

KİLİT DENETİM KONULARI VE COSO İLKELERİ: SEKTÖREL KARŞILAŞTIRMA*

Öğr. Gör. Dr. Berna TEZ^a
Prof. Dr. Ümit GÜCENME GENÇOĞLU^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Mart 2022; 15 (1): 85-116

ÖZ

Kilit denetim konuları ile işletmelerin iç kontrol yapıları arasında kuvvetli bir ilişki olduğu düşünülmektedir. Çalışmada amaç, bu ilişkinin sektörel olarak farklılık gösterip göstermediğini ortaya koymaktır. Bunun için; kilit denetim konularının ve bu konulara etki eden muhtemel iç kontrol eksikliklerinin sektörel karşılaştırmasını yapmak ve ilgili eksikliklerin ortaya çıkmasında işletmeler tarafından etkin uygulanmadığı düşünülen COSO ilkelerini tespit etmek alt amaçlar olarak belirlenmiştir. Araştırma kapsamında; enerji, gıda, otomotiv, inşaat ve turizm sektörleri olmak üzere Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören 45 işletmenin 2017, 2018, 2019 yılı bağımsız denetim raporları, nitel veri analizi yöntemlerinden içerik analizi kullanılarak incelenmiştir. Sonuç olarak, işletmelerin iç kontrol sistemleri ile kilit denetim konuları arasında kuvvetli bir ilişki olduğu ve sektörlerin yapısal özelliklerine bağlı olarak farklılıklar arz ettiği tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra; yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı, yetkin olmayan personel, sistematik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması olarak ifade edilen iç kontrol eksikliklerinin sektörler genelinde ortak olduğu belirlenmiştir. Süistimal risklerinin değerlendirilmesi ile ilgili COSO ilkesinin ise, işletmeler tarafından etkin uygulanamayan en önemli ilke olduğu yargısına varılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Kilit Denetim Konusu, İç Kontrol, COSO, Bağımsız Denetim.

JEL Kodları: M40, M42.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Tez, B., Gücenme Gençoğlu, Ü. (2022). Kilit Denetim Konuları ve COSO İlkeleri: Sektörel Karşılaştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 15 (1), 85-116.

* Makalenin gönderim tarihi: 11.06.2021; Kabul tarihi: 25.10.2021, iThenticate benzerlik oranı %13

^a Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Muratlı MYO, bmadenli@nku.edu.tr

ORCID: [0000-0003-1309-1434](https://orcid.org/0000-0003-1309-1434).

^b Bursa Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, umitgucenme@uludag.edu.tr

ORCID: [0000-0002-8034-9063](https://orcid.org/0000-0002-8034-9063).

KEY AUDIT MATTERS AND COSO PRINCIPLES: SECTORAL COMPARISON

ABSTRACT

It is thought that there is a strong relationship between the key audit matters and internal control structures of enterprises. The purpose of the study is to reveal whether this relationship differs in sectoral terms. For this; sectoral comparison of key audit matters and possible deficiencies in internal control impacting on key audit matters, determining the COSO principles which are considered not to be effectively implemented by the enterprises in the emergence of the relevant deficiencies, have been determined as sub-objectives. In the scope of the research; the audit reports of 45 companies traded in Borsa İstanbul A.Ş., including energy, food, automotive, construction and tourism sectors, for 2017, 2018, 2019 were analyzed using content analysis, one of the qualitative data analysis methods. As a result, it has been determined that there is a strong relationship between the internal control systems of the enterprises and key audit matters and that there are differences depending on the structural characteristics of the sectors. And also; it has been determined that deficiencies in internal control, which are expressed as incorrect / incomplete data use, incompetent personnel and lack of systematic process control and evaluation, are common across sectors. It has been concluded that the COSO principle regarding the assessment of fraud risks is the most important principle that cannot be effectively implemented by businesses.

Keywords: Key Audit Matters, Internal Control, COSO, Independent Auditing.

JEL Codes: M40, M42.

EXTENDED SUMMARY

Introduction

One of the current regulations in independent auditing is the key audit matters. Matters of importance, which may indicate business risks or the existence of remarkable situations, are discussed under the heading of “key audit matters” in the audit reports. Therefore, it is considered that there is a strong relationship between the key audit matters and the internal control structure of the entity.

The aim of the study is to reveal whether the relationship between key audit matters and the internal control structure differs by sector. In this direction, first of all; three-year audit reports of 45 businesses operating in the energy, construction, automotive, food and tourism sectors and traded on the BIST were analyzed using the content analysis method, one of the qualitative research approaches.

Key audit matters were listed separately for the identified sectors, and it was observed that there were a total of 17 key audit matters identified in at least two businesses. Among these subjects; it has been concluded that the three subjects expressed as revenue recognition, trade receivables and impairment, and revaluation of tangible fixed assets are common to almost all sectors, while the other 14 subjects generally vary depending on sectoral

characteristics. For this reason, it was concluded that the relationship between key audit matters and the internal control structures of enterprises differ from sector to sector.

Literature on Research

Due to the fact that key audit matters constitute an important part of independent auditing, the studies that deal with the interaction between independent auditing and internal control were reviewed while reviewing the literature in the study. Within the scope of the studies examined, it was observed that the effects of the effectiveness of the internal controls of the enterprise on the independent audit and the factors affecting the quality of the independent audit were the subject of research. In addition, studies on the effects of the effectiveness of internal control, especially on the cost of independent auditing, are frequently encountered in the literature. In general, it has been seen that either a single enterprise was examined within the scope of the research or a single sector was discussed in the relevant studies.

As a result of research conducted by Reiner Quick and Philipp Henrici (2019, pp.1143-1176); it has been determined that the auditors who carry out the independent audit activities of a company with low operational risks, effective internal control system and strong corporate governance have more confidence in the work of the internal audit function. However, it is revealed that the effectiveness of internal controls compensates for the weaknesses of corporate governance. In the study, it is stated that the activities carried out to improve the effectiveness of internal controls and corporate governance will positively affect the quality and costs of independent auditing.

As a result of the study conducted by Sourour Hazami-Ammar(2019, pp. 64-81) on the interaction of the independent audit cost and the internal audit function, it is stated that there are substitute and complementary effects between internal audit and independent auditing. In the study, a negative relationship is revealed with the increase in the quality of the internal audit function and the decrease in the cost of independent auditing, and this is explained as the substitution effect. It is stated that improving the quality of the internal audit function with a complementary effect makes significant contributions to the independent audit activity.

In a similar study by Jenny Goodwin-Stewart and Pamela Kent(2006, pp. 387-404), it is stated that audit fees are higher in companies with the high audit committee or internal audit quality and that the concepts of the audit committee, internal audit and independent audit are complementary mechanisms.

In the study by Nadhim S. Jabbar(2018:3) in which the effects of integration between internal audit and independent audit on audit

performance and expectation differences are investigated, it is revealed that the integration between independent audit and internal audit has important effects in terms of preventing duplication of work. In addition, it is stated that most companies are not aware of the communication and cooperation between internal and external auditors, and the differences in expectations regarding the audit may change over time.

As a result of the field research conducted by Zeynep Hatunoğlu, Nurettin Koca and Mustafa Kılı (2012, ss. 169-189) on the role of internal control in preventing errors and frauds in the accounting system, it is stated that the existence of internal control systems is important in order to prevent mistakes and fraud and that well-intentioned senior management should be present for the system to work effectively. is being done.

As a result of the research conducted by Jale Sağlar and Koray Tuan (2009, ss. 343-358) in order to reveal the effects of the internal audit function on the cost of independent external audit in enterprises; it is emphasized that the existence of a strong internal control system and internal audit function in enterprises can cause a significant reduction in the cost of independent auditing, which consists of independent audit fees, VAT and evidence collection expenses.

In the research conducted by Sedat Erdoğan(2015, ss. 15-32) it is stated that the reason why the independent audit profession cannot be fulfilled effectively is the natural limitations of independent auditing, and one of these limitations is the structural limitations of the internal control system.

Alper Karavardar(2014, ss. 173-187); the analytical model, which was created within the scope of the regulations made in the USA to increase the power of the internal audit function, was applied to a company in Turkey. As a result of the research, the biggest obstacles for independent auditors to reduce control risks are; it has been determined that the quality of corporate governance is low, the support given by the senior management to the internal audit function is low, the independence of the internal audit function is relatively low, and the internal auditors are reluctant to cooperate with independent auditors.

In the study conducted by Yusuf Gör (2018, ss. 124-132), it was concluded that businesses that have an effective internal control system and passed quality audits are financially successful, and these two factors help companies in preventing financial failure.

Method of The Research

Due to its different characteristics; Energy, Food, Automotive, Construction and Tourism sectors were selected to be examined within the scope of the research. Within these sectors, a total of 133 audit reports of 45 companies traded in Borsa Istanbul A.Ş. (BIST) for the years 2017, 2018 and 2019

were examined. The main starting point of the review is the key audit matters, and the matters highlighted by the basis of the limited positive opinion in the reports. It has been determined that there are a total of nine enterprises traded in the energy and construction sectors in the BIST, and it has been accepted that nine enterprises should be examined for the other three sectors determined in order to obtain meaningful results in the sectoral comparison.

In addition, in the BIST, there is no sector classification called automotive and tourism, in the "Metal Goods Machinery, Electrical Devices and Transportation Vehicles" sub-sector within the "Manufacturing" main sector of automotive enterprises; it has been observed that tourism enterprises are located in the "Restaurants and Hotels" sub-sector within the main sector of Wholesale and Retail Trade, Restaurants and Hotels. Nine businesses in the automotive sector; were selected by random sampling among the companies whose trade names include "automotive", "tractor", "brake" and "spare parts". The first five of the research steps constitute the preliminary steps for making sectoral comparisons.

Step 1: Key audit matters in the audit reports of the related 45 enterprises for 2017, 2018 and 2019 are listed.

Step 2: For each sector; key audit matters that were identified in at least two or more businesses were included in the assessment, as their ability to represent the industry was higher. (Key audit matters that have been identified in only one company have been excluded from the evaluation, as they may reflect the specifics of the business.)

Step 3: The issues have been analyzed separately on a sector basis using the content analysis method, and the audit procedures applied with the handling of the issues have been listed.

Step 4: Based on the handling of the issues and the audit procedures applied, possible internal control deficiencies that are thought to have an impact on the emergence of the relevant issues have been identified for each sector separately.

Step 5: The COSO principles, which are thought not to be applied effectively by the enterprises in the emergence of the possible internal control deficiencies, have been determined separately for each sector.

