

Makale Geliş Tarihi: 29.05.2018

Kabul Tarihi: 11.06.2018

## İÇ KONTROL, İÇ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİ

**Doç. Dr. Mehmet DEMİR**  
Cumhuriyet Üniversitesi  
İ.İ.B.F, İşletme Bölümü,  
Muhasebe Finans Anabilim Dalı  
mehmetdemir@cumhuriyet.edu.tr

**Dr. Öğr. Üyesi Yakup ÜLKER**  
Cumhuriyet Üniversitesi  
İ.İ.B.F, Bankacılık Finans Bölümü

**Öğr. Gör. Dr. Öznur ARSLAN**  
Cumhuriyet Üniversitesi  
Hafik Kamer Örnek Meslek Yüksekokulu,  
oznurkul@cumhuriyet.edu.tr

### Öz

İşletmelerin, varlıklarını sürdürebilmeleri ve rekabet üstünlüklerini korumaları için işletme içerisinde olabilecek hata ve hilelerin önlenmesi, muhtemel risklerin belirlenmesi ve bu risklere karşı önlem alınması amacıyla iç denetim birimlerini oluşturmaları gerekmektedir. Bu faaliyetlerin etkinliğini artırmak ve kontrol etmek amacıyla da iç kontrol sistemi ve bağımsız denetim faaliyetlerine verilen önem günden güne artmaya başlamıştır.

Ortaya çıkan finansal skandallarda, etki düzeyleri değişiklik gösterse de iç kontrol, iç denetim ve bağımsız denetim kurumlarının sorumlulukları bulunmaktadır. Bu skandallarda hatalı işlemlerin etkisinin yanında denetim çalışmalarında tarafsızlık, objektiflik ve bağımsızlık anlayışlarında zedelenmenin payının da olduğu bir gerçektir. Bunun sonucunda işletme çıkar çevrelerinin yanlış karar almaları ve ülke kaynaklarının heba edilmesi söz konusu olacaktır. Dolayısıyla bağımsız, tarafsız ve objektif davranabilen etkin bir iç denetim sistemi ve bu sistemin iç kontrol ve bağımsız denetimle uyumu, mikro düzeyde işletmelere makro düzeyde işletme ile ilgili çıkar çevrelerine ve ülkeye önemli ve değerli katkılar sağlayacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** İç Kontrol, İç Denetim, Denetim, Bağımsız Denetim.

## THE RELATION OF INTERNAL CONTROL, INTERNAL AUDIT AND INDEPENDENT AUDIT

### Abstract

It is necessary to form internal audit units in order to prevent mistakes and fraud that may occur in the enterprise, to identify possible risks and to take measures against these risks for businesses, to maintain their assets and protect their competitive edge. The importance of given to internal control system and independent audit activities began to increase day by day. In the emerging financial scandals, internal control, internal audit and independent audit institutions have responsibilities, although their impact levels vary. It is a fact that in these scandals, in addition to the effect of erroneous transactions, there is also a part of the damage in the insights of impartiality, objectivity and independence in the audit work. As a result, it will be the case that the business interests will have to make the wrong decisions and the country resources will be wasted. Therefore effective of internal audit system can act independent, detachment and objective and the compatibility of this system with internal control and independent control will provide important and valuable contributions to micro-level operations to macro-level business-related interest environments and the country.

**Keywords:** Internal Control, Internal Audit, Audit, Independent Audit

### Giriş

Çok hızlı bir değişimin yaşandığı günümüz dünyasında, bilgi ve bilginin yönetimi; işletmelerin varlıklarını sürdürebilme ve değişen koşullara ayak uydurabilmeleri için önem arz etmektedir. Rekabet şartlarının günden güne daha da ağırlaşması ve gelecek için yenilik arayışının oldukça hız kazanması, işletmelerin hem mevcut durumlarını korumak açısından hem de gelecekte olmak istedikleri yeri tahmin etmeleri bakımından doğru bilgiye ulaşmalarının önemini artırmaktadır. İhtiyaç duyulan bilginin arzu edilen miktar ve kalitede sağlanamaması ve üst yönetimin karar süreçlerinin etkinleştirilmesinde rasyonel bir şekilde kullanılmaması, işletmeler için önemli bir risk oluşturmaktadır. Bu bağlamda ihtiyaç duyulan bilginin elde edilmesi, analizi ve somut önerilere dönüştürülmesi için en önemli araçlardan birisi denetimdir. Dolayısıyla denetimin örgütlerdeki ağırlığının arttığı ve denetim mesleğinin geliştirilmesine yönelik çabaların evrensel bir boyut kazandığı gözlenmektedir (Aslan, 2010: 64).

Denetim, uygulama alanları açısından, işlemlerin yasal mevzuata uygunluğunu araştıran kamu denetimi; finansal veri ve tabloların güvenilirliği konusunda güvence sunan bağımsız denetim; finansal tablolara yansıyan işlemlerin yansıra işletmedeki tüm

faaliyetleri verimlilik ve etkinlik açısından izleyen, bilgi ve denetim açısından yönetime destek sunan iç denetim şeklinde üçlü bir yapıda ele alınabilir.

## İÇ KONTROL

### Tanımı ve Önemi

Fransızca kökenli bir kelime olan kontrol, Türk Dil Kurumu sözlüğündeki karşılığı denetlemek; anlamı ise bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakmaktır.

Kontrol; yapılan faaliyetlerin ölçülmesi, belirlenen amaçlara ulaşmalarını sağlamak için çalışmaların düzeltilmesi işlemidir (Ergüden, 2009: 46). İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors–IIA) tarafından kontrol; “yönetim, denetim kurulu, yönetim kurulu ve diğer uygun birimlerin riskleri yönetmek ve belirlenen amaç ve hedeflere ulaşma ihtimalini artırmak amacıyla aldıkları “tedbirler” olarak tanımlanmaktadır. Yönetim, amaç ve hedeflerin gerçekleşmesine yönelik makul bir güvence sağlamak için yeterli tedbirlerin alınmasını planlar, tertipler ve yönlendirir (Özbek, 2012: 386).

İç kontrol kavramı, örgüt planı ile ilgili işletme varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini artırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemler bütünü olarak tanımlanmıştır (Hatunoğlu vd., 2012: 173).

Avrupa Komisyonu’nun tanımına göre “iç kontrol; idarenin belirlenmiş amaç ve politikalarına uygun olarak işlemlerin etkin, ekonomik ve verimli bir biçimde devam ettirilmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali ve yönetim bilgilerinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini gerçekleştirmek üzere idare tarafından meydana getirilen organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimi çevreleyen mali ve diğer kontrollerin tümüdür (Kesik, 2005: 98).

ABD’de 1970 ile 1980’li yıllarda hileli finansal raporların sayısında artışlar yaşanmış ve Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission Fraudulent Financial Reporting), hileli finansal raporlama üzerindeki önemine binaen iç kontrol kavramının yeniden ele alınıp düzenlenmesi gerektiğini değerlendirmiştir. Bu değerlendirme sonucunda Komisyon tarafından Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (COSO-Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) kurulmuştur (Yılancı, 2006: 38). İç kontrole ilişkin

temel bir iç kontrol çerçevesi niteliğini taşıyan COSO raporundaki tanıma göre iç kontrol, işletme yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından etkilenen; finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği kanun ve yönergelere uygunluk hedeflerine erişme konusunda makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış olan bir süreçtir. 400 nolu Uluslararası Denetim Standardı'nda iç kontrol, "bir işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olması amacıyla şirket yönetimi tarafından belirlenmiş tüm politika ve prosedürleri ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır (Yaman, 2008: 33).

