

MUHASEBE BAKIŞ AÇISIYLA DENETİMİN GELİŞİM SÜRECİ VE BU BAĞLAMDA RİSK ODAKLI DENETİMİN DEĞERLENDİRİLMESİ

*** İlyas YILMAZ**

Öz

Denetim faaliyetleri, planlanan amaçlar ile gerçekleşen sonuçların sürekli olarak karşılaştırılması ve varsa sapmaların tespit edilmesi ile gerekli önlemlerin alınması açısından önemli bir fonksiyon olmaktadır. Geçmişten günümüze kadar hayatımızın her alanında var olan denetim faaliyetlerine olan gereksinim artarak gelecekte de artarak devam edecektir. Tarihi süreç çerçevesinde denetim faaliyetleri incelendiğinde insanların yerleşik hayata geçmeleriyle birlikte ortaya çıkmaktadır. Bu dönemde genel olarak yürütülen iktisadi faaliyetlerin küçük olması nedeniyle tüm işlemlerin denetimi kolaylıkla gerçekleştirilmiştir. Ayrıca bu dönemdeki denetim faaliyetleri ile daha çok kamu gelirlerinin toplanması ve harcamalarının yapılmasında yetkili kişilerin dürüstlükleri ölçülmeye çalışılmıştır. Coğrafi keşifler ve sanayi devrimi ile birlikte denetimin önemi artarak denetim anlayışında değişiklikler yaşanmıştır. İktisadi faaliyetlerin modern işletmelerde kitle üretim şeklinde gerçekleştirilmesi ve küreselleşmesi denetimin önemini artmasındaki temel faktör olmuştur. Hata ve hilelerin önlenmesinden, finansal tablolar içindeki bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin tespit edilmesine yönelik denetim anlayışında bir değişiklik olmuştur. Ayrıca artan iş ve işlemlerdeki artış nedeniyle tüm faaliyetlerin denetiminin imkânsız hale gelmesiyle önemlilik kavramı çerçevesinde örnekleme yoluyla denetim faaliyetleri, gerçekleştirilmiştir. Ayrıca organizasyon içerisinde iç kontrol sistemlerini kurulması ve iç denetim faaliyetlerine başlanması tarihsel süreç içerisinde yaşanan bir diğer gelişmedir. Günümüzde daha çok hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve gerekli önlemlerin alınması anlayışına sahip olan geleneksel denetim anlayışı yerini risklerin tespit edilerek gerçekleşmeden gerekli önlemlerin alınmasına dayanan risk odaklı denetim faaliyetlerine evrilmiş durumdadır. Bu çalışma ile muhasebe açısından denetim faaliyetleri ve anlayışında tarihsel süreç içinde meydana gelen gelişmeler ve değişimlerin açıklanması amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Denetim, Evrim, Hesap Verebilirlik, Risk Odaklı Denetim

THE DEVELOPMENT PROCESS OF AUDIT FROM ACCOUNTING PERSPECTIVE AND THE EVALUATION OF RISK-FOCUSED AUDIT IN THIS CONTEXT

Abstract

Audit activities are an important function in terms of constantly comparing the planned objectives with the actual results, detecting deviations, if any, and taking the necessary precautions. The need for audit activities, which have existed in all areas of our lives from the past to the present, will increasingly continue in the future. When inspection activities are examined within the framework of the historical process, it emerges with the transition of people to settled life. Due to the small size of the economic activities carried out in this period, all transactions were easily audited. In addition, with the audit activities in this period, the honesty of the authorized persons in the collection of public revenues and expenditures was tried to be measured. With the geographical discoveries and the industrial revolution, the importance of control has increased and there has been a change in the understanding of control. The realization and globalization of economic activities in the form of mass production in modern enterprises has been the main factor in increasing the importance of control. There has been a change in the audit approach to prevent errors and frauds and to determine the accuracy and reliability of the information in the financial statements. In addition, audit activities were carried out by way of sampling within the framework of the concept of materiality, as the audit of all activities became impossible due to the increase in increasing business and transactions. In addition, the establishment of internal control systems within the organization and the initiation of internal audit activities is another development experienced in the historical process. Today, the traditional audit approach, which has the understanding of detecting errors and frauds and taking the necessary precautions, has evolved into risk-oriented audit activities based on identifying risks and taking necessary precautions before they occur. With this study, it is aimed to explain the developments and changes that have occurred in the historical process in the audit activities and understanding in terms of accounting.

Keywords: Accounting, Audit, Evolution, Accountability, Risk Based Audit

* Öğr. Gör. Dr., Bingöl Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu, Finans Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, Maliye Programı, iyilmaz@bingol.edu.tr , ORCID: 0000-0002-7267-5926

Cite as/ Atf: Yılmaz, İ. (2023). Muhasebe bakış açısıyla denetimin gelişim süreci ve bu bağlamda risk odaklı denetimin değerlendirilmesi. *Barış Araştırmaları ve Çatışma Çözümleri Dergisi*, 11(1), 40-61.

Received/Geliş: 9.9.2022

Accepted/Kabul: 4.1.2023

Giriş

Tarih boyunca hayatın herhangi bir alanında yaşanan gelişmeler veya değişimler ister istemez başka alanları da etkilemektedir. Geçmişte olanlar, günümüzde yaşananlar ile gelecekte yaşanacak olanlar düşünce açısından birbirini takip eden bir süreçtir (Tecim, 2004). Geçmiş ile gelecek arasındaki çizginin bir süreç olması ve bu süreç içerisinde bir noktada yaşanan gelişmelerin başka noktaları etkilemesi sistem olgusunun gelişmesinde etkili olmuştur. Sistem genel olarak belirli parça, bölüm veya alt sistemlerden oluşan bir bütündür. Sistemde önemli olan boyut, bütünü oluşturan her parçanın kendine özgü bir işleyişinin olmasına rağmen her birinin etkinliğinin diğerine bağlı olmasıdır. Sistemi oluşturan alt parçaların herhangi birinde yaşanan bir olumsuzluk, sistemi bir bütün olarak olumsuz etkilemektedir. Birleşik ve bütünleşik parçalardan oluşan herhangi bir yapı, olay, faaliyet ve kavram sistem olarak belirtilebilir (Şimşek, 2002).

İnsan ihtiyaç ve talepleri yaşanan değişim süreci ile paralel olarak artarak çeşitlenmiştir. Sanayi devrimi ile birlikte emek yoğun üretimden makineye dayalı seri üretime geçilmiştir. Artan ve çeşitlenen insan ihtiyaçlarını karşılamak üzere yeni tür işletmeler kurulmuştur. Tek kişi olarak kurulan işletmelerde denetim faaliyetleri kolaylıkla yürütülürken büyük işletmelerde yapılan iş ve eylemlerin yoğunluğu nedeniyle denetim faaliyetleri zorlaşmaya başlamıştır (Erdoğan, 2002). Özellikle 1980 sonra küreselleşme eğilimine bağlı olarak sermayenin ulusal sınırları aşması ve uluslararası yatırımlar nedeniyle işletmelerin yürüttükleri faaliyetler artarak karmaşık hale gelmesine neden olmuştur. Denetim araçlarının yeterince geliştirilerek etkin bir şekilde uygulanmayan sistemlerde yönetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yerine getirilmesi oldukça zordur (Koçberber, 2008). Her başarılı bir yönetim sisteminin içinde başarılı bir denetim mekanizması olup, etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilen denetimler sonucunda yönetim sistemine sunulan geri bildirimler, yöneticilerin kararlarını etkilemektedir. Bu durum başarıyı kaçınılmaz hale getirmektedir.

