

T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
İŞLETME ENSTİTÜSÜ

**BAĞIMSIZ DENETİMİN İŞLETMELERİN İÇ  
KONTROL SİSTEMLERİNDEKİ DÖNÜŞTÜRÜCÜ  
ETKİSİ: BİR ALAN ARAŞTIRMASI**

**DOKTORA TEZİ**

**Zeynep KILIÇ**

**Enstitü Anabilim Dalı : İşletme**  
**Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman**

**Tez Danışmanı: Doç. Dr. Nevran KARACA**

**MART – 2023**

Zeynep Kılıç tarafından hazırlanan “Bağımsız Denetimin İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerindeki Dönüştürücü Etkisi: Bir Alan Araştırması” başlıklı bu tez, 06/02/2022 tarihinde Sakarya Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca yapılan Tez Savunma Sınavı sonucunda başarılı bulunarak, jürimiz tarafından Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

**Danışman** : Doç. Dr. Nevran KARACA  
*Sakarya Üniversitesi*

**Jüri Üyeleri** : Prof. Dr. Selahattin KARABINAR  
*İstanbul Üniversitesi*

Prof. Dr. Melek AKGÜN  
*Maltepe Üniversitesi*

Doç. Dr. Şule YILDIZ  
*Sakarya Üniversitesi*

Dr. Öğr. Üyesi Kadir ÜÇAY  
*Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi*



T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
İŞLETME ENSTİTÜSÜ  
TEZ SAVUNULABİLİRLİK VE ORJİNALLİK  
BEYAN FORMU

Sayfa : 1/1

**Öğrencinin**

Adı Soyadı	:	Zeynep KILIÇ
Öğrenci Numarası	:	1660D04007
Enstitü Anabilim Dalı	:	İşletme
Enstitü Bilim Dalı	:	Muhasebe ve Finansman
Programı	:	<input type="checkbox"/> YÜKSEK LİSANS <input checked="" type="checkbox"/> DOKTORA
Tezin Başlığı	:	BAĞIMSIZ DENETİMİN İŞLETMELERİN İÇ KONTROL SİSTEMLERİNDEKİ DÖNÜŞTÜRÜCÜ ETKİSİ: BİR ALAN ARAŞTIRMASI
Benzerlik Oranı	:	%19

Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi beyan ederim.

..... / ..... / 20....  
İmza  
Öğrenci

Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez çalışması ile ilgili gerekli düzenleme tarafımda yapılmış olup, yeniden değerlendirilmek üzere .....@sakarya.edu.tr adresine yüklenmiştir.

Bilgilerinize arz ederim.

..... / ..... / 20....  
İmza  
Danışman

Uygundur

Danışman  
Unvanı / Adı-Soyadı:

Tarih: ..... / ..... / 20....

İmza:

KABUL EDİLMİŞTİR

REDDEDİLMİŞTİR

EYK Tarih ve No:

Enstitü Birim Sorumlusu Onayı

## ÖNSÖZ

Uzun bir düşünme ve çalışma sürecinin sonunda ortaya çıkan bu çalışmada Bağımsız Denetimin işletmeler için önemine dikkat çekilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın, Bağımsız Denetimin tarafları veya ilgilisi olan kişi ve kurumlara fayda sağlamasını, bilim dünyasına katkıda bulunmasını dilerim.

Meşakkatli bir çalışma sürecine katlanan ve hakkını ödeyemeyeceğim danışmanım Doç. Dr. Nevran KARACA'ya teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım. Çalışmam süresince yardımlarını esirgemeyen Prof. Dr. Melek AKGÜN'e, görüşleriyle araştırma sürecine önemli katkılarda bulunan Prof. Dr. Selahattin KARABINAR'a, süreçteki destekleri için Doç. Dr. Şule YILDIZ'a, Dr. Öğretim Üyesi Kadir ÜÇAY'a çok teşekkür ederim. Mülakat çalışmalarında vakit ve görüşlerini cömertçe paylaşan Bağımsız Denetçi meslektaşlarıma, doküman destekleri için özellikle değerli meslektaşım Sayın Erkan TEMEL beyefendiye şükranlarımı sunarım. Son olarak süreçte desteğini esirgemeyen tüm dostlarıma ve aileme en derin teşekkürlerimi ve sevgilerimi sunarım.

**Zeynep KILIÇ**

**06/02/2022**

# İÇİNDEKİLER

<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>v</b>
<b>TABLO LİSTESİ</b> .....	<b>vi</b>
<b>ŞEKİL LİSTESİ</b> .....	<b>vii</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>viii</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>ix</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>10</b>
<b>BÖLÜM 1: İÇ KONTROLE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE</b> .....	<b>15</b>
1.1. İç Kontrol Kavramı ve Kapsamı.....	15
1.2. İç Kontrolün Amaçları.....	17
1.3. İç Kontrolün Temel İlkeleri .....	18
1.4. İç Kontrolde Görev ve Sorumluluklar .....	19
1.5. İç Kontrolün Faydaları.....	22
1.6. İç Kontrol Sistemini Yapılandırma Modelleri .....	23
1.6.1. COBIT Modeli.....	23
1.6.2. Turnbull Modeli.....	24
1.6.3. CoCo Modeli .....	24
1.6.4. eSAC Modeli .....	24
1.6.5. SysTrust Modeli.....	25
1.7. COSO İç Kontrol Modeli.....	25
1.7.1. Kontrol Ortamı.....	29
1.7.2. Risk Değerlendirme .....	30
1.7.3. Kontrol Faaliyetleri.....	31
1.7.4. Bilgi ve İletişim .....	32
1.7.5. İzleme .....	33
1.8. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Göz Önünde Bulundurulması Gereken Faktörler.....	34
1.9. İç Kontrol Sisteminin Sınırlamaları.....	34
1.10. İç Kontrol İle İç Denetim İlişkisi.....	35

<b>BÖLÜM 2: BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE İÇ KONTROL VE BDS 265 KAPSAMINDA BAĞIMSIZ DENETİM İLE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ .....</b>	<b>37</b>
2.1. İç Kontrolün Bağımsız Denetim Açısından Önemi.....	37
2.2. Bağımsız Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi .....	37
2.2.1. İç Kontrol Sisteminin Tanınması.....	39
2.2.1.1. Not Alma Yöntemi .....	40
2.2.1.2. Anket Yöntemi .....	40
2.2.1.3. Akış Şeması Yöntemi.....	41
2.2.2. İç Kontrolün Ön Değerlendirilmesi .....	41
2.2.4. İç Kontrol Sisteminin Son Değerlendirmesi.....	42
2.3. BDS 265 İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Ve Yönetime Bildirilmesi Standardı .....	42
2.3.1. Standardın Genel Çerçevesi.....	42
2.3.2. İç Kontrol ve Önemli İç Kontrol Eksikliği Kavramları.....	43
2.3.2.1. İç Kontrol Eksikliği.....	44
2.3.2.2. Önemli İç Kontrol Eksikliği.....	44
2.3.3. İç Kontrol Eksikliklerinin Bildirilme Şekli .....	47
2.3.4. İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden ve Yönetimden Sorumlu Olanlara Bildirilmesi.....	48
2.3.4.1. İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Bildirilmesi .....	48
2.3.4.2. İç Kontrol Eksikliklerinin Yönetime Bildirilmesi .....	50
2.4. BDS 265 Kapsamında Bağımsız Denetim ve İç Kontrol İlişkisi.....	52
<b>BÖLÜM 3: BAĞIMSIZ DENETİMİN İŞLETMELERİN İÇ KONTROL SÜREÇLERİNE ETKİLERİNİN TESPİTİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA.....</b>	<b>55</b>
3.1. Literatür Araştırması.....	55
3.2. Araştırmanın Sorusu Ve Amacı.....	57
3.3. Araştırmanın Özgünlüğü Ve Önemi.....	58
3.4. Araştırmanın Metodolojisi.....	58
3.5. Araştırmanın Evren Ve Örneklemi.....	61
3.6. Veri Toplama Süreci.....	63

3.7. Araştırmanın Kısıtları .....	67
3.8. Mülakat Bulgularının Analizi ve Yorumlanması .....	67
3.8.1. Bağımsız Denetçilerle Yapılan Mülakatlara İlişkin Bulgular .....	68
3.8.1.1. Bağımsız Denetçilerin BDS265 Gereği Yaptıkları İşlemlere İlişkin Görüş ve Açıklamaları .....	68
3.8.1.2. Yöneticilerin İç Kontrole Yaklaşımına İlişkin Bağımsız Denetçi Görüşleri .....	78
3.8.1.3. Denetimin Zorunlu Veya İhtiyari Olmasının Yöneticilerin İç Kontrole Yaklaşımına Etkisine İlişkin Bağımsız Denetçi Görüşleri .....	85
3.8.1.4. İşletmelerin Bağımsız Denetim Sürecindeki Şeffaflıklarına İlişkin Bağımsız Denetçi Görüşleri.....	86
3.8.1.5. İşletmelerin Bağımsız Bir İç Kontrol/İç Denetim Birimi Olup Olmamasının Bağımsız Denetim Sürecine Etkilerine İlişkin Bağımsız Denetçi Görüşleri.....	88
3.8.1.6. Bağımsız Denetçiler Tarafından En Çok Raporlanan İç Kontrol Eksikliklerine İlişkin Bulgular .....	90
3.8.1.7. Yöneticilerin İç Kontrol Eksikliği Bildirimlerine Karşı Reaksiyonlarına İlişkin Bağımsız Denetçi Görüşleri .....	107
3.8.1.8. Bağımsız Denetimin İşletmelerin İç Kontrol Süreçlerine Katkılarına İlişkin Bağımsız Denetçi Görüşleri .....	113
3.9. Yöneticilerle Yapılan Mülakatlara İlişkin Bulgular .....	116
3.9.1. Bağımsız Denetçiler Tarafından Bildirilen Eksiklikler ve Bu Eksikliklerin Giderilmesi İçin Alınan Tedbirlere İlişkin Yöneticilerin Görüşleri .....	116
3.9.2. Eksiklik Bildirimlerine Karşı Aksiyon Alınmamasına İlişkin Yöneticilerin Açıklamaları .....	127
3.9.3. İşletmelerin Bağımsız Denetim Sürecindeki Şeffaflıklarına İlişkin Yöneticilerin Görüşleri .....	131
3.9.4. Bağımsız Denetimin İşletmelerin İç Kontrol Süreçlerine Katkılarına İlişkin Yönetici Görüşleri .....	133
3.10. İç Kontrol Eksikliklerinin COSO Modeli Çerçevesinde Değerlendirilmesi.....	139
<b>SONUÇ .....</b>	<b>144</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>152</b>

<b>EKLER .....</b>	<b>160</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>164</b>



## KISALTMALAR

<b>AICPA</b>	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
<b>BD</b>	: Bağımsız Denetçi
<b>BDDK</b>	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>BDS</b>	: Bağımsız Denetim Standardı
<b>CICA</b>	: Kanada Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
<b>COSO</b>	: Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi
<b>ERM</b>	: Kurumsal Risk Yönetimi
<b>ICAEW</b>	: İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
<b>KAYİK</b>	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>SOX</b>	: Sarbanes Oxley Yasası
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kanunu
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>TİDE</b>	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>UDS</b>	: Uluslararası Denetim Standartları
<b>UFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>UMS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>Vb.</b>	: ve benzeri
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir

## TABLO LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> Bağımsız Denetçilere İlişkin Genel Tanımlar .....	61
<b>Tablo 2:</b> Üst Düzey Yöneticilere İlişkin Genel Tanımlar .....	61
<b>Tablo 3:</b> Yöneticilerin Görev Yaptığı Şirketlere İlişkin Genel Bilgiler .....	62
<b>Tablo 4:</b> Kontrol Ortamına İlişkin İç Kontrol Soru Formu Örneği .....	62
<b>Tablo 5:</b> Hesaplara İlişkin İç Kontrol Soru Formu Örneği .....	62
<b>Tablo 6:</b> İç Kontrol Eksikliklerine İlişkin Tavsiye Mektubu Örneği.....	71
<b>Tablo 7:</b> İç Kontrol Sistemi Özet Değerlendirme Formu Örneği .....	72
<b>Tablo 8:</b> İç Kontrol Değerlendirmelerine Göre İşletmede Uygulanacak Denetim Teknikleri Çizelgesi Örneği .....	74
<b>Tablo 9:</b> Raporlanan İç Kontrol Eksikliklerinin Bağımsız Denetçilere Göre Dağılımı.	88
<b>Tablo 10:</b> Raporlanan İç Kontrol Eksikliklerinin Bağımsız Denetçi Bazında Dağılımı.....	99
<b>Tablo 11:</b> Yöneticilerin Aksiyon Almama Sebeplerine İlişkin Bağımsız Denetçi Beyanları .....	108
<b>Tablo 12:</b> Y1 Kodlu Yöneticiye Raporlanan Eksiklikler ve Alınan Tedbirler .....	114
<b>Tablo 13:</b> Y2 Kodlu Yöneticiye Raporlanan Eksiklikler ve Alınan Tedbirler .....	115
<b>Tablo 14:</b> Y3 Kodlu Yöneticiye Raporlanan Eksiklikler ve Alınan Tedbirler .....	117
<b>Tablo 15:</b> Y4 Kodlu Yöneticiye Raporlanan Eksiklikler ve Alınan Tedbirler .....	120
<b>Tablo 16:</b> Y5 Kodlu Yöneticiye Raporlanan Eksiklikler ve Alınan Tedbirler .....	121
<b>Tablo 17:</b> Y6 Kodlu Yöneticiye Raporlanan Eksiklikler ve Alınan Tedbirler .....	122
<b>Tablo 18:</b> Y7 Kodlu Yöneticiye Raporlanan Eksiklikler ve Alınan Tedbirler .....	123
<b>Tablo 19:</b> Yöneticilerin Aksiyon Almama Sebeplerine İlişkin Beyanları .....	124
<b>Tablo 20:</b> Raporlanan Eksikliklerin COSO İç Kontrol İlkeleri İle İlişkisi .....	136

## ŞEKİL LİSTESİ

<b>Şekil 1:</b> COSO İç Kontrol Piramidi.....	26
<b>Şekil 2:</b> COSO Küpü.....	27
<b>Şekil 3:</b> COSO 2013 İç Kontrol Bileşenleri ve İlkeleri.....	28

**Tezin Başlığı:** Bağımsız Denetimin İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerindeki Dönüştürücü Etkisi: Bir Alan Araştırması

**Tezin Yazarı:** Zeynep KILIÇ

**Danışman:** Doç. Dr. Nevran KARACA

**Kabul Tarihi:** 06/02/2022

**Sayfa Sayısı:** ix (ön kısım) + 165 (tez)

**Anabilim Dalı:** İşletme

**Bilim Dalı:** Muhasebe ve Finansman

Bağımsız denetim, denetlenen işletmenin finansal tablolarının uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığına, finansal tablolar aracılığıyla paydaşlara sunulan bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığına dair makul güvence veren bir denetim görüşüne ulaşılması sürecini ifade eder. İç kontrol ise üst yönetimin sorumluluğunda olan ve işletmede yürütülen tüm faaliyetlerin verimli ve etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak amacıyla kurgulanan bir sistemdir. Bağımsız denetim sürecinde işletmenin iç kontrolleri sürekli olarak gözden geçirildiğinden bu iki kavram sürekli etkileşim halindedir. İç kontrol gerek işletme faaliyetlerinin verimliliğinin ve etkinliğinin artırılması açısından gerekse de bağımsız denetim sürecinin kolaylaştırılması açısından önem arz etmektedir. Bu noktada bağımsız denetim sürecinin iç kontrole ilişkin sorumlulukları kapsamında üst yönetime yapacağı sözlü ve yazılı bildirimler son derece önemlidir.

Bu bağlamda tezde, bağımsız denetçiler tarafından yönetime veya üst yönetime yapılan bildirimlerin işletmenin iç kontrol sisteminin geliştirilmesine katkısının olup olmadığının ortaya konması amaçlanmıştır.

Bu kapsamda tezde mülakat yöntemi benimsenmiş, aktif şekilde bağımsız denetim yapan bağımsız denetçilerle ve zorunlu veya ihtiyari olarak bağımsız denetim yaptıran işletme yöneticileriyle görüşmeler yapılmıştır.

Araştırma sonucunda; bağımsız denetçilerin yapmış olduğu denetimler esnasında tespit etmiş oldukları iç kontrol eksikliklerine ilişkin tavsiyeleri doğrultusunda işletme yöneticilerinden almış olduğu tedbirlerin işletmelerin iç kontrol süreçlerine olumlu katkılarının olduğu tespit edilmiştir. Özellikle kontrol ortamı ve risk analizi hususlarında yapılan eksiklik tespitlerinin işletmelerin iç kontrol sistematiğinde farklılıklar oluşturduğu, kurumsal bir anlayış geliştirmelerine, kurum için eğitim düzeyinin artmasına ve bölümler arası iletişimin güçlenmesine önemli katkılar yaptığı anlaşılmıştır.

1980’li yıllarda Amerika Birleşik Devletleri’nde çalışmalarına başlanan COSO modeli dünyada en yaygın olarak kullanılan iç kontrol modelidir. Türkiye’de de Kamu İç Kontrol mevzuatında benimsenmiş olduğundan çalışmada yapılan mülakatlardan elde edilen iç kontrol eksikliklerine ilişkin bulgulardan yola çıkılarak, COSO modeline göre işletmelerin iç kontrol süreçlerine ilişkin ilkelerin en çok hangi aşamalarda ihlal edildiği ve bu ihlallerin düzeltilmesiyle işletmelerin iç kontrol sistemlerinde nasıl dönüşümün meydana geldiği ortaya konulmuştur.

Tespit edilen katkılar doğrultusunda daha fazla işletmenin bu faydaları sağlayabilmesi için ülke genelinde bağımsız denetimin kapsamının yasal olarak genişletilmesinin ülke ekonomisine olumlu katkılarının olabileceği değerlendirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Denetim, İç Kontrol, COSO, BDS 265

**Title of the Thesis:** The Transformative Effect of Independent Audit on the Internal Control Systems of Businesses: A Field Study

**Author :** Zeynep KILIÇ

**Supervisor:** Assoc.Prof.Dr.Nevran KARACA

**Date :** 06/02/2023

**Np:** ix (pre text) + 165 (main body)

**Department:** Business Administration **Subfield :** Accounting and Finance

Independent audit refers to the process of reaching an audit opinion that gives reasonable assurance as to whether the financial statements of the audited entity are prepared in accordance with international financial reporting standards, and whether the information presented to the stakeholders through the financial statements is accurate and reliable. Internal control, on the other hand, is a system that is under the responsibility of the top management and is designed to ensure that all activities carried out in the enterprise operate efficiently and effectively. Since the internal controls of the enterprise are constantly reviewed during the independent audit process, these two concepts are in constant interaction. Internal control is important both in terms of increasing the efficiency and effectiveness of business activities and facilitating the independent audit process. At this point, verbal and written notifications that the independent audit process will make to the senior management within the scope of its responsibilities regarding internal control are extremely important.

In this context, in this thesis, it is aimed to reveal whether the notifications made by the independent auditors to the management or the senior management contribute to the development of the internal control system of the enterprise. In this context, the interview method was adopted in the thesis, and interviews were conducted with independent auditors who actively conduct independent audits, and with business managers who have had independent audits either mandatory or voluntary.

As a result of the research; It has been determined that the measures taken by the business managers in line with the recommendations of the independent auditors regarding the internal control deficiencies they have determined during the audits they have made have positive contributions to the internal control processes of the enterprises. It has been understood that the deficiencies in the control environment and risk analysis issues create differences in the internal control systematics of the enterprises, making important contributions to the development of an institutional understanding, increasing the level of education for the institution and strengthening the communication between the departments.

The Coso model which had been implemented in the United States since 1980, is the most commonly applied internal control model. Due to the adoption of internal control legislation in Turkey, the indications about the internal control deficiencies via interviews have enabled to determine the violations of the internal control processes at various stages hence how the transformation is established after the recovery. In line with the identified contributions, it has been evaluated that the legal expansion of the scope of independent auditing across the country may have positive contributions to the country's economy so that more businesses can provide these benefits.

The scope of the independent audit and benefits for a wide range of enterprises must be assured by laws which will lead to positive economic contribution.

**Keywords:** Independent Auditing, Internal Control, COSO, ISA 265

## GİRİŞ

Dünyada yaşanan muhasebe skandallarının sonrasında iç kontrol sistemi önemli gündem konularından biri haline gelmiştir. Bu skandalları önlemeye yönelik olarak proaktif önleyici bir yaklaşımla işletmelerdeki mevcut iç kontrol sistemlerinin, faaliyetlerin belirlenen amaçlara, politikalara ve prosedürlere uygun olarak yapıldığını garanti edecek kapasitede olup olmadığının eleştirel bir şekilde değerlendirilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bütün bu gelişmeler sonucunda gerek işletme yöneticileri, gerekse işletme ile ilgili tüm kesimlerin ve bağımsız denetçilerin iç kontrol sistemlerine verdikleri önem oldukça artmıştır.

Bağımsız denetim; denetim hizmeti sunulan işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetim standartları doğrultusunda, işletmenin finansal olaylarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu bakımından incelenmesi sonucunda elde edilen görüşlerin işletme içindeki ve dışındaki kişi ve kurumlara iletilmesi sürecidir. Bağımsız denetimin amacı, işletmenin dış paydaşlarının işletmeye ilişkin bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasıdır. Bağımsız denetim ayrıca işletme faaliyetlerinin mevzuata uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini tespitine yardımcı olmaktadır.

İç kontrol, bir işletmenin finansal ve finansal olmayan bütün faaliyetlerinin, işletmenin stratejik öncelikleri ekseninde, etkin, verimli ve yasal düzenlemelere uygun olarak yürütülmesine katkı veren bir yönetim aracı olarak ifade edilebilir. İç kontrolün temel amacı işletmenin karşılaşılabileceği muhtemel riskleri saptamaktır. İç kontrol sistemi bununla birlikte işletme üst yönetiminin uygulamalarını daha şeffaf ve hesap verilebilir olarak yürütmesine olanak sağlayarak katkı sağlamayı da amaçlamaktadır. İç kontrol sistemleri işletmenin karşı karşıya olduğu riskleri tespit ederek bu risklerin hangi faaliyetleri ne şekilde etkileyeceğini tespit ederek bu riskleri minimuma indirecek veya elimine edecek kontrol faaliyetlerini tasarlar.

İç kontrol sistemi ayrıca işletmenin varlıklarının korunmasında, doğru ve güvenilir finansal tabloların oluşturulmasında kritik bir öneme sahiptir. İşletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin, yönetimin belirlediği hedefler ile yasal ve yönetsel düzenlemelere uygun olarak sürdürülebilmesi ve işletmenin finansal tablolarının daha güvenilir hale gelmesi ancak işletmede kurulacak sağlam bir iç kontrol sistemi ile mümkün hale gelebilecektir

(Aksoy, 2005: 138). Nitekim yapılan hile araştırmalarında, hilenin ortaya çıkmasının başlıca nedeni olarak zayıf iç kontrol yapısı gösterilmektedir (Ulucan zkul ve Almalı zdemir, 2011: 35).

İ kontrol sisteminin oluşturulması ve etkin şekilde sürdürülmesi işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Bağımsız denetçinin sorumluluğuna ise i kontrolün etkinlik düzeyini belirlemek üzere, denetim çalışmalarını planlama, müşteri işletmeyi tanıma sürecinde, işletmenin hem kontrol ortamını hem de iş süreçlerinde yer alan kontrollerin neler olduğunu ve nasıl işlediğini anlamaktır.

Bağımsız denetim standartlarının bağımsız denetçilerden beklentisi finansal tablolardaki hataları ve hileleri tespit etmeye yönelik olarak iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi ve bunun sonucundaki tespitlerinden hareketle işletme risklerinin belirlenmesidir. Nitekim bağımsız denetim süreci boyunca işletmelerdeki iç kontrol sistemi ile birlikte muhasebeleştirme süreçleri incelenmekte, sistemin zayıf yönleri tespit edilmektedir.

Bu doğrultuda bağımsız denetçinin denetleme süreci sırasında saptamış olduğu i kontrol eksikliklerini işletme yönetimine bildirmesi beklenir. Nitekim denetçi, bağımsız denetim faaliyeti sonucunda iç kontrol sisteminin eksik yönlerini denetlenen işletmenin st yönetimine ve yönetim kademesine bildirmektedir. Bağımsız denetçiler, denetim sürecindeki gözlemlerine ve bu gözlemlerden elde ettiği bulgulara dayanarak, işletmenin karşı karşıya kalabileceği risklerin neler olduğunu, bu risklerin bertaraf edilebilmesine yönelik ne tür kontroller geliştirebileceğine ilişkin olarak işletmelere tavsiyede bulunabilmektedir. Bağımsız denetim bu şekilde, işletmeyi tarafsız şekilde şekilde değerlendirerek sistemin aksayan ve eksik olan yönlerini tespiti edip yanlışlıkları ortadan kaldırma işlevini yerine getirirken, işletmenin st yönetim ve yönetim kademesi ile işletme çalışanlarının eğitimini de desteklemektedir (Kaval, 2007: 5).

Bu çerçevede 265 numaralı ‘İç Kontrol Eksikliklerinin st Yönetimden Sorumlu Olanlara Ve Yönetime Bildirilmesi’ adlı bağımsız denetim standardı (BDS 265), finansal tabloların denetimi sırasında bağımsız denetçilerin tespit ettikleri iç kontrol eksikliklerini standarda uygun şekilde st yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirmesine yönelik sorumluluğuna ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Bu kapsamda bağımsız denetçilerin, denetim esnasında ortaya çıkardığı ve mesleki muhakemesi sonucunda yönetişimden sorumlu olanların dikkatini çekecek derecede önemli olduğuna karar

verdiği iç kontrol eksikliklerini uygun bir biçimde üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirmesi önem arz etmektedir.

### **Çalışmanın Önemi**

İşletme yönetiminin sorumluluk alanına girmesine rağmen iç kontrol sistemine yeterli seviyede ilgi göstermemesi hem işletme kaynaklarının suistimal edilmesine hem de finansal tabloların önemli yanlışlıklar içermesine sebep olabilecektir. Bu nedenle yönetimin işletmede yanlışlıkları tespit edip önleyecek iç kontrol yapısını kurması ve etkin şekilde işletmesi, ayrıca değişen iç ve dış çevre koşullarına uygun olarak iç kontrollerin sürekli gözden geçirilerek gerektiğinde revize edilmesi gerekmektedir. Bağımsız denetim fonksiyonu işletmelerin finansal süreçlerle ilişkin önemli bir güvence hizmeti sunduğundan, işletme yönetiminin bu sorumluluğu yerine getirmesine yardımcı olacak etkili bir araç konumundadır. Aynı zamanda yönetimin, bu konudaki sorumluluğuna ilişkin farkındalığı ve iç kontrol sisteminin geliştirilmesi yönünde atacağı somut adımların büyük önem arz ettiği kabul edilmektedir (Can ve Şakrak, 2018: 50).

Bağımsız denetçi, finansal tablolarda tespit edilen yanlışlıkları zamanında önlemek veya düzeltmek için gerekli olan bir kontrol prosedürünün mevcut olmadığını veya var olan bir kontrolün olası yanlışlıkları zamanında önleyemeyecek veya düzeltemeyecek şekilde tasarlanmış veya uygulanmış olduğunu tespit etmesi ve bu hususları üst yönetimden veya yönetimin sorumlu olanların bilgi sahibi olmasını gerektirecek derecede önemli bulması durumunda bu eksiklikleri belgelendirerek üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir. Bu bildirim işletme yönetiminin sistemin aksayan yönleriyle ilgili olarak zamanında gerekli önlemleri almasına olanak sağlaması bakımından önem arz etmektedir.

İç kontrol eksikliklerinin yönetime veya üst yönetime zamanında raporlanması bağımsız denetimin kalite göstergelerinden biri (PCAOB, 2015: 23) olarak kabul edilmektedir. Bu bağlamda bağımsız denetçinin dikkatini çekecek seviyede önemli olan iç kontrol sistemi yetersizliklerinin işletme yönetimine sunulması bağımsız denetim faaliyetlerinin önem arz eden çıktılarından biri olarak değerlendirilmektedir.

Bağımsız denetimin işletmelerin iç kontrolünün gelişimine katkısını ele alan ulusal ve uluslararası akademik çalışmalar incelendiğinde, çalışmaların daha çok bağımsız denetçilerin tespit ettiği iç kontrol eksikliklerine yoğunlaştığı, BDS 265 gereğince bağımsız denetçi tarafından iç kontrol eksikliklerine ilişkin olarak yönetime veya üst



yönetime yapılan bildirimlerin işletme yönetimi nezdindeki yansımalarına ilişkin ampirik çalışmaların mevcut olmadığı görülmüştür.

Bu çalışma ile, zorunlu veya ihtiyari olarak bağımsız denetim yaptıran işletmelerin yönetimine veya üst yönetimine bağımsız denetçi tarafından bildirilen iç kontrol eksikliklerinin üst yönetim tarafından nasıl ele alındığının ortaya konması hedeflenmektedir.

### **Çalışmanın Amacı**

Çalışmada bağımsız denetim sürecinin işletmelerin iç kontrolünün kalitesine etkisi olup olmadığının araştırılması hedeflenmiştir. Bu bağlamda çalışmanın amacı, bağımsız denetçilerin işletme yönetimine bildirmiş olduğu eksikliklere karşı yönetimin reaksiyonlarını tespit etmek ve böylece bağımsız denetim sürecinin işletmelerin iç kontrollerinin iyileştirilmesine yönelik katkısını tespit etmek olarak belirlenmiştir.

### **Çalışmanın Yöntemi**

Çalışmanın teorik bölümleri oluşturulurken literatür taraması yapılmış, bu kapsamda iç kontrol ile bağımsız denetime ilişkin ulusal ve uluslararası kaynaklar taranmıştır. Çalışmanın araştırma kısmında ise nitel araştırma yöntemlerinden yarı yapılandırılmış mülakat yöntemi kullanılmıştır. Bu kapsamda aktif olarak bağımsız denetim faaliyetinde bulunan 7 bağımsız denetçi ile zorunlu veya isteğe bağlı olarak bağımsız denetim yaptıran 8 işletme yöneticisiyle mülakatlar gerçekleştirilmiştir. Yarı yapılandırılmış mülakat tekniğine uygun olarak her bir grup için ayrı ayrı soru setleri oluşturulmuş, görüşmeler esnasında katılımcıların verdiği cevaplar doğrultusunda soruların kapsamı genişletilerek araştırma derinleştirilmiştir.

### **Çalışmanın İçeriği**

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde öncelikle iç kontrol ile ilgili kavramsal çerçevesine yer verilmiş, bu kapsamda iç kontrol kavramı, amaçları, temel ilkeleri, iç kontrol süreçlerinden sorumlu olanlar ve iç kontrolün faydalarına değinilmiştir. Sonrasında iç kontrol sistemini yapılandırma modellerine yer verilmiş, bu kısımda özellikle COSO modeli ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Bölümde son olarak iç kontrol sisteminin

kurulmasında göz önünde bulundurulması gereken hususlara, iç denetim ve hile denetimi ile ilişkisine ve iç kontrolün iletişim boyutuna yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ilk olarak iç kontrolün bağımsız denetimdeki yeri ve önemi ile bağımsız denetim sürecinde iç kontrol sisteminin değerlendirilme aşamalarına yer verilmiş, sonrasında BDS 265 kapsamında yönetime veya üst yönetime yapılması gereken bildirimlerin detayına yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise yarı yapılandırılmış mülakat yoluyla toplanan veriler özetlenmiş, sınıflandırılmış ve analiz edilerek yorumlanmıştır. Araştırma sorusu çerçevesinde işletmelerin iç kontrol süreçlerine ilişkin bağımsız denetçilerin deneyimleri analiz edilerek yorumlanmıştır. İşletme yöneticilerine de bağımsız denetim meslek mensuplarıyla yapılan görüşmeler doğrultusunda çapraz sorular sorularak verilerin doğrulaması yapılmıştır.

## **BÖLÜM 1: İÇ KONTROLE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE**

Bu bölümde öncelikle iç kontrolün kavramsal çerçevesi kapsamında, iç kontrol kavramı, kapsamı, amaçları, temel ilkeleri, temel unsurlar, görev ve sorumluluklar, iç kontrolün faydaları, iç kontrol çerçeve modellerine yer verilmiş, sonrasında iç kontrol sisteminin kurulmasında göz önünde bulundurulması gereken faktörler ile iç kontrolün iç denetim ve hile ile ilişkisine yer verilmiştir. Bölümde son olarak iç kontrolün işletme içindeki iletişime katkısına değinilmiştir.

### **1.1. İç Kontrol Kavramı ve Kapsamı**

Kontrol, işletmenin amaçlarına sağlıklı bir şekilde ulaşmasını sağlayacak politika ve prosedürlerin tamamını ifade eder. Başka deyişle kontrol; işletme faaliyetlerinin işletmenin amaçları ile yasal ve yönetsel düzenlemelerine uygun şekilde gerçekleştirilmesi ile hata ve hilelerin önlenbilmesine yönelik olarak işletme yönetiminin almış olduğu önlemlerin tamamı olarak ifade edilebilir. İç kontrol ise, işletme varlıklarını muhafaza etmek, finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini arttırmak, üst yönetim tarafından saptanmış politikalara bağlılığı özendirme hedefine yönelik olarak kabul edilmiş olan ve yürürlüğe konulan yöntemlerin tamamıdır (Güredin, 2014: 315). Tanımda geçen yöntemlerden kasıt kontroller olup kontrollerin oluşturduğu sistemin tamamı iç kontrol sistemi olarak nitelendirilmektedir (Usul, 2013: 94).

İşletme üst yönetiminin, güvenilir finansal bilgiler üretebilmesi, finansal olayları tüm boyutlarıyla kayıt altına alabilmesi, olası hata ve hilelerin engellenebilmesi, faaliyetlerin hem işletmenin vizyonu ve misyonlarıyla uyum içerisinde, hem de verimlilik esasına göre sürdürülebilmesi amacıyla planladığı ve uyguladığı sistem iç kontrol sistemidir (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012: 1). Görüleceği üzere iç kontrol sisteminin mevcudiyeti işletmenin finansal tablolarının doğruluk ve güvenilirlik derecesini artırarak meydana gelmesi olası hata ve risklerin asgari seviyeye indirilebilmesine hizmet etmektedir. İç kontrol sistemi, bir işletmede kontrollerin disiplinli ve sistematik bir şekilde ele alınmasına olanak sağlayan bir sistemdir. Dolayısıyla işletmelerde kontrol fonksiyonunun yerine getirilmesinde iç kontrol sistemi etkili bir araç konumundadır (Tuan ve Memiş, 2007: 2).

İşletmeler büyüdüğünde faaliyetleri karmaşık hale gelmekte, bu işletmeler için kontrol faaliyetleri daha küçük işletmelere göre zorlaşmaktadır. Zira büyüme, yasal mevzuat ile yönetsel düzenlemelere uyuma yönelik bazı zafiyetleri beraberinde getirmekte, bunun üstesinden gelmek ancak işletmenin departmanları arasında sıkı bir koordinasyon ve işbirliği gerektirmektedir (Akışık, 2005: 90). Bu da ancak iyi kurgulanmış bir iç kontrol sistemi ile mümkün hale gelebilmektedir. Süreçte işletmenin amaçlarında ve risklerinde meydana gelen değişimler kontrolü de etkileyeceğinden iç kontrol, değişen koşullara göre sürekli olarak gözden geçirilmesi, yeniden tasarlanması ve iyileştirilmesi gereken dinamik bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır (Kayım, 2009: 44).

Muhasebe kontrolleri ve yönetsel kontroller iç kontrolün temel unsurları olarak ifade edilmektedir. Muhasebe kontrolleri işletmenin finansal raporlama süreçlerine yönelik kontrolleri, yönetsel kontroller ise işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini artırmaya yönelik kontrolleri ifade etmektedir.

Muhasebe kontrolleri, bir işletmenin finansal raporlarını hazırlamaya dönük muhasebe prosedürleri ile ilgili olup varlıkların korunması, muhasebe kayıtlarının güvenilirliği ile ilişkili yöntem ve prosedürlerin tamamı ile ilgili örgüt planını içerir (Gürbüz, 1995: 46). Muhasebe kontrolleri genel itibariyle, yetkilendirme ve onaylama, kayıt tutma ve muhasebe raporlarının hazırlanması gibi görevler ile varlıkların korunmasına yönelik fiziki kontroller gibi faaliyetlerin sürdürülmesine ilişkin olarak tasarlanmış iç kontrol faaliyetlerini ifade etmektedir. Bu kontrolleri üç başlık altında toplamak mümkündür (Durmuş ve Taş, 2008: 56):

- a) *Varlıkların Korunması*: İşletme varlıklarının hırsızlık ve benzeri nedenlerle zarar görmesini engellenmeye dönük olarak tasarlanmış işlemleri ifade eder.
- b) *Finansal Kayıtların Güvenilirliği*: Finansal kayıtların doğruluğu ve güvenilirliğini sağlamak için geliştirilen prosedürleri ifade eder.
- c) *Kıymet Hareketleri*: İşletme varlıklarının satılması, yenilenmesi, hizmet alınması ve verilmesi karşılığında meydana gelen varlık transferleri gibi tüm işlemlerle ilgili gerekli yetkilendirme işlemlerini ve oluşturulan kayıt sistemini ifade eder.

## 1.2. İç Kontrolün Amaçları

İşletmelerin büyümesi ve bunun neticesinde faaliyet sayısının artması ve faaliyetlerin karmaşık hale gelmesi sonucunda gerek işletme varlıklarının korunması gerekse de hata ve hilelerin önüne geçilmesine yönelik olarak önlem alınabilmesi, işletmenin faaliyetlerine ilişkin zamanında üretilmiş doğru ve güvenilir bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca finansal verilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak için muhasebe sistemine yönelik iç kontrol faaliyetlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla iç kontrol yalnızca finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini artırmayı sağlamak yanında toplam verimliliğinin artırılmasını, yasal ve yönetsel düzenlemelere uyum sağlanmasını ve işletme varlıklarının korunmasını sağlamayı amaçlamaktadır (Dabbağoğlu, 2007: 160-161).

COSO (Committee of Sponsoring Organizations- Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi) raporunda iç kontrol sisteminin amaçları şu şekilde belirtilmiştir (Doyle vd., 2006: 198):

- İşletme faaliyetlerinin etkinliğine ve verimliliğine katkıda bulunmak
- İşletmenin finansal raporlama sisteminin güvenilirliğini sağlamak
- Yasal mevzuata ve işletme içi düzenlemelere uygunluğu sağlamak

Geniş kapsamlı olarak ele alındığında iç kontrol sisteminin amaçları aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Çaldağ, 2002: 47; Kepekçi, 2004: 71).

- Varlıkların muhafaza edilmesini sağlamak,
- Varlıkların ekonomik ve verimli olarak kullanılmasını sağlamak,
- Finansal tablolarda sunulan bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak,
- Faaliyetlerin işletme politikalarına ve yasal mevzuata uygun şekilde yürütülmesini sağlamak,
- İşletme üst yönetiminin belirlediği amaç ve hedeflere ulaşılmasını sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini artırmak,
- Hata ve hileleri ortaya çıkartmak ve muhtemel hata ve hileleri önleyici tedbirler almak.

İç kontrol sisteminin yukarıda belirtilen amaçları gerçekleştirebilmesi için sorumlu kişiler tarafından sürekli olarak izlenerek değerlendirilmesi gerekmektedir (Dalğar, 2012: 133).

### **1.3. İç Kontrolün Temel İlkeleri**

İç kontrol sisteminin kendisinden beklenenleri karşılayabilmesi için göz önünde bulundurulması gereken ilkeler aşağıdaki gibidir (COSO, 2013):

- Görevlerin ayrılığı ilkesi,
- Uygun bir belgelendirme ve kayıt düzeninin mevcut olması ilkesi,
- İşletme çalışanlarının performansı ilkesi,
- Bağımsız mutabakatların yapılması ilkesi,
- İşletme varlıklarının ve muhasebe kayıtlarının korunması ilkesi.

İç kontrol sisteminin kapsamı ve uygulanmasında yetkili kişilerin belirlenmesi, iç kontrol amaç ve ilkeleri ile etkinliğinin değerlendirilmesi arasındaki bağlantının analiz edilmesi gerekmektedir (Pamukçu, 2019: 23).

#### **a) Görevlerin Ayrılığı İlkesi**

Görevlerin ayrılığı, bir işin başlangıcından bitişine kadar olan sürecin tek bir personelin yetkisi altında olmamasını ifade eder. Bu ilke, hiçbir bireyin veya grubun bir yolsuzluk yapma ve gizleme kabiliyetine sahip olmaması gerektiğini ifade eder (Dawson, 2015: 69). İşletmeler büyüdükçe faaliyetlerin etkin bir şekilde kontrolü zorlaşacak ve departmanlar arasında koordinasyon sorunu ortaya çıkabilecektir. Bu sorunların ortadan kaldırılmasında yetki ve sorumlulukların iç kontrolün etkin bir şekilde işletilmesine olanak sağlayacak şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, sağlam bir iç kontrol yapısının kurgulanmasında her zaman ayrılması gereken görevler şunlardır (Dawson, 2015. 69):

- Varlıkların gözetimi
- Bu varlıkları etkileyen işlemlerin yetkilendirilmesi veya onaylanması
- Bu işlemlerin kaydedilmesi veya raporlanması

Bir işletmede görevlerin ayrılığı ilkesine uygun şekilde hareket edilmesi iç kontrol ihlallerinin sorumlularının belirlenmesine olanak sağlayacaktır.

#### **b) Uygun Bir Belgelendirme Ve Kayıt Düzeninin Mevcut Olması İlkesi**

İşletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin mevcudiyeti ve muhasebe sisteminin doğru ve güvenilir bilgiler üretebilmesi için belgelerin uygun bir şekilde kayıtlara alınması gerekmektedir (Güney ve Sarı, 2015: 71). Bu ilkeye uyumlu şekilde hareket edilmesi halinde işletme yönetiminin muhasebe sistemi aracılığıyla sağlıklı bilgiye ulaşabilmesi ve işletme hakkında sağlıklı kararlar verebilecektir (Atmaca, 2012: 200). Bu ilkenin uygulanması ancak işletme için oluşturulacak uygun ve detaylı bir hesap planı ile olanaklı hale gelebilecektir (Ergin, 2012: 44).

#### **c) İşletme Çalışanlarının Performansı İlkesi**

İç kontrol sisteminin beklenen şekilde etkin olarak işleyebilmesi için işletme yönetimi ve çalışanlar arasında koordineli bir ilişki olmak zorundadır. Zira iç kontrol sisteminin kurulması ve izlenmesi işletme yönetiminin, yürütülmesi ise çalışanların sorumluluğundadır.

#### **d) Bağımsız Mutabakatların Yapılması İlkesi**

İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığını tespit etmek amacıyla işletme faaliyetlerinin bağımsız kişilerce aracılığıyla periyodik olarak kontrol edilmesi gerekmektedir (Adiloğlu, 2011: 107).

#### **e) Varlıkların ve Muhasebe Kayıtlarının Korunması**

İşletme varlıkları daima susitimale açık konumda bulduklarından bunların korunması önem arz etmektedir. İşletmede etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin varlığı halinde işletme varlıklarının yangın, doğal afet, hırsızlık, yolsuzluk gibi durumlara karşı korunması büyük ölçüde olanaklı hale gelebilecektir (Güredin, 2014: 168).

### **1.4. İç Kontrolde Görev ve Sorumluluklar**

İşletmede etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğunda olmakla birlikte (Anıl Keskin, 2006: 13) işletme ile ilgili grupların tümünün işletmedeki pozisyonuna göre farklı görev ve sorumlulukları bulunmaktadır. İç kontrol sisteminin kurulması ve geliştirilmesi yönetim ile birlikte personelin sorumluluğundadır. Sistemin gözetimi ise yönetim ile eğer mevcut ise iç denetçilerin sorumluluğundadır. Bağımsız denetçiler, bağımsız denetim şirketleri

ve işletme ile ilgili diğer çevreler de iç kontrol sistemi ile ilgili gruplardandır (COSO, 2013).

#### **a) Üst Yönetim**

Üst yönetim, iç kontrol sisteminin kurulması, geliştirilmesi ve gözetiminden birinci derecede sorumludur. Bu kapsamda yöneticiler iç kontrol sistemi için gerekli politika ve prosedürlerin oluşturulmasında, bunlara uyum sağlanması için işletmede etkili bir iletişim ağının oluşturulmasında, bütçeler ile fiili sonuçları periyodik aralıklarla karşılaştırarak sistemin sistemin aksayan yönlerinin tespit edilmesinde, bunlara yönelik çözüm önerilerinin ortaya konmasında ve sistemin sürekli olarak izlenerek gerektiğinde değişiklikler yapılmasında aktif rol oynarlar.

Yöneticiler iç kontrol sisteminde meydana gelen aksama ve düzeltme eylemlerini, risk faktörlerini ve risk yönetimi politikalarını yönetim kuruluna bildirmekten sorumludur. Yöneticilerin aynı zamanda iç denetçilere ve bağımsız denetçilere yardımcı olma sorumlulukları da bulunmaktadır (COSO, 2013).

#### **b) Yönetim Kurulu**

Yönetim kurulu üst yönetimden bağımsız olarak iç kontrol sisteminin gözetiminden sorumludur. Yönetim kurulu, iç kontrol yapısının etkin ve verimli şekilde işlenmesini temin etmek amacıyla, devam eden süreçleri izler ya da bu süreçlerin izlenmesini üst yönetimden talep eder (Türedi ve Karakaya, 2015: 72). Ayrıca iç kontrol sisteminin işleyişi ve değişen şartlar doğrultusunda geliştirilebilmesi için gerekli olan bilgileri yöneticilerden ve iç denetçilerden elde ederler.

#### **c) İşletme Çalışanları**

İşletme personelinin tamamının işletmenin amaç ve hedeflerine uygun şekilde kendilerine verilen görev ve sorumlulukları yerine getirme yükümlülüğü vardır. Bu nedenle işletmenin her çalışanı iç kontrol sisteminin parçasını oluşturmaktadır. Çalışanlar aynı zamanda iç kontrol sisteminde aksamalar meydana geldiğinde ilgili birim yöneticilerine bu aksaklıkları bildirmek durumundadır. Yöneticilerde olduğu gibi çalışanların da görev ve sorumluluklarını yerine getirirken dürüstlük ve etik değerlere bağlı kalmaları sistemin başarısı açısından önem arz etmektedir (Aksoy, 2005: 146).



#### **d) İç Denetçiler**

İç denetçiler, risk yönetimi, iş akış süreçlerinin izlenerek planlananlar ile gerçekleşenlerin karşılaştırılması, sistemin aksayan yönlerinin tespit edilerek yönetime bildirilmesi ve sistemin geliştirilebilmesi için yönetime tavsiyelerde bulunmak suretiyle iç kontrol sisteminin gözetimi noktasında yönetime destek olurlar. İç denetçilerin iç kontrol sisteminin denetimine ilişkin çalışmaları bağımsız denetçilerin çalışmalarına ışık tutmaktadır (Köroğlu ve Uçma, 2015: 10).

#### **e) Bağımsız Denetçiler**

Bağımsız denetçilerin bağımsız denetim sürecinin başlangıcında kontrol riskini belirlemek amacıyla iç kontrol sistemini incelemesi ve süreç boyunca da iç kontrolleri değerlendirmesi gerekmektedir. Nitekim BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama standardında bağımsız denetçinin iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine ilişkin sorumluluğu ile ilgili olarak *“Şirketin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir”* şeklinde ifade edilmiştir.

#### **f) Yüksek Denetim Kurumları**

Yüksek denetim kurumları kamu sektöründe iç kontrol sisteminin kurulması, geliştirilmesi ve gözetiminde önemli bir faktör olarak değerlendirilmektedir. Kamu kurumlarında etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin kurulması, yapılan denetim faaliyetleri ile sistemin aksayan yönlerinin tespit edilerek ilgililerle paylaşılması aynı zamanda eksikliklerin giderilmesi adına ilgililerle fikir alışverişinde bulunulması görevini üstlenirler. Bu suretle kamu kurumlarının etkinliğinde, varlıkların korunmasında, hesap verilebilirliğin ve şeffaflığın tesisinde önemli rol oynarlar (COSO, 2013; Aksoy, 2005: 146).

#### **g) Yasal Koyucular ve Düzenleyiciler**

Ülkedeki düzenleyici kurumlar iç kontrollerle ilgili yerel mevzuatı oluştururlar. İç kontrol sistemi ile ilgili konularda ülkede genel geçer bir çerçeve oluşturulabilmesi için ülkenin genel yapısı ve ihtiyaçları doğrultusunda uluslararası uygulamalarla uyumlu yasal

düzenlemeleri yapma görevini üstlenirler. İç kontrolün yaygın biçimde anlaşılmasına katkı sağlarlar (Özeren, 2006: 38).

#### **h) Diğer Çevreler**

İç kontrol sisteminde doğrudan sorumluluk sahibi olmayan çevrelerdir. İşletme ile ilgili olan müşteriler, tedarikçiler, finansal analistler, meslek odaları ve eğitimciler gibi gruplardır. Bu gruplar işletme ile bilgi alışverişinde bulunma noktasında sisteme katkıda bulunurlar. Bu kapsamda işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için gerekli olan bilgileri işletmeye sunarlar (COSO, 2013).

### **1.5. İç Kontrolün Faydaları**

Etkin bir iç kontrol sistemi hata ve hilelerden kaynaklı önemli yanlışları azaltarak finansal tabloların gerçeğe uygunluğunu sağlamaya olanak vermekte, böylece iç ve dış paydaşların doğru kararlar almasına yardımcı olmaktadır. Ayrıca etkin bir iç kontrol sisteminin var olduğu işletmelerde denetçinin uygulayacağı denetim tekniklerinin kapsamını daraltarak bağımsız denetim maliyetlerinin azaltılmasına da yardımcı olmaktadır (Kızıllıboğa ve Özşahin, 2013: 223). İç kontrol, bir şirketin kurumsal yönetiminin önemli bir parçasını oluşturmakla beraber işletme içerisinde gerçekleştirilen hilenin ortaya çıkarılması açısından da oldukça önemlidir (Göçen, 2010: 108). Nitekim etkin bir iç kontrol sistemi işletmede meydana gelebilecek hata ve hileleri önlemek için kullanılacak en etkili araçtır (Sağlar ve Tuan, 2009: 352; Tuan, 2009: 8).

Bağımsız denetçi denetim süresince işletmenin iç kontrol sistemine ve iş süreçlerine yönelik getirmiş olduğu önerilerle, işletmenin karşı karşıya olduğu riskler konusunda işletme yöneticilerinin dikkatini çekmek suretiyle işletmenin sürekliliğine katkı sağlamaktadır (Uzay, 2017: 149). Özellikle risklerin bilinmesi, değerlendirilmesi, anlamlı ya da etkili risklere karşı kontroller geliştirilmesini içeren etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması, işletmeleri kurumsal yönetime götüren önemli adımlardır (Uzay, 2017: 153). Bağımsız denetçinin BDS 265 gereğince yapacağı müşteri işletmenin iç kontrol sistemine ilişkin bildirimler de, dolaylı olarak işletme yönetimine süreklilik konusunda yardımcı olur (Uzay, 2017: 167).

Etkin bir iç kontrol sisteminin işletmeye sağlayacağı faydalar aşağıdaki gibidir (Hatunoğlu vd., 2012: 175):

- İşletme varlıklarının hırsızlık, kaybolma vb. nedenlerle kaybını ve amaç dışı kullanımının önüne geçmek,
- Personelin işletme yönetimi tarafından belirlenen politika ve kurallara uygun olarak hareket edip etmediğini tespit etmek,
- İşletmede etkinliği ve verimliliği sağlamak için gerekli güvenilir bilgileri üretmek,
- Fire ve üretim artıklarını minimum düzeye indirerek israfın önüne geçilmesini sağlamak.

Sonuç olarak işletmelerde kurulacak güçlü bir iç kontrol yapısı, bir şirketin daha nitelikli ve daha uygun bilgiyle birlikte yatırımcıların güvenini kazanarak ve kaynakların azalmasını önleyerek, mevcut yasalar ve düzenlemeler çerçevesinde daha iyi kararlar almasını mümkün kılarak rekabet avantajı kazandıracaktır (Kutukız ve Öncü, 2009: 137).

