim raporunda olumsuz görüş bildirir (Bozkurt, 2015, s. 366).

Olumsuz denetim görüşü bildiren denetçi bu durumun nedenini raporunda açıklamak zorundadır. Olumsuz denetim görüşünün verilmesinde finansal tablolardaki önemli yanlışlıkların etkisi çok yüksektir. Eğer önemli yanlışlıklar finansal tabloların tamamını etkiliyorsa, denetçi bu durumda olumsuz görüş bildirir. Eğer önemli yanlışlıklar finansal tabloların genelini etkilemiyorsa, denetçi mesleki muhakemesini uygulayarak finansal tablolar hakkında olumsuz görüş veya sınırlı (şartlı) olumlu görüş bildirir (Usul, 2015, s. 226).

3.8.4.3 Sınırlı (Şartlı) olumlu denetim görüşü

Denetçi, finansal tablolarda önemli yanlışlıkların var olduğu, ancak bu yanlışlıkların finansal tabloların bütününe etkilemediğini tespit ederse, sınırlı (şartlı) olumlu görüş verir. Sınırlı olumlu görüş verilmesini gerektirecek durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Erdoğan ve diğ., 2012, s. 209):

- Finansal tablolarda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırı hataların varlığı, ancak bu hataların finansal tabloların bütününe etki etmemesi,
- Denetçiye denetim incelemeleri konusunda sınırlamalar getirilmesi, ancak bu durumun finansal tabloların bütünü hakkında olumlu görüş oluşturmaya engel teşkil etmemesi,
- İşletmeyle ilgili gelecekte önemli bir belirsizliğin olması, ancak bu belirsizliğin finansal tabloların bütünü hakkında görüş oluşturmaya engel teşkil etmemesi.

3.8.4.4 Görüş vermekten kaçınma

Denetçi, denetim çalışmalarını tamamlayacak yeterli kanıt elde edememesi veya finansal tabloların doğruluğu hakkında bir görüş oluşturamaması halinde, görüş bildirmekten kaçınacaktır. Denetçi aşağıdaki hususların varlığı nedeniyle görüş bildirmekten kaçınabilir (Kaval, 2008, s. 182):

- İç kontrol ve muhasebe sisteminin etkin çalışmadığından dolayı yeterli kanıtların toplanamaması, toplanan kanıtların güvenilir olmaması,
- Denetçinin çalışma alanının sınırlandırılması nedeniyle olumlu veya olumsuz görüş oluşturacak denetim kanıtlarını toplayamaması,
- İşletmenin sürekliliğini tehlikeye sokacak önemli belirsizliklerin olması,
- Bilanço tarihinden sonra özelleştirme, el değiştirme, birleşme ve tasfiyeye karar verme gibi durumlar nedeniyle finansal tabloları düzenleme ilkesinin geçerliliğini yitirmesi,
- Müşteri şirket ve denetim kuruluşu arasında uygulanacak muhasebe ve finansal tablo düzenleme ilke ve politikaları konusunda görüş ayrılığının olması.

3.8.4.5 Rapor sonrası faaliyetler

Denetim kuruluşunun görevi denetim raporunun verilmesinden sonra da devam etmektedir. Denetlenen şirketin genel kurulu sırasında denetim kuruluşu tarafından belirlenen bir denetçinin bulunması zorunludur. Denetçi, muhtemel sorulara cevap vermek veya denetim raporunun açıklamalar bölümünde yer alan şartlar konusunda bilgi vermek amacıyla genel kurula katılır (Kaval, 2008, s. 70).

4. COSO İÇ KONTROL BÜTÜNLEŞİK ÇERÇEVESİ

4.1 COSO Kavramı ve Gelişimi

1970’li yılların sonu ile 1980’li yılların başına kadar Amerika Birleşik Devletleri’nde meydana gelen hileli finansal rapor sayısındaki artış nedeniyle oluşturulan Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission on Fraudulent Financial Reporting – NCFRR), hileli finansal raporlama üzerindeki önemi nedeniyle iç kontrol kavramının yeniden düzenlenmesi gerektiğine dikkat çekmiştir. Ulusal Komisyonun çalışmaları iç kontrol sisteminin önemini daha da artırmıştır. Ulusal Komisyon, iç kontrol kavramı için ortak bir anlayış ve kapsayıcı bir çerçeve oluşturulması amacıyla destekleyici kurumlara çağrıda bulunmuştur. Bu çağrıya olumlu destek gelmesi sonucunda komisyon, 1985 yılında Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO)’yu kurmuştur (Yılancı, 2006, s. 29).

COSO, hileli finansal raporlamaya neden olan unsurları değerlendirmek amacıyla Treadway Komisyonu olarak da adlandırılan Ulusal Komisyon tarafından tasarlanmıştır. Ayrıca COSO, halka açık şirketler, bağımsız denetçiler ve diğer yasal düzenleyici kurumlar için bir rehber olarak geliştirilmiştir (www.coso.org).

COSO, kurucu başkanı James C. Treadway’den dolayı, Treadway Komisyonu olarak da bilinmektedir. Şu anki COSO Başbakanı Paul J. Sobel’dir (www.coso.org).

COSO, beş destekleyici kuruluş tarafından kurumsal risk yönetimi oluşturmak, hileli finansal raporlamayı önlemek ve iç kontrol kavramı hakkında ortak bir anlayış getirmek amacıyla kurulmuştur (www.coso.org).

Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO) Şekil 3.1’ de görsel olarak gösterilmektedir.



Şekil 4.1: Destekleyici Kuruluşlar

Kaynak: (Martinez, 2013 COSO Framework Overview, 2014, s. 3).

COSO'nun amacı; kurumsal risk yönetimi, iç kontrol ve hileli finansal raporlama konularında rehber niteliği sağlamaktır (www.coso.org).

COSO, kurumsal risk yönetimiyle ilgili olarak 2004 yılında, “Kurumsal Risk Yönetimi – Entegre Çerçevesini” yayımlamıştır. COSO ayrıca, 2009 yılında kurumsal risk yönetimi ile ilgili öğretici makaleler yayımlamıştır. COSO 2017 yılında yayımladığı “Kurumsal Risk Yönetimi – Strateji ve Performans ile Entegrasyon” (Enterprise Risk Management – Integrating with Strategy and Performance) adlı raporda, kurumsal risk yönetimini günümüz şartlarına göre revize etmiştir (www.coso.org).

COSO, hileli finansal raporlamayla ilgili olarak iki çalışma yayımlamıştır. 1999 yılında yayımlanan ilk çalışma, “Hileli Finansal Raporlama: 1987-1997” olarak adlandırılmıştır. İkinci çalışma ise, ilk çalışmanın devamı niteliğinde

olup, ‘‘Finansal Raporlama: 1998-2007’’ adlı rapor 2010 yılında yayımlanmıştır (www.coso.org).

COSO, iç kontrol ile ilgili birçok çalışma yapmıştır. 1992 yılında, ‘‘İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve’’ (Internal Control – Integrated Framework) adlı iç kontrol çerçevesi yayımlanmıştır. Bu çerçeve 2013 yılında günümüz şartlarına uygun olarak revize edilip tekrar yayımlanmıştır. 1992 çerçevesi, 14 Aralık 2014 tarihinden itibaren kullanım dışı kalmıştır. COSO, iç kontrol ile ilgili birçok düzenlemeye de öncü olmuştur. Bunlar (www.coso.org):

- Türev Ürünler Kullanımında İç Kontrol Konuları (Internal Control Issues in Derivatives Usage) 1996
- Finansal Raporlama Üzerine İç Kontrol – Küçük Kamu Şirketleri İçin Rehber (Internal Control over Financial Reporting – Guidance for Smaller Public Companies) 2006
- İç Kontrol Sistemlerini İzleme Rehberi (Guidance on Monitoring Internal Control) 2009

COSO, 1992 yılında yayımladığı ‘‘İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve’’ (Internal Control – Integrated Framework) adlı raporda iç kontrol kavramı hakkında ortak bir anlayış ve kapsayıcı bir tanım getirmiştir. Bu rapor dört ana bölümden oluşmaktadır. Bunlar (Yılancı, 2015, s. 53):

- Yönetici Özeti (Executive Summary),
- Çerçeve (Framework),
- Dış Taraflara Raporlama (Reporting to External Parties),
- Değerleme Araçları (Evaluation Tools).

Birinci kısım, iç kontrol sistemine üst düzey yöneticiler (yöneticiler, müdürler, müdür yardımcıları vs.) açısından bakmaktadır.

İkinci kısım, iç kontrol kavramı, tanımı ve unsurlarına ek olarak, yöneticiler, yönetim kurulu üyeleri ve diğer işletme yöneticilerinin kendi iç kontrol sistemlerini değerleyebilecekleri kıstasları kapsamaktadır

Üçüncü kısım, yayımlanmış finansal tabloların hazırlanması sırasında iç kontrol ile ilgili kamuya açık raporlama yapacak işletmelere rehberlik sağlayacak ilave bir dokümandır.

Dördüncü kısım olan değerlendirme araçları ise, bir iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde kullanılabilecek teknikleri içermektedir.

COSO, 1992 yılında yayımladığı “İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve” (Internal Control – Integrated Framework) adlı raporda iç kontrol sistemini şu şekilde tanımlamıştır (COSO, 1994):

İç kontrol, işletmenin yönetimi kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen; faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği ve ilgili yasa ve düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığı konusunda makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir.

COSO, yukarıdaki tanımı 2013 yılında güncelleyerek, İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesini aynı şekilde benimsemiştir. Ancak finansal raporlamanın güvenilirliği yerine raporlamanın güvenilirliği şeklinde daha geniş bir anlam içeren kavram kullanmıştır (Cömert, 2016, s. 7).

COSO tarafından yayımlanan “İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve” (Internal Control – Integrated Framework) adlı raporda iç kontrol; üst yönetim ve diğer çalışanlar tarafından etkilenen, işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini hedefleyen ve bu faaliyetlerin iç ve dış mevzuata uygunluğu konusunda yönetime makul bir düzeyde güvence sağlayacak şekilde tasarlanan bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Hasanefendioğlu ve Uzel, 2017, s. 10).

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesinin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Graham, 2015, s. 2):

- İç kontrol bir süreçtir. Bir sonu vardır, ancak kendi içinde bir sonu bulunmamaktadır.
- İç kontrol insanlardan etkilenmektedir.
- İç kontrol, işletme yönetimine ve dış taraflara kesin bir güvence değil, makul bir güvence sağlamaktadır.
- İç kontrol, hedeflerin başarılmasına yönelik oluşturulan kontroller bütünüdür.

4.2 COSO 2013 İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi

COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi, işletmelerin etkin bir iç kontrol sistemi kurmaları ve yürütmeleri amacıyla oluşturulan bir iç kontrol rehberidir. Teknolojik gelişmeler ve iş dünyasındaki değişimlerden ötürü COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesinin yenilenme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu nedenle, 1992 yılında yayımlanan iç kontrol çerçevesi 2013 yılında revize edilerek çağın gerekliliklerine göre güncellenmiştir (Türedi ve diğ., 2015, s. 103).

1992 çerçevesinin değişmesinin nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bulut, 2015):

- Kurumsal yönetimin artan önemi,
- Eski çerçevenin yeterince açık ve anlaşılır olmaması,
- Risk ve risk odaklı yaklaşımlara olan ihtiyacın artması,
- Globalleşmeyle birlikte iş hayatının ve kurumsal yapıların karmaşıklaşması,
- Yasa ve düzenlemelerin öngördüğü yükümlülüklerin artması,
- Teknolojinin gelişmesiyle birlikte destek hizmeti alımlarının artması,
- Hata, hile ve usulsüzlüklerin tespitine ve önlenmesine yönelik beklentilerin artması.

COSO 2010 yılında İç Kontrol Bütünleşik Çerçeveyi gözden geçirmek ve çağın gerekliliklerine göre güncellemek amacıyla yeni bir proje duyurusunda bulunmuştur. Güncelleme projesi kapsamında hazırlanan çalışma, 19 Aralık 2011 tarihinden 31 Mart 2012 tarihine kadar kamuoyunun görüşüne sunulmuştur (mevzuatsal.com). Bu düşünceyle COSO, ilk olarak çerçevenin değiştirilip değiştirilmeyeceği konusunda çeşitli kuruluşlardan öneri istemiştir. COSO bu amaçla; İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), düzenleyici kuruluşlar ve paydaşlar dâhil olmak üzere çeşitli temsilciler aracılığıyla büyük bir araştırma ekibi kurmuştur. Araştırma ekibi 1992 COSO çerçevesini günümüz şartlarında incelemek için bir çalışma yürütmüştür. Çalışma sonucunda COSO 1992 çerçevesinin genel olarak etkinliğini sürdürdüğünü kararına varılmıştır. Ancak çalışma ekibi, COSO'nun bazı temel ilkelerini güncelleyerek, çerçeveyi daha kullanılabilir ve günümüz örgütlerine entegre bir hale gelebileceğini önermiştir. Tüm bu gelişmelerden

sonra 1992 çerçevesi, 2013 yılında günümüz şartlarına göre revize edilmiştir (Rittenberg, 2013b).

2013 İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesiyle birlikte yenile gelen unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

Çizelge 4.1: COSO 2013 İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi

Değişen Yönleri	Değişmeyen Yönleri
İç kontrolün tanımı	İş ve çalışma ortamındaki değişiklikler
Hedeflerin 3 kategoride toplanması ve iç kontrolün 5 bileşeni	Operasyon ve raporlama hedeflerinin genişletilmesi
İç kontrol tasarlanması ve uygulanması, etkinliğinin değerlendirilmesi	Kişisel yaklaşımlar ve faaliyetlerle ilgili örnekler, uyum ve raporlama hedeflerini eklenmesi
Etkin bir iç kontrol modeli için 5 bileşenin örgüt içinde var olması	5 bileşenin yanında, 17 ilke ve 77 odak noktanın eklenmesi

Kaynak: (Gronloh, An overview of the COSO 2013, 2015, s. 8).

1992 çerçevesinde belirtilen tanım, amaç ve beş bileşen 2013 çerçevesinde de uygulanmaktadır. Sadece üç amaç kategorisinden raporlamanın çevresi genişletilmiş, iç ve dış finansal ve finansal olmayan raporlama olarak belirtilmiştir. 1992 çerçevesinde de raporlama geniş olarak düşünülmüş, ancak örnekler ve uygulama daha çok finansal raporlama üzerine olmuştur. COSO 2013'te raporlama kavramı kullanılmış ve küpün üst yüzeyinde finansal raporlama yerine raporlama ifadesine yer verilmiştir (Yılancı, 2015, s. 66).

Bir işletmenin iç kontrol sistemi ile işletme yapısı arasında doğrudan bir ilişki vardır. COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesinde bu ilişki bir küp şeklinde tasvir edilmiştir.



Şekil 4.2: COSO Küpü

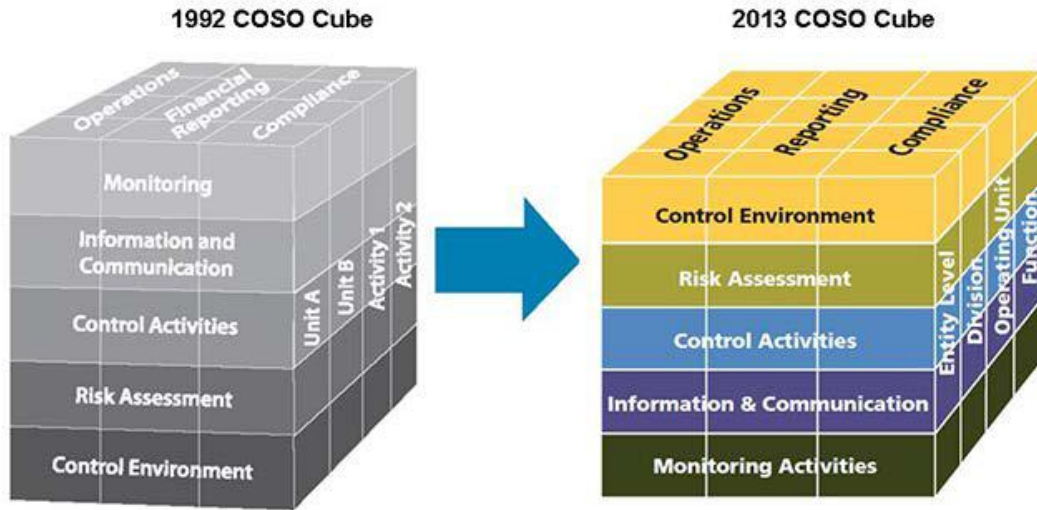
Kaynak: (COSO, Internal Control - Integrated Framework: Framework and Appendices, 2012, s. 5).

COSO küpü, bir kurumun, iç kontrol sisteminin beş bileşeni aracılığıyla faaliyetlerine ve amaçlarına ulaşma düzeyi olarak ifade edilmektedir (www.denetciyiz.com).

COSO, beş bileşeni, örgütün çeşitli boyutlarında uygulandığı şekilde hedeflerle bütünleşmesini göstermek için üç boyutlu bir küp şeklinde tasvir etmiştir. Küpün üst kısmı, COSO iç kontrol sisteminin amaçları olup, faaliyet, raporlama ve uyum amaçlarından oluşmaktadır. Küpün ön yüzeyinde COSO'nun beş bileşeni olup, faaliyet, raporlama ve uyum amaçlarının gerçekleştirilmesi için söz konusu beş bileşenin organizasyon içinde tesisi ve işlerliği sağlanmalıdır. Yan yüzde ise, organizasyon yapısı, faaliyetleri ve alt birimleri yer almaktadır (Rittenberg, 2013a, s. 10).

COSO 2013 küpünde, 1992 COSO küpüne göre fazla değişiklik yapılmamıştır. 1992 çerçevesinin ana hatları korunmuş, sadece bileşenlere ait olan ilkeler değiştirilmiştir. İşletmenin iç kontrol sistemi amaçların belirlenmesine dayalı olmalı ve bu amaçlara ulaşmada mevcut iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışması gerekmektedir (Köse ve Bekci, 2017, s. 21).

Aşağıdaki şekilde gösterildiği gibi, COSO küpü birkaç değişiklik dışında eski çerçevesini korumuştur:



Şekil 4.3: 1992-2013 Küplerinin Karşılaştırılması

Kaynak: (Martinez, 2013 COSO Framework Overview, 2014, s. 4).

Şekilde görüldüğü gibi, 1992 küpü ve 2013 küpü karşılaştırıldığında beş bileşenin değişmediği gözlemlenmektedir. 2013 küpünde, izleme faaliyetleri yerine izleme kavramı kullanılmıştır. Bu değişiklik, birbirinden ayrı bir şekilde yürütülen faaliyetlerin bir dizi olarak izleme algısını genişletmek için tasarlanmıştır. Bununla birlikte dört bileşenin birleşimiyle tek bir sürecin izlenmesi amaçlanmıştır. Ayrıca 1992 çerçevesinde kategoriler finansal raporlama olarak sınıflandırılırken, 2013 çerçevesinde raporlamanın güvenilirliği şeklinde daha geniş bir kavram kullanılmıştır. Bu değişikliğin nedeni, 1992 çerçevesinin alanını genişletmenin yanı sıra, finansal olmayan verilerin de raporlamaya eklenmesi amaçlanmıştır (Köse ve Bekci, 2017, s. 21-22).

1992 çerçevesine bakıldığında, kontrol ortamı en üstte yer almaktadır. 2013 küpünde ise en altta yer almaktadır. Bunun nedeni, gelişen iç kontrol faaliyetlerinin takibi ve yapılacak hataları önlemek amacıyla kontrol ortamı küpün ilk sırasına yerleştirilmiştir. İşletmeyle ilgili kontrol faaliyetlerine geçilmeden önce oluşacak risklere karşı önlem alınmasının yolu, uygun bir kontrol ortamıdır (Köse ve Bekci, 2017, s. 22).

Küpün sağ tarafında yer alan organizasyon yapısı, COSO Kurumsal Risk Yönetimi – Entegre Çerçeveye uyumu kolaylaştırmak amacıyla değiştirilmiştir. İç kontrol sistemi, kurumsal risk yönetiminin ayrılmaz bir parçasıdır. Ancak kurumsal risk yönetimi işletmenin yönetim yapısını desteklemekle birlikte, iç

kontrol sistemi, işletmenin tüm faaliyetlerini kapsamaktadır (Köse ve Bekci, 2017, s. 22).

Bunlara ek olarak, COSO 2013 Bütünleşik Çerçevesinde yapılan en önemli değişiklik, iç kontrol sistemini oluşturan 5 bileşeni destekleyen 17 ilkenin sunulması oldu. Aslında bu ilkeler 1992 çerçevesinde üstü kapalı olarak ele alınmıştır. Yeni çerçevede ise bu ilkeler odak noktalarıyla birlikte bir rehber haline getirilmiştir (Tığdemir, 2014, s. 24).

Ayrıca 2013 İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi, 17 ilkeyle ilgili önemli özellikleri sıralayan 77 odak noktası içermektedir. Odak noktaları, iç kontrol sisteminin tasarlanmasına, uygulanmasına, yürütülmesine ve ilgili ilkelerin mevcut durumunun ve işlerliğinin değerlendirilmesine yardımcı olmak amacıyla oluşturulmuştur (Rittenberg, 2013b).

COSO 2013 İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesinde etkin bir iç kontrol sistemi için her bir iç kontrol bileşenin ve ilgili 17 ilkenin odak noktalarıyla birlikte organizasyon içinde mevcut olması ve etkin bir şekilde uygulanması gerekliliği vurgulanmıştır. Etkin bir iç kontrol ortamının varlığı, örgüt içinde kurulu iç kontrol bileşenlerinin ve ilkelerinin uygulanmasına bağlıdır. Son olarak, güçlü bir kontrol ortamı için bileşenlerin ve ilkelerin organizasyon içinde işlerliği sağlanmalıdır (Yılancı 2015, s. 67).

<p>CONTROL ENVIRONMENT</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Demonstrates commitment to integrity and ethical values 2. Exercises oversight responsibility 3. Establishes structure, authority, and responsibility 4. Demonstrates commitment to competence 5. Enforces accountability
<p>RISK ASSESSMENT</p> <ol style="list-style-type: none"> 6. Specifies suitable objectives 7. Identifies and analyzes risk 8. Assesses fraud risk 9. Identifies and analyzes significant change
<p>CONTROL ACTIVITIES</p> <ol style="list-style-type: none"> 10. Selects and develops control activities 11. Selects and develops general controls over technology 12. Deploys through policies and procedures
<p>INFORMATION & COMMUNICATION</p> <ol style="list-style-type: none"> 13. Uses relevant information 14. Communicates internally 15. Communicates externally
<p>MONITORING</p> <ol style="list-style-type: none"> 16. Conducts ongoing and/or separate evaluations 17. Evaluates and communicates deficiencies

Şekil 4.4: COSO Bileşenlerine Ait İlkeler

Kaynak: (Martin, Implementing COSO 2013 Internal Control-Integrated Framework, 2015, s. 43).

2013 İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi, iç kontrol bileşenleri ve bu bileşenlerin dayanağı olan 17 ilkedен oluşmaktadır. Çerçeve, iç kontrol sisteminin etkinliği için 17 ilkenin organizasyon içinde entegre bir şekilde çalışması gerektiğini belirtmiştir. Bu ilkeler iç kontrol sürecinin işleyişinde temel teşkil ederler. Çerçeveye göre eğer bir ilke etkin bir şekilde çalışmıyor veya işlemiyorsa, diğer ilkelerin işleyişi de bozulmaktadır (COSO, 2013c, s. 6).

17 ilkeye ek olarak, 2013 çerçevesinde teknolojinin bir iç kontrol sistemine nedenli etki ettiği açıkça belirtilmiştir. 1992 çerçevesi o zamanın teknolojisine göre oluşturulmuştur. 1992 çerçevesinde teknoloji büyük şirketler tarafından kullanılırken, 2013 çerçevesine kadar tüm dünyada yayılmıştır. Bu nedenle, 2013 çerçevesi günümüz teknolojilerine uyumlu bir şekilde güncellenmiştir (Martinez, 2014, s. 8).

COSO iç kontrol rehberi, tüm dünyaca kabul edilmiş bir iç kontrol modeli olup, günümüzde yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi, iç kontrol sisteminin tasarlanmasını, uygulanmasını ve yürütülmesini

içeren ve iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendiren bir çerçeve olarak kabul edilmiştir (COSO, 2013a, s. 3).

4.3 COSO İç Kontrol Sisteminin Amaçları

COSO iç kontrol sistemi; işletme yöneticileri ve çalışanları tarafından etkilenen, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini, ilgili faaliyetlerin yasa ve mevzuata uygunluğunu ve raporlamanın güvenilirliğini sağlamak üzere makul bir güvence verecek şekilde oluşturulan ve yürütülen bir süreçtir (Martin, 2015, s. 42).

Yukarıdaki tanıma göre COSO iç kontrol sisteminin amaçları aşağıdaki gibi sıralanmış ve açıklanmıştır:

Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği: Belirlenen süreçler yardımıyla işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği artmaktadır. Bir organizasyonda kontrollerin varlığı; süreçlerin ve standart tanımların belirlenmesine, görevler ayrılığı ilkesine uyulmasına, kuralların düzenlenmesine ve sonuç olarak işletme faaliyetlerine ulaşılmasına katkı sağlayacaktır (Koç, 2018).

Raporlamanın güvenilirliği: Raporlamanın güvenilir olması yönetimin alacağı kararları doğrudan etkilemektedir. Finansal tabloların güvenilir olması sayesinde yönetim doğru kararlar alacak, dış taraf gruplarının finansal tablolara olan güveni artacak ve işletmedeki hata ve hilelerin oranı azalacaktır (Koç, 2018).

İşletme politikalarına ve yasalara uyum: İşletme amaçlarına ulaşmada belirlenen politika ve ilkeler yönetim tarafından oluşturulmaktadır. Belirlenen amaçlara ulaşmada etkinlik sağlanabilmesi için işletme yönetimi tarafından oluşturulmuş veya yasalarca belirlenmiş kurallara uyulması zorunlu ve gereklidir (Güredin, 2000, s. 168).

COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesine göre iç kontrol, iç ve dış raporlamanın güvenilirliğine, faaliyetlerin etkinliğine ve ilgili faaliyetlerin yasa ve mevzuata uygunluğuna yardımcı olur. Ancak iç kontrol ne kadar etkin çalışırsa çalışsın yönetime kesin bir güvence değil, makul bir güvence sağlamaktadır. Çünkü iç kontrol sistemi insan odaklı kurulduğu için her zaman hata ve yanlışlıklara açık olmaktadır (Korkmaz, 2011, s. 7).

4.4 COSO İç Kontrol Sisteminin Faydaları

COSO iç kontrol sistemi, düzenleyici kurumların ve diğer paydaşların iç kontrol ve yönetimle ilgili konulara odaklanmalarını artırarak, denetim komitelerinin çeşitli iç kontrol konularını yönlendirmelerine ve etkili bir gözetim programı oluşturmalarına yardımcı olur (Deloitte, 2014).