Geleneksel denetim anlayışında denetimler, işlemler ve olaylar gerçekleştikten sonra yapılır. İşletmelerin büyümesi ve yatırımların uluslararası nitelik kazanması, artan ve çeşitlenen toplum ihtiyaçları ve yoğun rekabet ile yasal düzenlemeler işletmelerdeki

yürütülen iş ve eylemleri artırıp karmaşık hale getirmiştir. Artan ve karmaşık hale gelen iş ve işlemler üzerinde geleneksel denetim anlayışının tüm iş ve eylemlerin denetiminin gerçekleştirilememesi nedeniyle örnekleme yoluyla denetim yapılmaktadır. İşletmelerdeki iş ve eylemlerin birbirine bağlı olması nedeniyle sürecin herhangi bir kısmında olumsuz bir durumun gerçekleşmesi tüm süreci olumsuz etkilemektedir ve bu durum örnekleme yoluyla gerçekleştirilen geleneksel denetimlerin sorunu tespit etme konusunda yetersiz kalmasına neden olmaktadır. Geleneksel denetim anlayışının çağın gereklerine uyum sağlayamamasından dolayı yeni denetim teknikleri geliştirilip uygulanmaya başlanmıştır (Memiş ve Tüm, 2011). Günümüzde işletmelerde, yürütülen her bir eylemin içerisine yerleştirilen kontrol faaliyetlerinden oluşan iç kontrol sistemleri kurulmuştur. İç kontrol sistemlerinin işleyişine dair eksiklik ve aksaklıkların tespit edilerek gerekli önlemlerin alınması konusunda iç denetim faaliyetlerine başlanmıştır. Ayrıca bilgi teknolojilerinin gelişmesine bağlı olarak denetimde bilgi teknolojileri yoğun olarak kullanılmaya başlanarak risk odaklı denetim faaliyetleri gerçekleştirilmektedir (Yılmaz, 2022).

Bu çalışma ile denetim anlayışında, geçmişten günümüze kadar yaşanan gelişmeler ve değişimler incelenip detaylı bir şekilde literatür taraması yapılacaktır.

1. Denetim

Geleneksel yönetim anlayışında, yönetimin beş temel fonksiyonlarından biri kontroldür. Kontrol ve denetim her ne kadar eş anlamlı olarak günümüzce kullanılsa da aralarında farklılıklar vardır. Kontrol faaliyetleri, yönetim tarafından belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak amacıyla organizasyon içerisinde yürütülen tüm iş ve eylemlerin içine monte edilen önlemlerin bütünüdür (Akpınar, 2011). Kontrol faaliyetleri sürekli bir faaliyet olup belirli bir zaman dilimi içerisinde sürekli gerçekleştirilir. Ayrıca kontrol faaliyetleri bireyler gerçekleştirebileceği gibi bir takım otomasyon sistemleri vasıtasıyla yerine getirilebilir. Kontrol faaliyetleri bireyler tarafından yerine getirilmesi durumunda örgüt içindeki kişiler tarafından yerine getirilir. Kontrol faaliyetleri, denetim aşamasından önce yürütülen faaliyetlerdir. Denetim faaliyetleri ise faaliyetler tamamlandıktan sonra yerine getirilen

faaliyetlerdir. Ayrıca denetim sadece bireyler tarafından yerine getirilir ve bu bireyler örgüt içinden ve dışından olabilir (Yılmaz, 2020). Denetim, planlanan amaçlar ile gerçekleşen hedeflerin karşılaştırılarak, gerçekleştirilmek istenen amaçlara ne ölçüde ulaşıldığının tespit edilmesi, fark varsa bu farkın miktar ve nedenlerini tespit ederek gerekli önlemlerin alınması sürecidir. Planlanan amaçlar denetim sürecinde karşılaştırılacak standartlar olup, gerçekleşen hedefler ise fiili sonuçlardır. Dolayısıyla denetim standartlar ile fiili sonuçların karşılaştırılarak sapmaların olması durumunda tespit edilerek gerekli önlemlerin alınması sürecidir (Şimşek, 2002). Denetim, her yöneticinin organizasyon içerisinde yaptığı faaliyetlerine ilişkin karşılaşılabileceği bir sonuç olup hiyerarşik yapı içerisinde her alt kademe üst kademe tarafından planlanır, organize edilir ve denetlenir. Her kademe bir üst kademe tarafından denetlenmektedir. Bu nedenle denetim, yönetim faaliyetlerinin vazgeçilmez bir unsurudur ve yöneticiler ya kendileri ya da güvenip yetki devrettikleri kişiler vasıtasıyla denetimi yerine getirmek zorundadırlar. Geleneksel denetim anlayışının evreleri (Eren, 2001):

- Başarı standartlarının oluşturulması,
- Fiili başarı durumunun ölçülüp belirlenmesi,
- Standartlarla erişilen fiili başarıların karşılaştırılması,
- Gerekli düzeltici önlemlerin alınması.

Denetim kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektör kuruluşlarında yürütülen bir faaliyettir. Denetim, organizasyonların amaçlarına ulaşp ulaşmadığını, faaliyetlerin mevzuata uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini, finansal tablolar içinde yer alan verilerin doğru olup olmadığını belirlemek amacıyla organizasyonlar ile ilgilenen taraflar ve devlet adına yürütülen bir faaliyettir (Kepekçi, 2000). Denetim faaliyetleri bir süreç olup bu süreç içerisinde yürütülen faaliyetler bir denetim plan ve programına göre yürütülmektedir (Güredin, 2014). Denetim, organizasyon içerisinde mali nitelikli olaylar üzerinden yürütülür (Duman, 2008). Günümüzde denetimin kapsamı genişleyerek sadece mali nitelikteki olayları değil aynı zamanda mali nitelikte olmayan olayların denetimi de yapılmaktadır. Denetim faaliyetleri ayrıca önceden belirlenen denetim standartlarına göre yürütülmektedir (Güredin, 2014). Ayrıca denetim organizasyonların yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolar içindeki

bilgilerin önceden belirlenen standartlara uygunluk derecesini ölçmek amacıyla tarafsızca kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.

2. Denetim Türleri

Denetim, yapılma amacına göre farklılık göstermektedir. Bir organizasyonunun finansal tablolarının içindeki yer alan bilgilerin doğruluğunu belirlemek amacıyla finansal tabloların denetimi yapılmaktadır. Organizasyon içerisinde yürütülen faaliyetlerin, yönetim tarafından belirlenen politika ve prosedürler ile faaliyette bulunan ülkenin mevzuatına uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini belirlemek amacıyla uygunluk denetimi yapılmaktadır (Arslan, 2015). Denetim, organizasyonun amaçlarına ulaşma konusunda kullanılan kaynakların etkinlik ve verimliliğini ölçmek amacıyla yapıyorsa söz konusu denetim performans denetimidir (Taytak ve Cigerci, 2018).

Organizasyon içerisindeki denetim elemanları tarafından gerçekleştirilen denetimler iç denetim faaliyetleri olmaktadır (Akbiyık, 2005). Organizasyon dışındaki denetim elemanları tarafından gerçekleştirilen denetimler ise dış denetim faaliyetidir (Mil, 2016).