Step 6: In the comparison of the relevant sectors, the key audit matters identified in at least two enterprises were listed and priority order was determined according to the sectors.

Step 7: Considering the possible internal control deficiencies identified for each sector separately, possible deficiencies were listed and a priority order was determined.

Step 8: In the emergence of possible internal control deficiencies, the priority order of the COSO principles, which are thought to be not applied effectively by the enterprises, has been determined for the five related sectors.

Findings of The Research

The primary purpose of the sectoral comparison is to identify key audit matters that are common and not. For this reason, the distribution of the subjects according to the sectors has been made and their priority order has been determined.

While making the sectoral breakdown, the issues identified in at least two businesses in each sector were listed and it was observed that there were a total of 17 different key audit matters. Issues identified in at least two different sectors and at least two businesses; revenue recognition, trade receivables and impairment, revaluation of tangible fixed assets, valuation of investment properties, deferred taxes, inventories, financial liabilities.

It is observed that "revenue recognition" in 18 of the 45 enterprises, "trade receivables and impairment" in 13 of them and "revaluation of tangible fixed assets" in 12 of them were determined, and the subjects were common key audit matters for the five identified sectors. It has been determined that the other 14 subjects have sectoral characteristics.

Revenue recognition; apart from the tourism sector, the most construction was determined, the least in the energy sector. Subject by independent auditors; the complexity of the methods used in determining the revenue amounts, the fact that the calculations are based on various assumptions and estimations, and the fact that the accounting process includes risks are discussed.

Trade receivables and impairment is seen to be among the key audit matters mostly in the tourism sector and least in the construction sector, excluding the automotive sector. The subject is discussed in terms of the use of assumptions and estimations in the determination of trade receivable provisions and the fact that the collection process of trade receivables involves risks.

The subject of revaluation of tangible fixed assets was determined mostly in the energy sector and least in the food sector, except for the construction and automotive sectors. While determining the value increase and decrease of tangible fixed assets, due to the uncertainties and subjective judgments that arise in the reliable determination of the fair value; the matter has been considered among the key audit matters.

There are ten issues identified in only one sector. Among these issues, it is thought that the most important issue is "warranty expense provisions" determined in five enterprises in the automotive sector and includes sector-

specific risks. Also; It has been determined that capitalized development costs, hedging transactions from cash flow risk (currency risk), accounting according to TFRS 16 are determined only in the automotive sector.

Goodwill impairment, impairment of tangible fixed assets, change of independent audit firm, accounting for business combinations were determined only in the energy sector, while the subject of other receivables was determined only in construction and intangible assets were determined only in the food sector.

Five possible lack of internal control are thought to have an impact on the emergence of key audit matters and are listed as follows according to their priority:

- 1.Incorrect/Incomplete data use
- 2.Incompetent personnel
- 3.Lack of systematic process control and evaluation
- 4.Communication problem
- 5.Infrastructure and system complexity/deficiency

Incorrect/incomplete data usage, incompetent personnel, lack of systematic process control and evaluation; are the shortcomings most likely to occur across industries. It is important to reveal which COSO principles may have deviated in the emergence of potential internal control deficiencies, in order to minimize the possibility of the emergence of related deficiencies.

Due to the fact that the principle of assessment of fraud risks cannot be implemented effectively by businesses, it reveals three different internal control deficiencies in each sector; thus, it has been judged that the relevant principle has the highest level of importance for all sectors. This judgment; it can be said that it supports the explanations that financial scandals or frauds are effective in gaining the importance of independent audit activity on a global scale.

It has been determined that the COSO principles, which are listed as determining and developing control activities, determining and developing general controls over technology, establishing policies and procedures regarding control activities, making continuous and specific evaluations, evaluating deficiencies and informing the relevant parties, are the second priority principles that cannot be implemented effectively. It has been determined that the principle of honesty and adherence to ethical values, and the principle of identifying and analyzing risks are the third priority principles and cannot be applied effectively enough by businesses.

Conclusion

The aim of this study is to reveal whether the relationship between the key audit matters identified by the independent auditors and the internal control structure of the enterprise differs by sector. The sub-objectives are to make a sectoral comparison of key audit matters and possible internal control deficiencies that are thought to have an impact on the emergence of these issues and to identify the COSO principles that are not considered to be effectively applied by the enterprises in the emergence of the relevant internal control deficiencies.

In the scope of the research; 2017, 2018 and 2019 audit reports of a total of 45 businesses operating in five sectors, including energy, food, automotive, construction and tourism, and traded on the BIST, were analyzed using the "content analysis" method, one of the qualitative data analysis methods.

As a result, it has been determined that there is a strong relationship between the internal control systems of the enterprises and the key audit matters and this varies depending on the structural characteristics of the sectors. Despite this difference; it has been determined that three internal control deficiencies, which are expressed as incorrect/incomplete data usage, incompetent personnel and lack of systematic process control and evaluation, are common across sectors.

It was concluded that the most important COSO principle, which is thought to be not implemented effectively in the emergence of these deficiencies, is the assessment of fraud risks. It is recommended to increase the effectiveness of the sub-principles related to risk assessment, control activity and monitoring, which are among the COSO components.

1. GİRİŞ

Her geçen gün yaşanan değişim ve gelişimler denetim alanında da birçok yeniliği beraberinde getirmiştir. Bağımsız denetim faaliyeti açısından önemli değişimlerden biri de, karar vericiler açısından denetim raporlarının yeterli bilgi içermediği eleştirilerinden hareketle “kilit denetim konuları” olarak ifade edilen yeni bir düzenlemenin hayata geçirilmesidir.

Kilit denetim konuları, bağımsız denetçiler için önem arz eden konulardır. İşletme ile ilgili riskli, dikkat çekici bir hususun veya durumun varlığı kilit denetim konularına işaret edebilmektedir. Bu nedenle konuların, işletmenin iç kontrol yapısının etkinliği, işletme riskleri ve hatta sektör riskleri ile ilgili önemli sinyaller verebileceği düşünülmektedir.

Bu çalışmada, kilit denetim konuları ile iç kontrol yapısı arasındaki ilişkinin sektörler bazında farklılıklara sahip olup olmadığı temel araştırma sorusu olarak belirlenmiştir. Bu doğrultuda öncelikle; enerji, inşaat, otomotiv, gıda, turizm sektörlerinde faaliyet gösteren ve BİST’te işlem gören 45 işletmenin üç yıllık bağımsız denetim raporları, nitel araştırma yaklaşımlarından içerik analizi yöntemi kullanılarak incelenmiştir. Belirlenen sektörler için ayrı ayrı kilit denetim konuları listelenmiş ve en az iki işletmede tespit edilmiş olan toplam on yedi kilit denetim konusu olduğu gözlemlenmiştir. Bu konular içerisinde; hasılatın muhasebeleştirilmesi, ticari alacaklar ve değer düşüklüğü, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi olarak ifade edilen üç konunun neredeyse belirlenen tüm sektörler için ortak olduğu gözlemlenmiştir. Diğer on dört konunun ise tek bir sektörde tespit edildiği belirlenmiştir.

Çalışmada öncelikle kilit denetim konularının sektörler göre dağılımı yapılmış, ilgili konuların ortaya çıkmasında etkisi olduğu düşünülen muhtemel iç kontrol eksiklikleri belirlenmiştir. Bunun yanı sıra muhtemel iç kontrol eksikliklerini doğuran ve işletmeler tarafından etkin uygulanmadığı düşünülen COSO ilkeleri öncelik sırasına göre belirlenmiştir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Kilit denetim konularının bağımsız denetimin önemli bir kısmını oluşturması nedeniyle, çalışmada literatür incelemesi yapılırken bağımsız denetim ile iç kontrol arasındaki etkileşimin ele alındığı araştırmalar gözden geçirilmiştir. İncelenen çalışmalar kapsamında, özellikle işletme iç kontrollerinin etkinliğinin bağımsız denetime olan etkileri ile bağımsız denetimin kalitesini etkileyen faktörlerin araştırma konusu yapıldığı gözlemlenmiştir. Ayrıca iç kontrolün etkinliğinin özellikle bağımsız denetimin maliyeti üzerindeki etkilerine yönelik yapılan araştırmalara literatürde oldukça sık rastlanmaktadır. İlgili çalışmaların genelinde ya tek

bir işletmenin araştırma kapsamında incelendiği ya da tek bir sektörün ele alındığı görülmüştür.

Reiner Quick ve Philipp Henrizi (2019, pp.1143-1176) tarafından yapılan bir araştırma sonucunda; işletme riskleri düşük, iç kontrol sistemi etkin ve kurumsal yönetim açısından güçlü olan bir işletmenin bağımsız denetim faaliyetini yürüten denetçilerin, iç denetim fonksiyonunun çalışmalarına daha fazla güven duyduğu belirlenmiştir. Bununla birlikte iç kontrollerin etkinliğinin kurumsal yönetimin zayıflıklarını telafi ettiği ortaya konmaktadır. Çalışmada, iç kontrollerin etkinliğinin ve kurumsal yönetimin iyileştirilmesine yönelik yürütülen faaliyetlerin, bağımsız denetimin kalitesini ve maliyetleri olumlu yönde etkileyeceği ifade edilmektedir.

Bağımsız denetim maliyeti ve iç denetim fonksiyonunun etkileşimine yönelik Sourour Hazami-Ammar (2019, pp. 64-81) tarafından yapılan çalışma sonucunda, iç denetim ve bağımsız denetim arasında ikame ve tamamlayıcı nitelikte etkilerin olduğu belirtilmektedir. Çalışmada, iç denetim fonksiyonunun kalitesinin artırılması ile bağımsız denetim maliyetinin azaldığı negatif bir ilişki ortaya konmakta ve bu durum ikame etkisi olarak açıklanmaktadır. Tamamlayıcı etki ile iç denetim fonksiyonunun kalitesinin iyileştirilmesinin bağımsız denetim faaliyetine önemli katkılar sağladığı ifade edilmektedir.

Jenny Goodwin-Stewart ve Pamela Kent (2006, pp. 387-404) tarafından yapılan benzer bir çalışmada denetim komitesi veya iç denetim kalitesi yüksek olan işletmelerde denetim ücretlerinin daha yüksek olduğu, ayrıca denetim komitesi, iç denetim ve bağımsız denetim kavramlarının tamamlayıcı mekanizmalar olduğu ifade edilmektedir.