## **1.6. İç Kontrol Sistemini Yapılandırma Modelleri**

İç kontrol sistemini yapılandırmaya yönelik olarak bugüne kadar bazı uluslararası kuruluşlar tarafından iç kontrol modelleri geliştirilmiştir. Dünyada en çok bilinen ve benimsenen model COSO İç Kontrol Modelidir (Kardeş Selimoğlu ve Özbek, 2018: 48-49; Coşkun ve Teraman, 2018: 124). Bununla birlikte Turnbull Raporu, COBIT, CoCo, ESAC ve SysTrust modelleri de en çok bilinen modeller arasındadır. Söz konusu iç kontrol modellerinin temel amacı, işletme içi kontrollerin etkinliğini ölçmeye olanak verecek bir rehber oluşturmaktır.

Bu kısımda COSO modeli haricindeki yukarıda adı geçen modellere yer verilmiş, COSO modeli izleyen kısımda ayrı bir başlık altında ele alınmıştır.

### **1.6.1. COBIT Modeli**

İç kontrol çerçeve modellerinden biri olan COBIT, işletmelerde bilgi işlem teknolojilerinin kullanımı dolayısıyla ortaya çıkabilecek risklerin kontrolü amacıyla geliştirilmiş ve dünya çapında kabul görmüş bir modeldir (Rubino ve Vitolla, 2014: 738). Dolayısıyla COBIT çerçevesinin odak noktası üst yönetim ve bilgi teknolojisinin kontrolüdür (Kerr and Murthy, 2013: 591). Model, işletme yönetimi tarafından ulaşılmak istenen kontrol amaçları ve bu amaçlara ulaşmak için tasarlanan kontroller olarak tanımlanan iç kontrol odaklı bir yaklaşımdır (Köse ve Bekci, 2017: 18).

COBIT modeli ilk olarak 1996 yılında yayımlanmış ve Türkçeye “*Bilgi ve İlgili Teknolojiler için Kontrol Hedefleri*” olarak çevrilmiştir. COBIT modelinde iç kontrole ilişkin sorumluluklar üst yönetim, iç denetçiler ve bağımsız denetçiler arasında paylaştırılmıştır. Modelde süreç içerisinde bir takım değişiklikler yapılarak kapsamı genişletilmiştir (Akışık, 2005: 99).

### **1.6.2. Turnbull Modeli**

Turnbull raporu olarak da adlandırılan model 1999 yılında İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (ICAEW) tarafından “İç Kontrol: Birleştirilmiş Kurullarla Yöneticiler için Rehber” başlığı ile yayınlanmıştır. Bu model hissse senetleri Londra Borsasında işlem gören işletmelerin yönetim kurulunun iç kontrol konusundaki sorumluluklarına yönelik kurullar geliştirmiştir (Carey, 2001: 24; Özbek, 2012: 385). Turnbull modelinde kurum hedeflerinin geliştirilmesinde risk yönetimi, kurumun iç kontrol sürecinde anahtar rol oynamaktadır (Koç, 2012: 133).

### **1.6.3. CoCo Modeli**

Bu model, 1995 yılında iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi amacıyla Kanada Mali Müşavirler Odası (CICA) tarafından geliştirilmiştir. Bu modelde iç kontrol kavramı yerine kontrol kavramı kullanılmış olup kontrol, işletmenin amaçlarına ulaşmasında katkıda bulunabilecek bileşenler; kaynaklar, sistemler, süreçler, kurum kültürü, örgütsel yapı ve görevler olarak tanımlanmıştır (Root, 1998: 147-149). Bu doğrultuda modelde; amaçlar, sorumluluk, yetkinlik ile izleme ve öğrenme olmak üzere dört ana bileşen oluşturulmuştur (Özbek, 2012: 456). CoCo modeli, iç kontrol sistemlerinin yapısal kontrol prosedürlerinden daha çok davranışsal değerleri odak noktası olarak benimsemesi açısından COSO modelinden ayrılmaktadır (CICA, 1995). CoCo iç kontrol çerçevesinin yapısı COSO modeli ile önemli ölçüde örtüşen ve birbirini tamamlayan bir yapıya sahip olmakla beraber etkisi yerel seviyede kaldığından (Türedi vd., 2015: 116) uluslararası düzeyde kabul görmesi mümkün olamamıştır.

### **1.6.4. eSAC Modeli**

eSAC modeli, bilgi sistemleri ve teknolojisinin kontrolü ve denetimi konusunda sağlam rehberlik sağlamayı amaçlayan ilk çerçevedir (Stott, 2008). Bu model de COBIT modelinde olduğu gibi, işletmelerde bilgi teknolojilerinin kullanımından kaynaklı riskleri

tanımlamalarını, değerlendirmelerini ve kontrol etmelerini sağlamak amacıyla geliştirilmiş ve ilk kez 2001 yılında yayımlanmıştır.

Modelde, iç kontrol sisteminin kurulmasından yönetim, etkin ve verimli çalışmasından ise iç denetçiler sorumlu tutulmuştur. Dolayısıyla bu modelde iç denetçiler finansal bilgilere ilaveten işletmede kullanılan bilgisayar teknolojilerinin denetimi konusunda da yetkin olmalarını gerektirmiştir (Aksoy, 2005: 145-146; Akışık, 2005: 99).

#### **1.6.5. SysTrust Modeli**

Bu model, gerçeğe uygun ve güvenilir finansal raporlamaya yönelik elektronik ortamda üretilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamak üzere Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ve Kanada Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (CICA) tarafından geliştirilerek (Amin ve Mohamed, 2016: 114) ilk kez 1999 yılında yayımlanmıştır. SysTrust modeli, bu model kapsamında hazırlanan raporun kullanıcılarına, kuruluşun bir sistemin güvenilirliği üzerinde etkili kontrolleri sürdürüp sürdürmediği konusunda güvence sağlamak için tasarlanmıştır (AICPA/CICA, 1999: 13). Bu modelde iç kontrol sistemini kurma sorumluluğu yönetime, sistemin etkin çalışıp çalışmadığının tespitine ilişkin sorumluluk ise bağımsız denetçilere verilmiştir (Aksoy, 2005: 145).

#### **1.7. COSO İç Kontrol Modeli**

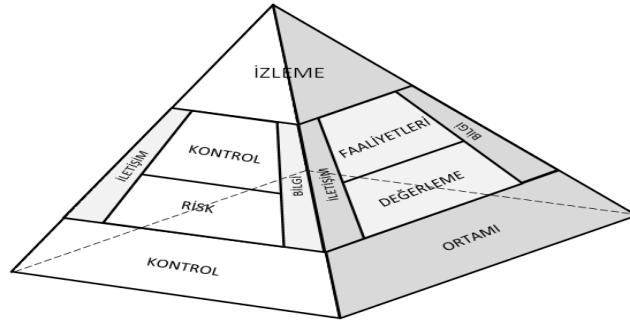
COSO modeli, suistimallerin ortaya çıkarılması ve asgari seviyeye indirilmesini sağlayacak iç kontrol mekanizmalarını tasarlamak üzere Amerika'da Treadway Komisyonu üyesi muhasebe ve denetim alanında önde gelen beş bağımsız meslek kuruluşu tarafından kurulmuştur. Komisyonun çalışmaları sonucunda ilk iç kontrol modelini (İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve Raporu) 1992 yılında yayımlamıştır. COSO'nun temel amacı; birbiriyle ilişkili konular olan, kurumsal risk yönetimi (ERM), iç kontrol ve hileyi önleme konularında düşünce liderliği sağlamaktır (Karakoç ve Özdemir, 2016: 143).

COSO, 1992 yılında yayımlamış olduğu raporda iç kontrolü, yönetim kurulları, yönetici kadrosu ve kuruluşun personeli tarafından yönlendirilen faaliyetlerin etkililik ve verimlilik esasına göre sürdürülmesi, finansal raporların güvenilirliğinin sağlanması, faaliyetlerin yasal mevzuata ve kuruluşun kurallarına uygunluğunun sağlanması gibi

kuruluşun hedeflerine ulaşma derecesi ile ilgili hususlarda makul güvence oluşturmak amacıyla oluşturulmuş bir süreç süreç şeklinde tanımlamıştır (Cömert, 2016: 7). COSO modeli; modelde tanımlanan ve birbirleri ile etkileşim halinde olan bileşenlerin, işletme faaliyetlerinin sağlıklı şekilde yürütülebilmesini sağlayacak kurumsal altyapıyı oluşturmak, işletmelerin karşılaştıkları veya karşılaşılabileceği riskleri başarı ile yönetmek ve bu süreçlerin sürekliliğini sağlamak amacıyla oluşturulmuş bir yapıdır (Türedi vd., 2014: 154).

Bir kuruluşun iç kontrol bileşenleri, Şekil 1’de gösterildiği üzere “COSO Piramidi” olarak adlandırılır ve birbiriyle ilişkili aşağıdaki beş bileşenden oluşmaktadır. Bu bileşenlerin iç kontrolün tasarımı için ön koşullar olduğu söylenebilir (Ulucan Özkul ve Almalı Özdemir, 2011: 35). Bu unsurlarının her biri çok sayıda kontrolü içermekte olup, bağımsız denetçinin asıl ilgilendiği kontroller, finansal tabloların güvenilirliğini artırmaya yönelik olanlardır (Kardeş Selimoğlu vd., 2017: 96).

- 1) Kontrol Ortamı
- 2) Risk değerlendirme
- 3) Kontrol Faaliyetleri
- 4) Bilgi ve İletişim
- 5) İzleme



**Şekil 1: COSO İç Kontrol Piramidi**

**Kaynak:** Cömert, N., Uzay, Ş., Kardeş Selimoğlu, S. ve Uyar, S. (2013), Bağımsız Denetim, Sakarya Üniversitesi SAUSEM Yayınları, s.239.

Şekil 1’den de görüleceği üzere COSO modelinde kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin üzerine inşa edildiği bir yapıyı ifade etmektedir (Kayım, 2009: 45). Dolayısıyla kontrol ortamı iç kontrolün diğer bileşenlerinin temelini oluşturmaktadır (Klamm ve Watson, 2009: 3).

Şekil 2’de görüleceği üzere işletmenin başarmayı hedeflediği üç temel amaç ile bu amaçlara erişmek için gerekli olan ilkeleri temsil eden beş bileşen arasında doğrudan bir ilişki vardır (Cömert vd., 2013: 239). Bu ilişki ‘COSO Kontrol Küpü’ adı verilen üç boyutlu bir matris aracılığıyla Şekil 2’deki gibi gösterilebilir.



**Şekil 2: COSO Küpü**

**Kaynak:** Cömert, N., Uzay, Ş., Kardeş Selimoğlu, S. ve Uyar, S. (2013), Bağımsız Denetim, Sakarya Üniversitesi SAUSEM Yayınları, s.240.

COSO kontrol küpünden görüleceği üzere iç kontrol yapısının beş bileşeni satırlarda, kuruluşun amaçları ise sütunlarda yer almaktadır. İşletmenin amaçları ile beş bileşen arasında doğrudan bir ilişki vardır. İç kontrolün ilgili olduğu işletme birimleri ve faaliyetleri ise küpün üçüncü boyutunda gösterilmiştir. İç kontrolün her bir bileşen satırı işletmenin tüm amaçlarıyla kesişmektedir. Küpün üst kısmı ise, COSO iç kontrol sisteminin hedeflerini ifade etmekte olup, faaliyetler, finansal raporlama ve uygunluk hedeflerinden oluşmaktadır. İşletmenin faaliyet, finansal raporlama ve uygunluk hedeflerinin gerçekleştirilebilmesi için bu beş bileşenin kurulması ve işlerliğinin sağlanması gerekmektedir (Cömert, 2013: 259-260).

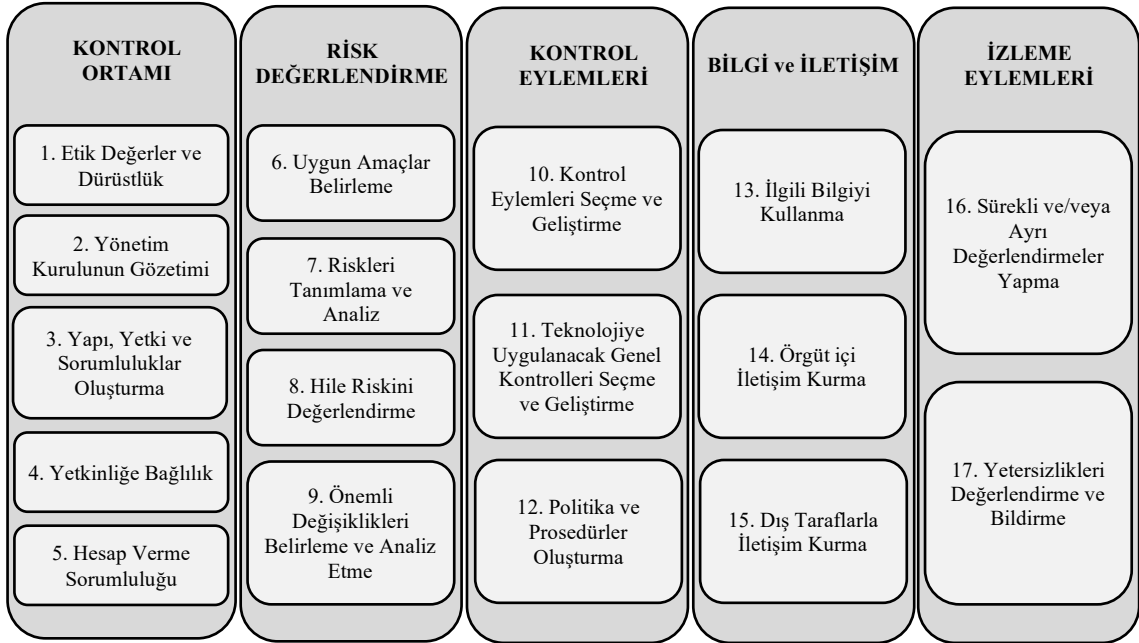
COSO modeline göre işletmenin amaçlarına ulaşma düzeyi söz konusu beş bileşenin işleyişiyle doğrudan ilgilidir. Bu nedenle işletmelerin amaçlarına ulaşabilmesi için COSO tabanlı iç kontrol sisteminin kurulması ve etkin bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir.

İş dünyasındaki ve teknolojideki gelişmeler dolayısıyla COSO iç kontrol modelinin yenilenme ihtiyacı ortaya çıkmış ve 2013 yılında İç Kontrol- Entegre Çerçeve adında yeni bir rapor yayımlamıştır. Bu kapsamda 1992 yılında ilk defa yayımlanmış olan COSO iç

kontrol çerçevesi güncellenmiş ve çağın gerekliliklerine uygun hale getirilmiştir (Türedi vd., 2015: 103). COSO 2013 raporunda, 1992 yılında yayımlanan iç kontrol çerçevesinin beş bileşeni aynen korunmuş, ayrıca Şekil 3'ten de görüleceği üzere bu bileşenlerin alt boyutlarını ifade eden toplam 17 ilke belirlenmiştir (McNally, 2013: 6). Ayrıca iç kontrolün tanımında “finansal raporlamanın güvenilirliği” hedefi yerine “raporlamanın güvenilirliği” ifadesi kullanılarak iç kontrolün makul güvence vermesi gereken bilgilerine finansal olmayan raporları da dâhil ederek iç kontrol sisteminin kapsamını genişletmiştir (Cömert, 2016: 7).

COSO 2013'ün temel unsurları şunlardır (Graham, 2015: 6):

- İç kontrol bileşenlerinin korunması
- Beş bileşen için gerekli görülen 17 ilkenin tanımlanması
- İç kontrol unsurlarının bütünleşik bir şekilde birlikte çalışmasına ilişkin net beklentiler



**Şekil 3: COSO 2013 İç Kontrol Bileşenleri ve İlkeleri**

**Kaynak:** <https://teolupus.com/teo/ic-kontrol-bilesenleri-ve-ilkeleri/>

COSO 2013 çerçevesi aynı zamanda 17 ilkeyle ilgili önemli hususları vurgulayan 88 odak noktası içermektedir (Graham, 2015: 10). Bu odak noktaları, iç kontrol sisteminin tasarlanması, uygulanması ve işlerliğinin değerlendirilmesine yardımcı olmak amacıyla oluşturulmuştur (Moeller, 2014: 37). Modelde, etkin bir iç kontrol sistemi için her bir bileşenin ve bu bileşenlerle ilgili 17 ilkenin odak noktalarıyla birlikte kurgulanması ve



etkin bir şekilde uygulanması gerekliliği vurgulanmıştır (Yılancı, 2015: 67). Bununla birlikte bu odak noktalarının dikkate alınıp alınmayacağı hususu işletmenin üst yönetimine bırakılmıştır (Hasanefendioğlu ve Uzel, 2017: 213).

### **1.7.1. Kontrol Ortamı**

Kontrol ortamı, işletme içerisinde iç kontrolün uygulanmasına olanak sağlayacak standartları, süreçleri ve yapıları ifade etmektedir. Kontrol ortamı, bir kuruluşun hedeflerine ulaşmak amacıyla gerçekleştirdiği faaliyetlerini planladığı, uyguladığı, denetlediği ve izlediği çevreyi ifade etmektedir. Kontrol ortamının mimarları kuruluşun yönetim kurulu ve üst yöneticilerdir. Başka deyişle kontrol ortamı işletme çalışanlarının kontrol bilincinin üst yönetim tarafından etkilenebilme derecesini ifade eder (Türedi ve Karakaya, 2015: 70). Kontrol ortamı, çalışanların faaliyetlerini ve sorumluluklarını yerine getirebilecekleri ortamı ifade etmektedir. Bu ortam iç kontrol sisteminin diğer unsurları için de temel oluşturmaktadır. İç kontrolün başlangıç noktası, işletmenin amaçlarına uygun olarak yapılandırılmış kontrol ortamıdır (Aksoy, 2005: 142). Denetçi kontrol ortamını tanıırken, yönetimin kontrollere verdiği önemi, bu konudaki tutumunu ve farkındalığını öğrenmeye çalışır. Örneğin; işletmede etkin bir bütçeleme sisteminin bulunması ve uygulanması bağımsız denetçi açısından önemli bir göstergedir.

Kontrol ortamını belirleyen ilkeler şunlardır:

- Dürüştlük ve etik değerlere bağlılık
- Çalışanların yetkinliği
- Yönetim kurulu ve denetim komitesi
- Yönetimin felsefesi ve çalışma tarzı
- Örgütsel yapı
- Yetki ve sorumlukların tayini
- İnsan kaynakları politikaları ve yönetimi
- İç denetim
- Bilgi teknolojilerinin kullanımı

Kontrol ortamı eksikliğine ilişkin bazı göstergeler ise şunlardır (Sakin, 2017: 35):

- Üst yönetim tarafından etkilenen, etkin olmayan bir yönetim kurulu
- Üst yönetimin kişisel çıkarlarını işletmenin çıkarından üstte tutacak şekilde hisse fiyatını arttırmaya odaklanmaları
- İşletmede kontrol farkındalığının düşük seviyede olması
- Üst yönetimin muhasebe kontrollerini devre dışı bırakması
- Denetim komitesinde bağımsız üyelerin yer almayışı
- Uygun olmayan performans ölçümü ve ödüllendirme sisteminden kaynaklanan uygun olmayan davranışlar ve yüksek risk alma isteği
- Yönetici devir hızının yüksek olması ve kritik öneme sahip görevlerin yetkin olmayan kişilere verilmesi
- Çalışanların etik olmayan davranışları normal olarak algılamaları
- Yöneticilerin karar alma süreçlerinde risk faktörlerini göz ardı etmeleri

Kontrol ortamı, iç kontrolün temel unsuru olduğundan iç kontrolün başarısı içinde bulunduğu kontrol ortamına bağlıdır. Bu nedenle kontrol ortamının işletme üst yönetimi tarafından sağlıklı bir şekilde kurgulanması önem arz etmektedir.

### **1.7.2. Risk Değerlendirme**

Risk değerlendirme işletmenin maruz kaldığı risklerin tespit edilip etki derecesine göre önceliklendirilmesi ve bu risklere uygun karşılıkların verilmesi yollarına karar verilmesi süreçlerini ifade eder. COSO iç kontrol sürecinde risk değerlendirmenin ilk aşaması, işletmenin faaliyet, raporlama ve uygunlukla ilgili amaçları doğrultusunda oluşabilecek riskleri açık bir şekilde tanımlamasıdır. Risk değerlendirmeyi oluşturan ilkeler aşağıdaki gibidir (COSO, 2013):

- Riskleri ayrıntılı olarak tanımlamak
- Riskleri analiz etmek
- Hile potansiyelini de göz önünde bulundurarak riskleri değerlendirmek

- İç kontrol sistemini büyük ölçüde etkileyebilecek değişiklikleri belirlemek ve değerlendirmek

Risk değerlendirmesi, işletmenin en üst düzey yöneticisinden en alt kademede yer alan çalışanlarına kadar tüm personelin içinde yer aldığı faaliyetlerin dikkate alınarak değerlendirilmesi gereken önemli bir süreçtir. Bu nedenle bu süreç işletmede gerçekleştirilen tüm faaliyetleri içermektedir. COSO modelinde risk değerlendirmesi sırasıyla; hedeflerin belirlenmesi, risklerin belirlenmesi ve önem seviyelerine göre sınıflandırılması, hile riskinin değerlendirilmesi ve risklere karşılık verilmesi aşamalarından oluşmaktadır.

İşletme yöneticileri işletmede karşılaşılabilecek riskler nedeniyle ortaya çıkabilecek zararları minimize etmek amacıyla iç kontrol sistemini olası riskleri dikkate alarak yapılandırır. Örneğin; stoklar içerisinde yer alan birimlerin çok çeşitli ve çok sayıda olduğu ve ayrıca stok devir hızının yüksek olduğu işletmelerde hile riski yüksektir ve yönetimin bu riske karşı önlem olarak stok kontrolüne ve satış tahsilat döngüsü ile ilişkili kontrollere önem vermesi gerekir (Özbirecikli ve Tüm, 2015: 153).

### **1.7.3. Kontrol Faaliyetleri**

Kontrol faaliyetleri, işletmenin hedeflerine ulaşmasını engelleme olasılığı olan risklerin azaltılmasına olanak sağlamak amacıyla tasarlanan politika ve prosedürlerdir (Gönen, 2009: 199). Kontrol faaliyetleri; onaylama, yetkilendirme, mutabakat, iş performansının gözden geçirilmesi, görevlerin ayrılığı gibi prosedürel, mantıksal ve fiziksel birçok faaliyeti içerir (Efe, 2021: 76). Kontrol faaliyetleri, işletmelerin hedeflerine ulaşmasında karşılaşılabileceği riskleri ele almak için muhasebe kurallarına ve düzenlemelerine uymasına yardımcı olmak için tasarlanmıştır (Uysal, 2021: 47). İç kontrol sistemi oluşturulurken kontrol faaliyetlerinin iş süreçleri tasarlanırken yerleştirilmesi sistemin baştan doğru kurgulanması için oldukça önemlidir.

Kontrol ortamını oluşturan ilkeler aşağıdaki gibidir:

- Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi
- Bilgi sistemlerine ilişkin kontrollerin belirlenmesi
- Belirlenen prosedür ve politikalarla kontrollerin desteklenmesi

#### 1.7.4. Bilgi ve İletişim

İşletmelerde karar alma süreçlerinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi, departmanların ve çalışanların performansının izlenebilmesi ve işletme faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanabilmesi için uygun bilgi ve iletişim sisteminin tasarlanması gerekmektedir. Zira kurumsal problemlerin önemli bir kısmının temelinde sağlıklı olmayan iletişim yapısı ve iletişim yollarındaki arıza veya etkin olmayan iletişim biçimleri ya da yetersiz iletişim faaliyetleri yatmaktadır (Efe, 2021: 81). İşletmenin amaçlarının, hedeflerinin ve faaliyetlerinin sonuçlarının ilgili taraflara raporlanması, doğru ve güncel bilgilerin zamanında ilgili kişilere iletilmesi, hata ve suiistimallerin ilgililere bildirilmesini sağlayan yöntemler oluşturulması bu kapsamda değerlendirilebilecek faaliyetlerdir.

Bilgi ve iletişim, iç kontrol sisteminin merkezi sinir sistemini oluşturmakta olup, bu sistem sayesinde yönetim, hedef ve politikalarını çalışanlara ulaştırabilmektedir (Büyükarıkan ve Eryılmaz, 2020: 122). Bilgi ve iletişimin amacı, kuruluşun işlemlerini başlatmak, kaydetmek, işlemek ve raporlamak ile ilgili varlıkların hesap verebilirliğini sağlamaktır (Arens vd., 2021: 347).

Bilgi ve iletişimi oluşturan ilkeler aşağıdaki gibidir:

- İşletme faaliyetleriyle ilgili kaliteli bilginin temin edilerek kullanılması
- Hedefler ve sorumluluklar gibi bilgilerin işletme çalışanlarıyla paylaşılması
- İşletme dışındaki taraflarla iletişim kurulması

Denetim sürecinde, bağımsız denetçi ile işletme yönetimi arasındaki iletişim denetim sürecinin kalitesinin sağlanması açısından son derece önemlidir. Muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların denetimi sürecinde bağımsız denetçi, iç kontrol sistemi ile ilgili eksiklikler dâhil olmak üzere önemli konularda işletme yönetimiyle sürekli iletişim halinde olmalıdır (Sever ve Yanık, 2022: 67). İşletme tarafından üretilen bilgilerin sadece işletme içi kullanıcılar için değil, işletme ile ilgili dış kullanıcılar ile de yeterli seviyede ve zamanında paylaşılması da şeffaf bir yönetim anlayışının gereğidir (Canbay Çiğdem vd., 2018: 424). Kurulacak iletişimin niteliği 'BDS 260 Üst Yönetimle Kurulacak İletişim' standardında aşağıdaki gibi belirtilmiştir (BDS, 260, Par.16):

- Denetçinin işletmenin muhasebe politikalar ve tahminleri ile finansal tablo dipnotları dâhil olmak üzere muhasebe uygulamalarının nitel yönleri hakkındaki görüşleri.
- Denetçinin denetim esnasında karşılaştığı önemli seviyedeki zorluklar
- Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının yönetimde icrai nitelikte görevler üstlenmediği durumlarda:
  - *Denetim esnasında ortaya çıkan ve yönetimle müzakere edilen veya yazışma konusu yapılan önemli niteliğe sahip hususlar,*
  - *Denetçinin talep ettiği yazılı beyanlar.*
- Denetçi raporunun şekil ve içeriğini etkileyen durumlar
- Denetçinin mesleki muhakemesine göre finansal raporlama sürecinin gözetimine ilişkin olan ve denetim sırasında ortaya çıkan diğer önemli hususlar.

#### 1.7.5. İzleme

İzleme, iç kontrol sisteminin kendisinden beklendiği şekilde işleyip işlemediğini, değişen ve gelişen şartlara uyum sağlama düzeyini belirlemek ve sistemin aksayan yönlerinin tespit edilerek sağlıklı bir şekilde işlemlerini sağlamaya yönelik yürütülen süreci ifade eder (Derici, 2015: 66). Dolayısıyla izleme faaliyetleri, iç kontrol sisteminin işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşmasına yönelik kendisinden beklenen katkıyı sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesidir.

İzlemeyi oluşturan ilkeler aşağıdaki gibidir:

- Sürekli değerlendirmeler veya ayrı değerlendirmelerin seçilmesi ve uygulanması
- Eksikliklerin tespit edilmesi ve ilgili taraflara bilgi verilmesi.

İzleme, işletme yönetimince belirlenen periyotlarda iç denetçiler, yönetim personeli veya danışmanlar aracılığıyla yapılır.

## **1.8. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Göz Önünde Bulundurulması Gereken Faktörler**

İç kontrol sisteminin mükemmel şekilde kurulmasını sağlamak pratik olarak mümkün olmamakla birlikte, gereğinden fazla ayrıntılı olarak kurulması maliyetleri de artıracaktır (Uzay, 1999: 5). Bu nedenle iç kontrol sisteminin kurulmasında bazı faktörlerin göz önünde bulundurularak değerlendirilmesi ve bunun sonucunda iç kontrol sisteminin kurulmasında görev alacak personelin belirlenmesi gerekmektedir (Türedi, 2012: 27).

İç kontrol sistemi kurulurken göz önünde bulundurulması gereken unsurlar risk ve maliyet faktörü olmak üzere iki ana başlık altında sınıflandırılabilir.

➤ **Risk Faktörü:** İşletmelerin karşılaştığı riskler, finansal riskler ile varlıklara ilişkin riskler olmak üzere iki grupta toplanır. İşletme yönetimi, işletmenin karşı karşıya kaldığı veya karşılaşması olası riskleri belirleyip bu risklerin önem derecesini belirledikten sonra riskleri minimum seviyeye indirebilmek için gerekli iç kontrolleri tasarlamalıdır.

➤ **Maliyet Faktörü:** İç kontrol sistemi kurmanın ve sağlıklı şekilde işletmek doğal olarak birtakım maliyetlere sebep olacaktır. Burada dikkate alınması gereken nokta kurulacak iç kontrol sisteminin faydasının maliyetinden yüksek olacak şekilde tasarlanmasıdır. Gerekliliği olmadığı halde işletmeye aşırı detay içeren bir iç kontrol sistemi kurulması personel maliyetleri başta olmak üzere diğer bir takım maliyetlerin de ortaya çıkmasına neden olacaktır. Bu nedenle iç kontrol sisteminin kurulurken işletmenin amaçlarının, faaliyetlerinin ve işletme büyüklüğünün dikkate alınarak personel sayıları ve ekipmanların maliyetinin planlanması uygun olacaktır (Durmuş ve Taş, 2008: 61).

## **1.9. İç Kontrol Sisteminin Sınırlamaları**

Bir iç kontrol sistemi ne kadar etkin olursa olsun sistemin yapısından kaynaklanan bir takım sınırlamalar söz konusudur. İç kontrol sisteminin etkinliği özellikle, bu sistemi kullanan kişilerin güvenilirliğine ve yeterliliğine bağlıdır (Tüm ve Reyhanoglu, 2015: 403). Bununla birlikte işletmedeki faaliyetlerin tamamı için uygun iç kontrol prosedürlerinin oluşturulmaması da etkin bir iç kontrol sisteminin önündeki engellerden biridir.

Özellikle küçük işletmelerde yaygın olarak karşılaşılan iç kontrol engelleri aşağıdaki gibidir (Siwangaza vd., 2014: 168):

- Yönetimin iç kontrolü ihmal etmesi
- İşletmenin ortamında önemli problemlerin varlığı
- Muhasebe bilgilerinin çarpıtılması ve kötü yönetim iletişimi
- Etkili denetim mekanizmalarının eksikliği
- Sınırlı finansman ve sınırlı kaynaklar
- Olağandışı işlemler
- Kasıtlı olarak kontrolleri göz ardı etmek
- Hile
- Yetkisiz İşlemler

### **1.10. İç Kontrol İle İç Denetim İlişkisi**

İç denetim, işletme yönetiminin çalışanlara, denetim amacıyla kurmuş olduğu ayrı bir birime yaptırdığı veya kendisinin bizzat gerçekleştirdiği denetimi ifade eder (Okur, 2010: 576). İç kontrol sisteminin etkinliğinin ve yeterliliğinin değerlendirilmesi görevi iç denetim birimine aittir (Kalkınoğlu, 2003: 72). İç denetim, iç kontrolün etkinliğini ve verimliliğini ölçmek, bu ölçüm sonuçlarını dikkate alarak işletme faaliyetlerini geliştirmek ve bu faaliyetlere değer katmak amacı güden bağımsız ve tarafsız danışmanlık ve güvence hizmetidir (Kardeş Selimoğlu ve Yazıcı, 2021: 123). İç denetim faaliyetlerini yerine getiren iç denetçi iç kontrol sisteminin eksikliklerini ve aksaklıklarını tespit edip bunların düzeltilmesi ve iyileştirilmesi yönünde çalışmalar yapmak (Şavlı, 2022: 192) suretiyle iç kontrol sistemi süreçlerini değerlendirme işlevi görmektedir (Kızılboga ve Özşahin, 2013: 228).

İç denetimin temel fonksiyonu, işletmenin iç kontrole ilişkin mekanizmalarının sağlıklı bir şekilde işlenmesini sağlamaktır. Bu doğrultuda iç denetim iç kontrol sisteminin yeterliliğini gözden geçirmek suretiyle işletmenin amaçlarına ve hedeflerine ekonomik ve verimli bir şekilde ulaşım ulaşamayacağı konusunda yeterli güveni verip veremediğini belirler (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 39). İç denetim, işletme faaliyetlerinin sonuçlarını faaliyetlerin amaçlarıyla karşılaştırır, bu karşılaştırma sonucunda tespit ettiği farkların nedenlerini araştırır ve gerektiği noktada ilgili düzeltme faaliyetlerini yönetimden talep eder. İç denetim kapsamındaki faaliyetler; işletmenin yönetim ve kontrolle ilgili yapıları, finansal faaliyetlerinin yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçleriyle ilgili değerlendirmeler yapmak ve gerektiğinde bu süreçleri geliştirmek amacıyla genel kabul

görmüş standartlar doğrultusunda sürekli ve sistemli olarak yerine getirilir (Gönülaçar, 2008: 1).

İç denetim fonksiyonu, iç kontrol sistemini detaylıca incelemek ve denetlemek yoluyla sistemin güvenilirliğini tespit etmekte, iç kontrolün daha etkin ve verimli işlemesine katkı sağlamaktadır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 99 ). Dolayısıyla iç denetim fonksiyonu iç kontrol sisteminin, finansal raporlama güvenilirliği, faaliyetlerin verimlilik ve etkinliğiyle kanunlara ve düzenlemelere uygunluğunu sağlamaya yönelik bir araçtır.

İç kontrol ve iç denetim görevleri açısından birbirinden ayrılmakla birlikte birbirlerini tamamlayan bir yapı oluştururlar (Sümer Göğüş, 2012: 45). Zira iç denetim iç kontrol sistemini inceleyip değerlendirerek iç kontrol sisteminin görevlerini yerine getirecek yeterlilikte olup olmadığını, dolayısıyla etkinliğinin ölçümünde kullanılan etkili bir araç konumundadır. Ayrıca iç denetim iç kontrol faaliyetlerini değerlendirmek suretiyle işletmenin risklerinin yönetilmesinde iç kontrol sistemini büyük ölçüde desteklemektedir. Söz konusu nedenlerle etkin bir iç denetim faaliyeti iç kontrol sistemine olan güvenin sağlanmasında önemli bir garanti mekanizması olarak görülmektedir (Korkmaz, 2011: 65).



## **BÖLÜM 2: BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE İÇ KONTROL VE BDS 265 KAPSAMINDA BAĞIMSIZ DENETİM İLE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ**

Bu bölümde, iç kontrolün bağımsız denetim sürecindeki yeri ile bağımsız denetçinin BDS 265 kapsamında iç kontrole ilişkin yükümlülüklerine, iç kontrol eksikliklerine ve önemli iç kontrol eksikliklerine yer verilmiştir.

### **2.1. İç Kontrolün Bağımsız Denetim Açısından Önemi**

Bağımsız denetçinin iç kontrol sistemine ilişkin değerlendirmelerinin hedeflerinden birisi, sistemin etkinliğinin ölçülerek finansal olayların finansal tablolara doğru bir şekilde aktarıldığına ilişkin güven duyulmasını sağlamak (Sevim ve Sarıca, 2017: 15), diğeri ise uygulanacak denetim işlemlerinin kapsamını ve detayını belirlemektir.

Bağımsız denetim çalışmalarında iç kontrol sistemi denetimin başlangıç noktasını oluşturmaktadır (Işık, 2022: 87). İç kontrol sisteminin etkinliği denetim riskini doğrudan etkilediğinden, bu kapsamda iç kontrol sistemi denetimin süresi, önemlilik düzeyinin tespiti ve örneklem büyüklüklerinin belirlenmesinde belirleyicidir. Bu nedenle iç kontrol sisteminin etkin olması veya olmaması bağımsız denetim çalışmalarının kapsamının belirlenmesinde etkilidir. Dolayısıyla işletmede iyi bir iç kontrol yapısının mevcut olması durumunda daha etkin denetim faaliyeti sürdürülmesi olanaklı hale gelmektedir (Bozkurt, 1999: 121).

### **2.2. Bağımsız Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi**

Bağımsız denetimin planlanması aşamasında, yapılacak denetim çalışmasının kapsamı ve uygulanacak testlerin niteliği gibi hususlara karar verilebilmesi için işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi gerekmektedir. BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlılık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi standardı kapsamında işletmelerin iç kontrol yapısının nasıl şekillendiğine ilişkin değerlendirmeleri yapmak durumundadır.

Uluslararası denetim standartları, denetlenecek işletmenin faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkilerinin anlaşılması ve bunun finansal tablolar üzerindeki yaratacağı önemli

yanlışlık riskinin değerlendirilmesi gerekliliğine vurgu yapar. Aşağıda belirtilen sorunlar, halka açık olmayan işletmelerin finansal tablolarında önemli yanlışlık riskine neden olur. Bu sorunların detaylı şekilde incelenerek denetim faaliyetlerinin buna göre planlanması denetimin kalitesi ve güvenilirliği açısından oldukça önemlidir. Bu sorunlar aşağıdaki şekilde iki grup halinde sınıflandırılabilir (Kavut, 2009);

(a) Sahiplik ve yöneticilik özelliğinin aynı kişiide birleşmesi ve/veya kurumsal olmayan yönetim yapısından kaynaklanan sorunlar

(b) Kontrol ve muhasebe sisteminden kaynaklanan sorunlar olarak iki temel grupta sınıflandırılabilir.

#### **a) Sahip-yöneticilik ve/veya kurumsal olmayan yönetim yapısından kaynaklanan sorunlar**

Sahip-yöneticinin işletme faaliyetleri üzerindeki baskın rolü ve/veya aşağıda belirtilen koşulların varlığı istikrarsız veya karmaşık bir yönetim yapısının ortaya çıkmasına neden olabilir:

- alışan sayısının az olması,
- Sınırlı kontrollerin, işletme ortaklarının ve yöneticilerinin uygun olmayan muhasebe kayıtlarına imkân tanınması,
- İç kontrol zayıflıklarından kaynaklı etkin olmayan muhasebe ve diğer bilgi sistemlerinin mevcudiyeti,
- Yönetimin iç kontrol sistemindeki önemli nitelikteki zayıflıkları dzeltmeme eğiliminin olması veya bu eksiklikleri zamanında düzeltmemesi,
- Tahmine dayalı işlemlerin kişiisel kararlara dayalı olarak yapılması,
- İ denetim fonksiyonuna gereken önemin verilmemesi veya işletme yönetiminin finansal raporlama sürecinin gözetiminde etkin rol oynamaması.

#### **b) Muhasebe sistemi ve iç kontrol ortamından doğan sorunlar**

İ kontrol ortamı, yönetim fonksiyonlarını ve işletme faaliyetlerini kapsar. Kontrol ortamının etkinlik derecesi üzerinde; yönetimden sorumlu olan kişilerin, i kontrol konusundaki farkındalık seviyesi ve bu konudaki tutumlarının önemli etkisi vardır. Sınırlı iç kontroller ve kontrollere önem vermeyen ve/veya uymama eğilimi yüksek olan

yönetim davranışı, halka açık olmayan işletmelerde (özellikle küçük işletme ve aile işletmeleri) tipik bir özelliktir.

Sonuç olarak, yukarıda sayılan faktörler halka açık olmayan tüm işletme türlerinde, finansal bilgi sisteminin doğru ve güvenilir bilgi üretmemeye olasılığını yükseltirken ayrıca hileli finansal raporlama tehlikesini de gündeme getirmektedir. Halka açık olmayan KOBİ'lerdeki bu sorunlar, yapılacak bağımsız denetimlerde, denetim riskini yükseltme yönünde etkili olacaktır.

Bağımsız denetçinin iç kontrol sistemini tanımaya yönelik olarak inceleme ve değerlendirme aşamaları genel itibariyle aşağıda belirtilen aşamalardan oluşmaktadır (Gürbüz, 1995: 68):

- İç kontrol sisteminin tanınması
- İç kontrol sisteminin ön değerlendirmesinin yapılması
- İç kontrol sisteminin etkinliğinin test edilmesi
- İç kontrol sisteminin son değerlendirmesinin yapılması

### **2.2.1. İç Kontrol Sisteminin Tanınması**

Bağımsız denetçinin, denetim planı ile bu kapsamda kullanacağı denetim tekniklerini belirlemek için denetlenen işlemin iç kontrol sisteminin etkinliğini test etmesi gerekir. Bu noktada denetlenen işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı finansal tablolarda hata olma riskini azaltacak ve denetimin kapsamını azaltıcı etkisi olacaktır. Zayıf bir iç kontrol sisteminin söz konusu olması halinde ise denetçinin daha kapsamlı denetim çalışması yapması gerekecektir (Durmuş ve Taş, 2008: 29).

İç kontrol sistemini tanımada kullanılan kaynaklar aşağıdaki gibidir:

- İşletme tesislerinin gezilmesi
- İşletmenin organizasyon yapısı
- İşletme yönetiminin yayınladığı prosedür ve politikalar
- İş tanımları
- İşletmenin muhasebe yönetmeliği ve hesap planı

- İşletme personeliyle yapılan görüşmeler
- İç denetçilerin önceki dönemlere ve cari döneme ait çalışmaları
- Denetçilerin hazırladıkları çalışma kâğıtları
- Belge ve kayıtların incelenmesi

Denetçinin iç kontrol sistemini tanımakta kullanabileceği yöntemler; not alma (hikâye etme) yöntemi, anket yöntemi ve akış şeması yöntemidir. Denetçi bu yöntemlerin birini veya birkaçını kullanarak iç kontrol sistemini inceler. Bu yöntemler aynı zamanda bağımız denetçinin iç kontrol sisteminin zayıflıklarını belirlemesi için yardımcı olmaktadır (Akyel, 2019:75). Bağımsız denetçi, iç kontrollere yönelik değerlendirmelerinde bu yöntemlerden hangisi veya hangilerini kullanılacağına karar verirken kişisel bilgi ve deneyimini, sezgisini, kullandığı yöntemin sonraki kullanıcı ve denetçi tarafından kullanılabilir nitelikte olmasını, yöntemin kullanım kolaylığını ve ortaya çıkaracağı maliyeti dikkate almalıdır (Uzay, 1999:106).

#### **2.2.1.1. Not Alma Yöntemi**

Bu yöntemde bağımsız denetçi denetimini yaptığı işletmenin yetkililerine, sorması gereken soruları yönelterek gerekli notları alır ve aldığı notlardan önemli gördüğü hususları çalışma kâğıtlarına aktarır. Bu yöntemde denetçi, sistemdeki belge ve kayıtların kaynağını, işlemlerin nasıl gerçekleştiğini, kullanılan belge ve kayıtların şekli ile kontrol faaliyetlerine ilişkin bilgileri not alır.

Not alma yönteminin başarısı tamamiyle denetçinin notları düzenleme yeteneğine bağlıdır. Sistematik şekilde düzenlenmeyen notlar muhasebe sisteminin yanlış anlaşılmasına, sonuç olarak kontrol testlerinin uygun olmayan şekilde tasarlanması ve uygulanmasına neden olabileceğinden (Uzay, 1999: 106) tehlike arz etmektedir.

#### **2.2.1.2. Anket Yöntemi**

Bu yöntemde bağımsız denetçi, işletmedeki birimlere, süreçlere veya faaliyet türlerine uygun olacak şekilde soru formları hazırlamaktadır. Bu formların fonksiyonu, finansal tablolardaki önemli yanlışları önleyecek kontroller hakkında denetçiye bilgi sağlamasıdır. Birçok denetçi tarafından standart hale getirilmiş anketler kullanılmaktadır. Bazı denetim

şirketleri, belirli sektörlerde büyük ve küçük ölçekli firmalar için farklı anket formları kullanabilmektedir.

Bazı denetim şirketleri anket formlarını otomatik olarak elde etmekte, yazılım yoluyla analiz etmekte ve kontrol riski düzeyini değerlendirmektedir. Özellikle üst düzey yöneticilere uygulanacak anketlerin bu konuda tecrübeli ve yetişmiş denetçilerle gerçekleştirilmesinde yarar bulunmaktadır. Zira söz konusu görüşmelerde edinilen bazı kritik bilgiler denetçinin işletmeyi daha yakından tanınmasına olanak sağlar.

Anket yöntemi genellikle sorulara ‘evet’ veya ‘hayır’ şeklinde yanıt aradığından, kolay şekilde uygulanabilir olması ve olması gereken ile gerçekleşenin karşılaştırılmasına olanak vermesi nedeniyle önemli ölçüde kullanım alanı bulmaktadır (Kaval, 2007:141).

### **2.2.1.3. Akış Şeması Yöntemi**

Bu yöntemde, işletmenin birimleri arasındaki bilgi ve belge akışı sembollerle gösterilmektedir. Yöntemin uygulanmasında kullanılan akış şemaları işletmenin sembolik olarak birbirlerini izleyen belgeleme ve kayıt işlemlerini ifade eder. Yöntem, birbiri ile ilişkili olan işlemlerin ve hesapların aynı denetim sahasında toplanması esasına dayanmaktadır.

Akış şemaları, genellikle satış, tahsilat, satın alma, ödeme, imalat gibi süreçlerde işlerin nasıl gerçekleştiğini çeşitli sembollerle çizerek gösterilmesini sağlar. Akış şemalarında ilgili süreçte işlerin nasıl gerçekleştiği, görevlerin dağılımının kapsamı, sürecin içerdiği belgeler, raporlar ve kayıtların neler olduğu ve akış yönü yer alır. Bağımsız denetimde, müşteri işletmenin sistemini tanımada varsa eksikliklerin tespitinde oldukça yararlıdır. Bununla birlikte her işletmenin süreçleri için ayrı akış şeması hazırlanmasını gerektirdiğinden yöntemin maliyetini diğer yöntemlere göre artırmaktadır (Gürbüz, 1995:72).

### **2.2.2. İç Kontrolün Ön Değerlendirilmesi**

Denetçinin işletmenin iç kontrol sistemine ilişkin genel bir değerlendirme yapabilmesi için ilk olarak bu sistemi tanınması ve nasıl çalıştığını anlaması gerekir. Zira bağımsız denetçinin denetim prosedürlerini doğru ve etkin bir şekilde planlayabilmesi için öncelikle işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirmesi gerekir (Şavlı, 2019: 163). Bu doğrultuda bağımsız denetçi iç kontrol sisteminin ön incelemesini yaparak iç kontrollere

güvenip güvenemeyeceği veya ne derece güvenilebileceği konusunda geçici bir karar verir (Gürbüz, 1995: 72).

### **2.2.3. İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Test Edilmesi**

İşletme yönetimi tarafından işletmede mevcut olduğu iddia edilen iç kontrollerin amacına uygun şekilde çalışıp çalışmadığının tespit edilmesidir. Buna yönelik testler denetimde “uygunluk testleri” olarak adlandırılır. Uygunluk testleri, bir işletmede mevcut olduğu iddia olunan iç kontrolün amaçlandığı şekilde çalışıp çalışmadığının tespiti için yapılır.

### **2.2.4. İç Kontrol Sisteminin Son Değerlendirmesi**

Bağımsız denetçi, iç kontrole ilişkin testleri gerçekleştirdikten sonra iç kontrol sistemini son bir kez değerlendirerek uygulanan testlerin ön değerlemeyi karşılayıp karşılamadığını değerlendirir. Denetçi son değerlemenin sonucunda gerekli görürse belirlediği alanlara yönelik denetim programına düzeltmeler yapabilir. Denetçi iç kontrolün zayıf olduğu kanaatine ulaştığı alanlarda denetim programına ek denetim prosedürlerini ekler, çok fazla kontrolü planladığı alanlarda ise denetimin kapsamını daraltır (Pickett, 2005: 147).

## **2.3. BDS 265 İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Ve Yönetime Bildirilmesi Standardı**

BDS 265, 01/01/2013 tarihi ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. BDS 265, bağımsız denetçi tarafından üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirilmesi gereken eksikliklerin neler olduğunu ve bildirim şekline ilişkin kuralları detaylı olarak belirlemektedir. Bu kısımda, BDS 265’in düzenlemelerine ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

### **2.3.1. Standardın Genel Çerçevesi**

BDS 265, bağımsız denetçinin finansal tabloların denetimi sırasında tespit ettiği iç kontrol eksikliklerini uygun bir yolla üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirmesine ilişkin sorumluluklarına ilişkin düzenlemeler içermektedir (BDS 265, Par. 1). BDS 265 aynı zamanda, *BDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim* standardında, bağımsız denetçinin denetimle ilgili olarak üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurma sorumluluğuna ilişkin ilave düzenlemeleri içermektedir (BDS 265, Par. 1).

Bu standart kapsamında denetçinin temel amacı, denetim sürecinde ortaya çıkardığı ve mesleki muhakemesiyle üst yönetimin dikkatine sunulmasını önemli bulduğu iç kontrol eksikliklerini uygun şekilde üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime iletmektir (BDS 265, Par. 5).

Standart, bağımsız denetçinin iç kontrol yapısına ilişkin incelemeleri sırasında yalnızca denetim yapmak değil, tespit ettiği aksaklık ve eksiklikleri ilgili yönetim kademesine aktararak işletmelerin sürekliliğine katkı sunması gerekliliğini vurgulamıştır (Karakaya, 2020). Bu doğrultuda denetçinin temel sorumluluğu, işletmenin iç kontrol sistemi ile ilgili tespit ettiği eksiklikleri ilgili kişilere bildirmektir.

### **2.3.2. İç Kontrol ve Önemli İç Kontrol Eksikliği Kavramları**

İç kontrol eksiklikleri, sistem ne kadar sağlam tasarlanırsa tasarlansın iç kontrolün doğasından ötürü finansal tablolara ilişkin önemli yalnızlık riski ortadan kalkmaz. Ancak riskin azalmasına katkıda bulunabilir. İç kontrol sisteminin, finansal tablolardaki hata ve hileleri tespit edemeyecek, önleyemeyecek veya düzeltemeyecek şekilde tasarlanıp uygulandığında iç kontrol eksikliği söz konusudur.

İşletmelerde karşılaşılabilecek iç kontrol eksiklikleri genel olarak aşağıdaki gibidir (Tüm, 2015: 111).

- Görevlerin ayrılığı ilkesine riayet edilmemesi veya bu ilkenin tam olarak uygulanmaması
- Varlıkların korunması ile ilgili tedbirlerin alınmaması veya eksik olması
- Görev ve yetkilendirmelerin tam ve yeterli olarak yapılmaması ve personele duyurulmaması
- Belgelendirme sisteminin mevcut olmayışı veya yeterli seviyede işletilememesi
- Muhasebe sisteminin oluşturulmamış olması veya sistemin yeterli seviyede kullanılamaması
- Bağımsız mutabakat yapılmaması veya eksik yapılması

BDS 265, ilk olarak iç kontrol eksikliklerini detaylı olarak tanımlamış sonrasında önemli iç kontrol eksikliklerini tanımlamış ve bağımsız denetçinin sorumluluklarını bu ayrıştırmaya dayalı olarak belirlemiştir (Cömert vd., 2012: 90).

### **2.3.2.1. İç Kontrol Eksikliği**

İç kontrol eksikliği, bir kontrolün bu şekilde tasarlanması, uygulanması veya işletilmesi yanlışlıkları önleyemediği veya tespit edip düzeltemediği finansal tablolarda zamanında; veya finansal tablolardaki yanlışlıkları zamanında önlemek veya tespit edip düzeltmek için gerekli bir kontrolün eksik olduğu durumlarda ortaya çıkar (BDS 265, Par. 6a).

### **2.3.2.2. Önemli İç Kontrol Eksikliği**

Standartta önemli iç kontrol eksikliği denetçinin mesleki faaliyetinde ortaya çıkan iç kontrol eksikliklerinin üst yönetimden sorumlu olanların dikkatini çekecek kadar önemli olması durumunu ifade eder (BDS 265, Par. 6b). İç kontroldeki bir eksikliğin veya eksikliklerin birleşiminin önemi, yalnızca bir yanlışlığın gerçekten meydana gelip gelmediğine değil, aynı zamanda bir yanlışlığın meydana gelme olasılığına ve yanlışlığın potansiyel büyüklüğüne de bağlıdır. Bu nedenle, denetçi denetim sırasında yanlışlıklar tespit etmemiş olsa bile önemli eksiklikler mevcut olabilir (BDS 265, A5). Denetçi bir veya birden çok iç kontrol eksikliği tespit etmesi hâlinde, yaptığı denetim çalışmasına dayanarak bu eksikliklerin tek başına veya birlikte önemli bir eksiklik teşkil edip etmediğine karar verir (BDS 265, Par. 8).

Kontroller, yanlışlıkları etkili bir şekilde önlemek veya tespit edip düzeltmek için ayrı ayrı veya birlikte çalışacak şekilde tasarlanabilir. Örneğin; alacak hesapları üzerindeki kontroller, hesap bakiyesindeki yanlış beyanları önlemek veya bunları tespit edip düzeltmek için birlikte çalışmak üzere tasarlanmış hem otomatik hem de manuel kontrollerden oluşabilir. İç kontroldeki bir eksiklik kendi başına önemli bir eksiklik oluşturacak kadar önemli olmayabilir. Ancak aynı hesap bakiyesini veya açıklamayı, ilgili beyanı veya iç kontrol bileşenini etkileyen eksikliklerin birleşimi, önemli bir eksikliğe yol açacak ölçüde yanlışlık risklerini artırabilir (BDS 265, Par. A58).

