

Denetimin İşletmeler Üzerindeki Etkilerine Yönelik Nitel Bir Araştırma¹

A Qualitative Research On The Effects Of Auditing On Enterprises

Yakup ÜLKER² ID Ozan KOÇ³ ID

Geliş Tarihi (Received): 02.10.2024

Kabul Tarihi (Accepted): 23.10.2024

Yayın Tarihi (Published): 30.06.2025

Öz: Muhasebenin tamamlayıcısı, işletme ortakları ve paydaşları için çok önemli olan denetim, zaman içerisinde ekonomi ve ticaretin gelişimine bağlı olarak diğer bilimlerde olduğu gibi, kendi içinde iç denetim ve bağımsız denetim olarak iki ana başlık altında konumlanmıştır. İç denetim işletme içerisinde işlevini sürdürürken, bağımsız denetim ise işletme ortakları ve bütün paydaşlar adına görev ve sorumluluk rolü üstlenmektedir. Bu makale çalışmada, denetimin işletmeler üzerindeki etkisine yönelik uygulama sonuçlarının tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu çalışmada istenilen sonuca ulaşabilmek için, materyal ve yöntem olarak, Ankara ilinde bulunan bağımsız denetçiler (denetleyenler) ve bağımsız denetime tabi işletmelerin mali işlerinden sorumlu işletme yetkilileri (denetlenenler) ile yüz yüze görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Yapılan çalışmada, denetimin işletmeler üzerine etkisi hakkında denetleyenlere ve denetlenenlere, mevzuat ve yapılan uygulamalar hakkında nitel sorular sorulmuş ve ilgililerin görüşleri öğrenilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda, 25 denetleyen ve 16 denetlenen ile iç ve bağımsız denetimin işletmelere etkisini tespit etmek için mülakat gerçekleştirilmiştir. Sorulara verilen cevapların yoruma dayalı olmasına özen gösterilmiştir. Alınan cevaplara bakıldığında, denetimin işletmelere etkisi bağlamında istenilen sonuçlara ulaşılmasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Büyük hacimli işletmeler hariç, denetleyenler; muhasebe, yönetsel uygulamalar ve Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından istenilen finansal tabloların hazırlanması sırasındaki yetersizliklerin olduğunu; denetlenenler ise; bağımsız denetimin gerekliliği hakkında önemli kuşkuyla olduğunu ortaya koymuşlardır. İstenilen uygulamaların yerine getirilebilmesi için zamana ihtiyaç olduğu anlaşılmakla birlikte, yönetim ve denetimin alt yapısını oluşturan unsurların (İç Kontrol Sistemi – İKS, İç Denetim - İD, Kurumsal Yönetim İlkeleri – KYİ gibi) uygulanmasının önem arz ettiği ortaya çıkmıştır. Denetleyen ve denetlenenlerin ortak paydada buluşturulmasının sağlanabilmesi için mevcut mevzuatın tüm paydaşların görüş ve önerileri dikkate alınarak yeniden ele alınmasının bütün kesimler açısından fayda sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Bağımsız Denetim, İç Denetim, İşletme Denetimi, Denetimin Etkileri

&

Abstract: Auditing, which is an indispensable procedure for business partners and stakeholders besides serving as complementary to accounting, has established itself under two major branches as internal auditing and independent auditing, like in other sciences, depending on the development of economical and commercial affairs over time. While internal auditing maintains its function within the company, independent auditing undertakes the role of duty and responsibility on behalf of the business partners and all stakeholders. This paper is aimed to examine the effects of auditing on the enterprises. In order to achieve the desired result in this research, face-to-face interviews were held with independent auditors (auditors) and business officials responsible for the financial affairs of businesses subject to independent audit (audited) in Ankara, as material and method. In the study, qualitative questions regarding the relevant legislation and practices were asked to the auditors and the auditees about the effects of the auditing on the enterprises, and the opinions of the interested parties were sought. In this context, a number of interviews were conducted with 25 auditors and 16 auditees to determine the effect of internal and independent auditing on enterprises. Special attention was paid to ensure that the responses to the questions were based on interpretation. Considering the responses of the interviewees, there are important differences in yielding the desired results in the context of the effect of auditing on the enterprises. Auditors, with the exception of large-volume enterprises, have pointed out that there are inadequacies in accounting, managerial practices and preparation of the financial statements requested by the public oversight, accounting and auditing standards authority whereas the auditees have stated that they have significant doubts about the necessity of independent auditing. Although it is acknowledged that time is needed in order to implement the desired regulations, it has been concluded that it is important to put the elements into action that make up the infrastructure of management and auditing (such as Internal Control System, Internal Auditing, Corporate Governance Principles). It is beneficial to reconsider the current legislation by taking the opinions and suggestions of all stakeholders into account in order to compromise the auditors and the auditees on common issues.

Keywords: Auditing, Independent Auditing, Internal Auditing, Business Auditing, Effects of Auditing

Atıf/Cite as: Ülker, Y. ve Koç, O. (2025). Denetimin İşletmeler Üzerindeki Etkilerine Yönelik Nitel Bir Araştırma. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 21(1), 224- 238.

İntihal-Plagiarizm/Etik-Ethic: Bu makale, en az iki hakem tarafından incelenmiş ve intihal içermediği, araştırma ve yayın etiğine uyulduğu teyit edilmiştir. / This article has been reviewed by at least two referees and it has been confirmed that it is plagiarism-free and complies with research and publication ethics. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ijaws>

Copyright © Published by Bolu Abant İzzet Baysal University, Since 2005 – Bolu

¹ Bu çalışma, SCÜ, SBE Muhasebe, Finans ve Bankacılık ABD’nda Doç.Dr. Yakup ÜLKER danışmanlığında Ozan KOÇ tarafından hazırlanan “İşletmelerde İç ve Bağımsız Denetim Süreçleri ve Denetimin İşletmeler Üzerindeki Etkilerine Yönelik Ankara İlinde Nitel Bir Araştırma” adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

² Doç. Dr., Sivas Cumhuriyet Üniv., Finans ve Bankacılık Bölümü, Sivas, yulker@hotmail.com, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3070-0521>

³ YL Öğrencisi, SCÜ, SBE, Muhasebe Finans ve Bankacılık ABD, Sivas, okoc06@gmail.com, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0305-0949>

1. Giriş

İşletmeler, varlıklarını büyüyerek sürdürmek, sürekliliklerini sağlamak ve gerek ülke içinde gerekse ülke dışında kendilerini kabul ettirmek için dünya ölçeğinde iyi bir yönetime ihtiyaç duymaktadırlar.

Günümüzde işletme varlıklarının kayıt altına alınması, muhasebenin temel işlevini ortaya koymaktadır. İşletmelerdeki varlıkların tamlığı, bütünlüğü muhasebe kayıtlarıyla yürütülmekle birlikte, doğrulanması ise günümüzde yapılan denetimlerle sağlanmaktadır. Bu noktada denetim, muhasebenin tamamlayıcısı ve işletme sahipleri ve diğer paydaşlar için de önemli bir güvence unsuru olduğu genel kabul görmektedir.

Denetimi var eden en önemli sebebin muhasebe olduğu kuşkusuzdur. Bu açıdan incelendiğinde, bugünkü muhasebe olmadan denetime ihtiyaç duyulması da mümkün olmayacaktır. Bu sebeple denetimin uygulanmasında muhasebe olmazsa olmazdır. Böylelikle denetçilerin istenilen düzeyde muhasebe bilgilerine sahip olmaları en önemli şart olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu makale konusunun öznesi olan iç denetim ve bağımsız denetimin üzerinde detaylı olarak durulmuştur. Benzer bir şekilde, iç denetim ve bağımsız denetim hakkında genel kabul görmüş ve akademik çevrelerin onayını almış ve bu konuda başvuru sırasında ilk akla gelen kaynaklar incelenmiş ve bu kaynaklardan faydalanılmıştır.

Çalışma kapsamında iç denetim, bağımsız denetim ve denetimin işletmeler üzerine etkileri hususlarında gerek bağımsız denetçiler nezdinde gerekse bağımsız denetime tabi işletmelerin mali işlerinden sorumlu olan yetkilileri ile görüşmeler yapılmıştır. Yapılan görüşmelerde çalışma bağlamında denetim ve yönetime ilişkin değişik türde sorular sorulmuş; denetleyenlerin ve denetlenenlerin mevcut mevzuat, yapılan uygulamalar ve yaşanan sorunlar ve bunların çözümlerine yönelik değerlendirmeleri bu makale çalışması içinde yer almaktadır.