Yapılan tanımlardan da anlaşılacağı üzere iç kontrol; bir kurumun faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, finansal raporların güvenilirliği yasa ve düzenlemelere uygunluğu amaçlarına ulaşmada dikkat alınan, yeterli güveni sağlamak üzere tasarlanmış ve tüm personel tarafından etki edilen bir süreçtir (Kızılboga ve Özşahin, 2013: 222).

İşletme yapılarında meydana gelen büyümeler, karmaşık işlemler ve artan faaliyetler sonucu üst düzey yöneticilerin işletme hakkında doğrudan bilgi sahibi olma imkânları emek, maliyet ve zamanlama açısından azalmıştır. Bu gelişmeye paralel olarak işletmede hatalı, hileli ve savurganlık yönlü işlemlerde de artış kaydedilmeye başlanmıştır.

Hemen üstte belirtilen sebeplerle hata-hile, savurganlık ve yolsuzlukları en aza indirecek aynı zamanda verimliliği artıracak, güvenilir, bir defada doğru rapor alınmasını sağlayacak, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne uygun etkin ve sürekli geliştirilebilir ve yenilenebilir bir iç kontrol sisteminin kurulması, çalıştırılması önem arz etmektedir (Aktaş, 2005: 3).

İç kontrol sistemi, finansal raporlamalardaki hata riskinin en aza indirilerek güvenilirliğin artırılması, işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği hakkında doğru ve nesnel bilgiye ulaşılması ve yürürlükteki yasalara uyulması gibi konularda işletme yönetimi açısından büyük önem taşımaktadır (Gönen, 2009: 193).

### **Amaçları**

Her işletme bir misyon, bu misyonu elde etmek için oluşturulmuş amaçlar ve bu amaçlara da ulaşmayı sağlayacak stratejiler topluluğuna sahiptir. Bir kısım amaçlar tüm işletmeler için ortak olabilir ancak çoğu amaçlar işletme türlerine göre farklılık gösterir (Türedi, 2012: 28).

İç kontrol sisteminin temel amaçları şöyle şekilde sıralanabilir (Pehlivanlı, 2014: 31):

- Standartlaşmış süreçler yardımıyla operasyonların etkinliğini ve verimliliğini artırır.
- Kontrol faaliyetleri aracılığıyla işletmenin varlıklarının korunmasını sağlar. Çünkü işletme büyüdükçe varlıklarını korumak sistemsel bir sorun haline gelmektedir.
- Mali raporların güvenilirliğini sağlar. Mali tabloların güvenilir olması yönetimin ticari kararlarda doğru kararlar alması işletme için herhangi bir yolsuzluğun önlenmesi veya tespitinde yardımcı olur.
- İç kontrol sistemi, gerek işletme için, gerekse yasal düzenlemelerin getirdiği kurallara uygunluğun sağlanmasına yardımcı olur ve güvence sağlar.
- İç kontrol sistemi sayesinde işletmenin bütün faaliyetleri eksiksiz olarak kayıt altına almır.

#### **Yararları**

Etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin işletmeye sağlamış olduğu faydaları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Hatunoğlu vd., 2012: 275):

- Üst yönetimin belirlediği temel amaçlara ulaşmak için çalışanların izlenecek politikalara ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemek,
- Üst yönetimin faaliyetlerin verimliliğini ve etkinliğini saptamada ihtiyaç duyduğu güvenilir bilgiler üretmek,
- Üst yönetimin arzuladığı faaliyetlerdeki fire ve atıkların en az düzeyde olmasını, kaynakların israf edilmemesini sağlamak,
- Üst yönetimin isteği doğrultusunda işletmelerde bulunan varlıkları çalınmaya, kaybolmaya, amaç dışında kullanılmaya karşı korumak.

#### **İÇ DENETİM**

##### **Tanımı ve Önemi**

Denetim Latince audire, İngilizce audit (işitmek, incelemek, anlamak) kelimesinin Türkçe karşılığı olup, Türk Dil Kurumu tarafından, bir işin doğru ve uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, teftiş etmek, kontrol etmek anlamında tanımlanmıştır (<http://www.tdk.gov.tr>).

İç denetim, bir kurumun idarecilerinin, sorumlu oldukları süreçlerin hile, hata veya verimli ve tutumlu olmayan uygulamaların meydana gelme olasılığını en aza indirecek şekilde işlediğine dair güvence elde etmesini sağlayan işlevsel bir araçtır. İç denetim, iç

kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülerek ve değerlendirilerek yönetime sunulan bağımsız bir belirleme hizmetidir (Akyel, 2010: 5).

İşletme faaliyetlerinin alanı, konusu ve teknik yapısının sürekli bir değişim ve gelişim içinde olması sebebiyle, iç denetimin tanımında da bir değişim ve gelişim süreci yaşanmıştır. IIA tarafından 1947 yılında yapılan tanıma göre, iç denetim; yönetime hizmet amacıyla muhasebe, finans ve diğer kurum faaliyetlerinin gözden geçirilmesinin organizasyon içinde bağımsız olarak değerlendirilmesi fonksiyonu olarak belirtilmiştir. Bu tanım aynı zamanda yapılan ilk resmi iç denetim tanımıdır. 1957 yılında da 1947 yılında yapılan tanıma benzer bir tanım yapılmış fakat 1971 yılına gelindiğinde yapılan tanımda “muhasebe ve finansal faaliyetlerin gözden geçirilmesi” ifadesi kaldırılmış yerine “kurum faaliyetlerinin gözden geçirilmesi” ifadesi getirilmiş ve 1957 yılındaki tanımda yer alan “yönetime hizmet” sınırlaması korunmuştur. 1990 yılında yapılan tanımda ise bir önceki tanımda yer alan yönetime hizmet sınırlaması ifadesi “kurum organizasyonuna hizmet” şeklinde genişletilmiştir (Pehlivanlı, 2014: 8)

İç denetim faaliyet alanında yaşanan büyük gelişmelerle birlikte IIA, 1999 yılında iç denetimin daha geniş bir tanımını aşağıdaki şekilde yapmıştır:

“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”

Yapılan bu tanımla, iç denetimin sadece yönetime değil, tüm işletmeye hizmet eden bir faaliyet olduğu görülmektedir. IIA tarafından 1999 yılında güncellenen tanımın kapsamı dikkate alındığında iç denetim fonksiyonunun geçmişe göre önemli ölçüde değiştiği görülmektedir. Söz konusu değişimin temel noktaları şunlardır (Adiloğlu, 2010: 7);

- İç denetimin temel amacı kurum faaliyetlerini geliştirmek, iyileştirmek ve onlara değer katmaktır. Geline noktada iç denetim, geçmişteki işlemlerin uygunluğu yanında kurumun geleceğinin şekillendirilmesine de odaklanmıştır.
- Denetlenen faaliyetler konusunda bir yandan yönetime güvence verilirken diğer yandan da istenildiğinde yönetime danışmanlık fonksiyonu üstlenebilmektedir.
- İç denetim çalışması, denetçilerin kişisel insiyatiflerden mümkün olduğu kadar arındırılarak, sistemli ve

standartlara göre ve risk odaklı bir anlayış içerisinde gerçekleştirilmektedir.