Denetçinin, iç kontroldeki bir eksikliğin veya eksikliklerin birleşiminin önemli bir eksiklik oluşturup oluşturmadığına karar verirken göz önünde bulundurabileceği hususlara ilişkin örnekler şunlardır (BDS 265, Par. A6):

- Eksikliklerin gelecekte mali tablolarda önemli yanlışlıklara yol açma olasılığı.
- İlgili varlık veya yükümlülüğün zarara ve suistimale yatkınlığı.



- Gerçeğe uygun değer muhasebe tahminlerinde olduğu gibi tahmini miktarların belirlenmesinin özneliği ve karmaşıklığı,
- Eksikliklerden etkilenmeye yatkın finansal tablo tutarları.
- Hesap bakiyesinde veya eksikliğe veya eksikliğe maruz kalan işlem sınıfında gerçekleşmiş veya gerçekleşebilecek faaliyet hacmi.
- Eksiklik veya eksikliklerden etkilenmeye yatkın hesap bakiyesinde veya işlem sınıfında gerçekleşmiş veya gerçekleşebilecek faaliyetin hacmi.
- Kontrollerin finansal raporlama sürecindeki önemi. Bu duruma verilebilecek örnekler şunlardır:
  - Genel izleme kontrolleri (yönetimin gözetimi gibi).
  - Suistimallerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması üzerindeki kontroller.
  - Önemli muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması üzerindeki kontroller.
  - İlişkili taraflarla yapılan önemli işlemler üzerindeki kontroller.
  - İşletmenin normal iş akışı dışındaki önemli işlemler üzerindeki kontroller.
  - Dönem sonu finansal raporlama süreci üzerindeki kontroller.
- Sonuç olarak tespit edilen istisnaların nedeni ve sıklığı
- Eksikliğin iç kontroldeki diğer eksikliklerle etkileşimi.

Standartta önemli iç kontrol eksikliklerinin bulunduğu dair göstergelere örnek olarak aşağıdaki örnekler verilmiştir (BDS 265, Par. A7):

- Aşağıda verilen örneklerde olduğu gibi kontrol ortamının etkin olmadığına ilişkin kanıtlar
  - Yönetimin finansal olarak ilgilendiği önemli işlemlerle ilgili olarak yönetişimden sorumlu olanların incelemeye ilişkin göstergeler.
  - Önemli olsun ya da olmasın, iç kontrol sistemi tarafından engellenemeyen yönetim suiistimleri

- Daha önce kendilerine iletilen önemli eksiklikler hakkında yönetimin uygun düzeltici eylemi uygulamadaki başarısızlığı
- Normalde böyle bir sürecin oluşturulmasının bekleneceği bir risk değerlendirme sürecinin kurum içinde bulunmaması.
- Etkin olmayan bir kurumsal risk değerlendirme sürecinin kanıtı, örneğin: yönetimin, denetçinin kurumun risk değerlendirme sürecinde tespit etmiş olmasını bekleyeceği bir “önemli yanlışlık” riskini tespit edememesi.
- Tanımlanan önemli risklere karşı etkisi olmayan bir tepkiye ilişkin kanıtın varlığı (örneğin, böyle bir risk üzerinde kontrollerin olmaması).
- Denetçinin prosedürleri tarafından tespit edilen ve kurumun iç kontrolü tarafından engellenir veya tespit edilerek düzeltilir.
- Daha önce yayınlanan finansal tabloların yeniden düzenlenmesi.
- Hata veya hileden kaynaklanan önemli bir yanlışlığın düzeltilmesi.
- Yönetimin finansal tabloların hazırlanmasını denetleme konusundaki yetersizliği.

Kontroller, yanlışlıkları etkili bir şekilde önlemek veya tespit edip düzeltmek için ayrı ayrı veya birlikte çalışacak şekilde tasarlanabilir. Örneğin; alacak hesapları üzerindeki kontroller, hesaptaki yanlış beyanları önlemek veya tespit edip düzeltmek için birlikte çalışmak üzere tasarlanmış otomatik ve manuel kontrollerden oluşabilir. İç kontroldeki bir eksiklik kendi başına önemli bir eksiklik oluşturacak kadar önemli olmayabilir. Bununla birlikte, aynı hesap bakiyesini veya açıklamayı, ilgili iddiayı veya iç kontrol bileşenini etkileyen eksikliklerin birleşimi, önemli bir eksikliğe yol açacak ölçüde yanlış beyan risklerini artırabilir (BDS 265, Par. A8).

Bazı yetki alanlarındaki yasa veya yönetmelikler denetçinin denetim sırasında tespit ettiği bir veya daha fazla belirli iç kontrol eksikliği türünü üst yönetimden sorumlu olanlara veya diğer ilgili taraflara (düzenleyiciler gibi) iletmesi için özellikle halka açık işletmelerin denetimleri için bir gereklilik oluşturabilir. Mevzuatın bu tür eksiklikler için özel terimler ve tanımlar oluşturduğu ve denetçinin şunları yapmasını gerektirdiği durumlarda iletişim amacıyla bu terim ve tanımları kullanırsa, denetçi bu tür terim ve

tanımları yasal veya düzenleyici gerekliliklere uygun olarak iletişim kurarken kullanır (BDS 265, Par. A9).

Yetki alanının, bildirilecek iç kontrol eksikliği türleri için özel şartlar oluşturduğu ancak bu tür terimleri tanımlamadığı durumlarda, yasal veya düzenleyici gerekliliklere göre daha fazla bildirilecek konuları belirlemek için denetçinin muhakeme yapması gerekebilir. Denetçi bunu yaparken, BDS 265'teki gereklilikleri ve rehberliği dikkate almayı uygun görebilir. Örneğin; yasal veya düzenleyici gerekliliğin amacı, üst yönetimden sorumlu olanların farkında olmaları gereken belirli iç kontrol konularının dikkatine sunulmaksa, bu tür konuların genel olarak önemli eksikliklerle eşdeğer kabul edilmesi uygun olabilir. Bu durumda tarafından üst yönetimden sorumlu olanlara iletilmesi zorunlu kılınmıştır (BDS 265, Par. A10).

### **2.3.3. İç Kontrol Eksikliklerinin Bildirilme Şekli**

BDS 265'in 9. Maddesi gereğince denetçi denetim esnasında tespit ettiği önemli nitelikteki iç kontrol eksikliklerini üst yönetimden sorumlu olanlara zamanında ve yazılı olarak bildirmek durumundadır.

Denetçi önemli iç kontrol eksiklikleri ile ilgili yapacağı yazılı bildirimlerde aşağıda belirtilen hususlara yer verir (BDS 265, Par. 11):

- (a) Eksikliklerin tanımı ve potansiyel etkilerinin açıklaması ve
- (b) Üst yönetimden sorumlu olanların ve yönetimin bildirim içeriğini anlamasını sağlayacak yeterli derecede bilgi. İçinde özellikle denetçi aşağıdakileri açıklar:
  - i. Denetimin amacı, denetçinin mali tablolar hakkında görüş vermesidir.
  - ii. Denetim, iç kontrolün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil, koşullara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolün değerlendirilmesini içermektedir ve
  - iii. Denetçinin denetim sırasında belirlediği ve vardığı sonuca vardığı hususlar, üst yönetimden sorumlu olanlara rapor edilmeyi hak edecek kadar önemlidir.

Denetçi önemli eksikliklerin muhtemel etkilerini açıklarken bu etkileri sayısal olarak belirtmek zorunda değildir. Önemli eksiklikler uygun hallerde raporlama amacıyla gruplandırılabilir. Ayrıca denetçi yazılı bildiriminde, eksikliklerle ilgili düzeltici işlem

önerilerine, yönetimin eksikliklere karşı yaptığı veya önerdiği işlemlere ve yönetimin bu işlemleri uygulayıp uygulamadığını doğrulamak için denetçinin herhangi bir girişimde bulunup bulunmadığına dair bir ifadeye yer verebilir (BDS 265, A28).

Denetçi aşağıdaki bilgileri bildirimde dâhil etmeyi uygun görebilir (BDS 265, A29):

- İç kontrole ilişkin olarak daha kapsamlı prosedürler uygulamış olsaydı, denetçinin raporlanacak daha fazla eksiklik tespit edebileceğine veya raporlanan bazı eksikliklerin aslında raporlanmasının gerekmediği sonucuna varabileceğine ilişkin açıklama.
- Bu bildirim üst yönetimden sorumlu olanlara yönelik olduğuna ve başka amaçlar için uygun olmayabileceğine ilişkin açıklama.

Mevzuat, denetçinin veya yönetimin, denetçinin önemli eksikliklere ilişkin yazılı bildirimini bir kopyasını uygun düzenleyici makamlara sunmasını gerektirebilir. Böyle bir durumda, denetçinin yazılı iletişimi bu tür düzenleyici kurum ve kuruluşları tanımlayabilir (BDS 265, A30).

#### **2.3.4. İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden ve Yönetimden Sorumlu Olanlara Bildirilmesi**

İç kontrol eksikliklerinin hangi durumlarda üst yönetime, hangi durumlarda ise yönetimden sorumlu olanlara bildirileceği standartta ayrıştırılarak açıklanmıştır.

##### **2.3.4.1. İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Bildirilmesi**

Denetçi, denetim sırasında tespit edilen önemli iç kontrol eksikliklerini üst yönetimden sorumlu olanlara zamanında yazılı olarak bildirir (BDS 265, Par. 9). Önemli eksikliklerin üst yönetimden sorumlu olanlara yazılı olarak iletilmesi, bu hususların önemini yansıtır ve üst yönetimden sorumlu olanların gözetim sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olur. BDS 260, üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer alması durumunda, bu kişilerle iletişime ilişkin ilgili hususları belirler (BDS 265, Par. A12).

Denetçi, yazılı bildirim ne zaman yayınlanacağına karar verirken, bu tür bir bildirim alınmasının üst yönetimden sorumlu olanların gözetim sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlamada önemli bir faktör olup olmayacağını dikkate alabilir. Ayrıca, bazı

ülkelerdeki halka açık işletmelerde, üst yönetimden sorumlu olanların, düzenleyici veya diğer amaçlarla iç kontrole ilişkin belirli sorumlulukları yerine getirmek için finansal tabloların onaylanma tarihinden önce denetçinin yazılı bildirimini almaları gerekebilir. Diğer işletmeler için denetçi, yazılı bildirimini daha sonraki bir tarihte yapabilir. Bununla birlikte, ikinci durumda, denetçinin önemli eksikliklere ilişkin yazılı bildirimini, nihai denetim dosyasının bir parçasını oluşturur. Yazılı iletişim, denetçinin nihai denetim dosyasını zamanında derlemesini tamamlaması için öncelikli gerekliliğe tabidir. BDS 230, nihai denetim dosyasının birleştirilmesinin tamamlanması için uygun bir süre sınırının, genellikle denetçi raporunun tarihinden itibaren 60 günden fazla olmadığını belirtir (BDS 265, Par. A13).

Önemli eksikliklerin yazılı olarak bildirilmesinin zamanlamasına bakılmaksızın denetçi, önemli yanlışlık risklerini en aza indirmek için zamanında düzeltici önlem almalarına yardımcı olmak üzere bunları ilk aşamada yönetime ve uygun olduğunda üst yönetimden sorumlu olanlara sözlü olarak iletebilir. Ancak bunu yapmak, bu BDS'nin gerektirdiği gibi, denetçiyi önemli eksiklikleri yazılı olarak bildirme sorumluluğundan kurtarmaz (BDS 265, Par. A14).

Önemli eksikliklerin bildirileceği ayrıntı düzeyi, içinde bulunulan şartlar altında denetçinin mesleki muhakemesi meselesidir. Denetçinin, iletişim için uygun bir ayrıntı düzeyi belirlerken göz önünde bulundurabileceği faktörler arasında aşağıdakiler yer alır (BDS 265, Par. A15):

- *İşletmenin niteliği.* Örneğin, kamu yararına çalışan bir kuruluş için gereken iletişim, kamu yararı olmayan bir kuruluş için gerekenden farklı olabilir.
- *İşletmenin boyutu ve karmaşıklığı.* Örneğin, karmaşık bir işletme için gereken iletişim, basit bir işletme yürüten bir işletme için gerekenden farklı olabilir.
- *Denetçinin belirlediği önemli eksikliklerin niteliği.*
- *İşletmenin yönetim yapısı.* Örneğin, üst yönetimden sorumlu olanlar arasında işletmenin sektöründe veya etkilenen alanlarda önemli deneyimi olmayan üyeler varsa daha fazla ayrıntıya ihtiyaç duyulabilir.
- *Belirli iç kontrol eksikliklerinin bildirilmesine ilişkin yasal veya düzenleyici gereklilikler.*

Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlar, denetçinin denetim sırasında tespit ettiği önemli eksikliklerin hâlihazırda farkında olabilir ve maliyet veya diğer hususlar nedeniyle bunları gidermemeyi tercih etmiş olabilir. İyileştirici önlemleri uygulamanın maliyet ve faydalarını değerlendirme sorumluluğu, yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara aittir. Buna göre, BDS 265'in 9 uncu paragrafında yer alan hüküm, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların bu tür eksikliklerin giderilip giderilmeyeceğine karar verirken ilgili olarak değerlendirebilecekleri maliyet veya diğer hususlar dikkate alınmaksızın uygulanır (BDS 265, Par. A16).

Denetçinin önceki bir denetimde önemli bir eksikliği üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirmiş olması, düzeltici önlem henüz alınmamışsa denetçinin bildirimini tekrar etmesi gereğini ortadan kaldırmaz. Daha önce iletilen önemli bir eksiklik devam ederse, cari yılın bildirimini, önceki iletişimdeki açıklamayı tekrarlayabilir veya sadece önceki bildirimde atıfta bulunabilir. Denetçi, önemli eksikliğin neden henüz giderilmediğini yönetime veya -uygun hallerde- üst yönetimden sorumlu olanlara sorabilir. Rasyonel bir açıklamanın yokluğunda harekete geçmemek başlı başına önemli bir eksikliği temsil edebilir (BDS 265, Par. A17).

#### **2.3.4.2. İç Kontrol Eksikliklerinin Yönetime Bildirilmesi**

Önemli eksikliklerin yazılı olarak bildirilmesinin zamanlamasına bakılmaksızın denetçi, önemli yanlışlık risklerini en aza indirmek için zamanında düzeltici önlem almalarına yardımcı olmak üzere bunları ilk aşamada yönetime ve uygun olduğunda üst yönetimden sorumlu olanlara sözlü olarak iletebilir. Ancak bunu yapmak, bu BDS'nin gerektirdiği gibi, denetçiyi önemli eksiklikleri yazılı olarak bildirme sorumluluğundan kurtarmaz (BDS 265, Par. 14).

Genellikle bildirim yapılacak uygun yönetim kademesi, iç kontrol eksikliklerini değerlendirme ve gerekli düzeltmeleri yapma sorumluluk ve yetkisine sahip olan yönetim kademesidir. Önemli eksiklikler için bildirim yapılacak uygun kademe, bu konuların üst yönetimden sorumlu olanlara da bildirilmesi gerektiğinden, muhtemelen icra kurulu başkanı veya mali işlerle ilgili üst yönetici veya eş değeri bir yönetim organı olacaktır. Diğer iç kontrol eksikliklerinin bildirilmesi için uygun olan yönetim kademesi, etkilenen kontrol alanlarıyla daha doğrudan ilgisi olan ve uygun düzeltici işlem yapma yetkisine sahip operasyonel yönetim kademesi olabilir (BDS 265, Par. A19);

### **a) Önemli İç Kontrol Eksikliklerinin Yönetime Bildirilmesi**

İç kontrolde tespit edilen belirli önemli eksiklikler, yönetimin dürüstlüğü veya yeterliliği konusunda şüphe uyandırabilir. Örneğin; yönetimin yasa ve düzenlemelere kasıtlı olarak uymadığına veya hile yaptığına dair kanıtlar olabilir veya yönetim, yeterliliği hakkında şüphe uyandırabilecek şekilde yeterli finansal tabloların hazırlanmasını denetlemede yetersizlik sergileyebilir. Denetçi bu tür eksiklikleri doğrudan yönetime iletir (BDS 265, Par. A20).

BDS 250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması standardı, üst yönetimden sorumlu olanların kendilerinin böyle bir uygunsuzluğa dâhil olduğu durumlar da dâhil olmak üzere, yasa ve düzenlemelere ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen uyumsuzlukların raporlanmasına ilişkin gereklilikleri belirler ve rehberlik sağlar. BDS 240, denetçinin yönetimin de dâhil olduğu bir hile veya hile şüphesi tespit etmesi durumunda üst yönetimden sorumlu olanlara bildirim yapılmasına ilişkin gereklilikleri belirler ve rehberlik sağlar (BDS 265, Par. A21).

### **b) Diğer İç Kontrol Eksikliklerinin Yönetime Bildirilmesi**

Denetim sırasında denetçi, önemli eksiklikler olmayan ancak yönetimin dikkatini çekecek kadar önemli olabilecek diğer iç kontrol eksikliklerini belirleyebilir. İç kontroldeki diğer eksikliklerden hangilerinin yönetimin dikkatini çekmesi gerektiğine ilişkin belirleme, bu eksikliklerin bir sonucu olarak finansal tablolarda ortaya çıkabilecek yanlış bildirimlerin olasılığı ve potansiyel büyüklüğü dikkate alınarak, içinde bulunulan şartlara göre bir mesleki muhakeme konusudur (BDS 265, Par. A22).

Yönetimin dikkatini çekmesi gereken diğer iç kontrol eksikliklerinin bildirimının yazılı olması gerekmez, bildirim sözlü şekilde yapılabilir. Denetçinin bulgularına ilişkin gerçekleri ve koşulları yönetimle müzakere ettiği durumlarda denetçi, bu müzakereler sırasında diğer eksikliklerin yönetime sözlü olarak iletildiğini düşünebilir. Buna göre, sonradan resmi bir iletişimin yapılmasına gerek yoktur (BDS 265, Par. A23).

Denetçinin önemli eksiklikler dışındaki iç kontrol eksikliklerini önceki bir dönemde yönetime bildirmiş olması ve yönetimin maliyet veya diğer nedenlerle bunları düzeltmemeyi seçmesi durumunda, denetçinin bu bildirimini cari dönemde tekrarlamasına gerek yoktur. Denetçinin ayrıca, iç denetçiler gibi diğer taraflarca yönetime daha önce iletilmişse, bu tür eksikliklerle ilgili bilgileri tekrar etmesi gerekmez. Bununla birlikte,

yönetimde bir değişiklik olması veya denetçinin ve yönetimin eksikliklere ilişkin önceki anlayışını değiştiren yeni bilgilerin dikkatini çekmesi durumunda, denetçinin bu diğer eksiklikleri yeniden iletmesi uygun olabilir. Bununla birlikte, yönetimin daha önce bildirilmiş olan diğer iç kontrol eksikliklerini giderememesi, üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurulmasını gerektiren önemli bir eksiklik haline gelebilir. Durumun böyle olup olmadığı, denetçinin içinde bulunulan şartlara göre muhakemesine bağlıdır (BDS 265, Par. A24).

Bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanlar, denetçinin yönetime iletmediği diğer iç kontrol eksikliklerinin ayrıntılarından haberdar edilmeyi veya diğer eksikliklerin niteliği hakkında kısaca bilgilendirilmeyi isteyebilir. Alternatif olarak denetçi, diğer eksikliklerin yönetime iletilmesi konusunda üst yönetimden sorumlu olanları bilgilendirmeyi uygun görebilir. Her iki durumda da denetçi, uygun şekilde üst yönetimden sorumlu olanlara sözlü veya yazılı olarak rapor verebilir (BDS 265, Par. A25).

BDS 260, üst yönetimden sorumlu olanların tamamı işletmenin yönetiminde yer aldığında, onlarla iletişime ilişkin ilgili hususları belirler (BDS 265, Par. A26).

#### **2.4. BDS 265 Kapsamında Bağımsız Denetim ve İç Kontrol İlişkisi**

Denetçi denetim süresince tespit ettiği iç kontrol yetersizlikleriyle ilgili olarak aşağıdaki gerekliliklere uymak zorundadır:

- a) Denetçi yürütölen denetim çalışmasını esas olarak iç kontrollerde tanımlanmış bir ya da daha fazla yetersizlik olup olmadığını belirleyecektir.
- b) Denetçi, eğer yürüttüğü denetim çalışmasına dayanarak iç kontrollerde bir ya da daha fazla iç kontrol eksikliği belirlemişse, bunların tek tek ya da birlikte önemli bir yetersizlik oluşturup oluşturmadığını belirleyecektir.
- c) Denetçi bir zaman temeline dayalı olarak yönetimden sorumlu olanlara denetim süresince belirlenmiş olan iç kontrollerdeki önemli yetersizlikleri yazılı olarak iletecektir.
- d) Denetçi ayrıca belli bir zaman temeline dayanarak sorumluluk taşıyan uygun seviyedeki yönetimle de iletişim kuracaktır. Denetçinin yönetimden sorumlu olanlara iletmiş olduğu veya iletme niyetinde bulunduğu iç kontrollerdeki önemli yetersizlikleri doğrudan yönetime bildirmenin uygunsuz olmadığı durumlarda



yazılı bildirim yapılır. Denetim süresince tanımlanmış iç kontrollerde diğer kesimler tarafından yönetime iletilmemiş başka yetersizlikler de denetçinin mesleki yargısına göre yönetimin dikkatine sunulması gereken önemde olabilir. Denetçi iç kontrollerde önemli yetersizlikleri aşağıda belirtilen şekilde yazılı iletişim kapsamına alacaktır:

- Eksikliklerin tanımlanması ve potansiyel etkisine ilişkin bir açıklama,
- Yönetim ve yönetişimden sorumlu olanlara iletişimin kapsamını anlamalarına imkân verecek yeterli bilgi. Denetçi bu kapsamda özellikle şunları açıklayacaktır:
  - Denetimin amacı finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmaktır.
  - Denetim iç kontrollerin etkililiği konusunda bir görüş oluşturmak için değil şartlara uygun şekilde denetim yöntemleri uygulamak için finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin iç kontrolün dikkate alınmasını kapsamaktadır.
  - Raporlanması gereken konular denetim süresince denetçinin tanımladığı yetersizliklerle sınırlıdır ve denetçi bunların yönetişimden sorumlu olanlara raporlanması gereken yeterli önemde olduğu sonucuna varmıştır.

Finansal tabloların denetimi kapsamında denetçi finansal tablolarda hata ve hileden kaynaklanan önemli yanlışlık riskini değerlendirirken işletmenin iç kontrollerinin bu yanlışlıkları önleme, ortaya çıkarma ve düzeltmede ne ölçüde etkili olduğunu anlaması gerekir. Denetçinin işletmenin iç kontrollerini anlamasına yönelik olarak yapması gerekenler Esasen denetçinin işletmenin iç kontrollerini anlamaya yönelik yapacağı incelemelerin temel amacı, iç kontrollerin ne kadar etkili olduğu konusunda görüş bildirmek değildir. ABD'deki SOX (Sarbanes Oxley) Yasası gibi bazı kanunlarda bu konu ayrıca düzenlenmiş olmakla birlikte BDS'ler kapsamında denetçiye böyle bir sorumluluk yüklenmemiştir. Bununla birlikte denetçinin amaçları arasında mesleki yargısına dayanarak tespit ettiği önemli iç kontrol yetersizliklerini bunlarla ilgili sorumluluk taşıyan uygun kademedeki yönetime ve yönetişimden sorumlu olanlara bildirmesi öngörülmüştür.

BDS'lere göre denetçi, yönetimden, hataları önlemek, tespit etmek ve düzeltmek için iç kontrol tasarımı ve uygulanışı konusundaki sorumluluklarını tasdik eden yazılı beyanlar almalıdır.

Denetçinin, müşteri işletmenin iç kontrol sistemini tanıma ve kontrol riskini değerlendirme sürecinde saptadığı önemli eksiklikleri, zaman kaybetmeden üst yönetime (sunması yararlı olacaktır. BDS 260, denetçinin risk değerlendirme sürecinde karşılaştığı önemli iç kontrol zayıflıklarını raporlamasını gerektirmektedir. Denetçi saptamış olduğu daha az önemli eksiklikleri ise denetim raporunu teslim etme aşamasında üst yönetime yazılı olarak sunar. Genellikle denetimin tamamlanması aşamasında "Yönetim Tavsiye Mektubu" adı altında denetçi önerilerini müşteri işleme yöneticisine sunar. Söz konusu mektubun sunulması, bağımsız denetimin müşteri işletmeye sağladığı katma değeri artırıcı yönde bir faaliyet olarak değerlendirilir.

## **BÖLÜM 3: BAĞIMSIZ DENETİMİN İŞLETMELERİN İÇ KONTROL SÜREÇLERİNE ETKİLERİNİN TESPİTİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA**

Bu bölümde ilk olarak tezin konusuna ile ilgili ulusal ve uluslararası akademik çalışmalara yer verilmiştir. Sonrasında tezin araştırma sorusu kapsamında yapılandırılmış araştırma tasarımına ve yorumlara yer verilmiştir.

### **3.1. Literatür Araştırması**

Bağımsız denetim ve iç kontrol ile ilgili ulusal ve uluslararası literatür incelenmiş ve bağımsız denetim ile iç kontrolü birlikte ele alan akademik çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Yeşilçelebi ve Altunel (2022), bağımsız denetim kalitesinin artırılması hususunda hangi iyileştirmelerin yapılabileceğinin tespit etmeyi amaçladıkları çalışmalarında bağımsız denetim şirketlerinde aktif olarak çalışan denetçilerle mülakatlar gerçekleştirmişlerdir. Çalışmada yer verilen bağımsız denetçi görüşleri incelendiğinde, bir kısmının iç kontrol üzerinde yoğunlaştığı; bir denetçinin Türkiye’de işletmelerin önemli kısmının aile şirketleri olması ve iç kontrol sistemlerinin yeterince etkin çalıştırılmıyor olması dolayısıyla müşteriye ayırdıkları denetim saatlerinin daha fazla olduğunu ve şirketlerdeki iç kontrol sistemi ve iç denetim mekanizmalarının kurulmasına yönelik yasal düzenlemelerin yapılması ve desteklenmesi gerektiğini ifade ettiği, bir diğer denetçinin iç kontrol sistemi olmayan ve riski yüksek firmalarda daha fazla zaman ayrıldığını ifade ettiği, diğer bir denetçinin orta ölçekli firmaların aile işletmesi ve tek patron olmasından kaynaklı iç kontrol sistemi ve karlılık konusunda manipülasyon yapıldığına rastlanabildiğini ve muhasebe manipülasyonlarının tamamen iç kontrol sisteminin yeterli manada kurulup işletilememesinden kaynaklanmakta olduğunu, bir diğer denetçinin muhasebe manipülasyonlarının azaltılmasında iç kontrol ve iç denetimin etkin hale getirilmesi gerektiğini ifade ettiği görülmüştür.

Kınay (2021), bağımsız denetime tabi olan KAYİK olmayan şirketlerde zorunlu bağımsız denetimin şirketler üzerindeki etkilerini tespit etmeyi amaçladığı çalışmasında 20 şirketin mali işler yöneticileri ile mülakat yapmış, mülakatların sonucunda bağımsız denetimin şirketlere sağladığı faydaların; fon sağlama imkânlarını kolaylaştırma, iş süreçleri ve iç

kontrol düzeyinde yönetime fayda sağlayacak tavsiyeler sunma, i kontrolü geliştirme, hata veya suistimal nedeniyle oluşan maddi hata olasılıklarını azaltma ve kurumsallaşma sürecini olumlu etkileme olarak tespit edildiği ifade edilmiştir.

Erkuş ve Karaca (2020) Türkiye’de faaliyet gösteren Büyük ve Orta Boy İşletmelerin sahip ve yöneticilerinin bağımsız denetçi algısının test edilmesi ve bağımsız denetimden beklentilerinin ortaya konulmasını amaçladıkları çalışmalarında bağımsız denetim hizmeti alan 102 şirketin işletme sahip ve yöneticilerine anket uygulamışlar ve çalışmalarının sonucunda bağımsız denetimin işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini artırdığı ve işletme yöneticilerine ve işletmeyle ilgili diğer kesimlere bilgi akışına olumlu katkı sağladığı görüşünde olduklarını bulgulamışlardır.

Tez (2020) alışmasında, iç kontrol ve bağımsız denetim arasındaki etkileşim alanlarının neler olduğunu ve sektörler açısından farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek amacıyla, enerji, gıda, otomotiv, inşaat ve turizm sektörlerinde faaliyet gösteren ve hisseleri BİST’te işlem gören 45 işletmenin bağımsız denetim raporlarını içerik analizi yöntemiyle incelemiştir. Araştırmanın sonucunda; her bir sektör için bağımsız denetçiler tarafından tespit edilmiş kilit denetim konularının neler olduğu, muhtemel iç kontrol eksiklikleri ile bu eksikliklerin ortaya çıkmasında işletmeler tarafından etkin uygulanamadığı düşünülen COSO ilkelerinin neler olabileceği belirlenmeye çalışılmıştır.

Özçetin ve Uzay (2018), 2014-2016 yılları arasında İSO 1000 içinde olan 12 süt ve süt ürünleri işletmesinde görev yapan yönetici, muhasebe müdürü, i denetçi, finans müdürü, insan kaynakları müdürü gibi işletme üst düzey yöneticilerine anket uygulamışlar, katılımcıların önemli bir kısmının (%84) uygulamaya yönelik bağımsız denetçi önerilerinin, uygulamanın doğruluğunu teyit etmekte kullanıldığını bulgulamışlardır.

Aktürk ve Kılıç (2015), Antalya ilinde faaliyet gösteren 27 gıda üretim işletmesinin yöneticilerinin, iç kontrole ilişkin yanılığlarını tespit etmek ve çözüm nerileri sunmayı amaçladıkları çalışmalarının sonucunda yöneticilerin yaklaşık yarısının iç kontrol sisteminin güçlendirilmesi noktasında bağımsız denetçi veya akademisyenlerden destek alınmasına bakış açılarının olumlu olduğunu bulgulamışlardır.

Tunçay (2011) alışmasında, bağımsız denetim şirketlerinde çalışan genel olarak orta ve büyük ölçekli işletmelerin denetimini gerçekleştiren 21 bağımsız denetçiye anket uygulamış, denetçilerin büyük çoğunluğunun denetledikleri işletmelerin tümünün iç

kontrol sistemlerini inceleyerek değerlendirdikleri, yine büyük kısmının işletmelerin iç kontrol sistemlerinde eksiklikler ya da zayıflıklar tespit ettiklerinde, bu konuları işletme yönetime bildirerek önerilerde bulduklarını, denetledikleri işletmelerin iç kontrol sistemlerinde eksiklikler ya da zayıflıklar tespit ettiklerinde, bu konuları işletme yönetime bildirerek önerilerde bulduklarını söyleyen işletmelerin, tespit ettikleri sorunları yönetime bildirme yöntemlerinin başında denetim esnasında yazılı olarak bildirdikleri, bir kısmının sözlü beyanda bulunarak, bir kısmının denetim raporunda belirterek, çok azının ise denetim sonrası yönetici mektubu yazılarak yapıldığı bulgulanmıştır.

Doyle vd. (2006) finansal raporlamada iç kontroldeki zayıflıkların belirleyicilerini araştırdıkları çalışmalarında 779 işletmenin iç kontrol eksikliklerini inceleyerek; küçük, daha az karlı, daha karmaşık yapıya sahip, hızla büyüyen ya da yeniden yapılanma geçiren işletmeler için iç kontrollerdeki eksikliklerin daha fazla olduğu ortaya konulmuştur.

### **3.2. Araştırmanın Sorusu Ve Amacı**

BDS 200’de finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı; hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmak olarak açıklanmıştır. Finansal tabloların güven seviyesinin artırılması bu tabloların kullanıcıları olan yatırımcılar, devlet, çalışanlar, borç verenler, müşteriler, tedarikçiler açısından önemlidir. Güvenilir finansal tablolar kullanıcıların mevcut durumu değerlendirmesi ve geleceğe ilişkin sağlıklı kararlar almasını sağlar.

Ekonomideki gelişmeler, sosyal hayattaki küresel değişimler, iklim değişiklikleri, teknolojik gelişmeler, teknolojinin gelişmesi ile artan rekabet ve risklilik nedenleriyle işletmelerin sürekliliğinin ve sürdürülebilir kârlılığın sağlanmasında finansal tabloların güvenilirliğinin dolayısıyla bağımsız denetimin önemi artmıştır (Yazıcı, 2022: 150-151).

İç kontrol sisteminin amaçları ise; bilginin doğruluk ve güvenilirliğini, faaliyetlerin etkin verimli ve ekonomik bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, bilginin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamaktır. Bağımsız denetim ve iç kontrolün amaçları göz önünde bulundurulduğunda her iki faaliyetin de makul bir güvence sağlamayı amaçladığı görülmektedir.

BDS265 ile denetim faaliyetlerinde Bağımsız Denetçilerin denetim yapma yükümlülüğünden başka tespit edilen aksaklık ve eksiklikleri işletme yönetimine

bildirerek işletmelerin sürekliliğine katkıda bulunması gerektiği standardize edilmiştir. Standartta BDS 265'in BDS 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi" başlıklı standartla beraber değerlendirilmesi gerektiği belirtilerek denetçiler; finansal tablolarla birlikte iç kontrolün denetimiyle de yükümlü tutulmuşlardır. Bu doğrultuda işletmelerin sürdürülebilirliğine ilişkin iki önemli faaliyet olan bağımsız denetim ile iç kontrol arasındaki sıkı ilişki ilgi mevzuatta da yer almıştır.

Son yıllardaki ekonomik gelişmeler, Ticaret hukuku alanındaki değişimler ve zorunlu bağımsız denetim limitlerinin düşürülerek zorunlu bağımsız denetime tabi şirket sayısının artırılması bu çalışmadaki temel araştırma sorusuna kaynaklık etmiştir.

Araştırmanın temel sorusu bağımsız denetim faaliyetlerinin işletmelerin iç kontrol süreçlerinin geliştirilmesine katkısının bulunup bulunmadığıdır.

Araştırmanın sorusu doğrultusunda bu çalışmada; bağımsız denetim faaliyetlerinin bağımsız denetime tabi işletmelerin iç kontrol süreçlerinin geliştirilmesinde katkısının olup olmadığının ortaya konulması amaçlanmıştır.

### **3.3. Araştırmanın Özgünlüğü Ve Önemi**

Yapılan literatür taramasında bağımsız denetim ile iç kontrolün ilişkisine dair çeşitli çalışmalar bulunmakla birlikte, bağımsız denetim faaliyetlerinin iç kontrole katkısının araştırılmasına yönelik ampirik bir çalışma bulunmadığı görülmüştür. Bu nedenle çalışmanın özgün olduğu ve bağımsız denetimin tarafları ile literatüre olumlu bir katkı sağlama ihtimali nedeniyle önemli olduğu düşünülmüştür.

### **3.4. Araştırmanın Metodolojisi**

Araştırmanın amacı doğrultusunda bu çalışmada; bağımsız denetime tabi olan işletmelerin iç kontrol faaliyetlerinde meydana gelen değişme ve gelişmelere ait deneyimlerin anlamlandırılması ve yorumlanması gerekmektedir.

Duygu, düşünce ve deneyim odaklı olarak biçimlenen fenomenolojik yaklaşım çok boyutlu düşünmeyi ve anlamlandırmayı gerektiren bir nitel araştırma yaklaşımıdır. Bu nitel araştırmanın ilgilenilen fenomene yönelmek, deneyimi kavramsallaştırmak yerine araştırmak, temalar üzerinde düşünmek, fenomeni tanımlamak, fenomenle güçlü bir ilişki

sürdürmek, araştırmanın bağlamını parçaları ve bütünü dikkate alarak dengelemek şeklinde özetlemek mümkündür (Tekinal ve Arsu, 2020: 158-161).

Çalışmanın amacı ve sorusu doğrultusunda kişisel ya da toplumsal algı ve deneyimlerin anlamlandırılması için yorumlayıcı bir yaklaşım gerektiğinden nitel bilimsel araştırma yaklaşımlarından yorumlayıcı yaklaşım (fenomenoloji) ile araştırma yöntem ve tekniklerinin belirlenmesinin çalışmanın temel sorusuna uygun olduğu düşünülmüştür. Fenomenolojik yaklaşıma uygun olarak bağımsız denetim faaliyetlerinin işletmelerin iç kontrol süreçlerine olan etkilerinin araştırılarak bu etkilerin herhangi bir katkısının olup olmadığının yorumlanması gerekmektedir. Bağımsız denetim sürecinin tarafları olan Bağımsız Denetçiler ile işletme yöneticilerinin deneyimlerinin hem ayrı ayrı hem de bütüncül bir yaklaşımla yorumlanması ile karşılaştırmalı bir sonuca ulaşılması mümkündür.

Araştırmanın evreni ve örneklemini belirlendikten sonra, araştırmanın temel sorusu gereği işletmelerin iç kontrol süreçlerinde değişim veya gelişim olup olmadığının anlaşılabilmesi için öncelikle; BDS 265 gereği Bağımsız Denetçiler tarafından tespit edilen iç kontrol eksikliklerinin giderilmesine ilişkin işletme yöneticilerinin göstermiş olduğu reaksiyonların hangi veri toplama yöntemi ile araştırılacağına karar verilmiştir. İç kontrol süreçlerinin gelişmesinde bağımsız denetimin rolünün bulunup bulunmadığının anlaşılabilmesi için;

- 1) İşletmelerin bağımsız denetime tabi olmadan önceki iç kontrol süreçlerinin bilinmesi,
- 2) Bağımsız denetim esnasında, denetçilerin işletmelerin iç kontrol zafiyetlerine ilişkin bildirimlerinin tespit edilmesi,
- 3) Bağımsız Denetçiler tarafından tespit edilen iç kontrol zafiyetlerine karşı işletme yönetiminin gösterdiği reaksiyonların belirlenmesi,
- 4) Tarafların sürece ilişkin deneyimlerinin anlaşılabilmesi, gerekmektedir.

Bu hususların araştırılması için gerek Bağımsız Denetçilerin, gerekse işletme yöneticilerinin deneyimlerinin derinlemesine araştırılması ve yorumlanmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Böylelikle işletmelerin iç kontrol süreçlerinde bağımsız denetimin etkisinin bulunup bulunmadığının anlaşılması mümkündür. Birden fazla mali dönemi ve kanaat oluşturmaya yetecek sayıda işletmeyi ve bağımsız denetim sürecini derinlemesine

araştırmak ve yorumlamak için en uygun veri toplama metodu olan mülakat (görüşme) yönteminin çalışmanın niteliğine en uygun yöntem olduğu değerlendirildiğinden bu yöntem tercih edilmiştir. Mülakat; en az iki insan arasında belirli sistematik bir şekilde ve önceden belirlenmiş bir amaca yönelik olarak yapılan ve soru-cevap düzenindeki söyleşilerdir. Biçimsel, yarı biçimsel ve biçimsel olmayan şeklinde üç türü olan mülakat bireysel temas kurmaya dayalı bir veri toplama tekniği olduğundan amacın ve konunun özüne inilebilmesini sağlayabilen bir tekniktir. Biçimsel mülakatta önceden standardize edilmiş bir soru seti bulunurken biçimsel olmayan mülakatta önceden hazırlanmış bir soru seti bulunmaz. Yarı biçimsel (yarı formel, semi-structured) mülakat yöntemi; belirli bir seviyede standart olmakla birlikte, esnekliği de yüksek bir görüşme tekniğidir. Araştırmacının önceden sormayı planladığı soruları ana hatlarıyla hazırladığı bu teknikte, görüşmenin akışına bağlı olarak değişik yan ya da alt sorularla görüşmenin akışının değiştirilebilmesi mümkündür. Araştırmacı, ana sorulara katılımcı tarafından verilen cevaplar doğrultusunda yeni sorular üreterek katılımcının yanıtlarını açmasını ve detaylandırılmasını sağlayabilir. Eğer katılımcı mülakat esnasında araştırmacının sormayı planladığı soruların cevaplarını başka soruların içerisinde vermiş ise araştırmacı bu soruları sormayabilir (Türnüklü, 2000: 54).

Araştırmanın derinliğinin artırılabilmesi ve katılımcıların araştırma konusuna ilişkin düşüncelerini farklı boyutlarıyla ortaya çıkarabilmek amacıyla yarı biçimsel mülakat yönteminin daha doğru sonuçlar vereceği öngörülmüştür.

Yarı biçimsel mülakat yöntemi ile veriler toplandıktan sonra betimsel analiz tekniği ile veriler analiz edilmiştir.

Araştırma bulgularının yorumlanarak özet bir biçimde sunulmasını amaçlayan betimsel analiz; çeşitli veri toplama teknikleri ile elde edilmiş verilerin daha önceden belirlenmiş temalara göre betimleyen bir nitel analiz türüdür. Bu analiz türünde gözlem ya da mülakat yapılan katılımcıların görüşleri çalışmada doğrudan alıntılanmak suretiyle çarpıcı ifadelerle sıklıkla yer verilir. Betimsel analiz dört aşama izlenerek yapılmakta olup birinci aşamada araştırma soruları, kavramsal çerçeve ve toplanan verilerin ne şekilde sunulacağına ilişkin bir çerçeve oluşturulur. İkinci aşamada, oluşturulan çerçeveye göre veriler tekrar okunarak anlamlı bir şekilde bir araya getirilir. Üçüncü aşamada veriler özetlenmiş ve sınıflandırılmış bir şekilde sunuma hazır hale getirilir. Son olarak bulgular



aralarında ilişkiler kurularak ve anlamlandırılarak sunulur. Bulgular arasındaki neden sonuç ilişkilerini açıklandığı bu aşamada farklı olgular arasında karşılaştırma da yapılabilir (Özdemir, 2010: 336).

Konuya ilişkin derinlemesine bilgi edinmek ve ana hatlarıyla konunun seyrini koruyabilmek için yarı standart yarı esnek olan yarı biçimsel mülakat yöntemi kullanılan bu araştırma nitel ve betimsel bir çalışma özelliği taşımaktadır.

### **3.5. Araştırmanın Evren Ve Örneklemi**

Araştırmanın amacı işletmelerin iç kontrol sürecinin geliştirilmesinde bağımsız denetimin etkilerini ölçmek olduğundan, odak noktasında bir yanda bağımsız denetime tabi işletmeler bir yanda ise Bağımsız Denetçiler olmak üzere iki grup yer almaktadır. Kişisel görüş ve deneyimlerin yorumlanması üzerine kurgulanmış olan çalışmada, işletme yöneticilerinin iç kontrole ilişkin yaklaşımlarının, algılarının ve deneyimlerinin doğru anlaşılması önemlidir. Aynı şekilde bağımsız denetimin diğer tarafı olan Bağımsız Denetçilerin, mesleki yetkinlikleri ile çok sayıda işletmeyi gözleme ve analiz etme imkanlarının olduğu göz önünde bulundurulduğunda; araştırma kapsamında bağımsız denetim süreci ve işletmelerin iç kontrol yapılarına ilişkin deneyimleri önem kazanmaktadır. Bu doğrultuda bağımsız denetimin tarafları olan işletme yöneticileri ve Bağımsız Denetçi meslek üyelerinin görüş ve deneyimlerinin birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Bağımsız denetimin tarafları olan ve sürecin karşı pencerelerden izleyen bu iki grubun benzer sorular sorularak görüş ve deneyimlerinin ayrı ayrı analiz edilmesi yoluyla çapraz kontrol yapılması hedeflenmiştir.

Araştırmanın evrenini bağımsız denetim yaptıran işletmeler ve Kamu Gözetim Kurumu tarafından ruhsatlandırılmış Bağımsız Denetçiler oluşturmaktadır. Örneklem yapılırken olasılığa dayalı olmayan, amaçsal örnekleme yöntemlerinden biri olan ölçüt (kriter) örnekleme yöntemi tercih edilmiştir.

Ölçüt (Kriter) Örneklem; araştırmacı tarafından hazırlanmış ya da hazır ölçüt listelerinin kullanıldığı önceden belirlenmiş birtakım kriterleri karşılayan örneklerin evren içerisinden seçilmesi yoluyla gerçekleştirilir. Araştırmanın konusuna göre herhangi bir durumun ölçüt olarak belirlenebildiği bu yöntemde, araştırmacının incelediği olguyu açıklamada belirlediği araştırmanın desenine uygun kritik durumlar belirlenir. Ölçüt örnekleminin avantajlı yönü, araştırmacının araştırma konusuna odaklı kriterleri önceden

belirlemesi yoluyla seçilecek örneklemin zengin bir bilgi kaynağı olmasıdır. Evrenin karakteristik özelliklerini gösteren örneklemin önceden belirlenmiş kriterler yoluyla seçilmesi, tüm durumların derinlemesine nitel bir analize tabi tutulmasını sağlayabilir, örgüt ve programlar için standart ve normlar getirilebilir (Baltacı, 2018: 254).

Ölçütler belirlenirken işletme yöneticileri ve Bağımsız Denetçiler iki gruba ayrılarak ayrı ayrı kriterler oluşturulmuştur.

### **a) Bağımsız Denetçiler İçin Belirlenen Kriterler**

Araştırmanın temel sorusu olan bağımsız denetim faaliyetlerinin işletmelerin iç kontrol süreçlerine etkisi olup olmadığının ölçülebilmesi için mülakat yapılacak Bağımsız Denetçilerin tecrübeleri önem kazanmaktadır. Bağımsız denetim faaliyetlerinin işletmelerinin iç kontrol süreçlerindeki etkisinin etkilerinin karşılaştırmalı olarak ölçülebilmesi Bağımsız Denetçilerin tecrübelerinin farklı ölçeklerdeki işletmelerde kazanılmış olması araştırmaya derinlik katacaktır. Bu nedenle Bağımsız Denetçilerin hem orta hem de büyük boy işletmelerin denetim ekiplerinde yer almış olmaları ve işletme ölçeklerine göre karşılaştırma yapabilecek tecrübeye sahip olmaları arzu edilmiştir. Yine Bağımsız Denetçilerin aynı işletmedeki gelişmeyi gözlemleyerek karşılaştırabilmeleri için en az 2 dönem aynı işletmenin bağımsız denetim ekibinde bulunmuş olmaları gerekmektedir. Bu doğrultuda Bağımsız Denetçiler için örnekleme kriterleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

1. Mesleki tecrübe: En az 5 yıl fiilen bağımsız denetim faaliyetinde bulunmuş olması.
2. Denetim profili: Hem orta hem büyük ölçekli işletmelerin denetim faaliyetinde bulunmuş olması.
3. Denetim süresi: En az 2 dönem üst üste denetim faaliyetinde bulunduğu en az 1 adet şirket olması.

### **b) Yöneticiler için belirlenen kriterler**

Araştırmanın temel sorusu bağlamında Bağımsız Denetçilerin tecrübeleri kadar işletme yöneticilerinin de tecrübeleri önemlidir. Yöneticilik işletme fonksiyonlarının tüm süreçlerine hâkimiyet gerektirdiğinden tecrübe süresi kriteri yöneticiler için daha uzun tutulmuş ve 10 yıl olarak belirlenmiştir. Bağımsız denetim sürecinin iç kontrol sürecine

etki edip etmediği yönünde yorum yapabilmeleri için de birden fazla dönem bağımsız denetimden geçme kriteri uygun görülmüştür.

### **3.6. Veri Toplama Süreci**

Literatür taramalarında araştırma konusu ile ilgili kitaplar, dergiler, makaleler incelenmiş olup, internet dokümanları taranmıştır. Konunun kapsamı gereği çok sayıda mevzuat ile ilgili olması nedeniyle, çok sayıda kanun, yönetmelik, standart ve Kamu Gözetim Kurumu'nun internet sitelerine müracaat edilmiştir. Literatür taramalarından elde edilen bulgular çalışmanın ilgili bölümlerinde mevzuatla birlikte değerlendirilmiş ve ilgili kısımlarda alıntılar yapılmıştır.

Mülakatlara ilişkin veri toplama aracı olarak; katılımcıların bağımsız denetimin işletmelerin iç kontrol süreçlerine etkileri hakkındaki görüşlerini belirlemek amacıyla 10'ar sorudan müteşekkil iki ayrı soru seti hazırlanmıştır (Ek 2). Bu sorular araştırma soruları doğrultusunda tematik olarak şekillendirilmiştir. Araştırmaya başlamadan önce alınan etik kurul onay belgesi Ek 1'de sunulmuştur.

Belirlenmiş kriterler doğrultusunda örneklem seçiminde tracer (iz sürme) tekniği ile araştırmacının mülakat yapacağı katılımcılar seçilmiştir. Tracer tekniği; araştırma konusunun çerçevesinin uzmanlardan ya da bireylerden görüşlerin alınması yoluyla çizilerek derinleştirildiği bir yöntemdir. Araştırma konusuna ilişkin olarak birbirini tanıyan ya da doğrudan tanımayan ama bilen bireylere ulaşmak için kullanılan tracer tekniği örneklemin teyidi için de yararlı bir yöntemdir (Akarçay, 2018: 687).

Araştırmacının da Bağımsız Denetim meslek mensubu olması dolayısıyla kişisel olarak ulaşılabilen fiilen denetim ekiplerinde yer almış Bağımsız Denetim meslek mensuplarına zincirleme olarak ulaşılmıştır. Aynı şekilde yöneticilere de büyük ölçüde Bağımsız Denetçi meslek mensuplarının önerileriyle ulaşmak mümkün olmuştur.

Örneklem kriterleri belirlenerek seçilen bir Bağımsız Denetçi meslek mensubu ve bir üst düzey yönetici ile pilot çalışma yapılmıştır. Pilot çalışmalarda soru ve cevapların süreleri her iki grup için de 45 ila 60 dakika arası olarak tespit edilmiştir. Ancak mülakatlar esnasında katılımcıların kendi arzuları ve görüşmenin seyrine bağlı olarak görüşmeler her iki grup için de 45 ila 80 dakika arası sürelerde gerçekleşmiştir. Görüşmeler öncesi, araştırmanın konusu, kapsamı hakkında detaylı bilgi verilmiş, katılımcıların kişisel veya şirketlerine ilişkin herhangi bir isim, unvan benzeri belirleyici bilginin çalışmada açıkça

yer almayacağı, görüşmeler esnasında ses kayıtlarının alınacağı ve araştırmacı tarafından deşifre edildikten sonra imha edileceği, görüşme esnasında ortaya çıkabilecek katılımcı veya üçüncü kişilere ait özel bilgilerin ve ses kayıtlarının tamamen veya kısmen hiçbir mecrada yayımlanmayacağı hususlarında teminat verilmiştir. Görüşmelere kesin bir sayı tespit etmeksizin devam edilmiş, katılımcıların cevaplarında çok fazla tekrar oluşmaya başladığında örneklem sayısının yeterli olduğu kanaati oluşmuştur. Bu çerçevede; pilot çalışmaların dışında 7 Bağımsız Denetçi ve 7 üst düzey yönetici ile her bir grup için ayrı ayrı oluşturulmuş olan soru setleri kullanılarak mülakat yapılmış, cevaplayıcıların ilgi ve bilgisine göre sorular derinleştirilerek farklı sorular sorulmuş ve araştırma konusu değişik boyutları ile ele alınmıştır.

Mülakat yapılan 7 Bağımsız Denetçi meslek mensubu katılımcının genel profili her bir Bağımsız Denetçiye bir kod atanarak Tablo 1’de sunulmuştur. Kriterler içerisinde hem orta hem de büyük ölçekli işletmelerin bağımsız denetim ekiplerinde yer almak ölçütünü tüm meslek mensupları karşılamaktadır. Bununla birlikte çalışmadaki çeşitliliğin görülebilmesi açısından KAYİK statüsündeki şirketlerde de denetim yapan meslek mensupları ile görüşülmüş ve tabloda bu husus da ayrıca belirtilmiştir.

**Tablo 1: Bağımsız Denetçilere İlişkin Genel Tanımlar**

KODU	TECRÜBE (YIL)	ORTA ÖLÇEKLİ	BÜYÜK ÖLÇEKLİ	KAYİK
BD1	5	✓	✓	-
BD2	7	✓	✓	✓
BD3	6	✓	✓	-
BD4	19	✓	✓	✓
BD5	8	✓	✓	-
BD6	6	✓	✓	-
BD7	18	✓	✓	✓

**Kaynak:** Yapılan mülakat kayıtlarına istinaden düzenlenmiştir.

Mülakat yapılan 7 Üst düzey yönetici katılımcının genel profili, görev yaptıkları şirketlerin bulunduğu sektörler, görevleri ve deneyim süreleri her bir yöneticiye bir kod atanarak Tablo 2’de sunulmuştur.