Günümüzde birçok ülkede hisseleri finansal piyasalarda işlem gören şirketler dönem sonunda hazırladıkları finansal tablolarını bağımsız denetimden geçirmek zorundadırlar. Her dönem sonunda halka açık şirketler finansal tablolarını daha önce anlaştıkları bir bağımsız denetim şirketine denetletirler. Bağımsız denetçiler yapmış oldukları denetim sonucunda şirketin finansal tablolarında yer alan bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir bağımsız denetim raporu hazırlar. Şirketler dönem sonunda hazırladıkları ve bağımsız denetimden geçirdikleri finansal tablolarını bağımsız denetçi görüşüyle birlikte halka açıklarlar (Durmuş ve Taş, 2008).

Denetim faaliyetlerini yürütürken denetçiler tarafından uyulması gereken ilkelere denetim standartları denir (Güredin, 2014). Uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları temel olarak üç başlık altında toplanmıştır. Mesleki eğitim ve deneyim, bağımsızlık ile mesleki özen, genel standartlardır. Planlama ve gözetim, iç kontrol sisteminin incelenmesi ile yeterli sayı ve kalitede kanıt toplama, çalışma alanı

standartlarıdır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyum, devamlılık, açıklayıcı bilgiler ile denetçi görüşü, raporlama standartlarını oluşturmaktadır.

3. Denetimin Tarihsel Süreç İçerisindeki Gelişimi

Denetim tarihi çok eski olmasına rağmen ilk denetimin nerede ortaya çıktığı ve nasıl gerçekleştirildiğine dair herhangi bir bulgu yoktur. Denetim ile iktisadi faaliyetler arasında yakın ilişki olup iktisadi olayların ortaya çıkması ve gelişmesi üzerine denetim faaliyetleri var olup gelişmiştir. Modern anlamda denetim faaliyetlerini etkileyen tarihi süreç içerisindeki en önemli olay sanayi devrimidir. Bu nedenle denetim tarihi incelendiğinde sanayi devrimi öncesi ve sanayi devrimi sonrası denetim faaliyetleri olarak incelenmektedir.

3.1. Sanayi Devrimi Öncesi Denetim Faaliyetleri

İnsanlık, avlanma kültürüne dayalı göçebe yaşam koşullarından tarım kültürüne dayalı yerleşik yaşam tarzına geçmesiyle birlikte üretim faaliyetlerine başlamıştır. İnsanlar, tarım alanlarında yaptığı ekimler sadece kendi ihtiyaçlarını karşılamakta kalmamış, ellerinde olan ihtiyaç fazlası ürünleri, kendilerinin ihtiyaç duydukları ve kendilerinin üretemeyip başkaları tarafından üretilen ürünlerle takas etme yolunu seçerek varlıklarını devam ettirmişlerdir. Bu durum tarihte ilk iktisadi faaliyetlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Akabinde paranın icadıyla birlikte insanların ellerindeki ihtiyaç fazlası ürünleri satmak ve ihtiyaç duydukları başka ürünleri almaları kolaylaşmış ve böylelikle iktisadi faaliyetler gelişmeye başlamıştır (Yılmaz, 2020).

İktisadi faaliyetlerin gelişmesi beraberinde tüccar denilen bir sınıfın ortaya çıkmasına neden olmuştur. Tüccarlar kent devlerinin kurulmasıyla birlikte ellerinde ihtiyaç fazlası olan ürünleri kişilerden satın alarak kent merkezlerinde ihtiyacı olan kişilere satmışlardır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2017).

Denetimin ilk aşaması olan ve geçmişten sanayi devrimine kadar olan süreçte denetim, öncelikle kamu hesaplarıyla ilgiliydi. Esas olarak tabletler ve binalar üzerindeki işaretler şeklindeki kanıtlar, 2000 yılı aşkın bir süre önce Mısır, Yunan ve Roma uygarlıklarının tamamında, kamu kaynaklarının emanet edildiği yetkililerin muhasebesini kontrol etmek için çeşitli sistemler kullandığını göstermektedir. Eski Yunan ve Roma imparatorluklarında, kamu fonlarından sorumlu olanların (genellikle

okuma yazma bilmeyenler), hesaplarını sözlü olarak sunmak için belirli aralıklarla bir hükümet yetkilisinin huzuruna çıkmaları gerekiyordu (Porter, Simon ve Hatherly, 2015). Milattan önce Mezopotamya’da iktisadi faaliyetlere yönelik tutulan kayıtların yanı sıra kâtipler tarafından da kayıtlar tutulmaktaydı. İktisadi faaliyetlere yönelik kayıtlar ile kâtiplerin tuttuğu kayıtların karşılaştırılması bir denetim faaliyeti olarak karşımıza çıkmaktadır (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018).

Roma uygarlığında ise kurumlar tarafından sunulan hizmetler karşılığında halktan bir ücret alınması ve bu ücretlerin başka işlerde kullanılmasına yönelik işlemler bir bilirkişiye karşı okunarak, bilirkişi kurumun tahsil ve ödeme faaliyetlerine yönelik işlemlerin uygunluğuna karar vermektedir (Gürbüz, 1995).

Firavunlar döneminde Mısır’da üretilen tarımsal ürünler ile kamusal harcamalar, kontrol edilmekteydi. Bu dönemde yazılı emir olmadan hazineden hiçbir ödeme yapılmamıştır. Ayrıca halktan vergiler tahsil edildiği her aşamada görevli olan kişi bir önceki işlemin sorumlusu tarafından tutulan kayıtları inceleyerek denetim faaliyetlerini gerçekleştirirdi (Mil, 2016).

İngiltere’de hileleri önlemek amacıyla devlet gelir ve giderlerinin düzgün bir şekilde muhasebeleştirilmesi amacıyla denetçi denilen özel denetim elamanları atanmıştır. Coğrafi keşifler, iş sahiplerinin yapılan işten uzak kalmalarına neden olmuştur. Bu dönemde ticaret gemilerle bir başka ülkeye taşıyıp satılan mallar yerine o ülkeden başka mallar alınıp geri getirilmiştir ve bu dönemde gemi kaptanları önem kazanmıştır. Gemi kaptanları tarafından yapılacak hileler önlenmek amacıyla sermaye sahipleri özel denetçileri devreye sokmuşlardır (Heang ve Ali, 2008).

Sanayi devrimine kadar olan süreçte denetim faaliyetleri, iktisadi faaliyetlerin gelişmesine bağlı olarak ortaya çıkmış, daha çok kamu gelir ile giderlerinin denetimi gerçekleştirilmiştir ve yapılan denetimler daha çok kişilerin dürüst olup olmadıklarını tespit etmek amacıyla yapılmıştır. Ortaçağda iktisadi faaliyetlerin gelişmesi ve coğrafi keşiflerle birlikte iktisadi faaliyetlerin sermaye sahibinin dışında gerçekleşmesi nedeniyle denetçiler yardımıyla hilelerin önlenmesine yönelik denetimler gerçekleştirilmiştir (Yılmaz, 2020). Eski çağlardan sanayi devrimine kadar olan

zamansal süreçte uygulanan denetimler, her ne kadar ufak çaplı farklılıklar gösterse de aynı denetimler yapılmıştır. Ayrıca bu dönemde denetim bir meslek olarak görülmemeye iş ve işlemlerin az olması nedeniyle hepsi denetlenebilmiştir (Güredin, 2014). Sanayi devrimi öncesi dönemin tipik özelliği olarak yapılan iş ve işlerin bireysel olarak yürütülmesi nedeniyle iktisadi faaliyetlerin küçük çapta olmasıdır. Bu durum denetim faaliyetlerini kolaylaştırmaktadır. Özellikle 18. yüzyılda denizaşırı ticaret girişimleri önem kazanmıştır. Bu ticari girişimlerde bulunan gemilerin kaptanlarının, kendilerine emanet edilen fonları ve yükleri, sahibi adına muhasebeleştirilmeleri gerekiyordu. Bu hesaplar denetime tabi tutulmuştur. 1844 öncesi dönemde denetim amacı suiistimallerin tespitiydi. Bu amaca ulaşmak için denetime tabi hesaplar, ayrıntılı ve kapsamlı bir incelemeye tabi tutulmuştur (Porter, Simon ve Hatherly, 2015).