Nadhim S. Jabbar (2018:3) tarafından iç denetim ile bağımsız denetim arasındaki entegrasyonun denetimin performansı ve beklenti farkları üzerindeki etkilerinin araştırıldığı çalışmada, bağımsız denetim ve iç denetim arasındaki entegrasyonun işlerin tekrarlanmasını önlemesi açısından önemli etkileri olduğu ortaya konmaktadır. Ayrıca çoğu işletmenin iç ve dış denetçiler arasındaki iletişim ve iş birliğinin farkında olmadıkları, denetime ilişkin beklenti farklarının zaman içinde değişebildiği ifade edilmektedir.

İç kontrolün muhasebe sistemindeki hata ve hilelerin önlenmesindeki rolü üzerine Zeynep Hatunoğlu, Nurettin Koca ve Mustafa Kılıç (2012, ss. 169-189) tarafından yapılan alan araştırması sonucunda, hata ve hileyi önleyebilmek için işletmelerde iç kontrol sistemlerinin varlığının önemli olduğu, ayrıca sistemin etkin çalışması için iyi niyetli üst yönetimin mevcut olması gerektiği ifade edilmektedir.

İşletmelerde iç denetim fonksiyonunun bağımsız dış denetim maliyeti üzerindeki etkilerini ortaya koymak amacıyla Jale Sağlar ve Koray Tuan (2009, ss. 343-358) tarafından yapılan araştırma sonucunda; işletmelerde güçlü bir iç kontrol sisteminin ve iç denetim fonksiyonunun varlığının, bağımsız denetim ücreti, KDV'si ve kanıt toplama giderlerinden oluşan bağımsız denetim maliyetinde önemli bir indirime neden olabileceği vurgulanmaktadır.

Sedat Erdoğan (2015, ss. 15-32) tarafından yapılan çalışmada, bağımsız denetim mesleğinin etkin bir şekilde yerine getirilememesinin nedeni olarak bağımsız denetimin doğal sınırlamalarının olduğu, bu sınırlamaları oluşturan unsurlardan bir tanesinin ise iç kontrol sistemine ilişkin yapısal sınırlamalar olduğu ifade edilmektedir.

Alper Karavardar (2014, ss. 173-187); iç denetim fonksiyonunun gücünün artırılmasına yönelik olarak ABD'de yapılan düzenlemeler kapsamında oluşturulan analitik modeli, Türkiye'deki bir işletme üzerinde uygulamıştır. Araştırma sonucunda, bağımsız denetçilerin kontrol risklerini azaltma yönündeki en büyük engellerin; kurumsal yönetim kalitesinin düşük, üst yönetim tarafından iç denetim fonksiyonuna verilen desteğin az, iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığının görece düşük, iç denetçilerin bağımsız denetçilerle iş birliği konusunda isteksiz olduğu tespit edilmiştir.

Yusuf Gör (2018, ss. 124-132) tarafından yapılan çalışmada, etkin bir iç kontrol sistemine sahip olan ve kaliteli denetimden geçen işletmelerin finansal açıdan başarılı oldukları, bu iki unsurun finansal başarısızlığı önlemede şirketlere yardımcı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bu çalışmada; kilit denetim konuları ile COSO iç kontrol modeli arasında ilişki kurularak beş farklı sektör incelenmiş ve sektörel karşılaştırma yapılmıştır. Bu yönüyle çalışmanın literatür açısından yeni bir araştırma niteliğinde olduğu ve naçizane önemli katkılar sunacağı düşünülmektedir.

3. KİLİT DENETİM KONULARI

2000'li yıllarda Enron başta olmak üzere ortaya çıkan finansal skandallar, bağımsız denetime olan güveni sarsarak denetim alanında ciddi düzenlemelere ihtiyaç duyulduğunu göstermiştir. Dünya genelinde bu amaçla çeşitli yasalar yürürlüğe girmiş, denetim standartlarında önemli revizyonlar gerçekleştirilmiştir. (Güleç, 2020:16) Özellikle denetim raporlarının ihtiyaç duyulan bilgileri yeterince içermediğine ilişkin eleştiriler, denetim otoritelerini harekete geçirerek yeni düzenlemelerin uygulamaya konmasında anahtar rol oynamıştır. Bunlardan biri ise, ilk kez 2013 yılında gündeme gelen ve bağımsız denetim raporlarında "kilit denetim konuları" başlığı ile ayrı bir bölümün oluşturulmasını sağlayan düzenlemedir. (Sariso, 2019: 75-76)

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701'e göre kilit denetim konuları “Denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular” şeklinde tanımlanmıştır. Denetçinin dikkat etmesi gereken nokta; kilit denetim konularının, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilmesi gerektiğidir. Bir konunun kilit denetim konusu olarak belirlenebilmesi için, denetçinin; önemli yanlışlık risk düzeyi yüksek olan alanları, muhasebe tahminleri dahil tüm yönetsel tahminleri ve yüksek belirsizliğe sahip yargıları, bağımsız denetimi etkileyebilecek nitelikte dönem içinde gerçekleşmiş önemli olayları dikkate alması ve değerlendirmesi gerekmektedir. (BDS 701, 8P-9P)

Bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının; işletmenin iç kontrol yapısındaki eksiklikler, sektördeki riskli alanlar ve işletmenin sürekliliği açısından önemli bir gösterge olarak dikkate alınması gerektiği düşünülmektedir. Şöyle ki; işletmenin iç kontrol sistemi ile bağımsız denetim faaliyeti arasında kuvvetli bir etkileşim olduğu ve bu etkileşimin, kilit denetim konularının ele alınmış biçimlerinde ve uygulanan denetim prosedürlerinde ortaya çıktığı ifade edilmektedir. (Tez, 2020:269)

4. COSO İÇ KONTROL MODELİ VE İLKELERİ

İşletmelerde güvenilirliğin sağlanması, etkin ve etkili çalışan bir iç kontrol sistemine bağlıdır. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) iç kontrolü; işletme yönetiminin olmazsa olmaz bir parçası olarak nitelendirmekte, faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülebilmesi ve finansal raporlama ile diğer raporlamaların güvenilirliğinin, mevzuata uygunluğunun sağlanması amacıyla makul güvence sağlayan bir dizi eylem ve aktivite olarak tanımlamaktadır. (Demirbaş, 2005/1: 169)

İşletmelerdeki iç kontrolün; işletmenin amaçlarına ulaştıracak, finansal bilgi kullanıcılarının taleplerine yeterli yanıt verebilecek ve işletmenin karşılaştığı krizlere karşı çözümler bulabilecek şekilde çok çeşitli mimari yapılara sahip olduğunu söylemek mümkündür. (Briciu vd., 2014: 1015-1016) Amerika Birleşik Devletleri (ABD) başta olmak üzere Kanada, İngiltere ve diğer bazı ülkelerde farklı iç kontrol modelleri uygulandığı görülmektedir. Her model; iç kontrol sistemini kendine özgü bir yaklaşımla ele almakla birlikte, tüm modellerde ortak olan nokta iç kontrol etkinliğinin değerlendirilmesine rehberlik etmeleridir. (Türedi, Koban, Karakaya, 2015: 99) Bu modeller içerisinde en sık uygulanan iç kontrol modelinin ise COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission) modeli olduğu ifade edilebilir.

Kurumsal yönetimin bir gerekliliği olarak ortaya çıkan COSO modeli, finansal skandallarla ortaya çıkan suiistimal olaylarının önüne geçebilmek amacıyla Treadway Komisyonuna üye kuruluşlar tarafından ilk defa 1992'de geliştirilmiştir. (<https://www.coso.org>, 13.05.2019) Model 1992 yılında; işletmenin günlük faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında olması gereken asgari iç kontrol uygulamalarının sistematik bir şekilde değerlendirilmesini sağlayacak nitelikte bir piramit olarak tasarlanmış (Hasanefendioğlu, Uzel, 2017: 209-210) 2013 ve 2018 yıllarında güncellenerek küp formunu kazanmıştır. (Türedi, Koban, Karakaya, 2015: 103)

COSO iç kontrol modeli; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme olmak üzere beş temel bileşene sahiptir. İç kontrol sisteminin etkinliği, ilgili bileşenlerin tam ve doğru bir şekilde uygulanmasına bağlıdır. Bunun için; modelde yer alan on yedi alt ilkenin, işletmeler tarafından etkin uygulanıyor olması önem arz etmektedir.

Kontrol ortamı; organizasyonun doğruluk ve etik değerlerini, yönetsel sorumlulukları uygulamaya imkan veren değişkenleri, organizasyonel yapıyı, sorumluluk ve yetki devrini, bireysel becerilere dikkat çeken ve geliştiren süreçleri içermektedir. (COSO Internal Control-Integrated Framework, 2013: 4)

İç kontrol sistemi açısından risk değerlendirme; işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyecek boyuttaki risklerin belirlenmesini, analizini ve yönetilmesini kapsayan bir süreç olarak düşünülmelidir. (Demirbaş, 2005/1: 170)

Modelin üçüncü bileşeni olan kontrol faaliyetleri, riskleri ortadan kaldırmak ve hedeflere ulaşabilmek adına oluşturulan politika ve prosedürler olarak ifade edilmektedir. (İbiş, Çatıkkaş, 2012: 102)

İşletme yönetiminin; stratejik plan ve hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmediğini, kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığını, amaçların karşılanıp karşılanmadığını tespit edebilmesi, çeşitli kararlar verebilmesi, performansı izlemesi için ihtiyaç duyduğu finansal olan ve olmayan bilgilere erişimi, bilgi ve iletişim faaliyetlerinin etkin yürütülmesine bağlıdır. (Demirbaş, 2005/1: 172)

İzleme faaliyeti ile işletmeler; rutin ve özel değerlendirmeler yapmakta, süreçlerde meydana gelen değişimleri dikkate alarak sistemdeki temel kontrol noktalarını tespit etmektedir. Elde edilen sonuçlar ve tespit edilen eksiklikler, başta üst yönetim olmak üzere ilgili süreç sorumlularına iletilmektedir. (Hasanefendioğlu, Uzel, 2017: 219-220)

COSO bileşeni ve ilkelerinden herhangi birinin etkin uygulanamıyor olması, çeşitli iç kontrol eksikliklerinin ortaya çıkma ihtimalini artırabilmektedir. (Tez, 2020: 265-268) Bağımsız denetçi; ilgili iç kontrol eksikliklerini

önemli yanlışlık riski açısından değerlendirilerek, yüksek risk içeren eksiklikleri kilit denetim konusu kapsamında ele alabilmektedir.