**Tablo 2: Üst Düzey Yöneticilere İlişkin Genel Tanımlar**

KODU	SEKTÖRÜ	GÖREVİ	DENEYİM SÜRESİ (YIL)
Y1	TEKSTİL	YÖNETİM KURULU BAŞKANI	35
Y2	İNŞAAT VE TARIM	MALİ İŞLER DİREKTÖRÜ	17
Y3	GERİ DÖNÜŞÜM	İCRA KURULU BAŞKAN YARDIMCISI	20
Y4	ELEKTRİK VE MADENCİLİK	GENEL MÜDÜR	35
Y5	SERAMİK	MALİ İŞLER DİREKTÖRÜ	20
Y6	ROBOTİK TEKNOLOJİ	MALİ İŞLER DİREKTÖRÜ	10
Y7	TEKSTİL YAN SANAYİİ	YÖN. KURULU BAŞKAN YARDIMCISI	37

**Kaynak:** Yapılan mülakat kayıtlarına istinaden düzenlenmiştir.

Üst düzey yöneticilere ilişkin bulguların yorumlanmasında kullanılmak üzere; mülakatlar esnasında işletmelerin yönetim yapısı ve profili hakkında genel bir görüş oluşturacak sorular sorulmuş ve alınan cevaplara göre oluşturulan özet bilgiler Tablo 3'te sunulmuştur.

**Tablo 3: Yöneticilerin Görev Yaptığı Şirketlere İlişkin Genel Bilgiler**

KODU	DENETİM SAYISI	ÖLÇEK	ÇALIŞAN SAYISI
	2	KÜÇÜK	45
Y1	Tekstil sektöründe fason imalat yaptıran ve erkek giyim üzerine çalışan şirketin bilinen bir markası bulunmaktadır. Şirket ilgili mevzuat gereği bağımsız denetime tabi olmadığı halde ihtiyari denetim yaptırmaktadır. Şirket tek kişilik bir anonim şirket olup yönetim kurulu da tek kişiden oluşmakta, online alışveriş sitesini yöneten bir bilgi işlem departmanı, depo ve satın alma işlemlerinden sorumlu bir satın alma departmanı, pazarlama/satış departmanı ile muhasebe/finans bölümleri bulunmaktadır. Şirketin tek ortağı ve yöneticisi olan Yönetim Kurulu Başkanı tarafından yönetilmektedir. Bağımsız bir iç kontrol ya da iç denetim departmanı bulunmamaktadır.		
Y2	3	ORTA	500

	<p>İnşaat ve Tarım sektörlerinde faaliyet gösteren yedi farklı şirketten oluşan şirketler grubunda her şirketin ayrı bir yönetim kurulu bulunmaktadır. Şirket farklı illerde farklı şantiyelerde toplu konut projeleri ve seracılık faaliyetleri yürütmektedir. Grubun şirketlerine ait yönetim kurulu üyeleri ortaklardan oluşmakta olup tamamı aile fertleri değildir, yönetim kurulunda dışarıdan yönetici olarak sadece Mali İşler Direktörü bulunmaktadır. Grupta bağımsız bir iç kontrol ya da iç denetim birimi bulunmamaktadır.</p>		
Y3	3	BÜYÜK	1800
	<p>Geri dönüşüm ve katı atık yönetimi sektörlerinde faaliyet gösteren üç farklı şirketin bulunduğu grupta tüm şirketlerin ortak ve yönetim kurulu üyeleri aynı kişilerden oluşmakta olup, grubun tüm şirketlerini yöneten ayrıca bir icra kurulu bulunmaktadır. Gruptaki şirketlerden sadece lokomotif şirket bağımsız denetime tabi olup diğer iki şirket zorunlu bağımsız denetime tabi değildir. Mülakatta katılımcı olan Başkan Yardımcısı dışındaki icra kurulu üyelerinin tamamı ve icra kurulu başkanı aile fertlerinden oluşmaktadır. Bağımsız bir iç kontrol ya da iç denetim birimi bulunmamakla birlikte mülakatın yapıldığı dönemde iç kontrol ve iç denetim süreçlerini yönetecek bir birim kurulması faaliyetlerinin yürütüldüğü bilgisi alınmıştır. Ayrıca mülakatın yapıldığı dönemde lokomotif şirketin halka arz sürecine ait faaliyetler devam etmektedir.</p>		
Y4	6	BÜYÜK	1500
	<p>Elektrik, madencilik ve aydınlatma gibi farklı sektörlerde faaliyet gösteren ve yurt dışında da yatırımları bulunan 6 şirketin bulunduğu şirketler grubunda bağımsız bir iç kontrol ya da iç denetim birimi bulunmamaktadır. Tüm şirketlerin ortaklık yapısı aynı olup aile fertlerinden oluşmaktadır. Yönetim kurulunda aile fertleri dışında profesyonel yönetici olarak Genel Müdür bulunmaktadır. Uluslararası pazara yönelik ürünler üreten grup şirketlerin farklı illerde üretim tesisleri bulunmaktadır.</p>		
Y5	5	ORTA	550
	<p>Yapı kimyasalları, vitrifiye, otomotiv, akaryakıt, lojistik gibi sektörlerde faaliyet gösteren ve 4 şirketin bulunduğu şirketler grubunda sadece lokomotif şirket bağımsız denetime tabi olup diğerleri zorunlu bağımsız denetime tabi değildir. Yönetimin tamamının aile fertlerinden oluştuğu şirketler grubunda Mali İşler Direktörü üst yönetimde yer alan ve aile ferdi olmayan tek kişidir. Şirketler grubunun bağımsız iç kontrol ya da iç denetim departmanı bulunmamaktadır.</p>		
Y6	5	BÜYÜK	970

	Robotik Teknolojiler üreten lokomotif şirketin başı çektiği grupta mühendislik hizmetleri ve servis/eğitim hizmetleri alanlarında faaliyet gösteren 3 ayrı şirket tüzel kişiliği bulunmakla birlikte tüm şirketler aynı iş kolunun yan dallarında faaliyet göstermektedir. Şirketler grubunun yönetim kurulunun tamamı aile fertlerinden oluşmaktadır. Bağımsız bir iç kontrol ya da iç denetim birimi bulunmayan şirketler grubunun lokomotif firması, mülakatın yapıldığı dönemde halka arz faaliyetlerini büyük ölçüde tamamlamıştır.		
	4	ORTA	250
Y7	Tekstil yan sanayiinde faaliyet gösteren şirket, yönetim kurulunun tamamının aile fertlerinden oluştuğu geleneksel bir aile şirkettir. Bağımsız bir iç denetim ya da iç kontrol birimi bulunmamakta ve üst yönetimdeki tüm görevler aile fertleri arasında delege edilmiş durumdadır.		

**Kaynak:** Yapılan mülakat kayıtlarına istinaden düzenlenmiştir.

### 3.7. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmada örneklem seçiminde hem orta büyüklükte hem de büyük ölçekli işletmelerin yöneticileri ile görüşülerek araştırılan konuların işletme ölçeği ile kurulması hedeflenmiştir. Bulguların çeşitlendirilerek analiz edilmesi amacıyla Kamu İktisadi Teşebbüsü niteliğindeki kurumların yönetici ve denetçileri ile de görüşülmek istenmişse de, kamu çalışanları her şekilde üçüncü kişilere beyanda bulunmak ve açıklama yapma yasağına tabi olduklarını belirterek görüşmeyi reddetmişlerdir. Ayrıca, holding çapındaki şirketleri denetleyen ve tüm dünyada tanınan dört büyük denetim şirketinin kadrolarında yer alan Bağımsız Denetçi meslek mensuplarına da ulaşılmış ancak üst yönetimin üçüncü kişilerle yapılacak görüşmelere onay vermediği açıklamasıyla görüşme yapmayı reddetmişlerdir.

### 3.8. Mülakat Bulgularının Analizi ve Yorumlanması

Araştırma sürecinde 7 Bağımsız Denetçi ve 7 yönetici ile yapılan toplam 14 görüşmeye ait görüntülü ve sesli kayıtlar önce deşifre edilerek yazılı dokümanlar haline getirilmiştir. Daha sonra deşifre edilen kayıtlara ait metinler araştırmanın amacı doğrultusunda bulgular bazında sınıflandırılmıştır.

İlk olarak Bağımsız Denetçi meslek mensupları ile yapılan mülakatlardan elde edilen bulgular değerlendirilerek, bağımsız denetim sürecinin uygulamadaki işleyişine ilişkin yapmış oldukları açıklamalar katılımcılardan tedarik edilen örneklerle birlikte sunulmuştur. Daha sonra meslek mensuplarının, yöneticilerin iç kontrole yaklaşımları,

işletmelerin ölçeklerine göre iç kontrole ilişkin farklılıkları, işletmelerin kurumsallığı ve şeffaflıkları gibi konulardaki görüşleri sunulmuştur. Ardından meslek mensuplarının en çok raporladıkları iç kontrol eksikliklerine ilişkin bilgiler, tablolar tanzim edilerek sunulmuştur. İşletme yöneticilerinin raporlanan iç kontrol eksikliklerine gösterdikleri reaksiyonlar iyi uygulama örnekleri ve aksiyon almama sebepleri de detaylandırılarak bulgular yorumlanmıştır.

İkinci olarak yöneticilerle yapılan mülakatlardan elde edilen bulgular değerlendirilerek, yöneticilere en çok bildirilen iç kontrol eksiklikleri ve bu eksikliklerin giderilmesi için alınan tedbirlere ilişkin yöneticilerin görüşleri, yöneticilerin eksiklik bildirimlerine karşı aksiyon almama sebeplerine dair açıklamaları, işletmelerin denetim sürecindeki şeffaflıklarına ilişkin yönetici görüşleri ve denetimin işletmelerinin iç kontrol süreçlerine katkılarına ilişkin yönetici görüşlerine yer verilmiştir.

### **3.8.1. Bağımsız Denetçilerle Yapılan Mülakatlara İlişkin Bulgular**

Bu bölümde 7 Bağımsız Denetçi meslek mensubu ile yapılan mülakatlardan elde edilen bulgular, araştırmanın amacı doğrultusunda sınıflandırılarak değerlendirilmiş ve analize tabi tutulmuştur.

#### **3.8.1.1. Bağımsız Denetçilerin BDS265 Gereği Yaptıkları İşlemlere İlişkin Görüş ve Açıklamaları**

Mülakat yapılan 7 Bağımsız Denetçi meslek mensubuna iç kontrol riskini ne şekilde ölçümledikleri sorulduğunda; denetime başlamadan önce işletmenin tüm faaliyetlerini kapsayan süreçlere ilişkin soru formları düzenlediklerini ve bu soru formları ile işletmelerin genel yapısı ve iç kontrol sistemleri hakkında bilgi edinmeye çalıştıklarını ifade etmişlerdir. Bu araştırma faaliyetine ilişkin BD1 Kodlu Bağımsız Denetçi aşağıdaki açıklamalarda bulunmuştur:

*“İç Kontrol riski ile ilgili çalışmalara “Müşteri Kabulü” aşamasında başlanır. Bu aşamada değerlendirme yapılırken yönetimden sorumlu kişiler/ortaklar kimler?, Finansal durumu nasıl?, Müşteri hangi sektörde faaliyet göstermektedir?, Halka açık bir şirket mi veya faaliyetleri hep göz önünde olan bir şirket mi?, Piyasada nasıl bir imajı var?, Kurumsal yönetim anlayışı nasıldır?, Yönetimin*



*dürüstlüğü ile ilgili bir şüphe var mı?, Çalıştığı avukat ve diğer danışmanlar kim?, Devam eden önemli davalar var mı?, Önceki dönem denetim çalışmasında sunulan rapor nasıl bir görüş içermekteydi?, Düzgün raporlama yapabilecek sistem ve ekibi var mı? vb. sorulara cevaplar aranır. Müşteri kabulü gerçekleşmiş ise denetlenen işletmede etkin iç kontrol sistemi varsa limitli, etkin iç kontrol sistemi yoksa detaylı testler uygulanmak suretiyle kanıt toplamaya çalışırız. Genellikle de detaylı testler ve güvenilir kanıtlar toplamak durumunda kalmaktayız.”*

İşletmelerin iç kontrol süreçlerini tanımak amacıyla her Bağımsız Denetim ekibinin kendine özgü soru formları hazırladıkları ve değerlendirmeler yaptıkları anlaşılmıştır. Mülakata katılan meslek mensuplarından tedarik edilen soru formlarından kontrol ortamına ilişkin bir örnek Tablo 4’de paylaşılmıştır.

**Tablo 4. Kontrol Ortamına İlişkin İç Kontrol Soru Formu Örneği**

İŞLETMEYE İLİŞKİN İÇ KONTROL TESPİT BELGESİ				
Denetlenen Şirketin Unvanı				
Denetim Dönemi				
HAZIRLAYAN			ONAYLAYAN	
Unvanı	Denetçi		Unvanı	Sorumlu Denetçi
Adı Soyadı			Adı Soyadı	
Tarih			Tarih	
Onay			Onay	
	<b>GRUP</b>	<b>SORULAR</b>	<b>CEVAP</b>	<b>AÇIKLAMA</b>
1	Genel	Şirketin iç kontrol birimi var mı?		
2	Genel	İç kontrol biriminin eğitim düzeyi yeterli mi?		
3	Genel	İç kontrol birimi düzenli raporlamalar yapıyor mu?		
4	Genel	İç kontrol birimi tarafından herhangi bir olumsuzluk raporlanmış mı?		
5	Kontrol Ortamı	Şirketin yönetim kurulu düzenli olarak toplanıyor mu?		
6	Kontrol Ortamı	Şirketin yönetim kurulu üyelerinin eğitim ve tecrübeleri yüksek mi?		
7	Kontrol Ortamı	Şirket yönetim kurulu kararlarında herhangi bir kişinin hakimiyeti var mı?		

8	Kontrol Ortamı	Şirketin denetim kurulu düzenli olarak toplanıyor mu?		
9	Kontrol Ortamı	Şirketin farklı komiteleri var mı?		
10	Kontrol Ortamı	Denetimden sorumlu komite var mı?		
11	Kontrol Ortamı	Şirketin sosyal sorumluluk olarak yaptığı işler var mı?		
12	Kontrol Ortamı	Şirket sık sık bir devlet kurumu tarafından incelemeye alınıyor mu?		
13	Kontrol Ortamı	Şirket yakın bir zamanda bir devlet kurumu tarafından incelemeye alınmış mı?		
14	Kontrol Ortamı	Şirketin almış olduğu cezalar yüksek mi? Yüksekse nedeni?		
15	Kontrol Ortamı	Şirketin yönetim kurulunda işletmede görev alan personeli var mı? Varsa görevi?		
16	Kontrol Ortamı	Şirketin ortaklık yapısında sürekli bir değişim var mı?		
17	Kontrol Ortamı	Şirketin satın alma birimi ve prosedürleri var mı?		

**Kaynak:** BD6 Kodlu Bağımsız Denetçiden temin edilmiştir.

Örnek soru formu tablosunda yer alan sorular kontrol ortamına ve şirketin genel yapısına ilişkin sorular içermekte olup, cevap sütununa Evet/Hayır/Yeterli/Önemsiz şeklinde ibareler yazılmaktadır, açıklama bölümüne ise soruların detaylı cevapları eklenmektedir. Bu soru formunun dışındaki soru formları, hesap gruplarına göre ayrı ayrı oluşturulmakta ve her bir hesap grubu altında yer alan hesaplar için ilgili sayım, denetim, kontrol işlemlerinin yapılma şekli ve periyotlarına dair açıklamalar yapılmaktadır. Hesap gruplarına göre düzenlenmiş olan soru formlarından bir örnek Tablo 5’de sunulmuştur.

**Tablo 5: Hesaplara İlişkin İç Kontrol Soru Formu Örneği**

HESAPLARA İLİŞKİN İÇ KONTROL TESPİT BELGESİ (1. GRUP)					
Denetlenen Şirketin Unvanı					
Denetim Dönemi					
HAZIRLAYAN			ONAYLAYAN		
Unvanı	Denetçi		Unvanı	Sorumlu Denetçi	
Adı Soyadı			Adı Soyadı		
Tarih			Tarih		
Onay			Onay		
	GRUP	HESAP	SORU	CEVAP	AÇIKLAMA
1	Nakit ve Nakit Benzerleri	Kasa	Düzenli olarak kasa sayımları yapılıyor mu?		

2	Nakit ve Nakit Benzerleri	Kasa	Kasadan sorumlu personel var mı?		
3	Nakit ve Nakit Benzerleri	Kasa	Yüksek tahsilat ve ödemelerde kasa kullanılıyor mu?		
4	Nakit ve Nakit Benzerleri	Kasa	Günlük kasa bakiyeleri yüksek mi?		
5	Nakit ve Nakit Benzerleri	Kasa	Şirket denetçileri kasa kontrolü yapıyorlar mı?		
6	Nakit ve Nakit Benzerleri	Kasa	Limitler var mı?		
7	Nakit ve Nakit Benzerleri	Kasa	Merkez dışı kasalar var mı?		
8	Nakit ve Nakit Benzerleri	Banka	Bankalarla düzenli mutabakat yapılıyor mu?		
9	Nakit ve Nakit Benzerleri	Banka	Yoğunluk olarak belirli bir banka var mı?		
10	Nakit ve Nakit Benzerleri	Banka	İnternet bankacılığı kullanılıyor mu?		
11	Nakit ve Nakit Benzerleri	Banka	İnternet dolandırıcılığı için bir önlem alınmış mı?		
12	Nakit ve Nakit Benzerleri	Banka	Vadeli mevduat, repo vb. yüksek mi?		
13	Alacaklar	Alıcılar	Alıcılarla düzenli mutabakat yapılıyor mu?		
14	Alacaklar	Alıcılar	Alıcılar cari hesapları ile ilgili görevli muhasebe personeli var mı?		

**Kaynak:** BD6 Kodlu Bağımsız Denetçiden temin edilmiştir.

Soru formlarına aldıkları yazılı cevaplar sonrasında denetim ekibinin fiili kontrollere başladığını ve denetim süreci içerisinde karşılaştıkları iç kontrol eksikliklerini yönetime bazı konularda sözlü, bazı konularda ise bir veya daha fazla tavsiye mektubu ile yazılı olarak bildirdiklerini belirten meslek mensuplarına “İşletme ölçeğinin yazılı bildirim kararlarını etkileyip etkilemediği ve bildirimleri hangi düzeydeki yöneticilere yaptıkları” sorulmuştur. Bağımsız Denetçilerin bu sorulara cevapları aşağıdaki gibi olmuştur:

**BD1:** “Şu ana kadar denetim ekibinde bulunduğum büyük ölçekli firmalardan iç kontrol eksikliği bildirdiklerimiz toplamın yaklaşık %2’si kadardır diye tahmin ediyorum. Ama orta ölçekli firmalardan denetlediklerimizin %100’üne iç kontrol eksikliği bildirdik. Bu eksiklikleri önce işletme yöneticileri ile yaptığımız toplantılarda sözlü

olarak ve açıklarak bildiriyoruz, bu hususu da toplantı tutanakları ile belgelendiriyoruz. Bağımsız denetim sürecinde işletme yöneticileri ile yapılan her çeşit toplantı belgelendirilmek zorundadır, aksi halde yaptığımız çalışmaları KGK'ya ispat etmemiz imkansız. Aynı şekilde yazışmalar ve çalışma kağıtları da saklanmak zorundadır. BDS265'te, iç kontrol eksikliklerinin işletmeye bildirimini sadece gerekli hallerde yazılı yapılması önerilse de KGK her türlü işlemin belgelendirilmesini istiyor aksi halde delilleri yetersiz bulabiliyor. Bu noktada denetlediğimiz şirketin ölçeği iç kontrol kalitesini ve kontrol riski bulgumuzu etkileyebiliyor ama yazılı bildirim kararımıza bir etkisi olmuyor ve tamamını yazılı olarak bildiriyoruz. Bildirimleri orta ölçekli işletmelerde iç kontrolden sorumlu olan birim müdürüne -ki bu genelde Muhasebe Müdürü oluyor-, büyük ölçekli işletmelerde ise eksikliğin tespit edildiği ilgili birimin yöneticisine yapıyoruz.”

**BD2:** “İşletme ölçeğinden bağımsız olarak hemen hemen her denetimde küçük de olsa iç kontrol eksiklikleri raporluyoruz. Büyük işletmelerde daha ufak ve tavsiye niteliğinde konular iken, orta ölçekli işletmelerde firma için hayati önem taşıyan konular olabiliyor. Önce sözlü bildirim yapılarak sistemin taraflarca netleştirilmesi sağlanıyor. Çünkü bazen iç kontrol eksikliği olarak tespit ettiğimiz hususun aslında işletme tarafından takip edildiğini fark edebiliyoruz. Kısa sürede çözüm bulunabilecek hususlarda sözlü bildirim ile düzeltme yapmalarını bekliyoruz. Sonra bu hususlar yazılı hale getirilerek tavsiye mektubu veriliyor. İç kontrol ve iç denetim birimi olan işletmelerde öncelikle bu birimlere bilgi veriliyor. Bu birimlerin olmadığı işletmelerde üst yönetime bildirim yapılıyor. Sadece önemli olarak gördüğümüz iç kontrol eksikliklerini yazılı olarak bildiriyoruz, daha küçük ve kısa sürede çözülecek konuları ise işletmenin hızlı aksiyon alabilmesi için sözlü olarak bildiriyoruz.”

**BD3:** “Büyük ölçekli işletmelerde az sayıda küçük iç kontrol eksiklikleri ile karşılaşılıyor ama şu ana kadar denetim ekibinde yer

*aldığım orta ölçekli işletmelerin tamamına önemli iç kontrol eksiklikleri bildirdik. Tüm bildirimleri yazılı olarak yapıyoruz.”*

**BD4:** *“Denetim şirketimizin iç yönergesi gereği eksiklik bildirimlerinin tamamını yazılı olarak yapıyoruz. Uzun yıllardır sayamayacağım kadar çok denetim ekibinde yer aldım. Büyük ölçekli işletmelerde daha az olmakla birlikte iç kontrol eksikliği tespit etmediğimiz ve bildirmediğimiz işletme hiç yok diyebilirim.”*

**BD5:** *“Öncelikle sözlü bildirimde bulunuyoruz. İşletme yöneticilerin sözlü bildirimlerimizi dikkate almadığı noktada yazılı olarak da bildirim yapıyoruz. Bazen bağımsız denetim raporunun şartlı olumlu görüş bölümünde belirttiğimiz oluyor. Şirketin ölçeğinden çok yaklaşımı yazılı bildirim yapma kararımızı etkiliyor, önemli olmayan iç kontrol eksikliklerini sözlü bildirerek işletmenin eksikliği gidermesini bekliyoruz, ama işletmenin bildirimleri önemsemeyeceğine kanaat getirmişsek yazılı bildirim yapıyoruz. Bildirimlerin %80’i yazılı oluyor diyebilirim. Üst düzey yönetime ve işletmenin yapısına göre gerekirse müdürlük yetkisi olan ortaklara raporlama yapıyoruz. Özellikle çalışanlarla ilgili tespitlerimizi ilgili departman müdürleriyle paylaşmıyoruz. Çalışan hile ve suistimallerini tespit ettiğimiz durumda departman müdürlerinin de personeli kolladığı veya birlikte hareket ettiği ihtimalini değerlendirerek üst düzey yöneticiye raporlama yapıyoruz.”*

**BD6:** *“Hemen hemen her işletmede irili ufaklı iç kontrol eksikliği tespit ediyoruz ve tamamını yazılı olarak tavsiye mektubu ile bildiriyoruz. Orta büyüklükteki işletmelerde genellikle iç kontrolden sorumlu muhasebe müdürlerine, büyük işletmelerde ise eksikliğin tespit edildiği ilgili birimin yöneticisine raporlama yapıyoruz.”*

**BD7:** *“Denetim şirketimizin prensipleri gereği her işletmede doğrudan üst yönetim ile muhatap oluyoruz ve toplantılarda sözlü bildirim yapıyoruz. Gerek duyduğumuz noktalarda tavsiye mektubu veriyoruz.”*

Bağımsız Denetçilerin işletme yönetimlerine sunmuş olduğu tavsiye mektuplarından bir örnek Tablo 6’da sunulmuştur.

**Tablo 6: İç Kontrol Eksikliklerine İlişkin Tavsiye Mektubu Örneği\***

YÖNETİM TAVSİYE MEKTUBU		
<p>..... Anonim Şirketi</p> <p>Yönetim Kurulu Başkanlığına</p> <p>..... Şirketinin 31.12.202. tarihi itibarıyla BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış bilançosu, aynı tarih itibarıyla sona eren yıla ilişkin gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile açıklayıcı dipnotların denetimini Türkiye Denetim Standartlarına uygun olarak gerçekleştirmiş bulunmaktayız. Denetim sırasında bağımsız denetim kuruluşumuz denetçileri tarafından tespit edilen hususlara ilişkin aşağıda hesap grupları itibarıyla belirtilen uygulamaların değerlendirilmesini bilgilerinize sunarız.</p> <p style="text-align: right;">Sorumlu Denetçi</p>		
HESAP GRUBU	TESPİTLER	TAVSİYELER
Nakit ve Nakit Benzerleri	<p><b>Kasa sayımları:</b> Finans bölümünden alınan bilgilere göre her ay sonunda kasa sayımı yapılmaktadır. Ancak kasa sayım belgelerinin ve örneklerinin muhasebe bölümüne gönderilmediği ve muhasebe bölümünde muhafaza edilmediği tespit edildi.</p> <p><b>Kasa hareketleri:</b> Kasadan yapılan ödemeler ve tahsilatlara ilişkin herhangi bir limit belirlenmediği tespit edildi.</p>	Şirket yönetimine, her ay düzenli olarak yapılan kasa sayımları ile ilgili dokümanların muhasebeye gönderilmesi ve sayım sonuçlarının muhasebe kayıtları ile karşılaştırılması tavsiye edildi. Şirket yönetimine kasa ödemelerinin Vergi Usul Kanununda belirtilen limitlere uygun yapılması tavsiye edildi.
Ticari ve Diğer Alacaklar	<p><b>Alacak yaşlandırma tablosu:</b> Şirketin muhasebe kayıt süreci incelemelerimizde, muhasebe sistemine tahsil vadesi girilmemektedir. Alacak yaşlandırma tablosu muhasebe bölümü tarafından sistem dışında manuel olarak yapılan ek bir çalışmayla takip edilmektedir. Bu nedenle alacak yaşlandırma tablosunun gerçek vade dağılımını yansıtmadığı belirlenmiştir.</p>	Alacak yaşlandırma tablosu, şirketin vadeli satışlarının takibi ve vadesi geçmiş alacaklarının takibinde önemli bir yer tutmaktadır. Şirket yönetimine, muhasebe sisteminde yapılacak iyileştirme ile alacak yaşlandırma tablosunun sistem tarafından üretilmesi tavsiye edildi.
Peşin Ödenmiş Giderler	<p><b>Ertelenmiş giderlerin yaşlandırma tablosu:</b> Şirketin muhasebe kayıt süreci incelemelerimizde, muhasebe sistemine avansın niteliği ve vadesi girilmemektedir. Bu nedenle avans işlemleri yaşlandırma tablosunun gerçek vade dağılımını yansıtmadığı belirlenmiştir.</p>	Şirket tarafından avans niteliğinde verilen ödemelerin niteliği ve faturalama takibinde önemli bir yer tutmaktadır. Şirket yönetimine, muhasebe sisteminde yapılacak iyileştirme ile avansların yaşlandırma tablosunun sistem tarafından üretilmesi tavsiye edildi.
Ticari ve Diğer Borçlar	<p><b>Borçların yaşlandırma tablosu:</b> Şirketin muhasebe kayıt süreci incelemelerimizde, muhasebe sistemine ödeme vadesi girilmemektedir. Borç yaşlandırma tablosu muhasebe bölümü tarafından sistem dışında manuel olarak yapılan ek bir çalışmayla takip edilmektedir. Bu nedenle borç yaşlandırma tablosunun gerçek vade dağılımını yansıtmadığı belirlenmiştir.</p>	Şirket yönetimine, borç yaşlandırma tablosu, şirketin vadeli alımlarının ödeme takibinde önemli bir yer tutmaktadır. Şirket yönetimine, muhasebe sisteminde yapılacak iyileştirme ile borçların yaşlandırma tablosunun sistem tarafından üretilmesi tavsiye edildi.
Ertelenmiş Gelirler	<p><b>Ertelenmiş gelirlerin yaşlandırma tablosu:</b> Şirketin muhasebe kayıt süreci incelemelerimizde, muhasebe sistemine avans niteliği ve vadesi girilmemektedir. Bu nedenle avans işlemleri yaşlandırma tablosunun gerçek vade dağılımını yansıtmadığı belirlenmiştir.</p>	Şirket tarafından avans niteliğinde alınan tutarların niteliği ve faturalama takibi önemli bir yer tutmaktadır. Şirket yönetimine, muhasebe sisteminde yapılacak iyileştirme ile avansların yaşlandırma tablosunun sistem tarafından üretilmesi tavsiye edildi.

Sermaye	<b>Sermaye taahhüt ödemeleri:</b> Şirketin mizan incelemesinde, önceki dönemde de yer alan sermaye taahhüt ödemesi bulunduğu ve ödemenin yapılmadığı tespit edildi.	Şirket yönetimine 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 376. maddesinin değerlendirilerek, uyum sağlanması tavsiye edildi.
Geçmiş Yıllar Kârı/Zararı	<b>Mahsup edilecek geçmiş yıl zararları:</b> Geçmiş yıllar zararları içerisinde indirilebilir zararların (KKEG) kısımlarının bulunup bulunmadığı ayrı gösterilmediğinden net olarak indirilebilir zarar tutarı bilinmemektedir.	Şirket yönetimine, Kurumlar Vergisi Kanunu şirketlere, geçmiş yıl zararlarının 5 yıl içerisinde kârdan mahsup edilmesi hakkı tanımaktadır. Mahsup edilecek zararın "mali zarar" niteliğinde olması gerektiğinden KKEG'lerin ayrı gösterilmesi tavsiye edildi.
Yetkilerin Ayrılığı	Muhasebe işlemlerinin aynı kişilerde yoğunlaşmış olması, "yetkilerin ayrılığı" prensibinin uygulanmasını ortadan kaldırmaktadır.	Şirket yönetimine, iş yapma, görevlendirme ve kontrollerde "yetkilerin ayrılığı" prensibinin dikkate alınması tavsiye edildi.

**Kaynak:** BD6 Kodlu Bağımsız Denetçiden temin edilmiştir.

\*Tabloda ilk ve son satırda yer alan hususlar dışındaki tespit ve tavsiyeler iç kontrolden çok işletmenin finansal raporlamaları ile ilgilidir. Denetçi tavsiye mektubunda, iç kontrol ve finansal raporlama eksikliklerini birlikte sunmuştur.

İç kontrole ilişkin işletmelere tavsiye mektubu verilirken, iç kontrol riskini hesaplamak ve denetim tekniklerini planlamak üzere Bağımsız Denetçilerin yapmış olduğu değerlendirmeleri özetleyen bir form örneği Tablo 7’de sunulmuştur.

**Tablo 7: İç Kontrol Sistemi Özet Değerlendirme Formu Örneği**

İŞLETMEYE İLİŞKİN İÇ KONTROL SİSTEMİ ÖZET DEĞERLENDİRME BELGESİ			
Denetlenen Şirketin Unvanı			
Denetim Dönemi			
<b>HAZIRLAYAN</b>		<b>ONAYLAYAN</b>	
Unvanı	Denetçi	Unvanı	Sorumlu Denetçi
Adı Soyadı		Adı Soyadı	
Tarih		Tarih	
Onay		Onay	
<b>İŞLEM</b>		<b>TESPİTLER</b>	
1	İç kontrole ilişkin şirketin kontrol hedefleri	İşletme iç kontrolün faydasını kavramış durumda olup finansal tabloların güvenilir olarak oluşturulması ve raporlamaya ilişkin iç kontrollerde verimliliğin sağlanmasına dair ortak bir tutumun geliştirilmesi ve teşvik edilmesini hedeflemektedir.	
2	Yönetimin uyguladığı iç kontrol süreçleri	Şirket, iç kontrollerini tasarladığı gibi uygulamaktadır. Şirket yöneticilerinin, faaliyet gösterilen mevzuat yönlendirme tutum ve davranışlarına yabancı olmaları ve grup olarak büyüklüğü iç kontrolün disiplinli bir şekilde uygulanması, yürütülmesi ve hedeflerin oluşturulmasına olanak sağlayacak durumdadır.	
3	İç kontrol tasarım ve uygulamasının değerlendirilmesi	Yukarıda açıklanan nedenle şirket ortaklarının, iç kontrol tasarım ve uygulaması finansal tabloların güvenilir olarak hazırlanması ve raporlanmasına olanak sağlamaktadır. Finansal durumun her gün sonunda üst yönetime raporlanması yapılan maliyet çalışmaları ile sayımlarda yapılabilecek önemli hata ve usulsüzlük riskini, dolayısıyla yanlış beyan risklerini ortadan kaldırmaktadır.	
4	Riskin belirlenmesine ilişkin şirketin kontrol hedefleri	İşletme yönetimi dikkatli bir şekilde bireysel operasyon birimleri ve iş süreçleri de dahil olmak üzere şirketin her katmanında riske odaklanmak ve bunları yönetmek için gerekli aksiyonları almaktadır.	

5	Yönetimin uyguladığı risk belirleme ve değerlendirme süreçleri	Şirket, risk belirleme ve değerlendirme çalışmalarını tasarladığı gibi uygulamaktadır. Şirket yöneticileri ve yönetimden sorumlu kişilerin, tutum ve davranışları iç kontrolün disiplinli bir şekilde yürütmeleri sonucu, risk değerlendirme süreci müşteri rezervasyon talebi, müşteri memnuniyeti, nakit ve finansal durumun günlük takibine olanak sağlamaktadır.
6	Risk belirleme ve değerlendirme tasarım ve uygulamasının değerlendirilmesi	Şirket yönetimi, her ayın ilk haftasında Yönetim Kuruluna finansal durumla ilgili raporlama yapmaktadır. Bu kapsamda, şirketin risk değerlendirme süreci, yönetimin finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin riskleri tanımlamasını ve bunları yönetmek üzere nasıl aksiyon alacağına karar verilmesini sağlamaktadır.
7	Bilgisayar ve muhasebe sistemine ilişkin şirketin kontrol hedefleri	Şirket yönetimi, güvenilir ve zamanında raporlama hedefiyle bilgisayar yazılım sisteminden finansal tabloların hazırlanması ve raporlanmasına ilişkin kayıt ve bilgilerin günlük ve zamanında kayıtlanmasını hedeflemektedir.
8	Yönetimin uyguladığı bilgi ve muhasebe sistemi iç kontrol süreçleri	Kayıt ve raporlamanın uygun, doğru ve zamanında yapılması için çalışanlarına tanımladığı görev ve sorumluluklarının yerine getirilmesinde iç kontrol süreçlerini uygulamaktadır.
9	Bilgisayar ve muhasebe sistemi iç kontrol tasarım ve uygulamalarının değerlendirilmesi	Bilgi işlem sistemi iç kontrolleri ve risk değerlendirme süreçleri ile finansal raporlamayı nasıl etkilediğine dair araştırmalar ve diğer risk değerlendirme süreçleri, işletme yönetiminin işi yönetmek ve kontrol etmek amacıyla içsel olarak tasarladığı ve uyguladığı sistemin güvenilirliği, bu sistemlerin doğru, güvenilir, tutarlı, bütün ve zamanında bilgi sağladığı değerlendirilmektedir.
10	Kontrollerin izlenmesine ilişkin şirketin kontrol hedefleri	Şirket yönetiminin, kontrolleri izlemesinin amacı finansal raporlamaya ilişkin iç kontrol sistemindeki kontrol yetersizliklerinin tespit edilmesi ve giderilmesini hedeflemektedir.
11	Yönetimin uyguladığı kontrol izleme süreçleri	Yönetim Kurulunun, işletme içi kontrolleri izlemesi ve iç kontrollerin verimliliğinin değerlendirilmesi bir süreçtir. Kontrollerin tasarım ve uygulamasının zamanında değerlendirilmesi, gerekli ve değişen durumlara uyarlanmış önleyici aksiyonların alınmasını içerir. Yönetim kontrollerin izlenmesi sürecini, sürekli faaliyetlerle, zaman zaman yapılan değerlendirmelerle veya ikisinin kombinasyonu ile yürütülmektedir. Süregelen izleme faaliyetleri genelde şirketin normal tekrarlanan faaliyetleri içinde oluşturulmakta, düzenli olarak yapılan kontroller, yönetici ve çalışanların görevlerini gerçekleştirirken yaptıkları diğer faaliyetleri de içermektedir.
12	Kontrollerin izlenmesine ilişkin tasarım ve uygulamaların değerlendirilmesi	Şirket yönetiminin, kontrol süreciyle ilgili tasarım ve uygulaması finansal tabloların güvenilir olarak hazırlanması ve raporlanması sağlanmaktadır. Kontrollerin etkinliği önemli hata ve usulsüzlük riskini, dolayısıyla yanlış beyan risklerini ortadan kaldırmaktadır.

**Kaynak:** BD6 Kodlu Bağımsız Denetçiden temin edilmiştir.

İç kontrole ilişkin değerlendirmeler yapılarak Tablo 7’de yer alan özet değerlendirme formu oluşturulmasının ardından ilgili işletmeye uygulanacak denetim tekniklerinin tespit edildiği ve akabinde denetim sürecinin başlatıldığı bildirilmiştir. Uygulanacak denetim tekniklerine ilişkin hazırlanan bir çizelge örneği Tablo 8’de sunulmuştur.

### **Tablo 8: İç Kontrol Değerlendirmelerine Göre İşletmede Uygulanacak Denetim Teknikleri Çizelgesi Örneği**



İÇ KONTROL DEĞERLENDİRME SONUCUNA GÖRE UYGULANACAK DENETİM TEKNİKLERİ TESPİT BELGESİ						
Denetlenen Şirketin Unvanı						
Denetim Dönemi						
<b>HAZIRLAYAN</b>				<b>ONAYLAYAN</b>		
Unvan 1	Denetçi	Unvanı	Sorumlu Denetçi			
Adı Soyadı		Adı Soyadı				
Tarih		Tarih				
Onay		Onay				
İÇ KONTROL SİSTEMİNİN UNSURLARI						
		1 (İyi)	2 (Orta)	3 (Kötü)	4 (Çok Kötü)	
1	Kontrol Ortamı	x				
2	Bilgi İşlem İletişim	x				
3	Risk Değerlendirme	x				
4	Kontrol Faaliyetleri	x				
5	İç kontrol sistemi yeterli görülebilir mi?	Şirketin iç kontrol birimi yoktur. Ancak yüksek tutarlı alım ve satımlarda tek başına kimsenin karar verme yetkisinin olmaması, bu işlemlerin Yönetim Kurulunun onayından geçmesi, muhasebe hesaplarının SMMM ve YMM tarafından kontrol ediliyor olması, iç kontrol biriminin yokluğundan (vergisel) doğacak olumsuzlukları azaltmaktadır.				
6	Hangi alanlarda eksiklikleri olduğunu açıklayınız.					
GENEL İÇ KONTROL ANKETLERİNE GÖRE;						
1	İç kontrol sisteminin yeterliliğine dayanarak aşağıdaki dış doğrulamalar yapılmadan kayıtların varlığı kabul edilebilir;					
	Banka	Alacak	Borç	Tapu	Avukat	Diğer
<b>Açıklama</b>						
2	İç kontrol sisteminin yetersizliğine dayanarak aşağıdaki dış doğrulamalar yapılmadan kayıtların varlığı kabul edilmemelidir;					
	Banka	Alacak	Borç	Tapu	Avukat	Diğer
	Evet	Evet	Evet	Evet	Evet	Evet
<b>Açıklama</b>						
HESAPLARIN İÇ KONTROL ANKETLERİNE GÖRE UYGULANACAK DENETİM TEKNİKLERİ						
3	Nakit ve Benzerleri	Belge İnceleme	Fiziki İnceleme	Yeniden Hesaplama	Doğrulama	
4	Alacaklar	Doğrulama	Belge İnceleme	Analitik	Yeniden Hesaplama	Yeniden Uygulama
5	Stoklar	Fiziki İnceleme	Belge İnceleme	Yeniden Hesaplama	Yeniden Uygulama	
6	Diğer Varlıklar	Analitik	Yeniden Hesaplama	Yeniden Uygulama	Belge İnceleme	
7	Duran Varlıklar	Belge İnceleme	Yeniden Hesaplama	Yeniden Uygulama		

8	Finansal Borçlar	Doğrulama	Belge İnceleme	Yeniden Hesaplama	Yeniden Uygulama	
9	Borçlar	Doğrulama	Belge İnceleme	Yeniden Hesaplama	Yeniden Uygulama	
10	Diğer Yükümlülükler	Belge İnceleme	Yeniden Hesaplama			
11	Borç Karşılıkları	Yeniden Hesaplama	Doğrulama	Yeniden Uygulama		
12	Kıdem ve İzin Karşılıkları	Yeniden Hesaplama	Bilgi Toplama	Yeniden Uygulama		
13	Sermaye	Belge İnceleme				
14	Hasılat	Analitik	Yeniden Uygulama	Belge İnceleme		
15	Maliyet	Analitik	Yeniden Uygulama	Belge İnceleme		
16	Diğer Gelirler	Analitik	Bilgi Toplama	Belge İnceleme		
17	Diğer Giderler	Analitik	Bilgi Toplama	Belge İnceleme		

**Kaynak:** BD6 Kodlu Bağımsız Denetçiden temin edilmiştir.

Tablodan da görüleceği üzere; her bir hesap grubu için ayrı ayrı değerlendirme yapılarak ilgili işletmede uygulanacak denetim teknikleri belirlenmektedir.

### 3.8.1.2. Yöneticilerin İç Kontrole Yaklaşımına İlişkin Bağımsız Denetçi Görüşleri

Bağımsız Denetçi meslek mensuplarına, “Bağımsız Denetim Sürecini Etkileyen En Önemli İç Kontrol Sorunu Sizce Nedir?” şeklinde soru yöneltildiğinde 7 Bağımsız Denetçi meslek mensubunun ortak beyanı “yöneticilerin iç kontrole yaklaşımı” şeklinde olmuştur. Meslek mensupları bu ifadeyi; iç kontrolün ne olduğunun ve nasıl fayda vereceğinin KOBİ’ler tarafından yeterince ya da hiç anlaşılamadığı için, bu sistemlerin ya hiç olmaması yada çok yetersiz ve şekilsel olarak bulunması şeklinde açıklamışlardır. Bunun üzerine; yöneticilerin iç kontrole yaklaşımlarının ne şekilde olduğu ve bu yaklaşımların işletme ölçeğinden etkilenip etkilenmediği sorularak yöneticilerin bakış açılarına ilişkin Bağımsız Denetçilerin görüşleri araştırılmıştır. Bu sorulara karşılık meslek mensupları görüşlerini çeşitli şekillerde ifade etmişlerdir. BD1 kodlu Bağımsız Denetçi, yöneticilerin iç kontrole yaklaşımlarının kurumsal yönetim anlayışlarına eşdeğer olduğunu, yöneticilerin zihniyetlerinin işletme ölçeğiyle her zaman paralel olmadığını aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

**BD1:** “Yöneticilerin iç kontrole yaklaşımından önce bağımsız denetime yaklaşımını değerlendirmek gerekli. Bağımsız denetim ve iç kontrole ilişkin bakış açıları işletme ölçeğinden ziyade işletme yöneticilerinin eğitim ve algı düzeyi ile doğru orantılı. Özellikle hızlı

*büyüyen işletmelerde kurumsal yönetim anlayışı işletme büyüme hızına paralel gelişmeyebiliyor. Bu durumda bağımsız denetim devletin işletmeye yüklediği ilave bir yük olarak görülüyor. Kredi ihtiyaçları olup kredi kuruluşlarından olumsuz geri bildirim alana kadar bağımsız denetimi gereksiz olarak görüyorlar. Bağımsız denetimin kapsamının ne olduğunu ve önemini kavramaya başladıkları zaman iç kontrol ve iç denetimin sağlıklı olmadığı bir işletmede bağımsız denetim raporlarının olumsuzluklar içereceğini fark ediyorlar. Zaman içerisinde yavaş ve istikrarlı büyümüş işletmelerde ise yaşanan tecrübeler dolayısıyla kurumsal yönetim anlayışı daha çok gelişmiş oluyor, dolayısıyla iç kontrol ve iç denetim konularında duyarlılık daha yüksek oluyor. Bu tip işletmelerin yöneticileri zaman zaman bağımsız denetim sürecini henüz raporlama aşamasına gelmeden dahi takip edip sözlü bilgilendirme talep ederek süreç hakkında bilgi edinmeyi tercih ediyorlar. Eskilerin bir sözü vardır “Cami ne kadar büyük olursa olsun imam bildiğini okur”. Bu söz işletmelerin durumunu özetliyor. Ne kadar büyürlerse büyüsünler zihniyet de paralel olarak gelişmedikçe kurumsallıktan söz etmek mümkün olmuyor. Ayrıca ülkemizdeki işletme yöneticileri vergi odaklı düşünmekten henüz kurtulabilmiş değiller. Kurumsal yönetim anlayışının yeterince gelişmediği işletmelerde, yöneticiler işletmeyi kendilerinden bağımsız bir kişilik olarak düşünemedikleri için işletme kasasını kendi şahsi kasaları gibi, işletme varlıklarını da şahsi varlıkları gibi görmekten uzaklaşamıyorlar. İşletme kişiliğini, kendi şahıslarından ayıramamaları nedeniyle işletmenin sürekliliği, faaliyetlerin sürdürülebilirliği, işletmenin piyasadaki konumu ve sosyal sorumluluk gibi hususlar arka planda kalıyor. Kendileri var oldukça işletmenin de var olacağı ve en iyi şekilde faaliyetlerinin idame ettirileceği düşüncesi ile çekindikleri tek nokta cezalar oluyor. Ceza odaklı düşünce tarzı, olayların ve faaliyetlerin sonuçlarının ilave vergi yükü ya da vergi cezalarına sebep olup olmayacağı odağında dönüyor. Bu kez, gerek bağımsız denetim gerekse iç denetim*

*süreçleri vergi aflarından zarar görmüş oluyor. İşletmelerde vergisel odaklı düşünce tarzından dolayı tespit edilen eksikliklerin sadece vergi cezaları olacağı, bunun da aflarla tolere edilebileceği zannediliyor. İç kontrol ve iç denetim süreçlerinin vergisel sonuçlardan ziyade, işletmenin faaliyetlerinin etkinliği, kayıp kaçaklar ile hata ve hilelerin önüne geçilmesi açısından önemli olduğunu anlatmak bağımsız denetçiler için güçleşiyor. Bizim ülkemizde daha çok okyanuslar geçilmesi gerekli. Bağımsız denetim ve iç kontrole ilişkin bir önemlilik anlayışı geliştirilmeli.”*

BD2 kodlu Bağımsız denetçi, her işletmenin sistematik olsun veya olmasın kendine özgü bir iç kontrol anlayışının olduğunu, yöneticilerin iç kontrol yaklaşımlarının işletme ölçeğinden çok kurum kültüründen etkilendiğini ve meslek mensuplarının iç kontrolün gerçek mahiyetinin ne olduğuna ilişkin zaman zaman işletme yöneticilerini ve çalışanlarını eğitmek durumunda kaldıklarını aşağıdaki cümlelerle ifade etmiştir:

**BD2:** *“İşletme yönetici ve çalışanları iç kontrol ile iç denetimi genellikle karıştırıyorlar. Bu hususta kendilerini bilinçlendirmeye çalışıyoruz. Kavramlar doğru anlaşılmadığı müddetçe tavsiyelerimizi anlamakta güçlük çekebiliyorlar. Bu nedenle öncelikle işletmelerde iç kontrol ve iç denetimin ne olduğunu ve farklılıklarını öğreterek işe başlıyoruz. Her işletmede eksik veya olgun bir iç kontrol anlayışı var esasında ve adını iç kontrol olarak koymasalar da bir şekilde iç denetim mantık ve bilincine sahipler. Ancak kayıtdışı işlemleri olan işletmelerde bu süreçler biraz daha flu takip ediliyor. Tabii işletme yöneticilerinin ve personelin iç kontrole yaklaşımında işletme kültürünün de büyük önemi var. Örneğin denetlediğimiz halka açık şirketler de var. Bu şirketler arasında BIST 100 de işlem gören şirket bulunmuyor. Birincil piyasada işlem görmeyen ya da işlem derinliği daha düşük olan halka açık şirketler denetlemekteyiz. Bu noktada işletmenin halka açık olması kurumsal kültürün yerleşmiş olduğu anlamına gelmeyebiliyor. Halka açık şirket olduğu halde ortalama bir KOBİ gibi hareket eden işletmeler var. Ya da halka açık olmadığı halde ciddi bir kurumsal kültürü oluşturup iç kontrol ve iç denetimini*

*son derece güçlü kurgulanmış olan firmalarda var. Bu doğrultuda işletme yöneticilerinin ve personelinin iç kontrol anlayışlarının işletme ölçeği ile her zaman örtüşmediğini, kurum kültürüyle daha çok bağlantılı olduğunu kabul etmek gerekir.”*

BD3 kodlu Bağımsız Denetçi; Firmaların büyümüş olmalarına rağmen kurumsallaşma sorunu yaşadıklarını ve buna paralel olarak iç kontrol sistemlerinin ya yetersiz olduğunu ya da hiç olmadığını belirterek, patrona bağlı yapılanmadan kurtulmayan işletmelerde bağımsız denetimin de iç kontrol ve denetimin de yeterince anlaşılmadığını ifade etmiştir. Ayrıca meslek mensubu yöneticilerin iç kontrole ve bağımsız denetime yaklaşımının bağımsız denetim sürecini zorlaştıran en önemli faktör olduğunu ifade ederek aşağıdaki cümlelerle sorunun temelini açıklamıştır:

**BD3:** *“Yöneticilerin iç kontrol sistematğine ilişkin yaklaşımı bağımsız denetim sürecinin sağlıklı yürütülmesindeki en önemli etkenlerden biridir. İç kontrolün önemini kavrayamamış olan yöneticiler denetim riskinin yüksek olmasına, dolayısıyla sürecin denetim ekibi için zorlaşmasına neden olmaktadır. İç kontrole ilişkin sektör ve faaliyet alanı ve işletme büyüklüğü ayırt etmeksizin karşılaştığımız temel sorunlar çoğunlukla aynıdır:*

*-Üst düzey yöneticilerin iç kontrol sisteminin yapılanmasına yeterince destek olmaması,*

*-İç kontrolün öneminin yeterince anlaşılabilmesi nedeniyle işletme içinde iç kontrol faaliyetlerinin yaygınlaşmaması,*

*-Kurum personelinin iç kontrol farkındalığı ve çalışma motivasyonunun çok düşük olması.”*

BD4 kodlu Bağımsız Denetçi şirketlerde ayrı iç kontrol veya denetim departmanları kurulmasının yöneticilerin iç kontrol yaklaşımlarının bir yansıması olduğunu, iç kontrol faaliyetlerini etkin bir şekilde yürüten işletme sayısının oldukça az olduğunu aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

**BD4:** *“En küçüğünden en büyüğüne her işletmenin, yazılı olmasa da bir iç kontrolü vardır. Ancak iş süreçleri için belirlenen iç kontroller*

*olması gerektiği seviyede mi? İç kontrollere gerektiği kadar önem veriliyor mu? bu sorulara, ayrı iç kontrol departmanı olan ve bunu etkin olarak kullanan işletme sayısı dikkate alındığında hayır diyebiliriz. Yaklaşık 19 yıl bağımsız denetim tecrübem bulunmaktadır. Kayık/Büyük/Orta boy kavramları KGK'nın düzenlemeleri yani 2013 sonrası hayatımıza girdi. 19 yıl içerisinde asistan veya direktör olarak bilmediğim -hatta tahmin edemediğim- sayıda denetimde görev aldım. Bunlar içerisinde Türkiye'nin sayılı holdingleri de var, 1 Milyon TL aktife ulaşmayan yabancı ortaklı şirketler de mevcut. Türkiye'de yazılı iç kontrol sistemi bulunan ve bunu etkin olarak kontrol eden işletme sayısı az. En azından 19 yıllık denetim tecrübeme dayanarak %5'ten aşağı olduğunu söyleyebilirim. İşletmeler ekseriyetle zaman içinde oluşmuş, etkinliği tartışılmamış, yöneticilerin niyetlerine göre şekillendirilmiş iç kontrol yapısına sahip. Dolayısıyla denetçi olarak farkındalığı düşük bir sürece dair eksiklik raporluyoruz. Sonucunda da yeterli bir geri dönüş alınmıyor.”*

BD6 Kodlu Bağımsız Denetçi; *“BDS 265, bağımsız denetim sürecinin yumuşak karnı, İç kontrol sistemi olmayan bir şirket denetlenemez” ifadeleriyle bağımsız denetim sürecinde iç kontrol zafiyetlerinin ne denli önemli olduğuna vurgu yaparak, “Türkiye’de şu an yapılan bağımsız denetim, fiili denetimden ziyade dönüştürme faaliyetidir. Yani aslında yapılan şey VUK’a uygun mali tabloların TFRS’ye dönüştürülmesinden ibarettir”* sözleriyle bağımsız denetim faaliyetlerine de eleştiri getirmektedir. İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışına vurgu yapan meslek mensubu ayrıca aşağıdaki şekilde görüşlerini dile getirmiştir:

**BD6:** *“İç kontrol, bağımsız denetim ile bütünleşik bir sistemdir. İç kontrolün mevcudiyetinin bulunmaması halinde sağlıklı veri paylaşımı kısıtlanmaktadır. Türkiye’de iç kontrol iklimi yok. İşletmelerde iç kontrolden söz edilebilmesi için müessese kimliği gerekli, ama büyük işletmelerde dahi patronun kimliği müessese kimliğinin önüne geçiyor. İç kontrol ve iç denetim işletme yöneticileri tarafından ekstra bir külfet olarak algılanıyor ve gereksiz görülüyor. Zaten Mali Müşavir tarafından işlemleri takip edilen, YMM*

*tarafından tasdik işlemleri yürütülen ayrıca Bağımsız Denetimden geçen şirketlerin yöneticileri iç kontrol ve iç denetime yapılacak yatırımları boş maliyet olarak görüyorlar. İç kontrole ilişkin Türkiye'de yapılan en büyük hata, işletmelerde hısım ve akrabaya yapılan yetkilendirmelerin fazla olması. Kilit pozisyonlara yerleştirilen kan bağı olan kişiler ile iç kontrolün yüksek düzeyde sağlandığı zannedildiğinden eksikliklerin giderilmesi güç oluyor. İşletmelerde kurumsal bir kimlik oluşmadığı müddetçe gerek bağımsız denetim gerekse iç kontrol ve iç denetim konusunda güçlü olmaları imkânsız. Öncelikle işletmelerin kurumsal yönetim anlayışını kabullenmeleri ve kendilerine kurumsal bir kimlik kazandırmaları gerekiyor. İşletme yöneticilerinin iç kontrol ve iç denetimin hatta bağımsız denetimin önemini gerçekten kavraması ancak ortaya bir sorun çıkması ile mümkün oluyor. Özellikle çalışanlar tarafından varlıkların kötüye kullanılması, usulsüzlük, yolsuzluk, irtikap gibi durumlarda konunun önemi anlaşılıyor.”*

BD7 kodlu Bağımsız Denetçi: işletmelerdeki kurumsal anlayış eksikliğinin doğrudan iç kontrol anlayışına yansımalarını belirterek aşağıdaki açıklamaları yapmıştır:

**BD7:** *“İşletmelerde yeterince kurumsallaşma olmayınca günü kurtarma amacıyla kararların alındığı bir yönetim anlayışı oluyor. Özellikle orta ölçekli işletmelerde tabiri caizse uzun farla giden pek yok gibi. Dolayısıyla iç kontrole ilişkin anlayış da bu doğrultuda oluyor yani riskleri ölçüp değerlendirip tedbir almaktan ziyade bir problemin ortaya çıkması bekleniyor. Büyük ölçekli işletmelerde de zamanla meydana gelen bir hantallaşma oluyor. Bu nedenle değişen koşullara uyum sağlamaları ve iç kontrol zafiyetlerinin tespit etmeleri ve düzeltmeleri ya da tarafımızdan yapılan tavsiyelere geri bildirimleri zaman alıyor. Bağımsız denetim sürecinde en sıkıntılı konu işletmelerin iç kontrol eksikliklerinin tespiti oluyor.”*

Mülakat yapılan 7 Bağımsız Denetçi meslek mensubunun 6’sı bağımsız denetim faaliyetlerinin en çok zorlanılan tarafının iç kontrol eksikliklerinin tespiti ve denetim

riskinin hesaplanması olduğunu belirtmişler, kurumsal yönetim anlayışı ve kurumsal kimlik oluşmamasının iç kontrol farkındalığını işletme ölçeğine nazaran daha fazla etkilediğini ifade etmişlerdir. Bununla birlikte; sadece bir bağımsız denetçi yöneticilerin iç kontrole yaklaşımlarının işletme ölçeğiyle büyük ölçüde bağlantılı olduğunu, büyük ölçekli işletmelerin iç kontrol hususunda daha fazla farkındalığa sahip olduğunu söyleyerek meslektaşlarından farklı bir görüş ortaya koymuştur. Ancak konuşmanın bütünü ele alındığında işletme ölçeğinin büyümesi ile kurumsallaşma arasında bir ilişki kurduğu, dolayısıyla iç kontrol anlayışının işletmenin yine kurumsal yönetim anlayışıyla ilgili olduğunu dolaylı olarak ifade ettiği anlaşılmaktadır.