- İç denetim, kurumunun amaç ve hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktadır. Bu amaçla kurum bünyesinde oluşturulan risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim sistem ve süreçlerinin etkinliği ve verimliliği değerlendirilmekte ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmaktadır.

Son olarak 2003 yılında İç Denetçiler Enstitüsü Araştırma Kurumu (Institute of Internal Auditors Research Foundation- IIA), IIA'nın 1999'da yaptığı tanımın benzerini yapmıştır. Bu tanımla birlikte iç denetim faaliyeti risk yönetimi ve kurumsal yöntem faaliyetlerini, bu faaliyetlerin sorumluluklarını üstlenmeksizin, görev alanına almıştır. Sarbanes Oxley yasası (SOX) ile paralel olarak iç denetim standartlarında da yer aldığı şekliyle risk yönetimi ve finansal raporlamanın sorumluluğu üst yönetime aittir (Pehlivanlı, 2014: 8).

Özel sektör kuruluşları tarafından yoğun bir şekilde kullanılan iç denetim faaliyeti, son yıllarda kamu iç mali kontrol sistemlerinin de ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Özellikle Avrupa Birliği'ne aday ülkelerde, kamu yönetiminde hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması amacıyla etkili bir iç denetim sisteminin kurulması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bunun sonucu olarak iç denetim sistemi, bu ülkelerin çerçeve kanunlarında ve ikincil mevzuatlarında düzenlenmiştir. Türkiye'de de iç denetim kavramı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'yla yerini almıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre iç denetim, "Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir" şeklinde tanımlanmaktadır (Tufan ve Görün, 2013: 118).

İç denetim faaliyeti daha genel olarak;

- 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,

- Hata ve kötü niyetli işlemlerin önüne geçilmesi,
- Yönetim tarafından tesis edilen kural ve ilkelere uygunluk ve
- İşletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olacak diğer çalışma, inceleme ve raporlama süreçlerini kapsamaktadır (Kartal, 2013; 9).

Artan rekabet, küresel kriz ortamı, işletmelerin çok ortaklı yapısı, mevzuat ve standartlara uyum zorunluluğu gibi sebeplerden dolayı iç denetime olan ihtiyaç artmış; iç denetim başta finansal kurumlar olmak üzere büyük ve kurumsal işletmelerde değişen ve ağırlığı artan bir role sahip olmuştur.

#### **Amaçları**

İşletmelerin değişen çevre şartlarına uyum sağlamada, işletme içi ve dışı taraflara karşı sorumluluklarını zamanında ve güvenilir olarak yerine getirmede gerekli tedbirleri almaları büyük önem taşımaktadır. Bu noktada iç denetim faaliyetiyle elde edilecek verilerin ve işletmenin taraflarına sunulacak bilgilerin kritik önemi vardır.

İç denetim bir kurum ya da organizasyonda yürütülen faaliyet ve işlemlerin yönetimden farklı ve tarafsız bir gözle değerlendirilmesinde önemli rol oynar. Faaliyetlerin kontrolü, risk yönetimi ve kurumsal yönetim süreçleri ile ilgili bağımsız ve tarafsız güvence sağlama ve danışmanlık fonksiyonlarını icra eden iç denetim, şirket ve kurumlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine katkı sağlayacaktır. İç denetim, esas olarak kurumda faaliyetlere ilişkin risklerin bilinmesi, iyi yönetilmesi ve bu risklere yönelik olarak tasarlanan iç kontrollerin varlığı ve etkinliği konularına odaklanır. İç denetim faaliyeti makul bir maliyetle kontrollerin etkinliğini artırmayı da kapsamaktadır (Adiloğlu, 2010: 12).

İç denetim; denetim sonucunda kurum yönetimine, kaynakların kurumun amaç ve hedeflerine uygun etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, faaliyetlerinin mevzuata uygunluğu, varlıkların korunması, kurum için var olan iç kontrollerin yeterli olup olmadığı ve ürettiği bilgilerin güvenilirliği konularında güvence ve danışmanlık faaliyetlerini yürütmeyi amaçlamaktadır. Bu güvence ve danışmanlık faaliyeti aynı zamanda devlete, toplum ve işletme ile ilgili kişilere, kuruluşlara ve araştırmacılara karşı da sağlanır. İç denetim, sürekli ve disiplinli risk değerlemesine dayanan bir denetim anlayışını benimsediğinden işletmede etkin bir risk yönetiminin kurulmasını da amaç edinmektedir.



Denetlenebilecek alanları, bunlara ilişkin risk faktörlerini ve bunların önemini değerlendirmek iç denetimin en önemli amaçlarından birisidir. Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi yolu ile yapılan planlama, iç denetimi reaktif kontrole dayalı olmaktan çıkarıp, riske dayalı ve proaktif bir fonksiyona dönüştürmektir. Etkin bir risk değerlendirme ile iç denetçi mevcut sorunlara çareler bulmakla kalmayacak, problemleri önceden görerek organizasyonu kayıplardan koruyacak aynı zamanda karşılaşılan fırsatları da değerlendirecektir.

Yapılan bu açıklamalar doğrultusunda iç denetimin amaçlarını üç temel bileşende sınıflandırmak mümkündür.

İç denetim;

- İşletmenin hedef ve amaçlarına ulaşabilmesine temel oluşturacak etkin kontrol süreçlerinin iç denetim faaliyetleri kapsamında değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmak,
- İşletmenin hedeflerine ulaşmasını engelleyen risklerin tespit edilerek, risk yönetim süreçlerinin değerlendirilmesi ve risklerin önlenmesi ile ilgili gereken tespitleri yapmak ve
- İşletmenin hesap verme sorumluluğunu ve kurumsal yapısını güçlendirmek amacıyla kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve yönetime önerilerde bulunmaktır.

Etkin bir iç denetim sisteminin varlığı, muhasebe ilke ve kavramlarına uyulmasını sağlamak suretiyle hileli finansal işlemleri dolayısıyla hileli finansal raporlama riskini azaltacaktır. Böylece işletme ile ilgili kişi ve kuruluşların menfaatlerinin korunmasına yardımcı olacaktır.

### **Yararları**

İşletmelerde iç denetim faaliyetinin oluşturulması günümüzde çok önemli ve gerekli hale gelmiştir. Etkin bir iç denetim faaliyeti işletmelere büyük faydalar sağlamaktadır. Bu faydaların belli başlıları aşağıda sıralanmıştır (<http://www.galataadvisors.com>).