5. ARAŞTIRMA

5.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Bu çalışmada; bağımsız denetçiler tarafından tespit edilen kilit denetim konuları ile işletmenin iç kontrol yapısı arasındaki ilişkinin, sektörel olarak farklılık gösterip göstermediği temel araştırma sorusudur. Bu nedenle; kilit denetim konularının sektörel karşılaştırmasını yapmak, kilit denetim konularına etkisi olabileceği düşünülen muhtemel iç kontrol eksikliklerini sektör bazında tespit etmek, muhtemel iç kontrol eksikliklerinin ortaya çıkmasında işletmeler tarafından etkin uygulanmadığı düşünülen COSO ilkelerini tespit etmek araştırmanın amaçları olarak belirlenmiştir.

Araştırma kapsamında incelenmek üzere birbirinden farklı özellikler taşıması nedeniyle; Enerji, Gıda, Otomotiv, İnşaat ve Turizm sektörleri seçilmiştir. Bu sektörler bünyesinde Borsa İstanbul A.Ş.(BİST)'de işlem gören 45 işletmenin 2017, 2018 ve 2019 yıllarına ait toplam 133 bağımsız denetim raporu incelenmiştir. Raporlarda kilit denetim konuları başta olmak üzere, sınırlı olumlu görüşün dayanağı ile dikkat çekilen hususlar incelemenin temel hareket noktasını oluşturmaktadır.

BİST'te enerji ve inşaat sektöründe işlem gören toplam dokuz işletme olduğu tespit edilmiş, sektörel karşılaştırmada anlamlı sonuçlar elde edebilmek amacıyla belirlenen diğer üç sektör için de dokuz işletmenin incelenmesi gerektiği kabul edilmiştir. Ayrıca BİST'te otomotiv ve turizm olarak adlandırılan bir sektör sınıflandırması bulunmadığı, otomotiv işletmelerinin “İmalat” ana sektörü içerisinde “Metal Eşya Makine, Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları” alt sektöründe; turizm işletmelerinin ise Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller” ana sektörü içinde “Lokantalar ve Oteller” alt sektöründe yer aldığı gözlemlenmiştir. Otomotiv sektöründeki dokuz işletme; ticaret unvanlarında “otomotiv”, “traktör”, “fren” ve “yedek parça” ifadeleri yer alan işletmeler arasından tesadüfi örnekleme ile seçilmiştir.

5.2. Araştırmanın Metodolojisi

Bu çalışma; “sosyal gerçekliğin sosyal ilişkilere bağlı olarak sürekli değişim gösterdiğini savunan” (Güler, Halıcıoğlu, Taşgın, 2015: 24-25) nitel bir araştırmadır. Nitel araştırma yöntemleri içerisinde yer alan içerik analizinin, araştırma amaçlarına ulaştıracak en uygun veri analiz yöntemi olduğu kabul edilmiştir. İçerik analizi; “metinlerin ya da transkriptlerin içerisinde gizli kalmış anlamların veya orada verilmek istenen mesajların, belirli bir sistematik izlenerek kavramlar ve kategoriler şeklinde ortaya

konarak bu kavram ve kategorilerin nicel ve nitel olarak analiz edilmesi” (Güler, Halıcıoğlu, Taşgın, 2015: 331) şeklinde açıklanmaktadır.

5.3. Araştırmanın Kısıtları

Çalışmada; incelenen kilit denetim konularının, bağımsız denetçilerin muhakemelerine ve yargılarına dayalı olarak tespit edilmiş olması en önemli kısıt olarak düşünülmektedir. Ayrıca sektörlerin çeşitliliği ve fazlalığı, araştırmanın zaman açısından kısıtlanmasına neden olmaktadır. Araştırmanın kısıtlarından bir diğeri; borsada işlem gören ancak değerlendirmeye dahil edilmeyen işletmeler ile borsada işlem görmeyen ancak bu sektörlerde faaliyet gösteren çok sayıda işletmenin mevcut olmasıdır. Diğer bir kısıt ise, kilit denetim konuları ilk defa 2017 yılında denetim raporları ele alınmaya başladığı için sadece 2017, 2018 ve 2019 yıllarına ilişkin denetim raporları incelenmiştir. Bununla birlikte enerji sektöründe yer alan işletmelerden bir tanesi 2019 yılında halka arz olduğu için, ilgili işletmenin sadece 2019 yılı denetim raporuna ulaşılmıştır. İlgili işletmenin bir yıllık denetim raporuna dayanarak yapılan değerlendirme araştırmanın bir başka kısıtı olarak karşımıza çıkmaktadır.

5.4. Araştırmada İzlenen Adımlar

Araştırma adımlarından ilk beşi, sektörel karşılaştırmanın yapılabilmesi için ön hazırlık adımlarını oluşturmaktadır.¹

1. *Adım:* İlgili 45 işletmenin 2017,2018 ve 2019 yılı bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları listelenmiştir.

2. *Adım:* Her bir sektör için; en az iki ve daha fazla işletmede tespit edilmiş olan kilit denetim konuları, sektörü temsil kabiliyeti daha yüksek kabul edilerek değerlendirme kapsamına alınmıştır. (Yalnızca bir işletmede tespit edilmiş olan kilit denetim konuları ise işletme özeli yansıtabileceği düşüncesi ile değerlendirme dışı bırakılmıştır.)

3. *Adım:* Konular, içerik analizi yöntemi kullanılarak sektör bazında ayrı ayrı analiz edilmiş ve konuların ele alınış şekli ile uygulanan denetim prosedürleri listelenmiştir.

4. *Adım:* Konuların ele alınışı ve uygulanan denetim prosedürlerine dayanarak, ilgili konuların ortaya çıkmasında etkisi olabileceği düşünülen muhtemel iç kontrol eksiklikleri her bir sektör için ayrı ayrı belirlenmiştir.

5. *Adım:* Belirlenen muhtemel iç kontrol eksikliklerinin ortaya çıkmasında, işletmeler tarafından etkin uygulanmadığı düşünülen COSO ilkeleri, her bir sektör için ayrı ayrı belirlenmiştir.

¹ Bkz. Berna Tez, a.g.tez, s.192-245

6. *Adım:* İlgili sektörlerin karşılaştırılmasında, en az iki işletmede tespit edilmiş olan kilit denetim konuları listelenerek sektörlere göre öncelik sıralaması belirlenmiştir.

7. *Adım:* Her bir sektör için ayrı ayrı tespit edilen muhtemel iç kontrol eksiklikleri dikkate alınarak, ortaya çıkması muhtemel eksiklikler listelenmiş ve öncelik sıralaması belirlenmiştir.

8. *Adım:* Muhtemel iç kontrol eksikliklerinin ortaya çıkmasında, işletmeler tarafından etkin uygulanamadığı düşünülen COSO ilkelerinin, ilgili beş sektör için öncelik sıralaması belirlenmiştir.

5.4. Araştırmanın Bulguları

5.4.1. Kilit Denetim Konularının Sektörlere Göre Dağılımı ve Öncelik Sıralaması

Sektörel karşılaştırmada öncelikli amaç, ortak olan ve olmayan kilit denetim konularını belirlemektir. Bu nedenle konuların sektörlere göre dağılımı yapılmış ve öncelik sıraları belirlenmiştir. Sektörel dağılım yapılırken, her bir sektörde en az iki işletmede tespit edilmiş olan konular listelenmiş ve Tablo-1’de görüleceği gibi toplam 17 farklı kilit denetim konusu olduğu gözlemlenmiştir. İlgili konuların öncelik sıralaması aşağıdaki kriterler dikkate alınarak belirlenmiştir;

- En az iki ve daha fazla sektör için ortak olan yedi konu, öncelikli konular olarak listelenmiştir. Bunlar -kendi içlerinde- tespit edildikleri işletme sayıları dikkate alınarak sıralanmıştır.
- Sadece bir sektörde tespit edilen ve ağırlıklı olarak enerji ile otomotiv sektörlerini ilgilendiren diğer on kilit denetim konusu ise, sekizinci sıradan başlamak üzere listelenmiştir. İlgili konular -kendi içlerinde- tespit edildikleri işletme sayıları dikkate alınarak sıralanmıştır.

Tablo-1’den takip edileceği gibi 18 işletmede tespit edilmiş olan “hasılatın muhasebeleştirilmesi”, 13 işletmede tespit edilmiş olan “ticari alacaklar-ticari alacaklarda değer düşüklüğü” ve 12 işletmede tespit edilen “maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi” konularının en sık karşılaşılan kilit denetim konuları olduğu görülmektedir. Sadece bir sektörde tespit edilen konular (8.-17.) içerisinde en öncelikli konunun, otomotiv sektöründe beş işletmede tespit edilmiş olan “garanti gider karşılıkları” konusu olduğu ve ilgili konunun sektöre özgü riskler içerdiği düşünülmektedir.

❖ *Hasılatın Muhasebeleştirilmesi*

Hasılatın muhasebeleştirilmesi konusu; Tablo-1’de görüleceği gibi turizm sektörü dışında en fazla inşaat, en az enerji sektöründe tespit edilmiştir. Konu bağımsız denetçiler tarafından; hasılat tutarlarının belirlenmesinde kullanılan yöntemlerin karmaşıklığı ve hesaplamaların çeşitli varsayım ve

tahminlere dayalı olması, muhasebeleştirme sürecinin riskler içeriyor olması açılarından ele alınmıştır.

Hasılat; işletme finansal tabloları için önemli bir unsur olmakla birlikte suiistimal vakalarının çoğunun hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilişkili olması nedeniyle, bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliğini en uygun şekilde kullanmasını gerektiren özel bir denetim alanı olarak kabul edilmektedir. (KGK, 2018 Yılı İnceleme Raporu: 11)

TFRS 15'e göre; sözleşme taraflarının edim yükümlülüklerini yerine getirmeyi taahhüt etmesi, tarafların haklarını ve ödeme koşullarını tanımlanmış olması, devredilecek olan mal ve hizmet karşılığında hak kazanılacak bedelin tahsilatının muhtemel olması koşulu ile, satış tutarı hasılat olarak muhasebeleştirilebilmektedir. (TFRS 15: 9P, 31P)

Konunun özellikle inşaat ve gıda sektörlerinde birinci sırada yer almasının nedeni olarak, her müşteri için geçerli tek tip sözleşme yerine proje bazlı ayrı ayrı sözleşmelerin hazırlanıyor olması gösterilebilir. (KGK, 2018 Yılı İnceleme Raporu: 13) Bunun yanı sıra; inşaat sektörü için mal ve hizmet devrinin uzun zaman almasına, gıda sektörü için de mal ve hizmetlerin çeşitliliğinin fazla olmasına bağlı olarak hak kazanılacak bedelin tahmininde çeşitli varsayımların kullanılması ve ilgili tutarların karmaşık işlemler sonucunda muhasebeleştirilmesi gibi nedenlerle de konunun ön plana çıktığı söylenebilir.

