

BDS 265 Kapsamında Bağımsız Denetim ve İç Kontrol İlişkisi

(Independent Audit And Internal Control Relationship Within The Scope of BDS 265)

Gencay KARAKAYA^a

^a Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, İşletme Fakültesi, gkarakaya@ticaret.edu.tr, ORCID ID: [0000-0002-2662-6031](https://orcid.org/0000-0002-2662-6031)

Öz

Ülkemizde icra edilen bağımsız denetim faaliyetlerinde, standart usullerin tesis edilmesi maksadıyla yayımlanan bağımsız denetim standartları, teori ve uygulamada önemli bir boşluğu doldurmaktadır. Söz konusu standartlar uluslararası düzenlemeler ile paralel olarak artmakta ya da güncellemeler ile daha ihtiyaca uygun hale getirilmektedir. Yine bu kapsamda yayımlanan BDS 265 iç kontrol eksikliklerinin üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirilmesi (bundan sonra BDS 265 olarak ifade edilecektir) standardı, bağımsız denetim ve iç kontrol yapısı özelinde kurgulanmıştır. Bağımsız denetim sürecinin en temel denetim kanıtlarından olan iç kontrol yapısı ile ilgili durumu gözlemek ve olası eksikliklerin yönetime sunulması üzerine inşa edilen standart, denetçiler için önemli bir kılavuz niteliğindedir. Çalışmada BDS 265 kapsamında bağımsız denetim ve iç kontrol ilişkisi irdelenmiş, etkin ve verimli bir denetim süreci için iç kontrol yapısının önemine vurgu yapılmıştır. Yine bağımsız denetçilerin iç kontrol yapısını da denetleyerek üst yönetime zamanında, uygun ve yazılı bir rapor hazırlama süreci standart çerçevesinde incelenmiştir. Sonuç olarak, etkin ve verimli bir yönetimin tesis edilmesi adına, bağımsız denetim ve iç kontrol yapısı karşılıklı olarak birbirlerini destekleyici ve tamamlayıcı roller alması gerekliliği ifade edilmiştir.

Anahtar Kelimeler:

Bağımsız Denetim,
İç Kontrol,
BDS 265

Makale türü:

Derleme

Abstract

Independent audit standards, which are generated with the purpose of establishing standard procedures, fill a significant gap in theory and practice for the independent audit activities carried out in our country. A forementioned standards advance in parallel with international regulations or they are made more suitable for needs with the updates. Generated in that scope, BDS 265 standard of reporting the internal control deficiencies to the administration and the responsible people from top management (it will be expressed as BDS 265 from now on), was created as specific to independent audit and internal control structure. The standard, which was built on observing the situation about the internal control structure that is one of the primary audit evidences of independent audit process and on presenting the possible deficiencies to the administration, is an important guide for the auditors. In the study, the relationship of independent audit and internal control was scrutinized within the scope of BDS 265 and there was laid and emphasis on the importance of internal control structure for an effective and productive audit process. The independent auditors' timely, proper, and written report preparation process to the top management by also controlling the internal control structure was examined within the frame of the standard. Consequently, it was stated that independent audit and internal control structure ought to take mutually supportive and supplementary roles on behalf of establishing an effective and productive management.

Keywords:

Independent Audit,
Internal Control,
BDS 265

Paper type:

Review

Başvuru/Received: 21.09.2020 | Kabul/Accepted: 01.10.2020 , iThenticate benzerlik oranı/similarity report: %12

Giriş

Etkin ve ortak denetim süreçlerinin inşa edilmesi amacıyla yayımlanan bağımsız denetim standartları, sadece finansal tabloların değil diğer yönetsel araçların da denetlenmesi üzerine inşa edilmiştir. Denetlenen kurumun finansal ve finansal olmayan süreçleri için yapılan denetim faaliyetleri, doğru ve geçerli bilginin oluşması noktasında ki temel dinamiklerin başında gelmektedir. BDS 265 başlıklı standart, denetçilerin denetim esnasında göz önünde bulundurması gereken ve denetime konu edilmesi gereken iç kontrol yapısının denetimi ve tespit edilen olası eksiklerin, ilgili birimlere bildirilmesi üzerine kurulmuştur. Genel kabul görmüş denetim standartları kapsamında da ifade edildiği üzere, iç kontrol yapısı denetim süreçlerinde görüş bildirme aşamalarında ki en temel denetim kanıtları arasında sayılmaktadır.