COSO iç kontrol sisteminin genel olarak avantajları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Hasanefendioğlu, 2016):

- Proaktif bir yönetim aracıdır,
- Evrensel bir sistemdir, unsurları ve ilkeleri dünyadaki bütün işletmelere uygulanabilir,
- Entegre bir sistemdir, işletme organizasyonlarının tamamını etkiler ve güvence özelliğinin temelini buradan alır,
- Başka sistemlerle birlikte entegre ve senkronize çalışabilir,
- Operasyonel faaliyetlerin süreçlere uygun ve güvenilir düzeyde yürütülmesi ile mevcut risklerin yönetilmesine olanak sağlar,
- Şirket kültürünün gelişmesine katkı sağlar,
- Suiistimal risklerine karşı koruma sağlar,
- Esnek bir yapısı vardır, farklı koşullarda kullanılabilir,
- Dinamik yapıdadır, teknolojik vb. gelişmelere entegredir,
- Hata, eksiklik, kasıt ve ihmellere karşı reaktif bir çözüm üretir.

4.5 COSO İç Kontrol Bileşenleri

COSO iç kontrol sistemi, birbiriyle ilişkili ve iç içe geçmiş beş bileşenden oluşmaktadır. Bunlar (Sobel ve diğ., 2017, s. 6-10):

- Kontrol Ortamı (Control Environment),
- Risk Değerlendirme (Risk Assessment),
- Kontrol Faaliyetleri (Control Activities),
- Bilgi ve İletişim (Information and Communication),
- İzleme (Monitoring).

COSO iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışması için iç kontrol bileşenlerinin ve bu bileşenlerin dayanağı olan 17 ilkenin işletmenin iç kontrol

sisteminde kurulması ve söz konusu bileşenlerin uyumlu bir şekilde çalışması gerekmektedir (Hasanefendioğlu ve Uzel, 2017, s. 211).

İşletmenin amaçlarına ulaşma düzeyi, COSO iç kontrol bileşenlerinin işleyişiyle doğrudan ilgilidir. İşletmenin mevcut amaçlarına ulaşabilmesi için COSO iç kontrol bileşenlerinin organizasyon içinde tesisi ve aynı zamanda işlerliği sağlanmalıdır (Karakaya ve Türedi, 2015, s. 69).

Bir organizasyonda COSO iç kontrol bileşenleri mevcut ve entegre bir şekilde çalışıyor ve amaçlara ulaşılması konusunda makul bir güvence elde ediliyorsa, söz konusu sistem yeterli düzeyde tasarlanmıştır ve uygulanmıştır (Saltık, 2006, s. 8).

COSO iç kontrol süreci şekil 3.4' teki gibi özetlenebilir.



Şekil 4.5: COSO İç Kontrol Süreci

Kaynak: (Kayım, 2009, s. 46).

Birinci aşamada, işletmenin misyonu ve kuruluş amaçları belirlenmelidir. İşletme çalışanlarının görev ve sorumluluklarının neler olduğu, yetki ve sorumlulukların kimlerde olduğu, işe alma, terfi, eğitim gibi faaliyetlerin yazılı olarak kurallara bağlandığı, çalışanlar arasında ayrımcılığın olmadığı, görev tanımlarının belli olduğu, yöneticilerin her konuda çalışanı motive ettiği ve görevlerin ayrımı ilkesine uyulduğu bir ortam oluşturulmalıdır (Kayım, 2009, s. 46).

İkinci aşamada, yönetim, işletme faaliyetlerinin etkin ve verimli olabilmesi için orta ve uzun vadeli amaçlar belirlemelidir. İşletme yönetimi bu amaçlara ulaşmada ortaya çıkabilecek riskleri minimize edebilmek için gerekli stratejiler tasarlamalı ve uygulamalıdır. Faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde geçerli yasa ve mevzuatlara uygun olarak yürütülebilmesi için uygun bir risk analizi oluşturmalı ve uygulanmalıdır (Kayım, 2009, s. 47).

Üçüncü aşamada, işletme yönetimi mevcut ve ortaya çıkabilecek riskleri makul bir düzeye indirebilmek amacıyla işletme çalışanlarını ilgilendiren iş ve bilgi işlem süreçleri veya iş akışını ilgilendiren politika ve prosedürler uygulamalıdır (Hasanefendioğlu ve Uzel, 2017, s. 212).

Dördüncü aşamada, işletmenin mali ve operasyonel amaçlarına ulaşılıp ulaşılmadığını belirlemek amacıyla yönetim tarafından belirlenen sorumlulardan iç kontrol akışıyla ilgili bilgiler alınmalı ve işleyişteki aksaklıkların veya iyileştirmelerin üst yönetime raporlanması gerekmektedir. Ayrıca tüm bu koordinasyonun sağlanabilmesi için kurum içi ve kurum dışı iletişim kanalları oluşturulması gerekmektedir (Kayım, 2009, s. 47).

Beşinci aşamada, yönetim, işletme amaçlarına ulaşılıp ulaşılmadığı, faaliyetlerin etkin ve verimli olup olmadığı, varlıkların korunup korunmadığı, işletme faaliyetlerin geçerli yasa ve mevzuata uygun olup olmadığı konusunda iç kontrol sürecini sürekli olarak izlemeli ve varsa düzeltici önlemler almalıdır. İç kontrol sürecinde aksaklıkların yaşanmaması için sistemin sürekli olarak izlenmesi gerekmektedir (Kayım, 2009, s. 47).

Sonuç olarak, işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, raporlamanın güvenilirliği ile geçerli yasa ve mevzuata uyumun sağlanabilmesi için mevcut iç kontrol yapısına COSO bileşenlerinin entegre bir şekilde kurulması ve ilgili bileşenlerin uyumlu bir şekilde çalışması gerekmektedir (Kaya, 2015, s. 252).

4.5.1 Kontrol ortamı (Control environment)

Kontrol ortamı, bir işletmede iç kontrol sisteminin kurulup uygulanması için oluşturulan standart, süreç ve yapıların temelini oluşturmaktadır. Kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin diğer bileşenleri için temel teşkil etmektedir. Bir işletmede kontrol ortamı, yönetim kurulu ve üst yönetim tarafından tasarlanmaktadır. Kontrol ortamı; örgütsel yapı, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, dürüstlük ve ahlaki değerlerin oluşturulması, performans ölçütlerinin belirlenmesi ile teşvik ve ödülleri kapsamaktadır. Kontrol ortamı, diğer iç kontrol bileşenleri ile koordineli bir şekilde çalışmaktadır. Bu nedenle etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, sağlam bir temel üzerine kurulmuş kontrol ortamıyla sağlanabilir (Moeller, 2009, s. 33-34).

Kontrol ortamı, işletme çalışanları için sağlıklı ve bilinçli bir çalışma ortamının oluşturulmasına katkı sağlamaktadır. Dürüstlük, etik değerler, yönetim felsefesi, çalışma tarzı, işletme çalışanlarının örgütlenmesi, üst yönetim tarafından sağlanan yönlendirme ve faaliyetlere gösterilen özen, kontrol ortamının çevresini oluşturmaktadır (Gürbüz ve diğ., 2014, s. 144).

COSO, kontrol ortamını oluşturan ilkeleri aşağıdaki gibi sıralamıştır (COSO, 2013b, s. 7):

- Örgüt, dürüstlük ve etik değerlere bağlı olduğunu gösterir.
- Yönetim kurulu, üst yönetimden bağımsız olduğunu gösterir ve iç kontrolün geliştirilmesi ve performansının gözetimini yerine getirir.
- Yönetim, yönetim kurulunun gözetimi altında, amaçlara uygun yapılar, raporlama hatları ve uygun yetki ve sorumlulukları oluşturur.
- Örgüt, amaçlar doğrultusunda, yetkin bireyleri cezbetme, geliştirme ve elinde tutmaya bağlı olduğunu gösterir.
- Örgüt, amaçlar doğrultusunda bireylerin, kendi iç kontrol sorumlulukları nedeniyle hesap verme sorumluluklarını düzenler.

Kontrol ortamını oluşturan ilkeler, bir örgütte iç kontrol ortamının oluşturulmasına ve yürütülmesine olanak sağlayan unsurların temelini oluşturmaktadır (Gürbüz ve diğ., 2014, s. 144).

İlke 1: Örgüt, dürüstlük ve etik değerlere bağlı olduğunu gösterir.

Davranış kuralları, örgüt içinde var olan dürüstlük ve etik değerlere olan bağlılığı değerlendirmek için oluşturulur. Yönetim kurulu ve üst yönetim, iç kontrol sisteminin işleyişinde çalışanların da uyacağı tutum ve davranışlar sergilemelidir. Yönetim kurulu ve üst yönetim, dürüstlük ve etik değerler ile ilgili davranış standartları belirlemeli ve kuruluşun her kademesinde uyulmasını sağlamalıdır (Gürbüz ve diğ., 2014, s. 145).

Aşağıdaki odak noktaları bu ilkeye ilişkin önemli özellikleri açıklamaktadır (TİDE, 2016d, s. 33):

Tepe yönetiminin etik yaklaşımını oluşturur: Yönetim kurulu ve üst yönetim, örgütün tüm kademelerindeki dürüstlük ve etik değerlerin iç kontrol işleyişi konusundaki önemini eylem ve davranışlarıyla gösterir.

Davranış standartlarını belirler: Yönetim kurulu ve üst yönetimin dürüstlük ve etik değerler konusundaki beklentileri, kuruluşun davranış standartlarında belirlenir ve örgütün tüm kademeleri, dış hizmet sağlayıcıları ve iş ortaklıkları tarafından bilinir ve anlaşılır.

Davranış standartlarına uyumu değerlendirir: Kuruluşun beklenen davranış standartlarına karşı, bireysel ve takım performanslarını değerlendirmek için süreçler mevcuttur.

Sapmaları zamanında irdeler: Kuruluşun beklenen davranış standartlarında sapmalar varsa zamanında ve tutarlı olarak tespit edilir ve düzeltilir.

İlke 2: Yönetim kurulu, yönetimden bağımsız olduğunu gösterir ve iç kontrolün gelişmesi ve iç kontrol performansının gözetimini yerine getirir.

Yönetim kurulu, üst yönetim ile pay sahipleri arasında işlev görev ve çalışmalarında yol gösterici rolü üstlenen bir birimdir. Yönetim kurulu bağımsız, tarafsız, yeterli ve nitelikli üyeye sahip olmalıdır. Yönetim kurulu kendi üyelerinin bilgi, beceri ve uzmanlıklarını tanımlayarak, gerektiğinde üst yönetimi sorgulayabilmek için iç kontrol sürecini belirli periyotlarda takip etmeli ve değerlendirmeler yapmalıdır. Ayrıca yönetim kurulu, kuruluşun faaliyetlerine ve hedeflerine ulaşabilmesi için gözetim rolünü üstlenmelidir. Bu amaçla yönetim kurulu, iç kontrol sisteminin etkinliğini sürekli olarak takip etmeli, izlemeli ve değerlendirmeler yapmalıdır (Gürbüz ve diğ., 2014, s. 145).

Aşağıdaki odak noktaları bu ilkeye ilişkin önemli özellikleri açıklamaktadır (TİDE, 2016b, s. 22):

Gözetim sorumluluklarını belirler: Yönetim kurulu, oluşturulan gereksinimler ve beklentilerle ilgili gözetim sorumluluklarını belirler ve üstlenir.

İlgili uzmanlığı uygular: Yönetim kurulu, üyelerinin sahip olması gereken becerileri ve uzmanlıkları tanımlayarak, üst yönetime sorgulayıcı sorular sormalarını ve buna uygun önlemler almalarını sağlamalıdır.

Bağımsız faaliyet gösterir: Yönetim kurulu, üst yönetimden bağımsız ve tarafsız olmalıdır. Ayrıca kendi kararlarını almada ve değerlendirmelerini yapmada buna göre hareket etmelidir.

İç kontrol sisteminin gözetimini sağlar: Yönetim kurulu, üst yönetim tarafından tasarlanan ve yürütülen iç kontrol sisteminin gözetimini sağlamakla yükümlüdür.

- -Kontrol ortamı- Dürüstlük ve etik değerlerin, gözetim yapılarının, yetki ve sorumlulukların, yetkinlikle ilgili beklentilerin ve kurula hesap verebilirliğin oluşturulması.
- -Risk değerlendirme- Önemli değişiklikler, hile ve yönetimin iç kontrolü ihlal etmesinin potansiyel etkisi de dâhil olmak üzere yönetimin, kuruluşun amaçlarına ulaşırken karşı karşıya olduğu tüm risklerle ilgili değerlendirmelerinin izlenmesi.
- -Kontrol eylemleri- Kontrol eylemlerinin geliştirilmesi ve yürütülmesinde üst yönetime gözetim hizmeti verilmesi
- -Bilgi ve iletişim- Kuruluşun amaçlarına ulaşılmasıyla ilgili bilgilerin analiz edilmesi ve tartışılması
- -İzleme eylemleri- İzleme eylemlerinin niteliği ve kapsamının ve yönetimin yetersizlikleri değerlendirmesi ve gidermesinin değerlendirilmesi ve izlenilmesi.

İlke 3: Yönetim, yönetim kurulunun gözetimi altında, amaçlara uygun yapılar, raporlama hatları ve bunlara uygun yetki ve sorumlulukları oluşturur.

İç kontrol sisteminin tasarlanması ve oluşturulması üst yönetimin sorumluluğunda iken, yürütülmesi ise tüm çalışanların sorumluluğundadır. Ancak sorumluluk ve yetki verilmesi iç kontrol sisteminin etkinliğini tam olarak gerçekleştirmeyebilir. Çünkü sorumluluk ve yetki altında çalışanlar olası hatalara karşı üst yönetime hesap vermeleri gerektiğinin farkında olacaklardır. Bu durum iç kontrol sisteminin işleyişini de engel teşkil edecektir. Sorumluluk ve yetki halleri, iç kontrol ortamının her çalışanın konumuna ve görevine göre farklı şekillerde dağıtılmalıdır. Ayrıca gerekli durumlarda düzeltici önlemler almaya teşvik edilmelidir (Gürbüz ve diğ., 2014, s. 145).

Aşağıdaki odak noktaları bu ilkeye ilişkin önemli özellikleri açıklamaktadır (TİDE, 2016b, s. 31):

Kuruluşun tüm yapılarını dikkate alır: Yönetim kurulu ve üst yönetim, kuruluşun hedeflerine ulaşmasını destekleyen faaliyet birimleri, tüzel kişi kuruluşlar, coğrafi dağılım ve dış hizmet sağlayıcıları gibi unsurları dikkate alır.

Raporlama kanallarını oluşturur: Üst yönetim, işletme faaliyetlerini sürdürmeye ve bilgi akışını sağlamaya yönelik raporlama kanalları oluşturur ve değerlendirir.

Yetki ve sorumlulukları tanımlar, tayin eder ve sınırlar: Yönetim kurulu ve üst yönetim, iç kontrol ortamının etkinliğini sağlamak amacıyla yetki devri yapar, sorumlulukları tanımlar ve görevleri ayırır.

- -Yönetim kurulu- Önemli kararları alma yetkisine sahiptir ve yönetimin yetki ve sorumluluk tayinlerini ve sınırlamalarını gözden geçirir.
- -Üst yönetim- Yönetimin ve diğer personelin iç kontrol sorumluluklarını anlamalarını ve yerine getirmelerini sağlamak için talimatlar, kılavuzlar ve kontroller oluşturur.
- -Yönetim- Kuruluşta ve kuruluşun alt birimlerinde, üst yönetimin talimatlarının yerine getirilmesini yönlendirir ve kolaylaştırır.
- -Personel- Kuruluşun davranış standartlarını, amaçlara yönelik riskleri, buldukları örgütsel kademeye ilgili kontrol eylemlerini, beklenen bilgi ve iletişim akışını ve amaçlara ulaşmayla ilgili kontrol eylemlerini anlar.
- -Dış Hizmet Sağlayıcılar- Yönetimin personel dışındaki tüm hizmet verenler için belirlediği yetki ve sorumlulukların kapsamına sadık kalırlar.

İlke 4: Örgüt, amaçlar doğrultusunda, yetkin bireyleri cezbetme, geliştirme ve elinde tutmaya ne kadar bağlı olduğunu gösterir.

Üst yönetim, kuruluşun hedeflerine ulaşmaya yönelik ihtiyaç duyulduğunda örgüt içinden veya dışından nitelikli ve yetenekli personel kazanımı için eğitim hizmeti sağlamalıdır. Üst yönetim ve yönetim kurulu tarafından personel politika ve uygulamaları oluşturulmalı, kuruluş genelinin ve kuruluş dışından hizmet sağlayanların yetkinlikleri değerlendirilmeli ve gerekli durumlarda eksiklerin giderilmesi için önlemler alınmalıdır (Gürbüz ve diğ., 2014, s. 145-146).

Aşağıdaki odak noktaları bu ilkeye ilişkin önemli özellikleri açıklamaktadır (TİDE, 2016a, s. 31):

Politika ve prosedürler oluşturur: Üst yönetim tarafından hedeflerin gerçekleştirilmesi için oluşturulan politika ve prosedürler, kuruluşun amaçlarına ulaşmasını desteklemek için gerekli yetkinliğe ilişkin beklentileri yansıtmalıdır.

Yetkinlikleri değerlendirir ve eksikleri ele alır: Yönetim kurulu ve üst yönetim, hedeflenen politika ve prosedürlere ulaşmak amacıyla örgüt ve dış hizmet sağlayıcı firmalardaki yetkinlik seviyesini değerlendirir ve buna göre eksikliklerini giderir.

Yetkin bireyleri kuruluşa çeker, yetiştirir ve tutar: Örgüt, kuruluşun hedeflerine ulaşmasını sağlayacak yeterli ve yetkin personeli veya dış hizmet sağlayıcılarını kuruluşa çekmek, yetiştirmek ve elde tutmak için gerekli danışmanlığı ve eğitimi sağlar.

Hedef planlaması ve hazırlığı yapar: Üst yönetim ve yönetim kurulu, iç kontrole ilişkin önemli sorumlulukları belirlemek için beklenmedik durum planları hazırlar ve geliştirir.

İlke 5: Örgüt, amaçları doğrultusunda, bireylerin iç kontrol sorumlulukları nedeniyle hesap verme sorumluluklarını düzenler.

İşletme amaçlarına ulaşılmasında tüm çalışanların sorumluluğu bulunmaktadır. Çalışanların iç kontrol sisteminin işleyişinden sorumlu tutularak hesap verebilirlikleri mümkün kılınabilir. İç kontrol sürecinin başarıya ulaşabilmesi için bir düzene ihtiyaç vardır. Söz konusu düzenin oluşması halinde, işletmelere amaçlarına ulaşma yolunda kısa ve uzun vadede faydalar sağlamaktadır. Ayrıca iç kontrol ortamının en önemli unsuru insan faktörüdür. Bu nedenle, işletmenin faaliyetlerinin gerçekleşmesini sağlamak için iç kontrol ortamı insan odaklı oluşturulmalı, yetki ve sorumluluklar bu çerçevede belirlenmelidir (Karakaya ve Türedi, 2015, s. 73).

Aşağıdaki odak noktaları bu ilkeye ilişkin önemli özellikleri açıklamaktadır (TİDE, 2016d, s. 53):

Yapılar, yetkiler ve sorumluluklar aracılığıyla hesap verilebilirliği uygular: Üst yönetim ve yönetim kurulu, iç kontrol sisteminin oluşturulması ve sorumlulukların yerine getirilmesi aşamasında çalışanlarla iletişim kurmak ve hesap verilebilirliği sağlamak için kontrol mekanizmaları kurar. Ayrıca gerektiğinde düzeltici önlemleri oluşturarak yürürlüğe koyar.

Performans ölçütleri, teşvikler ve ödüller belirlenir: Üst yönetim ve yönetim kurulu, kuruluşun kısa ve uzun vadede amaçlarına ulaşmayı dikkate alan, performans hedefleri ve beklenen standartlara uygun hareket eden her kademedeki çalışana uygun performans ölçütleri, teşvikler ve başka ödüller vermeyi hedeflemelidir.

Uygunluğu sürdürmek için performans ölçütleri, teşvikleri ve ödülleri değerlendirir: Üst yönetim ve yönetim kurulu, iç kontrol sorumluluklarının yerine getirilmesi ile teşvik ve ödüller arasında uyumlu bir bütün oluşturmalıdır.

Aşırı baskıyı dikkate alır: Yönetim kurulu ve üst yönetim, görev ve sorumlulukları belirleme, performans ölçütleri geliştirme ve performans hedeflerini değerlendirme aşamasında ortaya çıkabilecek baskıları değerlendirir ve önlemeye çalışır.

Performans ve ödülleri değerlendirir ya da bireylere disiplin işlemi uygular: Üst yönetim ve yönetim kurulu, beklenen iç kontrol sorumluluklarının yerine getirilmesini değerlendirir ve duruma göre ödüller verir ya da disiplin işlemleri uygular.

4.5.2 Risk değerlendirme (Risk assessment)

Risk, beklentiler dışında gelişen ve olumsuz bir duruma yol açan olay veya olaylar olarak tanımlanabilir. Günümüzde her işletme hem iç hem de dış risklerle karşı karşıya kalmaktadır. Risk değerlendirme, hedeflere ulaşmak için riskleri tanımlayan, değerlendiren ve önlem alan dinamik ve kendini yenileyen bir süreçtir. Hedeflere ulaşmada ortaya çıkan riskler işletme tarafından önceden belirlenmiş risk değerlendirme yöntemlerine göre incelenir ve değerlendirilir. Böylelikle risk değerlendirme faaliyetleri, risklerin nasıl yönetileceğine dair bir temel oluşturur. İç kontrol sürecinde risk değerlendirmenin ilk aşaması, kuruluşun farklı seviyelerinde ve birbirleriyle bağlantılı olan hedeflerin belirlenmesidir. Üst yönetim, işletmenin hedeflerini ve bu hedefleri oluşturan yönetim, faaliyet, raporlama ve uyumla ilgili oluşacak riskleri yeterli açıklıkta tanımlamalı ve çözümlenmeye imkân verecek şekilde belirlemelidir. Ayrıca üst yönetim, iç kontrol sistemini zafiyete uğratacak iç ve dış tehlikelere karşı önlem alması gerekmektedir (Sobel ve diğ., 2017, s. 6-10).

Üst yönetim, işletme faaliyetlerini olumsuz yönde etkileyebilecek riskleri tahmin etmeli ve bu riskleri makul düzeye indirecek politika ve prosedürler oluşturmalıdır. İşletme faaliyetlerini olumsuz yönde etkileyebilecek riskler iki türde sınıflandırılabilir. Bunlardan birincisi, iş veya işletme riski olup, işletmenin yaşam süresini, faaliyetlerini ve büyüme gibi hedeflerini olumsuz yönde etkilemektedir. Bu riskler işletme dışından kaynaklanmaktadır. Üst yönetim bu risklere karşı önlem almak için işletmeyi etkileyebilecek risklerin nelerden oluştuğunu bilmeli, aralarında ilişki kurmalı, riskleri tehlike durumuna göre sınıflandırmalı ve bu değerlendirmelerin sonucunda gerekli önlemleri almalıdır. İşletme faaliyetlerini etkileyebilecek ikinci risk türü ise işletme içi risklerdir. Bu riskler iç kontrol sisteminin etkin çalışmadığı durumlarda ortaya çıkmaktadır. Etkin bir iç kontrol sisteminin var olmadığı durumlarda işletme bu risklere her zaman maruz kalacaktır. Bu nedenle üst yönetim, etkin bir iç kontrol sistemi için bu risklerin nelerden oluştuğunu bilmeli, risklere karşı önlemler almalı ve erken uyarı sistemleri geliştirmelidir (Kaval, 2008, s. 131).

Risk; işletmenin faaliyetlerini, finansal gücünü, yaşam süresini, karlılığını, büyümesini ve çalışanların motivasyonunu olumsuz yönde etkilemektedir. Riskleri tamamen ortadan kaldırmak mümkün değildir. Üst yönetim, işletmenin karşılaşacağı riskleri tahmin etmeli ve bu riskleri makul düzeye edecek önlemler almalıdır (Özbek, 2012a, s. 425).

COSO, risk değerlendirmeyi oluşturan ilkeleri aşağıdaki gibi sıralamıştır (COSO, 2013b, s. 8):

- Örgüt, amaçları, amaçlarla ilgili riskleri tanımlamaya ve değerlendirmeye olanak verecek yeterli açıklıkta, ayrıntılı olarak belirler.
- Örgüt, kuruluş çapında amaçlara ulaşılmasına ilişkin riskleri tanımlar ve bu riskleri, nasıl yönetilmesi gerektiğini belirlemede temel oluşturacak şekilde analiz eder.
- Örgüt, amaçlara ulaşmaya ilişkin riskleri değerlendirirken hile potansiyelini de göz önünde bulundurur.
- Örgüt, iç kontrol sistemini önemli ölçüde etkileyebilecek değişiklikleri belirler ve değerlendirir.

Sonuç olarak risk değerlendirme, risklerin yönetilmesi konusunda bir temel oluşturmak üzere, hedeflere ulaşmada ortaya çıkabilecek riskleri değerlendiren ve varsa gerekli önlemleri alan dinamik ve kendini yenileyen bir süreçtir (Adiloğlu, 2011, s. 93).

İlke 6: Örgüt, amaçları, amaçlarla ilgili riskleri tanımlamaya ve değerlendirmeye olanak verecek yeterli açıklıkta, ayrıntılı olarak belirler.

İşletme organizasyonlarının temel hedefi kar elde etmektir. İşletme organizasyonları bu hedeflere ulaşmak için çeşitli faaliyetler belirler ve uygular. Her işletme, hedeflerine ulaşmada bir takım risklerle karşı karşıya kalmaktadır. Bu risklerle etkin bir mücadelenin ön koşulu, risk değerlendirmedir. Başarılı bir risk yönetim sürecinin oluşturulmasının ilk adımı, ulaşılabilir ve gerçekçi hedeflerin ortaya konmasıdır. Risk değerlendirme, işletme faaliyetlerinde ortaya çıkabilecek risklerin belirlenmesi ve gerekli önlemlerin alınmasına katkı sağlayan dinamik ve kendini yenileyen bir süreçtir (Gürbüz ve diğ., 2014, s. 147-148).

Aşağıdaki odak noktaları bu ilkeye ilişkin önemli özellikleri açıklamaktadır (TİDE, 2016a, s. 35):

Faaliyetlere İlişkin Amaçlar

Yönetimin tercihlerini yansıtır: Faaliyetlere ilişkin amaçlar, yönetimin, kuruluşun yapısı, içinde bulunduğu sektöre ilişkin değerlendirmeleri ve performansı hakkındaki tercihlerini yansıtır.

Risk toleranslarını dikkate alır: Yönetim, faaliyet amaçlarına ulaşmayla ilgili kabul edilebilir sapma seviyelerini göz önünde bulundurur.

Faaliyet ve finansal performans hedeflerini içerir: Örgüt, faaliyet amaçları kapsamında, kuruluş için arzu edilen faaliyet ve finansal performans seviyelerini belirtir.