Otomotiv sektöründe satış artırıcı bir unsur olan satış indirimlerine ilişkin tutarlar, karmaşık yöntemlere dayalı olarak hesaplanmaktadır. Ayrıca indirim oranları çeşitlilik arz etmektedir. Yine satış faaliyetinin gerçekleşmesi ile mal ve hizmetin devredilmesi arasında belirli bir zaman geçtiği için satışlar teslimat öncesinde faturalandırılmakta bu nedenle satış tutarlarının olduğundan fazla gösterilmesi riski ortaya çıkabilmektedir. (KGK, 2018 Yılı İnceleme Raporu: 13) Enerji sektöründe ise okuma tarihlerindeki farklılık nedeniyle elektrik tüketiminin faturalandırılması, çeşitli varsayım ve sübjektif yargıların kullanıldığı dönem sonu tüketimin tahmin edilmesine bağlıdır. Yukarıda belirtilen nedenlerle konunun otomotiv ve enerji sektörü için ikinci sırada olduğu ifade edilebilir.

Turizm sektöründe konaklama süresinin dolması ile hizmet müşteriye devredilerek taahhüt edilen edim yükümlülüğü yerine getirilmiş olmaktadır. Bu nedenle, hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunun bu sektör için kilit denetim konusu olarak ele alınmadığı yargısına varılmıştır.

❖ Ticari Alacaklar – Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü

Tablo-1'e göre bu konunun, otomotiv sektörü dışında en fazla turizm, en az inşaat sektöründe kilit denetim konuları arasında yer aldığı görülmektedir. Konu, ticari alacak karşılıklarının belirlenmesinde varsayım ve tahminler

kullanılması ve ticari alacakların tahsilat sürecinin riskler içeriyor olması boyutlarıyla ele alınmaktadır.

Otomotiv sektöründe satışlar çoğunlukla peşin yapıldığı için, ticari alacaklar düşük tutarlarla muhasebeleştirilmekte; böylece ticari alacaklar ve değer azalışları konusu bu sektör için kilit denetim konuları içerisinde yer almamaktadır.

TMS 32'ye göre (UR4), finansal varlık olarak kabul edilen ve gelecekte sözleşmeden doğan nakit alma hakkını temsil eden bir varlık olarak açıklanan ticari alacaklar; özellikle vadeli satış işlemlerinin yaygın olduğu düşünülen başta inşaat olmak üzere, gıda ve turizm sektörlerindeki işletmelerin finansal tablolarının önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra TFRS 9 standardına göre finansal varlıklarda değer düşüklüğünün hesaplanabilmesi için, genel veya basit yaklaşımlardan biri kullanılarak, gelecekte beklenen nakit girişleri tahmin edilmekte ve TMS 32 ve TFRS 9'a göre bir karşılık ayrılması gerekmektedir. (Fidan, 2019: 45-47)

Edim yükümlülüğü ve hizmet devri yerine getirilmesine rağmen hak kazanılacak bedelin vadeli bir şekilde tahsil ediliyor olması nedeniyle ticari alacaklar konusunun turizm sektöründe birinci sırada yer aldığı ifade edilebilir.

Enerji sektöründe satış faaliyetinin özelliği itibariyle tüketim ve faturalandırma faaliyetleri arasında belirli bir süre geçiyor olması, ticari alacak tutarlarının tam olarak belirlenmesinde ve değer düşüklüğü karşılıklarının doğru hesaplanmasında varsayımların kullanılması gibi nedenlerle konu, kilit denetim konuları arasında yer almaktadır.

❖ *Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi*

Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi konusu Tablo-1'e göre, inşaat ve otomotiv sektörleri dışında en fazla enerji, en az gıda sektöründe tespit edilmiştir. TMS 16'ya göre, maddi duran varlıklar ilk kez muhasebeleştirilirken maliyet bedeli üzerinden kayıtlara alınmakta; sonrasında, gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyor ise yeniden değerlendirme yöntemine göre değerlendirilmektedir. (TMS 16: 15P, 31P) Yeniden değerlendirme sonrasında ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığına ilişkin olarak, her hesap dönemi sonunda değer düşüklüğü ile ilgili belirtilerin bulunup bulunmadığı araştırılmalıdır. Belirtiler mevcut ise, maddi duran varlığın geri kazanılabilir tutarının tahmin edilmesi gerekir. Geri kazanılabilir tutar, varlığın satış maliyetleri düşüldükten sonra gerçeğe uygun değer veya kullanım değerinden yüksek olanını ifade etmektedir. (TMS 36: 6P, 9P)

Maddi duran varlıkların değer artış ve azalışları belirlenirken, gerçeğe uygun değerlerin güvenilir bir şekilde tespit edilmesinde ortaya çıkan

belirsizlikler ve sübjektif yargılar nedeniyle; konu, kilit denetim konuları arasında değerlendirilmiştir.

İnşaat ve otomotiv sektöründe sadece birer işletmede tespit edildiği için sektörü temsil kabiliyetinin düşük olabileceği yargısına varılmış, bu nedenle ilgili sektörlerin öncelik sıralamasında yer almamıştır. Özellikle enerji ve turizm sektöründe faaliyetlerin niteliği, gıda sektöründe ise üretim tesislerinin ciddi tutarlarda ve özellikli yatırımları gerektirmesi nedeniyle maddi duran varlık yatırımları oldukça yüksek tutarlarda gerçekleşmektedir. Bunun yanı sıra ilgili varlıkların; turizm sektöründe fiyatlandırma politikasını önemli düzeyde etkilediği söylenebilir.

❖ *Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi*

Konu, Tablo-1’de görüldüğü gibi beş işletme ile inşaat ve üç işletme ile turizm sektöründe tespit edilmiştir. Denetim raporlarında, gerçeğe uygun değerlerinin hesaplanmasında varsayımlar ve tahminler kullanılması, ilgili gayrimenkullerin finansal tablolar açısından önemli büyüklükte olması boyutları ile ele alınmaktadır.

TMS 40’ta kısaca, kira geliri veya sermaye kazancı sağlamak amacıyla elde tutulan gayrimenkuller olarak tanımlanan yatırım amaçlı gayrimenkuller, ilk muhasebeleştirme esnasında maliyet bedeli ile kaydedilmektedir. İlgili gayrimenkullerin, finansal tablolara alma sonrasında gerçeğe uygun değer veya maliyet yöntemlerinden biri ile yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. Özellikle gerçeğe uygun değer yönteminin seçilmesi durumunda, ilgili gayrimenkullerin sürekli ve güvenilir bir şekilde ölçümü sırasında bazı risklerle karşılaşılabilir. (TMS 40: 5P, 30P, 53P) İlgili risklerin; gerçeğe uygun değer ölçümünde kullanılan piyasa, maliyet veya gelir yaklaşımlarının (TFRS 13: 62P) uygulanması sırasında ortaya çıktığı söylenebilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerde; değerlendirme, sınıflandırma ve gerçekleştirme yönünden TMS ve Vergi Usul Kanunu hükümleri birbirinden önemli ölçüde farklılık göstermektedir. Bu durumun, önemli yanlışlık risklerini artırabileceği ifade edilmektedir. (KGK, 2017 Yılı İnceleme Raporu: 24) Esas faaliyetleri dışında kira geliri ve sermaye kazancı sağlamak amacıyla inşaat ve turizm sektöründeki işletmeler, uzun vadeli kiralama işlemlerini sıkça yapmaktadır. İnşaat sektörü için satış amaçlı elde tutulan bir gayrimenkulün satılması ve bedelinin tahsil edilmesinin zaman alması, turizm sektörü için esas faaliyetler kapsamında sunulacak hizmetin çok çeşitli unsurlara sahip olması ve her bir unsurun önemli büyüklükte yatırım harcamaları gerektirmesi gibi nedenlerle gayrimenkullerin yatırım amaçlı elde tutulduğu görülmektedir.

Konunun, inşaat sektörü için özellikli bir konu olduğu ve değerlemesinde ortaya çıkabilecek önemli yanlışlık risklerinin, sektörde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarını önemli ölçüde etkilediği ifade edilebilir.

❖ *Ertelenmiş Vergiler*

Ertelenmiş vergiler konusunun Tablo-1’de görüleceği gibi; beşi enerji, ikisi otomotiv sektöründe olmak üzere toplamda yedi işletmede tespit edildiği ve hesaplanmasında varsayımların kullanılması yönüyle ele alındığı görülmektedir. Bununla birlikte konunun, turizm ve gıda sektöründe incelenen hiçbir denetim raporunda yer almadığı gözlemlenmiş, inşaat sektöründe ise sadece bir işletmede tespit edildiği için sektör değerlendirmesine dahil edilmemiştir.

Ertelenmiş vergiler; gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarı olarak açıklanan ertelenmiş vergi varlığı ile, vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergisi olarak ifade edilen ertelenmiş vergi borcundan oluşmaktadır. (TMS 12: 5P)

Sürdürülebilir kalkınma hedefi doğrultusunda devlet tarafından bazı sektörlerle, projelere veya yatırımlara çeşitli teşvik ve indirimler uygulanabilmektedir. Enerji ve otomotiv sektörü için uygulanan devlet teşvik ve indirimlerinin diğer sektörlerle nazaran daha fazla olması, konunun özellikle bu sektörler için kilit denetim konusu olarak belirlenmesine neden olmuştur.

❖ *Stoklar*

Tablo-1’de görüleceği gibi stoklar konusu, gıda sektöründe dört ve inşaat sektöründe iki işletmede tespit edilmiştir. Stok değer düşüklüğü karşılıklarının belirlenmesinde varsayım ve tahminlerin kullanılması ve finansal tablolar açısından önemli büyüklükte olması yönleriyle konunun bağımsız denetçiler tarafından ele alındığı gözlemlenmiştir.

Enerji ve turizm sektöründe stoklama yapılamaması, otomotiv sektöründe ise teknolojik gelişmeler ve kalite açısından talepteki değişimler nedeniyle değer düşüklüğüne uğrama ihtimalinin düşük olması gibi nedenlerle; konu, bu sektörlerde kilit denetim konusu içerisinde yer almamaktadır.

Konu; gıda sektörü için, stokların çabuk bozulabilir olması, stoklama maliyetlerinin yüksek olması ve ayrıca stok kontrol sürecinin çeşitli riskler içeriyor olması gibi nedenlerle son derece yüksek öneme sahiptir.