2. Denetim

Dilimize muhasebe denetimi olarak çevrilebilen denetim sözcüğü genellikle bir işin önceden belirlenmiş ölçütlere uygun şekilde yapılıp/yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek anlamlarında kullanılmaktadır. Denetim ve kontrol kavramları birbirlerinin yerine kullanılmakla beraber, nitelik ve amaç bakımından birbirlerinden ayrılmaktadır. Kontrol kelimesi Fransızca bir kelime olup Osmanlıca murakabe sözcüğüne karşılık gelmektedir. Kontrol, bu makale kapsamında ele alınırsa; işletmenin amaç ve hedeflerine, faaliyetlerinin prosedürlerine uygun olarak gerçekleştirilmesinin sağlanması; muhtemel hatalara karşı tedbir alınması veya meydana gelen hataların düzeltilmesi amacıyla işletme yönetiminin oluşturduğu ya da aldığı tedbirler bütünüdür şeklinde ifade edilebilir.

Bu durumda, kontrol kelimesinin denetim kelimesinden daha geniş kapsamlı olduğu söylenebilir. Kontrol işleminde eylemin henüz gerçekleşmeden de yapılabileceği mümkün iken, denetim işleminde ise eylem gerçekleştikten sonra yapılması gerekmektedir. Kontrolde farklı olayların aynı zaman içinde oluşmaları (eşanlı) mümkün olmakla birlikte, denetim işlemi geçmişe yönelik olarak gerçekleştirilir. Kontrol devamlı bir faaliyet arz ederken, denetim ise bir defaya mahsus yapılmaktadır.

2.1. Denetiminin Tarihsel Gelişimi

Muhasebede denetim işleminin ilk kez ne zaman ve nerede yapıldığı ile ilgili kesin bir bilgiye sahip değiliz. Ancak, ticari hayatın ortaya çıkması ve kamu maliyesinin oluşturulmasıyla birlikte uygulanmaya başladığı varsayımı ile ortak bir tarihi geçmiş olduğu düşünülmektedir. Eski çağlardan sanayi devrimine kadar özel ve kamu kesiminde mali işlerle uğraşanların yapmış oldukları işlemleri dürüst şekilde yapıp yapmadıklarını tespit etmek için işletme sahipleri veya kamu yetkilileri tarafından denetim çalışmaları yaptırılmıştır (Gürbüz, 1995: 2).

Sanayi devrimiyle birlikte, muhasebe faaliyetleri daha bir karmaşık hal almış; bu gelişmelere bağlı olarak denetim uygulamalarında da değişiklikler meydana gelmiştir. Denetimi yapacak kişilerin, muhasebe

bilgisinin yanında denetim bilgisine sahip olması gereken profesyonel kişilerce bu çalışmalar yürütülmeye başlanmıştır. 1581 yılında bugünkü İtalya'da örgütlenen muhasebe denetçileri hariç tutulursa, özellikle 1800'lü yıllarda İngiltere ve ABD'de denetim işletmelerinin kurulduğu görülmektedir.

Muhasebe denetimi, sanayi devriminden sonra önemli gelişmeler kaydetmiştir. Endüstriyel devrimden 1900 yılına kadar devam eden birinci safhada teknoloji ve ekonomideki gelişmelere bağlı olarak, sermaye birikimi, üretim kapasitesinin artması gibi olguların sonucu olarak şahıs şirketleri, büyük işletmelere evrilmiştir. İşletme sahipleri, işletmelerinin yönetimlerini profesyonel yöneticilere bırakmak durumunda kalmışlardır.

Yirminci yüzyılın ilk otuz yılında sanayi ve ekonomilerde önemli değişiklikler meydana gelmiştir. İşletmelerin mali durumları ile alakalı çıkar grupları ortaya çıkmıştır. İşletme dışı gruplardaki büyümeyle birlikte denetim amacının farklılaşması kaçınılmaz hale gelmiştir. Bu çıkar grupları; işletme ortakları, işletmeye borç verenler, devlet ve diğerleri, denetimin hata ve hileleri ortaya çıkarmasından başka işlevlerinin de olabileceğini düşünmekteydiler. Çıkar grupları, mali raporların doğruluğunu uzman kişi olan denetçiler tarafından onaylanmasını istemekteydiler. Bu talep, denetim tekniği olan örnekleme yönteminin uygulanmasını gerektirmiştir. Devamında, muhasebe denetçileri, denetlenen faaliyetlerin maddi doğruluğunu araştırmada dönem içindeki yevmiye kayıtları, toplamaları, büyük deftere aktarımları detaylı ve tam bir şekilde denetlemeye gerek olmadığına kanaat getirmişlerdir. Denetçiler bu hızlı değişim karşısında ve zamanı daha etkili kullanma adına sürekli denetimden ziyade "test yöntemini kullanmayı" tercih etmişlerdir (Güredin, 2014: 15).

Yapılan denetimlerde, örnekleme yöntemi uygulaması yaygınlaştıkça iç kontrol sisteminin de önemi artmıştır. 1950'lerde yapılan denetimlerde örnekleme yönteminden sonuç alınabilmesi için, işletmelerde iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi ve yorumlanması ön şart olarak kabul edilmiştir. Bu durum, yeni bir yaklaşımı da beraberinde getirmiştir. Muhasebe denetim sürecinde bu yaklaşım "Sistemlere Dayalı Denetim" olarak anılmaya başlanmıştır. Günümüzde de yapılan denetimlerin uygulamasında bir işletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemi bağlamında hazırlanmış olan mali tablolar güvenirliliğin bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Bu yaklaşımdan dolayı, denetim çalışmalarında, işletme dışında delil elde etmek yerine, denetimi yapılan işletmenin muhasebe ve İKS'nin değerlendirilmesi öncelik haline gelmiştir (Gürbüz, 1995: 3-4). Son zamanlarda bilişimin muhasebe ve iç kontrol alanında kullanılmasıyla birçok bilgi aynı anda incelenip değerlendirilerek muhasebe denetimine yansımıştır. Bu durum tüm işletme faaliyetlerini kapsayacak şekilde "Faaliyet/Yönetim Denetimi" olarak ortaya çıkmıştır.

2000'li yıllarda bütün dünyada ortaya çıkan finansal krizler mevcut yapılan denetim yöntemlerinin sorgulanmasını beraberinde getirmiş; geleneksel denetim anlayışının tersine ortaya çıkan olumsuzlukların sebeplerinin saptanması ve bunları (riskleri) en aza indirmek amacıyla proaktif bir yaklaşım içinde, paydaşların talepleri dikkate alınarak, işletmeyi bütünüyle etkiyebilecek olan faaliyetler, mali kayıplar, güvenliğinin zarar görmesi, yasal düzenlemeler vb. bir anlayışla yapılan denetime "Risk Odaklı Denetim" denilmektedir (Sağlam vd., 2020: 21). Denetimin tarihsel gelişimi Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: Denetimin Tarihsel Seyri

Dönem	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar (Paydaşlar)
Sanayi Devrimi Öncesi	Tüm belge ve kayıtların incelenmesi	Hata ve hilelerin bulunması	İşletme sahipleri
1900'lü Yıllar	Tüm belge ve kayıtların incelenmesi	Hata ve hilelerin bulunması	Ortaklar ve kredi kuruluşları
1900 - 1930	Tüm belge ve kayıtların incelenmesi / Örnekleme yöntemiyle denetim	Finansal tabloların doğruluğunun tespit	Ortaklar ve kredi kuruluşları ve devlet
1930 - 1960	Finansal verilerin örnekleme yöntemiyle incelenmesi	Finansal tabloların doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında görüş sunma	Hissedarlar, kredi kuruluşları, devlet, sendikalar, tüketiciler vd,
1960 - 1990	Örnekleme yöntemi denetim	Finansal tabloların	Hissedarlar, kredi kuruluşları,

	/ istatistiki örneklemenin yaygınlaşması	doğruluğunun edilmesi	tespit	devlet sendikalar, yatırımcılar, tüketiciler ve diğerleri
1990 Sonrası	Risk odaklı denetim / bilgi işlem sistemlerinin denetimi	Finansal doğruluğunun edilmesi	tabloların tespit	Hissedarlar, kredi kuruluşları, devlet sendikalar, yatırımcılar, satıcılar, tüketiciler vd.