- İşletme içinde önceden öngörülemeyen ve işletme içi yıkıcı sonuçlar doğurabilecek risklerin önceden tespitini sağlar.
- Operasyonların, işletmenin prosedürlerine, standartlarına, talimatlarına ve politikalarına uygun olarak etkin ve faydalı bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini takip eder.
- İşletmede hata ve hilelerden kaynaklanacak kayıpların önlenmesini sağlar. Etkin bir iç denetimle, hata ve hile

- yapanlara, yapacakları hata ve hilelerin tespit edileceğini hissettirerek, işletmedeki hata ve hile oranlarının azalmasını sağlar.
- Güvence verir. İç denetim çalışmaları, şirkete saygınlık ve finansal tablolara güven sağlamada rol oynar.
  - Güvenilir bilgi sağlama ihtiyacı karşılanır. İç denetimin etkinliği bir anlamda iç kontrol sisteminin etkinliği ile direkt olarak ilişkilidir. İşletmede etkin bir iç kontrol ortamı mevcut ise iç denetimde de etkinlik yüksek olacaktır. Sonuç olarak da bu durum işletme hakkında bilgi edinmek isteyen tarafların güvenilir bilgiye ulaşmalarını kolaylaştıracaktır.
  - Verimliliğin artırılması ihtiyacı karşılanır. İç denetimin kapsamına faaliyetlerin etkinliği de dâhildir. Bu kapsamda iç denetimin etkin çalışması halinde verimsiz faaliyetler elimine edilebilecektir.
  - İşletmenin ekonomik, finansal ve reel sektör krizlerine dayanıklılığının artırılmasına destek verir. İşletmenin sermaye ve fonlarının bütünlük ve verimini teminat altında tutarak bunların iç ve dış risklere karşı korunmasına yönelik önlem alınmasını ve öneri geliştirilmesini sağlar.
  - İşletme varlıklarının ve kayıtlarının korunması ihtiyacı karşılanır. İşletmeye ait varlıkların korunmasını ve kayıt altında tutulmasını sağlar. Etkin bir iç denetim sisteminin varlığı halinde işletmenin varlıkları ve kayıtları yüksek seviyede korunur.
  - Üst yönetim tarafından belirlenen politikalara uyum sağlanır. İç denetim sonucu elde edilen bulgu ve öneriler ile yönetim etkinliğinin artırılması sağlanır.
  - Yönetim performansının değerlendirilmesi sağlanır. İç denetim ile yönetimin şirket hedeflerini gerçekleştirmede başarısı konusunda bilgi sahibi olunur.
  - İşletmenin iç kontrollerinin sağlıklı bir şekilde sürdürülmesini sağlar. Otokontrolü sağlayarak iç kontrol sisteminin verimli çalışmasına katkıda bulunur.

## **BAĞIMSIZ DENETİM**

### **Tanımı ve Önemi**

Bağımsız denetim; serbest meslek faaliyeti olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan, denetimini yaptıkları işletme ile işçi-işveren ilişkisi olmayan denetçilerin, işletmenin talebiyle ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde, işletmenin finansal

raporlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yaptıkları faaliyetlerdir (Kepekçi, 2004: 7).

Bir başka tanıma göre bağımsız denetim, bir işletmenin iktisadi faaliyetleri sonucunda hazırlanan mali tablo ve diğer mali bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarıyla birlikte uygun denetim ve teknikleri kullanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve bu konuda bir rapor düzenlenmesi amacıyla yapılan sistematik bir süreçtir (Öztel, 2016: 3).

1973 yılında Amerikan Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramları Komitesi tarafından bağımsız denetim şu şekilde tanımlanmıştır: “Bağımsız denetim; sistemli bir çalışma, tarafsız bilgi ve kanıt toplama değerlendirme yöntemleri ile denetlenen kuruluşa ait ekonomik işlemleri, olayları tanımlamak için ileri sürülen bilgilerin, geliştirilmiş olan ilkelere uygunluğunun incelenerek, oluşturulan görüşleri işletmelerle ilgili kullanıcılara iletmektir”

Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde (BDY) bağımsız denetim; (finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu konusunda makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla) finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter kayıtları ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması şeklinde tanımlanmaktadır.

Makul güvence; bağımsız denetim kanıtlarının toplanması sonrasında bir bütün olarak finansal tabloların nitelik ve nicelik bakımından önemli bir yanlışlık olmadığına dair bir sonuca varılmasıdır (Usul, 2013:15).

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları hakkında tebliğe (Seri: X, No:2) göre, bağımsız denetim; işletmelerin yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, bu tablo ve bilgiler için belirlenen ölçülere (örneğin, halka açık şirket finansal tabloları için kurulca belirlenmiş veya kabul edilmiş finansal raporlama standartlarına) uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilecek raporlara bağlanmasını ifade eder.

Bu tanımlamalardan yola çıkarak, bağımsız denetimin unsurları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, 2009: 24-25);

- Denetim bir süreçtir. Bağımsız denetim işletme tarafından hazırlanan mali tabloların genel kabul görmüş denetim standartları açısından değerlendirilebilmesi için, gerekli bilgilerin toplanması, değerlendirilmesi sonucu elde edilen bulguların raporlanması sürecini kapsar.
- İktisadi olaylar ve finansal tablolara ilişkin kararların incelenmesidir.
- İşletme yönetimi, işletmenin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde gerçeğe uygun, tam ve anlaşılabilir bir şekilde hazırlanmış olduğunu iddia eder.
- Denetim önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olarak yapılır. Bağımsız denetçiler; işletme yönetimince hazırlanan mali tabloların uygunluğunu ve doğruluğunu belirlemek amacıyla her türlü belge, kayıt ve bilgileri incelemek ve değerlendirmek için yeterli miktarda, uygun ve kaliteli kanıtlar toplayarak doğru denetim teknikleri kullanarak bulgular elde eder.
- Bağımsızlık ve tarafsızlık. Denetçi, denetim çalışmalarını bağımsız ve tarafsız bir biçimde yürütmek zorundadır.
- Mesleki yeterlilik. Denetçi yeterli bilgi birikimine sahip olmakla yükümlüdür.
- Raporlama; Denetim çalışmaları sonucunda elde edilen bulgular bir rapor halinde ilgili taraflara sunulur.

Küreselleşmenin etkisiyle ekonomik hayat giderek karmaşıklaşmıştır. İşletme içi (işletme sahipleri, ortaklar, yönetim kurulu ve yöneticiler, çalışanlar vb.) ve işletme dışı (tedarikçiler ve müşteriler, kredi kuruluşları, yatırımcılar, derecelendirme kuruluşları, resmi kurumlar ve sivil toplum kuruluşları vb.) bilgi kullanıcıları, işletmenin mali tablolarına göre değerlendirmeler yapmakta ve kararlar almaktadırlar. Bu sebeple işletmenin mali tablolarının, mali durumu ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun doğru bir biçimde göstermesi gerekmektedir. Öte yandan pay ve menfaat sahibi taraf sayısının artması, ekonomik faaliyetlerin karmaşıklaşması, verilerin çokluğu ve karmaşık işlemlerin varlığı güvenilir bilgi edinilmesini zorlaştırmaktadır (Uzun, 2012: 1).

İşletmenin finansal bilgilerini sağlayanlar ile bu bilgilerin kullanıcıları arasında ortaya çıkabilecek çatışmaları önlemek ancak finansal bilgilerin güvenilirliğinin bağımsız ve yetkin üçüncü şahıslar

tarafından değerlendirilip onaylanması yani bağımsız denetimi ile mümkündür (William ve Emersan, 1986: 71).