İnşaat sektöründe esas faaliyetler dikkate alındığında, ilk madde ve malzeme niteliğindeki stoklar ile mamul niteliğindeki inşası bitmiş gayri menkullere ilişkin tutarlar finansal tablolarda önemli bir paya sahiptir. Ancak stokların tutar olarak büyüklüğünden ziyade değerlemede yaşanan güçlükler, konunun inşaat sektörü için kilit denetim konusu olarak belirlenmesinde etkili olmuştur. Özellikle gayrimenkullerin inşası sırasında

ortaya çıkan ortak giderlerin, ilgili gayrimenkullerin maliyetine dağıtılması aşamasında önemli yanlışlık riskleri içerdiği söylenebilir.

❖ *Finansal Borçlar*

Tablo-1'den görüleceği gibi konunun, inşaat ve turizm sektörleri için ön plana çıktığı görülmektedir. Finansal araç olarak değerlendirilen finansal borçlar, itfa edilmiş maliyeti ile raporlanmalıdır. İtfa edilmiş maliyet bedeli, finansal borçların nominal değerinin raporlama tarihi itibarıyla etkin faiz yöntemine göre iskonto edilmesi ile belirlenmektedir. (TFRS 9; 4.2.1)

Vergi mevzuatına göre reeskont uygulamasına ilişkin bir zorunluluğun olmaması ancak etkin faizin hesaplanmasında çeşitli güçlüklerle karşılaşılması nedeniyle finansal borçlar konusunun her iki sektör için önem arz ettiği düşünülmektedir.

Konu; her ne kadar tüm sektörleri ilgilendirebilecek bir nitelik taşısa da inşaat ve turizm sektörlerinde, yatırımların hayata geçirilerek kar yaratan birimler haline dönüşmesi ile, borç ödemelerinin eş zamanlı olarak yürütülmesi söz konusu değildir.

❖ *Garanti Gider Karşılıkları*

Garanti gider karşılıkları konusu, Tablo-1'den takip edileceği gibi sadece otomotiv sektöründe beş işletmede tespit edilmiştir. Garanti gider karşılık tutarlarının finansal tablolar açısından önemli büyüklükte ve karşılıkların hesaplanmasında varsayımların kullanılıyor olması gibi nedenlerle konu otomotiv sektörü için kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir.

Karşılık kavramı TMS 37'de “*gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülük*” olarak tanımlanmaktadır. Karşılıkların muhasebeleştirilebilmesi için; geçmiş bir olaydan dolayı mevcut bir yükümlülüğün bulunması, ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesinde ekonomik fayda yaratan kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması ve yükümlülük tutarının güvenilir bir şekilde tahmin ediliyor olması gerekmektedir. Karşılık olarak muhasebeleştirilecek tutarlar; hesap dönemi sonu itibarıyla, mevcut yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılacak olan ve “*en gerçekçi tahmin*” yöntemi kullanılarak belirlenen harcamalardan oluşmaktadır. En gerçekçi tahmin yönteminin kullanılmasında, çeşitli durum ve olaylara ilişkin riskler ve belirsizlikler dikkate alınmak zorundadır. (TMS 37: 10P, 14P, 36P, 42P)

❖ *Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri*

Yeni bir bilimsel ve teknik bilgi/anlayış elde etmek amacıyla gerçekleştirilen özgün ve planlı incelemeler, araştırma olarak ifade edilmektedir. Geliştirme ise, ticari üretim veya kullanım öncesinde; geliştirilmiş malzemelerin, aygıtların, ürünlerin, süreçlerin, sistemlerin

planlanması ve tasarımında araştırma sonuçlarının ve bilgilerin uygulanması olarak tanımlanmaktadır. (TMS 38: 8P)

Geliştirme maliyetleri otomotiv sektöründe; içeriğinin çeşitli unsurlardan oluşması, aktifleştirilmesi için yapılan hesaplamalarda tahminler kullanılması ve aktifleştirilmiş geliştirme maliyetlerinin finansal tablolar içerisinde önemli büyüklükte olması gibi nedenlerle bağımsız denetçiler tarafından kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir.

❖ *Şerefiye Değer Düşüklüğü – Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü*

Şerefiye ve maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü olarak ifade edilen kilit denetim konularının özellikle enerji sektörü için ön plana çıktığı görülmektedir. Her iki konunun bağımsız denetçiler açısından, değer düşüklüğünün hesaplanmasında tahmin ve varsayımların kullanılması nedeniyle önem arz ettiği gözlemlenmiştir. TMS 36'ya göre varlık kavramı, tek bir varlık olabileceği gibi nakit yaratan bir birim olarak da değerlendirilmektedir. Standarda göre; bir varlığın defter değeri, o varlığın gelecek dönemlerde geri kazanılabilir tutarından yüksek ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır. Varlıkların değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin kuvvetli bulguların ortaya çıkması durumunda, daha önce de ifade edildiği gibi geri kazanılabilir tutarının tahmin edilmesi gerekmektedir. (TMS 36: 7P, 8P)

Maddi olmayan duran varlıklar içerisinde yer alan şerefiye; işletme birleşmeleri sırasında devralınan işletmenin ticari ünü, coğrafi konumu vb. gibi manevi değerler için ödenen bedelleri ifade etmektedir. (Sevilengül, 2009: 452)

TMS 36, işletme yönetiminin şerefiyeler hususunda değer düşüklüğü testi yapmasını zorunlu tutmaktadır. Değer düşüklüğü testi, nakit yaratan birimin defter değeri ile geri kazanılabilir tutarının karşılaştırılması yoluyla gerçekleştirilir. (TMS 36: Ek C, C3)

Maddi duran varlıklar ile ilgili hükümlere yer veren TMS 16'ya göre, maddi duran varlıklarda meydana gelen değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi yukarıda ifade edilen TMS 36 hükümlerine tabidir. (TMS 16: 66P(a))

Konuların içerik açısından enerji sektörüne özgü unsurlar barındırmadığı, ancak şerefiye ve maddi duran varlıkların enerji sektöründeki işletmeler açısından önemli büyüklükte olduğu ve değer düşüklüklerine ilişkin karşılıklarının hesaplanmasında daha çok sektöre özgü güçlüklerle karşı karşıya kalındığı düşünülmektedir.

Son olarak Tablo-1'de yer alan “bağımsız denetim firması değişikliği” ve “işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi” konuları, sadece enerji sektöründe tespit edilmiş olsa da sektöre özgü bir nitelik taşımadığı, konuların ele alınış şekilleri itibariyle tüm sektörler için ortak noktalar

barındırabileceği, ancak incelenen zaman aralığında tesadüfi olarak sadece enerji sektöründe tespit edilmiş olabileceği yargısına varılmıştır. Ayrıca gıda, inşaat ve turizm sektörlerine özgü yüksek risk içeren alanlarının daha az olabileceği, her sektör için ortak olduğu düşünülen risklerin bu sektörlerde de ön plana çıktığı söylenebilir.

Tablo-1: Kilit Denetim Konularının Sektörlere Göre Dağılımı ve Öncelik Sıralaması

Öncelik Sırası	Kilit Denetim Konuları	SEKTÖRLER					Tespit Edilen İşletme Sayısı
		Enerji	İnşaat	Otomotiv	Gıda	Turizm	
1.	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	3 (2.sırada)	6 (1.sırada)	4 (2.sırada)	5 (1.sırada)	-	18
2.	Ticari Alacaklar-Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü	3 (2.sırada)	2 (3.sırada)	-	3 (3.sırada)	5 (1.sırada)	13
3.	Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi	5 (1.sırada)	-	-	3 (3.sırada)	4 (2.sırada)	12
4.	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi	-	5 (2.sırada)	-	-	3 (3.sırada)	8
5.	Ertelenmiş Vergiler	5 (1.sırada)	-	2 (3.sırada)	-	-	7
6.	Stoklar	-	2 (3.sırada)	-	4 (2.sırada)	-	6
7.	Finansal Borçlar	-	2 (3.sırada)	-	-	2 (4.sırada)	4
8.	Garanti Gider Karşılığı	-	-	5 (1.sırada)	-	-	5
9.	Şerefiye Değer Düşüklüğü	3 (2.sırada)	-	-	-	-	3
10.	Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	3 (2.sırada)	-	-	-	-	3
11.	Bağımsız Denetim Firması Değişikliği	3 (2.sırada)	-	-	-	-	3
12.	İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	2 (3.sırada)	-	-	-	-	2
13.	Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri	-	-	2 (3.sırada)	-	-	2
14.	Nakit Akış / Kur Riskinden Korunma İşlemleri	-	-	2 (3.sırada)	-	-	2
15.	TFRS 16'ya göre Muhasebeleştirme	-	-	2 (3.sırada)	-	-	2
16.	Diğer Alacaklar	-	2 (3.sırada)	-	-	-	2
17.	Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	-	-	-	2 (4.sırada)	-	2

5.4.2. Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri ve Öncelik Sıralaması

İlgili beş sektörde tespit edilen 17 kilit denetim konusunun ortaya çıkmasında, bazı iç kontrol eksikliklerinin etkisi olduğu düşünülmektedir. İlgili eksiklikler her bir sektör için ayrı ayrı tespit edilmiş olup², araştırmanın ön hazırlık aşamasını oluşturmaktadır. Grafik-1, belirlenen sektörler için ortak olan muhtemel iç kontrol eksiklikleri ve bu eksikliklerin neden olduğu kilit denetim konu sayılarını göstermektedir.

Grafığe göre; “yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı” ile ilgili muhtemel iç kontrol eksikliğinin, belirlenen beş sektörde tespit edilmiş olan tüm kilit denetim konularını etkilediği görülmektedir. Dolayısıyla ilgili iç kontrol eksikliğinin, beş sektör açısından ortaya çıkma ihtimali en yüksek eksiklik olabileceği yargısına varılmıştır.