Kaynak: Yalçın, M. (2015). Denetim (SMMM Yeterlilik) Ders Notları, s:3. ASMMO, Ankara

Tablo 1'e bakıldığında yapılan denetim aşamaları aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

- Belgelerin denetimi aşaması,
- Finansal tabloların denetimi aşaması,
- Sistem odaklı denetim yaklaşımı aşaması,
- Yönetim odaklı denetim yaklaşımı aşaması,
- Riske dayalı denetim aşaması olarak sıralanabilir.

2.2. Denetiminin Tanımı

Muhasebe denetiminin tanımı farklı içeriklerde yapılabilir. Denetimin bütün fonksiyonlarını bir araya getirerek tanımlanması zor olmakla birlikte aşağıda belirtilen tanımlar yapılabilir:

Bozkurt'a (2018: 29) göre "Muhasebe denetimi; bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir" şeklinde tanımlanmaktadır.

Denetim Kavramları Komitesi tarafından muhasebe açısından denetim şu şekilde tanımlanmıştır: "İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçülere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir" (Güredin, 2014: 11).

Bu bağlamda denetim kavramını; gerçekleştirilen bir faaliyet veya bir işin belirlenmiş ölçütler esas alınarak incelenmesi ve kontrol edilmesi şeklinde ifade etmek mümkündür.

2.3. Denetiminin Özellikleri

Denetim, iktisadi birim veya belli bir dönemi kapsayan işlemlere uygulanır ve aşağıda belirtilen özellikleri taşımaktadır:

- Denetim, uzman denetçinin kendisine denetim yapacağı işletmenin faaliyetleriyle ilgili başlıklarını belirleyerek; bir yıl, altı ay, üç aylık gibi dönemsellik bağlamında takvime bağlayıp, planlama, uygulama, delil toplama, raporlama ve ilgililere sunma süreçlerini kapsar.
- Denetim, işletme tarafından yapılmış uygulamaların, öncelikle genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olmak üzere belirlenen ölçütlere göre uygunluğunun karşılaştırılmasını ortaya koyar.
- Denetim, amaçlanan hedeflere ulaşmak ve yazılacak rapor için yeterli sayı ve kalitede delil toplanması sürecini gerektirir.
- Denetim yapan kişinin genel kabul görmüş denetim standartlarında belirtilen özelliklere sahip, bağımsız ve tarafsız davranabilen, düzenlemiş olduğu raporun bilgi kullanıcıları tarafından kabul görmesi gerekir.
- Denetim sonrası düzenlenen denetim raporunun, gerekli delilleri içermesi, bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını gidermesi ve işletme hakkında bir kanaat elde etmelerini sağlaması gerekir.

2.4. Denetim Türleri

Denetim faaliyetlerini değişik niteliklere bağlı olarak çeşitlendirmek mümkündür. Muhasebede denetim işlemleri; yapılma amaçlarına, nedenlerine, kapsamına, uygulama zamanı ve denetimi yapanın statü durumuna göre ayrıştırılabilir. Bu bağlamda denetim türleri iki temel başlıkta ele alınabilir:

Amaçlarına göre denetim türleri; belli bir işletmenin muhasebe uygulamalarının dönemine ait yapılan işlemleri veya işletmenin yapmış olduğu uygulamaların uygunluğunu ya da işletmenin belirlediği hedeflere yönelik yapılan çalışmalar daha önce belirlenen ölçütlere göre incelenmektedir. Bunlar (Selimoğlu vd., 2019: 13): Finansal (Mali) tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimidir. Bu denetimlere ait karşılaştırma Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2. Amaçlarına Göre Yapılan Denetimlerin Karşılaştırılması

	Mali Tablolar Denetimi	Uygunluk Denetimi	Faaliyet Denetimi
Denetimin Konusu	Mali Tablolar	Bireylerin yapmış olduğu işlem ve faaliyetler	Örgütün veya bir birimin faaliyet sonuçları
Ölçüt	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkeleri	Yetkili otoritelerin koymuş olduğu kanun, kural veya politikalar	Etkinliği veya verimliliği ölçmek için önceden belirlenmiş performans göstergeleri
Sonuçların İletilmesi	Muhasebe bilgilerini kullanan taraflar	Üst yönetim	Bir üst yönetim veya değerlendirme yapan birimin kendi yöneticileri

Kaynak: Selimoğlu vd., 2019: 15

Kapsamına göre denetim türleri; genel denetim, özel denetim, zorunlu (kanuni) denetim, isteğe bağlı denetim, sürekli denetim ve sınırlı denetim başlıkları altında sıralanmaktadır.

2.5. Denetçi

Denetçi, denetim faaliyetlerini sürdüren, belirlenen mesleki bilgi ve tecrübesi olan, bağımsız davranabilen, evrensel olarak kabul edilen etik değerlere sahip, yapmış olduğu denetim çalışmalarında gerekli özeni ve disiplini gösteren kişidir şeklinde tanımlanabilir (Bozkurt, 2018: 37).

2.6. Denetçi Türleri

Denetim türlerinde olduğu gibi, denetçiler de yapmış oldukları denetim çalışmalarına paralel unvanlara sahiptirler. Denetçiler, konumlarına ve yapmış oldukları denetim çalışmalarına göre; *bağımsız denetçiler*, *iç denetçiler* ve *kamu denetçileri* olmak üzere üç gruba ayrılmaktadırlar.

Ülkemizde 6102 sayılı TTK’da denetimin " İç Denetim ve Bağımsız " olarak uygulanacağını; denetim işlevinin ise yetkilendirilmiş Uzman Meslek Mensuplarınca yapılacağını hükme bağlamıştır (Uzay ve Bayat, 2016: 1507).

3. İç Denetim

Günümüz ekonomilerindeki paradigma değişimlerine paralel olarak özellikle kurumsallığın en önemli göstergesi olan işletmelerin yönetim başarılarının geliştirilmesi ve mevcut sistemlerin iyileştirilmesi yönünde birtakım arayışlar vardır. Örgütlerdeki değişimler ve teknolojiye yenilikler işletmelerde uygulanmakta olan yöntemlerin değişimini zorunlu kılmıştır. İşletme yönetimlerinin belirledikleri hedefe ulaşabilmek, varlıklarının korunması, etkin ve verimli kullanıldığının ölçülmesi, kurumsallığın sağlanabilmesi için ihtiyaç duyulan güvence olarak kontroller önemli hale gelmiştir. Böylece işletmelerde uygulanan kontrollerin en önemli bütünleyicisi olarak iç denetim kavramı karşımıza çıkmaktadır.

3.1. İç Denetimin Tanımı

İç denetim; örgüt yönetiminin, işletme bünyesinde sorumlulukları altında yapılan uygulamaların hile, hata veya etkin, verimli ve tutumlu olmayan faaliyetlerin ortaya çıkma ihtimalinin minimize edilmesini güvence altına almayı amaçlayan bir fonksiyon olup; aynı zamanda iç kontrol sisteminin belirlenen ölçütlere uygunluğunu değerlendirerek yönetime sunulan bağımsız bir hizmettir (Demir vd., 2018: 86-87). İç denetim; finansal bilgilerin sağlıklı şekilde üretilmesi, muhasebe kayıtlarının standartlara uygun şekilde yapılması, varlıkların ve değerlerin korunması, faaliyetlerdeki riskli alanların tespiti ve kontrolü, muhasebedeki temel hile ve yolsuzlukların tespiti gibi konularda fayda sağlar (Kartal, 2013: 9).

İç denetim; Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yayınlanan Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) içerisinde, sorumluluk ve hesap verebilirliğin sağlanması, vekâlet teorisi, yönetime danışmanlık, işletmenin varlıklarının korunması gibi iç denetimin temel uygulamalarının yürütülmesine ve kurumsal yönetim ilkelerinin (KYİ) yerine getirilmesine yönelik ihtiyaçların giderilmesi olup; *"bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur"* şeklinde ifade edilmektedir (Selimoğlu ve Özbek, 2018: 100). İç denetimin gelişim süreci Tablo 3'de gösterilmiştir.