### **Yararları**

İşletme faaliyetleri ile ilgili bütün önemli bilgiler toplumla paylaşırsa sermaye piyasası daha etkin ve verimli çalışır. Bu durum da ancak bağımsız bir denetimle mümkün olmaktadır. Bu çerçevede bağımsız denetim sadece denetlenen işletmeye yarar sağlamakla kalmayacak aynı zamanda topluma ve devlete de faydaları olacaktır (Dirimtekin, 1981: 9-10).

### **Denetlenen Firmaya Açısından**

Bağımsız denetimin denetlenen işletmeye sağladığı faydalar aşağıdaki gibidir (Aygün, 2016: 38-39).

- Şirket yönetiminin bilgi akışına hızlı bir şekilde ulaşmasını sağlar.
- Bağımsız denetime geçen bir şirkette tüm ortakların hakları daha iyi korunmuş olur.
- İşletmelerde maliyetlerin düşürülmesi açısından bağımsız denetimin önemli bir katkısı bulunmaktadır.
- Bağımsız denetime tabi şirketlerde işletme yönetimi ve çalışanlarının hile yapmasının önüne geçilmiş olur.
- Bağımsız denetim işletmeye ait mali tabloların ne ölçüde gerçeği yansıttığını tespit eder.
- İşletme kayıt ve belgelerine ilişkin faaliyetlerin mevzuata uygunluğunu araştırır. Uygunsuz durum karşısında gerekli düzeltme işlemlerini yapar.
- Denetlenmiş mali tabloların güvenilir olması devletin yapacağı vergi denetim riskini azaltır.
- Denetlenmiş mali tablolar işletme yönetiminin alacağı kararlara yön verir.
- İşletme yöneticileri, mali tablolar ve raporlarda yaptıkları analizlerle işletmenin ekonomik açıdan ne durumda olduğunu yetkili mercilere iletir. Böylelikle işletmenin kredibilitesi artar.
- İşletme yönetimi ve çalışanların yaptıkları faaliyetlere yardımcı olarak, bu faaliyetlerin etkinliğini artırır.
- İç kontrol sisteminin daha etkin çalışmasını sağlar.

### **Paydaşlar Açısından**

Bağımsız denetimin işletmenin çıkar gruplarına sağladığı yararlar şunlardır (Güredin, 2010: 25).

- Denetlenmiş mali tablolar kredi kuruluşlarının kredi verme durumlarına dayanak teşkil eder.
- Bağımsız denetime tabi tutulmuş finansal tablolar, hâlihazır ve gelecekteki yatırımcılara yatırım yapma kararlarına ışık tutar.
- Bağımsız denetime tabi tutulmuş mali tablolar hem işverenin hem de işçi sendikalarının ücret ve sosyal yardım konularında anlaşmaya varmaları için güvenilir bilgi sunarak katkıda bulunur.
- İşletmelerin satılması, birleşme ve tasfiye durumlarında, ya da işletme yönetiminin değişimi esnasında, işletmenin o anki durumu hakkında ilişkili taraflara nesnel bilgiler sağlar.
- İşletme pay ve menfaat sahiplerine, bilhassa da işletmeyle ilişkisi bulunan müşterilere, denetlenen işletmenin kârlılık durumu, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısı hakkında güvenilir bilgiler verir.

#### ***Kamu Kuruluşları Açısından***

Bağımsız denetimin kamu kuruluşları açısından sağladığı yararlar aşağıdaki gibidir (Türker, 2014: 5).

- Finansal tablolara dayanılarak hazırlanmış vergi beyannamelerine ve finansal raporlara olan güvenin artmasına yardımcı olur.
- Bağımsız denetimden geçen mali tabloların, resmi kuruluşlar ve bunlar tarafından yapılacak olan denetimde ayrıntılı ve özel olarak incelenmesine gerek kalmaz.
- Denetlenmiş mali tablolar, işletmelerin iflas durumlarında ve ortaklık sözleşmelerinde yasal kurumlara bağımsız ve güvenilir bilgi sağlar.
- Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Dernekler, Belediyeler ve bu kurumlara ait iktisadi teşekküllerin bağımsız denetimden geçmiş mali tablolarının olması halinde, bu kuruluşların verimlilik ve etkinlik düzeyi artmaktadır.

#### **İÇ DENETİM, İÇ KONTROL VE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİ**

Sağlıklı ve etkin bir kurumsal yapı için iç denetimin iç kontrol ve bağımsız denetim süreçleriyle uyumlu, tamamlayıcı ve işbirliği içerisinde kurgulanması ve işletilmesi gerekmektedir. Etkin bir iç denetim yapılanması ve işletilmesi olmadan, verimli bir kurumsal yönetimin varlığı söz konusu olamaz. Sağlıklı bir bağımsız denetim ve

iç kontrol sistemi olmadan da etkin bir iç denetim sisteminin işletilmesi ve sürdürülmesi mümkün değildir. İşletmenin tüm faaliyetlerini kapsayan, iç denetimin iç kontrol ve bağımsız denetim süreçleriyle uyumlu ve birbirlerini destekleyen bir anlayış içinde yapılandırılması ve işletilmesi küresel bir kabuldür (Akyel, 2010: 1)

İç denetimin; güvence ve danışmanlık faaliyetlerini gerçekleştirilmesi, işletmenin varlıklarını koruması, etkin risk değerlendirme sürecini yönetebilmesi ve hileli işlemlerin tespitine ve bu işlemlerin önlenmesine yönelik tedbir alabilmesi için iç kontrol ve bağımsız denetim ile ilişkilerinin olması gerekmektedir. Gerek mali gerekse mali olmayan etkin iç denetim faaliyetleri ile işletmelerde ortaya çıkan ve katma değer sağlamayan faaliyetlerin tespiti ve elimine edilmesi hem varlıkların korunmasına hem de işletme performansının artırılmasına yardımcı olacaktır.

### **İç Denetimin İç Kontrole İlişkisi**

İç denetim, esas itibarıyla işletmeyi iç kontrolün amaçladığı gibi çalışıp çalışmadığını inceleyen ve bu yönde üst yönetime rapor veren bir birimdir. İç denetimin temel amaçlarından biri üst yönetimin işletmeye karşı sorumluluklarını yerine getirmesine yardım etmektir. İç denetçi ise, iç kontrol sisteminin yeterliliğini gözden geçirerek, örgütün amaçlarına ve hedeflerine ekonomik ve verimli bir şekilde ulaşım ulaşmayacağı konusunda iç kontrol sisteminin yeterli güveni verip veremediğini belirler (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 39).

İç kontrol sistemi ise; işletme faaliyetlerinin şirketin belirlenen politikaları ile uyumlu, düzenli ve verimli olarak yürütülmesi, varlıkların korunması, hata ve hilelerin tespit edilip engellenmesi, muhasebe kayıtlarının tam ve doğru olması, güvenilir mali bilgilerin zamanında hazırlanması hedeflerine mümkün olduğunca ulaşım amacıyla yönetimin kullandığı tüm yöntem ve usulleri açıklamaktadır. Burada işletme süreçlerinin iyileştirmesine yönelik faaliyetler dikkat çekmektedir. Bu süreçte yönetim ve personelin işletme amaç ve hedeflerini gerçekleştirmek için işbirliği yapması kaçınılmazdır.