Kaynakların tahsisi için bir temel oluşturur: Yönetim, faaliyet amaçlarını, arzu edilen faaliyetler ve finansal performansın gerçekleştirilmesi için gerekli olan kaynakların tahsisinde bir temel olarak kullanır.

Dış Finansal Raporlama Amaçları

Uygulanabilir muhasebe standartlarıyla uyumludur: Finansal raporlama amaçları, kuruluş için uygun ve mevcut muhasebe ilkeleriyle tutarlıdır. Seçilen muhasebe ilkeleri mevcut koşullarda uygundur.

Önemliliği dikkate alır: Yönetim, finansal tabloların sunumunda önemliliği değerlendirir.

Kuruluşun faaliyetlerini yansıtır: Dış raporlama, niteliksel özellikleri ve beyanları (iddiaları) göstermek için temeli oluşturan işlemleri ve olayları yansıtır.

Finansal Olmayan Dış Raporlama Amaçları

Kuruluş dışında belirlenmiş standart ve çerçevelerle uyumludur: Yönetim kanun ve düzenlemelerle veya tanınmış dış örgütlerin standartları ve çerçeveleriyle uyumlu amaçlar oluşturur.

Gerekli olan kesinlik seviyesini göz önünde bulundurur: Yönetim, kullanıcının ihtiyaçlarına uygun ve finansal olmayan raporlama konusunda üçüncü tarafların belirlediği kıstaslara dayanarak, gerekli kesinlik ve doğruluk seviyesini amaçlarına yansıtır.

Kuruluşun faaliyetlerini yansıtır: Dış raporlama, temeli oluşturan işlem ve olayları, kabul edilebilir sınırlar dâhilinde yansıtır.

İlke 7: Örgüt, kuruluş çapında amaçlara ulaşılmasına ilişkin riskleri tanımlar ve bu riskleri, nasıl yönetilmesi gerektiğini belirlemede temel oluşturacak şekilde analiz eder.

Örgüt, hedeflere ulaşmada ortaya çıkabilecek riskleri tahmin etmeli ve risk seviyesini makul düzeye indirecek bir risk yönetim süreci oluşturmalıdır. Risk yönetimi, iç kontrol sürecinde ortaya çıkabilecek risklerin etkisini makul bir düzeye indirmeye yardımcı olan prosedürler bütünüdür (Provasi ve Riva, 2015, s. 493).

Aşağıdaki odak noktaları bu ilkeye ilişkin önemli özellikleri açıklamaktadır (TİDE, 2016b, s. 58):

Kuruluş, faaliyet birimi ve fonksiyon seviyelerini kapsar: Örgüt, kuruluşun tüm faaliyetlerinde amaçlarına ulaşmasına engel teşkil eden riskleri tanımlar ve değerlendirir.

İç ve dış faktörleri analiz eder: Örgüt, iç kontrol sürecinde ortaya çıkabilecek riskleri tanımlamadan önce hem iç hem de dış faktörleri dikkate alır

Yönetimin uygun kademelerini içerir: Örgüt, risk değerlendirme mekanizmalarını tasarlama aşamasında yönetim kademelerini de plana dâhil eder.

Tanımlanan risklerin önemini tahmin eder: Örgüt tarafından tanımlanmış riskler, potansiyel önlemlerin tahmin edilmesini kapsayan bir süreçle değerlendirilir.

Risklere nasıl yanıt verileceğini belirler: Risk değerlendirme; riski kabul etme, riskten kaçınma, riski azaltma ve riski paylaşma gibi unsurları kapsar.

İlke 8: Örgüt, amaçlara ulaşmaya ilişkin için riskleri değerlendirirken hile potansiyelini de göz önünde bulundurur.

Örgüt, hedeflere ulaşmaya ilişkin risk yönetim sürecinde hile riskini değerlendirirken hile potansiyelini de dikkate almak zorundadır. Bir organizasyonda hilenin varlığı iç kontrol sürecinde ortaya çıkabilecek suiistimallerin ve usulsüzlüklerin önünü açmaktadır. Bu nedenle üst yönetim, organizasyon çapında hilenin varlığına yönelik her zaman önlem almalıdır (Provasi ve Riva, 2015, s. 493).

Aşağıdaki odak noktaları bu ilkeye ilişkin önemli özellikleri açıklamaktadır (TİDE, 2016d, s. 78):

Çeşitli hile tiplerini değerlendirir: Hile değerlendirilmesinde, hile ve suiistimler sonucunda ortaya çıkan hileli raporlama, yolsuzluk ve olası varlık kayıpları dikkate alınır.

Teşvik ve baskı unsurlarını değerlendirir: Hile riski değerlendirmesinde teşvik ve baskı unsurları dikkate alınır.

Fırsatları değerlendirir: Varlıkların kötüye kullanılması, zimmet, varlıkların yetersiz kullanılması ve belgelerde tahrifat yapılması veya diğer uygunsuz fiillerin ifa edilmesi durumunda fırsatlar değerlendirilir.

Davranışları ve Bahaneleri değerlendirir: Hile riskinin değerlendirilmesi aşamasında, yönetimin ve diğer personelin uygunsuz eylemlere nasıl

katılabilecekleri ya da bu eylemleri nasıl gerekçelendirebilecekleri dikkate alınır.

İlke 9: Örgüt, iç kontrol sistemini önemli ölçüde etkileyebilecek değişiklikleri belirler ve değerlendirir.

Örgüt, belirlediği hedeflere ulaşmada birçok riskle karşı karşıya kalmaktadır. Üst yönetim, risk değerlendirme aşamasında, risklerin önem seviyesinde göre risk değerlendirme süreci oluşturmalı ve takip etmelidir. Ayrıca iç kontrol sistemini önemli ölçüde etkileyebilecek değişiklikleri belirlemeli ve değerlendirmelidir (Provasi ve Riva, 2015, s. 493).

Aşağıdaki odak noktaları bu ilkeye ilişkin önemli özellikleri açıklamaktadır (TİDE, 2016d, s. 83):

Dış Ortamdaki değişiklikleri değerlendirir: Örgüt, risk değerlendirme aşamasında, kuruluşun faaliyet gösterdiği yasal, ekonomik ve fiziksel ortamlardaki değişiklikleri inceler ve değerlendirir.

İşletme modelindeki değişiklikleri değerlendirir: Örgüt; yeni iş kollarının, mevcut iş kollarındaki değişikliklerin, yeni satın alınan ya da elden çıkartılan işletmelerin; iç kontrol sistemi, büyüme, yabancı coğrafyaya bağımlılık ve yeni teknolojiler üzerindeki potansiyel etkilerini değerlendirir.

Liderlikteki değişiklikleri değerlendirir: Örgüt, üst yönetimdeki değişiklikleri ve buna bağlı olarak da iç kontrol sistemiyle ilgili davranışsal ve felsefi değişiklikleri değerlendirir.

4.5.3 Kontrol faaliyetleri (Control activities)

Üst yönetimin kuruluşun amaçlarına ulaşmasına ve mevcut risklerin azaltılmasına yönelik politika ve prosedürler yoluyla belirlediği faaliyetler, kontrol faaliyetlerini oluşturmaktadır. Kontrol faaliyetleri iç kontrol bileşenlerinin tamamında uygulanmaktadır. Üst yönetim, faaliyetleri yürütmede ve amaçlara ulaşmada makul bir güvence elde etmek amacıyla kontrol faaliyetleri oluşturur, organize eder ve yönlendirir. Kontrol faaliyetlerinin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için görevler ayrılığı ilkesinin sağlam bir temelde oluşturulması gerekmektedir. Görevler ayrılığı ilkesinin etkin uygulanmadığı

durumlarda üst yönetim, alternatif kontrol eylemleri geliştirmeli ve uygulamalıdır (Sobel ve diğ., 2017, s. 6-11).

İşletme risklerinin azaltılmasına yönelik uygulanan politika ve prosedürler, “kontrol faaliyetleri” olarak adlandırılmaktadır. Üst yönetim risklerin hangi yöntemlerle yönetileceğini, uygulanacak politika ve prosedürlerin kapsamını belirlemek zorundadır. Belirlenen risklerin minimize edilmesi için uygulanan kontrol prosedürleri, risk seviyesinin azaltılması hususunda yeterli olup olmadığı ve ilave kontrol faaliyetlerine gerek olup olmadığı hususunda sürekli olarak değerlendirilmesi gerekmektedir (Özbek, 2012a, s. 431).

Kontrol faaliyetleri, işletme risklerini azaltmak amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerin uygulanması sürecidir. COSO, kontrol faaliyetlerini; operasyonel kontroller, raporlama kontrolleri ve mevzuata uyum kontrolleri olarak üç şekilde sınıflandırmaktadır. Bazı kontroller sadece operasyonel amaçlara uygulanabileceği gibi, bazı kontroller de raporlamaya veya mevzuata uyumu sağlamaya yönelik uygulanabilir (Özbek, 2012a, s. 435).

COSO, kontrol faaliyetlerini oluşturan ilkeleri aşağıdaki gibi sıralamıştır (COSO, 2013a, s. 9):

- Örgüt, amaçlara ulaşmaya ilişkin risklerin kabul edilebilir düzeylere indirilmesine katkıda bulunacak olan kontrol faaliyetlerini seçer ve geliştirir.
- Örgüt, amaçlara ulaşmaya destek olmak için teknoloji üzerindeki genel kontrol faaliyetlerini seçer ve geliştirir.
- Örgüt, kontrol faaliyetlerini, beklentileri belirleyen politikalar ve politikaları uygulamaya koyan prosedürler aracılığıyla yürütür.

COSO, kontrol faaliyetleri ile risk değerlendirme arasında koordineli bir ilişki olduğunu vurgulamıştır. Bu ilişki süreci, üst yönetimin önemli riskleri belirleyerek daha sonra ise bu risklere yönelik kontrol faaliyetleri uygulayarak devam etmektedir. Risk değerlendirme sürecinde belirlenen faaliyetler, aynı zamanda kontrol faaliyetlerinin odaklandığı noktalar olarak hizmet vermektedir (Adiloğlu, 2011, s. 109).

İlke 10: Örgüt, amaçlara ulaşmaya ilişkin risklerin kabul edilebilir düzeylere indirilmesine katkıda bulunacak olan kontrol faaliyetlerini seçer ve geliştirir.

Örgüt, risk değerlendirme aşamasında, tanımlanan risklerin etkisini tespit etmek ve bu riskleri makul bir düzeye indirebilmek için kontrol faaliyetleri tasarlamalı ve uygulamalıdır (Provasi ve Riva, 2015, s. 493).

Aşağıdaki odak noktaları bu ilkeye ilişkin önemli özellikleri açıklamaktadır (TİDE, 2016d, s. 88-89):

Risk değerlendirmeye birleşir: Kontrol faaliyetleri mevcut risklere yönelerek, riskleri azaltacak yanıtlar verilmesine yardımcı olur.

Kuruluşa özgü faktörleri dikkate alır: Her kuruluş, amaçlarına ulaşmak üzere kendi özgü faaliyetler belirlemektedir. Üst yönetim; örgütün kendine özgü özelliklerinin yanı sıra, faaliyetlerin ortamı, karmaşıklığı, niteliği ve kapsamının, kontrol faaliyetlerinin seçilmesini ve geliştirilmesini nasıl etkilediğini değerlendirir.

İlgili iş süreçlerini belirler: Üst yönetim, iş süreçlerinin hangi kontrol faaliyetlerine ihtiyaç duyduğunu belirler.

Kontrol eylemi türlerinin bir karışımını değerlendirir: Kontrol faaliyetleri birçok unsurdan oluşmaktadır. Bunlar; elle işletilen kontrol, otomatik kontrol, önleyici kontrol ve tespit edici kontrollerdir. Bu kontroller, riskleri azaltmak için benimsenen yaklaşımlar arasında bir denge kurulmasını kapsayabilir.

Faaliyetlerin hangi seviyelerde uygulandığını değerlendirir: Üst yönetim, kuruluşun çeşitli seviyelerindeki kontrol faaliyetlerini değerlendirir.

Görevler ayrılığı konusuna eğilir: Üst yönetim, görevler ayrılığını dikkate alarak, birbiriyle bağdaşmayan görevleri ayırır ve görevler ayrılığının söz konusu olmadığı durumlarda alternatif kontrol faaliyetleri seçer ve uygular.

İlke 11: Örgüt, amaçlara ulaşmaya destek olmak amacıyla teknoloji üzerindeki genel kontrol faaliyetlerini seçer ve geliştirir.

Örgüt belirlenmiş faaliyetlere ulaşabilmek için hedeflere yönelik risklerin makul bir düzeye indirilmesine katkıda bulunacak bilgisayar destekli kontrol faaliyetlerinin seçimine ve geliştirilmesine önem vermelidir. Bilgisayar destekli kontrollerin oluşturulması, işletme hedeflerine ulaşılmasına da katkı sağlayacaktır (Provasi ve Riva, 2015, s. 493).

Aşağıdaki odak noktaları bu ilkeye ilişkin önemli özellikleri açıklamaktadır (TİDE, 2016b, s. 93):

İş süreçlerindeki teknoloji kullanımı ile teknoloji genel kontrolleri arasındaki bağımlılığı belirler: Yönetim; iş akışları, otomatik kontroller ve teknoloji kontrolleri arasındaki bağı belirler ve değerlendirir.

İlgili teknolojik altyapısı kontrol faaliyetlerini oluşturur: Yönetim, teknoloji işlemlerinin tamlığını, doğruluğunu ve kullanılabilirliğini temin etmek için tasarlanan ve uygulanan teknoloji altyapısı üzerindeki kontrol faaliyetlerini seçer ve geliştirir.

İlgili güvenlik yönetim süreci kontrol faaliyetlerini oluşturur: Yönetim, teknolojiye erişim haklarını, görev ve sorumlulukları yetkilendirilmiş kişilerin kullanımına sunmak ve kuruluşun varlıklarını tehlikelere karşı korumak amacıyla kontrol faaliyetleri tasarlar, seçer ve geliştirir.

İlgili teknolojiyi satın alma, geliştirme ve sürdürme süreçleri üzerinde kontrol faaliyetleri oluşturur: Yönetim, kuruluşun amaçlarına ulaşması için teknoloji ve teknoloji alt yapısının satın alınması, geliştirilmesi ve sürdürülmesi hususunda kontrol faaliyetleri tasarlar ve uygular.

İlke 12: Örgüt, kontrol faaliyetlerini, beklentileri belirleyen politikalar ve politikaları uygulamaya koyan prosedürler aracılığıyla yürütür.

Örgüt, kuruluşun hedeflerine ulaşmasına katkı sağlayacak ve kontrol faaliyetlerine destek olacak politika ve prosedürler oluşturmalıdır. Ayrıca hedeflere ulaşmak için oluşturulan kontrol faaliyetleri politika ve süreçlerle desteklenmelidir (Karakaya ve Türedi, 2015, s. 71).

Aşağıdaki odak noktaları bu ilkeye ilişkin önemli özellikleri açıklamaktadır (TİDE, 2016b, s. 102):

Yönetim talimatlarının iletimini desteklemek için politika ve prosedürler oluşturur: Yönetim, beklentiyi oluşturan politikalar ile bu politikalara uygun prosedürler aracılığıyla işletme süreçleri ve çalışanların günlük faaliyetleri çevresinde kontrol faaliyetleri oluşturur.

Politika ve Prosedürlerin uygulanması için sorumluluk ve hesap verilebilirliği oluşturur: Yönetim, mevcut riskleri barındıran işletme biriminin veya

fonksiyonunun yönetimi veya çalışanlarıyla birlikte kontrol faaliyetlerine ilişkin sorumluluğu ve hesap verebilirliği belirler.

Kontrol faaliyetlerini zamanında gerçekleştirir: Sorumlu personel, mevcut politika ve prosedürlerde tanımlandığı gibi sorunları değerlendirir ve gerekli tedbirleri alır.

Düzeltilici önlem alır: Sorumlu personel, kontrol faaliyetlerinin uygulanması sonucunda tespit edilen sorunları tanımlar ve gerekli tedbirleri alır.

Kontrol faaliyetlerini yetkin personel kullanarak gerçekleştirir: Örgüt, yeterli ve yetkin özelliklere sahip personel yardımıyla kontrol faaliyetlerini gerçekleştirir.

Politika ve prosedürleri yeniden değerlendirir: Yönetim, kontrol faaliyetlerinin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığını belirlemek için kontrol yordamlarını belli aralıklarla gözden geçirir ve gerektiğinde yeniler.

4.5.4 Bilgi ve iletişim (Information and communication)

İç kontrol sürecinin başarıyla gerçekleşmesinde ve amaçlara ulaşılmasında bilgi ve iletişimin önemli rolü bulunmaktadır. Üst yönetim, iç kontrolün diğer bileşenlerinin işleyişini sağlamak, düzeltmek ve gerekli tedbirleri almak amacıyla hem iç hem de dış kaynaklar aracılığıyla bilgi kanalları oluşturmalıdır. İletişim, gerekli araçları kullanarak, bilginin sağlanması, paylaşılması ve iletilmesi sürecidir. COSO iletişimi iki türlü sınıflandırmaktadır. Bunlardan birincisi olan iç iletişim, bilginin örgütün geneline; yukarıdan aşağıya, aşağıdan yukarıya, akışla ve çapraz bir şekilde dağıtılmasıdır. Bu iletişim türü örgüt personelinin kontrol sorumluluklarının farkında olmasını sağlamaktadır. İkinci iletişim türü olan dış iletişim ise, iki taraflı olup, bilginin hem örgüt içine ulaşmasını mümkün kılar hem de işletme dışındaki tarafların ihtiyacı olan bilgileri sunar (TİDE, 2016c, s. 5).

Üst yönetim, kuruluştaki tüm çalışanların üstlendiği sorumlulukları yerine getirebilmelerini sağlamak amacıyla bilgi kanalları oluşturmalı ve kuruluşun her kademesine iletmelidir. Bilgi sistemleri, örgüt faaliyetlerinin devamlılığını sağlayan ve kontrol faaliyetlerini mümkün kılan, faaliyet, raporlama ve uyumla ilgili raporları üretmektedir. Bu raporlar hem kuruluş içinde hem de kuruluş dışındaki faaliyetlerle ilgili olabilmektedir. Bu raporlar üst yönetimin vereceği

kararlarda ve dış taraflara sunulacak raporlamada kullanılmaktadır. Ayrıca iç kontrol sürecinin etkinliğini sağlamak için kuruluşun tüm kademelerinde bilgi ve iletişim kanalları kurulmalıdır (TİDE, 2016d, s. 105).

İşletme faaliyetlerinin belirlenen hedefler doğrultusunda gerçekleşmesi için örgüt içinde bilgi ve iletişim kanalları oluşturulmalıdır. Ayrıca iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamak için örgütün bütün kademelerinde bilgi ve iletişim kanallarına ihtiyaç duyulur. Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için elde edilen bilgiler kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve ilgili personellere iletilmelidir (Teraman, 2011, s. 64).

COSO, bilgi ve iletişimi oluşturan ilkeleri aşağıdaki gibi sıralamıştır (COSO, 2013b, s. 9):

- Örgüt, iç kontrolün işlevini yerine getirmesini destekleyecek ilgili ve nitelikli bilgiyi elde eder veya bu bilgiyi üretir ve kullanır.
- Örgüt, iç kontrol amaç ve sorumlulukları da dâhil, iç kontrolün işlevini yerine getirmesini desteklemek için gereken bilgileri kendi içinde iletir.
- Örgüt, iç kontrolün işlevini yerine getirmesini etkileyen konularla ilgili dış taraflarla iletişim kurar.

Bilgi ve iletişimin bir başka boyutu ise, bilgi teknolojilerinden yararlanma ve bu teknolojilerin kullanılması durumudur. Bilginin üretilmesinden iletişimine kadar tüm bilgi teknolojileri günümüz işletmeleri tarafından yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. İç kontrol sürecinin etkin bir şekilde yürütülmesi için bilgi teknolojileri ağının kurulması ve yönetilmesi gerekir (Usul, 2015, s. 112).

İlke 13: Örgüt, iç kontrolün işlevini yerine getirmesini destekleyecek ilgili ve nitelikli bilgiyi elde eder veya bu bilgiyi üretir ve kullanır.

Örgüt, iç kontrol faaliyetlerini desteklemek ve iç kontrol bileşenlerinin uyumlu çalışmasını sağlamak için kaliteli ve güvenilir bilgi elde etmeli veya oluşturmalıdır (Karakaya ve Türedi, 2015, s. 71).

Aşağıdaki odak noktaları bu ilkeye ilişkin önemli özellikleri açıklamaktadır (COSO, 2013d, s. 107):

Bilgi gereksinimlerini tanımlar: İç kontrol bileşenlerinin işleyişi sağlamak ve kuruluşun hedeflerine ulaşmasını desteklemek amacıyla yeterli ve kaliteli bilgi elde etmeye yönelik bir süreç uygulanır

İç ve dış veri kaynaklarını elde eder: Bilgi sistemleri, iç ve dış veri kaynakları aracılığıyla bilgi eder.

İlgili veriyi işleyerek bilgiye dönüştürür: Bilgi sistemleri, ilgili veriyi analiz eder, işler ve bilgiye dönüştürür.

Bilgi işleme süreci boyunca niteliğini muhafaza eder: Bilgi sistemleri; zamanında, güncel, doğru, tam, erişilebilir, doğrulanabilir ve saklanan bilgiler üretir. Elde edilen bilgiler, iç kontrol bileşenlerini desteklemek için uygun ve ilgili olup olmadığının değerlendirilmesi amacıyla gözden geçirilir.

Fayda ve maliyetleri dikkate alır: İletilen bilginin türü, miktarı ve kesinliği amaçlara ulaşılmasıyla doğru orantılıdır ve amaçlara ulaşılmasını destekler.

İlke 14: Örgüt, iç kontrol amaç ve sorumlulukları da dâhil, iç kontrolün işlevini yerine getirmesini desteklemek için gereken bilgileri kendi içinde iletir.

Kuruluş amaçlarının paylaşılması, örgüt içinde kurulacak iletişimin başlangıcını oluşturur. Örgüt hedeflerinin koordineli bir şekilde kuruluşun alt kademelerine sunulmasıyla başlayan bu süreç, kuruluşun hiyerarşik yapısı içinde devam etmektedir. Örgütün her kademesindeki personelin kendine ait sorumluluklarından zamanında ve doğru bir şekilde bilgi sahibi olmalıdır. Aynı zamanda risk yönetim sürecinde de ilgili çalışanlar; amaçlar, riskler, riskin kabul düzeyi, riske verilecek karşılıklar ve kontrol faaliyetleri ile ilgili bilgileri zamanında ve doğru bir şekilde ilgili kişi veya bölümlere iletmelidir. Ayrıca yönetim kurulunun üst yönetime bağlı hareket etmeksizin doğrudan çalışanlarla olan iletişimi, iç kontrol sisteminin işleyişi açısından çok önemlidir. Yönetim kurulu, üst yönetime bağlı olmadan alt kademede çalışanlarla iletişime geçerek, yönetimin işletme faaliyetleri doğrultusunda hareket edip etmediğini belirleyebilir (Gürbüz ve diğ., 2014, s. 152).

Aşağıdaki odak noktaları bu ilkeye ilişkin önemli özellikleri açıklamaktadır (TİDE, 2016d, s. 113):

İç kontrol bileşenlerini iletir: Kuruluştaki tüm çalışanların iç kontrol sürecindeki sorumluluklarını anlamalarını ve uygulamalarını sağlamak için gerekli olan bilginin iletilmesine yönelik bir süreç uygulanır.

Yönetim kurulu ile iletişim kurar: Yönetim kurulu ve üst yönetim, kuruluşun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olacak bilgiye sahip olmak için birbirleriyle iletişim halindedir.

Ayrı iletişim hatları sağlar: Normal iletişim kanallarının etkili işlemediği durumlarda, ayrı iletişim kanalları bulunur ve bu iletişim kanalları isimsiz veya gizli iletişim kurma imkânı veren mekanizmalar olarak hizmet verir.

Uygun olan iletişim yöntemini seçer: İletişim yöntemi, iletilen bilginin zamanlamasını, hedef kitlesini ve türünü dikkate alır.

İlke 15: Örgüt, iç kontrolün işlevini yerine getirmesini etkileyen konularla ilgili dış taraflarla iletişim kurar.

İşletme hedeflerine ulaşmada örgüt içinde sağlanan bilgi ve iletişim kadar, dış taraf gruplarıyla sağlanan iletişim de önemlidir. Hissedarlar, ortaklar, müşteriler ve tedarikçiler gibi farklı dış taraf gruplarıyla sağlanacak etkin ve verimli iletişim, iç kontrol sürecinin başarılı bir şekilde uygulanmasına ve kuruluşun hedeflerine ulaşmasına katkı sağlayacaktır (Gürbüz ve diğ., 2014, s. 152).

Aşağıdaki odak noktaları bu ilkeye ilişkin önemli özellikleri açıklamaktadır (TİDE, 2016b, s. 132):

Dış taraflara iletir: Örgüt; hissedarlar, ortaklar, düzenleyici otoriteler, müşteriler ve diğer dış taraf gruplarına ihtiyacı olan bilgiyi zamanında ve doğru bir şekilde sunar.

Örgüt içine iletişimi sağlar: Örgüt, ihtiyacı olan bilgiyi açık iletişim kanalları aracılığıyla müşterilerden, tüketicilerden, tedarikçilerden, bağımsız denetçilerden, düzenleyici otoritelerden ve diğer dış taraf gruplarından sağlar.

Yönetim kurulu ile iletişim kurar: Dış taraf grupları aracılığıyla elde edilen bilgiler değerlendirilmek üzere yönetim kuruluna iletilir.

Ayrı iletişim hatları sağlar: Acil ihbar hatları gibi ayrı iletişim kanalları oluşturulur ve bu kanallar normal hatların etkin çalışmadığı durumlarda hizmet verir.

Uygun iletişim yöntemini seçer: İletişim yöntemi, iletişimin zamanlamasını, hedef kitlesini, türünü, yasa ve düzenlemelerden veya güvene dayalı ilişkilerden kaynaklanan gereklilikleri ve beklentileri dikkate alır.

4.5.5 İzleme (Monitoring)

İzleme, iç kontrol sürecinin değerlendirilmesidir. Üst yönetim, iç kontrol bileşenlerinin mevcut ve işlet durumda olup olmadığını tespit etmek amacıyla, iç kontrol sürecinde sürekli değerlendirmeler, ayrı değerlendirmeler ve bu ikisinin birleşiminden oluşan karma değerlendirmeler oluşturur ve izler. Sürekli değerlendirmeler, kuruluşun farklı kademelerindeki iş süreçlerine uygulanarak, bilginin zamanında elde edilmesine katkı sağlar. Belirli dönemlerde sürdürülen ayrı değerlendirmeler ise, sürekli değerlendirmelerin etkinliğine göre değişiklik gösterir. Bu değerlendirmeler sonucunda elde edilen veriler, düzenleyici otoritelerin, standart belirleyici kurumların veya yönetim kurulunun belirlediği kıstas ve usullere göre değerlendirilir ve elde edilen veriler üst yönetime iletilir (TİDE, 2016c, s. 5).