Tablo 3. İç Denetimin Süreç İçinde Değişen Yapısı

Süreç	İç Denetimden Beklenen Faydalar
1950'li yıllar	İşletme varlıklarının korunması
1960'lı yıllar	İşletme verilerinin güvenilirliğinin denetlenmesi
1970'li yıllar	Uygunluk denetiminin yapılması
1980'li yıllar	İşletme etkinliğinin denetlenmesi
1990'lı yıllar	İşletme amaçlarına ulaşılması
2000'li yıllar	İşletmeye artı değer katma

Kaynak: Bayrak, 2018: 984

3.2. Uluslararası İç Denetçilere Yönelik Düzenlemeler

İç denetim mesleğine yönelik standartlar Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yazılıp yayınlanmaktadır. Bu düzenlemelerin başlıca amaçları;

- İç denetim meslek mensuplarının uyması gereken etik kurallar,
- Objektif olma durumu,
- Mesleki özenin gösterilmesi,
- Yapılan denetimlerde istenilen kalitenin elde edilmesi gibi temel unsurların uluslararası bağlamda ortak ölçüt olarak kullanılması,
- Yapılan uygulanmalarda standardın sağlanması hususlarıdır.

İç denetimin daha etkin olarak yerine getirilebilmesi için 1999 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü rehber niteliğinde Mesleki Uygulama Çerçevesi bildirgesi yayınlamış, 2002 yılında bu bildirge geliştirilerek Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi şeklini alarak 2007 yılında onaylanmış ve 2009 yılından itibaren uygulamaya konulmuştur (Adiloğlu, 2011: 43).

4. Bağımsız Denetim

Küresel anlamda ekonomik gelişmeler ülkelerin sınırlarını aşmış ve ekonomik yaşam oldukça karmaşık hale gelmiş bulunmaktadır. Durum böyle olunca, gerek ortaklar gerekse paydaşlar işletmelerin mali yapılarını kendileri doğrudan inceleyemedikleri için, denetim işlevini makul güvence kapsamında profesyonel olarak bağımsız denetçilerin yapması kaçınılmaz hale gelmiştir. Ayrıca, işletme yöneticileri tarafından sağlanan finansal bilgilerin doğruluğunun bilgi kullanıcıları açısından sıkıntı oluşturmaması için, finansal bilgilerin bağımsız ve uzman kişiler tarafından onaylanması günümüzde ancak bağımsız denetimle mümkün hale gelmektedir.

Türkiye'de bağımsız denetim KGK'nca yetkilendirilmiş olan bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler tarafından yürütülmektedir. İhtiyari olarak yapılan bağımsız denetim dikkate alınmazsa, hangi işletmelerin bağımsız denetime tabi olacağı TTK kapsamında belirlenmektedir. Bu denetimin yapılmasında kullanılan ölçüt, *genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartlarıdır*. Bağımsız denetim, hissedarlar ve paydaşlar adına yapılmakla birlikte, dışa dönük bir denetim olduğu için bu denetimden tüm kamuoyu da faydalanabilmektedir.

4.1. Bağımsız Denetimin Tanımı

Bağımsız denetim değişik şekillerde tanımlanmıştır. AICPA tanımı doğrultusunda, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde (BDY) *bağımsız denetim*; finansal raporlama standartlarına uygunluğu kapsamında makul güvence sağlayacak şekilde, denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin denetim standartlarında belirtilen bağımsız denetim teknikleri uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve kanıtların değerlendirilerek raporlanması biçiminde tanımlanmaktadır. *Makul güvence*; bağımsız denetim kanıtlarının toplanması sırasında bir bütün olarak finansal tablolarda nitelik ve nicelik bakımından önemli bir yanlışlık olmaması durumu (Arslan, 2018: 105) olarak ifade edilmektedir.

Denetçi, varlıkların kötüye kullanımı ve hilenin mümkün olabileceği düşüncesi ile denetimi yürütmelidir ve sorgulayıcı bakış açısıyla, denetim delillerinin yeterliliği ve uygunluğunu incelemek için denetim delillerini objektif olarak toplaması ve değerlendirmesi gerekir (Erdoğan ve Azgın 2019: 31).

4.2. Bağımsız Denetim Süreçleri

Bağımsız denetim süreçleri, zincirleme olarak birbirinin devamını sağlayan değişik aşamalardan oluşmaktadır. Bu süreçler, müşteri seçimi ve kabulü, denetim çalışmasının planlaması, denetim çalışmalarının yürütülmesi, denetim sonuçlarına ilişkin görüş oluşturulup raporlanması ile işletmenin genel kuruluna katılma ve finansal raporların yayınlanması ile sona erer.

Yukarıda verilen geleneksel denetim süreçlerinin dışında bir de risk odaklı denetim yaklaşımı literatürde yer almıştır. Bu aşamalar ise; risk değerlendirme (müşterinin seçilmesi ve iş kabulü, denetim planlama), riske karşılık verme (denetim işlemini yürütme) ve raporlama (denetimi tamamlama ve raporlama) olarak sıralanmaktadır.

4.3. Denetim Raporunun Düzenlenmesi

Denetçi yapmış olduğu denetim sonucunda, işletmenin finansal tablolarının bir bütün halinde geçerli olan kurallar ve belirlenen finansal tabloların çerçevesine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği yönünde bir görüşe ulaşır. İlgili görüşe ulaşabilmek için denetçi, finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık olup olmadığı ve makul güvence elde edilip edilmediğini değerlendirir. Bu değerlendirme kapsamında, işletmenin muhasebe uygulamaları ve finansal tablolardaki tutarlar ve bunların açıklamalarına yönelik bir takım yargıda bulunur ve çoğunlukla şekli daha önce belirlenmiş denetim raporlarından birini düzenler. Denetim sürecinde işletmenin mali durumu ve denetçinin elde etmiş olduğu sonuçların olumlu veya olumsuz olması denetçiyi ilgilendirmez (Ülker vd., 2020: 98). Denetim raporu aşağıda belirtildiği gibi dört farklı içerikte düzenlenir.

4.3.1. Olumlu Görüş İçeren Denetim Raporu

Denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim ölçütüne göre önemli sayılabilecek herhangi bir uyumsuzluğun veya aykırılığın bulunmadığı durumlarda denetçi denetim raporunu olumlu görüş şeklinde işletme yönetimine bildirir. Olumlu olarak düzenlenen denetim raporunda özet olarak aşağıdaki başlıklar yer alır (Bozkurt, 2018: 363):

- Denetim uygulamalarının genel standartlara uygun olduğu,
- Denetim çalışmalarının, çalışma standartlarına uygun olarak yürütüldüğü,
- İncelenen finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun düzenlendiği,
- Önceki yılın finansal tabloları ile incelenen yılın finansal tablolarında uygulanan muhasebe politikalarının uyum içinde olduğu,
- Mali tablolardaki bilgilerin yeterli şekilde açıklanmış olduğu,
- İşletme ile ilgili olarak finansal tabloları etkileyecek bir belirsizliğin bulunmadığı,

Denetim çalışmaları sırasında işletme tarafından denetçilere herhangi bir kısıtlama getirilmediği hususlarını denetçi denetim raporunda belirtir.

4.3.2. Sınırlı (Şartlı) Olumlu Görüş İçeren Denetim Raporu

Bu tür raporda genel olarak olumlu görüş bildirilmesine karşın denetçi, bazı konularda şart ve çekincelerini istisnalar ile birlikte raporda belirtir. Denetçi şartlı görüşünü, olumlu görüşünü temelden sarsacak bir durum olursa raporunda ayrıca belirtir. Şartlı görüşü doğuran olay net ve kesin şekilde tespit edilirse; bu sapma mali tabloların bütününe sakatlamıyorsa ve mali bilgi kullanıcılarının görüşlerini olumsuz etkilemeyecekse bu tür rapor kullanılabilir.