Bu anlamda iç kontrol yapısının etkinlik ve verimliliği ile denetim görüşü arasında doğrusal bir ilişki olduğu söylenebilir. Temelde işletmelerin varlıklarının korunması ve doğru bilginin oluşması amacıyla kurulan iç kontrol yapısı, etkinliği ve verimliliği nispetinde değer oluşturabilmektedir. Bu noktada, iç kontrolden beklenen verimin elde edilip edilmediği denetlenmelidir. Olası eksiklikler ilgili birimlere aktarılmalıdır. Yönetimler tarafından rasyonel kararların verilmesi ve uygulanması süreci bu yolla desteklenmelidir. Söz konusu durum kaliteli rekabetin, katma değer ve doğru bilginin oluşturulması ve aktarılması noktasında olumlu sonuçlar doğuracaktır. Çalışmada bu noktadan hareketle; iç kontrol ve bağımsız denetime ilişkin temel teoriler, konuya ilişkin literatür araştırması ve ilgili standart kapsamında çeşitli çıkarımlar aktarılmıştır.

1. Literatür Taraması

Denetim ve iç kontrol ilişkisinin literatürde çokça işlendiği görülmektedir. Özellikle muhasebe biliminin temel konuları olan denetim ve iç kontrol konuları hem nitel hem nicel araştırmalarla ele alınmış ve çeşitli çıkarımlara erişilmiştir. Fakat bu çalışma bağımsız denetim ve iç kontrol ilişkisini bağımsız denetim standartları kapsamında inceleyerek farklı bir yol izlemiştir.

Bozkurt (1995); “Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması Ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi” başlıklı çalışmada; iç denetim ve bağımsız denetim süreçlerinin yürütülmesi esnasında iç kontrol yapısının en temel kaynaklardan olduğu ifade edilmiştir. Olumlu iç kontrol yapısının varlığı, olumlu denetim görüşlerinin oluşması noktasında kuvvetli ipuçları verdiği aktarılmıştır.

Çalışmanın temel amacının, teori ve uygulama noktasında birlikte ele alınan iç kontrol ve bağımsız denetim hakkında temel esasları aktarmak ve denetçinin kontrol riskini hangi aşamalardan sonra belirlediğini ortaya koymak olduğu belirtilmiştir.

Ünal Uyar ve Kınay (2004); “Yeni TTK’ ya Göre, Bağımsız Denetim Kapsamına Alınması Muhtemel İşletmelerin İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği” başlıklı çalışmada, 2013 yılında yapılan Türk Ticaret Kanunu düzenlemesi bağlamında, Antalya ilinde faaliyet gösteren 56 şirketin iç kontrol yapıları araştırılmıştır. Şirketlere 38 soruluk anket yönetilmiş ve 13 farklı hipoteze yanıt aranmıştır. Çalışma sonucunda iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamak

yalnızca yönetsel kontrollerin ya da muhasebe kontrollerin tek başına etkinliğini sağlamak değil, her ikisinin birlikte uyum içerisinde etkinliğini sağlamakla mümkün olacağı kanaatine ulaşılmıştır. Bunun yanında gerek belgelerin, gerekse işletmedeki varlıkların korunması anlamında güvenlik sisteminin etkin şekilde hazırlanması ve bunların etkinliğinin ölçülmesi ile iyileştirilmesi anlamında, kendi konusunda uzman denetçilerin işletmede bulundurulmaları hususu tavsiye edilmiştir.

Fadzil (2005); “Internal Auditing Practices and Internal Control System” başlıklı çalışmada, denetim konusunda yayımlanmış uluslararası düzenlemelerin, işletmelerde kurulan iç kontrolün kalitesine etkisi olup olmadığı araştırılmıştır. Tanımlayıcı ve çıkarımsal analizlerin kullanıldığı bu çalışmada, iç denetim, denetim programı ve denetim raporlamasının iç kontrol sisteminin risk değerlendirme yönünü önemli ölçüde etkilediği aktarılmıştır.