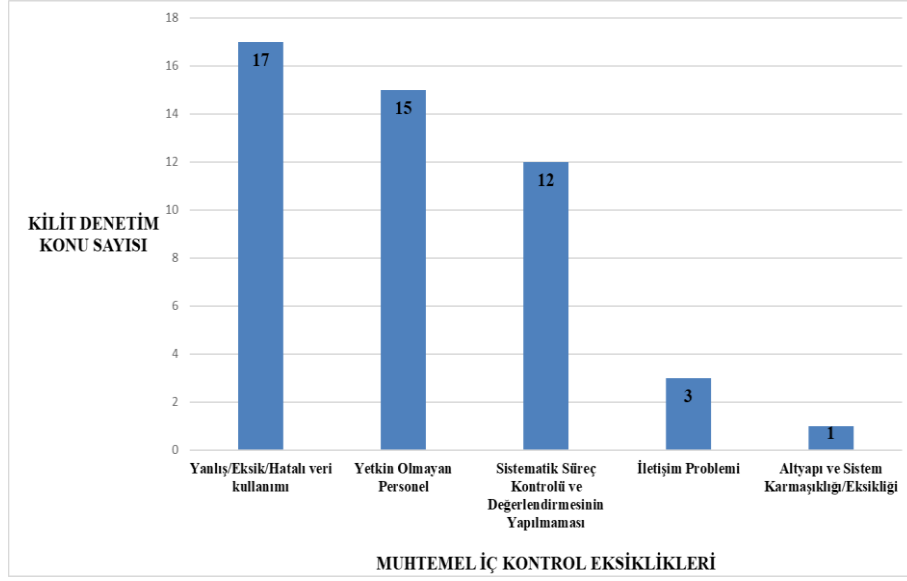
Yetkin olmayan personelin görevlendirilmesi ile ilgili iç kontrol eksikliğinin ise; bağımsız denetim firması değişikliği ve finansal borçlar olarak ifade edilen kilit denetim konuları haricinde toplam 15 farklı konuyu etkilediği, bu nedenle tüm sektörler açısından ikinci önceliğe sahip muhtemel iç kontrol eksikliği olduğu ifade edilebilir.

Sistematik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması olarak ifade edilen muhtemel iç kontrol eksikliğinin ise, beş sektörde toplam 12 farklı kilit denetim konusuna etki ettiği belirlenmiştir.

İletişim problemi ile ilgili eksikliğin; turizm, inşaat ve enerji sektöründe incelenen birer denetim raporunda yer aldığı görülmektedir. İlişkili taraflardan diğer alacakların ve ilişkili olmayan taraflardan ticari alacakların mutabakatlarının yapılması sürecinde, ayrıca bağımsız denetim firması değişikliği sonrası işletmenin kontrol çevresinin tanınması aşamasında bu tür bir iç kontrol eksikliğinin meydana gelmiş olabileceği tespit edilmiştir.

Altyapı ve sistemlerin karmaşık olması ile ilgili iç kontrol eksikliğinin sadece bağımsız denetim firması değişikliği konusuna etki ettiği ve işletmenin tanınması, risklerinin belirlenmesi aşamasında bu tür bir eksikliğin ortaya çıkma ihtimalinin olduğu belirlenmiştir. İletişim ve altyapı ile ilgili muhtemel iç kontrol eksikliklerinin; sektörlerle özgü bir nitelik taşımadığı, durumsallık yaklaşımı dikkate alınarak değerlendirilmesi gerektiği yargısına varılmıştır.

² Bkz. Berna Tez, a.g.tez, s.192-245



Grafik-1: Sektörler Geneline Ortaya Çıkması Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri ve Etki Ettikleri Kilit Denetim Konu Sayısı

5.4.3. COSO İlkeleri ve Sektörel Karşılaştırma

Belirlenen muhtemel iç kontrol eksikliklerinin ortaya çıkmasında hangi COSO ilkelerinden sapılmış olabileceğinin ortaya konması, ilgili eksikliklerin ortaya çıkma ihtimallerini en aza indirebilmek açısından önem arz etmektedir.

Tablo-2³, işletmeler tarafından etkin uygulanamadığı düşünülen COSO ilkelerini ve buna bağlı olarak ortaya çıkan muhtemel iç kontrol eksiklik sayısını özetlemektedir. Buna göre; her bir COSO ilkesine ilişkin satırda, ilgili ilkenin etkin uygulanamaması nedeniyle ortaya çıkması muhtemel iç kontrol eksiklik sayısı sektörler bazında verilmiştir. Üç değerine sahip hücrelerdeki COSO ilkelerinin sektörler açısından en yüksek önem seviyesinde olduğu, bir değerine sahip hücrelerde yer alan COSO ilkelerinin ise en düşük önem seviyesinde olduğu kabul edilmiştir.

Tablo-2'ye göre suiistimal risklerinin değerlendirilmesi ilkesinin, işletmeler tarafından etkin uygulanamaması nedeniyle her sektörde üç farklı iç kontrol eksikliğini ortaya çıkardığı; böylece tüm sektörler açısından ilgili ilkenin en yüksek önem düzeyine sahip olduğu yargısına varılmıştır. Varılan bu yargının; finansal skandalların veya hilelerin, küresel boyutta bağımsız denetim faaliyetinin önem kazanmasında etkili olduğuna ilişkin açıklamaları destekleyici nitelikte olduğu söylenebilir.

³ Tablo.2; bkz. Berna Tez, a.g.tez., Tablo.21, 24, 27, 30 ve 33'te toplam sütununda yer alan verilere dayalı olarak hazırlanmıştır. s.203-244

Ayrıca, iki muhtemel iç kontrol eksikliğinin ortaya çıkmasına neden olduğu düşünülen COSO ilkeleri ise; “dürüstlük ve etik değerlere bağlılık” ve “risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi” olarak belirlenmiştir. Bu ilkelerin her sektör için aynı önem düzeyinde, ancak suiistimal risklerinin değerlendirilmesi ilkesine nazaran görece düşük öneme sahip olduğu belirtilebilir.

Tablo-2’de ayrıca; “yönetim kurulunun bağımsız olarak iç kontrol sistemini izlemesi” ve “raporlama ilişkilerinin, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi” ilkelerinin etkin uygulanamaması sonucunda özellikle enerji sektöründe iki farklı iç kontrol eksikliğine neden olabileceği göze çarpmaktadır. Bu nedenle ilgili ilkelerin enerji sektörü için ön plana çıktığını söylemek mümkündür.

Enerji sektöründe; üç farklı iç kontrol eksikliğine neden olabileceği düşünülen ve suiistimal risklerinin değerlendirilmesi ilkesi haricinde etkin uygulanamadığı düşünülen diğer ilkeler ise;

- Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi,
- Teknoloji üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi,
- Kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulması,
- Sürekli ve özel değerlendirmeler yapılması,
- Eksikliklerin değerlendirilmesi ve ilgili taraflara bilgi verilmesi olarak sıralanabilir.

Sıralanan ilgili ilkelerin, enerji sektörü dışında diğer sektörlerde iki farklı iç kontrol eksikliğine neden olabileceği yargısına varılmıştır. Dolayısıyla yukarıda değinilen ilgili ilkelerin önem düzeylerinin, suiistimal risklerinin değerlendirilmesi ilkesinden hemen sonra ikinci sırada yer aldığı düşünülmektedir. Ayrıca; etkin uygulanamaması nedeniyle tüm sektörler açısından yalnızca bir muhtemel iç kontrol eksikliğini ortaya çıkarabileceği düşünülen ilkeler; uzmanlaşmaya önem verilmesi, hesap verilebilirliğin güçlendirilmesi, faaliyetlerle ilgili kaliteli bilginin temin edilerek kullanılması olarak sıralanabilir.

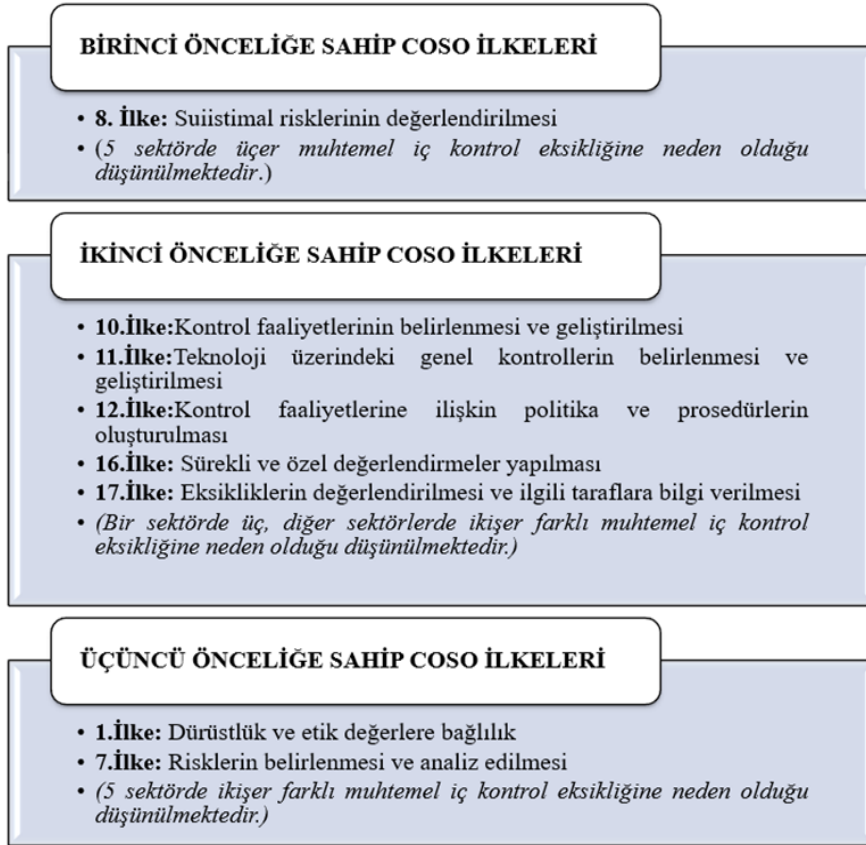
Yönetim kurulunun bağımsız olarak iç kontrol sistemini izlemesi ve raporlama ilişkilerinin, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi ilkelerinin de etkin uygulanamaması nedeniyle enerji sektörü haricinde diğer sektörlerde yalnızca bir muhtemel iç kontrol eksikliğini ortaya çıkarabileceği düşünülmektedir. Kurum dışı ilgili taraflarla iletişim kurulması ilkesinin etkin uygulanamamasının enerji, inşaat ve turizm sektörleri için bir muhtemel iç kontrol eksikliğine neden olduğu tespit edilmiştir.

Son olarak Tablo-2’de; “hedeflerin açık ve net olarak belirlenmesi”, “önemli değişikliklerin kurumu etkileme potansiyelinin değerlendirilmesi” ve “hedefler, sorumluluklar vb. bilgilerin kurum çalışanları ile paylaşılması” ilkelerinin belirlenen hiçbir muhtemel iç kontrol eksikliğine önemli düzeyde etki etmediği belirlenmiştir. İlgili ilkelerin etkin uygulanıyor olabileceği, bu nedenle belirtilen ilkelere bağlı herhangi bir kilit denetim konusunun ortaya çıkmamış olabileceği ifade edilebilir.