İç kontrol sürecinin beşinci ve son bileşeni izlemedir. İzleme, diğer dört iç kontrol bileşenin sürekli ve ayrı olarak takip edilmesini ve değerlendirilmesini kapsamaktadır. İç kontrol sistemleri zaman içerisinde etkinliğini kaybedebileceği gibi, kuruluş tarafından uygulanan iç kontrol yöntemlerinin türü de değişebilir. Bu nedenle izleme iki temel unsura yönelik olmalıdır. Bunlardan birincisi, mevcut iç kontrol sisteminin takibi ve değerlendirilmesi amacıyla yapılan izlemedir. İkincisi ise, teknolojinin gelişmesine bağlı olarak değişen koşullar neticesinde uygulanabilecek kontrol yöntemlerinin tespitine yönelik izlemedir. Bu izleme türünde üst yönetim, yeni risk alanlarının tespiti ve bu alanlara uygun kontrol faaliyetlerinde yapacağı değişiklikleri belirler ve uygular (Yılancı, 2006, s. 82).

İzleme, iç kontrol bileşenlerinin etkin bir şekilde işlemlerini sağlayan bir sürecin tepe noktasını oluşturur. İzleme, iç kontrol sürecinin etkinliğini ve işlerliğini değerlendirmek için iç kontrolün takip edilmesi ve gerekli önlemlerin alınması faaliyetlerinden oluşmaktadır. İzleme, kuruluşun bütün faaliyetlerini kapsadığı gibi, kuruluşla ilişkisi bulunan dış taraf gruplarını da kapsar (Özbek, 2012a, s. 446).

İşletmenin mevcut iç kontrol yapısının değişen koşullara uyum sağlayabilmesi ve istenilen verimliliğin alınabilmesi için iç kontrol sisteminin sürekli olarak izlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle kuruluş çapında izleme fonksiyonu oluşturulmalı ve sürekli olarak iç kontrol süreci takip edilmelidir (Usul, 2015, s. 113).

COSO, izlemeyi oluşturan ilkeleri aşağıdaki gibi sıralamıştır (COSO, 2013c, s. 7):

- Örgüt, iç kontrol bileşenlerinin mevcut ve işler durumda olup olmadığını belirlemek amacıyla, sürekli değerlendirmeleri veya ayrı değerlendirmeleri seçer, geliştirir ve uygular.
- Örgüt, tespit ettiği iç kontrol yetersizliklerini değerlendirir ve duruma göre, üst yönetim ve yönetim kurulu da dâhil olmak üzere, gerekli düzeltici önlemleri almaktan sorumlu olan taraflara zamanında bildirir.

İlke 16: Örgüt, iç kontrol bileşenlerinin mevcut ve işler durumda olup olmadığını belirlemek amacıyla, sürekli değerlendirmeleri veya ayrı değerlendirmeleri seçer, geliştirir ve uygular.

İç kontrol sisteminin sürekli olarak izlenmesi gerekmektedir. Bunun nedeni, organizasyon yapılarının sürekli olarak değişmesinden dolayı diğer bileşenlerin değerlendirmeye ihtiyaç duymasıdır. İzleme bu ihtiyacı ortadan kaldırmaya ve diğer dört bileşenin işleyişini ve etkinliğini değerlendirmeye yardımcı olur. Örgüt, iç kontrol bileşenlerinin mevcut ve işler durumda olup olmadığını belirlemek amacıyla iç kontrol sürecini sürekli olarak izlemeli ve değerlendirmelidir (Provasi ve Riva, 2015, s. 494).

Aşağıdaki odak noktaları bu ilkeye ilişkin önemli özellikleri açıklamaktadır (TİDE, 2016b, s. 141):

Sürekli ve ayrı değerlendirmelerin bir karışımını dikkate alır: Yönetim, iç kontrol sisteminin etkinliğini desteklemek için sürekli ve ayrı değerlendirmeleri dengeli bir şekilde kullanır.

Değişim oranını dikkate alır: Yönetim, sürekli ve ayrı değerlendirmeleri seçerken, iş ve iş süreçlerinde meydana gelen değişim hızlarını analiz eder ve değerlendirir.

Temel alınacak bir anlayış oluşturur: Bir iç kontrol sisteminin tasarlanması ve yönetilmesi, sürekli ve ayrı değerlendirmeler için bir temel oluşturur.

Bilgili personel çalıştırır: Sürekli ve ayrı değerlendirmeler yapacak çalışanların yetkin ve tecrübeli kişiler olması gerekir.

İş süreçleriyle bütünleştirilir: Sürekli değerlendirmeler, iş süreçlerinin içine kurulur ve değişen koşullara uyum sağlar.

Kapsamı ve sıklığı ayarlar: Üst yönetim, mevcut risklere bağlı olarak ayrı değerlendirmelerin kapsamını ve sıklığını değiştirir.

Tarafsız bir şekilde değerlendirir: Ayrı değerlendirmeler, tarafsız geri bildirim sağlamak amacıyla periyodik olarak yapılır.

İlke 17: Örgüt, tespit ettiği iç kontrol yetersizliklerini değerlendirir ve duruma göre, üst yönetim ve yönetim kurulu da dâhil olmak üzere, gerekli düzeltici önlemleri almaktan sorumlu olan taraflara zamanında bildirir.

İşletme faaliyetlerinde ve hedeflere ulaşmada etkinliği sağlamak amacıyla izleme faaliyetleri yürütülebileceği gibi, iç kontrol bileşenlerinin işlevselliğini sağlamak amacıyla da izleme faaliyetleri yürütülebilir. İç kontrol sisteminin etkinliği, mevcut iç kontrol sorunlarının tespit edilmesi ve bu sorunların etkin bir iletişim yoluyla gerekli kademelere iletilmesine bağlıdır (Gürbüz ve diğ., 2014, s. 153).

Aşağıdaki odak noktaları bu ilkeye ilişkin önemli özellikleri açıklamaktadır (TİDE, 2016d, s. 133):

Sonuçları değerlendirir: Yönetim ve yönetim kurulu, sürekli ve ayrı değerlendirmeler sonucunda elde edilen verileri değerlendirir.

Yetersizlikleri bildirir: Tespit edilen yetersizlikler, üst yönetime ve yönetim kuruluna bildirilir.

Düzeltilici önlemleri alır: Yönetim, tespit edilen yetersizliklerin zamanında düzeltilip düzeltilmediğini takip eder.

5. COSO TABANLI İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNE ETKİLERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın son bölümünde, bir önceki bölümde değinilen COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesinin işletme yapılarına ve bağımsız denetim sürecine etkilerini tespit etmek amacıyla alanında deneyimli ve araştırma konusuna hakim öğretim üyeleri ve bağımsız denetçiler seçilmiş, ardından söz konusu kişilerle derinlemesine mülakatlar yapılmıştır. Bu kapsamda elde edilen veriler nitel araştırma yöntemine uygun olarak analiz edilmiş, tespit edilen bulgular değerlendirilerek ve yorumlanarak araştırma sonuçlarına ulaşılmıştır.

5.1 Araştırmanın Amacı ve Önemi

COSO bileşenleri kapsamında özellikle uluslararası şirketler tarafından uygulanan COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesiyle ilgili ülkemizdeki kaynakların azlığı ve ulusal şirketlerimizin bu çerçeveyi tanımamalarından yola çıkarak araştırmanın kavramsal çerçevesi oluşturulmuştur. Bu doğrultuda COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesine ayrıntılı bir şekilde değinilmiş, COSO bileşenleriyle yapılandırılmış iç kontrol sisteminin işletme yapılarına ve bağımsız denetim sürecine etkilerini tespit etmek amacıyla nitel bir araştırma yapılmıştır.

Yapılan bu araştırma ile ülkemizde henüz uygulama alanı bulunmayan COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesinin işletme yapılarına kurulması ve çerçevenin belirttiği bileşen ve ilkelerle desteklenmesi halinde, işletmeleri ve bağımsız denetçileri ne ölçüde etkileyebileceği tespit edilmeye çalışılmış; çalışmanın iç kontrol ve bağımsız denetim faaliyetlerine yönelik yol göstermesi ve ilgili taraflara örnek oluşturması hedeflenmiştir.

5.2 Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtlılıkları

Bu araştırma, 2018 yılı itibariyle İstanbul ilinde faaliyet yürüten, Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)'dan yetki almış 6494 bağımsız denetçi ile İstanbul ilinde Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı bünyesinde devlet ve vakıf üniversitelerinde lisans ve lisansüstü eğitim veren öğretim üyelerinin tamamını kapsamaktadır. Günümüz bağımsız denetim faaliyetlerinin iç kontrol sisteminin etkinliğini tespit etmeye yönelik olması ve COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesinin literatürümüzde pek yer almaması; ana kütlenin öğretim üyeleri ile bağımsız denetçiler olarak seçilmesine etken olmuş, araştırma konusundaki bilgi ve deneyimlerini de dikkate alarak, bu kişilerden elde edilecek verilerin araştırmanın kavramsal çerçevesine uygun sonuçlar vereceği düşünülmüştür. Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı bünyesine bağlı öğretim üyelerinin sayısı tespit edilememiş, bu durum araştırma için bir kısıt olarak dikkate alınmıştır.

Araştırmanın örnekleme, amaçsal örnekleme yöntemlerinde yer alan “ölçüt örnekleme” tekniği ile belirlenmiştir. Ölçüt örnekleme; seçkisiz olmayan örnekleme yaklaşımını benimseyerek, araştırmaya konu olacak örnekleme belirli kıstasların getirilmesinin yanı sıra, örnekleme dâhil edilen durumların derinlemesine çalışılmasına olanak vermektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2016, s. 122).

Araştırma için COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi hakkında bilgi ve deneyim sahibi olan bağımsız denetçiler ile COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesiyle ilgili bilimsel çalışmalar yapmış öğretim üyeleri kıstas olarak seçilmiş ve araştırmanın örnekleme dâhil edilmiştir. Ayrıca araştırmanın örnekleme dâhil edilen kişilerden detaylı ve derinlemesine bilgi edinilmesi hedeflendiği için alanında deneyimli ve araştırma konusuna hakim kişiler seçilmiş, böylelikle araştırmanın daha gerçekçi sonuçlar vereceği düşünülmüştür. Bu kapsamda 16 kişinin gönüllü katılımıyla derinlemesine mülakatlar yapılmış, elde edilen veriler içerik analizinin yapılmasına olanak sağladığı için mülakatlar tamamlanmıştır.

5.3 Veri Toplama Yöntemi

COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesiyle yapılandırılmış iç kontrol sisteminin işletme yapılarına ve bağımsız denetim sürecine etkilerini tespit etmek amacıyla nitel araştırma yöntemlerinde yer alan “derinlemesine mülakat tekniği” benimsenmiştir. İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi ve bağımsız denetim konularına hakim ve alanında deneyimli kişiler seçilerek, yarı yapılandırılmış mülakat formatında hazırlanan 10 ucu açık soru aracılığıyla derinlemesine mülakatlar yapılmıştır.

Derinlemesine mülakat, araştırılan konunun bütün boyutlarını kapsayan, daha çok ucu açık soruların sorulduğu ve detaylı cevapların alınmasına imkân veren, yüz yüze görüşülerek bilgi toplanmasını sağlayan nitel veri toplama tekniğidir (Tekin, 2006, s. 101). Seçilmiş olan yöntemle araştırma konusuyla ilgili olarak bağımsız denetçilerin ve öğretim üyelerinin algı ve tecrübelerinin ortaya konması amaçlanmıştır.

Yarı yapılandırılmış mülakat ise, derinlemesine mülakat tekniğinin bir türü olup, genellikle bir veri toplama aracı olarak kullanılarak, yapılandırılmamış çalışmalardan elde edilen verilerin doğal ortamda sınanmasına yönelik gözlemlerden oluşmaktadır. Yarı yapılandırılmış mülakatlar ne yapılandırılmış mülakatlar kadar katı, ne de yapılandırılmamış mülakatlar kadar esnektir, iki uç arasında yer almaktadır (Karasar, 2005, s.165). Çalışma konusuna getirdiği belirli bir düzeyde standartlık ve bilimsel araştırmalara daha uygun görüntü oluşturması olması nedeniyle yarı yapılandırılmış mülakat formatı seçilmiştir.

5.4 Mülakat Soruları ve Katılımcı Listesi

Araştırmanın kapsamına ve amaçlarına uygun olarak hazırlanan açık uçlu sorular aracılığıyla, katılımcıların özgür ifadeleri ile tümevarım ilkesi çerçevesi doğrultusunda derinlemesine mülakatlar yapılmış, bu sorulardan alınacak yanıtlar ile araştırmanın amaçlarına ulaşılması hedeflenmiştir.

Katılımcılara sorulan sorular aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışması için 5 COSO bileşeninin birbirleriyle ilişkili ve uyumlu çalışmaları hususunda ne düşünüyorsunuz?
- COSO tabanlı iç kontrol sisteminin işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde ve amaçlara ulaşılmasındaki etkinliği hususunda ne düşünüyorsunuz?
- COSO tabanlı iç kontrol sisteminin raporlamanın güvenilirliği ile yasa ve mevzuata uyumu sağlaması hususundaki etkinliği hakkında ne düşünüyorsunuz?
- COSO tabanlı iç kontrol sisteminin işletme risklerini belirlemesi, değerlendirmesi ve makul bir seviyeye indirmesi hususundaki etkinliği hakkında ne düşünüyorsunuz?
- COSO tabanlı iç kontrol sisteminin bağımsız denetime ayrılan zamanı ve bağımsız denetim maliyetini nasıl etkileyeceğini düşünüyorsunuz?
- COSO tabanlı iç kontrol sisteminin bağımsız denetim kanıtlarını nasıl etkileyeceğini düşünüyorsunuz?
- COSO tabanlı iç kontrol sisteminin bağımsız denetim riskini nasıl etkileyeceğini düşünüyorsunuz?
- COSO tabanlı iç kontrol sisteminin bağımsız denetim görüşünü nasıl etkileyeceğini düşünüyorsunuz?
- COSO tabanlı iç kontrol sisteminin bağımsız denetim sürecinde işletmeleri ve bağımsız denetçileri nasıl etkileyeceğini düşünüyorsunuz?
- COSO tabanlı iç kontrol sisteminin bağımsız denetim sürecine genel olarak etkileri hakkında ne düşünüyorsunuz?

Katılımcılara ait bilgiler ve mülakatlarla ilgili detaylar aşağıdaki tabloda verilmiş, mülakat süreci ise alt açıklamada aktarılmıştır:

Çizelge 5.1: Katılımcı Listesi

Katılımcının Adı ve Mesleki Unvanı	Yaş	Mesleki Tecrübe (Yıl)	Veri Toplama Aracı	Süre
A.Ç (Bağımsız Denetçi)	42	19	Ses Kaydı	9.47
E.Ç (Bağımsız Denetçi)	36	11	Ses Kaydı	16.20
C.M (Bağımsız Denetçi)	40	16	Ses Kaydı	24.26
M.K.T (Bağımsız Denetçi)	66	41	Ses Kaydı	23.10
A.B (Bağımsız Denetçi)	51	24	Ses Kaydı	24.50
C.D (Bağımsız Denetçi)	35	11	Ses Kaydı	10.33
S.H (Bağımsız Denetçi)	33	7	Ses Kaydı	13.15
G.Ö (Bağımsız Denetçi)	57	30	Ses Kaydı	11.29
S.U (Bağımsız Denetçi)	40	13	Ses Kaydı	8.57
S.G (Bağımsız Denetçi)	41	15	Ses Kaydı	10.17
G.K (Bağımsız Denetçi)	29	5	Ses Kaydı	12.51
M.Y (Prof. Dr.)	61	32	Yazılı Notlar	-
B.H (Prof. Dr.)	54	28	Yazılı Notlar	-
E.B (Dr. Öğretim Üyesi)	46	18	Yazılı Notlar	-
İ.F.C (Dr. Öğretim Üyesi)	32	7	Yazılı Notlar	-
M.K (Dr. Öğretim Üyesi)	38	10	Yazılı Notlar	-
KGK (KGK Uzmanı)	42	18	Yazılı Notlar	-

Katılımcılara e-posta ve telefon aracılığıyla ulaşılarak araştırma konusundan bahsedilmiş, her katılımcıyla bire bir mülakat yapılması hedeflendiği için randevular alınmıştır. Katılımcıların düşüncelerini özgürce ifade edebilmeleri için mülakat aşamasından önce isimlerinin yayınlanmayacağına güvencesi verilmiştir. Görüşmeler önceden hazırlanan mülakat protokolü doğrultusunda ofis ortamında gerçekleştirilmiştir. Ancak mülakatlar esnasında görüşmenin akışına bağlı olarak alt sorular ve yan sorular sorulmuş, bazı sorularda katılımcının yanıtlarının açması istenmiştir. Bağımsız denetçiler ile yapılan mülakatlar katılımcıların izni ile ses kaydına alınmış, öğretim üyeleri ile yapılan mülakatlar ise COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi konusunda teorik bilgiler edinilmesi hedeflendiği için yazılı notlara aktarılmıştır. Ayrıca elde edilen verileri zenginleştirmek amacıyla ‘‘Kamu Gözetimi Kurumu Uzmanı’’ görevi yürüten 4 kişinin görüş ve yorumlarından yararlanılmıştır.

5.5 Öğretim Üyeleri ve Bağımsız Denetçilerden Elde Edilen Verilerin Analiz Edilmesi

Yarı yapılandırılmış mülakat formatına uygun olarak hazırlanan açık uçlu sorular aracılığıyla COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi ve bağımsız denetim konularına hakim ve alanında deneyimli 16 katılımcıyla derinlemesine mülakatlar yapılmıştır. Yapılan mülakatlar detaylı bir şekilde çözümlenmiş, katılımcıların görüş ve yorumları içerik analizinin yapılması amacıyla ayrı dosyalarda yazıya alınmıştır. İçerik analizinde temel amaç, elde edilen verileri tanımlayabilecek kavramlara ve ilişkilere ulaşmaktır.

Mülakatlardan elde edilen veriler derinlemesine ve tümevarımcı yöntemle analiz edildikten sonra araştırmanın amaçlarını ortaya çıkaran kodlar oluşturulmuş, katılımcıların görüş ve yorumları ortaya çıkarılan bu kodların altında sınıflandırılmıştır. Daha sonra birbirleriyle anlamlı ve ilişkili kodlar kategorize edilerek araştırma bulgularının ana hatlarını oluşturan temalar ortaya çıkarılmış, oluşturulan bu temalar tablolara aktararak tanımlanmıştır. Ayrıca tanımlanan temalar, katılımcıların görüş ve yorumlarını yansıtmak ve araştırmanın anlatımını güçlendirmek amacıyla alıntılarla desteklenmiştir. Son aşamada ise tespit edilen bulguların değerlendirilmesi ve yorumlanması yapılarak araştırma sonuçlarına ulaşılmıştır.

5.6 Analiz Edilen Verilerin Kod ve Temalar Aracılığıyla Sınıflandırılması ve Tanımlanması

Mülakatlardan araştırmanın amaçlarına aykırı bazı veriler elde edilmiş, bu veriler, araştırmanın geçerliliğini ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla kod ve temalara dâhil edilmemiştir. Katılımcılara ait ifadelerin kod ve temalara dâhil edilme aşamasında ölçüt olarak, araştırmanın amaçlarına ve sınıflandırmaları kod ve temalara uygunluğu dikkate alınmıştır. Araştırmanın amaçlarına ve kapsamına uygun 15 kod oluşturulmuş, ardından kodlar kategorize edilerek aşağıdaki tabloda yer alan 5 tema altında sınıflandırılmış ve tanımlanmıştır:

Çizelge 5.2: Kod ve Temalar

Temalar	Kodlar
Kapsayıcı Çerçeve	Koordineli ve İlişkili Bileşenler Entegre Çerçeve
Sistemantik Yaklaşım	Mevcut Riskleri Değerleme Makul Güvence
Hedeflere Ulaşma Düzeyi	Faaliyetlerin Etkinliği ve Verimliliği Yasa ve Mevzuata Uyum ile Raporlamanın Güvenilirliği
İşletme Açısından Değerlendirme	Esnek Model Kurumsallaşma Evrensel Model Karlılık, İtibar ve Motivasyon
Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri	Zaman ve Maliyet Tasarrufu Yeterli ve Güvenilir Kanıt Bağımsız Denetim Riski Kaynak ve İşgücü Bağımsız Denetim Görüşü

5.6.1 Kapsayıcı çerçeve

Kapsayıcı çerçeve temasında, “koordineli ve ilişkili bileşenler” ve “entegre çerçeve” kodları sınıflandırılmış, daha sonra bu tema tanımlanarak katılımcıların ifadelerine yer verilmiştir.

Koordineli ve ilişkili bileşenler kodu ile anlatılmak istenen, iç kontrolü oluşturan COSO bileşenleri arasında doğrudan bir ilişki mevcuttur. Çerçeveye göre eğer bir bileşen etkin bir şekilde çalışmıyor veya işlemiyorsa, bu durum diğer bileşenlerin işleyişini de etkilemektedir. Dolayısıyla etkin bir iç kontrol sistemi için COSO’nun beş bileşeni organizasyon içinde tesis edilmeli ve işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için söz konusu bileşenlerin birbiriyle uyumlu ve ilişkili bir şekilde işlerliği sağlanmalıdır.

Katılımcı M.Y koordineli ve ilişkili bileşenler kodu hakkında, “COSO’nun iç kontrol için getirdiği en önemli yaklaşımlardan biri iç kontrolün birbirleriyle ilintili beş unsurdan oluştuğudur. Bu unsurlar, yönetimin çalışma tarzıyla şekillenir ve yönetim süreçleriyle bütünleşir. Dolayısıyla bir işletmedeki iç kontrolü ilgilendiren tüm hususları anlamamızı sağlamaktadır. Unsurlar kuşkusuz birbiriyle ilintilidir ve her biri diğerinden etkilenmektedir. COSO, bir işletmede bu unsurlar tam anlamıyla oluşmuş ve istenen düzeyde çalışmakta ise, iç kontrolün yeterli düzeyde çalışacağını belirtmiştir” diyerek etkin bir iç kontrol sistemi için COSO bileşenlerinin organizasyon içinde koordineli ve ilişkili bir şekilde uygulanması gerektiğine vurgu yapmıştır.

Katılımcı A.B koordineli ve ilişkili bileşenler kodu hakkında, “Bu süreç, birbirini tamamlayan bileşenlerden oluşturulmuştur. Örneğin, kontrol ortamını kurup da risk değerlendirmeyi yapmazsanız sistemin aksaklıklarına sebebiyet verecektir. Dolayısıyla bu beş bileşenin bir arada çalışması gerekir. Bu beş bileşen birbirinin tamamlayıcısıdır ve size bir yöntem öneriyor. İlk önce örgüt içinde kontrol ortamının gerekliliğini belirtiyor. Kontrol ortamını oluşturan etik kodlar olsun, organizasyon yapısı olsun, üst yönetimin yaklaşımı gibi etkenler mevcut. Daha sonra işletmenin amaçlarına ulaşmada ortaya çıkan riskleri inceledikten sonra bu risklere uygun kontrol faaliyetleri belirlenir. Kontrol faaliyetleri uygulandıktan sonra bilgi ve iletişim aracılığıyla elde edilen bilgiler işletme departmanlarına aktarılır. Son olarak ise, iç kontrol sisteminin işleyişi yönetime raporlanır ve yönetim sonuçları takip eder. Bu nedenle, sürecin takibi

ve etkin bir iç kontrol sistemi için COSO bileşenlerinin birbiriyle uyum içerisinde çalışması gerekir” demiştir.

Entegre çerçeve kodu ile anlatılmak istenen, COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi, iç kontrolün tasarlanmasını, uygulanmasını ve yürütülmesini içeren ve iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendiren bir çerçeve olarak kabul edilmektedir. COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi, işletmedeki tüm çalışanları iç kontrol sürecine dâhil etmekte ve iç kontrolü hedeflerden sonuçlara kadar herkesin dâhil olduğu kapsayıcı ve entegre bir sistem haline getirmektedir.

Katılımcı İ.F.C entegre çerçeve kodu hakkında, “Önceleri firmaların iç kontrol sisteminde tek bir ekibin tüm firmanın iç kontrolünü sağlarken, artık günümüzde COSO firmadaki tüm çalışanları iç kontrol sistemine dâhil etmekte ve iç kontrolü amaçlardan sonuçlara kadar herkesin dâhil olduğu bir sistem haline getirmektedir” diyerek İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesinin, en altta kademedeki çalışandan en üst kademedeki yöneticiye kadar işletme organizasyonunun tamamını kapsayan entegre bir sistem olduğuna vurgu yapmıştır.

Katılımcı A.Ç entegre çerçeve kodu hakkında, “COSO, çerçevesi ve felsefesi tanımlanmış bir yaklaşımla iç kontrol sistemini yapılandırmak ve yönetmek için piyasadaki iç kontrolün verdiği güvencenin standartlaşması anlamında güvenilirliğini, izlenebilirliğini artırıyor ve kapsam konusunda hem yol gösterici rolü üstleniyor hem de kapsayıcı çerçeve olma yolunda şirkete büyük bir fayda sağlıyor” demiştir.

Katılımcı E.Ç entegre çerçeve kodu hakkında, “Bağımsız denetim şirketi denetlediği firmaya yılda en fazla beş kez gelir. Şirketin iç kontrol yapısını anlamaya çalışarak, makul güvence belirler ve çalışmalarını buna göre sonuçlandırır. COSO iç kontrol sistemi de bağımsız denetim mantığıyla oluşturulmuştur. Ancak COSO iç kontrol sistemi şirketin yapısına entegre edildiğinden, bu faaliyetleri her zaman yapmaktadır” demiştir

Tema: Kapsayıcı Çerçeve

Kod

İsimleri

**Koordineli
ve
İlişkili
Bileşenler**

...İlk önce COSO iç kontrol bileşenlerini kısaca hatırlayalım. Kontrol ortamıyla başlıyor, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile devam ediyor, izleme ile süreç tamamlanıyor. Bu süreç, birbirini tamamlayan bileşenlerden oluşturulmuştur. Örneğin, kontrol ortamını kurup da risk değerlendirmeyi yapmazsanız sistemin aksaklıklarına sebebiyet verecektir. Dolayısıyla bu beş bileşenin bir arada çalışması gerekir. Bu beş bileşen birbirinin tamamlayıcısıdır ve size bir yöntem öneriyor. İlk önce örgüt içinde kontrol ortamının gerekliliğini belirtiyor. Kontrol ortamını oluşturan etik kodlar olsun, organizasyon yapısı olsun, üst yönetimin yaklaşımı gibi etkenler mevcut. Daha sonra işletmenin amaçlarına ulaşmada ortaya çıkan riskleri inceledikten sonra bu risklere uygun kontrol faaliyetleri belirlenir. Kontrol faaliyetleri uygulandıktan sonra bilgi ve iletişim aracılığıyla elde edilen bilgiler işletme departmanlarına aktarılır. Son olarak ise, iç kontrol sisteminin işleyişi yönetime raporlanır ve yönetim sonuçları takip eder. Bu nedenle, sürecin takibi ve etkin bir iç kontrol sistemi için COSO bileşenlerinin birbiriyle uyum içerisinde çalışması gerekir (A.B).