4.3.3. Olumsuz Görüş İçeren Denetim Raporu

Olumsuz görüş şeklinde düzenlenen denetim raporunda, denetlenen işletmeye ait finansal tablolardan elde edilen yeterli ve uygun delillere göre, finansal tablolardaki yanlışlıklar ve yönetim beyanlarının önemli ve yaygın boyutta olduğu denetçi tarafından ifade edilir (Sağlam vd., 2020: 752). Denetçi, finansal tabloların bir bütün ve dürüst bir şekilde hazırlanmadığı yönünde elde ettiği tespitlere istinaden bu görüşe ulaşmıştır. Saptanan aykırılıklar, önemlilik seviyesinin üstünde ve yaygın olarak rastlandığından finansal tabloların bütünlüğünü bozmuştur. Bu durum, mali tabloların güvenilirliğini ortadan kaldırmakta ve mali tablo kullanıcılarının görüşlerini olumsuz yönde etkileyecektir. Olumsuz görüşe sebep olan tespitler ise aşağıda sıralanmaktadır (Bozkurt 2018: 367):

- İşletme tarafından hazırlanan finansal tabloların hazırlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulmadığı,
- Muhasebe politikalarının sürekliliğinde çok fazla sapmaların olduğu,
- Tam açıklama kurallarına önemli ölçüde uyulmadığı şeklindedir.

4.3.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma İçeren Denetim Raporu

Denetçi, denetimini gerçekleştirdiği mali tablolar hakkında ve işletme yönetiminin beyanlarına ilişkin yeterli delil elde edememesi durumunda görüş açıklaması mümkün olmaz. Denetçinin, görüş bildirmekten kaçınması hali, önemli bazı denetim alanlarının sınırlandırılmış olması ve bu sınırlandırma sebebiyle denetçinin delil toplayamaması, bunun sonucu olarak da önemli yanlışlıkların olabileceği kanaatinin doğması sonucunu getirir (Sağlam vd. 2020: 753). Denetçiler, mali tablolardaki hata ve sapmaların niteliğini göz önüne alarak şartlı görüş bildirir veya bir görüş bildirmekten kaçınabilirler.

Denetçinin mali tablolarla ilgili denetim yapamaması ve delil toplayamaması işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizliklerin olabileceği kanaatinin ortaya çıkmasına ve görüş bildirmekten kaçınmasına sebep olur. Denetçi, denetim raporunda, denetim görüşüne temel oluşturacak yeterli ve uygun delil elde edemediği, bu belirsizlikten dolayı finansal tablolarla ilgili görüş oluşmadığı şeklinde ifadede bulunur.

5. Bağımsız Denetçiler ve Bağımsız Denetime Tabi İşletme Yetkililerine Yönelik Ankara İlinde Nitel Bir Araştırma

Bu araştırmanın içeriğini ve önemini; mevcut mevzuat kapsamında yapılan uygulamalar dikkate alındığında, bağımsız denetim ve bağımsız denetçilerin kendi durumlarıyla birlikte, özellikle yapılan denetimlerin işletmeler üzerindeki etkileri hakkında görüş, öneri ve değerlendirmeleri oluşturmaktadır.

Bu bağlamda; Ankara ilinde bulunan bağımsız denetçilerin yapmış oldukları uygulamalarla birlikte, bağımsız denetime tabi işletmelerin bağımsız denetim karşısındaki durumu ve tutumuyla; bağımsız denetime tabi işletme yetkililerinin kendi yönetim anlayışlarına ilişkin İKS, iç denetim ve bağımsız denetim hakkındaki görüşleri bu çalışmanın *temel amacını* oluşturmuştur. Bu amaç çerçevesinde bağımsız denetçiler ve bağımsız denetime tabi işletme temsilcilerinin görüşleri, birbirini tamamlayan iki ana unsur olarak bu araştırmanın temel taşıyıcılarıdır.

5.1. Literatür Taraması

Bu makale konusunun ana unsuru olan denetim olgusunun nasıl ortaya çıktığını, ne anlama geldiğini, hangi ve kimlerin ihtiyaçlarını karşıladığını, süreçlerini anlamak için daha çok akademik kaynaklara başvurulmuştur. Literatür taramasında muhasebe, finansal tablolar, iç kontrol, iç denetim, bağımsız denetim ve bunların işlevleri hakkındaki bazı çalışmalar ve yapılan bu çalışmaların sonucunda ortaya çıkan değerlendirmelere yer verilmiştir. Konuyu bütünleyen birkaç çalışma aşağıda yer almaktadır:

Öztel 2016'da "Bağımsız Denetimin İç Denetimden Yararlanması" adlı çalışmada, iç denetim ve bağımsız denetimin işlevleri ve iç denetimin bağımsız denetim için önemine yönelik bir çalışma yapmıştır. Bu çalışmada, iç denetim ile bağımsız denetimin benzerlikleri ve farklılıklarına dikkat çekilerek yapılan denetimlerin birbirlerini tamamladığı vurgulanmıştır. İç denetçinin, işletme üst yönetime bağlı olduğu, işletmeyi çok yönlü tanıdığı, iç kontrol sistemine hâkim olduğu, iç denetimin sürekliliğinin söz konusu olduğu dolayısıyla, işletmenin süreçlerini bir bütün olarak izlediği konusunda değerlendirmelerde bulunulmuştur. Bağımsız denetçinin, görevlendirme sebebiyle, iç denetçiden daha özerk bir statüye sahip olduğu ancak, yapmış olduğu denetimin işletmenin mali tablolarının uygunluğunun incelenmesi ile sınırlı kaldığı hususunda bir yargıya varılmıştır.

Özetle, bu çalışmada, iç denetim tarafından yapılan çalışmaların ve elde edilen sonuçların, bağımsız denetim standartlarında belirtilen bağımsızlık, objektiflik, yeterlilik, nesnel bir şekilde değerlendirme gibi ölçütlere cevap veriyorsa, bağımsız denetimin, iç denetim tarafından yapılan çalışmalardan faydalanabileceği hususunda görüş ortaya konulmuştur.

Demirkıran 2010'da, "Finansal Raporlamanın Güvenirliğinin Sağlanmasında Bağımsız Denetimin Rolü: Bir Uygulama" adlı yüksek lisans tezi kapsamında, ülkemizde bulunan hacmi yüksek bankalarla ilgili bir anket çalışması yapmıştır. Bu çalışmada, bağımsız denetim ile denetim komitesi arasındaki ilişkinin ve etkileşimin finansal tablolara yansımaları ve algılanması sorgulanmıştır. Denetim komitesinin, bağımsız denetimin sorumluluğunu alarak; görevlendirme, ücretlendirme, işine son verme gibi, yönetsel yetkisinin olması, finansal raporlamayı olumlu yönde etkilediği ve güveni attırdığı kanaatine varıldığı ifade edilmiştir.

Çalışmamız ile ilişkili olabilecek bir başka araştırma ise; Görk 2014'de işletmelerin kurumsallığına katkısını ölçümlemek ve bilgi sahibi olmak amacıyla, "Bağımsız Denetimin Kurumsal İşletmeler Açısından Önemi" adlı yüksek lisans tez çalışması aşamasında İstanbul'da faaliyet gösteren 10 bağımsız denetim işletmesi kapsamında konuyla ilgili bağımsız denetçilerin görüşlerinin öğrenilmesine yönelik bir araştırma yapmıştır. Yapılan bu çalışmada, bağımsız denetçilere kurumsal yönetim ilkelerinin

bağımsız denetime etkileri hakkında soru yöneltmiştir. Araştırmaya katılan denetçiler; bağımsız denetimin kamuyu aydınlatma ilkesi bağlamında, kamu kurum ve kuruluşlarına olan faydalarıyla birlikte, denetlenen işletmelerin, iş ilişkisi içinde bulundukları işletmelere güven verdiği; mal ve hizmet sağlayan işletmeler ve kredi kuruluşları tarafından kredi sağlanması hususunda önemli kolaylıklar sağlandığını belirtmişlerdir. Devamında denetçiler; denetlenen işletmelerin ortakları, paydaşları ve finansal bilgi kullanıcıları karşısında denetlenen işletmelerin, KYİ'leri olan adillik, hesap verebilirlik, sorumluluk ve şeffaflık kavramlarının gereğini yerine getirildiklerini ifade etmişlerdir.