***BD5:** “Büyük ölçekli işletmelerin yöneticileri iç kontrole orta ölçeklilere nispeten daha fazla önem veriyorlar. Özellikle uluslararası şirketlerde bu husus çok önemli, son derece ciddi iç kontrol ve denetim faaliyetleri yürütüyorlar. Bu husus şirket ölçeğinden fazlasıyla etkileniyor. Özellikle orta ölçekli işletmelerde iç kontrol sistemleri çoğunlukla yok denecek kadar az. İç kontrole olan yaklaşım bağımsız denetim sürecini de önemli ölçüde etkiliyor. İç kontrolü ve denetimi olmayan işletmelerde yapılan bağımsız denetimler de aslında -miş gibi olarak yapılıyor. İç kontrole ilişkin farkındalığı yüksek olan işletmeler daha çok büyük ölçekli işletmeler. İşletmelerin ölçeği büyüdükçe kurumsallıkları ile birlikte yöneticilerin farkındalıkları da artıyor.”*

Bağımsız Denetçiler tarafından bildirilen görüşler toplu olarak değerlendirildiğinde; işletmelerin iç kontrol sistemlerini, bağımsız denetim faaliyetlerinin planlanması ve yürütülmesinde en önemli unsurlardan biri olarak gördükleri anlaşılmaktadır. Ayrıca, yöneticilerin yeterli kurumsal yönetim anlayışına sahip olmamaları, iç kontrole ilişkin yeterli düzeyde bilgi sahibi olmamaları, geleneksel yönetim anlayışı ve aile fertlerinin şirket yönetiminde yer alıyor olmasının iç kontrole yaklaşımlarını şekillendirdiği yönünde görüş bildirmişlerdir. Bağımsız denetim sürecindeki en önemli iç kontrol sorununun da yöneticilerin farkındalık düzeyi olduğunu belirtmişlerdir.



### 3.8.1.3. Denetimin Zorunlu Veya İhtiyari Olmasının Yöneticilerin İç Kontrole Yaklaşımına Etkisine İlişkin Bağımsız Denetçi Görüşleri

Bağımsız Denetçilere “Zorunlu Bağımsız Denetime tabi işletmelerin yöneticileri ile ihtiyari denetim yaptıran işletmelerin yöneticilerinin iç kontrole yaklaşımları arasında fark olup olmadığı” sorusu yöneltilmiş ve BD1, BD3 ve BD4 Kodlu Bağımsız Denetçiler hiç ihtiyari denetim yaptıran bir işletmenin denetim ekibinde yer almadıklarını belirtmişlerdir. Diğer denetçilerin ortak görüşleri ise ihtiyari denetim yaptıran işletmelerin yöneticilerinin ve iç kontrol süreçlerine karşı hassasiyetlerinin zorunlu bağımsız denetime tabi işletmelerin yöneticilerine kıyasla yüksek olduğu yönündedir. İlgili meslek mensupları bu görüşlerini aşağıdaki cümlelerle ifade etmişlerdir:

**BD2:** *“İhtiyari denetim yaptıran işletmeler genellikle yabancı sermayeli işletmeler, ya da yurtdışından yatırımcı çekmek isteyen işletmeler oluyor. Bazen de iş hacmi büyüyen işletmeler halka açılma ihtimali üzerine, zorunluluk olmadığı halde bağımsız denetim talep edebiliyorlar. Yani bunlarda da aslında kanuni bir zorunluluk olmasa da içsel bir zorunluluk bulunuyor. Ama bu işletmelerin yöneticilerinin gerek bağımsız denetim gerekse iç kontrol ve iç denetime ilişkin hassasiyetleri daha yüksek oluyor, çünkü bir gelişme çabası içerisindedir ve sürece ilişkin her hususa önem vermek zorunda hiss ediyorlar.”*

**BD5:** *“İhtiyari denetim yaptıran işletmelerin bağımsız denetime ve iç kontrol tedbirlerine bakış açıları daha olumlu. Süreçlere de katkıları daha yüksek oluyor, veri kalitesi artıyor. Raporlara ve geri bildirimlere karşı hassasiyetleri yüksek oluyor.”*

**BD6:** *“İhtiyari denetim yaptıran işletmelerde iç kontrol duyarlılığı daha yüksek. Bu nedenle daha fazla eksiklik tespiti yapılabiliyor. 6 aylık özel denetim yaptıran bir işletmede ikinci altı aylık dönemde iç kontrole ilişkin bildirilen eksikliklerin giderildiğini görebiliyoruz.”*

**BD7:** *“İhtiyari denetim yaptıran işletmeler biraz daha hassas davranıyorlar. Çünkü her ne kadar ihtiyari denetim şeklinde adlandırsak da işletmeleri zorlayan bir takım nedenler oluyor örneğin*

*yabancı sermayeli ortak almak, halka açılmaya hazırlanmak gibi. Bu türde işletmenin hedeflerini ilgilendiren durumlara ilişkin bağımsız denetim yaptırıldığında hedefe çabuk ulaşabilmek için yöneticiler hem süreci hızlandırıyorlar hem daha şeffaf davranıyorlar hem de eksikliklere ilişkin net ve görünür tedbirler almaya çalışıyorlar.”*

#### **3.8.1.4. İşletmelerin Bağımsız Denetim Sürecindeki Şeffaflıklarına İlişkin Bağımsız Denetçi Görüşleri**

İşletme yöneticileri ve çalışanlarının denetimler esnasında denetim ekibine karşı iç kontrol süreçlerine ilişkin yeterince şeffaf davranıp davranmadıklarına ilişkin Bağımsız Denetçilerin ortak bir görüş paylaştıkları anlaşılmaktadır. Mülakata katılan 7 meslek mensubu da işletmelerin bağımsız denetim sürecindeki şeffaflık derecesinin işletme ölçeği ve kurumsallıkla paralel olduğunu belirtmişlerdir. Bu ortak görüşün dışında bazı meslek mensupları ilaveten aşağıdaki ifadelerde bulunmuşlardır:

**BD1:** *“İşletmelerin denetim esnasında iç kontrol süreçleri hakkındaki şeffaflık dereceleri işletme ölçeği ve kurumsallık dışında bir de kayıt dışı çalışıp çalışmamalarından etkileniyor. Kayıt dışı çalışan işletmeler tüm süreçlerini denetim ekibiyle paylaşmak istemiyorlar. Özellikle vergisel sonuçları olan hususlarda süreçlerin çok göz önünde ve çözülmüş olmasını istemiyorlar.”*

**BD2:** *“Büyük işletmelerde genelde bağımsız iç kontrol ve iç denetim sistemleri iyi kurgulandığı için bağımsız denetim ekibine karşı daha açık davranıyorlar. Kendi iç kontrol ve iç denetim birimleri olan işletmeler süreçlerini ve dönem içerisinde yapmış oldukları geliştirme çalışmalarını denetim ekibiyle açıkça paylaşıyorlar. Ama işletme ölçeği küçüldükçe özellikle kayıt dışı işlemlerin olduğu işletmelerde şeffaflık derecesi oldukça düşük. İşletmelerde hala yaygın olarak kayıt dışı çalışma sorunu bulunduğundan denetçilere karşı yeterince şeffaf davranmıyorlar. Aslında kayıt dışı çalışırken iç kontrol ve denetimi de devre dışı bıraktıklarını da bazen fark edemiyorlar. Ya da kendilerince ayrı bir denetim yolu izlemeye çalışıyorlar ama bunları bağımsız denetim ekibi ile paylaşmıyorlar. Örneğin iş emri nereden*

*başlıyor, üretimin aşamaları nelerdir, malın ambara giriş ve çıkışı ne şekilde yapılıyor şeklinde sorular yöneltildiğinde öyle bir işlem yapmıyoruz şeklinde savunma mekanizmaları ile karşılaşıyoruz. Aslında büyük miktarda üretim yapılan bir tesiste bu süreçlerin takip edilmemesinin mümkün olmadığını farkındayız ama iç kontrole ilişkin süreçlerini açtıklarında bir sonraki sorunun daha çok zorlayacağını düşündükleri için kapalı davranmayı tercih ediyorlar.”*

**BD5:** *“Bazı işletmeler çok kapalı bir yapıya sahip oluyor ve Bağımsız Denetim sürecinde sadece mali işler departmanı ile ya da tek bir yetkili ile irtibatta bulunmamız mümkün oluyor. Bu durumda bağımsız denetimin iç kontrol sürecine çok fazla katkısı olmuyor. İşletme denetim ekibine yeterince şeffaf davranmadığından Bağımsız Denetim ile iç kontrol ilişkisini sağlıklı bir şekilde kurmak mümkün olmayabiliyor. Bazen de başka denetim firmalarından devraldığımız işletmelerde şeffaflıkla ilgili sorun çıkabiliyor, ama buradaki şeffaflık sorunu işletmeden değil eski denetim ekibinden kaynaklanıyor. Bağımsız Denetim Standartları gereği bir işletmenin bağımsız denetimini başka bir bağımsız denetim firmasından devraldığımızda eski denetim ekibi ile mülakat yapmamız gerekiyor. Bu mülakat esnasında bazı denetim ekipleri son derece şeffaf ve açık olmasına rağmen zaman zaman genel prosedürler dışında işletmenin yapısı ve iç kontrol sistemi hakkında detay vermek istemeyen denetim ekiplerine de rastlayabiliyoruz.”*

**BD6:** *“İşletme ölçeği ve kurumsallık kadar şeffaflığa etki eden bir diğer unsur da işletme yöneticilerinin denetlenmekten çekinmesi. Bu nedenle isteğe bağlı denetim yaptıran işletmelerde şeffaflık daha yüksek. İç kontrol süreçlerini daha detaylı ve açıklıkla paylaşarak eksikliklerin giderilmesi yönünde tavsiye istiyorlar.”*

**BD7:** *“İşletmenin kurumsallık anlayışına göre şeffaf davranma derecesi değişiyor. Özellikle kayıt dışı çalışan işletmelerde bazı noktalar özellikle flu bırakılıyor. Bazı verileri paylaşmak konusunda*

*hiç gönüllü davranmıyorlar. Özellikle sonucunda vergisel çıkarımların yapılması ihtimali olan konularda kapalı davranıyorlar.”*

Meslek mensuplarının açıklamalarından; işletmelerin şeffaflık derecesinin kurumsallıkları ile doğru orantılı olduğu, kayıt dışı işlemleri olan işletmelerde şeffaflığın düşük olduğu, bazen de denetim ekiplerinin birbirlerine karşı yeterince şeffaf davranmadıkları anlaşılmaktadır.

### **3.8.1.5. İşletmelerin Bağımsız Bir İç Kontrol/İç Denetim Birimi Olup Olmamasının Bağımsız Denetim Sürecine Etkilerine İlişkin Bağımsız Denetçi Görüşleri**

Bağımsız Denetçilere denetlemiş oldukları işletmelerde bağımsız iç kontrol/iç denetim birimlerinin bulunup bulunmadığı, iç kontrole ilişkin bağımsız birimleri bulunan işletmeler ile bulunmayan işletmelerin bağımsız denetim süreçleri arasındaki farklar sorulmuştur. Bu sorulara karşılık meslek mensuplarının değerlendirmeleri aşağıdaki gibi olmuştur:

**BD1:** *“Çok büyük işletmeler dışında bağımsız iç kontrol ya da iç denetim birimi bulunan işletme ile karşılaşmadım. Elbette bu konuda bağımsız departmanların olması işletme yönetiminin kurumsal bir yaklaşımının olduğunun göstergesi olarak kabul edilmelidir. Birçok orta ölçekli işletmede iç kontrol sadece atılan birkaç imzadan ibaret. Departman yöneticileri ve üst yönetim bir alt merciden gelen belgeleri imzalamak suretiyle iç kontrol sistemi oluşturduklarını zannedebiliyorlar.”*

**BD2:** *“Büyük işletmeler dışında bağımsız iç kontrol ya da iç denetimi bulunan işletme yok diyebilirim. Bu birimlerin bulunduğu işletmeler iç kontrolün öneminin nispeten daha çok farkındalar. Bununla birlikte her ne kadar bağımsız iç kontrol ve iç denetim birimi desek de bu birimler doğrudan yönetime bağlı olduklarından tam bir bağımsızlıktan söz etmek mümkün değil. Ancak, gerçekten tam bir kurumsal yönetim kültürü olan işletmelerde belki bağımsızlık söz konusu olabilir. Bunun sağlanması için çift kademeli bir yönetim sistemi yani ayrı bir yönetim kurulu ve icra kurulunun bulunması, bu*

*kurullar dışında bir denetim komitesinin bulunması gerekir. Bu şekilde işletme sayısı oldukça sınırlı, bu işletmelerde de kamu kurumlarında olduğu gibi COSO standartları esas alınıyor.”*

**BD3:** *“Bağımsız iç kontrol birimi olan işletme denetlemedim ama bağımsız iç denetim birimi olanlar var. İç denetim birimlerinin tespitleri genellikle bağımsız denetçi olarak bulduğumuz noktalar ile uyum göstermektedir. Bazen iç denetçilerin aynı kurumda uzun süre çalışmalarına bağlı olarak bazı hususları kanıksadıkları ve iç kontrol eksikliği olarak nitelendirmedikleri de görülmektedir. İç denetçinin nadiren de olsa bağımsız denetçi olarak tespit ettiğimizden çok daha fazla iç kontrol sistemi eksikliği tespit ettiği de olmaktadır. Bu durumda iç denetçi çalışmalarına daha fazla kıymet vermekteyiz.”*

**BD4:** *“İç denetim birimi bulunan işletmelerin denetim ekiplerinde yer aldım. Tabi bu işletmeler iç kontrol ve denetim için ayrı bir bütçe ayırabilecek büyüklükteki işletmeler. Kontrol riski düşük olan işletmeler olduğu için bağımsız denetim sürecinin daha kolay olduğu işletmeler şeklinde ifade edebilirim.”*

**BD5:** *“Orta ölçekli işletmelerde bağımsız iç kontrol ya da iç denetim birimlerine rastlamak mümkün değil. İşletme çok büyük ölçekli olduğunda bu birimler yer alabiliyor. Bağımsız birimleri olan işletmelerde iç kontrol duyarlılığı daha yüksek elbette.”*

**BD6:** *“Denetim ekibinde yer aldığım gerek büyük gerekse orta ölçekli firmaların hiçbirinde bağımsız iç kontrol ya da iç denetim birimine rastlamadım. Zaten Orta boy işletmelerin geneli küçük boy işletme olmaktan henüz çıkmış ve büyüme süreci devam etmekte olan işletmeler olduğundan bunların iç kontrol veya iç denetim birimlerinin bulunmasını da beklemiyoruz. Bu işletmelerin öncelikle kurumsallaşması gerekiyor. Kurumsal yönetim anlayışına sahip olmayan işletmeler bağımsız bir iç kontrol ve iç denetim sürecini gereksinim olarak değil lüks olarak görüyorlar. İç kontrol ve iç denetim birimleri bulunmayan işletmelerde soru formları ile iç*

*kontrol sistemini tanımaya ve değerlendirmeye çalışıyoruz. Esasında iç kontrole ilişkin BDS 265 faaliyetleri bağımsız denetim zincirinin en zayıf halkası diyebilirim. İç kontrol birimi olmayan ve kurumsal yönetilmeyen işletmelerde, işletme yöneticileri dahi kontrol çevresini tam olarak tanımlayamıyorken bunun üzerine risk analizi yapıp sistem kurgulamak oldukça güçleşiyor.”*

**BD7:** *“Bağımsız iç kontrol ve iç denetimi olan işletmelere de bağımsız denetim yapıyoruz. Özellikle halka açık şirketlerin bir çoğunda bu konuda bağımsız birimler var. Maalesef iç denetim bizim kültürümüze pek uygun değil. İç denetim departmanları bazı kişilere yönelik tespitlerinde çekingen kalabiliyor. Çünkü iç denetçilerin yapmış olduğu özellikle personelin ve yöneticilerin eksikliklerini ortaya koyan çalışmalar ispiyonculuk gibi algılanıyor bu nedenle çalışma alanları daralıyor.”*

### **3.8.1.6. Bağımsız Denetçiler Tarafından En Çok Raporlanan İç Kontrol Eksikliklerine İlişkin Bulgular**

Bu bölümde mülakata katılan 7 Bağımsız Denetçi meslek mensubunun denetim ekiplerinde yer aldıkları işletmelerin yöneticilerine en çok raporladıkları iç kontrol eksikliklerine ilişkin bulgular iki ayrı grupta açıklanmıştır. Birinci grupta meslek mensuplarının varlıkların korunması hususunda raporladıkları iç kontrol eksiklikleri, ikinci grupta ise işletmelerin örgüt yapılarına ilişkin eksiklikler sınıflandırılarak açıklanmıştır.

#### **A) Bağımsız Denetçilerin Varlıkların Korunması Hususunda Raporladıkları İç Kontrol Eksikliklerine İlişkin Bulgular**

Mülakat bulgularında Bağımsız Denetçilerin en çok varlıkların korunmasına yönelik iç kontrol eksikliği raporladıkları anlaşılmaktadır. Varlıklara ilişkin iç kontrol eksiklerinin; sayım ve envanter işlemlerinin düzenli olarak yapılmaması, sayım ve kontrol ekiplerinin aynı kişilerden oluşması, teknolojinin varlıkların korunması hususunda etkin kullanılmaması, zimmet formlarının bulunmaması, fiilen mevcut olmayan sabit kıymetlerin aktive kayıtlı olması, kasa ve çek-senet sayımlarının düzenli yapılmaması, ödeme ve kayıtların aynı kişilerden oluşan ekipler tarafından yapılması şeklinde olduğu

görülmektedir. Varlıkların korunması hususunda raporlanan iç kontrol eksikliklerinin katılımcı meslek mensuplarına göre dağılımı Tablo 9’da sunulmuştur.

**Tablo 9: Raporlanan İç Kontrol Eksikliklerinin Bağımsız Denetçilere Göre Dağılımı**

BAŞLIK NO	RAPORLANAN EKSİKLİKLER	BEYAN EDEN DENETÇİ						
		BD1	BD2	BD3	BD4	BD5	BD6	BD7
i	STOK SAYIMLARININ DÜZENLİ YAPILMAMASI	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
ii	DEPO VE SAYIM EKİPLERİNİN AYNI KİŞİLERDEN OLUŞMASI	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
iii	TEKNOLOJİNİN ETKİN KULLANILMAMASI	✓	✓	✓	✓	✓		✓
iv	ZİMMET FORMLARININ BULUNMAMASI	✓	✓	✓		✓	✓	✓
v	ÖMRÜ TÜKENMİŞ MDVLERİN KAYITLARDAN ÇIKARTILMAMASI	✓	✓	✓	✓		✓	
vi	KASA VE ÇEK-SENET SAYIMLARININ DÜZENLİ YAPILMAMASI	✓	✓	✓		✓	✓	
vii	VADESİ GEÇMİŞ ÇEK-SENETLERİN KAYITLARDA YER ALMASI	✓	✓		✓			
viii	ÖDEME VE KAYITLARIN AYNI KİŞİ TARAFINDAN YAPILMASI	✓		✓				✓

#### **i) Stok Sayımlarının Düzenli Olarak Yapılmaması**

Mülakata katılan Bağımsız Denetçilerin tamamı, en çok raporladıkları iç kontrol eksikliklerinin başında stok sayımlarının düzensiz ve eksik yapılması ya da hiç yapılmamasının geldiğini belirtmişlerdir. Zaman zaman büyük ölçekli işletmelerde dahi stok sayım ve envanter işlemlerinde önemli eksiklikler tespit ettiklerini belirten meslek mensupları, orta ölçekli işletmelerin tamamına yakın bir kısmında sayım ve envanter işlemlerinin yapılmadığını ifade etmişlerdir.

Sebepleri: Kayıt dışı işlemler ve vergi afları, bilgi eksikliği.

Stok sayımlarına ilişkin iç kontrol eksikliklerinin daha çok orta ölçekli işletmelerde görüldüğünü belirten meslek mensupları, bu ölçekteki işletmelerin çoğunluğunda stok sayımlarının doğru ve periyodik yapılmamasının sebebinin kayıt dışı alış ve satışların mevcudiyeti olduğunu ifade etmişlerdir.

Fiili stoklar ile kaydî stokların birbiriyle uyumlu olmadığının bilincinde olan yöneticilerin sayım ve envanter işlemlerini gereksiz bulmaları sonucu bu işlemleri çoğunlukla yaptırmadıkları, yaptırsalar bile sonuçları Bağımsız Denetçiler ile paylaşmaktan kaçındıkları görüşünde birleşmişlerdir. Stokların sayımının ihmal edilmesinin depodan mal kaybolması/çalınması durumlarını imkânsız hale getirdiğinden, yöneticilere bu

hususla sıklıkla raporlama yaptıklarını belirtmişlerdir. Kayıt dışı işlemlerin yoğun olarak görüldüğü orta ölçekli işletmelerin yöneticilerinin genellikle vergi odaklı bir düşünce tarzını benimsedikleri, bu nedenle vergi aflarının işletmelerin iç kontrol süreçlerine olumsuz etkilerinin bulunduğu tüm Bağımsız Denetçilerin üzerinde birleştiği bir diğer husustur.

Vergi aflarının işletmelerin stok yönetimleri konusundaki iç kontrol süreçlerine etkisi BD5 kodlu Bağımsız Denetçi tarafından aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:

*“Stok takibi ve envanter işlemleri orta ölçekli işletmelerin çoğunda zayıf. Özellikle vergi aflarıyla birlikte gelen stok düzeltme afları kayıt dışı iş ve işlemleri bir nevi destekliyor. Sürekli olarak aflardan yararlanması stok yönetimi konusunda işletmeleri rehavete kaptırıyor. İşletme yöneticileri daha çok vergi ödemeleri ve cezalar üzerinden öngöründe bulduklarından iç kontrole ilişkin zayıflamanın farkına varamıyorlar. Denetim yaptığımız işletmeler arasında hiç sayım yapmadığını tespit ettiklerimiz oldu. Bunları sayım ve envanter işlemleri konusunda ikaz ettik. En çok verdiğimiz tavsiye Sayım prosedürlerinin artırılması ile stok ve envanter işlemlerinde yazılım desteklerinin artırılması yönünde oluyor.”*

**Sonuçları:** Fiili stoklar ile kaydî stokların birbiriyle uyumlu olmaması nedeniyle depodan mal kaybolması/çalınması durumlarının tespitinin imkansız hale gelmesi, stok döngüsünün kontrol edilememesi nedeniyle emniyet stoklarının doğru hesaplanamaması ve âtil stok bulundurulması, âtil stokların satışa dönüşmesinin gecikmesinden dolayı nakit akışının bozularak finansman sorunlarının ortaya çıkması.

Bağımsız Denetçiler, sayım ve envanter işlemlerinin doğru yapılmamasının, işletmelerin kayıp ve kaçakların önüne geçmesi hususunda bir risk oluşturmakla birlikte stok döngüsünün de doğru bir şekilde takip edilememesine ve emniyet stoklarının doğru hesaplanamayarak âtil stok bulundurulmasına sebep olduğunu belirtmişlerdir.

## **ii) Depo Ekibi ile Sayım Ekibinin Aynı Kişilerden Oluşması**



Bağımsız Denetçilerin en çok bildirilen ikinci iç kontrol eksikliği hususunda görüş birliği oldukları husus stok sayımlarında görevlerin ayrılığı ilkesinin ihlal edilmesidir. Depoda giriş ve çıkışları yöneten kişi ile sayımları yapan hatta zaman zaman sayım kontrollerini yapan kişinin aynı kişi ya da aynı ekip olmasının önemli bir kural ihlali olduğunu belirten BD5 kodlu Bağımsız Denetçi ise aşağıdaki şekilde beyanda bulunmuştur:

*“Sayım ve envanter işlemlerini yapan ve nihai olarak raporlayan personel departman içinden olunca hata ve hilelerin önüne geçilmesi mümkün olamaz. Bu konuda çok sayıda bildirim yapıyoruz. Depo personelinin katılımıyla ancak en azından muhasebe, satın alma gibi departmanların da gözetim ve denetiminde yapılması gerektiğini belirtiyoruz. Nakit ve benzeri işlemlerde görevler ayrılığı ilkesine özen gösteren işletmelerde dahi stoklar söz konusu olunca bu konuya dikkat edilmediğini görebiliyoruz. İşletme yöneticilerinin stokların da nakitler kadar önemli varlıklar olduğunun hile riskinin yüksek olduğu bir alan olduğunun farkına varması gerekir.”*

**Sebepleri:** Yöneticilerin işgücü maliyetlerini düşük düzeyde tutma arzusu, stoklara ilişkin hile riskinin doğru değerlendirilememesi, aile şirketlerinde birimin başında aile fertlerinin bulunmasından dolayı kontrol etme ihtiyacının duyulmaması.

Üretim maliyetleri içerisinde en büyük kalemlerden biri olan işgücü maliyetlerinin düşük tutulması amacıyla az sayıda personel ile çalışma arzusunun orta ölçekli işletmeler kadar büyük ölçekli işletmelerin yöneticileri tarafından da benimsendiğini ifade eden BD4 kodlu Bağımsız Denetçi bu görüşünü aşağıdaki ifadelerle açıklamıştır:

*“İşletmelerin işçilik maliyetinden kaçınmak amacıyla tek personele ya da tek departmana birden fazla görev yüklemesi sıklıkla karşılaştığımız bir durum. Örneğin stok sayımını, raporlamayı ve kontrolünü aynı kişinin yaptığı büyük çaplı firmalarla bile karşılaşabiliyoruz.”*

**Sonuçları:** Fiili stoklar ile kaydî stokların birbiriyle uyumlu olmaması nedeniyle depodan mal kaybolması/çalınması durumlarının tespitinin imkansız hale gelmesi, işletmedeki personelin kendilerini ve birbirini sürekli denetlemesine ve iletişim kurmasına imkan tanımayan bir iç kontrol sisteminin gelişmesi.

### iii) Teknolojinin Etkin Kullanılmaması

Bağımsız Denetçilerin en çok bildirdiklerini ifade ettikleri üçüncü iç kontrol eksikliği 6 Bağımsız Denetçi tarafından teknolojinin etkin kullanılmaması olarak ifade edilmiştir. Özellikle fiziki varlıkların takip ve gözetimi için teknolojinin oldukça geniş imkanlar sağladığını ancak yöneticilerin güven esasına dayalı yönetim anlayışlarından dolayı bu imkanlardan yeterince yararlanmadıklarını belirten meslek mensupları, teknolojik eksikliğin en çok stok takibinde söz konusu olduğunu belirtmişlerdir. Güncel koşullarda iç kontrol süreçlerinin iyi kurgulandığı işletmelerde dahi bilişim teknolojilerinin etkin kullanılmadığı hallerde sistemin zamanı yakalayamadığını ve otomatikleşemediğini belirten BD2 bu hususta ayrıca aşağıdakileri söylemiştir:

*“İşletmelerde büyük ölçüde ERP ya da SAP gibi gelişmiş otomasyon yazılımları bulunsa da bunları çoğunlukla etkin ve verimli kullanmıyorlar. Ne yazık ki orta ölçekli işletmeler kadar büyük ölçekli işletmelerde de bu konuda tam anlamıyla bir bilinç oluşmuş değil. Bu da iç kontrol sisteminin kurgusu sağlam olsa da, sistemin kendini otomatik kontrol etmesine engel oluyor ve iç kontrol faaliyetlerinde süreklilik olmuyor. Gerekli yatırımlar yapılmış olsa dahi etkin kullanılmadığı takdirde işletmenin tüm iç kontrol süreçlerinde zaman içerisinde çatlaklar meydana geliyor.”*

**Sebepleri:** Teknolojiye yeterince yatırım yapmamak, var olan teknolojik altyapıyı doğru kullanamamak ve bilgisizlik nedeniyle tam otomasyon sağlayamamak, güvene dayalı yönetim anlayışı.

Varlıkların korunması ve gözetimi esnasında teknolojinin sağlamış olduğu yararların özellikle orta ölçekli işletmelerde yeterince etkin kullanılmadığını belirten BD2 kodlu Bağımsız Denetçi, bu hususu sıkça raporladıklarını belirterek bu husustaki görüşlerini aşağıdaki şekilde belirtmiştir:

*“Özellikle stok döngüsünün kontrolünde teknoloji yeterince etkin kullanılmıyor. Teknolojinin stok yönetiminde ileri düzeyde kullanılmasının mümkün olduğu günümüzde, halen personele teknolojiden daha fazla güven duyulması, iç kontrol faaliyetlerinin ihmal edilmesine yol açabiliyor. Burada en büyük sorun özellikle otomasyon sistemleri*

*kullanılırken yetkilendirmeyi yapan kişinin kullanıcının kendisi olması, hatta kontrollerin de aynı kullanıcı tarafından yapılması. Yani yetkilendiren, yapan ve denetleyen kişi aynı kişi olabiliyor. Bu da görevlerin ayrılığı ilkesinin ciddi şekilde ihlal edilmesi yoluyla hile ve suistimale açık bir ortam oluşması demek.”*

**Sonuçları:** Varlıkların fiili durumu ile kayıtlar arasında uyumsuzluk olması, fiziki kontrol ve takibin güç olduğu konularda yetersiz kalınması, hile riskinin artması.

Özellikle orta ölçekli işletmelerde teknolojinin etkin kullanılmadığını belirten BD3 kodlu Bağımsız Denetçi teknolojinin etkin kullanılmasının en çok birden fazla yerde faaliyet gösteren işletmeler için gerekli olduğu belirtmiştir. Özellikle; şube, şantiye gibi yerlerdeki varlıkların doğru izlenebilmesi için bilişim teknolojilerinin önemli olduğunu belirten BD3, personele güvenin teknolojik sistemlere güvenin önüne geçtiği işletmelerde şifrelerin kişiye özel olması gerektiğini de ifade etmiştir. BD3 kodlu Bağımsız Denetçi, uygulamada otomasyon kullanıcılarının ortak şifreler kullanmaları ya da şifrelerin kullanıcının dışındaki kişilere de bilinmesinin varlıkların kötüye kullanılma riskinin artırdığını söylemiştir.

Teknolojinin etkin ya da doğru kullanılmadığı işletmelerin karşılaştıkları sonuçlara BD4 kodlu Bağımsız Denetçi aşağıdaki şekilde örnek vermiştir:

*“İşletmelerde bilişim teknolojilerinin stok yönetiminde çok önemli olduğunu yöneticilere sıklıkla anlatmamız gerekiyor. Orta ölçekli işletmelerde tam otomasyon yok denecek kadar az iken, zaman zaman büyük ölçekli işletmelerde de var olan sistemlerin de doğru ve etkin kullanılmadığına şahit oluyoruz. Uluslararası şirketlerin işletmelerinde bile özellikle perakende sektöründe stok kontrol ve takibinin yeterli olmadığını ve bilişim sistemlerinin doğru kullanılmadığını görüyoruz. Örneğin dünya çapında bir giyim ve aksesuar markasının Türkiye temsilcisi olan şirkette yaptığımız bir denetimde fiili stoklar ile kaydi stokların birbirini teyit etmediğini gördük. Bunun üzerine yaptığımız araştırmada ürünleri grup olarak barkodladıklarını tespit ettik. Markaya ait mağazalarda sayım işlemi mağaza personeli tarafından yapılmaktaydı, ürün grupları bazında barkodlama yapıldığı için sayım esnasında gerçekte*

*stokta olmayan ürün için aynı gruptan başka bir ürünün barkodu tekrar okutularak merkezdeki stok adetleri ile mağazalardaki stok adetleri eşleştiriliyordu. Markanın ürünleri oldukça pahalı olduğundan kaybolan ürünlerin önemli tutarlarda zarara neden olduğunu tespit ettik. Grup bazında barkodlama yerine ürün bazında işlem yapılması ve sayım yapan personelin mağaza ekibinin dışından olması gerektiği hususlarındaki tavsiyelerimizle birlikte bu konuları iç kontrol eksikliği olarak derhal tavsiye mektubu ile bildirdik.”*

#### **iv) Zimmet Formlarının Bulunmaması**

En çok bildirilen iç kontrol eksikliklerine ilişkin 6 Bağımsız Denetçi tarafından ifade edilen zimmet formlarının bulunmaması, işletmelerdeki sabit kıymetlere ilişkin önemli bir eksiklik olarak belirtilmiştir.

Sebepleri: Bilgi eksikliği, güven esasına dayalı yönetim anlayışı, yetersiz kurumsallaşma.

Bağımsız Denetçilerin en çok raporladıkları konulardan biri olduğunu ifade ettikleri zimmet formlarının bulunmaması konusunda BD3 kodlu Bağımsız Denetçi, stok ve kasa sayımlarının düzenli yapılmadığı, sayım yapılsa bile buna ilişkin sayım listeleri ve tutanakların olması gerektiği gibi düzenlenmediği işletmelerde ayrıca zimmet formlarının da düzenlenmemesi nedeniyle işletmelerin ekipman, cihaz gibi demirbaşlarının fiziki gözetiminin usulüne uygun yapılmadığını belirtmiştir.

Sonuçları: İşletmelerde demirbaş, cihaz ve ekipmanların kaybolması, bozulması, çalınması durumlarında sorumluların tespitinin güçleşmesi. Bu varlıkların kötüye kullanımının tespit edilebilmesi halinde ise belge eksikliği nedeniyle yasal yollara müracaat edilememesi ve zararın tazmininin mümkün olmaması.

#### **v) Fiilen Mevcut Olmayan Sabit Kıymetlerin Aktifte Kayıtlı Olması**

Bağımsız Denetçilerin işletmelere en çok raporladıklarını belirttikleri beşinci eksiklik, hurdaya ayrılması gereken, ekonomik ömrünü tüketmiş olan maddi duran varlıkların bilanço aktifinden çıkartılmaması veya gerçekte işletmenin faaliyetleri için alınmamış olan ortakların kişisel varlıklarının aktife kaydedilmesi suretiyle fiili durum ile kayıtların uyumsuz olmasıdır. Özellikle Bağımsız Denetime ilk kez tabi olunan yılda, işletmelerde

bu hususta eksiklik tespit ettiklerini belirten meslek mensupları, fiili durum ile kaydi durumu eşleştirmek için çok sayıda düzeltme talebinde bulduklarını belirtmişlerdir.

Sebepleri: Sabit kıymetlerin faturasız satılması, kaybolması, çalınması ya da ömrünü tamamladığında hurdaya ayrılmaması, ortakların şahsi alışlarının şirket aktifine kaydedilmesi.

İşletmede artık var olmayan çok eski demirbaşların kayıtlardan çıkartılmaması, hurdaya ayrılması gerekenlere işlem yapılmaması, şirket ortaklarının kişisel alışlarının şirket aktifine kaydedilmesi suretiyle gerçekte bulunmayan duran varlıkların kayıtlarda görünmesinin orta ölçekli işletmelerde karşılaşılan bir iç kontrol eksikliği olduğunu belirten BD1 Kodlu Bağımsız Denetçi aşağıdaki şekilde açıklama yapmıştır:

*“Orta ölçekli işletmelerin bağımsız denetime tabi oldukları ilk yılda sabit kıymetlerle ilgili önemli bir düzensizlikle karşılaşyoruz. Vergi indirimi amacıyla ortakların kişisel kullanımları için aldıkları taşıt, mobilya, elektronik cihazlar gibi kıymetlerin şirket aktifine kaydedilmiş olmasıyla sıklıkla karşılaşyoruz. Bu konuda derhal işletme yönetimini uyararak bu değerlerin bilanço dışı bırakılması hususunda düzeltme talep ediyoruz. Ayrıca işletme yöneticilerine bunun önemli bir iç kontrol eksikliğine sebep olduğunu, gerçekten şirkete ait varlıkların kontrolünün güçleştiğini anlatmak zorunda kalıyoruz.”*

Sonuçları: Fiili varlıklar ile kaydi varlıkların birbiriyle uyumlu olmaması nedeniyle varlıklarda meydana gelebilecek kayıp/çalıntı durumlarının tespitinin imkansız hale gelmesi. Bilançoda gerçek dışı kayıtların bulunmasından dolayı mali tabloların gerçeği yansıtmaması ve işletmenin durumunun analizine imkan vermemesi.

#### **vi) Kasa ve Çek-Senet Sayımlarının Düzenli Yapılmaması**

Mülakata katılan 5 Bağımsız Denetçi, en çok raporladıkları iç kontrol eksiklikleri arasında kasa ve çek-senet sayımlarının düzensiz ve eksik yapılması ya da hiç yapılmamasını da saymışlardır. Özellikle kayıt dışı işlemlerin çok olduğu işletmelerde kasa sayımlarının titizlikle yapılmadığı üzerinde durmuşlardır.

Sebepleri: Kayıt dışı işlemler, banka finansmanı sağlamak için hatır çek ve senetlerinin kullanılması, sadece fiziki kontrol yapılması, güven esasına dayalı yönetim anlayışı.

BD1 Kodlu Bağımsız Denetçi kasa sayımlarına ilişkin aşağıdaki ifadelerde bulunmuştur:

*“Özellikle orta ölçekli işletmelerde en çok karşılaştığımız iç kontrol eksikliklerinden bir tanesi de kasa sayımlarının düzenli ve doğru yapılmaması. İşletmelerde kayıt dışı alış ve satışlar olduğu zaman kendilerince resmi ticari defterlerin dışında da bir muhasebe tutmaya çalışıyorlar. Gayri resmi olarak tutulan bu muhasebenin resmi kayıtlarda olduğu gibi kesinliği olmadığından kayıtlar üzerinde otomasyon kullanıcılarının değişiklik yapması son derece kolay. İstenildiği zaman değiştirilebilir nitelikte olan kayıtların karşılaştırılabilirliği azaldığından doğrulama amacıyla kullanılması da pek mümkün olmuyor. Esasında iç kontrol konusunda orta ölçekli işletmelerin sistematize edilebilmesi için öncelikle kayıt dışılığın önüne geçmek gerekiyor.”*

**Sonuçları:** Fiili durum ile kaydî durumun birbiriyle uyumlu olmaması nedeniyle nakit veya çek-senet kaybolması/çalınması durumlarının tespitinin imkansız hale gelmesi. Özellikle çek-senet kayıplarının kontrol edilememesi halinde yasal sorunlarla karşılaşılması riskinin yüksek olması. Bilançoda gerçek dışı kayıtların bulunmasından dolayı mali tabloların gerçeği yansıtmaması ve işletmenin durumunun analizine imkan vermemesi.

#### **vii) Vadesi Geçmiş Çek-Senetlerin Kayıtlarda Yer Alması**

Bağımsız Denetçiler en çok raporladıklarını belirttikleri yedinci iç kontrol eksikliğinin vadesi geçmiş çek-senetlerin kayıtlarda yer alması olduğunu söylemişlerdir. Özellikle bankalardan teminat karşılığı kredi kullanabilmek için alınan hatır çek-senetlerinin kayıtlarda kaldığı, sayım işlemlerinin de doğru yapılmamasından dolayı işletme varlıklarının olduğundan fazla görüldüğünü belirtmişlerdir.

**Sebepleri:** Kayıt dışı işlemler, hatır çek-senetlerinin kullanılması. Karşılıksız çeklerin iade işlemlerinin doğru yapılmaması.

Bu hususta BD1 kodlu Bağımsız Denetçi aşağıdaki ifadelerde bulunmuştur:

*“İlk kez bağımsız denetime tabi olan bir işletmenin ilk bağımsız denetim ekibinde yer almıştım. Çek raporlarını istediğimizde 6 yıl öncesine ait*

*vadeli çekler olduğunu gördük ve bunun imkânsız olduğunu belirterek finans sorumlusuna bildirdik. Ancak, çeklerin gerçekten fiilen kasada olduğu bilgisini aldık. Yaptığımız araştırmada geçmişte kullanılan teminat karşılığı krediler için alınan hatır çeklerinin kayıtlarda ve kasada unutulduğunu anladık. Sayımı yapılmış olsa da çek-senetlerin vade yapısı, gerçekliği vb. sorgulanmayabiliyor.”*

**Sonuçları:** Fiili varlıklar ile kaydı varlıkların birbiriyle uyumlu olmaması nedeniyle varlıklarda meydana gelebilecek kayıp/çalıntı durumlarının tespitinin imkânsız hale gelmesi, bilançoda gerçek dışı kayıtların bulunmasından dolayı mali tabloların gerçeği yansıtmaması ve işletmenin durumunun analizine imkan vermemesi.

### **viii) Ödeme ve Kayıtların Aynı Ekipteki Kişiler Tarafından Yapılması**

Mülakat bulgularından, Bağımsız Denetçilerin varlıklara ilişkin en çok raporladıkları sekizinci iç kontrol eksikliğinin nakit hareketlerini sağlayan çalışanlara dair görevler ayrılığı ilkesinin ihmal edilmesi olduğu anlaşılmaktadır. Stok hareketlerinde olduğu kadar ihmal edilmese de genellikle aile fertlerine verilen bir yetki olduğu için nakit hareketlerini yöneten çalışanlarda da güven esasının öne çıkması nedeniyle ciddi iç kontrol eksiklikleri saptandığını belirten BD7 aşağıdaki ifadelerde bulunmuştur:

*“Özellikle orta ölçekli işletmelerde satın alma, muhasebe ve finans departmanlarının işleyişini tek bir yöneticinin kontrol ettiği yapılar var. Böyle bir yapılanma hile ve kayıp kaçak konusunda son derece emniyetsiz ve suistimale açık olduğundan önemli bir iç kontrol zafiyeti olarak değerlendirilmeli. Görevlerin ayrılığı ilkesi işletmelerde önemli bir emniyet sübabı, bu nedenle bağımsız denetçilerin de iç kontrol riskini ölçümlerken bu konu üzerinde fazlasıyla durması gerekli.”*

**Sebepleri:** Yöneticilerin işgücü maliyetlerini düşük düzeyde tutma arzusu, nakit hareketlerine ilişkin hile riskinin doğru değerlendirilememesi, aile şirketlerinde birimin başında aile fertlerinin bulunmasından dolayı kontrol etme ihtiyacının duyulmaması.

BD3 kodlu Bağımsız Denetçi *“personel maliyetlerinden tasarruf zannedilerek hem ödeme hem kayıt/kontrol yetkisinin aynı personele ya da yöneticiye verilmesinin uzun vadede büyük maliyetlere yol açması riski bulunuyor. Yöneticiler aile fertlerini ya da akrabalarını kilit noktalara yerleştirdikleri zaman hile riskini önlediklerini düşünüyorlar.*

*Oysa kontrol edilmeyen hiçbir yapının güvenilir olması mümkün değil” şeklinde görüşlerini bildirmiştir.*

Sonuçları: Hile riskinin yükselmesi, hile yapılması halinde tespitinin güç olması ve zaman alması suretiyle kayıpların artması.

## **B) Bağımsız Denetçilerin İşletmelerin Örgüt Yapıları Hakkında Raporladığı İç Kontrol Eksikliklerine İlişkin Bulgular**

Bu bölümde Bağımsız Denetçilerin işletmelerin örgüt yapılarına ilişkin raporladıkları iç kontrol eksikliklerine ilişkin bulgular yer almaktadır. Bağımsız Denetçiler tarafından İşletmelerin örgüt yapılarına ilişkin en çok raporlanan iç kontrol eksikliklerinin sırasıyla; yönetim kadrosunun aile fertlerinden oluşması, güvene dayalı personel istihdamı, görev tanımlarının sınırlarının belirgin olmaması, yetkilendirme ve onay sistemindeki yetersizlikler, yeterli belge düzeni ve yetki/onay sistemi oluşturulmaması şeklinde olduğu görülmektedir. İşletmelerin örgütsel yapıları hususunda raporlanan iç kontrol eksikliklerinin katılımcı meslek mensuplarına göre dağılımı Tablo 10’da sunulmuştur.

**Tablo 10: Raporlanan İç Kontrol Eksikliklerinin Bağımsız Denetçi Bazında Dağılımı**

BAŞLIK NO	RAPORLANAN EKSİKLİKLER	BEYAN EDEN DENETÇİ						
		BD1	BD2	BD3	BD4	BD5	BD6	BD7
i	YÖNETİM KADROSUNUN AİLE FERTLERİNDEN OLUŞMASI	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
ii	GÜVEN ESASINA DAYALI PERSONEL İSTİHDAMI	✓		✓	✓	✓	✓	✓
iii	GÖREV TANIMLARININ SINIRLARININ BELİRGİN OLMAMASI		✓	✓	✓	✓	✓	
iv	YETERLİ BELGE DÜZENİ VE YETKİ/ONAY SİSTEMİ OLMAMASI	✓	✓	✓			✓	✓

### **i) Yönetim Kadrosunun Aile Fertlerinden Oluşması**

Bağımsız Denetçilerin işletmelerin örgütsel yapılanmasına ilişkin en çok raporladıkları iç kontrol eksikliğinin kurumsal yönetim anlayışının eksikliği ve patrona bağlı yapılanma anlayışından kaynaklanan yönetim kadrosunun aile fertlerinden oluşmasının olduğu



görülmüştür. BD1 Kodlu Bağımsız Denetçi bu husustaki görüşlerini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

*“Piyasa uygulamalarında benim şahit olduğum en önemli sorunlardan biri kişilerin inisiyatiflerinin her zaman sistemden daha önde olmasıdır. Firmaların büyümüş olmalarına rağmen kurumsallaşma sorunu yaşamaları ve buna paralel olarak iç kontrol sistemlerinin ya yetersiz olması ya da hiç olmaması en çok rastladığımız örgütsel hata diyebilirim. Patrona bağlı denetim ve yapılanmadan kurtulamamanın sonucunda iç kontrol kurgusunu doğru yapamayan çok sayıda işletme var, kurumsallaşma sorunu orta ölçekli işletmelerde daha çok olmakla birlikte maalesef büyük ölçekli birçok firmada da mevcut.”*

Sebepleri: Kurumsal yönetim anlayışının bulunmaması, bilgi eksikliği, geleneksel yönetim anlayışından ayrılamamak.

Sonuçları: Sağlıklı işleyen bir iç kontrol sisteminin oluşturulamaması, işletmenin kaderinin patron ya da aile üyelerine bağlı olması, işletmenin sürekliliğinin tehlikeye girmesi, bağımsız denetim süreci açısından kontrol riskinin yüksek olması.

BD1 Kodlu Bağımsız Denetçi patrona bağımlı bir yapılanmanın olduğu işletmelerde zihniyet problemi aşılmadan iç kontrol ve diğer süreçlere ilişkin problemlerin de aşılamayacağını belirtmiş ve aşağıdaki cümleleri ilave etmiştir:

*“İşletmelerdeki en büyük iç kontrol eksikliği aslında sistemin doğru kurgulanmaması, kontrol çevresine doğru tanımlanıp risk analizinin gerçekçi yapılmaması. İşletmelerde iç kontrol sisteminin doğru kurgulanmasının ilk adımı olan kontrol çevresinin gerçeğe en yakın şekilde tanımlanması en önemli husus diyebilirim. Kontrol çevresi doğru tanımlanıp riskler doğru analiz edilirse, sistemin büyük ölçüde otomatik yürütülmesini sağlamak mümkündür. Ancak sistem baştan doğru kurgulanmamışsa bu defa iç kontrolün en önemli unsuru olan insan kaynakları doğru yönetilememiş olur. Doğru kurgulanmamış olan sistemde sisteme değil bireylere güvenilerek faaliyet gösterilmesi gerekir ki bu da iç kontrolün temel mantığına aykırıdır. Ancak bu söylediklerimin tamamının oluşturulabilmesi öncelikle işletme kültürü*

*ve yönetim anlayışından geçer. Patrona bağımlı bir yapılanması olan, yetkinliğe değil kan bağına göre yetkilendirme yapılan bir işletmede tüm bunlardan söz etmek dahi imkansız.”*

## **ii) Güven Esasına Dayalı Personel İstihdamı**

Bağımsız Denetçiler, işletmelerin örgütsel yapılanmasına ilişkin en çok raporladıkları ikinci iç kontrol eksikliğinin güven esasına dayalı personel istihdamı olduğunu belirtmişlerdir. Yöneticilerin özellikle kilit konumdaki çalışanları seçerken yetkinlikten ziyade güven duydukları kişiler olmasına özellikle aile üyeleri ve akrabalarından seçmeye eğilimli olmalarının iç kontrol zafiyetine sebep olduğunu ifade eden BD6 cümlelerine aşağıdaki şekilde devam etmiştir:

*“Orta ölçekli işletmelerde ve kurumsal bir kültür geliştirememiş işletmelerde iç kontrolün güvenilen kişilerle çalışmak olduğu sanılıyor. Yöneticiler, aile fertlerini ya da hısım-akrabayı hatta hemşehrilerini yönetim kadrolarına yerleştiren iç kontrolü sağladığını zannediyor. Bu zanla hareket edildiğinde işletmelerde müessese kimliği gelişmediği gibi, iç kontrole ilişkin bilinç ve ortam da oluşmuyor. Hısım akraba ve hemşehrilerle ile çalışma isteği biraz da istihdam sağlarken yakınlarına faydalı olma güdüsünden kaynaklanıyor sanırım.”*

Sebepleri: Bilgi eksikliği, kurumsal yönetim anlayışı geliştirememe, tanıdıklara olan güven duygusunun yöneticileri rahat hissettirmesi nedeniyle duygusal davranma.