COSO, iç kontrolü daha iyi tanımlamak ve açıklamak üzere çok uzun çalışmalar sonucu ortaya çıkmış bir modeldir. İç kontrol ilk kez çalışmalarda denetim faaliyetlerinden ayrı ele alınmış ve irdelenmiştir. COSO'nun iç kontrol için getirdiği en önemli yaklaşımlardan biri iç kontrolün birbirleriyle ilintili beş unsurdan oluştuğudur. Bu unsurlar; "kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol eylemleri, bilgi ve iletişim, izleme" biçiminde beş unsur olarak sayılmış ve amaçlarla beraber iç kontrolü değerlendirme kriteri olarak kullanılması önerilmiştir. Unsurlar kuşkusuz birbiriyle ilintilidir ve her biri diğerinden etkilenmektedir. Bu unsurlar, yönetimin çalışma tarzıyla şekillenir ve yönetim süreçleriyle bütünleşir. Dolayısıyla bir işletmedeki iç kontrolü ilgilendiren tüm hususları anlamamızı sağlamaktadır. COSO, bir işletmede bu unsurlar tam anlamıyla oluşmuş ve istenen düzeyde çalışmakta ise, iç kontrolün yeterli düzeyde çalışacağını belirtmiştir (M.Y).

Çizelge 5.3: (devam) Kapsayıcı Çerçeve

Tema: Kapsayıcı Çerçeve

Kod

İsimleri

Kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme bileşenlerini göz önüne aldığımız zaman, bu bileşenlerin birbiriyle ilişkisini görmeden süreci anlamamız mümkün değil. Aynı zamanda bir bileşen olmadığı zaman, diğer bileşenlerin etkin çalışması da mümkün değil. Bu bileşenler birbirinin tamamlayıcısıdır. COSO, dünya üzerinde yaşanan pek çok vakadan sonra, özellikle Enron skandalından sonra önemi artmış bir modeldir. Kontrol ortamı dediğimiz bileşen, iç kontrol sürecinin başarıyla gerçekleştirebilmenin temelini oluşturuyor. Yani iç kontrol sistemi kurulduğunda diğer bileşenler kontrol ortamı sayesinde anlamlı hale geliyor. Kontrol ortamı kurulduktan sonra mevcut riskler değerlendirilir, kontrol faaliyetleri yönetilir, işletmeye uygun bilgi ve iletişim kanalları oluşturulur ve bu süreçler izlenir. Ayrıca işletme faaliyetleri sonucunda elde edilen bilgilerle işletme faaliyetlerine yön verilebilir. Dolayısıyla iç kontrol sisteminin etkinliği için bu bileşenlerin birbiriyle uyumlu bir şekilde çalışması gerektiğini düşünüyorum (G.Ö).

Söz konusu bileşenler kurumun omurgasını oluşturmaktadır. Bu nedenle bir kurumun hedeflerine ulaşabilmesi için başka bir deyişle, ilkeli performans (principled performance) sergileyebilmesi için beş bileşenin birbirleriyle uyum içerisinde olması ve işlerliğin sağlanması büyük önem arz etmektedir (E.B).

Dünyaca belirlenmiş bazı iç kontrol modelleriyle birlikte COSO modeli de resmiyet kazanmış bir modeldir. Kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izlemeden oluşmaktadır. Bu bileşenler aslında birbirinin devamı olan, aslında tek bir bütündür. Bu bileşenler ayrı bir şekilde düşünülemez. Bütün bileşenlerin bir arada çalışması iç kontrol sisteminin her zaman daha etkin ve verimli bir şekilde çalışmasına olanak sağlar. Bu nedenle bu beş bileşen birbiriyle sıralı ve koordineli bir şekilde çalışır. Herhangi bir bileşende meydana gelen aksaklık bileşenlerin tümünü etkiler (C.D).

Çizelge 5.3: (devam) Kapsayıcı Çerçeve

Tema: Kapsayıcı Çerçeve

Kod

İsimleri

...Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için COSO'nun önerdiği modeli oluşturmak gerekiyor. Kaldı ki iç kontrol sisteminin unsurları dediğimiz beş unsur olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izlemeden oluşuyor. Zaten bu bileşenler etkin bir iç kontrol sistemi için COSO'nun önerdiği bileşenler oluyor. Dolayısıyla etkin bir COSO iç kontrol sistemi için tüm bileşenlerin birbiriyle koordineli ve ilişkili çalışması gerekiyor (S.U).

Bu bileşenlerin etkinliğini şöyle açıklayayım. Bu zaten ayağı olmadığı zaman yıkılacak bir süreç. Eğer bir bileşen etkin çalışmazsa, diğer bileşenleri işleyişi de bozulur. Bütün bileşenlerin birbiriyle ilişkili bir şekilde çalışması gerekir. Eğer bir bileşen etkin bir şekilde çalışmazsa, iç kontrol sisteminde aksaklıklar meydana gelebilir. Bu nedenle iç kontrol sisteminin etkinliği için tüm bileşenlerin uyumlu çalışması gerektiğini düşünüyorum (S.H).

...Her işletmenin amaçları vardır. Bunlar; faaliyetlerle ilgili amaçlar, uyumla ilgili amaçlar ve raporlamayla ilgili amaçlar. İç kontrol, bu amaçlarla ilgili makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir. İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışabilmesi için bu amaçlarla birlikte iç kontrol bileşenlerinin uyum içerisinde çalışması gerekir. Yani etkin bir iç kontrol sisteminin uygulanabilmesi için bu beş bileşenin mutlaka işletme içinde uygulanması ve birbirleriyle ilişkili olması gerekir. Bir örnek vermek gerekirse, gıda üzerine çalışan bir şirkette gıda güvenliğiyle ilgili çıkartılan yasal düzenlemelere uyum bir amaçtır. Bu amaçla ilgili olarak çeşitli iç kontrol faaliyetleri organize ediliyor. Ayrıca iç kontrol faaliyetleri talimatlar yardımıyla yayınlanıyor. Bu da faaliyetlerle ilgili amaçtır. Etkin bir iç kontrol sistemi için bu amaçların bileşenlerle desteklenmesi gerekiyor. Dolayısıyla amaçların ve bu amaçlarla ilgili bileşenlerin birbirleriyle bir bütün olması gerekiyor (M.K.T).

Çizelge 5.3: (devam) Kapsayıcı Çerçeve

Tema: Kapsayıcı Çerçeve	
Kod İsimleri	
Entegre Çerçeve	<p>...Şirketlerin karşılaştıkları zorunluluklardan bir tanesi gerek kendi iç süreçlerinde, gerek finansal süreçlerinde, gerekse yönetsel süreçlerinde belli bir çerçeve ve kapsam dahilinde dönemler itibarıyla bir tutarlılık yaratmaktır. Dolayısıyla COSO, çerçevesi ve felsefesi tanımlanmış bir yaklaşımla iç kontrol sistemini yapılandırmak ve yönetmek için piyasadaki iç kontrolün verdiği güvencenin standartlaşması anlamında güvenilirliğini, izlenebilirliğini artırıyor ve kapsam konusunda hem yol gösterici rolü üstleniyor hem de kapsayıcı çerçeve olma yolunda şirkete büyük bir fayda sağlıyor (A.Ç).</p> <p>Önceleri firmaların iç kontrol sisteminde tek bir ekibin tüm firmanın iç kontrolünü sağlarken, artık günümüzde COSO firmadaki tüm çalışanları iç kontrol sistemine dâhil etmekte ve iç kontrolü amaçlardan sonuçlara kadar herkesin dâhil olduğu bir sistem haline getirmektedir. Dolayısıyla COSO iç kontrol modelinin işletme faaliyetlerine entegre olacak şekilde tasarlanmış bir model olarak düşünüyorum (İ.F.C).</p> <p>...Şimdi burada iki noktaya değinebiliriz. Bağımsız denetimin şirketin iç kontrol sistemi hakkında bir görüş bildirme yükümlülüğü var. Bağımsız denetim standartlarında da geçiyor. Ancak bağımsız denetçi, denetim yaptığı şirkete yılda ortalama bir veya iki defa gelir. Bir ara denetimde gelir, bir de yılsonu dönem kapanışlarına gelir. Şirket eğer kendi COSO iç kontrol sistemini kurarsa ve bunun yanında risk yönetim sistemi oluşturursa, o zaman bu sistem şirketin bütün faaliyetlerine entegre edilir. Yani bir tarafta yılda bir veya iki kez gelip şirketle ilgili görüşlerini belirten ve bunun sonucunda da bağımsız denetim risk seviyesi belirleyen bir unsur var, diğer tarafta da şirketin kendi içinde faaliyetlerine entegre ettiği bir sistem var. Dolayısıyla bu sistemin kurulması şirket faaliyetlerinin devamlılığını sağlar. Şirketin sürekliliği açısından da bu entegre sistem önemlidir. Düşünün ki biri yılda iki gez geliyor, diğeri ise şirket içerisinde faaliyetlerle birlikte işliyor (A.B).</p> <p>...Bağımsız denetim şirketi denetlediği firmaya yılda en fazla beş kez gelir. Şirketin iç kontrol yapısını anlamaya çalışarak, makul güvence belirler ve çalışmalarını buna göre sonuçlandırır. COSO iç kontrol sistemi de bağımsız denetim mantığıyla oluşturulmuştur. Ancak COSO iç kontrol sistemi şirketin yapısına entegre edildiğinden, bu faaliyetleri her zaman yapmaktadır (E.Ç).</p>

5.6.2 Sistematik yaklaşım

Sistematik yaklaşım temasında, “mevcut riskleri değerlendirme” ve “makul güvence” kodları sınıflandırılmış, daha sonra bu tema tanımlanarak katılımcıların ifadelerine yer verilmiştir.

Mevcut riskleri değerleme kodu ile anlatılmak istenen, risk değerlendirme COSO'nun bir bileşeni olup, hedeflere ulaşmada ortaya çıkabilecek riskleri tespit eden, değerlendiren ve makul bir düzeye indiren, politika ve prosedürler aracılığıyla desteklenen bir süreç olarak devam etmektedir.

Katılımcı G.K mevcut riskleri değerleme kodu hakkında, ‘‘COSO’da iç kontrolün unsurlarından biri olan risk değerlendirme, işletmenin maruz kaldığı risklerin tespit edilip değerlendirilmesi ve uygun karşılık verme yöntemlerine karar verilmesini içerir. Risk değerlendirme, bir yandan işletmenin sürekliliğini sağlayabilmek için mevcut fırsatların farkına varması, diğer taraftan faaliyet sonuçlarını önemli ölçüde olumsuz yönde etkileyebilecek tehditleri farkına vararak gerekli önlemleri alması olarak da değerlendirilebilir’’ demiştir.

Katılımcı M.Y mevcut riskleri değerleme kodu hakkında, ‘‘COSO risk değerleme ilk kez iç kontrolün bir unsuru olarak sayılmış ve ayrı bir önem verilmiştir. Risk değerleme, işletmenin karşı karşıya olduğu risklerden haberdar olmasını ve onları dağıtması gerektiğini belirtir. Daha önce belirttiğim gibi, işletmelerin faaliyetlerini belli bir uyum içerisinde yerine getirebilmeleri için pazarlama, finansman ve diğer eylemleriyle bütünleştirilmiş amaçlar topluluğu olmalıdır. Aynı biçimde, bu amaçlara ulaşmayı engelleyen riskleri belirleyen, analiz eden ve yöneten mekanizmalara sahip olmalıdır’’ demiştir.

Makul güvence kodu ile anlatılmak istenen, COSO'nun belirttiği hedefler olan faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, raporlamanın güvenilirliği ile geçerli yasa ve düzenlemelere uyum konusunda makul güvence elde edilmesi gerekmektedir. Çerçeveye göre söz konusu bu hedefler bileşenler ile birlikte desteklenir, sürecin işlerliği ve bileşenlerin uyumu sağlanırsa, iç kontrol sürecinde makul güvence elde edilebilir.

Katılımcı E.B makul güvence konu hakkında, ‘‘COSO, kurumun vizyonu, misyonu, değerleri, stratejileri ve hedefleriyle risk-kontrol bağlantısının sağlıklı bir şekilde kurulmasını, bu yapının güçlü kontrol ortamı, etkin bir bilgi ve iletişim sistemiyle desteklenmesini ve kurulan bu sistemin tüm sorumlularca sürekli olarak izlenmesini öngörüyor. Dolayısıyla strateji-hedef-risk-kontrol bağlantısının düzgün bir şekilde kurulduğu, gerekli yetkinliklere sahip çalışanların görev aldığı, ihtiyaç duyulan bilgiye zamanında ulaşılabilirdiği ve bu

bilginin ilgili tarafla iletilebildiği bir yapı, hedeflere ulaşabilmesi hususunda makul bir güvence sağlayabilecektir’’ demiştir.

Katılımcı B.H makul güvence kodu hakkında, ‘‘COSO, iç kontrol sistemini, hedeflere ulaşma yolunda; varlıkların korunması, üretilen raporların güvenilir ve zamanında hazır olması, kullanılan teknoloji ve uygulamaların tabi olunan i ve dış mevzuata uyumlu olması, performansın öngörülen standartları sağlaması gibi durumlar açısından makul güvence vermesi gerektiğini belirtmiştir. Makul kavramı aslında yüksek düzey anlamında kullanılmaktadır. COSO’da mutlak güvencenin imkânsız olduğunu belirtmiştir’’ demiştir.

Çizelge 5.4: Sistematik Yaklaşım

Tema: Sistematik Yaklaşım

Kod

İsimleri

Mevcut Riskleri Değerleme

COSO risk değerleme ilk kez i kontrolün bir unsuru olarak sayılmış ve ayrı bir önem verilmiştir. Risk değerleme, işletmenin karşı karşıya olduğu risklerden haberdar olmasını ve onları dağıtması gerektiğini belirtir. Daha önce belirttiğim gibi, işletmelerin faaliyetlerini belli bir uyum içerisinde yerine getirebilmeleri için pazarlama, finansman ve diğer eylemleriyle bütünleştirilmiş amaçlar topluluğu olmalıdır. Aynı biçimde, bu amaçlara ulaşmayı engelleyen riskleri belirleyen, analiz eden ve yöneten mekanizmalara sahip olmalıdır (M.Y).

COSO iç kontrol sistemi düzenli olarak kontrol sağladığı ve sistemde herhangi bir noktada ortaya çıkacak aksaklık daha kolay fark edilebileceği için bağımsız denetimden önce bu aksaklıklar düzeltilebilecektir. COSO iç kontrol sisteminde firmanın i ve dış riskleri değerlendirilmekte, buna göre faaliyetlerle ilgili riskler ve mali riskler planlama aşamasından itibaren izlenip yeniden değerlendirildiği için riskler makul bir seviyeye inmiş olmaktadır (İ.F.C).

Tema: Sistematik Yaklaşım

Kod

İsimleri

...Bir bağımsız denetçi olarak denetimlere başlarken işletmenin iç kontrol yapısını incelediğimizde, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalıştığını belirlersek, işletmenin mevcut risklerinin daha düşük olacağını düşünürüz. İç kontrol sistemi ne kadar etkinse, biz o kadar belgeden uzaklaşırız. Ancak iç kontrol sistemi etkin değilse, o kadar fazla belgeye yakınlaşırız. Çünkü bizi denetleyenler bizden kanıt istiyorlar. En temel kanıt belgenin kendisi olmaktadır. Örnek olarak, bir süpermarkette günde bin belge olmaktadır. Bunlara denetim esnasında bakmak mümkün değil. Bu nedenle etkin bir COSO iç kontrol sisteminiz varsa, riskleri yok edemezsiniz ama makul bir seviyeye indirebilirsiniz. Sonuç olarak işletmede mevcut bir COSO iç kontrol sistemi kurulduysa, politika ve prosedürler etkin olacağından işletme riskleri azalacak, eğer kurulu bir COSO iç kontrol mekanizması yoksa işletme riskleri her zaman yüksek olacaktır. Dolayısıyla mevcut riskleri değerlemede COSO'nun etkin bir model olduğunu düşünüyorum (C.M).

...COSO, bir strateji varsa ve bu stratejiden de bir başarı bekleniyorsa, o zaman riskleri dikkate almanız gerektiğini vurguluyor. COSO'ya göre riskler seçtiğin stratejiye göre değişir. Büyüme stratejisi belli bir risk grubunu getirir. Karlılık stratejisi belli bir risk grubunu getirir. Uyum stratejisi başka bir risk grubunu getirir. Dolayısıyla bazı kavramları birbirinden ayıramıyorsun. Kurumsallaşmadan örnek verebiliriz. Risklerin sistematik olarak takip edilmesi şirketin kurumsallaşmasına da olumlu yansır. Ayrıca gözden kaçırılan bir noktaları da asgari düzeye indirme yolunda sistematik bir çerçeve olan COSO'dan yararlanılması şirket lehine olacaktır. Bu da şirketin seçtiği stratejilere ve amaçlarına ulaşmasında doğrusal bir ilişki kurmasını sağlar. Dolayısıyla COSO, sistematik ve bilimsel bir yaklaşım unsurudur. Şirketin risk değerlendirmeyi sistematik olarak yapması gerekiyor. Risk değerlendirme kişilikle ilgilidir. Kimisi risk alırken, kimisi ise riskten kaçınır. Dolayısıyla risklere sistematik yaklaşılması açısından elbette ki COSO çerçevesinden yararlanılması halinde, şirketin gözden kaçıracağı bir takım risk unsurları asgaride olur. Dolayısıyla risk değerlendirme açısından COSO'yu etkin bir model olarak görüyorum (A.B).

Çizelge 5.4: (devam) Sistematiik Yaklaşım

Tema: Sistematiik Yaklaşım

Kod

İsimleri

Risk değerlendirme, COSO'ya ait olan beş bileşenden biri. Kontrol ortamından sonra geliyor. Bunun da dört tane ilkesi var. Bunlardan birincisi amaçlara uygun risklerin belirlenmesi, ikincisi risklerin tanımlanması ve analiz edilmesi, üçüncüsü risk değerlendirme aşamasında hile riskinin de göz önüne alınması, dördüncü ve son olarak da risklerin değerlendirilmesidir. Ancak riskler her zaman için değişmektedir. Bu nedenle COSO'da belirtildiği gibi, risklerin iyi takip edilmesi gerekiyor ve risk değerlendirmeyi yıl içinde sürekli olarak yapılması gerekiyor. Örnek verirsek, tedarik sürecini ele alalım. Yaptığımız risk analizi sonucunda, yeteri kadar hammadde stoku yapılmadığı takdirde, müşteriye mal teslimatında sorunlar çıkar ve bu durumun varlığı riskleri doğurur. Şirket risklere karşı önlem aldığı takdirde, iç kontrol sisteminin etkinliğinde başarıyı yakalayabilir. Bu nedenle risklerin değerlendirilmesi, analiz edilmesi ve amaçlara göre uygun olarak risklerin takip edilmesi işletme faaliyetleri açısından çok önemli olduğunu düşünüyorum (M.K.T).

“COSO'da iç kontrolün unsurlarından biri olan risk değerlendirme, işletmenin maruz kaldığı risklerin tespit edilip değerlendirilmesi ve uygun karşılık verme yöntemlerine karar verilmesini içerir. Risk değerlendirme, bir yandan işletmenin sürekliliğini sağlayabilmek için mevcut fırsatların farkına varması, diğer taraftan faaliyet sonuçlarını önemli ölçüde olumsuz yönde etkileyebilecek tehditleri farkına vararak gerekli önlemleri alması olarak da değerlendirilebilir” demiştir.

Çizelge 5.4: (devam) Sistematik Yaklaşım

Tema: Sistematik Yaklaşım

Kod

İsimleri

Makul Güvence

COSO iç kontrol sistemi makul güvence üzerinde çok durmuş. İç kontrol sistemlerinde böyle bir kavram yoktur. Sadece COSO iç kontrol modeli vurgulamıştır. Bağımsız denetim ile ilişkiyi kurduğumuzda, makul güvence bağımsız denetim açısından çok önemli bir kavram. Çünkü bağımsız denetçi denetim esnasında makul güvence sağlayıp, elde ettiği makul güvenceye göre çalışmalarını tamamlıyor. Aynı şekilde COSO'da da iç kontrol süreci makul güvenceyle garanti altına alınıyor. Kesin bir güvence sağlama konusunda bir garanti vermiyor. Dolayısıyla COSO, işletme yapısı içerisinde makul güvence elde ederek bağımsız denetime köprü görevi görüyor. Ancak COSO'nun makul güvence sağlamasındaki asıl amacı, iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamaktır diyebilirim (E.Ç).

COSO, iç kontrol sistemini, hedeflere ulaşma yolunda; varlıkların korunması, üretilen raporların güvenilir ve zamanında hazır olması, kullanılan teknoloji ve uygulamaların tabi olunan iç ve dış mevzuata uyumlu olması, operasyonel performansın öngörülen standartları sağlaması gibi durumlar açısından makul güvence vermesi gerektiğini belirtmiştir. Makul kavramı aslında yüksek düzey anlamında kullanılmaktadır. COSO'da mutlak güvencenin imkânsız olduğunu belirtmiştir. Örnek olarak, risklerin değerlendirilme aşamasında öngörü hataları, operasyonel süreçte yer alan insan unsuru, beklenmeyen iç ve dış riskler, sistemsel ve süreçsel tasarımın doğasından kaynaklanan yetersizlikler, güncel gelişmelere, değişimlere, teknolojik gelişmelere, mevzuata uyum süreçlerine hızlı adaptasyonda aksaklıklar, suiistimaller gibi unsurların varlığı, işletmede tesis edilen iç kontrol sisteminin mutlak güvence verme düzeyini imkânsız hale getireceğini düşünüyorum. Bu nedenle COSO iç kontrol sistemi makul güvence üzerinde durmuştur (B.H).

Çizelge 5.4: (devam) Sistematiik Yaklaşım

Tema: Sistematiik Yaklaşım

Kod

İsimleri

...Türkiye’de bağımsız denetimi başlatan kurum Sermaye Piyasası Kuruludur. Bağımsız denetim ile ilgili en temel düzenlemeleri SPK yapmıştır. 2003 yılında da IFRS’yi Türkçeye çevirdi. SPK o zaman iç kontrol sistemini denetleyip denetlememek bağımsız denetçilerin inisiyatifinde olduğunu vurgulamıştır. Bu nedenle iç kontrol sistemini bağımsız denetimde makul bir güvence sağlamak amacıyla kullanabilirsiniz. Ancak kesin bir güvence yoktur, bu işin doğasına aykırıdır. Örnek olarak, bir raporun kontrolünü bir kişi yaparsa 10 hata bulur, ikinci kişi yaptığında ise bir hata daha bulur. Bu nedenle mutlak güvence hiçbir zaman sağlanamayacaktır. Eğer şirket COSO iç kontrol sistemi kullanıyorsa, uygulayacağı politika ve prosedürlerle bu hataları en aza indirecektir. Örnek olarak, depoya gelen mal anında sayılıyorsa, bu mal imzalanmadan depoya inmiyorsa, hata ve hilelerin yaşanması azalacaktır. Çünkü COSO’nun belirttiği prosedürler bunu engelliyor. Diğer türlü depoya gelen mal bir sonraki gün sayılıyorsa ve mal imzalanmadan depoya iniyorsa, bu durumda iç kontrol sistemi olmadığından hata ve hilelerin yaşanılması kaçınılmaz olur. Sonuç olarak bir firmada COSO iç kontrol sistemi varsa ve etkin bir şekilde çalışıyorsa, makul güvencenin elde edileceğini düşünüyorum (C.M).

Makul güvenceden başlayabiliriz. Tam güvence işin doğasına aykırıdır. Örnek olarak, insan hayatının her noktasında, bir çocuğun doğumundan itibaren anne ne kadar korur gözetirse çocuk o kadar sağlıklı olur. Burada önemli olan çocuğun kalıcı zarar görmemesidir. Makul güvenceden de kasıt budur. İşletmeler içinde böyledir. İç kontrol sürecinin başarıya ulaşması ve sürekliliğin sağlanabilmesi için COSO iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin sağlanması bu anlamda çok önemlidir. Bunun içinde bir güvence elde edilmesi gerekir. Buradaki güvence tam bir güvence değil, makul bir güvence olarak karşımıza çıkar (G.Ö).

...Siz işletmede ne kadar uygun bir COSO iç kontrol çerçevesi kurarsanız kurun, bazı nedenlerden dolayı iç kontrol süreci başarıya ulaşmayabilir. Dolayısıyla hiçbir zaman yüzde yüz güvenceden söz etmek mümkün değil. Üst yönetimin başlangıçta belirlediği stratejiler, üst yönetimin vereceği kararlar, risklerin varlığı gibi nedenlerden dolayı kesin bir güvence elde edilemez. Bu nedenle COSO, yüzde yüz güvence yerine makul güvence kavramını kullanmıştır (M.KT).

Çizelge 5.4: (devam) Sistematik Yaklaşım

Tema: Sistematik Yaklaşım

Kod

İsimleri

COSO, kurumun vizyonu, misyonu, değerleri, stratejileri ve hedefleriyle risk-kontrol bağlantısının sağlıklı bir şekilde kurulmasını, bu yapının güçlü kontrol ortamı, etkin bir bilgi ve iletişim sistemiyle desteklenmesini ve kurulan bu sistemin tüm sorumlularca sürekli olarak izlenmesini öngörüyor. Dolayısıyla strateji-hedef-risk-kontrol bağlantısının düzgün bir şekilde kurulduğu, gerekli yetkinliklere sahip çalışanların görev aldığı, ihtiyaç duyulan bilgiye zamanında ulaşılabilirdiği ve bu bilginin ilgili tarafla iletilebildiği bir yapı, hedeflere ulaşılabilmesi hususunda makul bir güvence sağlayabilecektir. Ancak COSO tek başına bir sihirli değnek değildir. Dolayısıyla çerçevenin iyi özümsemesi, kurumun DNA'sına yerleşmesi makul güvence açısından önem arz edeceğini düşünüyorum (E.B).

...Zaten hiçbir iç kontrol sistemi kesin bir güvence vermemektedir. Ancak iç kontrol sistemlerinin her aşaması doğru ve kademeli bir şekilde uygulanırsa, elde edilen güvence seviyesi artıyor. COSO ise, işletme faaliyetlerine entegre edildiği ve sürekli olarak güncelliği test edildiği için makul güvence elde edilmesine olanak sağlıyor. Ancak makul güvencenin elde edilebilmesi için COSO bileşenlerinin birbirleriyle ilişkili bir şekilde çalışması gerektiğini düşünüyorum (S.H).

5.6.3 Hedeflere ulaşma düzeyi

Hedeflere ulaşma düzeyi temasında, “faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği” ve “yasa ve mevzuata uyum ile raporlamanın güvenilirliği” kodları sınıflandırılmış, daha sonra bu tema tanımlanarak katılımcıların ifadelerine yer verilmiştir.

Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği kodu ile anlatılmak istenen, işletme faaliyetlerinin etkin ve verimli olabilmesi için organizasyon yapısına beş COSO bileşeni tesis edilmeli ve söz konusu bu bileşenlerin işletmenin hedefleriyle uyumlu bir şekilde çalışması gerekmektedir. Çerçeveye göre ilgili bileşenlerin işletmenin hedefleriyle uyumu sağlanır ve iç kontrol süreci başarılı bir şekilde yönetilirse, işletme faaliyetleri etkin ve verimli bir şekilde gerçekleşecektir.

Katılımcı M.Y faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği kodu hakkında, “İşletmeler iç kontrol ile ilgili düzenlemelere amaçlarını belirlemekle başlamalıdır. Bu amaç sınıfları açısından beş COSO bileşeninin organizasyon içinde kurulması ve başarılı bir şekilde uygulanması halinde, işletme faaliyetleri etkin ve verimli bir şekilde gerçekleşecektir diye düşünüyorum” diyerek işletme faaliyetlerinin etkin ve verimli olabilmesi için COSO iç kontrol bileşenlerinin işletmenin hedefleriyle uyumlu bir şekilde uygulanması gerektiğine değinmiştir.

Katılımcı S.U faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği kodu hakkında, “İşletme içerisinde COSO iç kontrol sistemi kurulursa ve etkin bir şekilde işlerliği sağlanırsa, işletme faaliyetleri etkinlik ve verimlilik anlamında makul bir düzeyde iyileşecektir. Bunun sonucunda da işletme faaliyetleri etkin ve verimli bir şekilde gerçekleşecektir” demiştir.

Yasa ve mevzuata uyum ile raporlamanın güvenilirliği kodu ile anlatılmak istenen, COSO iç kontrol süreci tasarlanırken geçerli yasa ve mevzuata aykırı kontroller oluşturulmamaktadır. Bir organizasyonda COSO iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde uygulanması halinde, işletmedeki hata ve hileler en aza inecek ve bunun sonucunda işletme iç ve dış taraflara güvenilir raporlar sunacaktır.

Katılımcı İ.F.C yasa ve mevzuata uyum ile raporlamanın güvenilirliği kodu hakkında, “COSO iç kontrol modeli tüm departmanlardaki faaliyetlere ve raporlamaya ilişkin belirli ölçülerde kontrolü sağladığı için bu kontroller ile ilgili yasa, politika ve mevzuata uyum amaçlarına dikkat etmektedir. Ayrıca

ilgili kurumların (BDDK, SPK vs.) istediği asgari zorunlulukları yerine getirmektedir” diyerek COSO’nun iç kontrol süreci boyunca uyguladığı politika ve prosedürlerin geçerli yasa ve mevzuatlara aykırı olmadığından bahsetmiştir.

Katılımcı M.E yasa ve mevzuata uyum ile raporlamanın güvenilirliği kodu hakkında, “Bu derece kapsamlı ve entegre bir iç kontrol sistemi, iç kontrol sisteminde meydana gelebilecek hataları en aza indirecek, sistemli bir yaklaşım içinde oluşturulmuş kontrol sistemlerini olumlu etkileyecektir. Ayrıca mali raporlamanın güvenilir olmasını sağlayacaktır” diyerek etkin bir COSO tabanlı iç kontrol sistemi uygulanan bir işletmede güvenilir mali raporların ortaya çıkacağına vurgu yapmıştır.

Çizelge 5.5: Hedeflere Ulaşma Düzeyi

TEMA: HEDEFLERE ULAŞMA DÜZEYİ

KOD

İSİMLERİ

Faaliyetlerin Etkinliği ve Verimliliği

COSO iç kontrol sisteminin tanımına baktığımız zaman, işletmenin faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması amacı güden ve nihayetinde makul güvence veren bir sistem öneriyor. Dolayısıyla işletme içerisinde COSO iç kontrol sistemi kurulursa ve etkin bir şekilde işlerliği sağlarsa, işletme faaliyetleri etkinlik ve verimlilik anlamında makul bir düzeyde iyileşecektir. Bunun sonucunda da işletme faaliyetleri etkin ve verimli bir şekilde gerçekleşecektir (S.U).

Etkin bir iç kontrol ortamı; işletme faaliyetlerinin temel süreçlerini, işletmenin amaç ve hedeflerini dikkate alarak tasarlandığından, COSO iç kontrol çerçevesinin uygulanması işletme faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesi hususunda makul güvence sağlayabilir (KGK).

COSO’nun iç kontrol için tanımladığı en önemli yaklaşımlarından birisi iç kontrolün işletme amaçlarına ulaşmayı sağlayan bir süreç olduğudur. Bu yaklaşım çerçevesinde COSO üç amaç sınıflaması belirlemiştir. Bunlar; faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, raporlamanın güvenilirliği ve yasa ve düzenlemelere uyumdur. Bu amaçlar, COSO bileşenleri ile birlikte iç kontrolü değerleyenler için kritik olacaktır. Dolayısıyla işletmeler iç kontrol ile ilgili düzenlemelere amaçlarını belirlemekle başlamalıdır. Bu amaç sınıfları açısından beş COSO bileşeninin organizasyon içinde kurulması ve başarılı bir şekilde uygulanması halinde, işletme faaliyetleri etkin ve verimli bir şekilde gerçekleşecektir diye düşünüyorum (M.Y).

Çizelge 5.5: (devam) Hedeflere Ulaşma Düzeyi

TEMA: HEDEFLERE ULAŞMA DÜZEYİ

Yasa ve Mevzuata Uyum ile Raporlamanın Güvenilirliği

...Bu derece kapsamlı ve entegre bir iç kontrol sistemi, iç kontrol sisteminde meydana gelebilecek hataları en aza indirecek, sistemli bir yaklaşım içinde oluşturulmuş kontrol sistemlerini olumlu etkileyecektir. Ayrıca mali raporlamanın güvenilir olmasını sağlayacaktır. Güvenli mali raporların ortaya çıkması işletme paydaşlarını da olumlu yansıyacaktır. Sonuç olarak da işletmelerin hedeflerine ulaşmalarında ortaya çıkabilecek riskleri en aza indirecektir (M.E).

COSO iç kontrol modeli tüm departmanlardaki faaliyetlere ve raporlamaya ilişkin belirli ölçülerde kontrolü sağladığı için bu kontroller ile ilgili yasa, politika ve mevzuata uyum amaçlarına dikkat etmektedir. Ayrıca ilgili kurumların (BDDK, SPK vs.) istediği asgari zorunlulukları yerine getirmektedir. Raporlamanın güvenilirliği konusuna da değinirsek, COSO iç kontrol sistemi, firmanın faaliyetleri açısından sürekli olarak kontrol sürecini sağladığı için raporlamanın da daha sağlıklı bir şekilde işleyeceğini düşünebiliriz (İ.F.C).

Bağımsız denetçi işi aldığı anda öncelikle risk analizi yapar, kontrol ortamına bakar ve denetim çalışmalarına başlamadan önce iç kontrol sisteminin mevcut durumunu değerler. Eğer işletmede belirlenmiş yönetmelik ve yazılı kültür yoksa, yetki ve görev dağılımı belli değilse, denetim riskini yüksek belirler. Bu durumun varlığı ise finansal tabloların denetimini doğrudan etkiler. Etkin bir iç kontrol sistemi mevcut değilse, finansal tablolardaki hata ve hile sayısı fazla olacaktır. Dolayısıyla iç kontrol sisteminin etkinliği ile raporlamanın güvenilirliği arasında doğrudan bir ilişki olduğunu söyleyebiliriz (A.B).

COSO iç kontrol modeli kapsamında uygulanacak kontroller tasarlanırken ilgili yasal mevzuata uygunluğu da göz önünde bulundurulması gerektiğinden, yasal mevzuata uyumu sağlama hususunda COSO modelinin destek olduğu kanaatindeyim. Etkin bir COSO iç kontrol sistemi işletme risklerini en düşük seviyeye indirmeyi hedeflediğinden, raporlamanın güvenilirliğini de katkı sağlayacağını düşünüyorum (KGK).

5.6.4 İşletme açısından değerlendirme

İşletme açısından değerlendirme temasında, “esnek model”, “kurumsallaşma”, “evrensel model” ve “karlılık, itibar ve motivasyon” kodları sınıflandırılmış, daha sonra bu tema tanımlanarak katılımcıların ifadelerine yer verilmiştir.

Esnek model kodu ile anlatılmak istenen, COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi, yasa ve mevzuatlarla dayatılmayan, uygulama açısından kullanılması serbest bir iç kontrol çerçevesidir.

Katılımcı A.B esnek model kodu hakkında, “COSO iç kontrol modeli herhangi bir şekilde bir şey dikte etmiyor. Yani uygulama açısından tamamıyla serbest bir model. Dolayısıyla COSO aslında gönüllü bir iç kontrol çerçevesidir. Eğer şirketin vizyonu ve hedefleri varsa, COSO bu ihtiyacı karşılamak amacıyla gönüllü bir şekilde oluşturulmuş bir modeldir” diyerek COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesinin yasa ve kanunla dayatılmayan, kullanım açısından esnek bir iç kontrol modeli olduğuna vurgu yapmıştır.

Kurumsallaşma kodu ile anlatılmak istenen, COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi, iç kontrol sürecine işletme organizasyonunun tamamını dâhil etmekte ve kurumsal yönetim anlayışında işletmeye değer katmaktadır.

Katılımcı S.G kurumsallaşma kodu hakkında, “COSO iç kontrol sürecinin olduğu bir şirkette kurumsallaşma yönünden bir gelişim kat ettiğini rahatlıkla belirtebiliriz. Dolayısıyla güvene ve insana dayalı şirketlerimizin kurumsallaşma açısından COSO iç kontrol modeline önem vermek zorunda kalacaklarını söyleyebiliriz” demiştir.

Katılımcı C.M kurumsallaşma kodu hakkında, “İç kontrol sistemi genel olarak kurumsal yapıda olan büyük firmalar tarafından kullanılmaktadır. Genelde aile şirketlerinde gördüğüm kadar, iç kontrol sistemi mevcut, ancak beş bileşenin belki bir ikisi oluşturulmuştur. Ayrıca bu şirketlerde iç kontrol sadece hileyi önlemek amacıyla kullanılmaktadır. Aile şirketlerinde iç kontrol sistemine bu açıdan bakılıyor. Büyük holding firmalarında ise iç kontrol sistemine daha profesyonelce bakılıyor. Bu firmalarda iç denetim birimi ile oluşturulmuş bir COSO iç kontrol sistemi mevcut. Bu süreçten sorumlu bir yönetim kurulu var. İç kontrol süreci izleniyor, prosedürler uygulanıyor” demiştir.

Evrensel model kodu ile anlatılmak istenen, COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi, kurallara bağlı olmayan, politika ve yasalarca desteklenmeyen, unsurları ve ilkeleri dünyadaki bütün organizasyon yapılarına uygulanabilen evrensel bir iç kontrol çerçevesidir.

Katılımcı G.Ö evrensel model kodu hakkında, ‘‘COSO, kurallara bağlı olmayan, politika ve yasalarca desteklenmeyen bir modeldir. Eğer COSO modeli yasa, mevzuat ve kurallara uygun olarak hareket etseydi, her ülke farklı bir COSO iç kontrol erevesi geliştirmesi gerekecekti. COSO’yu daha çok bağımsız, işletme yapılarına uygun, esnek ve evrensel bir model olarak dşnyorum’’ demiştir.

Karlılık, itibar ve motivasyon kodu ile anlatılmak istenen, bir organizasyonda COSO İ Kontrol Bütünleşik erevesinin etkin bir şekilde uygulanması halinde, işletmenin karlılığının artmasına, çalışanların motivasyonunun yükselmesine ve sonuç olarak da işletmenin itibarının yükselmesine olanak sağlayacaktır.

Katılımcı A.B karlılık, itibar ve motivasyon kodu hakkında, ‘‘Eğer şirket etkin bir COSO tabanlı iç kontrol sistemi kullanıyorsa, riskler sistematik olarak takip edilebilecektir. Bu da çalışanlar açısından çalışma huzuruna yansıyacaktır. Bunun sonucunda da çalışanların şirkete olan bağlılığı artıracaktır. Netice olarak da şirketin karlılığının artmasına, itibarının yükselmesine ve daha başarılı olmasına olumlu yansıması olacaktır diye dşnyorum’’ demiştir.

Çizelge 5.6: İşletme Açısından Değerlendirme

TEMA: İŞLETME AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

KOD

İSİMLERİ

Esnek Model

...COSO iç kontrol modeli herhangi bir şekilde bir şey dikte etmiyor. Yani uygulama açısından tamamıyla serbest bir model. Dolayısıyla COSO aslında gönüllü bir iç kontrol çerçevesidir. Eğer şirketin vizyonu ve hedefleri varsa, COSO bu ihtiyacı karşılamak amacıyla gönüllü bir şekilde oluşturulmuş bir modeldir. Şirket olarak uygun bir risk yönetimi kurmak ve iç kontrol gibi konularda güvence artırmak amacıyla COSO iç kontrol modeli evrensel bir model olarak karşınıza çıkmakta. Bu nedenle dünyada en çok kullanılan iç kontrol modeli olarak karşınıza çıkıyor. Çünkü yasa ve kanunlar aracılığıyla kullanmaya mecbur bırakmıyor. Buna örnek olarak, meslek kuruluşlarında bir kanun olmasa da itibar, kabul görme yoluyla kendine saygınlık kazandırır. COSO'da böyle bir iç kontrol çerçevesi olarak karşınıza çıkıyor. Dolayısıyla COSO iç kontrol çerçevesinin işletme yapısına kurulması yönetimin inisiyatifine kalmıştır. Eğer iç kontrol sürecinde başarıya ulaşılmak istenirse, COSO iç kontrol çerçevesi gönüllü bir model buradayım diyor (A.B).

Kurumsallaşma

Türkiye'de iç kontrol, iç denetim ve COSO teorik veya akademik düzeyde yaygın olarak bilinmesine karşın, uygulamada kendilerine çok nadiren yer bulan alanlardır. Özellikle kamu sektörü bazı yasal düzenlemeler gerçekleştirerek bir uygulamalara adım atmışsa da özel sektörde kurumsal işletmeler hariç olmak üzere pek uygulaması bulunmamaktadır. Bunun temel nedeni, ülkemizdeki işletmelerin büyük çoğunluğunun geleneksel aile şirketi olmasıdır. Aile şirketlerinde iç kontrol ve COSO dediğinizde bir cevap almanız pek mümkün değildir. Bu nedenle kurumsal yapıya bürünemeyen şirketlere COSO dediğinizde bir anlam ifade etmemektedir. Dolayısıyla COSO iç kontrol sürecinin olduğu bir şirkette kurumsallaşma yönünden bir gelişim kat ettiğini rahatlıkla belirtebiliriz. Dolayısıyla güvene ve insana dayalı şirketlerimizin kurumsallaşma açısından COSO iç kontrol modeline önem vermek zorunda kalacaklarını söyleyebiliriz (S.G).

Çizelge 5.6: (devam) İşletme Açısından Değerlendirme

TEMA: İŞLETME AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

...Şirketler büyük paralar verip iç kontrol sistemi kuruyorlar. Şirket içinde yazılı dokümanlar oluşturuluyor. Yani iç kontrol sistemi kurulan her işletmede bu yazılı dokümantasyon mevcuttur. Örnek olarak, çeki imzalayan ile tahsil eden farklı kişiler olacak, para bir kişide, kayıt ise diğer kişide olacak vs. Ancak genelde teorik olarak kalır, uygulamaya geçilmez. İç kontrol sistemi genel olarak kurumsal yapıda olan büyük firmalar tarafından kullanılmaktadır. Genelde aile şirketlerinde gördüğüm kadar, iç kontrol sistemi mevcut, ancak beş bileşenin belki bir ikisi oluşturulmuştur. Ayrıca bu şirketlerde iç kontrol sadece hileyi önlemek maksadıyla kullanılmaktadır. Aile şirketlerinde iç kontrol sistemine bu açıdan bakılıyor. Büyük holding firmalarında ise iç kontrol sistemine daha profesyonelce bakılıyor. Bu firmalarda iç denetim birimi ile oluşturulmuş bir COSO iç kontrol sistemi mevcut. Bu süreçten sorumlu bir yönetim kurulu var. İç kontrol süreci izleniyor, prosedürler uygulanıyor (C.M).

Evrensel Model

...COSO, kurallara bağlı olmayan, politika ve yasalarca desteklenmeyen bir modeldir. Eğer COSO modeli yasa, mevzuat ve kurallara uygun olarak hareket etseydi, her ülke farklı bir COSO iç kontrol çerçevesi geliştirmesi gerekecekti. COSO'yu daha çok bağımsız, işletme yapılarına uygun, esnek ve evrensel bir model olarak düşünüyorum. Bu nedenle COSO modelini yasa, mevzuat, politika ve kurallarla ilişkilendiremiyorum. Yasa ve kurallar değişse de COSO modelinin işletme yapılarına kalıcı olarak kurulmuş bir model olduğunu düşünüyorum (G.Ö).

Karlılık, İtibar ve Motivasyon

...COSO iç kontrol çerçevesinin belirttiği amaçlar var. Bunlar; varlıkların korunması, verimliliğin artması, kanuni ve yasal politikalara uyum, şirketin iç prosedürlerine, politikalarına ve yönetmeliklerine uyum vs. Eğer şirket etkin bir COSO tabanlı iç kontrol sistemi kullanıyorsa, riskler sistematik olarak takip edilebilecektir. Bu da çalışanlar açısından çalışma huzuruna yansımaktır. Bunun sonucunda da çalışanların şirkete olan bağlılığı artıracaktır. Netice olarak da şirketin karlılığının artmasına, itibarının yükselmesine ve daha başarılı olmasına olumlu yansımaları olacaktır diye düşünüyorum (A.B).

5.6.5 Bağımsız denetim sürecine etkileri

Bağımsız denetim sürecine etkileri temasında, “zaman ve maliyet tasarrufu”, “yeterli ve güvenilir kanıt”, “bağımsız denetim riski”, kaynak ve iş gücü” ve

“bağımsız denetim görüşü” kodları sınıflandırılmış, daha sonra bu tema tanımlanarak katılımcıların ifadelerine yer verilmiştir.

Zaman ve maliyet tasarrufu kodu ile anlatılmak istenilen, COSO iç kontrol sisteminin kurulduğu ve etkin bir şekilde yürütüldüğü bir iç kontrol ortamında yaşanabilecek hata ve hileler azalacaktır. Ayrıca bağımsız denetçinin iç kontrole güvenerek ihtiyacı olan bilgileri doğru ve güvenilir bir şekilde temin etmesine ve denetimi daha düşük maliyetlerle, daha kısa sürelerde tamamlamasına olanak sağlayacaktır.

Katılımcı E.B zaman ve maliyet tasarrufu kodu hakkında, “COSO tabanlı iç kontrol sisteminin kullanılması, işletme içinde yerleşik ve güçlü bir iç kontrol ortamının oluşmasına katkı sağlayacaktır. Bu durumda bağımsız denetçilerin istedikleri bilgileri daha kolay ve hızlı bir şekilde temin etmelerine, COSO öz değerlendirme sonuçlarını kullanarak, odaklanılacak alanları daha rahat belirlemelerine ve denetimi daha düşük maliyetlerle, daha kısa sürelerde tamamlamalarına imkân sağlayacaktır” demiştir.

Katılımcı İ.F.C zaman ve maliyet tasarrufu kodu hakkında, “COSO iç kontrol sistemi düzenli olarak kontrol sağladığı ve sistemde herhangi bir noktaya ortaya çıkabilecek aksaklıklar daha kolay fark edilebileceği için bağımsız denetimden önce bu aksaklıklar düzeltilebilecektir. Dolayısıyla güçlü bir iç kontrol sisteminin olduğu bir firmanın bağımsız denetimi de daha rahat ve güvenilir olacağı için denetim prosedürleri de gevşek olacaktır. Bunun sonucunda da denetime ayrılan zaman azalacak ve denetimin maliyeti daha düşük belirlenecektir diye düşünüyorum” diyerek etkin bir şekilde çalışan COSO iç kontrol sisteminin bağımsız denetimde zaman ve maliyet tasarrufu sağlayacağından bahsetmiştir.

Yeterli ve güvenilir kanıt kodu ile anlatılmak istenen, işletme COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi yaklaşımıyla iç kontrol sistemini yapılandırır ve uygulayacağı politika ve prosedürlerle işlerliğini desteklerse, iç kontrol sisteminin etkinliği artacak, mali tablolarındaki hata ve hilelerden oluşan önemli yanlışlar azalacak ve netice olarak bağımsız denetçinin toplayacağı kanıtlar yeterli, güvenilir ve kaliteli olacaktır.

Katılımcı S.G yeterli ve güvenilir kanıt kodu hakkında, ‘‘COSO tabanlı iç kontrol sistemini denetleyen bağımsız denetçinin toplayacağı kanıtların yeterliliği ve güvenilirliği daha yüksek olacaktır. Önce işletmenin iç kontrol sistemi bu kanıtları değerlendirmiş ve gözden geçirmiş olacağından, içerisindeki hata, hile ve önemli yanlışlıklar çok daha az olacaktır. Dolayısıyla etkin bir COSO iç kontrolün olduğu işletmede toplanacak kanıtlar da yeterli ve güvenilir olacaktır’’ demiştir.

Katılımcı M.Y yeterli ve güvenilir kanıt kodu hakkında, ‘‘Eğer bir işletme COSO’nun ilkeleri çerçevesinde iç kontrolünü düzenlemişse, bu işletmede güçlü bir iç kontrol sistemi var demektir. Denetçi bu durumda maddi doğruluk prosedürlerinin alanını göreceli olarak azaltacaktır. Denetçi daha az kanıt toplayacak ve topladığı kanıtlar yeterli ve güvenilir olacaktır’’ demiştir.

Bağımsız denetim riski kodu ile anlatılmak istenen, işletme COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi yaklaşımıyla iç kontrol sistemini yapılandırır ve organizasyon yapısına kuracağı bileşenlerle birlikte bu süreci desteklerse, işletmede yaşanacak hata ve hileler azalacak, bağımsız denetçi, iç kontrol sistemini başlıca denetim kanıtları arasında değerlendirecek ve iç kontrol sistemine güvenerek bağımsız denetim riskini düşük belirleyecektir.

Katılımcı A.Ç bağımsız denetim riski kodu hakkında, ‘‘Riskli değerlendirirken, şirket yöneticilerinin öz geçmişlerinden tutun, şirketin faaliyetlerine kadar çok fazla unsuru değerlendirip bir yargıya varıyoruz. Tabii burada da uluslararası uygulamalar kapsamında sağlıklı ve izlenebilir bir iç kontrol ortamının kurulup kurulmaması belirleyeceğimiz risk seviyesini etkiliyor. Dolayısıyla bu anlamda COSO iç kontrol sisteminin doğru biçimde kurulup ve etkin bir şekilde uygulandığı ortamda belirleyeceğimiz risk seviyesi düşecektir’’ demiştir.

Katılımcı G.Ö bağımsız denetim riski kodu hakkında, ‘‘Bağımsız denetçi, müşteri işletmeyle sözleşme yapmadan önce işletmeyle ilgili ön izlenim edinmek ister. İşletmeyle ilgili ön izlenim aşamasında iç kontrol sistemini değerlendirir ve denetim esnasında karşılaşılabileceği riskleri tahmin etmeye çalışır. Eğer işletmede COSO tabanlı iç kontrol sistemi varsa, bu riskler önemli ölçüde aşağıda olur. Bağımsız denetçi de bu firmayı kabul eder ve işini keyifle yapar’’ diyerek farklı bir bakış açısıyla bağımsız denetim firmasının, denetlenecek şirketi kabul etme aşamasında dikkate aldığı riskleri vurgulamıştır.

Kaynak ve iş gücü kodu ile anlatılmak istenen, işletme COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi yaklaşımıyla iç kontrol sistemini yapılandırır ve uygulayacağı politika ve prosedürlerle süreci başarılı bir şekilde yönetirse, işletmenin iç kontrol sistemi etkin bir şekilde işlev görecektir. Bağımsız denetçi, etkin bir şekilde işlev görev COSO iç kontrol sistemi tespit etmesi halinde, bağımsız denetime ayıracağı kaynak ve iş gücünde tasarruf sağlayacaktır.

Katılımcı M.K.T kaynak ve iş gücü kodu hakkında, “Eğer işletmede COSO iç kontrol çerçevesi başarılı bir şekilde uygulanırsa, iç kontrol sisteminin etkinliği artacaktır. Bunun sonucunda bağımsız denetim şirketinin denetime ayıracağı iş gücü ve kaynaklarda azalma olacaktır” demiştir.

Bağımsız denetim görüşü ile anlatılmak istenen, her ne kadar bir işletmede COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi başarılı bir şekilde uygulansa da bağımsız denetim görüşü finansal tablolardaki önemli yanlışlara göre verilmektedir. Dolayısıyla etkin bir şekilde çalışan COSO tabanlı iç kontrol sistemi bağımsız denetim görüşünü doğrudan etkilemez; ancak denetim testlerinin kapsamını, denetime ayrılan zamanı, izlenecek prosedürleri, denetim planını, denetim kanıtlarını, denetim riskini doğrudan etkileyeceğinden, bağımsız denetim görüşünü dolaylı olarak etkileyecektir.

Katılımcı E.Ç bağımsız denetim görüşü kodu hakkında, “Her ne kadar etkin bir COSO iç kontrol sistemi olsa da bağımsız denetim görüşü finansal tabloların değerlendirilmesi sonucunda önemli yanlışlıklara göre verilir. O nedenle bağımsız denetim görüşünü değil de bağımsız denetim planına, bağımsız denetim programına, bağımsız denetim riskine, çalışma kâğıtlarına ve toplanacak kanıtlara doğrudan etkisi vardır. Bağımsız denetim görüşüne ise dolaylı etkisi olacaktır diye düşünüyorum” demiştir.

Katılımcı C.M bağımsız denetim görüşü kodu hakkında, “İç kontrol sistemi yönetimin tasarrufundadır. Aynı hataları yapmış iki firma düşünün. İç kontrol sistemi olan firmaya bakışım şöyle olur. Böyle bir hata tespit ettim. Bu firmada etkin bir iç kontrol sistemi var. Daha fazla hata olacağını düşünmüyorum. Bu nedenle olumlu görüş verebilirim. Ancak iç kontrol sisteminin etkin olmadığı firma için sınırlı olumlu görüş veririm. Çünkü iki hata tespit ettim. Daha da tespit edemediğim hatalar olabilir. Çünkü firmanın kurulu bir iç kontrol yapısı

yok. Bu nedenle sınırlı olumlu görüş veririm. Bu nedenle denetim görüşünü dolaylı olarak etkileyeceğini düşünüyorum” demiştir.

Katılımcı C.D bağımsız denetim görüşü kodu hakkında, “Bağımsız denetim şirketi, müşteri firmayı denetlerken ilk başta mevcut risklerini belirler. Bu bağlamda, muhasebe ve iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığını değerlendirir. İç kontrol sisteminin etkin çalışmadığı ve muhasebe sisteminin doğru ve güvenilir olmadığı bir ortamda risk seviyesi çok yüksektir. Bu nedenle kanıtların toplanması ve raporun hazırlanması denetçi açısından uzun bir zaman alır. Çoğu zamanda iç kontrolün çalışmadığı durumlarda olumlu görüş verilmez” diyerek farklı bir bakış açısıyla değerlendirmiştir.