5.2. Araştırmanın Yöntemi

Bu makale konusunun araştırılmasında, "nitel araştırma yöntemi" kullanılmıştır. Bu yöntemin kullanılmasının başlıca sebebi, makale konusunun daha yalın bir şekilde anlaşılabilmesi ve yüz yüze görüşülen kişilerin tecrübesi ve araştırma konusunun çalışma hayatı içinde bizzat yer almalarından kaynaklanmaktadır. Durum böyle olunca, bu yöntemin üstünlüğü ortaya çıkmaktadır.

Nitel araştırmanın diğer bir özelliği de; araştırma kapsamında, görüşme yapılan kişilerin bilgisi, tecrübeleri, verilen cevaplar, sorulara derinlik ve araştırmacıya daha geniş hareket alanı sağlayarak araştırmaya farklı açılardan bakılmasına imkân vermektedir. Ayrıca, araştırma konusunun bütüncül olarak incelenmesi; konuyla ilgili görüşülen kişilerin sorulara verdiği kapsayıcı cevaplar, araştırmacının tutumunda ve sorulan sorulara yeni açılımlar kazandırmakta, esnekliği de beraberinde getirmektedir.

5.3. Verilerinin Toplanması

Nitel araştırma tekniğine uygun olarak ve ciddi bir amaç için önceden belirlenen soru sorma ve cevaplama usulüne dayalı etkileşimli bir iletişim tekniğine bağlı kalınarak yüz yüze görüşme yöntemi ile veriler toplanmıştır. Araştırmada veri toplama aracı olarak tanımlanan yarı yapılandırılmış mülakat yöntemi kullanılmış, mülakat esnasında soruların açık uçlu ve alınan cevapların yoruma dayalı olmasına özen gösterilmiştir. Böylece, bu tekniğin kullanılması yüz yüze yapılan görüşmenin derinleşmesine katkı sağlamıştır (Çaşt, 2019: 59).

Nitel olarak sorulan sorular iki ayrı kategori (grup) halinde sorulmuştur. Soruların nesnelliğini arttırmak ve amacına ulaşılabilmesini sağlamak için kategorik ve çaprazlama içeriğine sahip olmasına ve birbirlerini tamamlamasına dikkat edilmiştir. Böylece, bağımsız denetimi gerçekleştiren bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetime tabi işletme yetkililerinin vermiş oldukları cevaplar, konuya ait unsurların bütünlüğünü sağlamıştır. Ayrıca, sayıları fazla olmamakla birlikte, iç denetim konusunda görevli yetkin kişilerle de görüşme yapılmış, özellikle iç denetimin işlevleriyle birlikte, işletmeler üzerine etkisi ve katkısı hakkında bilgi elde edilmesine özen gösterilmiştir.

5.4. Evren ve Örneklem

Nitel araştırma Ankara ilini kapsamaktadır. Eylül 2020 tarihi itibarıyla KGK veri tabanından alınan bilgilere göre Ankara'da 59 bağımsız denetim işletmesi bulunmaktadır. Bu bağlamda; Ankara'da yerleşik olan bağımsız denetim işletmelerinde görev alan bağımsız denetçiler (denetleyen) ve yine aynı ilde ticari yaşamını sürdüren bağımsız denetime tabi işletmelerde mali işlerden sorumlu yetkililer (denetlenen) ile nitel anket konusuna ilişkin görüşmeler yapılmıştır. Bu araştırma kapsamında 25 kişi denetleyen ve 16 kişi denetlenen olmak üzere toplam 41 kişi ile görüşme gerçekleştirilmiştir. Bu kişilere ait bilgiler tarafımızdan özel olarak korunmaktadır. Denetlenen işletmeler arasında yıllık bütçesi 10-15 milyar Türk Lirası arasında bulunan işletmeler de yer almaktadır. Ayrıca, söz konusu denetlenen işletmelerin 8.000-10.000 arasında çalışanı olup, yine bu işletmeler arasında halka açık olan işletmeler de bulunmaktadır.

5.5. Görüşmelerle İlgili Elde Edilen Bulgular ve Çözümlemeler

Yapılan bu araştırma çalışmasında denetime konu olan iki grupta mülakat gerçekleştirilmiştir. Bunlar; bağımsız denetim işletmesinde denetim görevini yerine getiren bağımsız denetçiler (% 92), bağımsız

denetime tabi işletmelerde çalışan iç denetçiler (% 8) (denetleyenler) ve bağımsız denetime tabi olan işletmelerin muhasebe (mali işler) uygulamalarından sorumlu olan yetkilileridir (denetlenenler). Söz konusu gruplar ile yapılan görüşmelere ilişkin bulgular "denetleyenler ve denetlenenler" başlıkları altında analiz edilmiştir.

Bu noktadan hareketle, nitel anket kapsamında yöneltilen sorular ve verilen cevaplar incelenmiş ve özellikle ortak cevaplar tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda, sorulara verilen ortak cevaplar ve araştırmacının bunlara ilişkin çözümleme ve çıkarımları denetleyenler ve denetlenenler açısından alınan cevaplardan sonra yapılmış ve maddeler halinde ifade edilmiştir. Bu makale çalışması kapsamında, araştırmaya ilişkin sorular ve alınan cevaplar özet halinde buraya aktarılmıştır.

5.5.1. Denetleyenlere Sorulan Sorular, Alınan Cevaplar ve Çözümlemeler

Soru 1: Denetimini yaptığınız işletmelerin iç kontrol sistemleri, iç denetim bölümleri ve denetim komiteleri var mı, varsa etkinliği hakkındaki düşünceleriniz?

Cevap: Halka açık olan işletmeler hariç, bağımsız denetime tabi işletmelerin çoğunluğunda İKS, iç denetim bölümü ve denetim komitesi bulunmamaktadır. İKS, iç denetim ve denetim komitesi bulunan işletmelerin de işlevlerinin etkinliği, istenilen seviyenin çok altındadır. Çok az da olsa belirtilen unsurları bünyelerinde taşıyan işletmeler kurumsallık düzeyini yükseltmekte ve aynı zamanda yapılan denetimlerin de etkinliğini arttırmaktadır.

Çözümleme: Ülkemizde bulunan ticari işletmelerin küçüklüğü ve aile şirketi olması, İKS'nin sözlü olarak yürütülmesine sebep olmaktadır. Bu durum, işletmeleri kurumsallıktan ve profesyonellikten uzaklaştırmakta ve rekabet gücünü zayıflatmaktadır. Bu konularla ilgili KGK'ya daha fazla yetki ve sorumluluk verilebileceği değerlendirilmektedir.

Soru 2: Bağımsız denetimin, denetlenen işletmelerin kurumsal yönetim ilkelerine (adillik, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirlik), kredibilitesine ve işletme ortakları ve paydaşları üzerindeki etkileri nelerdir?

Cevap: Bağımsız denetime tabi işletmelerin halka açık olanlar ve olmayanlar şeklinde ayrılmasının önemli olduğu; halka açık olan işletmelerin ortakları ve paydaşlarının KYİ hususunda daha hassas olduğu, diğer önemli bir kısmının KYİ'ni önemseyemediğinin söylenemeyeceği ifade edilmektedir. Diğer yandan verilen bilgiler, bağımsız denetimin işletmelerin bir kısmını olumlu yönde etkilediği, ancak bağımsız denetimin tam olarak anlaşıldığını söylemenin mümkün olmadığı şeklindedir.

Çözümleme: KYİ'ni uygulayan işletmelerin kredibilitesinin yüksek olduğu, bazı bağımsız denetime tabi işletmelerin KYİ'ni bağımsız denetim esnasında tanıdığı, küçük ve aile şirketi olanların yasal zorunluluk olmasa bağımsız denetim hizmeti almayacağı yapılan görüşmelerden anlaşılmaktadır. Bu değerlendirmelerle birlikte, bağımsız denetim mevzuatının yeni olması sebebiyle zamana ihtiyaç duyulduğu söylenebilir.

Soru 3: Denetime tabi işletmeler, muhtemel vergi denetimi karşısında kendilerini güvende hissedip hissetmedikleri ve işletmelerde yapılan usulsüzlüklerin önlenmesinde bağımsız denetimin katkısı nedir?

Cevap: Bazı işletmelerin, mali tabloların bağımsız denetim tarafından incelenmesinin VUK uygulamalarını olumlu yönde etkilediğini düşündüğü; bazılarının bağımsız denetimle vergi denetiminin ayırımında oldukları, bazılarının ise olmadıkları belirtilmektedir.