İşletmenin amaçlarını gerçekleştirmesi için en önemli unsur, kuşkusuz örgütteki iç kontrol sisteminin güvenilirliğidir. Güvenirliği tespit etmenin yolu ise iç kontrol sisteminin detaylıca incelemesi ve denetlenmesidir. Burada devreye iç denetim girmektedir. Bu bakımdan iç denetim, iç kontrolün daha etkin ve verimli işlemesine katkı sağlayan etkili bir iç kontrol aracıdır. Örgüt içerisinde hata, yanlış, düzensizlik ve suiistimalin önüne geçmek için oluşturulan iç kontrol sisteminin kendisinden beklenenleri verip vermediğinin

belirlenebilmesi ancak iç denetimle mümkün olacaktır. Bu sebeple iç denetim, dinamik bir yapı olan iç kontrol sisteminin sigortası görevini üstlenen etkili bir araçtır. İç denetim yönetime yönelik bir hizmettir. Bu çerçevede, iç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve en üst yöneticiye güvence sağlanması iç denetimin fonksiyonları kapsamındadır. İç denetimin bizzat kendisi, organizasyonun iç kontrol sisteminin bir parçasıdır ve iç denetim kapsamına yalnızca finansal kontrol değil, iç kontrolün bütün yönleri girer. İç kontrol ise süreçlerin denetimi, kurum içinde üretilen her türlü bilginin tamlığı, doğruluğu ve güvenilirliği; operasyonların etkililiği ve verimliliği; hukuka ve iç mevzuata uyum ve kurum varlıklarının korunmasını ifade etmektedir. İç denetimin başarısından iç denetçiler; iç kontrolün başarısından ise yöneticiler sorumludur (Gönülaçar, 2007: 13).

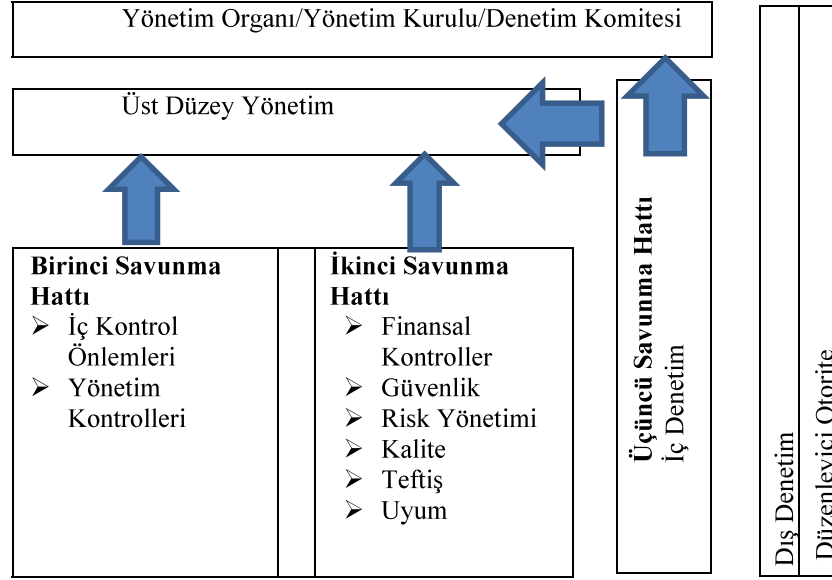
Günümüzde iç denetim ile iç kontrol arasındaki ilişkiyi en iyi anlatan modeli Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü ortaya koymuştur. “Üç savunma hattı” olarak adlandırılan bu model, organizasyon yapıları içerisinde iç kontrol birimi ve kurumsal risk yönetim sistemi olmayan örgütlerde dahi risk ve kontrollerin anlaşılabilirlik derecesini artırmakta ve etkinliğini geliştirmektedir. Üç savunma hattı modeli Şekil 1’de sunulmuştur.

Şekil 1’de görülen üç savunma hattı modeline göre, birinci hatta iç kontrol birimleri; ikinci hatta risk yönetim birimleri ve üçüncü hatta ise iç denetim birimleri yer almaktadır. Üç savunma hattı modelinde riskler etkin bir biçimde yönetilip kontrol altında tutulduğu için kurumsal hedeflere ve amaçlara verilen zarar sınırlı olmaktadır. Modele göre, örgütün üst yönetimine, birinci ve ikinci savunma hatları, hem üst yönetim hem de yönetim kuruluna ise üçüncü savunma hattı güvence hizmeti sunmaktadır (Kaya, 2014: 297).

İç denetçiler, işletme yapısında ayrıcalıklı bir konuma sahiptirler. Bu ayrıcalıklı durumlar, işletme yapısı ile etkileşim içinde olmaları, belirli bir zaman sınırlamasına bağlı çalışmalarını ve kontrol testleri yapmak ya da denetim çalışmalarını genişletmek için belirli bir maliyet baskısı altında bulunmamaları, hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında daha etkin rol oynamalarıdır. İç kontrol sistemini sürekli izleyerek finansal raporlama hilelerini gösteren risk faktörlerini belirleyebilecek iç ve dış kontrol bilgisine sahip olan iç denetçiler, görevlerini yerine getirirken faaliyet ve finansal raporlama sistemleri ile iç kontrol yapılarına günlük olarak erişebilmekte ve finansal raporlama sürecinde yüksek riskli noktaları tam ve zamanında değerlendirebilmektedirler (Çıtak, 2013; 61).



Şekil 1: Üç Savunma Hattı Modeli



*Kaynak:* Bertan Kaya, “İç Denetim Yönetime Değer Katmak, İç Denetçilerin İç Kontrole İlişkin Rol ve Sorumlulukları” İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları Ankara, Nisan 2014, s.296

### İç Denetimin Bağımsız Denetimle İlişkisi

İç denetimin temel ilgi alanı işletme kaynaklarının ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olduğu bilinmektedir.

Bağımsız denetim, kurumun personeli olmayan denetçilerden oluşan, bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı tarafından denetlenmesidir. Finansal tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesinin amacı, finansal tabloların bir bütün olarak finansal durumu, faaliyet sonuçlarını, finansal durumdaki değişimleri ve nakit akışlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ışığında dürüst bir biçimde yansıtmakta olduğu hususunda bir görüşe ulaşmaktır. Bu noktada, bağımsız denetim ile iç denetim arasındaki ilişki oldukça önemlidir. İşletmelerde var olan iç kontrol sisteminin etkinliği ve iç denetim bölümünün yeterliliği, bağımsız denetçiye, uygulanacak denetim işlemlerinin türünü, kapsamını, ayrıntı derecesini ve uygulama zamanını değerlendirmesi açısından kolaylık

sağlar. İç denetim yöneticisi, aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanması önlenmesi ve yapılacak olan bağımsız denetim faaliyetlerinin kapsamının en uygun şekilde belirlenebilmesi için bağımsız denetçiler ile mevcut bilgileri paylaşmalıdır. Bunun yanı sıra iç denetimin işletmedeki iç kontrol sistemi ile ilgili olarak hazırladığı rapor, bağımsız denetçinin çalışmalarına ışık tutar. İç denetçiler, bağımsız denetçilerin gerekli gördüğü hallerde onlara yardımcı olur (Adiloğlu, 2010: 27). Burada bağımsız denetimin, işletme kaynaklarının ekonomiklik, verimlilik ve etkililik esasları içinde iç denetimce yapılan değerlendirmenin bağımsız bir anlayışla ve nesnel olarak ne ölçüde gerçekleştiğini ortaya koymak olduğu söylenebilir.