3.2. Sanayi Devrimi ile 1920'e Kadar Olan Süreçte Denetim Faaliyetleri

Sanayi devrimi, büyük ölçekli kurumsal işletmelerin kurulmasına yol açmıştır. Kurulan büyük ölçekli işletmelerde emek yoğun üretimden makinelik seri üretime geçilmiştir. Makineli üretim, büyük sermaye yatırımlarını gerektirmesi nedeniyle sermaye yoğun üretim olarak da bilinmektedir. Büyük ölçekli işletmelerin kurulması, sermaye ihtiyacını artırmıştır (Heang ve Ali, 2008).

Sermaye ihtiyaçları, borsaların kurulmasını sağlayarak finansal araçların ortaya çıkmasını sağlamıştır. Ancak bu dönemde borsalar ve işletmelere yönelik herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Borsalar spekülasyonlar nedeniyle oldukça düzensizdi. Ayrıca bu dönemde kurumsal işletmelere yatırım yapan yatırımcılar işletmenin tüm borçlarından sorumlu olmaktadır. Borsalar ve şirketler hakkında bir yasal düzenlemenin olmaması akabinde bazı yatırımcıların bu durumdan olumsuz etkilenmesine sebep olmuştur. Bu durum 1844'te Birleşik Krallık'ta ilk Anonim Şirketler Yasası'nın yürürlüğe girmesine yol açmıştır (Owolabi ve Olaguj, 2020).

1844'te Birleşik Krallık'ta ilk Anonim Şirketler Yasası'na göre, şirketlerin tescil yoluyla yasal statü kazanmaları karşılığında belirli düzenlemelere uymaları gerekiyordu. Yasanın getirdiği diğer yenilikler (Porter, Simon ve Hatherly, 2015):

- Her şirketin yöneticileri, hissedarlarına şirketin durumunu (özellikle varlık ve borçlarını) gösteren bir bilançoğu yıllık olarak sunmak zorundaydı ve
- Şirketin hissedarları tarafından bir denetçi atanması gerekiyordu. Denetçi, şirket kayıtlarını yıl boyunca makul aralıklarla inceleme yetkisine sahipti ve kendi görüşüne göre bilançonun şirketin gerçek durumunu yansıtmıyordu yansıtmadığı konusunda denetçi görüşünü, şirket hissedarlarına rapor etmesi gerekiyordu. Günümüzün aksine, denetçinin şirket yönetiminden bağımsız olması veya nitelikli bir muhasebeci olması gerekmiyordu. Uygulamada, bir hissedar genellikle diğer üyeler tarafından denetçi olarak atanırdı.

Birleşik Krallık'ta 1856 yılında şirketlerin bilançolarının denetlenmesini gerektiren kanuni hükümler yürürlükten kaldırılmıştır. Müteakip olaylar bu hareketin yanlış olduğunu kanıtlamıştır. 1862 ve 1904 arasında kayıtlı 88.000 şirketin 50.000'den fazlası faaliyetlerini 1904'te sona erdirmiştir. Daha sonra zorunlu denetimler 1900 tarihli Şirketler Yasası'na yeniden dâhil edilmiştir. Bu Yasanın denetim hükümlerine göre, bir denetçinin hala nitelikli bir muhasebeci olması gerekmiyordu, ancak denetçilerin şirket yönetiminden bağımsız olması gerekliliği kabul edilmiştir. Kanun, şirketin denetçisi olarak ne bir yöneticinin ne de bir yetkilinin (yani şirket yönetiminden herhangi birinin) atanamayacağını öngörmüştür. Kanun ayrıca şunları da sağlamıştır (Porter, Simon ve Hatherly, 2015):

- Denetçilere, denetçi olarak görevlerini yerine getirebilmeleri için ihtiyaç duydukları tüm şirket defter ve kayıtlarına erişim izni verilecekti,
- Denetçiler, denetlenen bilançonun altına denetçi olarak tüm gereksinimlerinin karşılandığını belirten bir sertifika ekleyecekti,
- Sertifikaya ek olarak denetçiler, denetledikleri şirketin hissedarlarına, şirketin finansal durumu hakkındaki denetçi görüşünü ekleyeceklerdi.

1900 Şirketler Yasası, şirket denetimi tarihinde önemli bir kilometre taşı olup şirketlerin bilançolarının denetlenmesi, denetçi bağımsızlığı ve standart bir denetim raporu formu oluşturulması denetim faaliyetleri açısından önemlidir.

1844'ten 1920'lere kadar olan dönem boyunca sanayi devrimiyle birlikte iktisadi faaliyetler değişime uğrayarak genişlemiştir ve büyük ölçekli işletmelerin kurulmasıyla birlikte başında profesyonel yöneticilerin bulunduğu anonim şirketler ortaya çıkmıştır. Anonim şirketlerin halka açılmasıyla birlikte sermaye sahipleri, profesyonel yöneticileri denetlemek üzere bağımsız denetçilere başvurmuşlardır. Bu dönemin karakteristik denetim faaliyetleri, mali nitelikteki olayların belgelere dayalı olarak muhasebe kayıtlarına doğru bir şekilde geçirilmesini sağlamak ve böylelikle hata ve hileleri önlemeye yöneliktir. 1900'lü yılların başında ise denetim faaliyetleri, sadece hata ve hileyi önlemeye yönelik ek olarak şirketlerin bilançolarında yer alan bilgilerin doğruluğuna dair denetçi görüşünün bilançoyla birlikte sunulması ve şirketlerin borç ödeme gücünün bilançoda gösterilmesi faaliyetlerinden oluşmaktadır. Ayrıca bu dönemde denetçilerin mesleklerini kötüye kullanmaları nedeniyle birçok ülkede denetim mesleki birlikleri kurulmuştur. ABD, İngiltere ve Fransa'da ilk dış denetim faaliyetleri gerçekleştirilmiştir (Duman, 2008; Karacan ve Uygun, 2012).

3.3. 1920 ile 1960'e Kadar Olan Süreçte Denetim Faaliyetleri

49

1920 ile 1960 arasında ekonomi ve denetim alanında yaşanan gelişmelerin merkezi İngiltere'den ABD'ye kaymıştır. Bu dönemde şirketlerin büyüme ve gelişmesiyle paralel finansal piyasalar gelişmiştir. 1929 yılında yaşanan ve tüm dünyayı etkileyen ekonomik kriz sonrasındaki toparlanma yıllarında şirketlere yatırımlar hızlı bir şekilde artarak yeni bir küçük yatırımcı sınıfı ortaya çıkmıştır. Bu yeni küçük yatırımcılar şirket yönetimi ve varlıklarından çok yatırımlarından kazanacakları getiriler ile ilgileniyorlardı. Ayrıca bu dönemde şirketlerin sahiplikleri ile yönetimi birbirinden ayrılarak şirketler, profesyonel yöneticiler tarafından yönetilmeye başlanmıştır. Profesyonel yöneticilerin yetkileri genişletilerek hesap verme sorumluluğu kapsamında şirket kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılması ile birlikte hissedarlara makul bir getiri sağlamaktan yöneticiler sorumlu tutulmuşlardır. Bu dönemde olan önemli gelişmelerden bir diğeri de, şirketlerin varlıklarını sürdürebilmeleri için gerekli olan sermayenin sağlanmasının yanı sıra hissedarlar, borç verenler, çalışanlar, tedarikçiler, müşteriler ve devlet gibi şirketlerle ilgili kişi ve/veya kurumların ortak çabasının şirketlerin büyümesinde ve gelişmesinde etkili olduğu düşüncesinin oluşmasıdır (Porter, Simon ve Hatherly, 2015).