Çizelge 5.7: Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri

Tema: Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri

Kod İsimleri

Zaman ve Maliyet Tasarrufu

Bağımsız denetim çalışmalarında iki tane yaklaşımımız var. Birincisi, iç kontrol bazlı denetim yaklaşımı, ikincisi ise yeterli testlerle daha çok belgeye dayalı denetim yaklaşımıdır. COSO iç kontrol sisteminin etkin çalıştığı ve doğru dizayn edildiği bir ortamda biz iç kontrole güvenerek daha az örnek seçeriz. Bu da denetim çalışmamızın süresini ve denetim maliyetini azaltır. Bu nedenle COSO iç kontrol çerçevesi bağımsız denetim açısından çok ciddi anlamda zaman ve maliyet tasarrufu sağlar (A.Ç).

COSO tabanlı iç kontrol sisteminin kullanılması, işletme içinde yerleşik ve güçlü bir iç kontrol ortamının oluşmasına katkı sağlayacaktır. Bu durumda bağımsız denetçilerin istedikleri bilgileri daha kolay ve hızlı bir şekilde temin etmelerine, COSO öz değerlendirme sonuçlarını kullanarak, odaklanılacak alanları daha rahat belirlemelerine ve denetimi daha düşük maliyetlerle, daha kısa sürelerde tamamlamalarına imkan sağlayacaktır (E.B).

COSO iç kontrol sistemi düzenli olarak kontrol sağladığı ve sistemde herhangi bir noktaya ortaya çıkabilecek aksaklıklar daha kolay fark edilebileceği için bağımsız denetimden önce bu aksaklıklar düzeltilebilecektir. Dolayısıyla güçlü bir iç kontrol sisteminin olduğu bir firmanın bağımsız denetimi de daha rahat ve güvenilir olacağı için denetim prosedürleri de gevşek olacaktır. Bunun sonucunda da denetime ayrılan zaman azalacak ve denetimin maliyeti daha düşük belirlenecektir diye düşünüyorum (İ.F.C).

Çizelge 5.7: (devam) Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri

Tema: Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri

Yeterli ve Güvenilir Kanıt

COSO iç kontrol sürecini başarıyla gerçekleştirmek için gerekli prensip ve odak noktalarına bakıldığında, bileşenlerdeki hatalara zamanında cevap verme ve zamanında düzeltici önlemleri alma konularında vurgu yapıldığı görülmektedir. Etkili bir COSO iç kontrol sistemi şüphesiz bağımsız denetimde zaman ve maliyet tasarrufu sağlayacaktır (M.E).

Eğer bir işletme COSO'nun ilkeleri çerçevesinde iç kontrolünü düzenlemişse, bu işletmede güçlü bir iç kontrol sistemi var demektir. Denetçi bu durumda maddi doğruluk prosedürlerinin alanını göreceli olarak azaltacaktır. Denetçi daha az kanıt toplayacak ve topladığı kanıtlar yeterli ve güvenilir olacaktır. Ayrıca denetçi, maddi doğruluk prosedürlerinin alanını daraltabilir, maddi doğruluk prosedürleri uygularken göreceli olarak daha az kanıt toplayacak yordamlar kullanabilir ve maddi doğruluk prosedürlerini yıl içinde uygulayabilir (M.Y).

COSO iç kontrole dayalı bir yaklaşım benimseyen şirketi denetleyen bağımsız denetçinin toplayacağı kanıtların yeterliliği ve güvenilirliği çok yüksektir. Çünkü bilginin ve datanın içinde saklandığı ortamın güvenilirliği çok yüksektir ve bilgi orada akümüle olmaktadır. Doğru bilginin akümüle edilmediği konusunda, daha data ilk oluşma aşamasında olayların finansal tablolara doğru bir şekilde tercüme edilip edilmediği konusunda bir çalışma yapıyorsun. Dolayısıyla bağımsız denetçinin toplayacağı kanıtlar detay testlerine yani belgeye dayalı denetime göre daha kaliteli, tatmin edici, güvenilir ve yeterli bir yapıya bürünür (A.Ç).

Tema: Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri

...COSO iç kontrol çerçevesi bir küp şeklinde tasvir edilir. COSO küpünün yatay yüzünde beş bileşen var. Bunlar; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izlemedir. Dikey yüzünde ise amaçlar var. Bunlar; faaliyetle ilgili amaçlar, uyumla ilgili amaçlar ve raporlama ile ilgili amaçlardır. Küpün sağ yüzünde ise birim ve departmanlar var. Başarılı bir iç kontrol çerçevesi için bu unsurların hepsinin kaynaşmış ve ilişkili bir şekilde sistem içerisinde mevcut olması gerekir. Eğer bu unsurlar başarılı bir şekilde uygulanıyorsa, işletmenin iç kontrol sistemi etkin bir şekilde çalışıyor demektir. Bu durumda da bağımsız denetçinin yapacağı işler ayrı değerlendirmeler faslına giriyor. Dolayısıyla da denetçinin iç kontrol sisteminin mevcut durumunu tespit etmek için ayıracağı zaman azalıyor ve iç kontrol konusundaki güvencesi artıyor. Dolayısıyla da iç kontrol sistemi etkin bir şekilde işliyorsa, denetçinin önemlilik seviyesine göre bulacağı denetim kanıtlarının yeterliliği ve güvenilirliği konusunda daha makul bir güvence elde ediyor (M.K.T).

...Günümüzde bağımsız denetim işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini test etmeye dönmüştür. Çünkü bağımsız denetçinin kısıtlı bir zaman ve maliyetle işletmenin tüm faaliyetlerine bakması mümkün değil. Maddi doğruluk testleri dediğimiz bakiyelerin doğrulanması kısmı çok azaldı. Bunun yerine işletmenin iç kontrol sisteminin düzgün çalışıp çalışmadığının kontrolünü yani dönem içerisinde kontrol testlerine ağırlık verilmiş oluyor. Eğer bir işletme COSO iç kontrol çerçevesini işletme yapısına kurmuşsa, bu işletmenin iç kontrol sistemi etkin olacaktır. Dolayısıyla etkin bir iç kontrol olduğu ortamdaki toplanacak kanıtlar yeterli güvenilir olacaktır. Zaten kanıtların sayısını ve güvenilirliğini etkileyen unsurlar kısmına bakıldığında, etkin bir iç kontrol sisteminden elde edilen kanıtlar, iç kontrol sisteminin etkin olmayan işletmelerden elde edilen kanıtlara göre daha güvenilirdir. Dolayısıyla etkin bir COSO iç kontrol sisteminden elde edilen kanıtlar yeterli ve güvenilirdir diyebiliriz (S.U).

Tema: Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri

**Bağımsız
Denetim
Riski**

COSO tabanlı iç kontrol sistemini denetleyen bağımsız denetçinin toplayacağı kanıtların yeterliliği ve güvenilirliği daha yüksek olacaktır. Önce işletmenin iç kontrol sistemi bu kanıtları değerlendirmiş ve gözden geçirmiş olduğundan, içerisindeki hata, hile ve önemli yanlışlıklar çok daha az olacaktır. Dolayısıyla etkin bir COSO iç kontrolün olduğu işletmede toplanacak kanıtlar da yeterli ve güvenilir olacaktır (S.G).

...Eğer bir işletme COSO'nun ilkeleri çerçevesinde iç kontrolünü düzenlemişse, bu işletmede güçlü bir iç kontrol sistemi var demektir. Bu durumda denetçi, iç kontrol değerlendirmeleri neticesinde kontrol riskini düşük belirleyecektir. Kontrol riskinin düşük olması halinde denetçi, tespit edememe (bulgu) riskini yüksek belirleyecektir. Kısaca özetlemek gerekirse, kontrol testleri sonucunda kontrol riski düzeyi belirlenir. Eğer işletme COSO'ya göre 3 amaç ve 5 bileşeni tüm faaliyet düzeylerinde gerçekleştirmişse, kontrol riski düşük belirlenecektir. Belirlenen kontrol riski düzeyine göre ise, maddi doğruluk prosedürleri şekillenir. Denetçinin işletme için tespit ettiği kontrol risk düzeyi, maddi doğruluk prosedürlerinin etkinliğini, boyutunu ve zamanını etkileyebilecektir (M.Y).

...Risk değerlendirilme aşamasında denetim riski değerlendirilirken, bir işin bütün olarak riskinden bahsediyoruz. Riski değerlendirirken, şirket yöneticilerinin öz geçmişlerinden tutun, şirketin faaliyetlerine kadar çok fazla unsuru değerlendirip bir yargıya varıyoruz. Tabii burada da uluslararası uygulamalar kapsamında sağlıklı ve izlenebilir bir iç kontrol ortamının kurulup kurulmaması belirleyeceğimiz risk seviyesini etkiliyor. Dolayısıyla bu anlamda COSO iç kontrol sisteminin doğru biçimde kurulup ve etkin bir şekilde uygulandığı ortamda belirleyeceğimiz risk seviyesi düşecektir (A.Ç).

Bağımsız denetim risk seviyesi ile iç kontrol sistemi yakından ilişkilidir. Etkin bir şekilde çalışan COSO tabanlı iç kontrol sistemi bulunan işletmelerde bağımsız denetim riski düşük olacaktır diye düşünüyorum. Ancak yine de bağımsız denetçinin “mesleki şüphecilik” anlayışını elden bırakmaması gerekir (S.G).

Çizelge 5.7: (devam) Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri

Tema: Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri

	<p>İşletmenin sürekliliğini etkileyebilecek en önemli unsurlardan biri risklerin doğru bir şekilde belirlenip makul bir seviyeye indirilmesidir. Bağımsız denetçi, müşteri işletmeyle sözleşme yapmadan önce işletmeyle ilgili ön izlenim edinmek ister. İşletmeyle ilgili ön izlenim aşamasında iç kontrol sistemini değerlendirir ve denetim esnasında karşılaşılabileceği riskleri tahmin etmeye çalışır. Eğer işletmede COSO tabanlı iç kontrol sistemi varsa, bu riskler önemli ölçüde aşağıda olur. Bağımsız denetçi de bu firmayı kabul eder ve işini keyifle yapar (G.Ö).</p>
Kaynak ve İşgücü	<p>Bağımsız denetimin başarısı önemli yanlışlık riskinin tespitinde hata yapmaya yöneliktir. Eğer önemli yanlışlık riskleri doğru bir şekilde tespit edilirse, bağımsız denetimin başarısı artacaktır. Eğer işletmede COSO iç kontrol çerçevesi başarılı bir şekilde uygulanırsa, iç kontrol sisteminin etkinliği artacaktır. Bunun sonucunda bağımsız denetim şirketinin denetime ayıracağı iş gücü ve kaynaklarda azalma olacaktır. Dolayısıyla iç kontrol sisteminin etkinliğiyle denetime ayrılan kaynak ve işgücü arasında doğrudan ilişki vardır (M.K.T).</p>
Bağımsız Denetim Görüşü	<p>...Bağımsız denetim görüşünü okuduğumuz zaman, iç kontrol sistemine yüzde yüz güvence vermemekle birlikte bunun da kapsamımızda olduğunu söylüyoruz. COSO iç kontrol sisteminin etkin olması denetim görüşünü birebir etkilemez, ancak denetim testlerinin kapsamını, örnek sayısını, harcanacak zamanı ve izlenecek metodolojileri etkiler (A.Ç).</p> <p>...Etkin bir COSO tabanlı iç kontrol sisteminin bağımsız denetim görüşünü olumlu etkileyeceğini düşünüyorum. Çünkü etkin çalışan COSO iç kontrol sisteminde oluşacak hatalar erken fark edilecektir ve bu hatalar yönetime zamanında bildirilecektir. Yönetimin de gerekli stratejileri düzeltmesine ve doğru kararlar almasına olanak sağlayacaktır. Dolayısıyla bağımsız denetim görüşünü de olumlu yönde etkileyeceğini düşünüyorum (A.B).</p>

Çizelge 5.7: (devam) Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri

Tema: Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri

Etkin bir şekilde çalışan COSO iç kontrol sistemi bağımsız denetim görüşünü etkilemez. Bağımsız denetçi uyguladığı denetim testlerinin sonucunu ve elde ettiği denetim kanıtlarını değerlendirerek bağımsız denetim görüşünü oluşturur. İç kontrol sisteminin etkin olması, artı bir değer olarak gözükmeye de görüş oluşturma aşamasında denetim testleri ve denetim kanıtları esas alınır (S.G).

COSO iç kontrol ile ilgili bir modeldir. Bağımsız denetçilerin temel sorumluluğu ise finansal tabloların doğruluğu konusunda görüş vermektir. Ancak finansal tablolar iç kontrolün süzgecinde hazırlanır. Dolayısıyla güçlü bir iç kontrol sistemi finansal tabloların güvenilirliğini doğrudan etkileyecektir. Eğer denetçi, işletmenin beş temel iç kontrol unsuru açısından yeterli bir iç kontrol oluşturduğunu tespit ederse, bu iç kontrole güvenebileceği anlamına gelir. Ancak maddi doğruluk testlerini yapmadan görüşünü oluşturamaz (M.Y).

Bağımsız denetçilerin odaklanması gereken alanların temel sınırları ülkelerin mevzuatları ile çizilmiştir ve ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Bununla birlikte, iç kontrol sistemi de ayrıca değerlendirme konusu yapılmaktadır. Sağlıklı bir COSO iç kontrol sisteminin varlığı denetçi tarafından teyit edilmişse, detay inceleme sonuçları da bunu destekliyorsa, denetçinin işi kolaylaşacaktır ve verdiği görüş hakkında kendisini daha fazla güvende hissedecektir (E.B).

COSO iç kontrol sisteminin bağımsız denetim görüşünü doğrudan etkileyeceğini düşünmüyorum. Çünkü her ne kadar etkin bir COSO iç kontrol sistemi olsa da bağımsız denetim görüşü finansal tabloların değerlendirilmesi sonucunda önemli değişikliklere göre verilir. O nedenle bağımsız denetim görüşünü değil de bağımsız denetim planına, bağımsız denetim programına, bağımsız denetim riskine, çalışma kağıtlarına ve toplanacak kanıtlara doğrudan etkisi vardır. Bağımsız denetim görüşüne ise dolaylı etkisi olacaktır diye düşünüyorum (E.Ç).

Çizelge 5.7: (devam) Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri

Tema: Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri

...İç kontrol sisteminin etkinliğiyle denetim görüşü arasında doğrudan bir ilişki yoktur. İç kontrol sisteminin etkinliğiyle toplanacak kanıt sayısı arasında bir ilişki vardır. Topladığımız kanıtları değerlendirerek, finansal tablolar için belirlenen önemlilik seviyesine göre bir görüşe ulaşılabilir. İç kontrol sisteminin etkin çalıştığı işletmelerde sistem düzgün yürüdüğü için finansal tablolarda hata ve hile sayısı azalacağından olumlu görüşe beni yönlendiriyor. Ancak iç kontrol sistemi bağımsız denetim görüşünü doğrudan etkilemez (S.U).

Bağımsız denetim şirketi, müşteri firmayı denetlerken ilk başta mevcut risklerini belirler. Bu bağlamda, muhasebe ve iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığını değerlendirir. İç kontrol sisteminin etkin çalışmadığı ve muhasebe sisteminin doğru ve güvenilir olmadığı bir ortamda risk seviyesi çok yüksektir. Bu nedenle kanıtların toplanması ve raporun hazırlanması denetçi açısından uzun bir zaman alır. Çoğu zamanda iç kontrolün etkin çalışmadığı durumlarda olumlu görüş verilmez (C.D).

...İç kontrol sistemi yönetimin tasarrufundadır. Aynı hataları yapmış iki firma düşünün. İç kontrol sistemi olan firmaya bakışım şöyle olur. Böyle bir hata tespit ettim. Bu firmada etkin bir iç kontrol sistemi var. Daha fazla hata olacağını düşünmüyorum. Bu nedenle olumlu görüş verebilirim. Ancak iç kontrol sisteminin etkin olmadığı firma için sınırlı olumlu görüş veririm. Çünkü iki hata tespit ettim. Daha da tespit edemediğim hatalar olabilir. Çünkü firmanın kurulu bir iç kontrol yapısı yok. Bu nedenle sınırlı olumlu görüş veririm. Beni denetleyen kurum, bana neden böyle bir görüş verdin dediğinde bu ayrımları yapabilirim. Bu nedenle denetim görüşünü dolaylı olarak etkileyeceğini düşünüyorum (C.M).

6. DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

İç kontrol; işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini, iç ve dış raporlamanın güvenilirliği ile yönetim ve otoriteler tarafından belirlenen politika ve düzenlemelere uyum hedeflerinin gerçekleşmesini sağlamak amacıyla makul bir güvence verecek şekilde oluşturulan ve yürütülen bir süreçtir.

Günümüzde iç kontrol, faaliyetlerin etkin bir şekilde gerçekleşmesi, ilgili faaliyetlerin yasa ve politikalara uygun olması, işletme varlıklarının korunması, kaynakların etkin bir şekilde kullanılması, hata, hile ve yolsuzlukların önlenmesi gibi hedeflere yönelmektedir. Ancak küreselleşmenin artması ve organizasyon yapılarının karmaşıklaşmasına paralel olarak işletme faaliyetlerinin kontrolü güç duruma düşmektedir. Bu noktada işletme yapılarına kurulu bir iç kontrol sisteminin varlığı her geçen gün önem kazanmaktadır.

Son yıllarda Amerika Birleşik Devletleri'ndeki yaşanan hileli finansal raporlardaki artış nedeniyle oluşturulan Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu, hileli finansal raporlama üzerindeki önemi nedeniyle iç kontrol kavramının yeniden düzenlenmesi gerektiğine dikkat çekmiştir. Ulusal Komisyonun çalışmaları iç kontrolün önemini daha da artırmıştır. Ulusal Komisyon, iç kontrol kavramı hakkında ortak bir anlayış ve kapsayıcı bir çerçeve oluşturulması amacıyla Amerika'da faaliyet gösteren çeşitli kuruluşlara çağrıda bulunmuştur. Bu çağrıya olumlu destek gelmesi sonucunda komisyon, 1985 yılında Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (COSO)'yu kurmuştur. COSO uzun ve sistematik bir çalışma sürecinden sonra 1992 yılında, "İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi" adlı bir iç kontrol raporu yayımlamıştır. Bu raporda iç kontrol sisteminin ana hatlarının ortaya konması hedeflenmiştir. COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi, işletmelerin etkin bir iç kontrol sistemi kurmaları ve yürütmeleri amacıyla oluşturulan bir iç kontrol rehberidir. COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi günümüzde tüm dünyada yaygın bir şekilde kullanılan bir iç kontrol çerçevesi haline gelmiştir.

COSO iç kontrol sistemi birbiriyle ilişkili ve iç içe geçmiş beş bileşenden oluşmaktadır. Bunlar; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izlemedir. COSO etkin bir iç kontrol sistemi için her bir iç kontrol bileşeninin organizasyon içinde kurulması ve birbirleriyle uyumlu bir şekilde uygulanması gerektiğini vurgulamıştır. Bu bileşenler yönetimin çalışma tarzıyla şekillenir ve yönetim süreçleriyle bütünleşir. COSO bir işletmede bu bileşenler tam anlamıyla kurulmuş ve istenen düzeyde çalışmakta ise, iç kontrolün yeterli düzeyde ve etkinlikle çalışacağını belirtmiştir. İşletmelerin hedeflerine ulaşma düzeyi, COSO iç kontrol bileşenlerinin uyumu ve işleyişiyle doğrudan ilgilidir. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, işletme içinde kurulu COSO bileşenlerinin uygulanmasına bağlıdır. Son olarak güçlü bir kontrol ortamı için bileşenlerin ve ilkelerin organizasyon içinde sürekliliği sağlanmalıdır.

COSO etkin bir iç kontrol ortamı için bileşenlere ek olarak ilgili 17 ilkenin organizasyon içinde mevcut olması ve entegre bir şekilde uygulanması gerektiğini vurgulamıştır. Daha sonra ise bileşen ve ilkelerin uyumlu bir şekilde işlerliği sağlanmalıdır. Yani çerçeve, iç kontrol sisteminin etkinliğinin belirlenmesinde bileşen ve ilkeleri kriter olarak önermektedir. Ayrıca 2013 çerçevesinde 17 ilkenin her biri için odak noktaları sunulmuştur. Bu odak noktaları iç kontrolün tasarlanması, yürütülmesi ve değerlendirilmesinde bileşen ve ilkelerin mevcut ve işler durumda olup olmadıklarını belirlemede yardımcı olmaktadır.

Bir işletmede etkin bir şekilde çalışan iç kontrol sisteminin olması halinde, süreçlerin ve görev tanımlarının belirlenmesine, kurallara uyulmasına, faaliyetlerin devamlılığına ve sonuç olarak işletme hedeflerine ulaşılmasına olanak sağlar. Bu nedenle bir organizasyonda etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı büyük önem arz etmektedir.

Bir işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin olmasının başka bir boyutu ise, bağımsız denetime olan etkileridir. Bağımsız denetimin en önemli alanlarından biri işletmenin iç kontrol sisteminin mevcut durumudur. Bağımsız denetçi, işletmenin iç kontrol sisteminin mevcut durumuna göre çalışmalarını şekillendirmektedir.

Bu çalışmada iç kontrol sisteminin etkinliğine yönelik dünyada en çok kullanılan iç kontrol çerçevesi olan COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi temel alınmıştır. COSO modeli yaklaşımıyla kurulan iç kontrol sisteminin işletme yapılarına ve bağımsız denetim sürecine etkileri incelenmiştir. Bu bağlamda; COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi hakkında teorik bilgiler elde etmek amacıyla Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı bünyesinde eğitim veren öğretim üyelerinin bilgi ve tecrübelerine başvurulmuş, COSO tabanlı iç kontrol sisteminin işletme yapılarına ve bağımsız denetim sürecine etkilerini tespit etmek amacıyla da Kamu Gözetim Kurumu (KGK)'dan yetki almış bağımsız denetçilerin görüş ve yorumlarından yararlanılmıştır.

İşletme Açısından Değerlendirme

COSO bileşenleri arasında doğrudan bir ilişki mevcuttur. Etkin bir iç kontrol sistemi için işletme yapısına COSO bileşenleri tesis edilmeli ve işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için söz konusu bileşenlerin organizasyon içinde işlerliği sağlanmalıdır. Çerçeveye göre eğer bir bileşen etkin bir şekilde çalışmıyor veya işlemiyorsa, bu durum diğer bileşenlerin işleyişini de aksatmaktadır. Dolayısıyla bir işletmede bu bileşenler tam anlamıyla tesis edilmiş ve tüm bileşenler birbirleriyle uyumlu bir şekilde çalışmakta ise, iç kontrol yeterli düzeye gelecektir.

COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi, en alt kademedeki çalışandan en üst kademedeki yöneticiye kadar tüm çalışanları iç kontrol sürecine dâhil etmekte ve iç kontrolü hedeflerden sonuçlara kadar tüm organizasyonu kapsayan entegre bir sistem haline getirmektedir. Dolayısıyla çerçeve, iç kontrol sürecinin yönetilmesinde ve sürecin başarıya ulaşmasında sadece yöneticilere değil, çalışanları da sorumluluk yüklemektedir.

COSO iç kontrol sistemi, işletme yapısında sürekli olarak kontrolü sağladığı ve sistemin herhangi bir noktasında ortaya çıkabilecek aksaklıklar daha kolay fark edilebileceği için iç kontrol, hedeflere ulaşmada ortaya çıkabilecek riskleri tespit eden, değerlendiren ve makul bir düzeye indiren, politika ve prosedürler aracılığıyla desteklenen bir sürece bürünür. Üst yönetim, hedeflere ulaşmada ortaya çıkabilecek riskleri makul bir düzeye indirebilmek için hedeflere göre riskler belirlemeli, risk değerlendirmeyi yıl içinde sürekli olarak yapmalı ve risklere karşı erken uyarı sistemleri geliştirmelidir.

COSO bileşenlerinin etkin bir şekilde kurulduğu, her aşamasının doğru ve kademeli bir şekilde uygulandığı bir iç kontrol ortamında işletme faaliyetleri etkin bir şekilde gerçekleşecek, finansal bilgiler doğru ve güvenilir bir şekilde raporlanacak ve sonuç olarak işletme hedeflerine ulaşmada makul güvence sağlanabilecektir. Ancak iç kontrol sürecinde makul güvencenin elde edilebilmesi için COSO bileşenlerinin organizasyon içinde kurulması ve söz konusu bileşenlerin işletmenin hedefleriyle uyumlu bir şekilde çalışması gerekir.

COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi yasa ve mevzuatlarla dayatılmayan, uygulama açısından kullanılması serbest bir iç kontrol modelidir. COSO, iç kontrol sürecine işletme organizasyonunun tamamını dâhil etmekte ve geleneksel aile şirketi mantığı yerine kurumsallaşma yönünde işletmeye değer katmaktadır. COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi, kurallara bağlı olmayan, politika ve yasalarca desteklenmeyen, bileşenleri ve ilkeleri dünyadaki bütün işletme yapılarına uygulanabilen evrensel bir iç kontrol rehberidir.

Bağımsız Denetim Süreci Açısından Değerlendirme

İşletme yapısına COSO tabanlı iç kontrol sisteminin tesis edilmesi ve etkin bir şekilde işlerliğinin sağlanması, işletmede yerleşik ve güçlü bir iç kontrol ortamının oluşmasına olanak sağlayacaktır. İşletmede etkin bir COSO tabanlı iç kontrol sistemi olması halinde, bağımsız denetçinin iç kontrole güvenerek istediği bilgileri doğru ve hızlı bir şekilde temin etmesine, COSO öz değerlendirme sonuçlarını kullanarak, odaklanılacak alanları daha rahat belirlemesine ve denetimi daha düşük maliyetlerle, daha kısa sürelerde tamamlamasına olanak sağlayacaktır.

İşletme COSO çerçevesi yaklaşımıyla iç kontrol sistemini yapılandırır ve uygulayacağı politika ve prosedürlerle işlerliğini desteklerse, işletmenin mevcut kontrol ortamında meydana gelebilecek hata ve hilelerden oluşan önemli yanlışlar azalacak, bağımsız denetçinin iç kontrole güvenerek toplayacağı kanıtlar yeterli, güvenilir ve kaliteli olacaktır.

İşletme COSO'ya göre 3 hedef ve 5 bileşeni tüm faaliyet düzeylerinde etkili bir şekilde uygularsa, iç kontrol sistemi etkin bir şekilde çalışacaktır. İç kontrol sisteminin etkin çalıştığı bir kontrol ortamında denetçi, iç kontrol değerlemeleri

neticesinde kontrol riskini düşük belirleyecektir. Denetçi, kontrol riskini düşük belirlemesi halinde, tespit edememe riskini yüksek belirleyecektir. Dolayısıyla güçlü bir COSO tabanlı iç kontrol sisteminin kurulduğu ve etkin bir şekilde işlediği kontrol ortamında bağımsız denetim riski düşük belirlenecektir.