İşletmelerdeki usulsüzlüklerin önlenmesi ve muhasebe kayıtlarının incelenmesinde mesleki şüphecilğin önemli olduğu, bununla birlikte etkili düzeyde İKS kurulmasının, bölümler ve personel arasında çıkar çatışmasına meydan verilmemesinin gerektiği ifade edilmektedir.

Çözümleme: Birçok işletmenin, bağımsız denetim kapsamında finansal tabloların denetiminin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) kapsamında ilke bazlı, YMM'lerin tam tasdik yapmış oldukları vergi denetiminin ise kural bazlı olduğunun farkında olmadıkları anlaşılmaktadır. Bağımsız denetim

kuruluşları tarafından denetlenen işletmelerde personele "izleniyorsunuz imajı" verilmesi usulsüzlük yapılmaması hususunda personel üzerinde caydırıcı etkisi bulunduğu belirtilebilir.

Diğer yandan yapılan bu iki denetimin işletmelere ek maliyet getirdiği ve bu iki denetimin birleştirilmesiyle ilgili çalışma yapılmasının önemli olduğu değerlendirilmektedir.

Soru 4: Bağımsız denetim tarafından mali tabloların denetimi dışında uygunluk ve faaliyet denetiminin yapılıp yapılmadığı; yapılan denetimler için ne kadar süre gerektiği hakkında bilgi verir misiniz?

Cevap: Finansal tablolar denetimine bağlı olarak malzeme giderleri, işçilik performansı, finansal analizler, geçmiş yılın karı, satışlar, borçların durum vb. hakkında bilgi verildiği; daha detaylı destek istendiğinde yapılan denetimin kapsamında değişiklik olacağından özel amaçlı denetime evirileceğinden, danışmanlığa tabi olacağı ifade edilmektedir. Ayrıca sözleşmelerin mali tabloların uygunluğu ile ilgili olacağından TTK da izin vermemektedir.

Yapılan sözleşme gereği süre 96 saatin altında olmaması gerekmektedir. Yapılan denetimler genel olarak dönem sonunda gerçekleşmekte olup, 15-20 gün arasında değişmektedir.

Çözümleme: Denetim kapsamının ve süresinin büyük ölçüde mevzuatla belirlendiği, kapsamında ve süresinde değişiklik istendiğinde maliyet etkinlik parametresinin devreye alınmak durumundan kalındığı anlaşılmaktadır.

Soru 5: 660 Sayılı KHK'nın (*Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Kararnamesi*); meslek mensupları, Türkiye Denetim Standartları ve Muhasebe Standartları olarak güncel uygulamalara cevap verip vermediği?

Cevap: Uygulamaların etkinliği açısından gerek meslek mensupları gerekse işletmelerde muhasebe faaliyetlerini yürüten personelin belirli aralıklarla ve zorunlu olarak yönlendirme eğitimine tabi tutulmalarında fayda olduğu; mevzuatın uygulayıcısı olan KGK'nın da daha aktif olması gerektiği belirtilmektedir. Diğer yandan, bağımsız denetçilerin ayrı bir oda olarak örgütlenmesinin sağlanması istenmektedir.

Çözümleme: Yapılan uygulamalarda standardın sağlanabilmesi için, VUK'ta olduğu gibi KGK tarafından yayınlanan standartlarda da daha kolay anlaşılır örneklerle yer verilmesi; bağımsız denetim uygulamalarının etkinliği bakımından bağımsız denetime tabi işletmelerde bağımsız denetçilerin istihdam edilmesinde ve KGK'nın işlevinin güncellenmesinde fayda olacağı değerlendirilmektedir.

5.5.2. Denetlenenlere Sorulan Sorular, Alınan Cevaplar ve Çözümlemeler

Soru 1: İşletmenizde İKS, iç denetim bölümü, denetim komitesi bulunmakta mıdır?

Cevap: Önemli sayıdaki işletmenin İKS, iç denetim bölümü ve denetim komitesinin bulunmadığı; bazı işletmelerde sadece muhasebe bölümleri için yazılı prosedürün bulunduğu; az sayıdaki işletmede denetim bölümü ve denetim komitesinin bulunduğu belirtilmiştir.

Çözümleme: Benzer soruya denetleyenlerden de benzer cevapların alındığı dikkate alındığında, anılan unsurların işletmelerin çoğunluğunda yer almamasının temel sebebi olarak işletmelerde kurumsallaşma yetersizliği olduğu düşünülebilir.

Soru 2: İşletmenizde iç denetim bölümü olması, kurumsal yönetimi güçlendirdiğini ve iç denetimin etkinlik ve verimlilik bağlamında katkı sağladığını düşünüyor musunuz?

Cevap: İç denetimi bulunan işletmelerin, işletme faaliyetlerini şeffaflaştırdığı, yönetimine hesap verebilir anlayış getirdiği, bunun sonucu olarak kurumsal yapısını güçlendirdiği; diğer yandan iç denetimin yapmış olduğu çalışmaların işletmeye etkinlik ve verimlilik sağladığı ifade edilmektedir.

Çözümleme: İç denetimin öneminin işletmeler nezdinde tam olarak anlaşılmadığı görülmekle birlikte, işletmelerin kursallaşması ve iç denetim kapsamında yapılan çalışmaların işletme faaliyetlerini daha bir görünür kıldığı anlaşılmaktadır.

Soru 3: İşletmenizde muhasebe ve mali müşavirlik hizmetlerinin sağlanma şekli, maliyet/yönetim muhasebesinin tutulup tutulmadığı ve finansal tabloların yıl içinde de yayınlanıp yayınlanmadığı?

Cevap: İşletmelerin çoğunluğunun muhasebe ve mali müşavirlik hizmetlerini işletme içinden sağladığı, halka açık olmayanların ve bankalardan kredi çekmeyenlerin daha çok finansal tabloları sadece işletme yönetimi için yayınladığı ve işletmelerin çoğunluğunun maliyet muhasebesini tuttuğu ifade edilmektedir.

Çözümleme: Bağımsız denetime tabi işletmelerin genel itibarıyla sadece teknik ve hukuki anlamda mali müşavirlik hizmetlerini işletme dışından sağladığı; çoğunluğunun yönetim muhasebesinden ziyade maliyet muhasebesi tuttuğu; yasal olarak zorunlu olmadıkça finansal tabloların sadece işletme içinde yayımlandığı görülmektedir.

Soru 4: İç denetim ve bağımsız denetim; işletmenizde usulsüzlüklerin belirlenmesi ve önlenmesi için katkı sunuyor mu ve özellikle bağımsız denetimden riskli alanların tespit edilmesinde destek alıyor musunuz?

Cevap: Özellikle kasa, satış, satın alma, stoklar, ödemeler ortaklara borçlar, maddi duran varlıklar, kredilerin takibi gibi bilanço kalemlerinin izlenmesi; mali risk analiz çalışması, bankalardan kredi sağlanması hususunda mali tabloları etkileyen sistemsel eksikliklerin giderilmesi konularında görüş ve öneriler sunulmaktadır.

Çözümleme: İç denetim ve bağımsız denetimin yukarıda verilen kalemlerin izlenmesiyle işletme personelinin daha dikkatli çalışması sağlanmakta ve finansal tabloları bütünleyen mali yönden risk analizleri ve finansman sağlanması konularında bağımsız denetimin görüş ve öneri sunması işletmeler için önem arz etmektedir.

Soru 5: Bağımsız denetimin ortaklarınız ve paydaşlarınız üzerine etkisi ve yasal olarak zorunlu olmasa bağımsız denetim hizmetinin alınıp alınmayacağı?

Cevap: Mali tabloların düzgün yayınlanması; kredi temininde bağımsız denetim tarafından bankaların isteklerinin yerine getirilmesi, finansal bilgi kullanıcıları olarak paydaşların finansal bilgi ihtiyaçlarının giderilmesi ortakları ve paydaşları olumlu yönde etkilemektedir. Bazı işletmeler yasal zorunluluk olmasa bağımsız denetim hizmeti almak istememektedirler.