1920 ile 1960 arasındaki dönemde şirketlerin büyümesi ve gelişmesi, finansal piyasalar ile borç veren kuruluşların gelişmesi, şirketlerin mülkiyet ve yönetim kavramlarının birbirinden ayrılması gibi gelişmeler yaşanmıştır. Bu gelişmelere bağlı olarak şirketlerin ihtiyaç duydukları sermayenin sağlanması ve finansal piyasaların sorunsuz bir şekilde işlemlerini sağlamak üzere şirketlerin finansal tablolarının yer alan bilgilerin doğruluğuna dair bilgi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır (Heang ve Ali, 2008). Bu dönemde gerçekleştirilen denetimler, hata ve hilelerin tespitinden ziyade şirket yönetimi tarafından hazırlanan ve ilgili kişilere sunulan finansal tabloların içindeki bilgilerin şirketin gerçek durumunu yansıttığına dair güvence faaliyetlerinden oluşmaktadır. Finansal tabloların doğru ve gerçeğe uygunluk açısından değerlendirilmesine bu dönemde başlanmış olması nedeniyle finansal bilgi kullanıcılarının beklentilerinin artmasına neden olmuştur. Ayrıca bu dönemde şirketlerin iş hacminin artması nedeniyle örnekleme yoluyla denetim faaliyetleri gerçekleştirilmiştir (Owolabi ve Olagaju, 2020).

1920 ile 1960 arası dönemde yaşanan sosyo-ekonomik alandaki gelişmelere bağlı olarak denetim anlayışında değişikliklere neden olmuştur. Bunlar dört ana başlık altında aşağıdaki gibidir (Porter, Simon ve Hatherly, 2015):

- **İç Kontrol Sistemlerinin Kurulması ve Değerlendirilmesi İle Örnekleme Tekniklerinin Geliştirilmesi:** Şirketlerin büyümesine bağlı olarak artan iş hacmi, denetçilerin tüm muhasebe kayıtlarını denetlemesini imkânsız hale getirmiştir. Ayrıca şirketlerin büyümesi, yöneticileri yetki devrine zorlamıştır. Yöneticilerin yetkilerinin bir kısmını çalışanlarına devretmesi, hata ve hile olasılığının artmasına neden olmaktadır. Yöneticiler, hata ve hileleri önlemek ile devredilen yetkilerin gerektiği gibi yerine getirilmesini sağlamak amacıyla iç kontrol sistemini uygulamaya başlamışlardır. Bu değişiklikler sonucunda denetim faaliyetleri, muhasebe kayıtlarının titiz bir şekilde denetlenmesi, işlemlere yönelik muhasebe kayıtlarının örnekleme yoluyla test edilmesine ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinden oluşmaktadır.

➤ **Dış Denetim Kanıtlarına İlginin Artması:** Bu dönemde yaşanan bazı şirket skandalları sonucunda yaşanan mahkeme sürecinde verilen kararlar, dış denetim kanıtlarına olan ihtiyacı artırmıştır. Denetçiler, şirketin varlıklarından bir kısmının envanter yaparak doğrulayabildikleri gibi bazı varlıkları ile ilgili denetim faaliyetlerini ise şirket dışından doğrulama yöntemiyle denetlemektedirler. Bu duruma örnek olarak şirketin kasasında bulunan nakit varlıkların fiziki olarak sayımının yapılması ile hesaptaki rakamın karşılaştırılması ya da şirket alacaklarının teyidi örnek verilebilir. Bu dönemde şirket dışından elde edilen kanıtların denetim faaliyetlerindeki önemine dikkat çekilmiştir.

➤ **Finansal Tabloların Denetlenmesi:** Bu dönemde şirkete yatırım yapan kişiler için yatırımlarının getirisi, şirketin bilanço ve borç ödeme gücünden daha önemli olmaktadır. Bu nedenle şirketler tarafından hazırlanan ve ilgili kişilere sunulan finansal tablolardan bilanço ve gelir tablosunun denetlenmesi ve bu tabloların içinde yer alan bilgilerin şirketin gerçek durumunu yansıttığına dair denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi önem kazanmıştır.

➤ **Denetim Amaçlarındaki Değişiklik:** Bu dönemde denetimin amacı, hata ve hilelerin tespitinden ziyade şirketin finansal tablolarında sunulan bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin değerlendirilmesine doğru kaymıştır.

1941 yılında ABD’de kurulan İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) 1957 yılında yayınladığı bildiriyle birlikte şirketlerin kendi içinde iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi gerekliliğini savunmuştur. Bildiriye göre iç denetim; şirketlerin muhasebe sistemlerinin gözden geçirilmesi, politika, prosedür ve mevzuata uygunluğun sağlanması, şirket varlıklarının kayıt altına alınması ile zararlara karşı korunması, kayıtların güvenilirliğinin sağlanması, sorumluluklarına dair performans değerlemesinin yapılması konularında şirket yönetime yardımcı olması bakımından yeni bir denetim anlayışının gelişmesine katkı sağlamıştır (Yılmaz, 2020: 57).

3.4. 1960 ile 1990’e Kadar Olan Süreçte Denetim Faaliyetleri

Dünya ekonomisinin gelişmeye devam etmesi, teknolojinin gelişmesi ve işletmelerin giderek daha teknoloji odaklı hale gelmesi kurumsal işlemlerin artarak daha karmaşık

hale gelmesine neden olmuştur. Bu durum etkin finansal piyasa ve hissedarlar açısından doğru ve güvenilir olan bilgiye ihtiyacı daha da artırmıştır. Bu dönemde şirketlerin sundukları finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği artırılarak borsaların etkinliğinin artırılması amaçlanmıştır (Owolabi ve Olagaju, 2020). Şirketler, 1960 ile 1990 arasında büyümeye devam etmelerinin yanı sıra birleşme ve devralma gibi yöntemlerle uluslararası daha etkin ve güçlü şirketleri ortaya çıkarmıştır. Ayrıca bu dönemde şirketlerin temel amacı olan kâr elde amacını gerçekleştirmek üzere aldıkları kararların başka çevreler üzerindeki etkilerinin de dikkate alınması gerektiğine dair görüşler sunulmuştur (Porter, Simon ve Hatherly, 2015).