İyi bir iç denetim sistemine sahip olan işletmelerde bağımsız denetçi, faaliyet sonuçları hakkında daha rahat görüş bildirecektir. İç denetçinin çalışmalarıyla bağımsız denetçiler, işletmenin finansal olmayan yönlerinin finansal tabloları nasıl etkilendiklerini daha iyi anlayabilir. İki denetçi arasındaki ilişkinin işletmeye en büyük yararı ise, toplam denetim süresinin kısılması ve dolayısıyla denetim maliyetlerinin azalmasıdır (Uzay, 1998: 164).

Bağımsız denetçiler ve iç denetçiler birbirleri için önem arz etseler de bu denetçiler arasında denetim yöntemleri, sorumlulukları, denetim hedefleri gibi konularda bazı farklılıklar vardır. Bağımsız denetçiler, finansal işlemlerin ve hesapların kurallara uygunluğuna ilişkin düşüncelerini destekleyecek yeterli kanıtlar aramaktadırlar. Onların bakış açısı daha çok geçen yıl ne olduğuna odaklanmıştır. İç denetçiler ise şu anda ne olduğuna ve gelecekte ne olacağına bakmaktadır. Dış denetçilerin temel hedefi sonuçların değerlendirilmesidir. İç denetçilerin temel hedefi ise daha önce kurulmuş ve uygulanmakta olan finansal sistemlerin değerlendirilmesidir. Ayrıca iç denetçilerle bağımsız denetçiler arasındaki en önemli fark raporlama ve sorumluluk konusundadır. İç denetçiler, işletmenin üst yönetimi için çalışıp onlara rapor verirlerken, dış denetçiler daha üst otoritelere, genellikle yasama organına karşı sorumludurlar (<http://kontrol.bumko.gov.tr>).

Etkin bir iç ve bağımsız denetimin oluşturulması şirketlerde kurumsal yönetimin yerleştirilmesi ve şeffaflığın sağlanması açısından son derece önemlidir. Her iki sistem de işletme ile ilgili taraflar için geçmişten geleceğe bir aydınlatma görevi yerine getirmektedir. Gelecekle ilgili alınacak sağlıklı kararlar güvenilir bilgiler ile desteklenmelidir. Nicelik ve nitelik açısından güvenilir bilgiler de her iki sistemin temel işlevini ortaya koymaktadır.

İç denetçi, işletmenin bir personeli olup ücretini işletmeden aldığından denetim faaliyetlerinde objektiflik, bağımsızlık ve

tarafsızlık açısından bir sorun yaşanabilir. Ancak aynı durum kısmen de bağımsız denetçi için de geçerli olabilir. Bağımsız denetçinin, denetim ücretini doğrudan doğruya denetim yaptığı işletmeden alması denetimin özünde var olan objektifliğe, bağımsızlığa ve tarafsızlığa gölge düşürebilir.

İç denetçi ile bağımsız denetçinin koordinasyonu, finansal raporlama hilelerinin ortaya çıkarılmasında başarıyı artıracaktır. Bu şekilde hileli işlemlerin tespit edilmesi, hem işletme içi hem de işletme dışı bilgi kullanıcılarının kararlarına olumlu katkı sağlayacaktır. Koordineli çalışma sonucunda ortaya çıkarılacak hatalı finansal işlemlerin sebebi, hangi yanlış bilgiyle yapıldığı ve nasıl düzeltileceği, ilgili kişilere anlatılarak doğru işlemin öğretilmesi açısından da bir faydası olacaktır.

İç denetçi ile bağımsız denetçinin birlikte mesleki şüphecilik ilkesi ile hareket etmesi, hileli ve hatalı işlemlerin tespitinde ve önlenmesinde ayrıca önem arz etmektedir. Hem işletme varlıklarının korunması, hem de işletme ile ilgili tarafların haklarının korunması her iki sistemin görevlerini, genel kabul görmüş ilkeler doğrultusunda yapmalarına bağlıdır.

### **İç Kontrolün Bağımsız Denetimle İlişkisi**

Denetim ve kontrol kavramları çoğu zaman aynı anlamda kullanılmaktadır; ancak kontrol süreci kurumda faaliyetlerin yürütüldüğü sırada gerçekleştirilir ve içinde bulunulan zamandaki işlemleri esas alır. Denetim ise geçmiş zamandaki işlemleri kapsar. Denetim iş sürecinden bağımsız ve uzman kişiler tarafından, kontrol ise sistem içinde ve sürece dâhil olan personel tarafından yürütülür. Kurumda etkili bir kontrolün bulunmaması halinde etkili bir denetimden söz etmek pek mümkün değildir (Yurtsever, 2008: 16).

İyi işleyen bir iç kontrol sisteminin hem iç hem de dış denetim çalışmalarına önemli katkıları olmakla birlikte iç kontrol, bağımsız denetçilerin finansal tablo denetimi amaçları için kullandığı bir araçtan öte, işletme yöneticilerinin kendi amaçları ve bilgi sistemleri açısından üzerinde önemle durmaları gereken bir konu haline gelmiştir (Yılancı, 2006: 40).

Bağımsız denetçilerin çalışmalarının önemli bir kısmını, mali tabloları hakkında görüş oluşturmaya çalıştıkları işletmenin iç kontrol yapısının incelenmesi oluşturmaktadır. Denetçinin, doğruluğu ve güvenilirliği konusunda görüş oluşturmaya çalıştığı mali tablolar işletmenin iç kontrol sisteminin bir ürünüdür. İç kontrol, bir işletmenin finansal bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliği ile doğrudan ilgilidir (Yılancı, 2006: 57). Genel kabul görmüş denetim standartları,

bağımsız denetçilerden çalışmalarının yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlemeden önce işletmenin iç kontrol sistemini incelemesini ve değerlendirmesini istemektedir (Bozkurt, 1999: 40). Bundan dolayı denetçiler öncelikle işletmenin iç kontrolünü anlamaya çalışmakta ve burada edindikleri bilgilere göre denetim faaliyetini planlamaktadırlar (Yılancı, 2006: 57).

İç kontrol sistemleri, bağımsız denetçilerin çalışmalarında dayanak noktası olarak kullandıkları önemli düzenlemelerdir. İç kontrol sisteminin nitelik düzeyi, işletmede oluşan mali nitelikli hareketlerin güvenilirlik göstergesidir. İki unsur arasında doğrusal bir ilişki vardır. İç kontrol yapısı ne kadar kaliteli ise, bilgilerin güvenilirliği de o oranda artmaktadır (Bozkurt, 1999: 40).

Etkin bir iç kontrol sistemi ile denetim sürecinde incelemeye alınmayan kayıt ve işlemlerde hata ve noksanların olasılığı en aza indirilecek böylece denetimin kalitesi artacaktır. Bu sayede denetim riski azalacaktır (Akışık, 2005: 94).