Sonuçları: Aile ilişkilerinin işletmenin faaliyetlerini etkilemesi, aile içi kararların yönetim kurulu kararlarını etkilemesi, yetkilerin sınırlandırılmasında güçlük çekilmesi nedeniyle faaliyetlerde aksama meydana gelmesi, yönetim kadrosunun denetlenmesinin güç olması.

## **iii) Görev Tanımlarının Sınırlarının Belirgin Olmaması**

Bağımsız Denetçilerin işletmelerin örgüt yapısına ilişkin en çok raporladıkları üçüncü iç kontrol eksikliğinin görev tanımlarının sınırlarının net çizilmemesi olduğu, birçok işletmede bu belirsizliğin çalışanlarla ilgili olduğu kadar departmanlarla da ilgili olduğu anlaşılmaktadır. İşletme faaliyetleri içerisinde departmanların görev ve yetkilerinin net olarak ayrıştırılmamasının da önemli bir iç kontrol eksikliği olduğunu belirten BD7 Kodlu Bağımsız Denetçi bu konudaki görüşlerini aşağıdaki şekilde bildirmiştir:

*“Görev tanımlarının sınırları personel bazında doğru çizilmediği gibi bölümlere/departmanlara ait sınırlar da genellikle net çizilmiyor. Bu durumda iş akış sürecinde hangi personelin ya da hangi departmanın sorumluluğunun nerede bitip bir sonrakinin ne zaman başladığı net olarak anlaşılamıyor. Herhangi bir sorun yaşandığında sorunun nereden kaynaklandığı anlaşılamıyor. Örneğin ihracatçı işletme yurtdışına sevk edeceği malın belirlenen teslim süresinde hazırlanmadığında sorunun kimden kaynaklandığı anında tespit edilebilmeli ki tekrar etmesin. Bu tip süreçler işletme için hayati önem taşıyor. Ama görev tanımları net olmayınca hangi departmandaki işin eksik yapıldığı tam olarak tespit edilemiyor. Yetki ve sorumluluklarının net olarak belirlenmediği bir ortamda iç kontrol süreçleri tanınmaz hale geliyor.”*

Sebepleri: Bilgi eksikliği, kurumsal kültürün bulunmaması, görevin gereklerine uygun personel istihdamı yerine personelin niteliklerine göre iş tanımı yapılmaya çalışılması.

Sonuçları: Faaliyetlerde meydana aksaklıkların düzeltilmesinin zorlaşması, yetkilerin kötüye kullanılması riskinin artması, birimler arası iletişim eksikliği

Özellikle orta ölçekli işletmelerde görev tanımlarının sınırlarının net olmadığını belirten BD2 Kodlu Bağımsız Denetçi ayrıca aşağıdaki ifadelerde bulunmuştur:

*“İşletmelerin ölçeğinden etkilenmekle birlikte genel olarak karşılaştığımız bir problem, personel ve yöneticilerin görev tanımlarının sınırlarının belirgin olmaması. Temel görevlendirmeler dışında işletmenin faaliyetleri yürütülürken iş akışına göre kimin görevinin hangi noktada başlayıp kiminkinin hangi noktada başladığı net olarak tanımlanmayınca, birimler arasında faaliyetlerin geçiş aşamasında belirsizlikler ortaya çıkıyor. Bu aşamalarda meydana gelen hata ve eksiklikler hiç kimsenin sorumluluğunda olmadığından ortada kalıyor ve sorumluluk alan çıkmadığı gibi hata da hızlı bir şekilde giderilemiyor.”*

İşletmelerde kurumsal kültür anlayışının olmaması nedeniyle çalışanlar arasında da ortak bir hedef birliği oluşmadığını beyan eden BD6 Kodlu Bağımsız Denetçi, görev

tanımlarının net olmaması sebebiyle işletme içinde birimler ve çalışanlar arasında sağlıklı bir iletişim kurulmadığını, sıklıkla bu hususu yöneticilere raporladıklarını ve periyodik toplantılar yapılması ve kurum içi yazışma ağı kurulması yönünde tavsiyede bulduklarını belirtmiştir.

Bu hususta BD7 Kodlu Bağımsız Denetçi görüşlerini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

*“Bazen işletmelerde aslında iç kontrol kurgusu iyi olsa da faaliyet süreci içinde bölümler arası iletişimin iyi olmaması ortaya çok sayıda doğru veri çıkmasına ama bu verileri değerlendirecek ortak bir akıl oluşmamasına neden oluyor. Mesela emniyet stoku doğru tespit edilmiyor, ya da doğru tespit edilmiş olsa dahi ambardaki stok miktarı gereğinden fazla arttığında satın alma bölümünün girişleri azaltmalarını, satış bölümünün çıkışları artırmalarını sağlayacak bir alarm sistemi kurulmuyor. Hal böyleyken depo sorumlusu ambarı çok iyi yönetse de diğer birimlerle aralarındaki iletişimin sınırları net olmadığından stok miktarı gereksiz miktarda artarken ve ambar dolarken bir yandan da satışların az olmasından dolayı finansman sorunu yaşamaya başlıyor ve gereksiz kredi kullanılıyor. Satış departmanı ile finans departmanı arasındaki iletişim sağlam olmayınca satışlardaki vade yapısı doğru belirlenmiyor, bu defa finansman sorunu artıyor. Bu şekilde gereksiz maliyet artışı ile işletmenin karlılığı hatta sürekliliği tehlikeye giriyor. Buna başka bir örnek de bütçe yapılırken her departmanın kendi bütçesini yapıp bütçe bölümünün ya da mali işler bölümünün kontrolü ile tüm birimlerin katılımıyla bütçe hedeflerinin kontrol edilerek onaylanması gerekiyor. Ama genellikle uygulamada her departman kendine göre bir hedef belirleyerek diğer bölümlerle iletişime geçmediğinden gerçekçi olmayan hedefler konulabiliyor. Bu da işlerin göstermelik bir hale gelmesine ve verimli olmamasına neden oluyor.”*

#### **iv) Yeterli Belge Düzeni ve Onay Sistemi Olmaması**

Bağımsız denetçilerin şirketlerin örgütsel yapılanmalarına ilişkin en çok raporladıklarını belirttikleri dördüncü iç kontrol eksikliği yeterli belge düzeninin olmaması ve yetkilendirme/onay sisteminin yazılı olmamasıdır. İşletmelerin örgütsel yapılanmalarında organizasyon şeması, görev tanımları, yetki tanımları hususlarında özellikle orta ölçekli işletmelerde önemli eksiklikler bulunduğunu belirten BD4, bu konudaki görüşlerini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

*“Bazen büyük ölçekli işletmelerde dahi işletme faaliyetlerine ilişkin kuralların olmadığını, örneğin bir satın alma yönetmeliğinin bulunmadığını görebiliyoruz. Oysa satın almaya dair fiyat araştırma prosedürlerinin, satın alma sürecinin işleyişine dair yazılı kuralların olmaması önemli bir iç kontrol eksikliğidir ve hile riskini artırmaktadır. İşletme yöneticilerine özellikle harcamalara ilişkin işletme faaliyetlerinde yazılı ve esnemeyen kurallar oluşturulmasını salık veriyoruz.”*

**Sebepleri:** Bilgi eksikliği, güven esasına dayalı işleyiş, piyasa koşullarına hızlı adaptasyon sağlayarak zaman kazanma isteği, iç kontrole ilişkin prosedürlerin yazılı hale getirilmemesi, işlemlerin rutinleşmesi ve kontrol kurgusunun yeterli olmaması nedeniyle ortaya çıkan işletme körlüğü.

BD1 Kodlu Bağımsız Denetçi yetersiz belge düzeni ve onay sisteminin eksikliğinin sonuçlarına ilişkin aşağıdaki örnek olayları paylaşmıştır:

*“İşletmelerde uygun belge düzeni ve yetki/onay sistemi olmaması ciddi denetim problemlerine yol açabiliyor. Belgelerde bulunması gereken onay silsilesi doğru kurgulanmıyor ve nihai belgeler üzerinden işlem yapılıyor. Örneğin sipariş formu ile irsaliye, irsaliye ile fatura karşılaştırmaları düzenli yapılmıyor. Türkiye’de büyük ölçekli bir işletmede yaptığımız bir denetim faaliyetinde bu örneğin bir tezahürüne rastlamıştım. Şöyle ki; satın alma departmanı tarafından imzalanmış bir sipariş formu, depo sorumlusu tarafından imzalanmış teslim alma formu, imzalı irsaliyeler mevcuttu. Bu alıma ilişkin fatura muhasebe departmanı tarafından kayda alınmış, finans departmanı da bu belgelere istinaden ödemeyi onaylamıştı ancak denetim esnasında*

*faturanın o şirkete ait olmadığını, gruba ait başka bir şirket adına düzenlendiğini tespit etmiştik. KDV indirim konusu yapılmış, giderden düşülmüş, maliyet hesapları hatalı yapılmış. İç kontrol sistemi çok iyi kurgulanmış bir işletmede dahi rutine bağlanınca işletme körlüğü oluşabiliyor. Onun için silsile halindeki onay kurgusunun iyi yapılması ancak çapraz kontrol sağlayacak bir sistem geliştirilmesi gerekiyor. Yine buna benzer bir örnek daha verebilirim. Bir denetim faaliyetimizde denetlediğimiz işletmede sipariş formlarında birim fiyatı 0,3 USD olan bir ürün tedarikçi tarafından birim fiyatı 3 USD olarak faturalanmış ancak sipariş formları ile irsaliye ve faturalar silsile halinde onaylanmadığından ve eşleştirilerek kontrol edilmediğinden satın alma tarafından onaylanmış, sonrasında kayıt ve ödemeler bu doğrultuda yapılmıştı.”*

**Sonuçları:** Hile ve hata riskinin yükselmesi, iç kontrol faaliyetlerinin sistemli bir şekilde yürütülememesi, finansal raporlama ve analizlerin doğru yapılamaması.

BD5 Kodlu Bağımsız Denetçi, belge düzenindeki yetersizliklerin birçok eksikliği beraberinde getirdiğini belirterek görüşlerini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

*“Doğru bir belge düzeni bulunmayan işletmelerde işleyişte önemli aksaklıklar meydana geliyor. Belgesiz işlem yapma alışkanlığı işletme faaliyetinin birçok sürecine etki ediyor. Örneğin; cari hesap mutabakatları genellikle ihmal ediliyor. Özellikle yabancı ortaklı işletmelerde bu hususta hassasiyet bulunmuyor. Bu defa hatalı veya hileli ödeme ve tahsilat işlemlerinin tespiti mümkün bulunmuyor. Bu hususta çok sayıda eksiklik bildirim yapıyoruz. Maalesef işletmelerin büyük çoğunluğu hala Tekdüzen Hesap Sistemini bile doğru uygulayamayabiliyorlar. Bu nedenle finansal raporlamaya ilişkin de çok sayıda eksiklikle karşılaşyoruz. Belge düzeninin işletmenin gereklerine uygun planlanmaması sadece işletme faaliyetlerini değil muhasebe ve finansal raporlama süreçlerini de bozuyor.”*

Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere; Bağımsız Denetçilere göre en çok ihlal edilen temel iç kontrol ilkeleri; varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki koruma ilkesi,

görevlerin ayrılığı ilkesi ve uygun belgeleme ve muhasebe kayıt düzeninin mevcut olması ilkesidir.

### **3.8.1.7. Yöneticilerin İç Kontrol Eksikliği Bildirimlerine Karşı Reaksiyonlarına İlişkin Bağımsız Denetçi Görüşleri**

Mülakatlarda Bağımsız Denetçi meslek mensuplarına “İç kontrol eksikliklerine karşı yöneticilerin reaksiyonlarının ne şekilde olduğu” sorusu yöneltildiğinde; kurum kültürü, yöneticilerin iç kontrole ilişkin önemlilik algısı, yöneticilerin kişilik ve tutumlarına göre farklı faktörlerden etkilenen farklı geri bildirimler aldıklarını beyan etmişlerdir. BD3 Kodlu Bağımsız Denetçi:

*“Bir grup yönetici böyle gelmiş böyle gider yaklaşımıyla hareket ediyor ve hiçbir şey yapmıyor. Bu daha çok kurumsal kültürü olmayan işletmelerin yönetiminde karşılaştığımız bir durum. İkinci bir grup, bildirilen hususların titizlikle üzerinde durarak eksiklikleri gidermek üzere çareler, yöntemler, titiz prosedürler geliştirmek için hareket etmektedirler. Bir de sorumluluktan kaçmak amacıyla göstermelik tedbirler geliştiren yöneticiler mevcut. Bu grup, kendilerine raporlanan iç kontrol eksiklikleri üzerine göstermelik, palyatif tedbirler almak yoluna gitmektedirler. Burada amaçları işletmenin yararları doğrultusunda hareket etmek değil, üzerlerindeki sorumluluğu bir an evvel başlarından atmak ve kurtulmak oluyor genelde.”*

Meslek mensuplarının ortak bir diğer görüşü de yöneticilerin bildirilen iç kontrol eksikliğine ilişkin halihazırda maddi bir kayıp ile karşı karşıya olduklarını fark etmeleri halinde çok hızlı aksiyon aldıkları yönündedir. Bu görüşü BD7 Kodlu Bağımsız Denetçi aşağıdaki ifadelerle beyan etmiştir:

*“İşletmenin fiili bir kaçacağını ya da menfaat kaybını tespit ettiğimiz zaman konuyla son derece ilgililer. Ama geleceğe yönelik olarak ihtimal değerlendirildiğinde bugüne kadar böyle bir kayıp olmadı personelimiz ve iç kontrol sistemimiz güvenilirdir şeklinde bir yaklaşım içinde oluyorlar. İşletme kültürüne göre yaklaşım değişiyor. Samimiyetle yaklaşan ve kurumsal bir anlayışla hareket eden işletmeler*

*var. Ancak, genel anlayış daha çok sorunlara çözüm bulmak yönünde, risklere karşı tedbir almak yönünde değil.”*

İç kontrole ilişkin önemlilik algısı yüksek olan işletme yöneticilerinin öğrenme arzusunun da yüksek olduğunu belirten BD6 Kodlu Bağımsız Denetçi görüşlerini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

*“Açık görüşlü işletme yöneticileri öncelikle eksikliklerin hangi sonuçlara yol açabileceğini sormaktadırlar. Eksikliğin ne olduğunu tam olarak anlamadıkları durumda bir senaryo ile açıklanmasını talep etmektedirler. Riskler anlatıldığında kendilerinde bir önemlilik algısı oluşuyorsa bu defa bu eksikliklerin hangi yöntemlerle giderilebileceğine ilişkin öneriler istemektedirler. Bu noktada Bağımsız Denetim kuruluşunun ve meslek mensuplarının yetkinliğinin etkisi büyük oluyor. Yeterince uygun bir dille izah edebiliyorsanız yöneticilerin dikkatini çekmeyi çoğunlukla başarabiliyorsunuz.”*

Bağımsız Denetçilere denetleyecekleri işletmelerin iç kontrol risklerini değerlendirirken kendilerinden önceki dönemlerde yapılan denetimlere ait raporları ve çalışmalarını inceleyip incelemedikleri, iç kontrole ilişkin dönemler arası karşılaştırma yapıp yapmadıkları sorulmuştur. Meslek mensupları aynı işletmenin farklı denetim şirketleri tarafından düzenlenmiş denetim raporlarını okuyarak karşılaştırdıklarını ve işletme yönetiminin reaksiyonlarını değerlendirdiklerini belirtmişlerdir. Özellikle kendilerinden önceki ekiplerin iç kontrole ilişkin eksiklik bildirimlerini dikkate aldıklarını belirten meslek mensupları bu eksikliklere karşı işletmenin hangi tedbirleri aldıklarını araştırdıklarını, bu araştırmanın sonucunun işletme yönetiminin iç kontrol yaklaşımı hakkında önemli ipuçları verdiğini ifade etmişlerdir. BD2 Kodlu Bağımsız Denetçi bu hususta sadece önceki denetim ekiplerinin değil kendi raporlama ve tavsiyelerin de takibini yaptıklarını belirterek aşağıdakileri ifade etmiştir:

*“İşletmeleri ilk denetlediğimiz dönemde yapmış olduğumuz eksiklik bildirimlerine karşı alınan pozisyonları sonraki raporlama dönemlerinde gözden geçiriyoruz. İşletmenin iç kontrol algısıyla paralel olarak çoğunlukla değişiklikler yapıldığını gözlemlemekle birlikte tavsiyelerimizi hiç dikkate almayan işletmeler de olabiliyor.”*



Aynı hususta BD1 Kodlu Bağımsız Denetçi aşağıdaki şekilde görüş beyan etmiştir:

*“Bir önceki BD raporunda iç kontrol sistemi ile ilgili raporlanan eksiklikler her zaman önemli ve BD çalışması yapacak olan yeni ekip için yol göstericidir ve dikkate alınmalıdır. Bizlerde daha önce gerek kendi firmamızdan gerekse başka firmalardan gelen müşterilerin iç kontrol sistemi ile ilgili raporlanmış eksikliklerini dikkate almaktayız. Genel anlamda kurumsallaşmış firmalar dışındaki diğer firmalarda bu konuda yapılan tespit ve önerilerimiz dinlemekte ve olumlu karşılansa bile bir iki örnek hariç pek fazla değişen bir şey olmamaktadır.”*

BD1 Kodlu Bağımsız Denetçi ise bu hususta aşağıdaki şekilde beyanda bulunmuştur:

*“Yöneticilerin profesyonelliğinin yüksek olduğu kurumlarda, bağımsız denetçi raporlarında vurgulanan iç kontrol eksikliklerine karşı önlemler alınmaya çalışılmaktadır. Yöneticiler, genellikle raporda konu edilmiş olan eksikliklere daha çok nüfuz etmeye çalışarak çözüm arayışına girmektedirler. Ancak; yeterince kurumsallaşmamış işletmelerde yöneticiler iç kontrol eksikliklerine yapılan vurgulara kayıtsız kalmaktadırlar.”*

#### **A) Yöneticilerin Eksiklik Bildirimlerine Karşı Aksiyon Almama Sebeplerine İlişkin Bağımsız Denetçi Görüşleri**

Bağımsız Denetçilere, bildirdikleri iç kontrol eksiklikleri hususunda yöneticilerin aksiyon almama sebepleri sorulduğunda 11 farklı sebep bildirmişlerdir. Meslek mensuplarının bildirmiş olduğu sebepler en çok ifade edilen sebepten en az ifade edilene doğru sıralanarak Tablo 11’de sunulmuştur.

**Tablo 11: Yöneticilerin Aksiyon Almama Sebeplerine İlişkin Bağımsız Denetçi Beyanları**

SIRA NO	YÖNETİCİLERİN AKSİYON ALMAMA SEBEPLERİ	BEYAN EDEN DENETÇİ						
		BD1	BD2	BD3	BD4	BD5	BD6	BD7
1	İlave maliyetten kaçınma	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
2	İşletmenin kurumsal olmayışı	✓		✓		✓	✓	✓
3	Bildirimlerin eleştiri olarak algılanması	✓		✓				✓

4	Düşük ücretli personel tercihi	✓			✓		✓	
5	Riskin düşük olduğu düşüncesi	✓			✓			
6	İç kontrol farkındalığının düşük olması				✓	✓		
7	Profesyoneller yerine aile üyeleriyle çalışma isteği	✓					✓	
8	İşletmenin ölçeği					✓		
9	Kayıt dışı çalışma		✓					
10	Geleneksel yöntemlere duyulan güven				✓			
11	Personelin yeniliklere karşı direnç göstermesi	✓						

**Kaynak:** Mülakat Verilerinden Üretilmiştir.

BD3 Kodlu Bağımsız Denetçi, yöneticilerin eksiklik bildirimlerini kişisel eleştiri olarak algılamalarını aşağıdaki şekilde açıklamıştır:

*“İşletme yöneticilerinin kişilikleri de aksiyon almama nedeni olabilir. Bazı yöneticiler iç kontrol zafiyeti olarak bildirim yapılmasını kendilerine yöneltmiş bir eleştiri olarak algılayabiliyorlar. Bu noktada eğitim ya da işletme ölçeğinden ziyade bağımsız denetçilerle doğrudan muhatap olan yöneticilerin karakterleri ön plana çıkıyor. Bazen eğitim seviyesi daha düşük olan veya nispeten daha küçük sayılabilecek işletmelerin yöneticileri yapılan bildirimleri çok önemseyip teşekkür ederek tavsiye isteyebiliyorlar. Bazen de tam aksi ile karşılaşabiliyoruz.”*

BD5 Kodlu Bağımsız Denetçi, işletme ölçeğinin aksiyon almamak için nasıl bir sebep teşkil ettiğini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

*“Yöneticilerin tavsiye mektubu ile bildirdiğimiz eksikliklere karşı aksiyon almamalarının sebebi esasında yine şirket ölçeği ile doğrudan alakalı. Örneğin en çok eksiklik bildirimini stok yönetimini konusunda yaptığımızı belirtmiştim. Sayım ve envanter işlemlerinin birçok işletmede yeterince yapılmadığını ya da hiç yapılmadığını ifade etmiştim. Buna yönelik eksiklik bildirimini yaptığımızda mali ve organizasyonel yapısı güçlü olan işletmelerde derhal sayım ekibinin sayısı artırılıyor, her departmandan bir kişi sayım ekibine dahil edilerek depodaki sorumluların sadece refakatçi olması sağlanıyor.*

*Ama işletmenin yapısı büyük değilse ve az personele çok sayıda görev yükleniyorsa üzerine bir de sayım ve envanter işlemlerini yaptırmaya zaman kalmadığından depo sorumluları hem sayıp hem envanter çıkararak raporlama yapabiliyorlar ki bu da önemli bir iç kontrol zafiyeti olarak nitelendirilmektedir. Yapı küçüldükçe görevlerin ayrılığı ilkesinin daha fazla ihlal edildiğine şahit oluyoruz. Ödemeleri yapmakla yetkili olan personelin kayıtları da yapması gibi ciddi iç kontrol zafiyetleri artmaya başlıyor. Burada denetim ekibinin yetkinliği de önem kazanıyor, çünkü denetim ekibi işini yaparsa ve isabetli tespitlerde bulunursa işletmelerin büyük çoğunluğu yapılan eksiklik bildirimlerini ve tavsiyeleri önemsiyor. İşletmenin imkanları dahilinde yeterli aksiyon alınamasa bile iç kontrol zafiyetlerinin farkına varılıyor ve bu hususta bir çaba gösterme süreci başlıyor.”*

BD2 Kodlu Bağımsız Denetçi, kayıt dışı çalışmanın iç kontrol eksikliklerine ilişkin bildirimlere karşı aksiyon alınmamasına sebep olma nedenini aşağıdaki şekilde açıklamıştır:

*“Kayıt dışı çalışan işletmeler için faaliyetlerin bir kısmının personelin ve 3. kişilerin bilgisi dışında tutulmasının amaçlanmasından dolayı kasıtlı olarak flu bırakılması da aksiyon alınmamasına neden olabiliyor. Bu yolla kesintisiz işlemesi gereken iç kontrol süreci kesintiye uğratarak kayıt dışından kaynaklanan boşlukların ortaya çıkmasının engellenmesi amaçlanıyor.”*

## **B) İç Kontrol Eksikliklerine Karşı Alınan Tedbirlerle İlgili İyi Uygulama Örnekleri**

Bağımsız Denetçilere işletme yöneticilerinin iç kontrol eksikliklerine ilişkin bildirimlere vermiş olduğu olumlu reaksiyonlar olup olmadığı sorulmuştur. Bu soru üzerine meslek mensupları kendi tecrübelerine dayanarak aşağıdaki şekilde iyi uygulama örnekleri vermişlerdir:

**BD1:** *“Büyük bir metal üretim işletmesinde hurdaların depo personeli tarafından kayıt dışı olarak ve işletme yetkililerine haber vermeksizin satıldığını tespit ettik. Bunun üzerine üretim sürecinde gerek artıklardan gerekse hatalı parçalardan kaynaklanan hurdaların*

yönetimine ilişkin ilave hesaplamalar ve kontrol mekanizması kurulmasını tavsiye ettik. İşletme yönetimi ile bu hususu ilk paylaştığımızda hurdaların ekonomik değerinin hiç farkında olmadıklarını anladık. Tavsiyemiz üzerine derhal bu konuda önlem aldılar ve işletme üretim artıklarını ve hurdaları anlaştığı bir geri dönüşüm firmasına satmaya başladı. Bu satışlar sonrası işletme gelirlerinde artış olduğu gibi, imalat sürecine ilişkin farkındalıklarının da arttığını gözlemledik.”

**BD3:** “İç kontrol eksikliğinin giderilmesine yönelik “stok giriş ve çıkışlarının yeterli düzeyde kayıt altına alınmadığı, depoda çeşit sayısı fazla olduğundan sayım sonuçlarının hatalı olduğu, fiili durum ile kaydi durumun uyumsuz olduğu bunun da işletme depolarını suistimale açık bir hale getirdiği” şeklinde raporlama yaptığımız bir işletme yönetimi tamamen dijitalleşme kararı almıştır. İşletme yönetimine kasadan para çalınması ile depodan mal çalınmış olması arasında bir fark olmadığını belirttiğimizde işin önemini idrak ederek bu eksiklik üzerinde titizlikle durulmuştur. İşletme deposunda barkod uygulamasına geçilmiş, kameralar, sensörler ve yapay zeka destekli modern bir dijital sistem kurulmuştur. Bütün bu kontrollere ek olarak stokların işletme sınırlarına giriş ve çıkışında özel güvenlik görevlilerinin imzasına, onayına, sürece dahil olmasına yönelik ek bir kontrol unsuru daha geliştirilmiştir. Bu yatırımlar sonrasında işçilik maliyeti de azaldığından sıklıkla sayım yapılmış ve fiili durum ile kaydi durumun zaman içerisinde birebir aynı olduğu gözlemlenmiştir.”

**BD4:** “Teknolojinin yetersiz kullanılmasının sonuçlarına ilişkin biraz önce verdiğim örneği iyi uygulama örneği olarak da verebilirim sanırım. O işletmede yaptığımız denetim sonrasında tavsiyelerimize uyularak ürün bazında barkodlama yapılmaya başlanmıştı ve sayım ekipleri bölgeden yapılan transferler ile mağaza çalışanların dışından seçilmeye başlanmıştı. Böylece sonraki denetim dönemlerinde fiili durum ile kaydi durumun birbirini teyit ettiğini gördüğümüz gibi, o dönemdeki kayıp malların miktarını da tespit etmeleri mümkün oldu”.

BD4'ün teknolojinin yetersiz kullanılmasının nasıl sonuçlara yol açacağına dair açıklamaları Bölüm 3.8.1.7.'de açıklandığından burada tekrar yer verilmemiştir.

**BD5:** *“Muhasebe departmanı ve Finans departmanının ayrı ayrı ticari programlar kullandıkları bir şirketin yönetimine, ayrı ayrı raporlama dili kullanmanın sakıncaları anlatılarak tüm departmanların entegre olarak kullanabileceği bir otomasyon sistemi önerildi. Öneri doğrultusunda yapılan değişiklik sonucu yönetici ve çalışanlar için zaman tasarrufu sağlandığı gibi, departmanlar arası iletişimin arttığı ve birbiriyle çelişen raporlamaların ortadan kalktığı görüldü.”*

**BD6:** *“Personel ücret bordrolarını hazırlayan birimin başındaki İK Direktörü ile ilgili çalışmayı onaylayıp ödeme talimatı yazan Mali İşler Direktörü'nün evli olmaları nedeniyle iç kontrol zafiyeti oluşma riskine karşı üst yönetime raporlama yapıldı. İlgili çalışanların uzun yıllardır çalışan ve itimat edilen orta düzey yöneticiler olması sebebiyle görevlerinde herhangi bir değişiklik yapılmamakla birlikte, ücret bordrolarının kontrolü için ilaveten bir personel görevlendirildi. Bu hususta yaşanmış herhangi bir suistimal bulunmasa da önemli bir iç kontrol zafiyeti ortadan kalktığı gibi, ilgili direktörlerin de bu husustan esasında rahatsızlık duydukları ve bu şekilde çalışma ortamlarının rahatladıklarını beyan ettiklerini tecrübe ettik.”*

### **3.8.1.8. Bağımsız Denetimin İşletmelerin İç Kontrol Süreçlerine Katkılarına İlişkin Bağımsız Denetçi Görüşleri**

Bağımsız Denetçi meslek mensupları, denetim faaliyetlerinin işletmelerin iç kontrol süreçlerine en önemli etkisinin eğitim boyutunda olduğunu ifade etmişlerdir. İşletme yönetici ve çalışanlarının denetim sürecinde, normal faaliyetleri esnasında fark etmedikleri birtakım noktalara dikkatlerinin çekilmesi neticesinde iç kontrole ilişkin farkındalıklarının arttığını ve kişilerin önce kendilerini kontrol etmeyi öğrenip sonra da birbirlerini eğiterek zincirleme bir eğitim boyutunun oluştuğunu ifade etmişlerdir. Bağımsız Denetçilere göre denetim faaliyetlerinin işletmelerde ikinci en önemli fonksiyonu iletişime olan etkisidir. Denetim faaliyetleri süresince işletme faaliyetlerinin

en alt düzeyden en üst düzeye kadar dikey ve her düzeyde yatay olarak değerlendirmeye tabi tutulmasının birimler arasında yazışma ve toplantıların artması suretiyle iletişimi de artırdığını ifade eden meslek mensupları, iletişimin artması ile ortak hedefler belirlenmesinin önünün açıldığını ve böylelikle zaman içerisinde bir kurum kültürü oluştuğunu belirtmişlerdir. Kişilerin hem kendilerini hem ekiplerini yatay ve dikey olarak gözlemlediği ve kontrol altına aldığı için iç kontrolün kontrol ortamına ilişkin değerlendirmelerin yeniden oluşturulduğunu belirten meslek mensupları bu durumun çalışan ve yöneticileri disipline eden bir etkisi olduğunu da beyan etmişlerdir. Bağımsız Denetimin iç kontrole olan katkıları hakkındaki görüşlerini özetle bu şekilde ifade eden meslek mensuplarından bazılarının bu husustaki diğer açıklamaları aşağıdaki gibidir:

**BD5:** *“Yöneticilere iç kontrol eksikliklerine ilişkin tavsiyelerde bulunurken bağımsız denetim raporundan da yararlanmalarını tavsiye ediyoruz. Yapılan tespitler doğrultusunda alacakları önlemler ile bir şirket kültürü oluşmasının sağlandığını ve yıllar içerisinde düzenli bir sisteme kavuştuklarını gözlemleyebiliyoruz. İlk denetim dönemlerinde yapılan eksiklik bildirimleri neticesinde özellikle Bağımsız Denetim raporunda sınırlı olumlu görüş bildirdiğimiz işletmelerde, sonraki dönemlerde denetçilerin olumsuz bulduğu hususlara ilişkin hazırlık yapıldığını, sorulacak sorulara hazırlıklı olunduğunu ve zaman içerisinde bu hazırlıkların iyileştirici etkilerini gözlemleyebiliyoruz. Bağımsız denetimin işletmeleri disipline ettiğini ve eğittiğini söylememiz mümkün. Bunun yanı sıra Bağımsız Denetim sürecinde raporlama ve tavsiye mektupları öncesi yapmış olduğumuz toplantı organizasyonları ile şirket içindeki departmanları bir araya getirdiğimizden ve iç kontrole ilişkin görüş ve tavsiyelerimizi sözlü olarak paylaştığımızdan dolayı, iç kontrolün iletişim fonksiyonunun gerçekleştirilmesinde de bağımsız denetim sürecinin katkısı olduğunu düşünüyorum. Elbette çok kapalı bir yapısı olan denetim ekibine şeffaf davranmayan işletmelerde bunların gerçekleşmesi pek mümkün olmuyor. Bu gerçekleşmeler daha çok gelişime ve iletişime açık işletmeler için söz konusu olabiliyor.”*

Bağımsız denetimin iç kontrole katkıda bulunmasının işletme yöneticilerinin önemlilik algısıyla doğrudan ilişkili olduğunu belirten BD6 Kodlu Bağımsız Denetçi konuşmasını görüşlerini aşağıdaki cümlelerle ifade etmiştir:

**BD6:** “İşletme yöneticileri ve çalışanlarının eğitilmesinde Bağımsız Denetim kuruluşunun yetkinliğinin etkisi büyük. Doğru bir yönlendirme yapabiliyorsa yönetici ve çalışanların farkındalığı artıyor. Bağımsız denetim kuruluşu doğru mesajları verebilirse işletme eksikliklerinin farkına vararak iç kontrol ve iç denetim hususlarında daha hızlı ve anlamlı aksiyon alabiliyor. Burada işletmenin duyarlılığı kadar bağımsız denetim kuruluşunun da iç kontrolün önemini doğru aktarabilmesi önemli. Denetçinin işletmenin iç kontrole ilişkin ihtiyaçlarını iyi anlayıp adrese teslim tavsiyede bulunması gerekli. Bağımsız denetimden fayda gören işletmenin iç kontrole ilişkin algısı da değişiyor.”

Bağımsız denetimin işletmelerin tüm süreçlerine olduğu gibi iç kontrol süreçlerine de katkısının büyük olduğuna inandığını belirten BD7 Kodlu Bağımsız Denetçi aşağıdaki açıklamalarda bulunmuştur:

**BD7:** “Mevzuat gereği birçok meslek mensubuyla çalışmak zorunda kalan yöneticilerin bazıları bağımsız denetimi ilave bir yük gibi görebiliyor. Ama bağımsız denetim ekibi diğer meslek mensupların görmediği yönleri görüyor aslında. Çünkü Mali Müşavir işletmenin muhasebe ve vergisel prosedürlerini sevk ve idare ediyor, işletmeye daha çok bu minvalde danışmanlık yapıyor. Yeminli Mali Müşavir vergi denetmeni şapkası takmış olduğundan tüm işlemleri vergisel boyutuyla denetliyor ve değerlendiriyor. Ama Bağımsız denetçiler işletmeye tüccar gözüyle bakıyor. İşletmenin sürekliliği, sürdürülebilir karlılık, iç kontrol, işletme faaliyetleri ve mali tabloları etkileyecek olan tüm süreçler bağımsız denetçinin konusuna giriyor. Bu nedenle bütünsel bir yaklaşımla denetim yapılıyor ve işletme yöneticileri ve çalışanlarına yol gösterici etkilerde bulunuluyor. İşletme süreçlerine ilişkin eğitici ve yol

*gösterici bir etkiyle birlikte işletme içi iletişimi de artıran bir etki söz konusu oluyor.”*

### **3.9. Yöneticilerle Yapılan Mülakatlara İlişkin Bulgular**

Bu bölümde yöneticilerle yapılan mülakatlardan elde edilen bulgular sunulmuş ve analiz edilmiştir. Yöneticilerin kendilerine bildirilen iç kontrol eksikliklerine ilişkin açıklamaları, bu eksikliklerin giderilmesine yönünde almış oldukları tedbirler, tedbir alamadıkları durumların sebepleri, kurum kültürüne ilişkin düşünceleri ve bağımsız denetimin işletmelerindeki iç kontrol süreçlerine katkıları hususlarındaki görüşleri ayrı başlıklar halinde sınıflandırılmış ve değerlendirilmiştir.

#### **3.9.1. Bağımsız Denetçiler Tarafından Bildirilen Eksiklikler ve Bu Eksikliklerin Giderilmesi İçin Alınan Tedbirlere İlişkin Yöneticilerin Görüşleri**

İşletme yöneticilerine Bağımsız Denetçiler tarafından kendilerine raporlanan iç kontrol eksikliklerinin neler olduğu ve bu eksikliklerin giderilmesi için alınan tedbirlerin neler olduğu sorulmuş ve detaylı açıklamalarla birlikte bu bölümde sunulmuştur.

**Tablo 12: Y1 Kodlu Yöneticiye Raporlanan Eksiklikler Ve Alınan Tedbirler**

<b>RAPORLANAN EKSİKLİK</b>	<b>ALINAN TEDBİRLER</b>	<b>AÇIKLAMA</b>
STOK SAYIMLARININ DÜZENLİ YAPILMAMASI	Sayımlar sıklaştırıldı, özel yazılım ile diğer birimlere entegre ederek kontrolü sağlandı.	Bulduğumuz sektör itibarı ile stokların sayım ve envanter işlemleri işletmemiz açısından son derece önemli. Giyim ürünleri imal ettiğimiz için hangi ürünün hangi renginin hangi bedeninin stokta kaç adet yer aldığı sadece iç kontrol açısından değil aynı zamanda müşterilerin online alışveriş esnasında yanıtılmaması açısından da mühim. Üretim dışında aynı zamanda fason işçilik de yaptığımız için ürünlerimizin alış ve satış adetlerinin sayım ve kontrol işlemleri faaliyetlerimiz arasında önemli bir yer tutuyor.
DEPO VE SAYIM EKİPLERİNİN AYNI KİŞİLERDEN OLUŞMASI	Depo personeli ile sayım ve kontrol ekipleri ayrıldı.	Sayım ekibini farklı departmandan bir ekip denetliyor ve Muhasebe Yetkilisi tarafından son bir kez çapraz kontrol yapılıyor.



TEKNOLOJİNİN ETKİN KULLANILMAMASI	Otomasyonda yetki kısıtlamaları ve entegre yazılım kullanmaya başlandı.	Faaliyetlerimizde üretim-stok-muhasebe-finansman-personel-satın al-ma ve satış fonksiyonlarının tamamen birbirine entegre olacağı pahalı yazılımları satın almamız mevcut mali koşullarımız gereği mümkün bulunmadığından, her bir departman için ayrı program modülleri satın alarak bunları kendi istihdam ettiğimiz Bilgi İşlem Sorumlusu personel aracılığı ile birbirine entegre ettiriyoruz. Bu şekilde hem maliyetimizi düşük tutmuş oluyoruz hem de ihtiyaçlarımıza hızlı çözüm bulmuş oluyoruz. Kullandığımız yazılımlarda personel yetkilendirmelerine özel bir önem veriyoruz, tüm işlemlerimiz otomasyon üzerinden yürütüldüğünden varsa hile ve hatalar ile sorumlularını tespit etmemiz kolay ve çabuk oluyor.
ÖDEME VE KAYITLARIN AYNI KİŞİ TARAFINDAN YAPILMASI	Yetkileri yeniden düzenlenerek çapraz kontrol sistemi kuruldu.	Vezne personeli ile kayıtları yapan personel farklı olduğu gibi bunları denetleyen ayrı bir sorumlu var. Muhasebe ve finans departmanları ayrı. Satın almaları onaylayan kişi ile ödeme onaylarını veren kişi farklı. Her bir işlemimizi muhakkak suretle birden fazla personel ile çapraz kontrole tabi tutuyoruz. Çalışan sayımız fazla değil ama her bir personelin bir diğerini kontrol etme yükümlülüğü var.
YETERLİ BELGE DÜZENİ VE YETKİ/ONAY SİSTEMİ OLMAMASI	Yazılı prosedürler uygulanmaya başlandı.	İç kontrol sisteminin sağlıklı bir şekilde işlemesi için yazılı prosedürler uygulamaya özen gösteriyoruz. Kurallar ve ilkeler dışında günlük faaliyetlerimizde de görüşme ve toplantıların yazılı tutanaklarının olmasına önem veriyoruz. İki kişilik görüşmelerde bile alınan ani ve hızlı kararlar uygulamaya geçirilirken aynı anda küçük notlar halinde yazılı hale getiriliyor bir tutanağa bağlamak mümkün olmasa da taraflar arasında elektronik posta gönderimi yoluyla kanıtla dönüştürülüyor.

Y1 Kodlu Yönetici işletmeleri zorunlu denetime tabi olmadığı halde ihtiyari olarak zaman zaman denetlettirdiklerini belirtmiştir. Denetime ilk başladıkları dönemde en çok stoklarla ilgili ikazlar aldıklarını belirten Y1, eksikliklerini görmek için denetim ekibi ile sıkı ilişki içerisinde bulduklarını ifade etmiştir. Y1 eksiklik raporlamalarına ilişkin ayrıca aşağıdaki açıklamaları yapmıştır:

**Y1:** *“Denetim ekibi ile sık sık zaman geçirdiğimizden kendilerinin anlık olarak tespitlerini bizimle paylaşmaları mümkün oluyor. Böylece iç kontrol eksikliğini raporlanmasını beklemeden bu hususta*

*tedbirlerimizi almış oluyoruz. Moda çok hızlı değişim geçirdiğinden giyim ürünleri üreten tekstil firmaları için hız çok önemli. İdari kararların çok hızlı alınması ve hayata geçirilmesi gerekir, tüm faaliyetlerimizde zaman çok önemli olduğundan eksikliklerimizi de çok hızlı tespit ederek önlem almak zorundayız. Bu nedenle böyle bir yolu tercih ediyoruz. Aksi halde bildiğiniz üzere bağımsız denetimde mali dönemin sona ermiş olması ve faaliyet sonuçlarının denetlenmesi söz konusu. Böyle bir süreci beklemek bizim sektörümüzde çok geç kalınması anlamına geliyor.”*

**Tablo 13: Y2 Kodlu Yöneticiye Raporlanan Eksiklikler Ve Alınan Tedbirler**

RAPORLANAN EKSİKLİK	ALINAN TEDBİRLER	AÇIKLAMA
STOK SAYIMLARININ DÜZENLİ YAPILMAMASI	Günlük sayım yapmak, ambar otomasyon sistemi kullanmak.	İnşaat faaliyetlerimizde malzemeli taşeronluk sistemi ile çalışıyoruz. Bundan dolayı şantiyelerimizde zaman zaman aynı anda birden fazla taşeronun malzeme sevkiyatı yapması söz konusu olabiliyor. Bu durumda ambar giriş çıkışları ve imalata sevk edilen malzemeler ayrı bir önem kazanıyor. Çünkü hem kendi ambarımızı yönetmek hem de taşeronların birbirlerine ait malzemelerini kullanmalarının önüne geçmek için tedbirli davranmak durumunda kalıyoruz. Buna yönelik ambar otomasyon sistemleri kullanıyor ve sayım işlemlerini çok malzeme girişi olan tarihlerde günlük yapmak zorunda kalabiliyoruz.
GRUP İÇİ İŞLEMLER	Grubun ortak çalışanlarının görev tanımlarını netleştirmek.	Bu hususta eksiklik bildirimlerini çok kez aldığımız için iç kontrole ilişkin tedbirlerimizi daha çok bu alanda yoğunlaştırıyoruz. Her ne kadar personel sayımız fazla olsa da grubumuz yapı olarak büyük olduğundan şirketlerin ortak olarak görevlendirme yaptığı çalışanlar olabiliyor. Bu noktada grup içi işlemleri çapraz kontrole tabi tutabileceğimiz bir iç kontrol kurgusu yapmaya özen gösteriyoruz. Grubun farklı şirketlerine aynı anda hizmet veren çalışanların sayısını azaltarak görev tanımlarını netleştiriyoruz.

Şirketler grubunda tarım ve inşaat sektörlerinde faaliyet gösteren toplam 7 şirket olduğunu belirten Y2 Kodlu yönetici, bu şirketlerin her ne kadar tüzel kişilikleri farklı olsa da ortaklık yapıları aynı olduğundan her birinin yönetim kurullarının dışında tek çatı altında toplanan bir üst yönetim olduğunu ifade etmiştir. Y2 raporlanan iç kontrol eksikliklerine ilişkin aşağıdaki açıklamaları yapmıştır:

**Y2:** *“Şirketlerimiz denetlenirken grup içi işlemler hususu ön plana çıkıyor. Birimler arasındaki koordinasyon ve kontrol eksiklikleri ve*

*görevlerin ayrılığı ilkesinin ihlaline ilişkin yazılı uyarılar alıyoruz. Bir de stok sayım ve envanter işlemlerine ilişkin yazılı eksiklik bildirim yapıyor. Ağırlıklı olarak İnşaat sektöründe faaliyet gösteren bir işletme olarak iç kontrol süreçlerimize taşeron firmaların personeli de dahil olduğu için iç kontrol prosedürlerini uygulamakta zaman zaman güçlük çekebiliyoruz. Özellikle farklı lokasyonlarda şantiyeler kurulduğunda bu birimler arasında iletişim kurmak ve koordinasyonu sağlamak güçleşebiliyor. Şirketlerimizde bağımsız bir iç kontrol ya da iç denetim birimi yok. Bağımsız Denetçilerin tavsiyeleri doğrultusunda, orta düzey ve üst düzey yöneticilerin birbirini sürekli kontrol ve denetime tabi tuttuğu bir sistem oluşturma çabasındayız. Genel olarak iç kontrol süreçlerimize ilişkin bağımsız denetçilerden çok fazla olumsuz geri bildirim almamakla birlikte tavsiyeleri olduğu zaman bunları hayata geçirmeye gayret ediyoruz.”*

**Tablo 14: Y3 Kodlu Yöneticiye Raporlanan Eksiklikler Ve Alınan Tedbirler**

<b>RAPORLANAN EKSİKLİK</b>	<b>ALINAN TEDBİRLER</b>	<b>AÇIKLAMA</b>
STOK SAYIMLARININ DÜZENLİ YAPILMAMASI	Sayım ve envanter işlemlerine ilişkin sistem kurgusu ve ekip değişikliği yapıldı.	Sayım ve envanter işlemlerine ilişkin sistem kurgusu yenilendi ve bu işlerle ilgili departmanların yöneticileri değiştirildi.
YÖNETİM KADROSUNUN AİLE FERTLERİNDEN OLUŞMASI	Yönetim ve İcra Kurullarına profesyonel yöneticiler dahil edildi.	Şirketin yönetim ve icra kurullarına profesyonel yöneticiler dahil edilerek oy hakkı verilmesi sorunu tam olarak çözmese de kısmen denge sağlanmasına katkıda bulundu.
GÜVEN ESASINA DAYALI PERSONEL İSTİHDAMI	Ekip değişiklikleri yapıldı.	Profesyonel bir yönetici olarak İcra Kurulu'na dahil olduğum tarihten itibaren yaptığım gözlemler doğrultusunda bazı orta düzey yöneticileri değiştirmek durumunda kaldık. Uzun yıllardır çalışan kişilerin yeni bir sistem kurulmasına direnmesini doğal karşılıyoruz. Bu nedenle gereken alanlarda personel değişikliğine giderek sistemi yenilerken insan kaynaklarını da tazelemiş olduk. Bununla birlikte kişilere değil sisteme güven esaslı geliştirmeye çalıştığımızdan kendi kendini denetleyen bir yapı oluşturma gayretindeyiz. Bağımsız denetim ekiplerinin raporları bu doğrultuda bizim için yol gösterici oldu.