Bu dönemin başında denetim yaklaşımı defterlerdeki işlemleri doğrulamadan sisteme güvenmeye doğru bir değişim göstermiştir. Şirketlerin sürekli olarak büyümesi ve büyümeye bağlı olarak iş ve eylemlerdeki artış nedeniyle denetçilerin iş ve eylemleri doğrulama denetimleri daha da zorlaşmıştır. Bu nedenle denetçiler, iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılmasına odaklandılar. Bu dönemde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, denetim testlerinin sayısını azaltacağı düşünülüyordu. 1980’li yılların başlarında iç kontrol sistemini sürekli olarak değerlendirilmesinin pahalı bir süreç olmasının anlaşılması, denetim anlayışında değişimi beraberinde getirmiştir. 1980’lerin ortasında risk odaklı denetim anlayışı gelişmiştir. Risk odaklı denetim, denetçilerin hata içerme olasılığı yüksek olan alanlara odaklanacağı bir denetim yaklaşımıdır. Risk odaklı denetim, çok çeşitli kaynaklardan elde denetim kanıtlarının incelenmesine büyük önem vermiştir (Heang ve Ali, 2008). 1978 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından iç denetim faaliyetlerine yönelik standartlar onaylanmıştır. Böylelikle organizasyon içerisinde sürekli olarak yürütülen iç denetim faaliyetlerinin önemine vurgu yapılarak iç denetim mesleğinin gelişmesine katkı sağlamıştır (Yılmaz, 2020). 1980’li yılların başlarında itibaren ABD’de hileli finansal tablolarda artış meydana gelmiştir. Bu durumu önlemek üzere iç kontrol sisteminin önemine vurgu yapılarak Amerika Birleşik Devletleri Sponsor Organizasyonlar İzleme Komitesi (COSO - The Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission) kurulmuştur. COSO, hileli finansal tabloların önlenmesi amacıyla yöneticiler, bağımsız denetçiler, denetim komitesi ve iç denetçilerin birlikte

çalışması gerektiğine dikkat çekerek iç kontrol sisteminin nasıl olması gerektiğine dair bir olgu oluşturmuştur (Yılmaz, 2022).

Şirketlerin iş ve eylemlerindeki artışla beraber riskli faaliyetlerin artması, denetçilerin riskli alanlara odaklanmasını gerektirmiştir. Risk odaklı denetim, şirketlerde yürütülen her bir iş ve eylemin sahip olduğu risk ile önem derecesinin farklı olduğu ve denetim kaynaklarının sınırlı olduğu varsayımına dayanan bir denetim faaliyetidir. Şirket içerisinde yürütülen her bir iş ve eylem, risk değerlemesi sürecine tabi tutularak yüksek riskli iş ve eylemlerden düşük riskli iş ve eylemlere doğru sıralama yapılır. İş ve eylemlerin önemlilik derecesi de dikkate alınarak yüksek riskli iş ve eylemler üzerinde daha fazla denetimlerin yapılması risk odaklı denetimin bir gereğidir (Kır, 2010).

1960-1990 yılları arasındaki denetim anlayışında meydana gelen gelişmeler özetlendiğinde öncelikle şirketlerin büyümeye devam ederek iş ve eylemlerden meydana gelen artışa bağlı olarak denetlenen şirketin içinden ve dışından elde edilen denetim kanıtlarının incelenmesine odaklanılmıştır. Ayrıca denetimde bilgisayarın kullanılmasıyla birlikte denetimde, teknoloji kullanımı önem kazanmaya başlamıştır. Örneklem yoluyla denetimde, istatistiksel örneklem teknikleri kullanılmıştır. Risk odaklı denetim faaliyetlerine başlanarak şirketlerin iş ve eylemlerinden yüksek riske sahip olanları üzerinde denetim faaliyetleri yoğunlaştırılmıştır. Ayrıca bu dönemde denetim şirketlerinin sayısı olarak artması, aralarında rekabete neden olmuş ve bilgi teknolojilerinin denetim faaliyetlerinde kullanılmasıyla birlikte denetim maliyetlerini düşürmüştür. Yapılan denetim faaliyetlerine bağlı olarak denetimin ikinci bir hedefinin yönetime danışmanlık hizmetlerinin sağlanması olduğu, bu dönemde ortaya çıkmıştır (Porter, Simon ve Hatherly, 2015).

3.5. 1990'dan Günümüze Kadar Olan Süreçte Denetim Faaliyetleri

Günümüzde birçok şirket doğası gereği küreseldir ve iktisadi faaliyetlerin tüm yönlerine yansımıştır. Şirketler büyüyerek gelişmeye devam etmektedir. Özellikle çokuluslu şirketler, gelişmekte olan birçok ekonomilere hâkim durumdadırlar. Şirketlere yönelik birçok yasal düzenlemelerin var olmasına rağmen şirketlerin sürekli büyümesi, büyüyen işletmelerde yürütülen iş ve eylemlerin sürekli olarak artması beraberinde tüm faaliyetlerinin denetimini imkânsız kılmaktadır. İşletmelerde

gerçekleştirilen faaliyetlerin tamamının denetiminin imkânsız olmasına yöneticilerin suiistimalleri eklenince mali skandalların ortaya çıkmasına zemin sağlamaktadır. Mali skandalların boyutu arttıkça ülke ekonomilerine büyük zararlar veren krizlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu durumu önlemek üzere yapılan yasal düzenlemeler özünde, her şirketin uyması gereken kurumsal yönetim ilkelerine odaklanmaktadır. 1990'dan günümüze kadar olan süreçte denetim faaliyetleri risk odaklı olarak gerçekleştirilmekte olup birçok ülkede iktisadi hayatı düzenlemek üzere yasalar çıkarılmıştır. Risk odaklı denetim, şirketlerin yürütmüş oldukları her bir iş ve eylemin sahip olduğu riskin denetim sürecinde dikkate alınmasıdır. Denetimin amacı, denetlenen kurumun finansal tablolarının doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturmak ve ifade etmektir. Risk odaklı denetim, her bir iş ve eylemin sahip olduğu riskler kontrol altına alınmazsa finansal tabloları etkileyeceği fikrine dayanmaktadır. Denetçinin, şirketin sahip olduğu risklerin kapsamını ve riskleri yönetmek için şirketin uyguladığı yöntemleri anlayarak denetimle ilgili önemli hususları daha iyi tanımlayabileceği ileri sürülür. Risk odaklı denetim yaklaşımı, finansal tablolardaki yanlış beyanları tespit etmek için sonradan yapılan bir denetimden ziyade finansal tablo içerisinde yer alacak bilgiler ile ilgili risklerin ortaya çıkma ihtimalini azaltacak şekilde işlerin yürütülmesini sağlayarak denetimi bir araç olarak kullanmaktadır. Risk odaklı denetim, denetçilerin hata ve hileleri tespit etme ve şirketlerin faaliyetlerini devam ettirme yeteneği hakkında yöneticilere görüş bildirerek danışmanlık faaliyetlerini yerine getirmesidir (Porter, Simon ve Hatherly, 2015).