Çözümleme: Halka açık ve büyük işletmelerin ortak ve paydaşları bağımsız denetimin yararı ve etkinliğinin farkında oldukları; halka açık olmayan ve bağımsız denetime tabi olan, aile şirketi şeklinde yönetilen işletmeler, kredi sağlayan kuruluşlar şart koşmasa ve yasal zorunluluk olmasa bağımsız denetim hizmetini almak istemedikleri eğilimindedirler.

6. Sonuç ve Değerlendirme

Denetimin işletmeler üzerine etkisine yönelik yapılan bu nitel çalışmayla, denetleyenler ve denetlenenlerin konuya ilişkin görüş ve önerilerinin saptanmasına çalışılmıştır. Bu çalışmanın temel amacı, yapılan denetimlerin denetçiler ve muhasebe uygulayıcıları açısından neler ifade ettiği bilgisinin birinci elden elde edilmesi üzerinde özenle durulmuştur. Farklı bakış ve değerlendirmeler eşliğinde, denetim kapsamında düzenlenen mevzuatın ve yapılan uygulamaların "çıkar çatışmaları" da dikkate alınarak konunun irdelenmesi öncelikli olarak yapılan araştırmanın merkezine konulmuştur.

Denetleyenler açısından görüş ve öneriler;

- Halka açık işletmeler hariç, bağımsız denetime tabi işletmelerde genel olarak İKS'nin ve iç denetimin öneminin anlaşılamaması, işletmelerin yönetilebilirliğini zorlaştırmakla birlikte, bağımsız denetimin de işlevini azaltmaktadır.

- Bağımsız denetim kapsamında mali tabloların hazırlanması hususunda en önemli rehber olan ve KGG tarafından yayımlanan TFRS vb. dokümanlar hakkında ilgili muhasebe personelinin bilinçlendirilmesi önem taşımaktadır.
- Bağımsız denetime tabi işletmelerin, rekabet gücü ve sağlıklı bir şekilde yönetilebilirliği bağlamında, KYİ ve risk yönetimi konularında daha duyarlı hareket etmesi günümüzde işletme yönetimleri açısından zorunluluk halini almış bulunmaktadır.
- Denetimde anlayış ve uygulama bütünlüğünün sağlanabilmesi için KGG, Hazine ve Maliye Bakanlığı (VUK) vd. yetkisi altında bulunan düzenlemelerin içerik, standart, sistematik, yetki vb. konu başlıkları, meslek mensuplarının görüşleri de dikkate alınarak bir bütün halinde mevzuatın ele alınması önerilmektedir.

Denetlenenler açısından görüş ve öneriler;

- Halka açık ve profesyonel yönetilen işletmeler haricindeki bağımsız denetime tabi işletmelerde İKS, KYİ ve iç denetimin olmaması, işletme ortakları ve yönetimleri açısından önemli bir eksiklik olarak görülmemektedir.
- Bağımsız denetime tabi ancak daha çok aile şirketi şeklinde yönetilen işletmeler, bağımsız denetimi kredi kuruluşları için bir referans veya "yasak savma" olarak algıladıkları gözlemlenmiştir.
- Konu bağlamındaki işletmelerin çoğunda, bağımsız denetim ile tasdik denetimi arasındaki ayrım konusunda yeterli bilincin henüz tam oluşmadığı değerlendirilmektedir.
- Bağımsız denetimin dönem içinde daha fazla etkin olabilmesi için, denetim sözleşmesinin dönem başında yapılması ve bağımsız denetim raporlarının da ilgili dönem içinde her üç ayda bir yayınlanmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.

Değerlendirmeler dikkate alındığında; halka açık işletmeler hariç, bağımsız denetime tabi işletmeler tarafından denetim kavramının ve işlevlerinin tam olarak anlaşılamadığı hususlarında genel bir görüş birliği bulunmaktadır. Denetim esnasında işletmelerin bağımsız denetim kapsamında finansal tabloların düzenlenmesi için gerekli donanım ve gereken hassasiyetin gösterilmesi konularında sorunların bulunduğu ifade edilebilir. Ayrıca, SPK kapsamı dışında bulunan işletmelerin, bağımsız denetim sözleşmelerinin dönem sonuna kadar yapılabildiği esnekliği dikkate alındığında, doğal olarak denetimler "bir bütün halinde" dönem sonunda yapılabilmektedir. Bu durum yapılan denetimin, dönem içindeki işletmenin finansal seyrinin gözlemlenmesine yönelik etkinliğini doğrudan etkilemektedir.

Sonuç olarak, işletme yönetiminin tamamlayıcısı olan denetimlerin daha iyi anlaşılması ve işletmelere etkisi bakımından, kanun yapıcının yönetim ve eşgüdümünde, küresel dinamikler dâhil tüm bileşenlerin görüş ve önerileri de dikkate alınarak, sistematik bir süreç içinde, konu ile ilgili mevzuatın yeniden düzenlenmesi mevcut sorunların aşılmasında önemli bir kilometre taşı olacağı değerlendirilmektedir.

Kaynaklar

- Adiloğlu, B. (2011), *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*, İstanbul. Türkmen Kitabevi
- Arslan, Ö. (2018), *Muhasebe Hilelerinin Tespitinde İç Denetim Sisteminin Önemi ve Denetim Standartları Açısından Bağımsız Denetçinin Hileye Karşı Sorumluluğu: Bağımsız Denetim Şirketlerinde Bir Araştırma*, SCÜ, SBE, İşletme ABD, Doktora Tezi, Sivas
- Bayrak, T. (2018), İç Denetim Felsefesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 20 (Özel Sayı) 977-990.
- Bozkurt, N. (2018), *Muhasebe Denetimi*. İstanbul. Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Çaştut, H. (2019). *Muhasebe Derslerinde Öğretme ve Öğrenme Sorunu: Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Muhasebe Öğretim Elemanları Üzerinde Nitel Bir Araştırma*, SCÜ, SBE, İşletme ABD, YL Tezi. Sivas

- Demir, M., Ülker, Y. ve Arslan, Ö. (2018). İç Kontrol, İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi. *YYÜ İİBB Dergisi*, 3(5), 82-104.
- Demirkıran, H. (2010), *Finansal Raporlamanın Güvenirliğinin Sağlanmasında Bağımsız Denetimin Rolü: Bir uygulama*. Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE. İşletme ABD, Muhasebe Programı, YL Tezi. İzmir
- Erdoğan, N. ve Azgın, N. (2019), Denetçinin Mesleki Şüpheciliğinin Denetim Kalitesine Etkisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(1), 27-54
- Görk, A.H. (2014), *Bağımsız Denetimin Kurumsal İşlemler Açısından Önemi*. İstanbul Gelişim Üniversitesi, SBE. YL Tezi. İstanbul
- Gürbüz, H. (1995), *Muhasebe Denetimi*, İstanbul. Bilim Teknik Yayınevi
- Güredin, E. (2014), *Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*. İstanbul. Türkmen Kitabevi.
- Kartal, F. (2013), Türkiye’de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları, *Maliye ve Finans Yazıları*, 99(27), 8-36.
- Öztel, Z. Ö. (2016), *Bağımsız Denetimin İç Denetimden Yararlanması*. T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi, SBE, Muhasebe ve Denetim Anabilim Dalı. YL Tezi, İstanbul.
- Sağlam, N., Uyar, S., ve Yolcu, M. (2020), *Bağımsız Denetim Uygulama Rehberi*. Bursa. Muhasebe Kitapları Internet Yayıncılık Eğitim ve Tic. A.Ş.
- Selimoğlu, S.K., ve Özbek, C.Y. (2018), *İç Denetim. Uluslararası İç Denetim Standartlarına Uyumlu*. Ankara. Nobel Yayıncılık.
- Selimoğlu, S.K., Özbirecikli M., ve Uzun Ş. (2019), *Bağımsız Denetim*. Ankara. Nobel Yayıncılık.
- Uzun, Ş. ve Bayat, S.B. (2016). 6012 sayılı Türk Ticaret Kanununun Bağımsız Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler ve Tartışılmalı Konular. *Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 21 (5), 1503-1513.
- Ülker, Y., Şeker, K. ve Çemberlitaş, İ. (2020), *İktisat ve İşletme Üzerine-1*, Ankara. İKSAD Yayınevi.
- Yalçın, M. (2015). *Denetim (SMMM Yeterlilik) Ders Notları*. Ankara. ASMMO.