GÖREV TANIMLARININ SINIRLARININ BELİRGİN OLMAMASI	Görev, yetki ve sorumluluklar yeniden düzenlenerek netleştirildi.	Geleneksel yönetim anlayışına sahip olan üst düzey yöneticilerin bilinçli olarak görev tanımlarında gri alanları fazla tuttuklarını bu şekilde gerektiğinde ilgiliye sorumluluk attediklerini gözlemliyorum. Bu son derece amatörcü bir yaklaşım olduğu gibi sürdürülebilir bir durum da değil. Çünkü bir noktadan sonra bu gri alanlar çalışanların lehine dönüyor ve ortaya çıkan kayıp kaçak ve hilelerde "faili meçhul" çok oluyor. Bunun çözümünün de gri alanların azaltılarak sınırların netleştirildiği görev ve yetki tanımlarının belirlenmesi ve şirket içi iletişimin artırılması olduğunu yapılan değişikliklerle birlikte deneyimliyoruz.
---------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

İç kontrole ilişkin eksikliklerin en büyük sebebinin yöneticilerin zaafı olduğunu düşündüğünü söyleyen Y3 Kodlu yönetici, en önemli yönetim zaafının ise merkeziyetçi bir yetki kullanma arzusu olduğuna inandığını belirtmiştir. İşletmelerin iş hacimleri ne kadar büyürse büyüsün geleneksel yönetim yani patron şirketi anlayışından kurumsal yönetim anlayışına geçmekte zorluk yaşandığını ifade eden Y3 aşağıdaki açıklamaları yapmıştır:

**Y3:** *“Tek adam yani patron anlayışından uzaklaşamadığı için yetkilerin delege edilmesinde sorun yaşanıyor. Yani öncelikle zihniyetlerin değişmesi gerekiyor. Şirketlerde görevler dağıtılırken bir sacayak mantığının izlenmesi gerekir, bir kişiye sorumluluk verilirken buna paralel olarak yetki verilmeli ve sonra da hesap sorulabilir bir sistem geliştirilmeli. Ancak maalesef uygulamada sorumluluk verilir hesap soruluyor ama yetkiler kısıtlanıyor. Bu durumda hangi düzey çalışan olursa olsun kişi önce kendini koruma altına alma güdüsüyle rahat hareket edemiyor, şirketler çalışanların bir öz kontrol geliştirmesine izin vermiyorlar. Bu bizim şirketler grubumuza has bir durum değil, daha önce birçok uluslararası şirkette yöneticilik yaptım, yerel şirketlerle çalışmaya başladığımda bu bahsettiğim şeyin ortak bir problem olduğunu gördüm. Geleneksel yönetim anlayışının en büyük sorunlarından biri de işletme faaliyetlerine ilişkin kavramların içinin doğru bir şekilde doldurulamaması. Örneğin birçok işletmede finans departmanının asıl işlevinin kredi bulabilmek olduğu düşünülüyor, oysa finans departmanının en temel işlevleri mali hedeflerin belirlenmesi, bu hedeflere yönelik finansman modellerinin planlanması ve nakit akışının kontrol edilmesi olması gerekirken borçlanma*

departmanı gibi görülmüyor. Yine İnsan kaynakları departmanı personel özlük ve maaş işlemlerini yürüten birimler gibi algılanıyor. Oysa bir kurumun en değerli varlığı insan kaynakları olmalıdır, kaliteli hizmet veya mamul üretimi insan kaynaklarının kaliteli olmasıyla mümkündür en iyi teknolojileri ve en gelişmiş cihazları kullansanız dahi kalifiye iş gücüne sahip değilseniz kaliteli sonuç alamazsınız. Yöneticilerin işletme faaliyet ve birimlerine ilişkin farkındalıklarının artmasıyla kurum kültürünün oluşması, objektif bir yönetim tarzı ile de iç kontrol proseslerinin işlerliğinin sağlanması mümkün olabilir. İç kontrol eksikliğine bir başka sebep olarak da ucuz işgücü temin etme arzusu diyebilirim. Sağlıklı işleyen bir iç kontrol sisteminin olmazsa olmazı bu sistemi yürütecek bilinçte kalifiye personel ve yöneticiler. Ama yaptığı işin gerektirdiği vasıflara sahip personel yerine ucuz personel istihdam etme yönelimi de var. Grup şirketlerimizde toplam 3 şirkete bağlı 7 işletme var. Bu şirketlerden lokomotif olanı bağımsız denetime tabi ama diğerleri henüz zorunlu bağımsız denetime tabi değil. Ancak mali tabloların konsolidasyonu nedeniyle bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerimizde de hemen hemen süreçleri aynı biçimde yönetiyoruz. Bağımsız denetim ekiplerince lokomotif şirketin iç kontrol riskleri değerlendirilirken grup içi işlemler ve grup şirketinin faaliyetleri de gözden geçiriliyor. Şirketlerimizde bağımsız bir iç kontrol ya da iç denetim birimi yok, fakat şu an kurulması için girişimlerde bulunuyoruz çünkü halka arz aşamasındayız ve oldukça büyük olan cirolarımız ve 2000'e yakın personelimiz ile faaliyet alanımız bizi iç kontrol ve denetim konusunda girişimlerde bulunmaya zorluyor. Öncelikle bir iç denetim birimi kurma konusunda girişimlere başladık ama ayrı bir birimin henüz olmaması iç kontrol ve denetime ilişkin faaliyet göstermediğimiz anlamına gelmiyor tabi ki. Mevcut durumda grubumuzdaki şirketlere ait işletmelerin tüm faaliyetlerini kapsayan onay ve kontrol mekanizmalarımız var. İyi kurgulanmış bir iç kontrol sistemimiz olduğunu düşünsek de yeterli olduğunu düşünmüyoruz ve geliştirmeye ihtiyacımız olduğunun farkındayız. İç kontrol sistemimiz

*tam oturmamış olsa da oldukça iyi planlandığını düşünüyoruz. Örneğin faaliyetlerimiz kapsamındaki sözleşmelerin bu bir satın alma, kiralama, kredi ya da satış sözleşmesi olması fark etmeksizin önceki dönemde bütçelenmiş olup olmadığı, şirket hedeflerine hizmet edip etmediği gibi hususlar önce ilgili departman yetkilisinin kontrolünden geçiyor. Sonra hukuk departmanı tarafından incelenen sözleşmelerin icra kurulu ve yönetim kurulu tarafından da onay görmesi gerekiyor. Bu süreç en küçük faaliyet için de en önemli faaliyetler için de aksatılmaksızın işletiliyor. Zaman içerisinde sistemin daha iyi oturacağına inanıyoruz. İç kontrol ve denetim işlemlerinin aksatılmamasını ve hızımızı kesmemesini sağlamak amacıyla her sabah istinasız tüm birim yetkililerinin katıldıkları bir toplantı yapılarak hızlı bir paylaşım yapılıyor. Günlük toplantıların dışında haftalık proje takip toplantıları yapıyoruz. Bu toplantılarda hem yapılacak yatırımları hem süregelen projeleri takip ediyoruz ve proje gerçekleştirmeleri, öngördüğümüz risklerin dışında gerçekleşen durumları analiz ederek sonraki yatırımlarımız ve faaliyetlerimiz için her defasında yeniden risk analizi yaparak süreci sürekli olarak güncel tutuyoruz. Şirket yönetimi olarak iç kontrolün ve denetimin işletmelerimizin tüm faaliyetlerini kapsamaması gerektiğini bildiğimizden aylık olarak insan kaynakları direktörü ile gerçekleştirdiğimiz ve işe giren personelin yetkinliklerinden, işten ayrılma nedenlerine, görev tanımlarına ilave edilmesi gereken hususlara ve sürecin kendini denetlemesini sağlayacak noktalara ilişkin ayrıntılı görüş alarak takip yapıyoruz. Ayrıca faaliyet gösterdiğimiz geri dönüşüm ve katı atık sektörünün gereği iş güvenliğine ilişkin tedbirler bizim iç kontrol süreçlerimizde önemli bir yer tutuyor. Bu nedenle her bir şirketimizdeki insan kaynakları birimlerinin yetkilileri, işçi temsilcileri ve üst düzeyde insan kaynakları direktörümüzle yapılan toplantılarda varsa gerçekleşen iş kazaları ve buna ilişkin alınması gereken tedbirler ile iş güvenliği hususunda her çalışanın önce kendisinin sonra ekip arkadaşının kontrolünü sağlayacağı bir anlayış geliştirdik. Her bir şirketimiz için bütçe*

*gerçekleşmeleri aylık olarak kontrol ediliyor ve küçük dahi olsa bütçe sapmalarının nedenleri tartışılarak karara bağlanıyor. Bu sapmalarda ekonomik gündem, piyasa koşulları gibi kontrolünü sağlayamayacağımız hususların payı ile iç kontrol ve denetim ile aşabileceğimiz hususlar ayrı ayrı değerlendirilerek olumsuz sapmaların minimize edilmesi için tedbir alınması, olumlu sapmalardaki tahmin hatalarının neden kaynaklandığının anlaşılması için çaba gösteriliyor. Ayrıca periyodik olmamakla birlikte sürekli faal olan ve gereklilik oldukça toplanan bir disiplin kurulumuz var.”*

**Tablo 15: Y4 Kodlu Yöneticiye Raporlanan Eksiklikler Ve Alınan Tedbirler**

RAPORLANAN EKSİKLİK	ALINAN TEDBİR	AÇIKLAMA
STOK SAYIMLARININ DÜZENLİ YAPILMAMASI	Sayım ve envanter işlemlerine ilişkin ekip değişikliği yapıldı ve üretim artıklarını takip etmek üzere personel istihdam edildi.	Şirketimize raporlanan eksiklikler stok yönetimi ile ilgiliydi. Üretimde kullandığımız malzemeler kıymetli madenden oluştuğu için sayımların düzenli ve sık yapılması gerekiyordu. İmal ettiğimiz ürünlerde bakır plakalar kullanılmakta olduğundan bir iki parçanın kaybolması bile ciddi maliyet artışına sebep oluyordu. Bu nedenle ambar girişleri ve üretime sevk işlemleri önemliydi. Yaptığımız imalat gereği bakır plakalardan parçalar kesilerek ürünlerde kullanılmaktadır. Üretim artıklarını küçük parçalardan oluştuğu için önceden hiç önemsemiyorduk ve takip etmiyorduk. Ancak, denetçiler üretim artıklarını takip etmediğimiz için üretim bantlarında çalışanların bakır plakaları en verimli şekilde kullanmayabileceklerini, bu artıkları satarak gelir elde etme imkanları olduğundan firelerin artabileceğini bildirdiler. Bunun üzerine yaptığımız incelemede, gerçekten durumun böyle olduğunu ve bantlardaki personelin aylık ücretleri kadar satışlardan bu yolla gelir elde ettiklerini tespit ettik. Bu tespit üzerine derhal ambarlarda ve üretim bantlarında gereken tedbirleri aldık ve hurdaları kendimiz satmaya başladık. Hem firelerimizde önemli bir azalış oldu hem de satışlardan ilave gelir elde etmeye başladık.

Şirketlerinde bini aşkın personel ve yurt dışı yatırımlar da olmak üzere çok sayıda işletme olduğunu belirten Y4, bağımsız denetimin iç kontrole ilişkin bakış açılarını tamamen değiştirdiğini ifade etmiştir. Y4 ayrıca aşağıdaki açıklamalarda bulunmuştur:

**Y4:** *“Aslında grubumuz küçük ölçekli bir işletme iken hızlı bir şekilde büyüdü ve aile fertlerinden oluşan yöneticiler nedeniyle kurum kültürü ve iç kontrol farkındalığı olmayan bir yönetim yapısı vardı. Denetim faaliyetleri sonrası profesyonel yönetici olarak katıldığım şirketler grubunda zaman içerisinde çok sayıda profesyonelle çalışmaya ve*

*kurumsal bir kimlik oluşturmaya başladık. Bu nedenle gerek bağımsız gerekse iç denetim faaliyetlerini oldukça önemsiyoruz.”*

**Tablo 16: Y5 Kodlu Yöneticiye Raporlanan Eksiklikler Ve Alınan Tedbirler**

RAPORLANAN EKSİKLİK	ALINAN TEDBİR	AÇIKLAMA
DEPO VE SAYIM EKİPLERİNİN AYNI KİŞİLERDEN OLUŞMASI	Personel görev tanımları değiştirildi, çapraz kontrol sağlayacak şekilde görevlendirmeler yapıldı.	Bize en çok bildirilen konu bir işi yapan kontrol eden ve denetleyen kişinin aynı kişi olmasının iç kontrol prosedürlerine aykırı olduğu yönünde. Envanter ve sayım işlemleri ile cari hesap mutabakatları konusunda ilk yıl denetiminde uyarılar almıştık. Şu an bu sorunlar büyük ölçüde aşıldı.
TEKNOLOJİNİN ETKİN KULLANILMAMASI	Özel yazılım ile üretimden yönetime tüm süreçler entegre hale getirildi.	Entegre üretim tesislerimiz olduğu için stokların kontrolü ve imalat esnasındaki fire takibi çok önemli. Sistematik bir kontrol mekanizması gerekli olduğundan personelden ziyade entegre tesisin bağlı olduğu otomasyon sistemi aracılığıyla kontrol sağlamaya başladık. Hammaddede alımı önemli olduğundan iç kontrol süreçlerinde satın alma, üretim hatlarının ayrı ayrı takip ve kontrolleri, ileri teknolojiye sahip cihazların hatasız çalışması en çok üzerinde durduğumuz konular. Çünkü bizdeki üretimde hata olması durumunda fire oranı yükseliyor ve çıkan atıkların ekonomik bir değeri yok. Bu durumda ürün maliyetimiz fazlasıyla yükseliyor.
ZİMMET FORMLARININ BULUNMAMASI	Zimmet formları düzenlendi.	Envanter ve sayım işlemleri ile cari hesap mutabakatları konusunda ilk yıl denetiminde uyarılar almıştık. Özellikle taşınabilir boyuttaki demirbaşların grubun şirketlerine ait işletmeler arasında el değiştirmesi sorun olmuştu. Grup içi işlemlerde el değiştiren varlıkların fatura edilerek bilanço dışı bırakılmasına dikkat edilmediğinden ilk yılın denetiminde eksiklikler çıkmıştı. Bu durumun zimmet formlarının bulunmamasından kaynaklandığı belirtildiğinden gerekli formlar düzenlenerek sorunlar giderildi.

Y5 şirketlerindeki iç kontrol sistemlerine ilişkin aşağıdaki açıklamalarda bulunmuştur:

**Y5:** *“Grup şirketlerimizde bağımsız bir iç kontrol ya da iç denetim birimi yok. Geleneksel sayılabilecek bir iç kontrol mekanizması var, üretim işletmelerimiz olduğu için daha çok maliyet kontrolü ağırlıklı bir sistem söz konusu. Bu nedenle süreçte iç kontrol ve denetim konusunda her bölüme aynı ağırlıkta hassasiyet gösteremiyoruz.”*

**Tablo 17: Y6 Kodlu Yöneticiye Raporlanan Eksiklikler Ve Alınan Tedbirler**

RAPORLANAN EKSİKLİK	ALINAN TEDBİR	AÇIKLAMA
---------------------	---------------	----------



<p>GÖREV TANIMLARININ SINIRLARININ BELİRGİN OLMAMASI</p>	<p>Görev tanımları netleştirilerek yetki ve sorumlulukların azaltıldığı yeni bir yapı kuruldu.</p>	<p>Önceki yıllarda organizasyon şemasında değişiklik önerisinde bulunmuşlardı, bölümler arasındaki organik bağların fazla olduğunu bu nedenle bölüm sayısının artırılarak karar mekanizmalarının üst düzey yönetimden orta düzey yönetime yayılarak yapının güçlendirilmesini önerdiler ve önerileri aynen uyguladık. Yapılan bu öneri herhangi bir aksaklık ya da kayıp kaçakla ilgili olmamakla birlikte ileriye dönük bir tedbir olarak tarafımıza tavsiye mektubu ile sunulmuş idi. İcra kurulumuz tarafından olumlu karşılandı ve uygulamanın verimli olduğunu çok kısa sürede gözlemleyebildik. Departman ve bölüm sayılarının artırılması ile bölüm müdürleri üzerindeki yetkiler azaldı ve bu da üst düzey yöneticilerin kontrol yükünü hafifletti. Ayrıca bölümlerin sayılarının artırılması ile takım liderlerinin, bölüm şeflerinin ve departman müdürlerinin kendilerini ve diğer birimleri kontrol etme ve izleme olanakları arttı. Her ne kadar şirketlerimiz için önemli sayılabilecek tutarlarda yatırım yapmamızı gerektirse de yapılan harcamaların verimli sonuçları olduğunu ve sürece önemli katkıları olduğunu düşünüyoruz.</p>
----------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Grup şirketlerinde bağımsız bir iç denetim birimi olduğunu ifade eden Y6, iç kontrol sistemine ilişkin tanımlamaların bu birim tarafından yazılı olarak yapıldığını, izleme faaliyetlerinin ise orta düzey yöneticiler aracılığıyla yürütüldüğünü belirtmiştir. Y6 ayrıca aşağıdaki açıklamaları yapmıştır:

**Y6:** “İç denetim birimi tarafından sürecin sürekli olarak denetimi ve yürütme kuruluna 3 haftalık raporlamaları yapıyor. Şirketin yürütme kurulu 3 haftalık periyodik toplantılarla iç kontrol ve iç denetime ilişkin süreç ve gelişmeleri izleme ve kontrol faaliyetini gerçekleştiriyor. Grubumuzdaki 3 şirketten hisseleri halka arz edilmiş olan zorunlu bağımsız denetime tabi ama diğerleri zorunlu bağımsız denetim kapsamında değil. Bununla birlikte kontrol gücü lokomotif şirketimizde bulunduğundan mali tablolar konsolide ediliyor ve dolaylı olarak bağımsız denetim süreçlerine dahil edilmiş oluyor. İç kontrole ilişkin COSO modelini benimsemiş ve bu modelin tüm fonksiyonlarını yerine getirmeye çalışan bir grubuz. Bu nedenle iç kontrol sistemimiz bağımsız denetçilerden genellikle olumlu geribildirim alıyor. Zaman zaman Bağımsız Denetçiler birtakım önerilerde bulunuyorlar ve biz bunlardan azami şekilde faydalanmaya çalışıyoruz.”

**Tablo 18: Y7 Kodlu Yöneticiye Raporlanan Eksiklikler Ve Alınan Tedbirler**

RAPORLANAN EKSİKLİK	ALINAN TEDBİR	AÇIKLAMA
STOK SAYIMLARININ DÜZENLİ YAPILMAMASI	Düzenli sayım yapılması yönünde düzenlemeler yapıldı ve otomasyonda güncellemeler yapıldı.	Tekstil yan sanayi ürünleri imal ettiğimiz için sayısı ve çeşidi çok ama fiziki olarak küçük mamullerimiz var bu nedenle stok takibine çok önem veriyoruz. Ayrıca modayla birlikte hızlı bir değişim de meydana geldiği için stokların sadece korunmasından ziyade doğru miktarlarda üretilmesi ve stok devir hızının, emniyet stoklarının doğru takip edilmesi gerekli. Bağımsız denetçilerin tavsiyesi üzerine stok sayımları sıklaştırıldı ve gerekli yazılım alt yapısı kuruldu. Stok çeşitliliğinden dolayı bir ayı geçmeyecek sıklıklarda sayım ve envanter işlemleri yapıyoruz ve sayım ekibi ile sayım sonuçlarını denetleyen ekibin ayrı kişilerden oluşmasını da şart koşuyoruz. Sürecimiz işlem ve kontrollerin yazılı olarak yapılması üzerine kurgulanmış olduğundan kayıp kaçak ya da suistimal gibi durumlarda sorumlunun tespit edilmesi kolay oluyor.
DEPO VE SAYIM EKİPLERİNİN AYNI KİŞİLERDEN OLUŞMASI	Görevlerin ayrılığı ilkesi uygulandı.	Görevlerin ayrılığı ilkesi olarak bahsedilen; faaliyet gösteren ekip ile kontrol ve denetim yapan ekiplerin ayrı kişilerden oluşması da daha önce kısmen gerçekleştirdiğimiz ama bağımsız denetçiler tarafından verilen tavsiyeleri uygulayarak olgunlaştırdığımız bir husus oldu. Ambar girişlerini takip eden personel ile ambar üretime sevki gerçekleştiren personelin farklı ekiplerden oluşmasına ve birbirlerini sürekli olarak kontrol edebilecekleri ambar fişleri ve otomasyon sistemi kullanmalarına özen gösteriyoruz.
TEKNOLOJİNİN ETKİN KULLANILMAMASI	Otomasyon yatırımı yapıldı.	Gerek stok gerekse üretim işlemlerimizin tüm şirket faaliyetleriyle entegre olabildiği özel yazılımlar kullanıyoruz. Böylelikle hem zaman tasarrufu hem de kolay denetlenebilir bir yapıya ulaşabileceğimiz bağımsız denetim yaptırmaya başladığımız yıllarda denetim ekipleri tarafından tarafımıza ifade edilmişti. Biz de bu doğrultuda hedefler koyarak yıllar içerisinde süreçleri sürekli olarak iyileştirme ve geliştirmeye tabi tutarak bunu büyük ölçüde sağlamış durumdayız.

Bağımsız denetçiler tarafından gerek yazılı gerekse sözlü olarak iç kontrole ilişkin bazı tavsiyeler aldıklarını belirten Y7, bağımsız denetime tabi oldukları ilk yılda daha çok uyarı aldıklarını, verilen tavsiyeleri büyük ölçüde uygulamaları nedeniyle sonraki yıllarda uyarıdan çok iç kontrol süreçlerini geliştirecek ve sorun çözmekten ziyade tedbir almaya yönelik bildirimler aldıklarını ifade etmiştir.

*Y7: “İç kontrol sistemimizin artık iyi yapılandırılmış ve yazılı süreçlere bağlı olduğunu söyleyebilirim. Şirketimizde bağımsız bir iç kontrol ya da iç denetim birimi yok ama üretim, yönetim ve pazarlama süreçlerimizin tamamını kapsayan ve detaylı olarak planlanmış ve uygulamaya konulmuş bir iç kontrol sistemimiz oldu. Sistemin*

*işlerliğini tüm birim müdürleriyle birlikte yönetim kurulu sürekli olarak test ediyor ve gerektiğinde güncellemeler yapıyoruz. Nihai denetim yönetim kurulu tarafından yapılıyor. Sistemimizi kurgularken tüm süreçleri çapraz kontrol yapılabilecek şekilde otomatize etmeye çalıştık.”*

### 3.9.2. Eksiklik Bildirimlerine Karşı Aksiyon Alınmamasına İlişkin Yöneticilerin Açıklamaları

Yöneticilere kendilerine bildirilen iç kontrol eksikliklerine karşı aksiyon almama sebepleri sorulduğunda 9 farklı sebep bildirmişlerdir. Yöneticilerin beyan ettiği sebepler en çok ifade edilen sebepten en az ifade edilene doğru sıralanarak Tablo 19’da sunulmuştur.

**Tablo 19: Yöneticilerin Aksiyon Alınma Sebeplerine İlişkin Beyanları**

SIRA NO	İÇ KONTROL EKSİKLİĞİNE KARŞI YÖNETİCİLERİN AKSİYON ALMAMA SEBEBİ	BEYAN EDEN YÖNETİCİ						
		Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7
1	İlave maliyetten kaçınma	✓	✓		✓	✓		✓
2	İşletmenin kurumsal olmayışı		✓	✓	✓		✓	
3	Yöneticilerin bildirimleri eleştiri olarak algılamaları			✓	✓		✓	
4	Düşük ücretli personel tercihi							
5	Riskin düşük olduğu düşüncesi	✓	✓			✓		
6	Aile Fertlerine Yaptırım Uygulanamaması					✓	✓	
7	Profesyoneller yerine aile üyeleriyle çalışma isteği						✓	
8	Geleneksel yöntemlere duyulan güven		✓					
9	Denetim Ekibinin Yetersiz Raporlama Yapması			✓	✓			

Zaman zaman denetim ekibinin iç kontrole ilişkin bazı tavsiyelerine karşı aksiyon alamadıklarını belirten Y1, önerileri yönetim olarak değerlendirdiklerini ve risklerini ölçümlediklerini ifade etmiştir. Y1 aşağıdaki ilave açıklamaları yapmıştır:

*Y1: “Yapılan önerileri yönetim olarak değerlendiriyoruz ve risklerini ölçümlüyoruz. Fayda-maliyet analizi yaparak alınacak tedbirin maliyetinin risklerin gerçekleşmesi halinde meydana gelecek kayıplardan ne kadar fazla olabileceğini değerlendiriyoruz. Alacağımız*

*ilave tedbirlerin maliyetinin aldığımız riskten fazla olması yani bir diğer deyişle faydasından fazla maliyete katlanmamız gerektiğinde önerileri gerçekleştirilmemeye karar veriyoruz. Ama yapılan önerileri tamamen yok sayarak rafa kaldırmıyoruz, faaliyetlerimizin büyümesi ya da riskin artması durumlarına göre tekrar değerlendirmek üzere erteliyoruz.”*

Bazen denetim ekibinin yapmış olduğu eksiklik bildirimlerinin önceden farkında olmalarına rağmen yönetim kurulu üyelerinin iç kontrol ve iç denetim yatırımları hususunda hemfikir olmadığı durumlarda bazı tedbirlerin alınmasının mümkün olmadığını belirten Y2, bu durumun sebeplerini aşağıdaki şekilde açıklamıştır:

**Y2:** *“Profesyonel yöneticiler kurumsal yönetim anlayışına sahip oldukları için iç kontrol ve iç denetim departmanları kurulması hususunda zaman zaman yönetim kuruluna teklif götürüyorlar. Ancak özellikle ortaklığı bulunan yöneticiler bu yatırımları gereksiz buluyorlar. İş yürüyorsa ve ortada gözle görülür bir sorun yoksa tedbir için bu kadar maliyete katlanmayı yersiz görüyorlar. Zorunlu olmayan ilave maliyetlerden kaçınılıyor. İlave bir maliyete katlanılmasını gerektiren iç kontrol tedbirleri için fiilen bir kayıp veya kaçak tespit edilmiş olması gerekir. Aksi halde iç kontrol tedbirlerine ilişkin önerileri şimdiye kadar böyle bir sorun olmadı bundan sonra da olmaz ifadeleriyle reddetmeyi tercih ederler. Yani tedbir alınması için bir zarar görülmesi gerekir, önce zarar görüp sonra tedbir alma yoluna gidilir.”*

Yönetimde yer alan aile fertlerinin denetçiler tarafından yapılan eksiklik bildirimlerini kişisel eleştiri olarak algılamalarının önemli bir yaklaşım problemi olduğunu ifade eden Y3, profesyonel yönetici olarak eksikliklere vurgu yaptıkları zaman benzer tutumlarla karşılaştığını belirtmiştir. Y3, bu konudaki görüşlerini aşağıdaki şekilde açıklamıştır:

**Y3:** *“Aile fertlerinden olan yöneticilerin eksiklik bildirimlerini kişiselleştirmesi nedeniyle bu bildirimler zaman zaman doğru değerlendirilemeyebiliyor, yani aslında şirketlerin kurumsal kültürünün gelişmesinde ve tespit edilen eksikliklerin düzeltilmesinde*

*en büyük engel yine işletme ortak ve yöneticilerinin kendileri oluyor. Bu anlayış işletmelerin ölçeğinden ziyade kültürüyle alakalı. Bunun dışında bağımsız denetçilerin tavsiyeleri de bazen biraz politik ve yüzeysel oluyor. Sonuçta işletmeler, denetçilerin müşterileri ve müşteriyi zorlamamak istemeleri de doğal. Daha somut veriler ve net açıklamalarla eksikliklerin ortaya konulması gerekir.”*

Yönetim kurulunda eksiklik bildirimlerini değerlendirirken, fayda-maliyet analizi yaptıklarını belirten Y5, riskin büyüklüğü ile tedbirin olası maliyetini karşılaştırarak karar verdiklerini açıklamıştır. Gruptaki şirketlerin yönetim kademelerinde aile bireyleri görev aldığından, görevlerin ihmal edilmesi ya da aksatılması riskine karşı denetim ekiplerince uyarı alınsa da aksiyon alma şanslarının olmadığını ifade eden Y5, konuşmasını aşağıdaki şekilde sürdürmüştür:

**Y5:** *“Aileye ait kurallar var ve sadece hatırlatma yapabiliyoruz. Zaten meydana gelen aksamalar hile, kayıp veya kaçak değil daha çok işlerin yapılmasında acele edilmemesi nedeniyle zamanlama sorunlarının ortaya çıkması şeklinde oluyor. Aslında tarafımıza verilen tavsiyeleri makul, mantıklı ve gerekli buluyoruz. Ama maliyet boyutu önemli olduğu için en elzem olandan başlayarak eksiklikleri gidermeye çalışıyoruz. Elzem olma kriteri de bizim için riskin çok büyük olması ya da halihazırda bir kayıp veya kaçığa sebebiyet veren bir zafiyetin söz konusu olması. Riskin gerçekleşmesinin maliyetinin yüksek olduğu ya da gerçekleşme ihtimalinin düşük olduğu durumlarda bu konuda tedbir almayı öteleyebiliyoruz. Bazen de bize tavsiye edilen şekilde değil daha farklı bir yöntemle eksikliği gidermeye çalışıyoruz.”*

İç kontrole ilişkin eksiklik bildirimlerine karşı tedbir alınmamasının en önemli nedeninin işletme ölçeği büyüse de zihniyetlerin aynı kalması olduğunu ifade eden Y6, işletmelerde hala profesyoneller yerine hısım-akraba ile iş yapma isteğinin öne çıktığını belirtmiştir. Y6 bu hususta ayrıca aşağıdaki açıklamaları yapmıştır:

**Y6:** *“En büyük şirketlere de baksanız aile şirketlerinden oluştuğunu ve aile üyelerinin yönetici olması geleneğinin sürdürüldüğünü görebilirsiniz. Bağımsız denetçiler tarafından bildirilen eksikliklere*

*şirketimiz büyük ölçüde cevap veriyor ama çekinik kalınan konular genellikle aile üyelerini ilgilendiren meselelere ilişkin oluyor. Bizler profesyonel yöneticiler olarak bu hususta bir noktadan öteye gidemiyoruz. Her ne kadar şirket olarak iç kontrole ilişkin bir kurgumuz ve belli proseslerimiz olsa da bir noktadan sonra sürdürülecek faaliyetlere aile üyelerinin çoğunlukta olduğu yönetim kurulu karar verdiği için profesyonel yöneticiler olarak bizim oyumuzun çok fazla hükmü olmuyor. Şu da bir gerçek ki, profesyonel yöneticiler de iç kontrol, iç denetim ya da bağımsız denetim gibi süreçlerde her ne kadar istekli görünseler de iş bireysel olarak hesap verme noktasına geldiğinde kendilerine soru sorulmasını eleştiri ve tehdit olarak algılayabiliyorlar. Bizim kültürümüzde denetlenmek hoşlanılan bir şey değil, güvenilmediğimiz hissine kapılıyor bu kabul etmek gerekir.”*

Y7, raporlanan eksikliklere ilişkin aksiyon alamadıkları bir duruma aşağıdaki şekilde örnek vermiştir:

**Y7:** *“Bağımsız denetim ekiplerinin yaptığı tavsiyeleri büyük ölçüde uyguladık ve iç kontrol riskimizin azaldığına dair kendilerinden olumlu geri bildirimler de aldık. Bununla birlikte bize tavsiye edileni yapamadığımız bir durum da oldu. Bağımsız denetim ekibi her ay yapılan stok sayımları için harcanan emek ve zamandan tasarruf etmek için bize lazer ile sayım yapan gelişmiş teknoloji kullanan cihazlar önerdi ancak oldukça maliyetli olan bu cihazlara şu an yatırım yapmamız mümkün değil. Belki ilerleyen zamanlarda şirketimizde bu cihazlara yatırım yapabilecek bir bütçe oluşturabilirsek yapmayı arzularız bu nedenle gündemimizden çıkarmadık ancak erteledik. Fakat bugünkü ekonomik koşullarda fayda-maliyet analizi yaptığımızda cihaz yatırımının geri dönüşünün uzun vade gerektirdiğini görüyoruz.”*

Mülakat bulgularından; Bağımsız Denetçilerin, yöneticilerin aksiyon almama sebeplerine ilişkin görüşleri ile yöneticilerin aynı husustaki görüşlerinin büyük ölçüde örtüştüğü anlaşılmaktadır.

### 3.9.3. İşletmelerin Bağımsız Denetim Sürecindeki Şeffaflıklarına İlişkin Yöneticilerin Görüşleri

İşletme yöneticileri ve çalışanlarının denetimler esnasında denetim ekibine karşı iç kontrol süreçlerine ilişkin yeterince şeffaf davranıp davranmadıkları konusunda yöneticilerin şirketlerindeki pozisyonlarına göre farklı düşüncelerde oldukları anlaşılmıştır. Patron şirketleri olarak da tanımlanan geleneksel yönetim tarzını benimsemiş olan şirketlerin patronları olan Y1 ve Y7 denetim ekiplerine karşı büyük ölçüde şeffaf davrandıklarını belirtirken, profesyonel yöneticilerin patronların bu görüşlerini paylaşmadıkları görülmüştür. Yöneticiler görev aldıkları şirketlerin şeffaflık derecelerine ilişkin aşağıdaki açıklamalarda bulunmuşlardır:

**Y1:** *“Bağımsız denetim ekibi ile işletmemize ait verileri tamamen açık bir şekilde paylaşıyoruz. İç kontrole ilişkin eleştiri ve önerilerin işletmemizin yararına olduğunun farkındayız. İç kontrol sistemimizde herhangi bir zafiyet olması Bağımsız Denetçiler için belki denetimin sadece bir unsuru olarak göz önünde bulundurulacaktır fakat işletmemiz için hayati önem taşıma riski olduğundan eksikliklerin tespiti işletmemiz açısından daha önemli.”*

**Y2:** *“Profesyonel yönetici olarak şeffaflığın gerekliliğine inanıyorum ancak patronların her zaman şeffaf bir tutum sergilediklerini söyleyemem. Biz grup olarak çok ortaklı şirketlere sahibiz. Fakat yine de hakim olan ailenin gizli gündemlerinin sadece üçüncü kişilere karşı değil çalışanlara ve diğer ortaklara karşı da bulunduğunu gözlemliyorum.”*

**Y3:** *“Yöneticilerin şeffaflık anlayışının sadece bağımsız denetçilere yönelik değil sosyal sorumluluk kavramı kapsamında tüm kişi ve kurumlara yönelik oluşturulması gerekir. Genellikle şirketlerin görünür olmayı seçmediklerini gözlemliyoruz. Bunun iki sebebi olduğunu düşünüyorum: birincisi yöneticilerin bilgisizliği diyebilirim çünkü bilgisizliklerinin ortaya çıkmasından endişe ettikleri için ketum davranan yöneticiler mevcut, ikinci sebebin ise kayıt dışı işlemler olduğunu tahmin ediyorum. İşletme faaliyetleri tüm süreçleriyle birlikte*

*şeffaf ve görünür olmak zorunda, bizim grubumuz özelinde halka arz süreci başlatılmış olduğundan zaten bu zorunlu. Ama halka arz edilsin ya da edilmesin her işletmede kurumsal kültürün oluşması için şeffaf bir yönetim tarzının benimsenmesi gerekir. Şeffaflığın olmadığı bir işletmede iç kontrol ve denetimin sağlıklı işlemesi beklenemez.”*

**Y4:** *“Aile şirketlerinde profesyonel yöneticilerin şeffaf olması hem üçüncü kişiler hem de aile fertleri tarafından beklenmektedir. Ancak bizler profesyonel yöneticiler olarak bazen patronların gizli tutmak istedikleri konularda sırdaşlık görevini üstlenmek zorunda kalabiliyoruz.”*

**Y5:** *“Aile şirketi olduğumuz için ve mazisi eski bir grup olduğumuz için geçmişten gelen alışkanlıklar yönetim tarzında çok etkili oluyor. Yöneticiler bir yana personele bile bazı alışkanlıklarını terk ettirmek güç oluyor. Profesyonel yönetici olarak yönetim kurulunda tek bir oy hakkına sahip olduğum için benim düşünce ve kararlarım zaman zaman bir noktadan öteye geçemiyor. Buradan da yetki kullanımı konusunda da doğru bir dağılım olmadığını anlamamız mümkün. Bırakın bağımsız denetim ekiplerini zaman zaman grup içindeki profesyonel yöneticilere de yeterince şeffaf olduğuna inanmıyorum. Kurumsal bir anlayış olmadığı için, şirket ortakları şirket varlıklarını kendi varlıkları gibi düşünüyorlar, kurumsal bir hafıza oluşturacak sistemin kurulmasına ön ayak olmuyorlar. Bağımsız denetim de kendisinden faydalanılacak bir süreç olmaktan ziyade yerine getirilmesi gereken yasal bir zorunluluk olarak görülüyor.*

**Y6:** *“Halka arz edilme sürecinde olmamız nedeniyle çok sayıda denetime tabiyiz ve profesyonel yönetici olmamız nedeniyle şeffaf olmak zorundayız bu nedenle %95 şeffaf davrandığımızı söyleyebilirim. Hatta zorunlu bağımsız denetim öncesinde de 3 yıl boyunca icra kurulu kararı ile şirketlerimizi hem halka arz süreçlerine hazırlamak hem de bir denetim kültürünün oluşması için bağımsız denetim ekiplerine isteğe bağlı olarak denetlettirdik. Ama şu bir gerçek ki aile üyesi olan yönetim*



*kurulu üyelerinin yaklaşımı bu kadar açık değil. Profesyonel bir yönetici olarak birçok farklı büyük ölçekli şirkette görev yaptım. Diğer görev yaptığım şirketlerde sektör gereği kayıt dışının mevcut olduğu durumlar vardı ve bu durumda işletme yönetiminin bağımsız denetim ekiplerine açık ve şeffaf davranması çok mümkün değildi.”*

**Y7:** *“Bağımsız denetim ekiplerinin gerek iç kontrol gerekse diğer süreçlerimize ilişkin bilgilendirilmesinde %95 oranında şeffaf davrandığımızı söyleyebilirim. Haksız rekabet ortamında faaliyet yürüttüğümüz bir iş kolundayız. İnovasyon ve marka geliştirme yoluyla rekabet ediyoruz ve bazı konuların şirketin ticari sırrı olarak kalması gerektiğine inanıyoruz. Kayıt dışı çalışmamız olmadığından mali tablolar ve iç kontrol hususlarında gizleyecek bir şeyimiz yok diyebilirim. Yaklaşık 40 yıllık bir şirketiz ve alanımızda gerek ürün kalitemizle gerekse satış sonrası destekler ile önemli bir marka değeri oluşturduk. Yönetim kurulumuzda aile üyeleri dışında hiçbir kan bağı bulunmayan profesyonel yöneticiler de var ve eşit oy haklarına sahipler. Karar alırken büyük ölçüde mutabakat sağlanmasına özen gösteriyoruz. Ayrıca şirket ortaklarının şahsi varlık ve işlemleri ile şirketin tüzel kişiliğine ait varlık ve işlemlerin keskin sınırlarla ayrılmasına dikkat ediyoruz. Bu şekilde kurumsal bir kültür oluşturduğumuzu ve bu kültürün şirketimizin tüm faaliyetlerine sirayet ettiğini çok büyük şirketler kadar kurumsal olamamak da %75 hedeflerimizi gerçekleştirdiğimizi düşünüyorum.”*

Meslek mensuplarının; işletmelerin şeffaflık derecesinin kurumsallıkları ile doğru orantılı olduğu, kayıt dışı işlemleri olan işletmelerde şeffaflığın düşük olduğu şeklindeki görüşlerine profesyonel yöneticilerin de katıldığı görülmektedir. Bununla birlikte patronların bu görüşü paylaşmadıkları anlaşılmıştır.

#### **3.9.4. Bağımsız Denetimin İşletmelerin İç Kontrol Süreçlerine Katkılarına İlişkin Yönetici Görüşleri**

Yöneticilerle yapılan mülakatlarda bağımsız denetimin iç kontrol süreçlerine katkılarına ilişkin görüşleri alındığında Y1 Kodlu yönetici; bağımsız denetime tabi olmadıkları halde

şirket dışından profesyonel gözle değerlendirilmeyi istedikleri için ihtiyari olarak denetim yaptırdıklarını, işletme içinde kuracakları iç kontrol/denetim biriminin maliyetini karşılayabilecek büyüklükte bir işletme olmadıkları için denetim yoluyla tespit yaptırdığını beyan etmiştir. Yönetici bağımsız denetime ilişkin diğer görüşlerini aşağıdaki şekilde ifade etmiştir:

**Y1:** “Son bir kaç yıldır ihtiyari olarak aldığımız bağımsız denetim hizmetlerinden son derece memnunuz, işletmemizin iç kontrol sistemini yeniden kurgulamamız mümkün oldu. Bununla birlikte şirket içi iletişimimizde artış olduğu gibi, iç kontrole ilişkin bilgi sahibi olmamız mümkün oldu. Tekstil sektöründeki faaliyetimiz dışında grubumuzdaki bir başka şirket üzerinden özel okul işletmeciliği de yapmaktayız. Okul işletmemizde de aynı yolu izliyoruz. Sadece bağımsız denetçilerden değil, vergi denetçileri ya da Milli Eğitim Bakanlığı tarafından denetlendiğimizde de denetim çıktılarını eksikliklerimizi tespit etmek ve düzeltmek amacıyla bir fırsat olarak görüyor ve değerlendiriyor.”

Grup şirketlerinin çok sayıda olması ve büyüklükleri nedeniyle idari yapının zaman zaman hantallaşabildiğini ifade eden Y2 Kodlu Yönetici, bağımsız denetim yaptırmaya başladıktan sonra gerek mali tablolara gerekse iç kontrole ilişkin farkındalıklarının arttığını ifade ederek aşağıdaki şekilde açıklamalarda bulunmuştur:

**Y2:** “Grubumuzda yer alan şirketlerin tamamı bağımsız denetime tabi olmamakla birlikte, bağımsız denetime tabi olan şirketler denetlenirken grup içi işlemler nedeniyle dolaylı olarak bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerimiz de kısmen denetlenmiş oluyor. Bağımsız denetim ekiplerinin yapmış olduğu eksiklik bildirimleri her ne kadar mali dönem bittikten sonra yönetime ulaşıyor olsa da sonraki dönemler için tedbir alma açısından faydalı oluyor. Öncelikle personel ve yönetim açısından bağımsız denetim ekibinin eksiklik bildirimleri eğitici oluyor, farkında olmadığımız eksiklikleri fark ettiğimiz gibi hiç bilmediğimiz iç kontrol prosedürlerini de öğrenmiş oluyoruz.”

Şirketlerden grubunda sadece lokomotif firmanın bağımsız denetim tabi olduğunu belirten Y3, bağımsız denetimin zorunlu olmadığı geçmiş yıllarda şirket ortaklarının

gerek halka arz isteği gerekse meydana gelen kayıp ve kaçakları takip etmekte zorlanması üzerine gruptaki tüm şirketlerin tüm süreçleriyle birlikte ihtiyari olarak denetletirildiğini belirtmiştir. Dört büyükler olarak anılan uluslararası bağımsız denetim şirketlerinden birine bir yılı aşkın bir süre boyunca yaptırılan denetimler neticesinde, denetim ekibinin şirket yönetimine kurumsal bir kültür oluşturulması ve aile fertlerinin yönetimdeki etkisinin azaltılması yönünde öneride bulunulduğunu ifade etmiştir. Y3 bu konuyu aşığıdaki şekilde detaylandırmıştır:

**Y3:** *“Profesyonel yöneticiler ile çalışılarak kurumsal yönetim ilkelerinin benimsenmesi önerilmesi üzerine ben de şirketin icra kurulu başkan yardımcısı olarak üç yıl önce göreve başladım ve daha önceki yöneticilik tecrübelerimden yararlanarak yeni bir yapılanma yolunda icraat yapmaya başladık. Süreçte iç kontrole ilişkin kurumsal bir anlayış geliştirilmesi, kontrol çevresinin doğru tanımlanması, risk değerlendirmelerinin gerçekçi yapılması yönünde girişimlerde bulduk ve bugünkü noktaya geldik. Gelineen noktada acil ihtiyaçlar çözümlenmiş olsa da grubun iç denetimini sağlayacak ayrı bir birim olmasının şart olduğunu süreç içerisinde gözlemledik ve bu konuda çalışmalara başladık. Yıllar önce yapılan bağımsız denetim faaliyetinde, denetim ekiplerinin grubun şirketlerindeki yönetim ve disiplin anlayışına karşı yaptığı eleştirileri ve iç kontrol eksikliklerine ilişkin bildirimlerini sundukları raporlar halen bizim açımızdan faydalı oluyor. Bununla birlikte; her ne kadar bağımsız denetim ekipleri iç kontrole ilişkin tavsiye mektubu ile eksiklik bildirimini yapıyor olsalar da esasında tavsiyeden ziyade eleştiri babında raporlamalar olduğunu görüyoruz. Yani sorunu ortaya koyuyorlar ama çözüme ilişkin somut öneriler bulunmuyor. Bir nevi hastalığı teşhis edip tedavi etmemeye benziyor. Gerçi bu durum da şirket ortakları tarafından önemli adımlar atılmasına ön ayak olmuş ancak bu kadar kapsamlı raporlamalarda en azından mesleki tecrübelerine dayanarak daha somut ve nokta atışı tavsiyelerde bulunsalardı şu an şirketlerimiz daha çok yol almış olurdu diye düşünüyorum. Bu grup özelinde bağımsız denetim ekiplerinin geri bildirimlerinin en büyük katkısının aile şirketi olarak yapılanmış üst*

*yönetimin profesyonel yöneticiler ile anlaşmaları ve yetki verilmesi olduğunu söyleyebilirim. Tabi bunu bağımsız denetçilerin önerisi üzerine şirket yönetimi derhal bu kararı alarak arayışa girmiştir şeklinde algılamamak gerekir. Birçok yönetim sorununun yanında bağımsız denetçilerin geri bildirimlerinin de örtüşmüş olması kararı etkilemiştir diyebiliriz.”*

Bu noktada denetim sonuçlarının yöneticilerin anlayışları doğrultusunda inisiyatif kullanmaları halinde önem kazandığını belirten Y3 Kodlu yönetici, BD6 kodlu Bağımsız Denetçi ile aynı görüşü paylaşarak katkı oluşmasının yöneticilerin önemlilik algısına bağlı olduğunu ifade etmiştir. Y3 bu husustaki görüşlerini aşağıdaki şekilde detaylandırmıştır:

**Y3:** *“Şunu da kabul etmek gerekir ki zorunlu bağımsız denetim dendiğinde kanuni bir yükümlülük olarak görüldüğünden yöneticilerin denetim ekibinden asıl beklentileri sorun çıkarmamaları ve olumlu rapor vermeleri. Bununla birlikte ihtiyari olarak şirketin durumunu dışarıdan tecrübeli kişilerin ölçümlemesini arzu eden yöneticilerin kontrol ve denetime ilişkin farkındalıklarının daha yüksek olduğu da muhakkak. Bağımsız denetim zorunlu olsun ya da ihtiyari olsun bundan fayda görmenin temel şartı yine yöneticilerin zihniyetleri ve bakış açıları. Denetleyip rapor versin gözüyle bakarsanız sıradan bir teftiş işleminden öteye gidemez ama tavsiyeleri dikkate alır ve bunların kendi şirketinizin lehine olduğu ön kabulü ile hareket ederseniz bağımsız denetim sizin iç kontrol sürecinizin bir devamı haline dönüşebilir.”*

Y4 Kodlu yönetici, Y3 Kodlu yönetici ve BD6 Kodlu Bağımsız Denetçi ile aynı görüşleri paylaşarak şirket yöneticilerinin algı ve anlayışları kadar denetim ekiplerinin yetkinliklerinin de şirketlerin iç kontrol süreçlerine katkı oluşmasında etkili olduğunu belirtmiştir. Y4 kodlu yönetici ayrıca bağımsız denetimin kendi şirketleri özelinde en büyük katkısının kurumsal kültür oluşması ve iç kontrole ilişkin farkındalıklarının artması olduğunu ifade etmiştir.

Y5 Kodlu yönetici kendi şirketleri özelinde yönetim kurulundaki aile fertlerinin bağımsız denetimi hala faydalanılacak bir süreç olarak kabul etmediklerini, zorunlu bir prosedür

olarak gördüklerini belirtmiş, buna rağmen denetimin bundan sonra sürekli olarak yapılacağına bilinmesinden dolayı bir çekince oluştuğunu ve sürekli denetime hazır olma güdüsüyle hareket etmelerinin denetimin en büyük faydası olduğunu ifade etmiştir. Y5 Kodlu yönetici konuşmasını aşağıdaki şekilde sürdürmüştür:

**Y5:** “Özellikle iç kontrole ilişkin eleştirilen hususlar üzerinde duruyoruz çünkü olumsuz ya da sınırlı olumlu bir rapor kredi puanlarımızı etkileyeceği için geleneksel yönetim düşüncesinde olan ortaklar dahi işin önemini kavramış durumda. Bu noktada bağımsız denetim süreci bir nevi metazori ile de olsa şirket yöneticilerini disipline etti ve eğitti diyebilirim. Hatta şirketlerimiz zorunlu bağımsız denetime tabi olduğu ilk yılda yönetim kurulunda bu denetim işleminin gereksiz bulunması nedeniyle zorunlu denetimi yaptırmamıştı. Sonraki yılda finansman gerektiğinde bağımsız denetim raporu olmadığından kredi puanında sorun yaşamakla birlikte TTK gereği bazı işlemleri yapmasının kısıtlanması söz konusu olunca iki yıllık denetim birden yaptırılmıştı. Sonraki yıllarda bağımsız denetim ekiplerinin geri bildirimlerinden alınan faydalardan dolayı şimdi konuya yaklaşım değişti ve yapılan işlemlerde bağımsız denetim ekiplerine sunulmak üzere sürekli bir ön hazırlık yapılıyor. Bu doğrultuda şirketlerimizde bulunmayan kurumsal yönetim anlayışına adım adım evrilmiş oluyoruz. Süreç içerisinde yöneticiler görevleri delege etmeye mecbur kalıyorlar bu da şirketlerimizi zorunlu bir kurumsallığa itmiş oldu diyebilirim.”

Y6 Kodlu yönetici, bağımsız denetim sürecinin işletmelere katkısının büyük olduğuna inandığını, en azından kurumsal kültürü geliştirmemiş olan işletmelerin yöneticilerinde bir farkındalık oluştuğunu belirterek aşağıdaki açıklamalarda bulunmuştur:

**Y6:** “Şahsım adına bağımsız denetim sürecinden çok şey öğrendim, denetim öncesinde evvela kendimi denetleyerek hazırlıklı olmaya çalışıyorum. Daha önce de belirttiğim gibi denetim ekibinin tavsiyesiyle organizasyon şemamızı değiştirerek görev ve yetkileri küçülttük. Bu doğrultuda bölümlerin sayılarının artırılması ile takım liderlerinin, bölüm şeflerinin ve departman müdürlerinin kendilerini ve diğer

*birimleri kontrol etme ve izleme olanakları arttı. Her ne kadar şirketlerimiz için önemli sayılabilecek tutarlarda yatırım yapmamızı gerektirse de yapılan harcamaların verimli sonuçları olduğunu ve sürece önemli katkıları olduğunu düşünüyoruz.”*

Gerek yöneticiler gerekse çalışanlar olarak iç kontrol ve denetime önem veren bir anlayışlarının her zaman bulunduğunu belirten Y7, denetim ekiplerince yapılan tavsiyeleri bir fırsat olarak gördüklerini, sadece hilelere karşı değil ürün kalitesi ve imalattan pazarlamaya kadar tüm işletme süreçlerinin güvenilirliğini sağlayacak bir iç kontrol sistemlerinin bulunmasının firmaları için zorunlu olduğunu ifade etmiştir. Bağımsız denetim sürecinin yöneticilerin farkındalığını, şirket içi iletişimi ve disiplini artırdığını belirten Y7 Kodlu yönetici konuşmasını aşağıdaki şekilde sürdürmüştür:

**Y7:** *“Şirketimize ait 37 yıllık markanın piyasa değeri oldukça yüksek ve bu marka değerini korumak, ayakta ve sağlam tutmak mecburiyetindeyiz. Bu nedenle sadece şirketimizin karlılığını değil marka değerimizi ve sürdürülebilirliği de göz önünde bulundurmak zorundayız. Yani markamızın prestijini etkileyecek herhangi bir durumla karşı karşıya kalmamalıyız. Ancak bağımsız denetim ekipleriyle yapılan görüşmelerde işletme körlüğü de diyebileceğimiz rutin faaliyetlerde fark edemediğimiz ayrıntıları fark etmeye başladık. Bazen küçücük görünen bir ayrıntının zincirdeki bir halka gibi tüm sistemi etkileyeceğini anladık. Bakış açısını değiştirmek, farklı pencerelerden bakmak her zaman insanları ve kurumsal yapıyı güçlendirir. Mesela, yasa değişikliği olsa bağımsız denetim zorunluluğu kalksa dahi belki daha seyrek periyotlarla bağımsız denetim yaptırarak dış bir gözün şirketimizi değerlendirmesini isteriz. Çünkü bağımsız denetime başladıktan sonra yönetim kurulu dışında çalışanlarımızın da denetçilerin taleplerini değerlendirerek sonraki dönemlerde sadece görevlerini yerine getirmekten ziyade sürece katılımcı olduklarını ve birbirleriyle daha organize çalıştıklarını gözlemledik. Örneğin yıllar önce ISO900 için müracaat ettiğimizde de şirketin tüm departmanlarının katılımcı olduklarını ve daha proaktif*

*çalıştıklarını görmüştük, bu nedenle denetime ilişkin her türlü faaliyetin şirketleri terbiye edici bir yönünün olduğunu düşünüyorum.”*

### **3.10. İç Kontrol Eksikliklerinin COSO Modeli Çerçevesinde Değerlendirilmesi**

COSO İç Kontrol modelinin beş bileşeni bu bileşenlerin ise toplam on yedi ilkesi bulunmaktadır. Kontrol ortamının tanımlanması aşamasında Etik Değerler ve Dürüstlük ile başlayan ilkeler COSO 2013 bütünleşik çerçevesine göre iç kontrol sürecinin ve döngüsünün aşamalarını da ifade etmektedir. Kontrol ortamının doğru tanımlanmadığı bir işletmede, risklerin doğru değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır. Risklerin doğru değerlendirilmemesi durumunda ise kontrol eylemleri doğru bir şekilde planlanamayacaktır. Kontrol eylemlerinin doğru planlanmadığı bir işletmede bilgi ve iletişimin sağlıklı yürümesi ve izleme eylemlerinin tam anlamıyla gerçekleşmesi mümkün olmayacaktır.

Mülakat bulgularında, Bağımsız Denetçilerin en çok raporladıklarını beyan ettikleri iç kontrol eksiklikleri ile yöneticilerin kendilerine en çok raporlanan iç kontrol eksiklerinin birbiriyle örtüştüğü görülmüştür. Bu doğrultuda, ulaşılan bulgularda ifade edilen her bir iç kontrol eksikliğinin COSO bileşenlerine ait iç kontrol ilkelerini dolaylı olarak ihlal etmekle birlikte bazı ilkeleri doğrudan ihlal ettiği görülmektedir.

Tablo 20’de mülakatlardan elde edilen iç kontrol eksikliklerine ilişkin bulgular ile COSO bileşenlerine ait iç kontrol ilkeleriyle doğrudan ilişkili olanlar eşleştirilmiştir.