1990 yılından itibaren organizasyon içerisinde yürütülen iç denetim faaliyetleri, risk odaklı olarak faaliyet, uygunluk ve finansal denetimleri yerine getirmektedir. Denetim anlayışında meydana gelen gelişmelere paralel olarak iç denetim faaliyetleri de risk odaklı yürütülerek organizasyon içerisinde yürütülen finansal nitelikte olan ve finansal nitelikte olmayan tüm faaliyetlerin denetimini yaparak şirketlerin finansal tabloları içerisinde yer alan bilgilerin doğruluğu hakkında güvence sağlama ve yönetime danışmanlık yapma anlayışına evrilmiştir (Yılmaz, 2020). Amerika Birleşik Devletleri Sponsor Organizasyonlar İzleme Komitesi (COSO), 1992 yılında İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesini yayınlamıştır. Bu çerçeve ABD'de 2000'li yıllarında

başlarından itibaren iç kontrol standartları olarak benimsenmiş ve uygulanmaya başlanmıştır (Yılmaz, 2022). 2000’li yıllardan itibaren şirketlerin sürekli gelişmesi ve büyümesine bağlı olarak iş ve eylemlerin artmasının denetim faaliyetlerini zorlaştırmaktadır. Bu amaçla COSO tarafından belirlenen iç kontrol standartlarına bağlı olarak şirketlerin iç kontrol sistemlerini düzenlemeleri ve iç kontrol sistemlerinin sürekli olarak değerlendirilmesi ile eksiklik ve aksaklıklarının tespit edilerek gerekli düzenlemelerin yapılması amacıyla risk odaklı iç denetim faaliyetleri yapılmaktadır. Böylelikle iç denetim faaliyetleri iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını sağlayarak hata ve hilelerin önlenmesi, finansal tabloların içerisinde yer alan bilgilerin doğruluğuna dair güvence verilmesi ve yönetime danışmanlık faaliyetlerini yerine getirmektedir.

Günümüzde geleneksel denetim uygulamalarının geriye doğru denetimleri çağ dışı kalarak yerini ileriye dönük proaktif denetim uygulamalarına bırakmıştır. Şirketlerin sahip oldukları veri yönetimi, bilgi sistemleri ve raporlama yazılımları şirketlerin denetiminde izlenecek prosedürlerin belirleyicisi olmaktadır. Teknoloji odaklı iş süreçleri denetimin kalitesini artırmaktadır (Owolabi ve Olagaju, 2020).

Sonuç

İnsanlığın yerleşik hayata geçmeleriyle birlikte tarımsal üretime dayalı dayalı bir yaşam tarzı ortaya çıkmıştır. İnsanlar, ürettikleri ürünlerden ihtiyaç fazlası olan kısmı ihtiyaç duydukları başka ürünlerle takas ederek varlıklarını sürdürmüştür. Paranın icat edilmesiyle birlikte önceleri takas yöntemiyle gerçekleştirilen iktisadi faaliyetler kolaylaşarak gelişmeye başlamıştır. Medeniyet veya uygarlıkların kuruldukları ilk zamanlarda gerçekleştirilen denetim faaliyetleri, iktisadi faaliyetlerin küçük ölçekte olması nedeniyle basit bir şekilde gerçekleştirilmiştir. Bu dönemde yürütülen denetim faaliyetleri, kamu gelirlerinin tahsili ve giderlerinin kontrol edilmesi amacıyla yapılan denetimlerden oluşmakta olup yetkililerin dürüstlükleri ölçülmeye çalışılmıştır.

Coğrafi keşiflerle birlikte artan iktisadi faaliyetler sonucunda denetim faaliyetlerine duyulan gereksinim artmıştır. Bu dönemde ise yürütülen denetim faaliyetleri ile daha çok gemi kaptanları tarafından gerçekleştirilen iktisadi faaliyetlerde herhangi bir hilenin olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

Denetim anlayışında ortaya çıkan köklü değişiklikler sanayi devrimi ile birlikte gerçekleşmiştir. Sanayi devrimi, büyük ölçekli işletmelerin kurulmasını sağlayarak emek yoğun üretimden makineye dayalı seri üretime geçilmesine neden olmuştur. Büyük ölçekli işletme/şirketlerin kurulması ile bu organizasyonlarda yürütülen iş ve eylemlerde artış yaşanmıştır. Sanayi devriminin akabinde gerçekleşen gelişmeler çerçevesinde denetim anlayışı, artan büyük miktardaki iş ve eylemlerdeki hata ve hilelerin önlenmesini amaçlamaktadır. Sanayi devrimini takip eden süreçte ayrıca büyük işletmeleri kurmak için büyük sermayeye ihtiyaç duyulmuş, bu ihtiyacı karşılamak üzere borsalar kurularak gelişmeye başlamıştır. Borsaların kurulma aşamasında ilk etapta finansal piyasaları ve şirketlerin faaliyetlerini düzenleyen yasal düzenlemelerin olmaması, büyük ölçekli manipülasyon ve/veya spekülasyon hareketlerinin yaşanmasına neden olarak birçok yatırımcının zarar etmesiyle sonuçlanmıştır. Bu durumun tekrar etmesini önlemek üzere birçok ülkede finansal piyasalar ile şirket faaliyetlerini düzenleyen yasal düzenlemelerin hızlı bir şekilde yapılmasını sağlamıştır. Yapılan yasal düzenlemeler ile birlikte denetim anlayışı, şirketlerin her yılsonunda hazırlayıp sundukları finansal tabloları içerisindeki bilgilerin şirketin gerçek durumunu yansıtmadığı konusunda bir görüş bildirmesi anlayışına doğru kaymıştır. Ayrıca bu dönemde iş ve eylemler artmasına bağlı denetim faaliyetleri yetersiz kalmış, önemlilik kavramına dikkat çekilerek şirketlerin bütün iş ve eylemlerin denetimi yerine önemli olan iş ve eylemleri üzerinde örnekleme yoluyla denetimlerin yapılarak şirketlerin finansal tablolarında yer alan bilgilerin gerçek durumu yansıtmadığı belirlenmeye çalışılmıştır. Ayrıca bu süreçte şirketlerin sahiplik kavramı ve yönetim kavramı birbirinden ayrılmaya başlanmıştır.

1920'den sonra şirketlerin iş ve eylemleri hızlı bir şekilde artmaya devam etmiştir. Artan iş ve eylemlerin tamamının denetiminin yapılmasının imkânsız hale gelmesi nedeniyle örnekleme yoluyla denetimler gerçekleştirilmiştir. 1929 tüm dünyayı etkileyen ekonomik kriz sonrasındaki süreçte finansal piyasalar gelişmeye başlamış ve genellikle finansal piyasalarda küçük yatırımcı denilen yeni bir sınıf ortaya çıkmaya başlamış, bu küçük yatırımcılar borsalar vasıtasıyla şirketlere yatırım yapmışlardır. Bu

dönemin küçük yatırımcı sınıfının tipik özelliği, yapmış oldukları yatırımların getirisi ile ilgilenmiş olmalarıdır. Ayrıca 1920 ile 1960 arası süreçte şirketlerde, hata ve hilenin önlenmesi ile finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini artırmak amacıyla iç kontrol sistemleri kurulmuştur. 1940 dan sonraki süreçte iç denetim kavramı önem kazanmaya başlamış ve iç denetimle ilgili temel ilke ve esaslar belirlenmeye başlanmıştır. Bu dönemde bilanço ile birlikte gelir tablosunun da denetlenmesi gerekliliği ortaya çıkmış olup finansal tabloların doğruluğu ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilmesi ilk kez bu dönemde gerçekleştirilmiştir. Finansal piyasaların gelişmesi, küçük yatırımcı sınıfının ortaya çıkması, önemlilik ilkesi çerçevesinde örnekleme yoluyla denetimlerin yapılması, organizasyonlarda iç kontrol sistemlerinin kurulması ve iç denetim faaliyetlerine başlanması 1920-1960 yılları arasında yürütülen denetim faaliyetlerinin belirgin özellikleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca bu dönemde yürütülen denetim faaliyetleri özünde hazırlanan finansal tablolar içindeki bilgilerin şirketin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığına odaklanmıştır.