Tablo-2: Etkin Uygulanamayan COSO İlkeleri ve Ortaya Çıkarıldığı Muhtemel İç Kontrol Eksiklik Sayısı

COSO İÇ KONTROL MODELİ İLKELERİ		SEKTÖRLER				
		Enerji	İnşaat	Otomotiv	Gıda	Turizm
KONTROL ORTAMI						
1. İlke	Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık	2	2	2	2	2
2. İlke	Yönetim Kurulunun bağımsız olarak iç kontrol sistemini izlemesi	2	1	1	1	1
3. İlke	Raporlama ilişkilerinin, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi	2	1	1	1	1
4. İlke	Uzmanlaşmaya önem verilmesi	1	1	1	1	1
5. İlke	Hesap verilebilirliğin güçlendirilmesi	1	1	1	1	1
RİSK DEĞERLENDİRME						
6. İlke	Hedeflerin açık ve net olarak belirlenmesi	0	0	0	0	0
7. İlke	Risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi	2	2	2	2	2
8. İlke	Suiistimal risklerinin değerlendirilmesi	3	3	3	3	3
9. İlke	Önemli değişikliklerin kurumu etkileme potansiyelinin değerlendirilmesi	0	0	0	0	0
KONTROL FAALİYETLERİ						
10. İlke	Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi	3	2	2	2	2
11. İlke	Teknoloji üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi	3	2	2	2	2
12. İlke	Kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulması	3	2	2	2	2
BİLGİ VE İLETİŞİM						
13. İlke	Faaliyetlerle ilgili kaliteli bilginin temin edilerek kullanılması	1	1	1	1	1
14. İlke	Hedefler, sorumluluklar vb. bilgilerin kurum çalışanlarıyla paylaşılması	0	0	0	0	0
15. İlke	Kurum dışı ilgili taraflarla iletişim kurulması	1	1	0	0	1
İZLEME FAALİYETLERİ						
16. İlke	Sürekli ve özel değerlendirmeler yapılması	3	2	2	2	2
17. İlke	Eksikliklerin değerlendirilmesi ve ilgili taraflara bilgi verilmesi	3	2	2	2	2

Yukarıda yapılan açıklamalara dayanarak hazırlanan Şekil-1’de; belirlenen beş sektör için ön plana çıkan COSO ilkelerinin öncelik sıraları özetlenmektedir. Şekil-1 değerlendirildiğinde; işletmelerin iç kontrol sistemlerinde önemli eksikliklerin ortaya çıkmaması amacıyla özellikle risk değerlendirme, kontrol ve izleme faaliyetlerinin titizlikle yerine getirilmesi ve ilgili bileşenlere ait ilkelerin etkinliğinin artırılması gerektiği, böylece ortaya çıkması muhtemel iç kontrol eksikliklerinin minimum seviyeye indirilebileceği ifade edilebilir.



Şekil-1: Etkin Uygulanamayan COSO İlkeleri

6. SONUÇ

Bu çalışmada amaç, bağımsız denetçiler tarafından tespit edilen kilit denetim konuları ile işletmenin iç kontrol yapısı arasındaki ilişkinin, sektörel olarak farklılık gösterip göstermediğini ortaya koymaktır. Kilit denetim konularının ve bu konuların ortaya çıkmasında etkisi olabileceği düşünülen muhtemel iç kontrol eksikliklerinin sektörel karşılaştırmasını yapmak ve ilgili iç kontrol eksikliklerinin ortaya çıkmasında işletmeler tarafından etkin uygulanmadığı düşünülen COSO ilkelerini tespit etmek alt amaçlar olarak belirlenmiştir. Araştırma kapsamında; enerji, gıda, otomotiv,

inşaat ve turizm olmak üzere beş sektörde faaliyet gösteren ve BİST’te işlem gören toplam 45 işletmenin 2017, 2018 ve 2019 yılı bağımsız denetim raporları nitel veri analizi yöntemlerinden “içerik analizi” yöntemi kullanılarak incelenmiştir.

Sonuç olarak, işletmelerin iç kontrol sistemleri ile kilit denetim konuları arasında kuvvetli bir ilişki olduğu ve bunun sektörlerin yapısal özelliklerine bağlı olarak farklılıklar gösterdiği tespit edilmiştir. Belirlenen beş sektörde en az iki veya daha fazla işletmede tespit edilmiş olan 17 farklı kilit denetim konusundan; hasılatın muhasebeleştirilmesi, ticari alacaklar ve değer düşüklüğü, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi konularının sektörler genelinde ortak konular olduğu, diğer 14 konunun sektörel özellikler barındırdığı belirlenmiştir. Ayrıca araştırmada aşağıdaki sonuçlara da ulaşılmıştır.

- Kilit denetim konularının ortaya çıkmasında beş muhtemel iç kontrol eksikliğinin etkisi olduğu düşünülmekte ve önceliğine göre aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.
 1. Yanlış/Eksik/Hatalı veri kullanımı
 2. Yetkin olmayan personel
 3. Sistematik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması
 4. İletişim problemi
 5. Altyapı ve sistem karmaşıklığı/eksikliği
- Yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı, yetkin olmayan personel, sistematik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması; sektörler genelinde ortaya çıkması en yüksek ihtimalli olan eksikliklerdir.
- Etkin uygulanmadığı düşünülen ve ilk üç öncelik seviyesinde yer alan sekiz COSO ilkesi belirlenmiştir:
 1. Suiistimal risklerinin değerlendirilmesi
 2. Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi - teknoloji üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi - kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulması - sürekli ve özel değerlendirmeler yapılması - eksikliklerin değerlendirilmesi ve ilgili taraflara bilgi verilmesi
 3. Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık - risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi

Çalışma neticesinde; işletmelerin, özellikle risk değerlendirme, kontrol faaliyeti ve izleme olarak ifade edilen COSO bileşenlerini ve alt ilkelerini titizlikle dikkate almaları ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin artırılması

yönünde çalışmalara daha fazla ağırlık vermeleri gerektiği düşünülmektedir. Ayrıca literatürde sektörel karşılaştırma açısından çalışmaların henüz sınırlı sayıda olması nedeniyle, bu alanda yapılacak araştırmaların literatüre önemli ve değerli katkılar sunabileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Briciu, S. Danescu, A. C. Dănescu, T. Prozan, M. (2014). A Comparative Study of Well-Established Internal Control Models. *Procedia Economics and Finance*, (15), 1015-1020

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

Demirbaş, M. (2005/1). İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(4), 167-188

Erdoğan, S. (Mart-Nisan 2015). Finansal Skandalların Bağımsız Denetim Boyutu. *Mali Çözüm*, 15-32

Fidan, M. M. (2019). Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü–TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının Basit Yaklaşımı ve Vergi Usul Kanunu Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (81), 37-58

Goodwin-Stewart, J. Kent, P. (2006). Relation Between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics and Internal Audit. *Accounting and Finance*, 46(3), 387-404

Gör, Y. (2018). Finansal Başarısızlığı Önlemede İç Kontrol Sisteminin ve Denetim Kalitesinin Etkisi Üzerine Bir Araştırma, *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD)*, 5(11), 124-132

Güleç, Ö.F. (2020). Bağımsız Denetçi Raporundaki Dönüşüm: Kilit Denetim Konuları (1.Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi

Güler, A. Halıcıoğlu, M. B. Taşkın, S. (2015). Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma (2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık

Hasanefendioğlu, B. Uzel, M. (Mayıs-Haziran 2017). COSO Alaaddin'in Sihirli Lambası mı? Tüm Yönleriyle COSO Bazlı İç Kontrol Sistemi. *İSMMMO, Mali Çözüm Dergisi*, (141), 209-226

Hatunoğlu, Z. Koca, N. 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

Hazami-Ammar, S. (Nisan 2019). Some Evidence On The Impact Of Internal Audit On External Audit Fees. *The Journal of Corporate Accounting&Finance*, 30(2), 64-81

<https://www.coso.org>, 13.05.2019

İbiş, C. Çatıkkaş, Ö. (Nisan-Haziran 2012). İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış. *Sayıştay Dergisi*, (85), 95-121

Jabbar, N. S. (2018). The Implications Of Internal And External Auditing Integration On The Auditing Performance And Its Impact On The Expectation Gap: An Exploratory Study In The Iraqi Environment. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 22(3), 1528-2635-22-3-223

Karavardar, A. (2014). İç Denetim Fonksiyonunun Dış Denetçiler Tarafından Değerlenmesi: Türkiye’de Bir Kanaat Fonksiyon Yaklaşımı Uygulaması. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 43(1), 173-187

KGK, 2017 Yılı İnceleme Raporu, www.kgk.gov.tr, 18.11.2020

KGK, 2018 Yılı İnceleme Raporu, www.kgk.gov.tr, 18.11.2020

Quick, R. Henrizi, P. (2019). Experimental Evidence on External Auditor Reliance on the Internal Audit. *Review of Managerial Science*, 13(5), 1143-1176

Sağlar, J. Tuan, K. (2009). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri. *Adana Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 343-358

Sarısoy, Ö. (2019). Bağımsız Denetim Beklenti Farkları (1. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitapevi

Sevilengül, O. (2009). Genel Muhasebe (15. Baskı). Ankara:Gazi Kitapevi

Tez, B. (2020), Bağımsız Denetim ve İç Kontrol Sisteminin Etkileşimi: Sektörel Analiz, Yayınlanmış Doktora Tezi, *Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*.

TFRS 9 Finansal Araçlar (2017 Sürümü), 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, (Güncel versiyonu için bakınız www.kgk.gov.tr)

TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü, 15/01/2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, (Güncel versiyonu için bakınız www.kgk.gov.tr)

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, (Güncel versiyonu için bakınız www.kgk.gov.tr)

TMS 12 Gelir Vergileri, 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, (Güncel versiyonu için bakınız www.kgk.gov.tr)

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, (Güncel versiyonu için bakınız www.kgk.gov.tr)

TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum, 15/01/2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, (Güncel versiyonu için bakınız www.kgk.gov.tr)

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü, 18.03.2006 tarihli ve 26112 sayılı Resmi Gazete, (Güncel versiyonu için bakınız www.kgk.gov.tr)

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, 15/01/2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, (Güncel versiyonu için bakınız www.kgk.gov.tr)

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, (Güncel versiyonu için bakınız www.kgk.gov.tr)

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, 16/04/2018 tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazete, (Güncel versiyonu için bakınız www.kgk.gov.tr)

Türedi, H. Koban, A.O. Karakaya, G. (Ekim-Aralık 2015). COSO İç Kontrol (ABD) Modeli ile İngiliz (Turnbull) ve Kanada (CoCo) Modellerinin Karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi*, (99), 95-119

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi, 09/03/2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmi Gazete (Güncel versiyonu için bakınız www.kgk.gov.tr)