Demir vd.(2008); “İç Kontrol, İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi” başlıklı çalışmada, ilgili konuların birbirleri ile olan ilişkisini detaylı şekilde işlemiştir. İşletmelerin yaşadığı finansal ya da finansal olmayan süreçlerde, etkileri değişmekle birlikte iç kontrol, iç denetim ve bağımsız denetimin sorumluluğu olduğu ifade edilmiştir. Çalışma sonucunda; etkin ve verimli işleyen bir iç denetim sistemi, iç kontrol ve bağımsız denetim ile uyumuna bağlı olarak katma değer oluşturabileceği ifade edilmiştir.

Göçen (2010); “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası” başlıklı çalışmada, kurumsal yönetimin önemli bir fonksiyonu olan iç kontrol ve finansal skandallar serisiyle başlayan bir sürecin parçası olan bağımsız dış denetimin gerekliliği incelemiştir. Çalışmada vaka incelemesi yapılarak kurumsal yönetimin önemi, kurumsal yönetimin bir unsuru olan iç kontrol ile yönetim ve ilişkili firmalar arasındaki ilişki ve bağımsız denetim olgusu işlenmiştir.

Sabuncu (2017); “İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi” başlıklı çalışmada iç kontrolün etkin ve verimli sonuçlar verebilmesinin iç denetim ile yakından ilişkili olduğunu ifade etmiştir. İlgili konuların birbirleri olan uyumunun, doğru ve güvenilir bilginin oluşumuna destek olduğu ifade edilmiştir. Bu aşamada uluslararası standartlar ile uyumlu düzenlemelerin tesis edilmesi gerekliliği vurgulanmıştır.

Tanyeri ve Memiş (2017); “Bağımsız Denetimin Etkinliği Açısından İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Ve Komitelerin Önemi” başlıklı çalışmada, bağımsız denetçilerin finansal tablo denetimi öncesinde iç kontrol yapısının denetimini gerçekleştirerek değerlendirme yapılması gerekliliğini ifade etmektedir. Etkin bir iç kontrol yapısının varlığı ve etkin komitelerin tesis edilerek işletilmesi sonucunda bağımsız denetimin daha kaliteli ve güvenilir sonuçlar verebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

2. BDS 265 ve Genel Çerçevesi

Gerek teori gerek uygulama alanlarında sıkça çalışılan bağımsız denetim ve iç kontrol kavramlarının ilişkileri, bu standart özelinde farklı bir açıdan ele alınmıştır. Bağımsız denetim ve iç kontrol kavramlarının ilişkisi tek bir açıdan değil, birden fazla yönden irdelenmiştir. İlgili standart, bağımsız denetçinin iç kontrol yapısına yönelik

denetimi esnasında salt denetim değil, tespit edilen aksaklık ve eksiklikleri ilgili yöneticilere aktararak işletmelerin sürekliliğine katkı sunması gerekliliğini vurgulamıştır. Bu nedenle henüz standardın başında BDS 265'i, BDS 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi" başlıklı standart ile birlikte ele alınması gerektiğini belirtmiştir.

Büyük ölçüde mutabakat sağlandığı üzere denetçiler; sadece finansal tablo denetimi değil, aynı zamanda iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim denetimlerini de ifa etmektedirler. Bu nokta da ifade edilen bir hiyerarşi tesisi değil, iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetimin de işletmelerin paydaşları özelinde iddiaları olması nedeniyle denetlenmesi gerekliliğidir. İç kontrol yapısının ilgililere, işletmelerin doğru finansal bilginin elde edildiği ve sunulduğu hususunda verdiği makul güvence, etkin yatırım ve işletme politikalarının devamı için denetlenmelidir. Söz konusu denetimin işletme organizasyonu içerisinde yer alan birimlerce yapılması durumunda iç denetim ve bağlı düzenlemeleri ortaya çıkarmaktadır. İşletme içi karar süreçleri açısından iç denetim düzenlemeleri büyük ölçüde yeterli olmaktadır (Yeni TTK'da işletme içi süreçlerde –kar dağıtımı vb.- bağımsız denetim talep edilen konular ve başlıklar düzenlenmiştir fakat detaylar bu çalışmada aktarılmamıştır).