1960 ile 1990 arasındaki süreçte dünya ekonomisinin sürekli gelişmesine bağlı olarak şirketlerin iş hacmi hızlı bir şekilde artmaya devam ederek küreselleşmeyle birlikte çokuluslu şirketler ortaya çıkmıştır. Bu dönemin başlarında denetim anlayışı, şirketlerde kurulu olan iç kontrol sistemlerinin sürekli olarak değerlendirilmesi ve değerlendirme sonucu belirlenen eksiklik ve aksaklıklar için gerekli önlemlerin alınması şeklindedir. Ayrıca hata ve hilelerin önlenmesi amacıyla istatistiki örnekleme yöntemleri kullanılarak denetimler yapılmıştır. Denetimin anlayışının özünde şirketlerin finansal tablolarının içinde yer alan bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması denetimin faaliyetlerinin odak noktasını oluşturmuştur. 1990'lara doğru iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinin pahalı bir süreç olduğu anlaşılacak geleneksel denetim yaklaşımı yerini risk odaklı denetim yaklaşımına devretmiştir. Risk odaklı denetim anlayışı ile denetim, güvence hizmetlerinin yanı sıra yönetime danışmanlık yapmaya başlamış birçok denetim şirketi güvence ile danışmanlık faaliyetlerinin her biri için ayrı şirketler kurarak müşterilerine hizmet sunmaya başlamışlardır. Ayrıca bu dönemde iç kontrol ve iç denetim alanlarında birtakım gelişmeler yaşanmıştır.

1990'lardan günümüze kadar olan süreçte iç kontrol ve iç denetim standartlarını belirlenerek bu standartlar çerçevesinde iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri yürütülmeye başlanmıştır. Bu dönemde iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinin çok maliyetli olduğu anlaşılarak yeni denetim arayışları gündeme gelmiştir. Ayrıca geleneksel denetim anlayışının iş ve eylemler gerçekleştikten sonra yapılan denetim uygulamaları yerini risk odaklı denetim anlayışına bırakmıştır. Risk odaklı denetim yaklaşımı şirketlerin yürütmüş oldukları her bir faaliyet için risklerin belirlenmesi ve belirlenen risklere göre gerekli önlemlerin alınmasını sağlayarak risklerin gerçekleşme olasılığını düşürmeye çalışan bir denetim türüdür. Ayrıca risk değerlemesi süreci sonunda belirlenen yüksek riskli iş ve eylemlerde daha yoğun denetim faaliyetleri gerçekleştirilmiştir. Ayrıca bilgi teknolojilerinin gelişmesi birlikte denetim faaliyetlerinde yoğun olarak teknoloji kullanılmaya başlanmıştır.

Tarihi süreç incelendiğinde denetim anlayışındaki değişiklikleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- İnsanların dürüstlüklerinin belirlenmesi,
- Hata ve hilelerin önlenmesi,
- Hata ve hilelerin önlenerek finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğuna dair denetçi görüşünün bilançoya eklenmesi, şirketin borç ödeme gücünün bilançoda gösterilmesi,
- Örnekleme yoluyla denetim,
- İç kontrol sistemlerinin kurulması,
- Finansal tabloların şirketin gerçek durumunu yansıtması,
- İç kontrol sisteminin sürekli olarak değerlendirilmesi,
- İstatistikî örnekleme yöntemlerinin uygulanması,
- İş ve eylemlerin gerçekleştikten sonra yapılan geleneksel denetim anlayışına eleştirilerin artması,
- İç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin artırılması,

- Bilgi teknolojilerinin denetim faaliyetlerinde kullanılmaya başlanması,
- İç kontrol sisteminin değerlendirilmesinin çok maliyetli olması,
- Her bir iş ve eylemin sahip olduğu risklerin belirlenmesi ve gerekli önlemlerin alınarak riskler gerçekleşmeden denetim faaliyetlerini yapılması anlayışına dayalı risk odaklı denetim anlayışının ortaya çıkışı,
- Denetimin güvence faaliyetlerine ek olarak danışmanlık faaliyetlerinin eklenmesi.

Kaynakça

- Akbıyık, S., (2005). Denetim ve raporlama, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa.
- Akpınar, M., (2011). Denetim anlayış ve metodolojisinde değişimin adı: İç denetim. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 14 (7): s.285-306
- Arslan, M.C., (2015). İç denetim. (2.Baskı), Marmara Belediyeler Birliği Kültür Yayınları, İstanbul.
- Demirbaş, T. ve Çetinkaya, Ö. (2018). Kamu mali yönetiminde kontrol ve denetim. Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa.
- Duman, Ö, (2008) Muhasebe Denetimi ve Raporlama, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Durmuş, C.N. ve Taş, O. (2008). Denetim, (1.Basım), Alfa Basım Yayım, İstanbul.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, denetim ve bağımsız denetimin gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 5: s.51-63.
- Eren, E., (2001). Yönetim ve organizasyon. Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Gürbüz, H., (1995). Muhasebe denetimi. (4.Baskı), Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir.
- Güredin, E., (2014). Denetim ve güvence hizmetleri. (13.Baskı), Türkmen Kitabevi, İstanbul, s.11-39
- Heang, Lee Teck and Azham Md.Ali, (2008), The evolution of auditing: An analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 4 (12): s.1-8

- Karacan, S. ve Uygun, R., (2012). Denetim ve raporlama. (1.Baskı), Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- Kepekçi, C., (2000). Bağımsız denetim, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kır, H., (2010). Stratejik denetim ve denetimde risk odaklılık. *Denetişim*, 4: s.47-61
- Koçberber, S. (2008). Dünyada ve Türkiye’de denetim etiği. *Sayıştay Dergisi*, 68: 65-89.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, (2017). Denetim İlke ve Esasları. (7.Baskı), Acar Basım ve Cilt Sanayi Ticaret A.Ş., İstanbul.
- Memiş, M.Ü., Tüm, K. (2010). Sürekli denetim süreci ve iç denetim ilişkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 37: 145-162
- Mil, H. İ., (2016). Türk kamu denetim sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Owolabi, Sunday Ajao, Ayoola Olagunju, (2020). Historical evolution of audit theory and practice. *International Journal of Management Excellence*, 16 (1): s. 2252-2259
- Porter, Brenda, Jon Simon, David Hatherly, (2015). principles of external auditing. (Fourth Edition), John Wiley & Sons. Ltd, United Kingdom.
- Şimşek, Ş., (2002). Yönetim ve organizasyon. (7.Baskı), Günay Ofset, Konya.
- Taytak, M. ve Ciğerci, İ., (2018). Kamu mali yönetimi kapsamında mali denetim üzerine seçme konular. (1.Baskı), Savaş Yayınevi, Ankara.
- Tecim, V., (2004). Sistem yaklaşımı ve soft sistem düşüncesi. *D. E. Ü. İİBF Dergisi*, 2: 75-100
- Yılmaz, İ., (2020), Türkiye’de iç denetimde merkezi uyumlaştırmanın rolü: Kamu iç denetçileri üzerinde bir araştırma. (Yayımlanmış Doktora Tezi), *İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Malatya.
- Yılmaz, İ., (2022). Sosyal, beşeri ve idari bilimler alanında uluslararası araştırmalar XV (Ed. Filiz Tufan Emni), Eğitim Yayınevi, Konya.

Beyan ve Açıklamalar (Disclosure Statements)

1. Bu makalede etik kurul izni gerekmemektedir. (Ethics committee approval is not required for this manuscript).