Özetle, etkin bir iç kontrol sisteminin var olduğu işletmelerde hata, hile ve yolsuzlukların sayısında azalma olacak ve yönetimlerin isabetli kararlar alması ve kaynakların verimli kullanılması kolaylaşacaktır. Ayrıca, etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı ile bağımsız denetçilerin yapacakları denetimin kapsamı daraltılacak böylece denetim maliyetleri de azalacaktır (Kızılboğa ve Özşahin, 2013: 224).

### SONUÇ

Muhasebe bilgi sisteminde belgelere dayalı finansal işlemler kayıt, sınıflama ve özetleme aşamalarından geçirilirken bilerek veya bilmeyerek hatalı işlemler ve hileli uygulamalar ile karşılaşmaktadır. Hatalı ve hileli işlemlerin düzeyine göre de muhasebe bilgi sisteminin sunmuş olduğu bilgilerin gerçeği yansıtmaya düzeyi ortaya çıkacaktır. Hata ve hilenin çokluğu ile düzenlenen finansal tablolar, işletme içinde ve dışında yer alan çıkar gruplarının kararlarındaki doğruluk payını da benzer bir biçimde azaltacaktır. Gerçeği yansıtmayan bu bilgiler hem işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyecek/geciktirecek belki de imkânsız hale getirecek hem de varlıkların kaybolmasına sebep olacaktır. Ayrıca işletme dışı bilgi kullanıcıları, bu bilgilere göre verecekleri yanlış yatırım kararlarından dolayı ekonomik varlıklarını kaybetme tehlikesiyle karşı karşıya kalacaklardır.

Hem iç kontrol hem iç denetim hem de bağımsız denetimin odak noktasında, muhasebe hata ve hilelerini önlemek/azaltmak, bu şekilde işletme varlıklarını korunmak ve işletme çıkar gruplarının

kararlarının isabet derecesini artıracak finansal bilgiyi üretmek yer almaktadır.

İç kontrol, iç denetim ve bağımsız denetim arasında sağlanacak koordinasyon, işletmenin hedeflere ulaşmasında, sürdürülebilirliğini sağlamada önemli katkısı olacaktır.

### **Kaynakça**

- Adiloğlu, Burcu (2010), “İç Denetim Süreci ve Temel İşletme Faaliyetlerinin Kontrol Prosedürleriyle Değerlendirilmesi: Bir Uygulama”, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi*.
- Akışık, Orhan (2005), “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:4, Sayı:14, s.89-101.
- Aktaş, Mehmet Ali (2005), “İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi”, *Mevzuat Dergisi*, Haziran, Yıl: 8, Sayı: 99, s.1-6.
- Akyel, Recai (2010), “Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, *Cumhuriyet Üniversitesi SBE Dergisi*, 19(3), s. 1-22.
- Aslan, Bayram (2010), “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:77, s.63-86.
- Aygün, Onur (2016), “Mali Disiplinin Sağlanması Açısından Bağımsız Denetimin Önemi Ve Enerji Sektöründe Örnek Uygulama”, *Denetim Akademisi*, 15.11.2017.
- Bozkurt, Nejat (1999). *Muhasebe Denetimi*, İstanbul, Alfa Yayınları.
- Bozkurt, Nejat (2009), *İşletmelerin Kara Deliği Hile: Çalışan Hileleri*, Alfa Yay., İstanbul.
- Çıtak, Fatma (2013), “Hileli Finansal Raporlamada İç Denetçilerin Sorumluluğunun Tespitine İlişkin Bir Araştırma”, *Niğde Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış YL Tezi*.
- Dirimtekin, Tuğrul (1981), “Muhasebe Denetim Raporları”, Bursa: *Bursa İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi İşletme Fakültesi*, Yayın No: 8.
- Ergüden, A. Ergin (2009), “Kontrol Öz Değerlemesi” *İstanbul RSM MMO Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 93, s.45-59
- Gönen, S. (2009), “İç Kontrol Sistemimin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”. *World of Accounting Science*, 11(1), s.189-217.
- Gönülaçar, Şener (2007), “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, *Mali Hukuk Dergisi* Sayı:131, s.1-21.

- Güredin, Ersin (2010), *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Türkmen Kitabevi, Baskı: 13.
- Hatunoğlu, Zeynep, Koca, Nurettin; Kılılı, Mustafa (2012), “İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hileleri Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması”, *Mustafa Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), s.169-189.
- Kartal, Fikret (2013), “Türkiye’de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları,” *Maliye ve Finans Yazıları*, Cilt:27, Sayı:99, s.8-36.
- Kaya, Bertan, (2013), “İç Denetim Yönetime Değer Katmak, İç Denetçilerin İç Kontrole İlişkin Rol ve Sorumlulukları”, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, Ankara, s.20-31.
- Kepekçi, Celal (2004), *Bağımsız Denetim*, Avcıoğlu Basım Yayın, İstanbul.
- Kesik, Ahmet (2005), “5013 “Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamada ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, *Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 9, s.4-114.
- Kızılboğa, Rüveyda; Özşahin, Filiz (2013), “Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı”, *Niğde Üni., İ.İ.B.F. Dergisi*, 6(2), s.220-236.
- Kurnaz, Niyazi ve Çetinoğlu, Tansel (2010), “İç Denetim Güncel Yaklaşımlar”, Umut Tepe Yayınları.
- Özbek, Çetin (2012), “İç Denetim Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol”, *Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları*, No: 3.
- Öztel, Ziyet Özge (2016), “Bağımsız Denetimin İç Denetimden Yararlanması”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Pehlivanlı, Davut (2014), *Modern İç Denetim ve Genel İç Denetim Uygulamaları*, Beta Yayınevi, Ankara.
- Tufan, Mehri; Görgün, Mustafa (2013), “Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:89, s.115-135
- Türedi, Selda (2012), “İç Kontrol Sistemi ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi”, *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 1, s.27-37.
- Türker, Masum (2014), “Muhasebe Denetim Teorik Yaklaşımları”, *Ders Notları*, İstanbul Ticaret Üniversitesi.
- Usul, Hayrettin (2013), *Bağımsız Denetim*, 1. Baskı Ankara: Detay Yayıncılık.

- Uzay, Şaban (1998), “İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetime Etkisi”, *Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(1-2), Mayıs, s.161-176
- Uzun, Ali Kamil ,(2010) “Bağımsız Denetçinin Seçiminde Denetim Komitesinin Rol ve Sorumlulukları”, *Active Denetim Dergisi*, Mart-Nisan 2010, s.48-60
- William, C., Thomas ve Emersan O. Henke (1986), *Auditing: Theory and Practice*, 2th Ed., Boston; Kent Publishing Company.
- Yılcı, Münevver, (2006), *İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma*, 2. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Eskişehir.
- Yaman, Adem (2008), “Kamu İç Kontrol Sisteminin Başarı Faktörleri”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 138, Kasım- Aralık, s.1-10.
- Yurtsever, Gürdoğan. (2008), “Bankacılığımızda İç Kontrol, İstanbul”: *Türkiye Bankalar Birliği*, Yayın No: 256.
- <http://kontrol.bumko.gov.tr> 20.11.2017
- <http://www.galataadvisors.com> 14.12.2017
- <http://www.tdk.gov.tr> 20.03.2018