**Tablo 20:** Raporlanan Eksikliklerin COSO İç Kontrol İlkeleri İle İlişkisi

COSO İÇ KONTROL BİLEŞENLERİ	KONTROL ORTAMI					RİSK DEĞERLENDİRME				KONTROL EYLEMLERİ			BİLGİ VE İLETİŞİM			İZLEME EYLEMLERİ	
	ETİK DEĞERLER VE DÜRÜSTLÜK	YÖNETİM KURULUNUN GÖZETİMİ	YAPI YETKİ VE SORUMLULAR OLUŞTURMA	YETKİNLİĞE BAĞLILIK	HESAP VERME SORUMLULUĞU	UYGUN AMAÇLAR BELİRLEME	RİSKLERİ TANIMLAMA VE ANALİZ	HİLE RİSKİNİ DEĞERLENDİRME	ÖNEMLİ DEĞİŞİKLİKLERİ BELİRLEME VE ANALİZ ETME	KONTROL EYLEMLERİ SEÇME VE GELİŞTİRME	TEKNOLOJİYE UYG. GENEL KONTR. SEÇME VE GELİŞTİRME	POLİTİKA VE PROSEDÜRLER OLUŞTURMA	İLGİLİ BİLGİYİ KULLANMA	ÖRGÜT İÇİ İLETİŞİM KURMA	DIŞ TARAFLARLA İLETİŞİM KURMA	SÜREKLİ VE/VEYA AYRI DEĞERLENDİRMELER YAPMA	YETERSİZLİKLERİ DEĞERLENDİRME VE BİLDİRME
<b>İHLAL EDİLEN COSO İÇ KONTROL İLKELERİ</b>																	
<b>RAPORLANAN EKSİKLİKLER</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>10</b>	<b>11</b>	<b>12</b>	<b>13</b>	<b>14</b>	<b>15</b>	<b>16</b>	<b>17</b>
STOK SAYIMLARININ DÜZENLİ YAPILMAMASI		•	•		•	•	•	•		•		•				•	•
DEPO VE SAYIM EKİPLERİNİN AYNI KİŞİLERDEN OLUŞMASI		•	•		•		•	•		•		•				•	•
TEKNOLOJİNİN ETKİN KULLANILMAMASI		•	•				•	•		•	•	•	•	•	•	•	•
ZİMMET FORMLARININ BULUNMAMASI		•	•		•		•	•		•		•				•	•
ÖMRÜ TÜKENMİŞ MDVLERİN KAYITLARDAN ÇIKARTILMAMASI		•	•		•		•	•		•		•				•	•
KASA VE ÇEK-SENET SAYIMLARININ DÜZENLİ YAPILMAMASI		•	•		•	•	•	•		•		•				•	•
VADESİ GEÇMİŞ ÇEK-SENETLERİN KAYITLARDA YER ALMASI		•	•		•	•	•	•		•		•				•	•



ÖDEME VE KAYITLARIN AYNI KİŞİ TARAFINDAN YAPILMASI		•	•		•		•	•		•		•				•	•
YÖNETİM KADROSUNUN AİLE FERTLERİNDEN OLUŞMASI	•	•	•	•	•												
GÜVEN ESASINA DAYALI PERSONEL İSTİHDAMI	•	•	•	•			•	•		•		•				•	•
GÖREV TANIMLARININ SINIRLARININ BELİRGİN OLMAMASI		•	•		•		•	•		•		•		•		•	•
YETERLİ BELGE DÜZENİ VE YETKİ/ONAY SİSTEMİ OLMAMASI		•	•		•	•	•	•		•		•		•	•	•	•

Tablodan da görüleceği üzere; iç kontrol bileşenlerine ait ilkelerin odak noktaları göz önünde bulundurularak, en çok raporlanan iç kontrol eksikliklerinin bu ilkelerden hangisini doğrudan ihlal ettiği bir çizelge haline getirildiğinde, kontrol ortamına ait ilkelerden, yönetim kurulunun gözetimi ve yapı yetki ve sorumlular oluşturma ilkelerinin tüm iç kontrol eksikliklerinde doğrudan ihlal edildiği görülmektedir.

Her biri on iki ilkeyi ihlal eden; “teknolojinin etkin kullanılmaması” ve “yeterli belge düzeni, yetki/onay sistemi olmaması” ise ilkeleri doğrudan en çok ihlal eden iki iç kontrol eksikliğidir. Bu iki iç kontrol eksikliği doğrudan işletmelerin işleyişi ve iç kontrol sistemlerinin süreçlerini kurgulayan temel etkenlerden olduğu için çok sayıda ilkeyi doğrudan ihlal etmesi kaçınılmazdır.

COSO bütünleşik çerçevesi ve ilkeleri, her bir ilkenin odak noktalarıyla birlikte incelendiğinde; iç kontrol bileşenlerinin ilk adımı olan kontrol çevresinin tanımlanması sürecine ilişkin ilk ilke “etik değerler ve dürüstlük”tür. COSO’ya göre iç kontrol tasarımının ilk adımı olan kontrol çevresinin tanımlanmasına dair ilk ilkenin işletmenin etik değerleriyle ilgili olması; Bağımsız Denetçilerin işletmelerdeki iç kontrol eksikliklerinin en önemli ve temel sebeplerinin kurumsal yönetim anlayışının eksikliği, kayıt dışı çalışmalar gibi hususlar olduğunu belirtmesi ile uyumludur. İşletmelerin en başta etik değerler ve dürüstlüğe ilişkin misyon ve değerler oluşturmaları, bunlara uyumlu davranış kuralları ve politikalar geliştirmeleri, çalışma prensiplerini etik kurallar ve dürüstlük ilkesi çerçevesinde belirleyerek buna uygun yönergeler geliştirmeleri gerekmektedir. Aksi takdirde iç kontrol tasarımının temeli hatalı olacağından bu temel üzerinde sağlıklı bir iç kontrol yapısı tesis edilmesi mümkün olmayacaktır. Bundan dolayı, işletmelerdeki iç kontrol eksikliklerinin temel sebebi on yedi ilkedeki birincisinin ihlal edilmesi olarak yorumlanabilir. Çünkü COSO bileşenleri ve bu bileşenlerin ilkeleri odak noktaları ile birlikte değerlendirildiğinde; işletmelerin iç kontrol tasarımına ilişkin süreçleri de gösterdiği görülmektedir. Bu bağlamda COSO bileşenleri ve ilkeleri iç kontrol süreçlerini ve aynı zamanda döngüsünü de ifade etmektedir şeklinde yorumlanabilir. Bununla birlikte Tablo 20’de iç kontrol sisteminin tamamını etkilemek ve dolaylı olarak tüm ilkeleri ihlal etmekle birlikte, en çok raporlanan eksikliklerin doğrudan ihlal ettiği ilkeler gösterilmiştir. Tabloda iç kontrol eksikliklerinin doğrudan ihlal ettiği ilkeler aynı zamanda bu iç kontrol eksikliklerine ilişkin alınan tedbir ve yapılan düzeltmelerin iç kontrolün hangi süreçlerine katkıda bulunduğunu da ifade etmektedir.

Mülakat bulgularında, Bağımsız Denetçiler tarafından raporlanan iç kontrol eksikliklerinin işletmelerin o esnada mevcut bir kayıp ya da kaçakla ilişkili olması halinde hızlı bir şekilde giderilmeye çalışıldığı, öngörü ve tedbir mahiyetinde olması halinde ise risk olasılığının hesaplandığı mülakata katılan meslek mensuplarının ve yöneticilerin ortak görüşüdür. Ancak; örgütsel yapıya ilişkin eksiklik bildirimlerinin, özellikle aile fertlerini ilgilendiren hususlarda eleştiri niteliği taşıyorsa işletme yönetimi tarafından hassasiyetle yaklaşmadığı anlaşılmaktadır. Bu doğrultuda, bağımsız denetimin varlıklara ilişkin eksikliklerin ihlal ettiği iç kontrol ilkelerinin uygulanması yönünde uyarıcı etkisi olduğu söylenebilir.

## SONUÇ

Araştırmanın amacı doğrultusunda bu çalışmada; bağımsız denetim faaliyetlerinin bağımsız denetime tabi işletmelerin iç kontrol süreçlerinin geliştirilmesinde katkısının olup olmadığı araştırılmıştır.

İşletmelerin iç kontrol süreçlerinde değişim veya gelişim olup olmadığının ölçümlenebilmesi için BDS 265 gereği Bağımsız Denetçilerin finansal tabloların denetimi sırasında tespit ettiği iç kontrol eksikliklerini uygun bir biçimde üst yönetime bildirmesine yönelik sorumluluğundan yola çıkılmıştır. Meslek mensuplarının işletmelere bildirdikleri iç kontrol eksiklikleri ve bu bildirimlere karşı yöneticilerin gösterdikleri reaksiyonlar sonucunda iç kontrol eksikliklerinin giderilip giderilmediği araştırılarak, bağımsız denetimin işletmelerin iç kontrol süreçlerine etkileri ve olası katkıları bulunmaya çalışılmıştır. Araştırma konusunun ve aynı zamanda bağımsız denetimin tarafları olan Bağımsız Denetçiler ve yöneticilere benzer sorular sorularak bir nevi çapraz kontrol yapılması amaçlanmıştır.

Bulguların çeşitliliği ve araştırmanın derinliğinin sağlanabilmesi için katılımcı seçiminde tecrübe, işletme ölçekleri ve denetim süreleri gibi kriterler uygulanarak tarafların deneyimlerinin analiz edilmesi hedeflenmiştir. Bu doğrultuda; 7 Bağımsız Denetçi ve 7 yönetici olmak üzere toplam 14 kişi ile yapılan yarı yapılandırılmış mülakatların sonucunda çok sayıda bulgu elde edilmiştir.

Yapılan görüşmelerde, Bağımsız Denetçilerin; kontrol riskinin ölçülmesinde büyük etkisi olduğu için işletmelerin iç kontrol yapılarını oldukça önemsedikleri anlaşılmıştır. Meslek mensuplarının; işletmelerin iç kontrol yapılarının denetim ekibinin kanıt toplama yöntemlerini ve denetim tekniklerini etkilediği kadar denetim sürecinin zorluk derecesini de belirlediği konusunda hemfikir oldukları görülmüştür. İç kontrol yapısının makul bir güvence vermediği işletmelerde denetimin güçleştiğini ve denetim ekibinin görüşünü etkilediğini belirten meslek mensupları, bu tip işletmelerin denetim raporlarında çoğunlukla en iyi ihtimalle sınırlı olumlu görüş verdiklerini ifade etmişlerdir.

Mülakat bulgularına göre; Bağımsız Denetçiler, işletmelerin iç kontrol sistemlerine ilişkin en önemli problem konusunda ortak bir görüşü paylaşmaktadırlar. Bu görüşe göre, yöneticilerin iç kontrol farkındalığının düşük olması, iç kontrol sistemlerinin

geliştirilmesinin önündeki en önemli engeldir. İç kontrol farkındalığının düşük olmasını, yöneticilerin kurumsal yönetim anlayışına sahip olmamasına ve geleneksel yöntemlerden ayrılmak istememesine bağlayan meslek mensupları, işletmelerin büyüme hızıyla yöneticilerin zihniyetlerinin gelişme hızının birbirine paralel olmadığı durumlarda yöneticilerin işletmenin gerekliliklerine uyum sağlayamadığını ifade etmişlerdir. Meslek mensupları, iç kontrol farkındalıklarının düşük olduğu yöneticilerde denetim farkındalığının da düşük olduğunu belirterek, bağımsız denetimi devlet tarafından işletmelere getirilen ilave bir yük olarak gören yöneticisi sayısının oldukça fazla olduğunu belirtmişlerdir. Bu noktada bağımsız denetim sistemine de eleştiri getiren denetçiler; denetledikleri işletmelerin aynı zamanda müşteri sıfatı taşıyor olmasının, bağımsızlıklarını etkilemese de ayrıntı sayılabilecek hususları göz ardı etmelerine neden olabildiğini belirtmişlerdir. Meslek mensupları bu sorunun; denetime tabi işletmelerin çeşitli kriterlere göre hesaplanacak denetim ücretlerinin KGK tarafından oluşturulacak bir sistemle tahsil edilerek depolanması ve işletmeler tarafından tercih edilecek denetim şirketlerine depolanan bu tutarların ödenmesi yoluyla çözülebileceği ortak görüşünde olduklarını beyan etmişlerdir. Bu yöntemin hem denetim ekibinin bağımsızlığını etkileyecek hususlardan korunmasını hem de denetim şirketleri arasında oluşabilecek haksız rekabeti engelleyebileceğini belirten denetçiler, bu yolla denetim şirketlerinin müşteri kaybetme korkusunun da önüne geçilebileceğini belirtmişlerdir.

Meslek mensupları; işletmelerin iç kontrol sistemlerine en çok zarar veren konulardan birinin de vergi afları olduğunu belirtmişlerdir. Sık sık gündeme gelen aflar nedeniyle, kayıt dışı işlemlerin daha rahat ve korkusuzca yapıldığını ifade eden meslek mensupları, işletmelerin vergi aflarına güvenerek kontrolsüz çalışmalarının kayıp/kaçak ve hile yönünden suistimale açık hale geldiklerini ifade etmişlerdir. Vergi aflarının ayrıca kendileri için mesleki bir risk de oluşturduğunu belirten bir meslek mensupları, süreçleri düzenli işleyen ve olumlu görüş belirterek rapor verdikleri işletmelerin dahi, bir çeşit korunma gibi düşünerek aflardan faydalandıkları durumlarla karşılaştıklarını, bunun sonucunda olumlu görüşlerinin resmi kurumlarca ve finans kuruluşlarınca sorgulandığını ve zan altında kaldıklarını ifade etmişlerdir. Vergi aflarının, olumlu görüş içeren rapor verme yönünden denetim şirketlerinin tereddüt yaşamasına neden olduğunu da belirtmişlerdir.

Bağımsız Denetçilerle yapılan mülakat bulgularından; işletmelerin denetim sürecindeki şeffaflık derecesinin kurumsal yönetim anlayışları ile paralel olduğu, kayıt dışı çalışan işletmelerde şeffaflığın daha düşük olduğunun gözlemlendiği anlaşılmıştır.

Bağımsız Denetçilerin bir diğer ortak görüşü de; iyi veya kötü her işletmenin kendine özgü bir iç kontrol sisteminin bulunduğu yönündedir. Yöneticilerin yıllar içerisinde edindikleri tecrübeler doğrultusunda iç kontrole ilişkin adının iç kontrol olduğunu dahi bilmedikleri yöntemler geliştirdiğini belirten meslek mensupları, bu yöntemlerin sistematik hale getirilmesi ile işletmelerin başarı düzeylerinin artacağına inandıklarını ifade etmişlerdir.

Bağımsız Denetçiler; işletmelerde iç kontrol yapılarının doğru tasarlanamamasının ya da uygulanamamasının en önemli nedeninin kayıt dışı işlemler olduğunu belirtmişlerdir. Meslek mensupları; kayıt dışı çalışan işletmelerde bir takım işlerin gizlenmesi nedeniyle kesintisiz bir iç kontrol sürecinin işletilemediğini ve bunun da iç kontrole ilişkin farkındalığın ve kurum kültürünün oluşmasına olumsuz etki ettiğini ifade etmişlerdir.

Meslek mensuplarının bir diğer ortak görüşü de; ihtiyari denetim yaptıran işletmelerin yöneticilerinin iç kontrol konusundaki duyarlılıklarının zorunlu bağımsız denetime tabi işletmelerin yöneticilerine nazaran daha yüksek olduğu şeklindedir. Yabancı sermayeli ortak almak, halka açılmak gibi hedefleri olan yöneticilerin, esasında içsel bir zorlama nedeniyle özel amaçlı denetim yaptırdıklarını ifade eden denetçiler, olumlu rapor almak ve geleceğe yatırım yapmak arzusundaki yöneticilerin iç kontrol hassasiyetlerinin de yüksek olduğunu beyan etmişlerdir.

Mülakat bulgularından meslek mensuplarının bildirdikleri iç kontrol eksikliklerinin en çok varlıkların korunmasına ilişkin olduğu anlaşılmaktadır. Bu hususta bildirilen eksikliklerin; sayım ve envanter işlemlerinin düzenli olarak yapılmaması, sayım ve kontrol ekiplerinin aynı kişilerden oluşması, teknolojinin varlıkların korunması hususunda etkin kullanılmaması, zimmet formlarının bulunmaması, fiilen mevcut olmayan sabit kıymetlerin aktife kayıtlı olması, kasa ve çek-senet sayımlarının düzenli yapılmaması, ödeme ve kayıtların aynı kişilerden oluşan ekipler tarafından yapılması şeklinde ifade edildiği görülmüştür. İşletmelerin örgüt yapılarına ilişkin olarak en çok raporlanan iç kontrol eksikliklerinin ise; yönetim kadrosunun aile fertlerinden oluşması, güvene dayalı personel istihdamı, görev tanımlarının sınırlarının belirgin olmaması,

yetkilendirme ve onay sistemindeki yetersizlikler, yeterli belge düzeni ve yetki/onay sistemi oluşturulmaması olarak beyan edildiği görülmüştür. Bağımsız Denetçilere göre en çok ihlal edilen temel iç kontrol ilkeleri; varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki koruma ilkesi, görevlerin ayrılığı ilkesi ve uygun belgeleme ve muhasebe kayıt düzeninin mevcut olması ilkesidir.

Bildirilen iç kontrol eksikliklerine yöneticilerin gösterdiği reaksiyonların kurum kültürü, yöneticilerin iç kontrole ilişkin önemlilik algısı, yöneticilerin kişilik ve tutumlarına göre farklı faktörlerden etkilendiğini belirten meslek mensupları, bildirilen iç kontrol eksikliğine ilişkin halihazırda maddi bir kayıp/kaçak ya da hile ile karşı karşıya olunması halinde yöneticilerin hızlı bir şekilde tedbir aldıklarını belirtmişlerdir.

Bağımsız Denetçiler, yöneticilerin bildirilen iç kontrol eksikliklerine karşı aksiyon almama sebeplerini; ilave maliyetten kaçınma, kurumsal yönetim anlayışı eksikliği, bildirimlerin zaman zaman üst yönetim tarafından kendilerine yöneltilmiş eleştiriler olarak algılanması, yöneticilerin düşük ücretli personel istihdam etme tercihleri, riskin düşük olduğu düşüncesi, iç kontrol farkındalığının düşük olması, profesyoneller yerine aile üyeleriyle çalışma isteği, işletme ölçeği, kayıt dışı çalışma, geleneksel yöntemlere duyulan güven ve zaman zaman da personelin yeniliklere karşı direnç göstermesi şeklinde saymışlardır.

Yöneticilerin iç kontrol eksikliği bildirimlerine beklenen reaksiyonları göstererek çözüm arayışına girmeleri ve tedbir almaları halinde bağımsız denetim sürecinin iç kontrole katkılarının ortaya çıktığını belirten Bağımsız Denetçiler, iç kontrol süreçlerine denetim faaliyetlerinin en çok eğitim boyutunda etki ettiği yönünde görüş bildirmişlerdir. Denetim süreci boyunca sorular sorulması ya da dayanak belgeler istenmesi yoluyla yönetici ve çalışanların rutin işletme faaliyetleri yürütülürken fark etmedikleri birtakım noktalara dikkatlerinin çekilmesi nedeniyle iç kontrole ilişkin farkındalık düzeylerinin arttığını ve kişilerin önce kendilerini sonra ekip arkadaşlarını yatay ve dikey olarak kontrol etmeleri neticesinde zincirleme bir eğitim boyutunun oluştuğunu ifade etmişlerdir. Meslek mensupları, denetim faaliyetlerinin işletmelere ikinci en önemli katkısının iletişim boyutunda olduğunu belirtmişlerdir. Denetim sürecinin işletmelerin tüm faaliyetlerini kapsamaması nedeniyle, birimler arasında yazışma ve toplantıların artması suretiyle iletişimin arttığını ifade etmişlerdir. İşletmelerde iletişim artması ile ortak hedefler

belirlenmeye başlandığı ve bu şekilde süreçte bir kurum kültürünün oluştuğu yönünde görüş bildiren denetçiler, denetim hazırlık süreçlerinin işletme yönetici ve çalışanlarını da iç kontrole ilişkin disipline eden bir etkisi olduğunu söylemişlerdir.

Yöneticilerle yapılan mülakat bulgularının, Bağımsız Denetçilerle yapılan mülakat bulguları ile önemli ölçüde örtüştüğü görülmüştür. Özellikle denetçilerin en çok bildiklerini beyan ettikleri iç kontrol eksiklikleri ile yöneticilerin kendilerine bildirildiğini beyan ettikleri eksikliklerin aynı olduğu tespit edilmiştir. Yöneticiler, bildirilen eksikliklere karşı aldıkları tedbirler hususunda da denetçilerle benzer beyanlarda bulunmuşlardır. Varlıkların korunması hususunda kayıp ve kaçakların tespit edildiği hallerde derhal harekete geçtiklerini belirten yöneticiler gerek teknolojinin kullanılması yoluyla gerekse yazılı prosedürler geliştirerek ve sayım kontrol işlemlerini sıklaştırarak çözüm bulma ve tedbir alma yoluna gittiklerini anlatmışlardır. Görevlerin ayrılığı ilkesini ihlal ettikleri yönünde çok sayıda bildirim aldıklarını ifade eden yöneticiler, denetçilerin kendilerine bildirdikleri bu eksikliklerle daha önce farkında olmadıkları hususları fark ederek bazen basit değişikliklerle önemli tedbirler alabildiklerini belirtmişlerdir.

Bildirilen eksiklikler ve eksikliklere yöneticilerin reaksiyonları hususlarında meslek mensupları ile yöneticilerin hemfikir oldukları görülmüş olup yöneticilerin eksiklik bildirimlerine karşı aksiyon almama sebeplerinde de büyük ölçüde bir mutabakat bulunduğu anlaşılmıştır. Bildirilen eksikliklere karşı aksiyon almama sebeplerini; ilave maliyetten kaçınma, düşük ücretli personel tercihi, işletmenin kurumsal olmayışı, aile fertlerine yaptırım uygulanamaması, aile fertlerinden olan yöneticilerin bildirimleri kendilerine yöneltilmiş eleştiri olarak algılamaları, aile fertleri olan yöneticilere yaptırımı uygulanamaması, riskin düşük olduğu düşüncesi, profesyoneller yerine aile üyeleriyle çalışma isteği, geleneksel yöntemlere duyulan güven başlıkları altında anlatan yöneticiler, denetçilere de bir eleştiri getirerek, denetim ekiplerinin müşteri sıfatı taşıyan işletme yöneticilerine karşı zaman zaman eleştirilerini yüzeysel olarak bildirdiklerini, net tavır sergilemekten kaçındıklarını ifade etmişlerdir. Bu hususu daha önce denetçilerin de özeleştiri olarak kendilerine yöneltilmiş olmalarından, Türkiye'deki bağımsız denetim sisteminde yasal değişiklikler yapılmasının gerekli olduğu kanaati oluşmuştur.



Bağımsız denetçilerin; işletmelerin şeffaflık derecesinin kurumsal yönetim anlayışı ve geliştirdikleri kurum kültürü ile ilişkili olduğu, kayıt dışı işlemleri olan işletmelerde şeffaflığın düşük olduğu şeklindeki görüşlerine profesyonel yöneticiler de katılmışlardır. Ancak, aile fertlerinden olan yöneticiler yani patronlar bu görüşü paylaşmamışlar, işletmelerinin büyük ölçüde şeffaf olduğunu, şeffaf davranmadıkları durumların haksız rekabet ortamından veya ticari sırlardan kaynaklandığını beyan etmişlerdir.

Yöneticilerin, bağımsız denetimin şirketlerindeki iç kontrol süreçlerine katkılarına ilişkin görüşlerinin denetçilerle uyumlu olduğu görülmüştür. Yöneticiler, en büyük katkının kendilerinin ve çalışanlarının eğitim ve farkındalık düzeyinin artması olduğunu belirten yöneticiler, artan farkındalıkla iç kontrol sistemlerini yeniden kurguladıklarını, şirket içi bireyler ve bölümler arasında iletişimde artış olduğunu, şirketlerinin olumlu rapor alma gayesiyle düzeltmeye başladığı iç kontrol sistemleri sayesinde zorunlu bir şekilde kurumsallığa itildiğini ve süreç içerisinde bunun faydalarını anladıklarını bu noktada bağımsız denetimin şirketlerini disipline ettiğini ifade ederek meslek mensuplarına katılmışlardır.

Son olarak çalışmada, COSO bütünleşik çerçevesine göre, mülakat bulgularının anlamlı bir sonuç ifade edip etmediği analiz edilmiştir. Bu doğrultuda; COSO bileşenleri ve bu bileşenlerin ilkeleri ile bu ilkelerin odak noktaları topluca değerlendirilmiş ve her bir ilkenin iç kontrol sürecinin basamaklarını da ifade ettiği, iç kontrol bileşenlerinin bir süreci aynı zamanda da döngüyü ifade ettiği görülmüştür. Mülakat bulgularından elde edilen sonuçlara göre işletmelere en çok bildirilen iç kontrol eksikliklerinin, odak noktaları göz önünde bulundurulduğunda hangi ilkeleri doğrudan ihlal ettiği dikkate alınmıştır. En çok raporlanan iç kontrol eksikliklerinin COSO ilkelerinden hangisini doğrudan ihlal ettiği incelendiğinde, kontrol ortamına ait ilkelerden, yönetim kurulunun gözetimi ve yapı yetki ve sorumlular oluşturma ilkelerinin tüm iç kontrol eksikliklerinde doğrudan ihlal edildiği görülmektedir. “Teknolojinin etkin kullanılmaması” ve “yeterli belge düzeni, yetki/onay sistemi olmaması” şeklinde bildirilen iç kontrol eksiklikleri ise, ilkeleri doğrudan en çok ihlal eden iki eksikliktir. Bu iki iç kontrol eksikliği, işletmelerin işleyişi ve iç kontrol sistemlerinin tasarımındaki temel sorunlardan olduğu için çok sayıda ilkeyi doğrudan ihlal etmesi doğal görülmelidir. Bununla birlikte, yönetim kurulunun gözetimi ve yapı yetki ve sorumlular oluşturma ilkeleri de iç kontrolün ilk bileşeni olan

kontrol çevresini tanımaya ilişkin bel kemiği niteliğindeki ilkeler olduğundan, her çeşit iç kontrol eksikliğinin bu iki ilkeyi doğrudan ihlal etmesi kaçınılmazdır.

COSO bütünleşik çerçevesindeki her bir ilke, odak noktalarıyla birlikte dikkate alındığında; iç kontrol bileşenlerinin birincisi olan kontrol ortamının tanımlanmasının ilk ilkesi, “etik değerler ve dürüstlük”tür. İç kontrol kurgusunun ilk basamağı olan kontrol ortamının tanımlanmasına dair ilk ilkenin işletmelerin etik değerleriyle ilgili olması; denetçilerin, işletmelerdeki iç kontrol eksikliklerinin en önemli nedenlerinin kurumsal yönetim anlayışı/kültürünün bulunmaması, kayıt dışı çalışmalar şeklindeki ifadelerle uyumludur. Etik değerler ve dürüstlüğe ilişkin misyon ve değerler oluşturmak, bu değerlere uyumlu davranış kuralları ve politikalar geliştirmek, çalışma prensiplerini etik kurallar ve dürüstlük ilkesi çerçevesinde belirleyerek buna uygun yönergeler geliştirmek işletmelerin iç kontrol tasarımının öncelikleridir. Aksi takdirde iç kontrol tasarımının ilk adımı doğru olmayacağından iç kontrol yapısının sonraki adımlarda da doğru yönde olmayacağı açıktır.

İç kontrol eksikliklerinin COSO bütünleşik çerçevesine göre ihlal ettiği ilkeler, bu iç kontrol eksikliklerine ilişkin zamanında ve doğru olarak alınan tedbir ve yapılan düzeltmelerin iç kontrolün hangi süreçlerine katkı yaptığını da göstermektedir.

Sonuç olarak; bağımsız denetimin, işletmelerin iç kontrol süreçlerindeki eksiklikleri giderici etkileri kadar iç kontrol sürecinin tasarlanması ve sistemli bir hale getirilerek uygulamaya yönelik tavsiyeler vermesi yönleriyle de iç kontrol sistemlerinin gelişimine önemli katkılarının bulunduğu, diğer bir deyişle işletmelerin iç kontrol sistemlerini dönüştürücü bir etkisi anlaşılmaktadır.

Bu tez çalışması, literatürde bağımsız denetim ve iç kontrol ilişkisine yönelik başka çalışmalar yer alsa da, bağımsız denetimin işletmelerin iç kontrol süreçlerine katkılarını ortaya koyması bakımından özgünlüğe sahiptir. Dünyaca bilinen dört büyük denetim şirketi tarafından denetlenen işletmeler ve bu şirketlerin denetçilerinin görüşlerinin araştırılması ile bağımsız denetimin işletmelerin iç kontrol süreçlerine olan katkılarına ilişkin yeni bulgular edinilmesi mümkündür. Ayrıca, bağımsız denetimin işletmelerin iç kontrol sistemlerinde meydana getirdiği dönüşümü mülakat yöntemi ile nitel olarak araştıran bu tezden farklı olarak, ampirik yöntemler veya odak grupları üzerinde araştırma

yapılarak bu tezdeki bulgulara yeni boyutlar kazandıracak çalışmalar yapılması mümkündür.

## KAYNAKÇA

- Adiloğlu, B. (2011). *İç denetim süreci ve kontrol prosedürleri*. Türkmen Kitabevi.
- Akarçay Ulutaş, D. (2018). *İz Sürme (Tracer) yöntemi*. Eğitim Kitabevi.
- Akışık, O. (2005). İç kontrol sistemi ve bağımsız denetim içindeki yeri. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı:14, 89-102.
- Aksoy, T. (2005). Ulusal ve uluslararası düzenlemeler bağlamında iç kontrol ve iç kontrol gerekliliği: analitik bir inceleme. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:72, 138-164.
- Aktürk, A. ve Kılıç, R. (2015). İşletme yöneticilerinin iç kontrol yanlışları: antalya gıda üretim sektöründe bir araştırma. *Journal of Yasar University*, 10(39), 6566-6573.
- Akyel, N. (2019). *Mali tabloların bağımsız denetiminde iç kontrol sisteminin yeri ve bir uygulama*. Detay Yayıncılık.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) and Canadian Institute of Chartered Accountants, "AICPA/CICA SysTrust: principles and criteria for systems reliability, Version 1.0" (1999). AICPA Professional Standards. 512.
- Amin, H. ve Mohamed, E. (2016). Auditors' perceptions of the impact of continuous auditing on the quality of internet reported financial information in Egypt, *Managerial Auditing Journal*, 31(1), 111-132.
- Anıl Keskin, D. (2006). *İç kontrol sistemi – kontrol öz değerlendirme*. Beta Basım Yayın.
- Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S. ve Hogan, C. E. (2021). *Auditing and assurance services an integrated approach*, (S. Kardeş Selimoğlu ve Y. Köse, Çev.). (16. Basımdan Çeviri). Nobel Yayıncılık. 2017.
- Atmaca, M. (2012). Muhasebe skandallarının önlenmesinde iç kontrol sisteminin etkinleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, XIV(SI), 191-204.
- Bozkurt, N. (1999). Muhasebe denetimi (2. Baskı). Alfa Yayınları.
- Bakkal, H. ve Kasımoğlu, A. (2012). İç kontrol sistemine karşılaştırmalı bir bakış 'COSO ve COCO modeli. *Mevzuat Dergisi*, Sayı: 178.
- Baltacı, A. (2018). Nitel araştırmalarda örnekleme yöntemleri ve örnek hacmi sorunsalı üzerine kavramsal bir inceleme. *Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(1), 231-274.
- BDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim, 10/12/2013 tarihli ve 28847 sayılı Resmi Gazete.
- BDS 265 İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi, 12/12/2013 tarihli ve 28849 sayılı Resmi Gazete.

- Büyükarıkan, C. ve Eryılmaz, C. (2020). İşletmelerde iç kontrol sistemlerinin yeri ve önemi. G. Gürçay ve K. Manafidizaji (Ed.) *Selçuk Zirvesi 2. Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi Kitabı* içinde (ss.113-127). Ubak Yayınevi.
- Can, E. N. ve Şakrak, M. (2018). İç kontrol sistemindeki zayıflıkların ortaya çıkarılabileceği hukuki sorunlar ve muhasebe bilgi sisteminin rolü. *Mali Çözüm Dergisi*, 28(150), 45-57.
- Canbay Çiğdem, F., Güneş R. ve Çukacı, Y. C. (2018). The effects of internal control system on corporate governance: application in companies within the scope of BIST corporate governance index. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 10(25), 421-436.
- Carey, A. (2001). Effective risk management in financial institutions: the turnbull approach, *Balance Sheet*, 9(3), 24-27.
- CICA (1995). Guidance on Control, Criteria of Control Board, The Canadian Institute of Chartered Accountants.
- Coşkun, R., Altunışık, R. ve Yıldırım E. (2017). *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri-SPSS uygulamalı* (Güncellenmiş 9. Baskı). Sakarya Yayıncılık.
- COSO (2013). Internal Control -Integrated Framework. COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission).
- COSO 2013 İlkeleri, <https://teolupus.com/teo/ic-kontrol-bilesenleri-ve-ilkeleri/>
- Coşkun, M. F. ve Teraman, Ö. (2018). Etkin bir iç kontrol sistemi üzerine nitel bir araştırma: COSO modeli örneği. *Mali Çözüm Dergisi*. 28(149), 123-143.
- Cömert, N. (2016). İşletmelerde kontrol ve denetim kavramlarının doğru kullanılması amacına yönelik kavramsal bir inceleme. *Marmara Business Review*. 1(1), 1-20.
- Cömert, N., Uzay, Ş., Kardeş Selimoğlu, S. ve Uyar, S. (2013). *Bağımsız denetim*, Sakarya Üniversitesi SAUSEM Yayınları.
- Çaldağ, Y. (2002). *Denetim ve raporlama finansal tablolar ve mali analiz teknikleri*. Gözlem Yayıncılık.
- Dabbağoğlu, K. (2007). İç kontrol sistemi. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 82, 159-170.
- Dalğar, H. (2012). İşletmelerin muhasebe departmanlarında hata ve hileleri önlemeye yönelik iç kontrol sisteminin oluşturulması: bir vaka çalışması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 14(3), 129-155.
- Dawson, S. (2015). *Internal control/ anti-fraud program design for the small business*. John Wiley & Sons, Inc.
- Derici, O. (2015). İç kontrol sistemi ve risk yönetimi. BEKAD Yayınları. Yayın No: 21.

- Doyle, J, Weili G. ve McVay, S. (2006). Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, Sayı: 44, 193-223.
- Durmuş, C. N. ve Taş, O. (2008). *Denetim* (1. Basım), Alfa Basım Yayım.
- Efe, A. (2021). COSO İç kontrol sistemi bilgi ve iletişim bileşeninin kalkınma ajansları üzerinden analizi. *Denetim*, Sayı: 22. 69-88.
- Ergin, H. (2012). *Denetim*. Dumlupınar Üniversitesi Yayınları. Yayın No: 26.
- Erkuş, H. ve Karaca, H. (2020). İşletme sahipleri ve yöneticilerinin bağımsız denetçi algısı ve bağımsız denetimden beklentileri. *İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(1), 288-312.
- Göçen, C. A. (2010). Kurumsal yönetim, iç kontrol ve bağımsız denetim: Parmalat vakası. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 97, 107-129.
- Gönen, S. (2009). İç kontrol sisteminin unsurlarından kontrol ortamının incelenmesine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 11(1), 189-217.
- Gönülaçar, Ş. (2010). İç denetimin bürokratik serencamı. *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 135, 1-14.
- Graham, L. (2015). *Internal control audit and compliance*. John Wiley & Sons, Inc.
- Güney, S. ve Sarı, S. S. (2015). Muhasebe denetiminin etkinliğini sağlamada iç kontrolün rolü. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 5, 62-80.
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe denetimi* (Genişletilmiş 4. Baskı). Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve güvence hizmetleri* (14. Baskı). Türkmen Kitabevi.
- Hasanefendioğlu, B. ve Uzel, M. (2017). COSO Alaaddin'in sihirli lambası mı? (tüm yönleriyle COSO bazlı iç kontrol sistemi. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 141, 209-226.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N. ve Kılılı, M. (2012), İç kontrolün muhasebe sistemindeki hata ve hilelerin önlenmesindeki rolü üzerine bir alan çalışması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20). 169-189.
- Işık, A. (2022). Muhasebe Denetiminde kontrol riskinin hesaplanması ve Türkiye uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 96. 85-96.
- İbiş, C. ve Çatıkkaş, Ö. (2012). İşletmelerde iç kontrol sistemine genel bakış, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 85, 95-121.
- Kalkınöğlu, M. (2003). İç kontrol sistemi. *Vergi Dünyası*, Sayı: 265, 70-78.

- Karakaya, G. (2020). BDS 265 kapsamında bağımsız denetim ve iç kontrol ilişkisi, *İşletme*, 1(2), 1-14.
- Karakoç, M. ve Özdemir, S. (2016). İç kontrolde COSO ve ICFR ilişkisi. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(56), 141-152.
- Kardeş Selimoğlu, S. ve Özbek, C. Y. (2018). *İç Denetim - Uluslararası İç Denetim Standartları ile Uyumlu* (1. Baskı). Nobel Yayıncılık.
- Kardeş Selimoğlu, S., Özbirecikli, M. ve Uzay, Ş. (2017). Bağımsız denetim- Türkiye denetim standartlarıyla uyumlaştırılmış (2. Basım). Nobel Akademik Yayıncılık.
- Kardeş Selimoğlu, S. ve Özbek, C. Y. (2018). *İç denetim - uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu*. Nobel Yayıncılık. Ankara.
- Kardeş Selimoğlu, S. ve Yazıcı, R. (2021). Türkiye’de kurumsal yönetim ve sürdürülebilirlik. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Özel Sayı, 113-136.
- Kaval, H. (2007). *Muhasebe denetimi*, Gazi Kitabevi.
- Kavut, L. (2009). Halka açık olmayan şirketlerde bağımsız denetim. C. İbiş (Ed.). *IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Kitabı* içinde (ss.369-382). İSMMMÖ Yayınları.
- Kayım, A. (2009). Basit kontrol modelinden COSO modeline iç kontrol süreci: kurumsal bazda ve süreç bazında kontrollerin tasarımına ilişkin bir uygulama örneği. *Denetim*, Sayı: 3, 41-58.
- Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız denetim*. Avcıol Basım Yayın.
- Kerr, D. S. ve Murthy, U. S. (2013). The importance of the CobiT framework IT processes for effective internal control over financial reporting in organizations: An international survey. *Information & Management*, 50(7), 590-597.
- Kınay, B. (2021). *Bağımsız denetimin şirket üzerindeki etkileri: KAYİK olmayan şirketler*. (Yayımlanmamış doktora tezi), Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi.
- Kızılboğa, R. ve Özşahin, F. (2013). Etkin bir iç kontrol sisteminin iç denetim faaliyetine ve iç denetçilere katkısı. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 220-236.
- Klamm, B. K. ve Watson, M. W. (2009). SOX 404 reported internal control weaknesses: a test of COSO framework components and information technology. *Journal Of Information Systems*. 23(2). 1-23.
- Koç, Selahattin (2012). Kurumsal risk yönetiminde iç kontrolün yeri ve önemi. *Vergi Raporu*, Sayı: 156, 127-147.

- Korkmaz, Z. (2011). COSO iç kontrol standartları ve Türkiye uygulaması, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. *Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu*. Ankara.
- Köroğlu, Ç. ve Uçma, T. (2015). İşletmelerdeki iç kontrol sisteminin etkinliği ve dış denetimdeki önemi. *Mevzuat Dergisi, Sayı:103*.
- Köse, T. ve Bekci, İ. (2017). 1992-2013 COSO modeli: iç kontrol-entegre çerçevesi, *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi, Sayı: 7, 12-23*.
- Kurnaz, N. ve Çetinoğlu, T. (2010). *İç Denetim*. Umuttepe Yayınları.
- Kutukız, D. ve Öncü, M. A. (2009). Bağımsız denetimin anonim ortaklıklarda kurumsal yönetimin gelişmesine etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 41, 131-139*.
- Moeller, R. R. (2014). *Executive's guide to COSO internal controls-understanding and implementing the new framework*. John Wiley & Sons Inc.
- McNally, J. S. (2013). The 2013 COSO framework & SOX compliance: one approach to an effective transition. *Strategic Finance, Sayı: 6, 1-8*.
- Okur, Y. (2010). Türkiye'de teftiş ve iç denetim: kavramlar, beklentiler ve hayatta yüzleşme. *Maliye Dergisi, Sayı:158, 570-586*.
- Özbek, Ç. (2012). *İç denetim: kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç kontrol, Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) Yayınları*. Yayın No: 3. İstanbul.
- Özbirecikli, M. ve Tüm, K. (2015). *Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü*. Karahan Kitabevi.
- Özçetin, N. ve Uzay, Ş. (2018). Süt üretim işletmelerinde iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi: türkiye ve brezilya'daki süt üretim işletmelerinin karşılaştırılması. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 5(2), 245-266*.
- Özdemir, M. (2010). Nitel veri analizi: sosyal bilimlerde yöntem bilim sorunsalı üzerine bir çalışma. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 11(1), 323-343*.
- Özeren, B. (2006). *INTOSAI: Kamu kesimi iç kontrol standartları rehberi*, T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları. Ankara.
- Pamukçu, F. (2019). *Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde iç kontrol ve iç denetim*. Ekin Yayınevi.
- PCAOB (2015). *Concept release on audit quality indicators*. Release No: 2015-005.
- Pickett, K. H. S. (2005). *Internal control: a manager's journey*. The Mc Graw-Hill Book.



- Root, S. J. (1998). *Beyond COSO: internal control to enhance corporate governance*. John Wiley&Sons Inc.
- Rubino, M. ve Vitolla, F. (2014). Internal control over financial reporting: opportunities using the COBIT framework. *Managerial Auditing Journal*, 29(8), 736-771.
- Sağlar, J. ve Tuan, K. (2009). İşletmelerde iç denetim fonksiyonunun bağımsız dış denetim maliyeti üzerindeki etkileri. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 343-358.
- Sakin, T. (2017). *İç kontrol sistemi ve iç denetim* (1. Basım). Çağlayan Kitabevi.
- Sever, C. ve Yanık S. S. (2022). *Bağımsız denetimde uzman çalışmaları- gerçeğe uygun değer ölçümleri özelinde*. Gazi Kitabevi.
- Sevim, Ş. ve Sarica E. (2017). *Şeffaflık raporlaması ve bağımsız denetim kalitesi*. Gazi Kitabevi.
- Siwangaza, L., Smit, Y., Bruwer, J. P. ve Ukpere, W. I. (2014). The status of internal controls in fast moving small medium and micro consumer goods enterprises within the Cape Peninsula. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 5(10). 163-175.
- Stott, J. H. (2008). *Electronic Systems Assurance and Control*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Sümer Göğüş, H. (2012). *Risk odaklı iç denetimde risklerin saptanması ve değerlendirilmesi*. Türkmen Kitabevi.
- Şavlı, T. (2022). Türkiye’de bağımsız denetçilerin iç denetçi çalışmalarından faydalanması üzerine bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MODAVICA Özel Sayısı, 184-201.
- Şavlı, T. (2019). *Uluslararası/Türkiye denetim standartları kapsamında bağımsız denetim sürecinin tüm aşamalarının ele alındığı uygulamaya yönelik bağımsız denetim rehberi*. Huz Akademi Yayıncılık.
- Tekindal, M. ve Arsu, U. (2020). Nitel araştırma yöntemi olarak fenomenolojik yaklaşımın kapsamı ve sürecine yönelik bir derleme. *Ufku Ötesi Bilim Dergisi*, 20(1), 153-172.
- Tez, B. (2020). *Bağımsız denetim ve iç kontrol sisteminin etkileşimi: sektörel analiz*. (Yayımlanmamış doktora tezi), Uludağ Üniversitesi.
- Tuan, K. ve Memiş, M. Ü. (2007). İç denetimin yönetim fonksiyonlarının yerine getirilmesindeki rolü. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 35, 1-14.

- Tuan, K. (2009). Bağımsız dış denetim sürecinde iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 13(2), 1-15.
- Tunçay, D. (2011). *İç kontrol ile iç denetimin bağımsız denetim açısından önemi ve bir anket çalışması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi.
- Tüm, K. (2015). Muhasebe hilelerinin önlenmesinde iç kontrol sisteminin önemi üzerine bir araştırma. *Giresun Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı: 1, 105-128.
- Tüm, K. ve Reyhanoğlu, M. (2015). İç kontrol sisteminin örgüt kültürünü belirlemedeki rolü. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(31), 395-422.
- Türedi, S. (2012). İç kontrol sistemi ve toplam kalite yönetimi ilişkisi. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 4(1), 27-37.
- Türedi, H., Koban, A. O. ve Karakaya, G. (2015). COSO iç kontrol (ABD) modeli ile İngiliz (Turnbull) ve Kanada (COCO) modellerinin karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 99, 95-119.
- Türedi, H. ve Karakaya, G. (2015). COSO iç kontrol modeli ve kontrol ortamı. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 52(602), 67-76.
- Türedi, H., Gürbüz, F. ve Alıcı, Ü. (2014). COSO modeli: iç kontrol yapısı. *Öneri Dergisi*, 11(42), 141-155.
- Türnüklü, A. (2000). Eğitimbilim araştırmalarında etkin olarak kullanılabilir nitel bir araştırma tekniği: görüşme. *Kuram Ve Uygulamada Eğitim Yönetimi*, 24(24), 543-559.
- Ulucan Özkul, F. ve Almalı Özdemir, Z. (2011). *İşletmelerde hile riski yönetimi*. Beta Yayınevi.
- Uşul, H. (2013). *Türkiye finansal raporlama standartları uygulamalı bağımsız denetim*. Detay Yayıncılık.
- Uysal, M. C. (2021). Yönetişim rehberi- strateji, risk, iç kontrol & denetim. Ekin Yayınevi.
- Uzay, Ş. (2017). Sürdürülebilir gelişme bakımından denetimin önemi. Kamu Gözetim Kurumu (Ed.) *Muhasebe ve Denetim Sempozyumu (İktisadi Gelişmede Muhasebe ve Denetimin Önemi) Kitabı içinde (ss.147-183)*. Kamu Gözetimi Kurumu yayınları.
- Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde iç kontrol sistemini incelemenin bağımsız ve dış denetim karar sürecindeki yeri ve Türkiye'deki denetim firmalarına yönelik bir araştırma*. Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları. Yayın No: 132. Ankara.

- Yazıcı, R. (2022). Ekonomide sürdürülebilirliğin sağlanabilmesinde bağımsız denetimin önemi: entegre raporlama. *Türk & İslam Dünyası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(32), 145-158.
- Yeşilçelebi, G. ve Altunel, M. (2022). Bağımsız denetimde kalite: nitel bir araştırma. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 13(2), 757-774.
- Yılancı, M. (2015). *İç denetim ve iç kontrol değerlendirme rehberi* (3. Baskı). Detay Yayıncılık.

## EKLER

### EK 1.1: Etik Kurul Onay Belgesi

Evrak Tarih ve Sayısı: 16.09.2021-60409



T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ  
Etik Kurulu



Sayı : E-61923333-050.99-60409  
Konu : 37/07 Zeynep KILIÇ

16.09.2021

Sayın Zeynep KILIÇ

İlgi : Zeynep KILIÇ 14.07.2021 tarihli ve 0 sayılı yazı

Üniversitemiz Sosyal ve Beşeri Bilimler Etik Kurulu Başkanlığının 15.09.2021 tarihli ve 37 sayılı toplantısında alınan "07" nolu karar ile Zeynep KILIÇ'ın başvurusu **uygun** görülmüş ve karar örneği ekte sunulmuştur.

Bilgilerinizi rica ederim.

Prof. Dr. Bayram TOPAL  
Sosyal ve Beşeri Bilimler Etik Kurulu  
Başkanı V.

Ek: Karar Yazısı (1 Sayfa)

## EK 1.2: Etik Kurul Onay Belgesi – Karar Örneği

### KARAR

7. Zeynep KILIÇ'ın “ Bağımsız Denetçilerce İşletme Yönetimine Bildirilen İç Kontrol Eksiklerine Yöneticilerin Reaksiyonları- Uygulama Örnekleri ” başlıklı çalışması görüşmeye açıldı.

Yapılan görüşmeler sonunda Zeynep KILIÇ'ın “ Bağımsız Denetçilerce İşletme Yönetimine Bildirilen İç Kontrol Eksiklerine Yöneticilerin Reaksiyonları- Uygulama Örnekleri” başlıklı çalışmasının Etik açıdan **uygun** olduğuna oy birliği ile karar verildi.

## **EK 2.1: Çalışmada Kullanılan Bağımsız Denetçi Mülakat Formları**

1. İç kontrol eksikliklerine ilişkin olarak işletme yönetimine en çok raporladığınız konular nelerdir?
2. İşletme yönetiminin bu eksikliklerin giderilmesine ilişkin olarak yapmış olduğu önleyici/düzenleyici nitelikteki faaliyetler nelerdir?
3. Önceki dönem/dönemlerde işletme yönetimine raporlanmış olan iç kontrol eksikliklerinin giderilmesine ilişkin olarak işletme yönetimi tarafından yapılan çalışmalar mevcut mu? Bunların arasında “iyi uygulama örnekleri” kapsamında değerlendirebileceğiniz örnekler nelerdir?
4. Raporladığınız eksiklikler ve bu eksikliklere ilişkin önerilerinize işletme yönetimi tarafından yapılan geri bildirimlerin yeterliliği konusunda düşünceleriniz nelerdir?
5. İşletme yöneticilerinin iç kontrolün önemine yönelik yaklaşımlarını ağırlıklı olarak nasıl değerlendirirsiniz?
6. Denetlediğiniz işletmede iç denetim birimi mevcut ise bu birimin iç kontrole ilişkin tespit ettiği iç kontrol eksiklikleri ile sizin tespit ettiğiniz iç kontrol eksiklikleri ağırlıklı olarak birbiriyle örtüşüyor mu?
7. Bağımsız denetimin zorunlu veya isteğe bağlı yaptırılması işletme yönetiminin iç kontrole yönelik hassasiyetinde farklılık yaratıyor mu?

## **EK 2.2: Çalışmada Kullanılan Üst Düzey Yönetici Mülakat Formları**

1. İşletmenizdeki iç kontrol sistemini genel olarak nasıl değerlendirirsiniz?
2. İşletmenizde bağımsız bir iç kontrol birimi var mı?  
*Var ise, hangi birimlere, hangi periyotlarda raporlama yapılmaktadır?*
3. İşletmenizde bağımsız bir iç denetim birimi var mı?  
*Var ise, hangi birimlere, hangi periyotlarda raporlama yapılmaktadır?*
4. İç kontrol faaliyetlerinin etkin olarak yürütülmesi için alınan tedbirler nelerdir?
5. Bağımsız denetçilerin tarafınıza en çok rapor ettiği iç kontrol eksiklikleri nelerdir?
6. Tespit edilen eksikliklerin sebepleri nelerdir?
7. Rapor edilen eksikliklere ilişkin almış olduğunuz tedbirler nelerdir? Bağımsız denetçinin bildirdiği iç kontrol eksikliklerinden düzelttikleriniz var mı?
8. Kaç yıldır Bağımsız Denetim yaptırıyorsunuz?
9. Bağımsız denetim öncesi ve sonrasında iç kontrole ilişkin bakış açınızda farklılıklar oldu mu?
10. Bağımsız denetçilerin geri bildirimlerinin iç kontrol süreçlerine katkısı olduğuna inanıyor musunuz?
11. İç kontrole ilişkin işletmenizdeki yönetici ve çalışanların farkındalıklarının bağımsız denetimle arttığını düşünüyor musunuz?

## ÖZGEÇMİŞ

**Adı Soyadı** : Zeynep KILIÇ

### ÖĞRENİM DURUMU

Derece	Eğitim Birimi	Mezuniyet Yılı
Doktora	Sakarya Üniversitesi/İşletme Enstitüsü/ Muhasebe ve Finansman	Devam ediyor
Yüksek Lisans	Sakarya Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü/ Maliye	2008
Lisans	Anadolu Üniversitesi / İşletme Fakültesi / İşletme	2005
Önlisans	İnönü Üniversitesi/ Malatya MYO/ İşletmecilik	1996

### İŞ DENEYİMİ

Yıl	Yer	Görev
2015- Halen	Zeynep KILIÇ Mali Müşavirlik Bürosu	SMMM/BD
2013-2014	Şirketler Grubu (Otomotiv ve Otelcilik)	Grup Genel Müdürü
2009-2012	Şirketler Grubu (Otomotiv ve Otelcilik)	Mali İşler Grup Müdürü
2003-2008	Özel Şirket (Lojistik)	Mali Müşavir
2001-2002	Özel Şirket (İhracat)	Şirket Ortağı/Müdür
1997-2000	Özel Şirket (Madencilik)	Muhasebe Sorumlusu

### YABANCI DİL

İngilizce

### ESERLER

- 1) Kılıçaslan, H. ve Kılıç, Z. (2016). Mali Teşviklerin Yatırım Kararlarına Etkisi: Sakarya İli Örneği, *Sakarya İktisat Dergisi*, Sayı: 5(3), 33-52.
- 2) Kılıçaslan, H. ve Kılıç, Z. (2016). Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşviklerinin Etkinliği Üzerine Bir Değerlendirme, *International Congress Of Management Economy And Policy Proceedings*, Volume IV İçinde (3970-3989), Umuttepe Yayınları, Kocaeli.



- 3) Kılıç, Z. (2017). Sabit Yatırım Tutarları ve İstihdam Açısından Yeni Teşvik Sistemi İle Eski Teşvik Sisteminin Karşılaştırılması, *Hasan Kalyoncu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(14), 75-93.
- 4) Kılıç, Z. ve Karaca, N. (2022). İşletmelerde Hilelerin Önlenmesinde İç Kontrolün Rolü: Karayolu İle Uluslararası Yük Taşımacılığı Yapan Bir İşletmede Örnek Olay İncelemesi, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, Cilt: 25, 25. Yıl Özel Sayı, 553-565.
- 5) Karaca N. ve Kılıç, Z. (2022). Konkordato Komiserlerinin Finansal Tabloların Analizinde Dikkat Etmeleri Gereken Özellikli Hususlar, *Mali Çözüm*, 32(171), 103-125.
- 6) Karaca, N., Kılıç, Z. ve Altınkaynak, F. (2017). Spor İşletmeleri ve Muhasebe Uygulamaları Ders Notu, Sakarya Kitabevi.