İşletmenin hedefleri COSO bileşenleri ile birlikte desteklenir ve çerçeve başarılı bir şekilde uygulanırsa, iç kontrol sisteminin etkinliği artacaktır. Bağımsız denetçi etkin bir iç kontrol sistemi tespit etmesi halinde, denetim boyunca uygulayacağı prosedürlerin kapsamını ve denetimin ana kütlelerini daraltacak, kanıt toplamada seçeceği örnekleri azaltacak ve bunun sonucunda bağımsız denetime ayıracağı kaynak ve iş gücünde tasarruf sağlayacaktır.

Bağımsız denetçinin temel görevi, finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda görüş vermektir. Bağımsız denetçi, iç kontrol sistemini ve elde ettiği denetim kanıtlarını değerlendirerek çalışmalarını tamamlar ve denetim görüşüne ulaşır. İşletme yapısına tesis edilmiş COSO tabanlı iç kontrol sistemi bağımsız denetim görüşünü doğrudan etkilemez; ancak uygulanacak testlerin kapsamını, denetimin ana kütlelerini, denetime ayrılan zamanı, denetim maliyetini, kaynak ve iş gücünü, denetim planını, denetim programını, denetim kanıtlarını, denetim riskini doğrudan etkileyeceğinden, bağımsız denetim görüşünü dolaylı olarak etkileyecektir.

Sonuç olarak, COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi işletme faaliyetlerini gerçekleştirmede ve hedeflere ulaşmada etkin bir iç kontrol çerçevesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak çerçevenin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için COSO bileşenlerinin organizasyon içinde kurulması ve söz konusu bileşenlerin işletmenin hedefleriyle birlikte uyumlu çalışması gerekmektedir. Çerçevenin belirttiği unsurların bir işletmede başarılı şekilde uygulanması halinde, işletme yapılarına ve bağımsız denetçilere katkıları büyük önem arz etmektedir.

KAYNAKLAR

- Acındı, A.** (2007): “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.
- Adiloğlu, B.** (2011): İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Aksoy, T.** (2006): Tüm Yönleriyle Denetim, Ankara: Yetkin Yayınları, 2. Baskı, Cilt: 1.
- Aksoy, T.** (2007): Basel II ve İç Kontrol, Ankara: ASMMMO Yayınları.
- Alptürk, E.** (2008): Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Aslan, B.** (2010): “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, Sayıştay Dergisi, Sayı 77, Nisan-Haziran, ss. 63-86.
- Atmaca, M.** (2012): “Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi”, Ayfon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı 1, ss. 191-205.
- Aytaç, A.** (2014): “İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Bakır, M.** (2003): Denetim, Trabzon: Dilara Yayınevi.
- Başpınar, A.** (2005): “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, Sayı 148, Ocak-Nisan, ss. 35-62.
- Bayri, M. ve Erson, S.** (2010): Akademik Forum 2010, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Bozkurt, N.** (2012): TÜRMOB Bağımsız Denetim Ders Notları, Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Bozkurt, N.** (2015): Muhasebe Denetimi, İstanbul: Alfa Basım Yayım, 7. Baskı.
- Can, S.** (2015): “Kamu Kurumlarında İç Kontrolün Önemi ve Etkinlik Faktörleri”, Mali Hizmetler Uzmanlığı Uzmanlık Tezi, Soma Belediye Başkanlığı Mali Hizmetler Müdürlüğü, Manisa.
- Ceylan, İ. F. ve Apan, M.** (2014): “Coso İç Kontrol Modeli'nin Yapısal Eşitlik Modeli ile İncelenmesi: Bir Hastane Uygulaması”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 10, Haziran, ss. 179-198.
- Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission.** (1994): Internal Control — Integrated Framework: Evaluation Tools, New Jersey: the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2th Edition.
- Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission.** (2013a): Internal Control — Integrated Framework Framework and Appendices, Durham: American Institute of CPAs.
- Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission.** (2013b): Internal Control — Integrated Framework Internal Control over External

- Financial Reporting: A Compendium of Approaches and Examples, Durham: American Institute of CPAs.
- Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission.** (2013c): Internal Control — Integrated Framework Executive Summary, Durham: American Institute of CPAs.
- Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission.** (2013d): Internal Control — Integrated Framework Illustrative Tools for Assessing Effectiveness of a System of Internal Control, Durham: American Institute of CPAs.
- Cömert, N.** (2016): “İşletmelerde Kontrol ve Denetim Kavramlarının Doğru Kullanılması Amacına Yönelik Kavramsal Bir İnceleme”, Marmara Üniversitesi Marmara Business Review, Issue 1, June, pp. 1-20.
- Çetinkaya, N.** (2017): “Risk Odaklı Denetimde Denetim Kanıtının Kalitesinin Önemi ve Bir Araştırma”, Muhasebe Bilim Dünya Dergisi, Sayı 19, ss. 109-133.
- Demir, A.** (2013): “Bağımsız Denetçiler ve Bağımsız Denetim Kuruluşlarına Genel Bir Bakış”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 378, Şubat, ss. 149-156.
- Deniz, A.** (2013): “Bağımsız Denetimde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Denetçi Açısından Önemi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Duman, Ö.** (2008): Muhasebe Denetimi ve Raporlama, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2. Baskı.
- Elitaş, C.** (2011): Muhasebe Denetiminde Çalışma Kağıtları, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Ercinler, S.** (2014): “Muhasebe Hile ve Hatalarının Engellenmesinde Bağımsız Denetim Faaliyetleri ve Bir Anket Uygulaması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Erdoğan, M., Elitaş, C., Erkan, M. ve Aydemir, O.** (2014): Muhasebe Hilelerinin Denetiminde Benford Yasası, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Erdoğan, M., Erdoğan, N., Cömert, N., Uzun, K. A. ve Yılandıcı, M.** (2012): Denetim, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Ergin, H.** (2006): Denetim, Kütahya: Ekspres Matbaası.
- Erkan, M.** (2008): Muhasebe Denetimi, Ankara: Alf Matbaası.
- Erol, M.** (2015): Muhasebe Denetimi, İstanbul: Ege Basım.
- Graham, L.** (2015): Internal Control and Compliance, New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Gücenme, Ü.** (2004): Muhasebe Denetimi, İstanbul: Aktüel Yayınları.
- Güçlü, F.** (2011): Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler, Ankara: Detay Yayıncılık, 4. Baskı.
- Gülten, S.** (2015): Bağımsız Denetim Uygulamaları, Ankara: ASMMMO Yayınları.
- Güney, S. ve Sarı, S. S.** (2015): “Muhasebe Denetimin Etkinliğini Sağlamada İç Kontrolün Rolü”, Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 5, ss. 62-80.
- Gürbüz, F., Türedi, H. ve Alıcı, Ü.** (2014): “COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı”, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Sayı 42, Temmuz, ss. 141-155.
- Gürbüz, H.** (1995): Muhasebe Denetimi, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 4. Baskı.
- Güredin, E.** (2000): Denetim, İstanbul: Beta Basım Yayım, 10. Baskı.
- Güredin, E.** (2014): Denetim ve Güvence Hizmetleri, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 14. Baskı.
- Haftacı, V.** (2016): Muhasebe Denetimi, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 4. Baskı.

- Hasanefendioğlu, B. ve Uzel, M.** (2017): “COSO Alaaddin'in Sihirli Lambası mı? Tüm Yönleriyle COSO Bazlı İç Kontrol Sistemi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 141, Mayıs-Haziran, ss. 209-226.
- Hazar, H. B.** (2014): Sürekli Denetim Bilgisayar Ortamında Bağımsız ve İç Denetim Planlama, Analiz Teknikleri ve Uygulamalar, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Hüner, D. B.** (2014): “Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- İbiş, C. ve Çatıkkaş, Ö.** (2012): “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, Sayıştay Dergisi, Sayı 85, Nisan-Haziran, ss. 95-121.
- Kagermann, H., Kinney, W., Küting, K. ve Weber, C.** (2008): Internal Audit Handbook, Berlin: Springer.
- Kandemir, T. ve Akbulut, H.** (2013): “Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye'deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Sayı 20, ss. 37-55.
- Kara, S.** (2011): “İç Denetimde Risk Yönetimi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Karakaya, G. ve Türedi, H.** (2015): “COSO İç Kontrol Modeli ve Kontrol Ortamı”, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi, Sayı 602, ss. 67-76.
- Karasar, N.** (2005): Bilimsel Araştırma Yöntemi: Kavramlar İlkeler Teknikler Ankara: 3A Araştırma Eğitim Danışmanlık Ltd.
- Karcioğlu, R. ve Yanık, R.** (2010): “Uluslararası İç Denetim Standartları ve Türkiye'nin İlk 500 Büyük Sanayi Kuruluşunda Uygulama”, Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı 4, ss. 229-241.
- Kaval, H.** (2008): Muhasebe Denetimi, Ankara: Gazi Kitabevi, 3. Baskı
- Kavut, L., Taş, O. ve Şavlı, T.** (2009): Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İstanbul: İSMMMOMO Yayınları.
- Kaya, B.** (2015): Kurumsal Performansı Artırmak İçin İç Denetim İç Kontrol ve Risk Yönetimi, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kayım, A.** (2009): “Basit Kontrol Modelinden COSO Modeline İç Kontrol Süreci: Kurumsal Bazda ve Süreç Bazında Kontrollerin Tasarımına İlişkin Bir Uygulama Örneği”, Denetim Dergisi, Sayı 3, ss. 41-48.
- Kepekçi, C.** (2004): Bağımsız Denetim, İstanbul: Avcıol Matbaası, 5. Baskı.
- Kıral, H.** (2014): İç Denetim "Yönetime Değer Katmak", Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları.
- Kızılboğa, R. ve Özşahin, F.** (2013): “Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı”, Niğe Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı 2, ss. 220-236.
- Korkmaz, Z.** (2011): “COSO İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması”, Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Köse, E. ve Bekci, İ.** (2017): “1992-2013 COSO Modeli: İç Kontrol — Entegre Çerçevesi”, Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi, Sayı 7, Haziran, ss. 12-23.
- Kuşçu, N.** (2016): “İç Kontrolün Bağımsız Denetime Olan Etkisi ve Bir Anonim Şirket Uygulaması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Maliye Hesap Uzmanları Derneği.** (2013): Denetim İlke ve Esasları, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 5.Baskı, Cilt: 1.
- Moeller, R. R.** (2007): COSO Enterprise Risk Management, New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Moeller, R. R.** (2009): Brink's Modern Internal Auditing, New Jersey: John Wiley & Sons Inc, 7th Edition.
- Özbek, Ç.** (2012a): İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetim İç Kontrol, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Cilt: 1.
- Özbek, Ç.** (2012b): İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetim İç Kontrol, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Cilt: 2.
- Özoğlu, B., Mercan, C. ve Çakıroğlu, S.** (2010): Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim, İstanbul: İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları.
- Özyürek, H.** (2012): “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi”, Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Sayı 2, ss. 95-105.
- Pehlivan, D.** (2014): Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2. Baskı.
- Pickett, S.** (2005): The Essential Handbook of Internal Auditing, Chichester: John Wiley & Sons Ltd.
- Provasi, R. ve Riva P.** (2015): “The Updated COSO Report 2013”, Journal of Modern Accounting and Auditing, Issue 10, pp. 487-498.
- Rittenberg, L. E.** (2013a): COSO Internal Control — Integrated Framework Turning Principles Into Positive Action, Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Root, S. J.** (1998): Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance, New York: John Wiley & Sons Inc.
- Sabuncu, B.** (2017): “İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi”, Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı 2, ss. 161-174.
- Sağlam, N. ve Yolcu, M.** (2014): Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Saltık, N.** (2006): “İç Kontrol Öz Değerlendirme”, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Ankara.
- Saltık, N.** (2007): “İç Kontrol Standartları”, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Ankara.
- Selimoğlu, S. L., Özbirecikli, M. ve Uzay, Ş.** (2017): Bağımsız Denetim Türkiye Denetim Standartlarıyla Uyumlaştırılmış Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık, 2. Baskı.
- Selimoğlu, S. L., Özbirecikli, M., Kurt, G., Uzay, Ş., Alagöz, A. ve Yanık, S.** (2009): Muhasebe Denetimi, Ankara: Gazi Kitabevi, 2. Baskı.
- Sezgin, S.** (2005): 20. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma, Denizli: Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü.
- Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Riddle, C. ve Salamasick, M.** (2017): Internal Auditing Assurance & Advisory Services, Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 4th Edition.

- Solak, B.** (2016): Bağımsız Denetçilerin İş Yükü Performansı ve Denetim Kalitesi, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Tekin, H. H.** (2006): “Nitel Araştırma Yönteminin Bir Veri Toplama Tekniği Olarak Kullanılması”, Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı 13, ss. 101-116
- Teraman, Ö.** (2011): “Elektronik Bilgisayar Ortamında Bilgisayarlı Denetim Programları Aracılığıyla Muhasebe Denetimi ve CAP Uygulaması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- TESMER.** (2009): Denetim, Ankara: TESMER Yayınları.
- Tığdemir, S.** (2014): “COSO 2013'ün Yol Haritası”, KPMG Gündem Dergisi, Sayı 19, Temmuz-Eylül, ss. 24-25.
- Toroslu, V.** (2014): Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim, İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Toroslu, V.** (2015): Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Anonim Şirketlerde Denetim, Ankara: Adalet Yayınevi.
- Tuan, K.** (2009): “Bağımsız Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı 2, Aralık, ss. 1-15.
- Tunçay, D.** (2011): “İç Kontrol ile İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Türedi, H., Karakaya, G. ve İldem, M.** (2015): “Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi”, Sayıştay Dergisi, Sayı 96, Ocak-Mart, ss. 55-74.
- Türedi, H., Koban A. O. ve Karakaya, G.** (2015): “COSO İç Kontrol (ABD) Modeli ile İngiliz (Turnbull) ve Kanada (COCO) Modellerinin Karşılaştırılması”, Sayıştay Dergisi, Sayı 99, Ekim-Aralık, ss. 95-119.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü.** (2016a): İç Kontrol — Bütünleşik Çerçeve Bir İç Kontrol Sisteminin Etkililiğini Değerlendirmek İçin Kullanılabilecek Açıklayıcı Araçlar, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü.** (2016b): İç Kontrol — Bütünleşik Çerçeve Dış Finansal Raporlama Üzerinde İç Kontrol: Bir Yaklaşımlar ve Örnekler Özeti, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü.** (2016c): İç Kontrol — Bütünleşik Çerçeve Yönetici Özeti, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü.** (2016d): İç Kontrol — Bütünleşik Çerçeve: Çerçeve ve Ekler, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Tüzün, S.** (2016): “Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Uygulaması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Umur, U.** (2016): “Bağımsız Denetim ve İç Kontrol Etkileşimi: İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi Durumu”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Usul, H.** (2015): TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, Ankara: Detay Yayıncılık, 2. Baskı.
- Uyar, S.** (2009): İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme, Ankara: Gazi Kitabevi.

- Uyar, S.** (2015): “Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim Finansal Tabloların Gözden Geçirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 130, Temmuz-Ağustos, ss. 15-39.
- Uzay, Ş.** (2010): “İç Kontrol Kurumsal Yönetime Yardımcı Olur”, Erciyes Dergisi, Sayı 4, ss. 26-28.
- Uzun, A. K.** (2009a): “Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı”, Denetim Dergisi, Sayı 3, ss. 59-65.
- Uzun, A. K.** (2009b): “Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü”, Active Dergisi, Sayı 62, Kasım-Aralık, ss. 301-312.
- Yalman, S.** (2014): “İç Kontrol ve İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yılancı, M.** (2006): İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2. Baskı.
- Yılancı, M.** (2015): İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi, Ankara: Detay Yayıncılık, 3. Baskı.
- Yıldırım, A. Ve Şimşek, H.** (2015): Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 11.Baskı.

İnternet Kaynakları

- Alpman, G. (2012): “İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması”, <https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6822,alpman-gokhan-ic-kontrol-sisteminin-etkinliginin-saglanmasi.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.01.2018).
- Bulut, Ersin. (2014): <https://denetimsitesi.wordpress.com/2014/08/15/coso-2013-ic-kontrol-cercevesi-3/>, (Erişim Tarihi: 26.11.2017).
- Bulut, Ersin. (2015): <http://www.tide.org.tr/uploads/TI%CC%87DE-COSO%20Sunumu%202013%20son.pdf>, (Erişim Tarihi: 01.04.2018).
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013): “Internal Control-Integrated Framework”, <https://www.coso.org/Documents/COSO-FAQs-May-2013-branded.pdf>, (Erişim Tarihi: 01.04.2018).
- DELOİTTE. (2014): “The 2013 COSO Framework and the Audit Committee”, <http://deloitte.wsj.com/riskandcompliance/2014/03/13/the-2013-coso-framework-and-the-audit-committee/>, (Erişim Tarihi: 17.04.2018).
- Eşkazan, A. R. (2003): “İç Denetimin Değişen Dünyasında İç Denetçiler”, İç Denetim Dergisi, Sayı 33, <http://www.icdenetimmerkezi.com/Content/wp-content/makaleler/sayi6mart03icdntci.pdf>, (Erişim Tarihi: 29.01.2018).
- Gronloh, H. D. (2015): “An Overview of the COSO 2013”, <http://www.ptfinance.nl/docs/default-source/bouw-en-vastgoedcursus-2015/4-hans-gronloh.pdf?sfvrsn=2>, (Erişim Tarihi: 10.04.2018).
- Hasanefendioğlu, B. (2016): “COSO Bazlı İç Kontrol Sistemi”, <http://bulenthasanefendi.blogspot.com/2016/11/coso-bazli-ic-kontrol-sistemine-dair.html>, (Erişim Tarihi: 18.04.2018).
- https://ickontrol.saglik.gov.tr/Files/FK/ic_kontrol_tarihcesi.pdf, (Erişim Tarihi: 13.11.2017).
- http://www.denetimnet.net/Pages/bagimsiz_denetim_ile_ilgili_bilgiler.aspx, (Erişim Tarihi: 10.03.2018).
- <https://www.fuathoca.net/>, (Erişim Tarihi: 27.01.2018).

- <http://www.gureli.com.tr/2017/03/6-ic-kontrol.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.10.2017).
- <http://www.icdenetimmerkezi.com/Home/TemelBilgiler>,(Erişim Tarihi: 01.02.2018).
- <http://www.maliye.gov.tr/ic-kontrolun-tarihcesi>, (Erişim Tarihi: 23.11.2017).
- <http://www.denetciyiz.com/coso-nedir-ne-ise-yarar-coso-modeli-ic-kontrol-yapisi-nedir-coso-kupu-piramidi>, (Erişim Tarihi: 05.04.2018).
- <http://www.muhasabedersleri.com/muhasebe-denetimi/muhasebe-denetim-turleri.html>, (Erişim Tarihi: 25.02.2018).
- <http://www.muhasabeuygulama.com/denetimin-tanimi.html>, (Erişim Tarihi: 19.02.2018).
- <http://www.muhasabex.com/spk-ya-gore-denetim-ve-turleri>, (Erişim Tarihi: 21.02.2018).
- <http://www.ysm.com.tr/bagimsiz-denetim-nedir-faydalari-nelerdir>, (Erişim Tarihi: 03.03.2018).
- <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/denetim/sarbanes-oxley.html>, (Erişim Tarihi: 10.12.2017).
- <https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx>, (Erişim Tarihi: 29.11.2017).
- <http://mevzuatsal.com/dunyadan-bakis/coso-ic-kontrol-butunlesik-erceve-yeniliklerine-bir-bakis.html>, (Erişim Tarihi: 02.04.2018).
- <http://www.intosai.org/about-us.html>, (Erişim Tarihi: 21.12.2017).
- ISMMMO. (2013): “Kobi’lerde İç Denetim İçin Pratik Bilgiler”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic%20Denetim.pdf>, (Erişim Tarihi: 05.01.2018).
- ISMMMO. (2015): “İç Denetime Genel Bir Bakış”, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic_denetim_2015.pdf, (Erişim Tarihi: 01.02.2018).
- Kamu Denetçiliği Kurumu. (2013): “I. Uluslararası Kamu Denetçiliği Sempozyumu”, <https://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/pdf/kdk-sempozyum-1.pdf>, (Erişim Tarihi: 27.02.2018).
- Kamu Gözetimi Kurumu, “BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20200-Site.pdf>, (Erişim Tarihi: 01.03.2018).
- Kamu Gözetimi Kurumu, “BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları”, <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20500-Site.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.03.2018).
- Kamu Gözetimi Kurumu, “BDS 520 Analitik Prosedürler”, http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%20B1/DENET%20C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_520.pdf, (Erişim Tarihi: 25.03.2018).
- Kamu Gözetimi Kurumu. (2012): “Türkiye Denetim Standartları”, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Bilgi_Notu_15_12_2017.pdf, (Erişim Tarihi: 16.03.2018).
- Koç, A. V. (2018): “İç Denetim’de COSO Modeli”, <http://amfiweb.net/ic-denetimde-coso-modeli>, (Erişim Tarihi: 15.04.2018).
- Köroğlu, Ç. ve Uçma, T. (2006), “İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi”, *Mevzuat Dergisi*, Sayı 103, Haziran, <https://www.mevzuatdergisi.com/2006/07a/02.htm>, (Erişim Tarihi: 11.12.2017).

- Martin, A. (2015): “Implementing COSO 2013 Internal Control-Integrated Framework”, Today's CPA, July-August, pp. 42-44, https://www.tscpa.org/docs/default-source/default-document-library/coso2013_julyaugust2015.pdf?sfvrsn=2, (Erişim Tarihi: 27.04.2018).
- Martinez, R. (2014): “2013 COSO Framework Overview”, <https://chapters.theiia.org/losangeles/Events/Documents/COSO%20Risk%20Assessments%20by%20Roger%20Martinez%20and%20Vasquez%20Co.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.04.2018).
- Özeren, B. (2016): “INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları”, <https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/10560,intosai-ic-kontrol-standartlari-kilavuzupdf.pdf?0>, (Erişim Tarihi: 30.12.2017).
- Rittenberg, L. E. (2013b): “COSO 2013: A Reflection of the Times”, <https://iaonline.theiia.org/coso-2013-a-reflection-of-the-times>, (Erişim Tarihi: 03.04.2018).
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü, “İç Denetim: Güvence, İçgörü ve Nesnellik”, https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/IIA_Ic_Denetimin_Paydaslar_Icin_Degeri_Detay.pdf, (Erişim Tarihi: 24.02.2018).
- Uludağ Üniversitesi. (2013): “İç Kontrol El Kitabı”, http://ickontrol.uludag.edu.tr/images/files/Ic_Kontrol_El_Kitabi.pdf, (Erişim Tarihi: 05.11.2017).
- Uzun, A. K., “İşletmelerde İç Kontrol Sistemi”, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Ali%20Kamil%20Uzun/%C4%B0%C5%9ELETMELERDE%20%C4%B0%C3%87%20KONTROL%20S%C4%B0STEM%C4%B0_AKU.pdf, (Erişim Tarihi: 17.02.2018).

EKLER

Ek1: Anket

Ek2: Etik Kurul Raporu

Ek1: Anket

**COSO TABANLI İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ DENETİM
SÜRECİNE ETKİLERİ**

1. İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışması için 5 COSO bileşeninin birbirleriyle ilişkili ve uyumlu çalışmaları hususunda ne düşünüyorsunuz?
2. COSO tabanlı iç kontrol sisteminin işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde ve amaçlara ulaşılmasındaki etkinliği hususunda ne düşünüyorsunuz?
3. COSO tabanlı iç kontrol sisteminin raporlamanın güvenilirliği ile yasa ve mevzuata uyumu sağlaması hususundaki etkinliği hakkında ne düşünüyorsunuz?
4. COSO tabanlı iç kontrol sisteminin işletme risklerini belirlemesi, değerlendirmesi ve makul bir seviyeye indirmesi hususundaki etkinliği hakkında ne düşünüyorsunuz?
5. COSO tabanlı iç kontrol sisteminin bağımsız denetime ayrılan zamanı ve bağımsız denetim maliyetini nasıl etkileyeceğini düşünüyorsunuz?
6. COSO tabanlı iç kontrol sisteminin bağımsız denetim kanıtlarını nasıl etkileyeceğini düşünüyorsunuz?
7. COSO tabanlı iç kontrol sisteminin bağımsız denetim riskini nasıl etkileyeceğini düşünüyorsunuz?
8. COSO tabanlı iç kontrol sisteminin bağımsız denetim görüşünü nasıl etkileyeceğini düşünüyorsunuz?
9. COSO tabanlı iç kontrol sisteminin bağımsız denetim sürecinde işletmeleri ve bağımsız denetçileri nasıl etkileyeceğini düşünüyorsunuz?
10. COSO tabanlı iç kontrol sisteminin bağımsız denetim sürecine genel olarak etkileri hakkında ne düşünüyorsunuz?

Ek2: Etik Kurul Raporu



T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Sayı : 88083623-020
Konu : Muhammet Fatih ÇOŞKUN Etik Onayı
Hk.

Sayın Muhammet Fatih ÇOŞKUN

Tez çalışmanızda kullanmak üzere yapmayı talep ettiğiniz mülakat sorularınız İstanbul Aydın Üniversitesi Etik Komisyonu'nun 13.09.2018 tarihli ve 2018/17 sayılı kararıyla uygun bulunmuştur.

Bilgilerinize rica ederim.

e-imzalıdır
Prof. Dr. Ragıp Kutay KARACA
Müdür

17/04/2019 Enstitü Sekreteri

NESLİHAN KUBAL

Evrakı Doğrulamak İçin : <https://evrakdogrula.aydin.edu.tr/en/Vision.Dogrula/BelgeDogrulama.aspx?V=BEKR3DP8C>

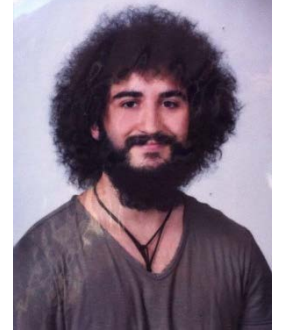
Adres:Beşyol Mah. İnönü Cad. No:38 Sefaköy , 34295 Küçükçekmece / İSTANBUL
Telefon:444 1 428
Elektronik Aġ:<http://www.aydin.edu.tr/>

Bilgi için: NESLİHAN KUBAL
Unvanı: Enstitü Sekreteri



ÖZGEÇMİŞ

Ad ve Soyadı: Muhammet Fatih ÇOŞKUN
Doğum Yeri: Kağıthane
Doğum Yılı: 1993
Medeni Hali: Bekar
E-mail: mfatihcoskunn@outlook.com



Eğitim Bilgileri

Yüksek Lisans (2016-2018) İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal bilimler enstitüsü, Muhasebe ve Denetimi Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetimi Programı

Lisans: (2012-2016) İstanbul Aydın Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi

Lise: (2009-2012): Güngören Ticaret ve Meslek Lisesi, Muhasebe-Finansman Alanı