Söz konusu denetim dışarıdan ve bağımsız kişilerce yapılması ise bağımsız denetim olarak ifade edilmektedir. İşletme faaliyetlerinde dış paydaşları ilgilendiren hamlelerde tarafların karar verme süreçlerinde başvurduğu temel mekanizma bağımsız denetimdir. Özellikle yatırım, satın alma, devralma, tedarikçi seçimi gibi konularda taraflar, işletmelerin finansal ve yönetsel faaliyetlerinin bağımsız denetimden geçmiş olmasını beklemektedir. Bu noktada denetçinin temel sorumluluğu, işletmenin iç kontrol yapısı hakkında denetim yapmak ve iç kontrol yapısının temel bileşenleri özelinde eksiklik ve aksaklıkları ilgililere bildirmektedir. BDS 265'in devreye girdiği bu noktada, denetçilerin ilgili bildirimleri hangi usul ve esaslar çerçevesinde hangi birimlere ne şekilde yapacağı belirlenmiştir.

BDS 265'de standardın kapsamı şu şekilde ifade edilmiştir (BDS 265: 1);

"Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin finansal tabloların denetimi sırasında tespit ettiği iç kontrol eksikliklerini uygun bir biçimde üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirmesine yönelik sorumluluğunu düzenler. Bu BDS denetçiye, iç kontrolün anlaşılması ve kontrol testlerinin tasarlanması ve uygulanması bakımından, BDS 315 ve BDS 330 hükümlerinde yer alan sorumluluklara ilâve sorumluluklar yüklemesin. BDS 260'da, denetçinin denetimle ilgili olarak üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurma sorumluluğuna ilişkin ilâve düzenlemeler yer almaktadır."

Yine ilgili kapsam düzenlemesi başlığı altında önemli olan diğer husus, önemli yanlışlık konusu üzerinden aktarılmıştır. Şöyle ki (BDS 265: 2);

"Önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi sırasında denetçinin denetimle ilgili iç kontrolü anlaması gerekir. Denetçi söz konusu risk değerlendirmelerini yaparken; iç kontrolü - iç kontrolün etkinliği hakkında bir

görüş vermek amacıyla değil- içinde bulunulan şartlar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla dikkate alır. Denetçi iç kontrol eksikliklerini sadece risk değerlendirme sürecinde değil, denetimin diğer aşamalarında da tespit edebilir. Bu BDS, tespit edilen eksikliklerin hangilerinin denetçi tarafından üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirilmesi gerektiğini belirler.”

2.1. BDS 265 Kapsamında Bağımsız Denetim ve İç Kontrol Etkileşimi

Genel kabul görmüş denetim standartlarının çalışma alanı standartları içerisinde aktarılan iç kontrol sisteminin incelenmesi, çalışmanın da temel hareket noktasını oluşturmaktadır. Denetçi, denetim faaliyeti esnasında uyulması gereken kurallar ve usullerin düzenlendiği bu standartlara göre hareket etmeli ve her aksiyonda bu standartlar sınırında kalmaya gayret göstermelidir.

Bağımsız denetim ve iç kontrol yapılarının kavramsal çerçeveleri çokça işlenmiş ve farklı çalışmalarda farklı yönleri ile ele alınmıştır. Bu aşamada konu bütünlüğünün sağlanması amacıyla ilgili kavramların genel kabul görmüş tanımları detaylara girmeden aktarılmaya çalışılmıştır. İç kontrol ile ilgili en geniş kabullere ulaşan düzenlemeler COSO (The Committee of Sponsoring Organization) tarafından yapılmıştır. Belirli dönemlerde çıkarılan çerçeveler ile güncellemeler getirilmiş ve iç kontrol ile ilgili genel bir kavramsal tanımlamaya ulaşılmıştır. COSO (2013)'ya göre iç kontrol; İç bir işletmenin yönetim kurulu, üst yönetim ve diğer çalışanları tarafından etkilenen ve işletmenin temel hedeflerinin yerine getirildiğine dair makul bir güvencenin elde edilmesini sağlayan geniş bir yapıdır.

Bir kurum ya da işletmede; etkili bir iç kontrol yapısı oluşturma sorumluluğu yönetim kuruluna aittir. Yönetim kurulu, iç kontrol yapısının etkin ve verimli şekilde işlemesi adına, devam eden süreçleri takip eder ya da bunun takip edilmesini üst yönetimden talep eder (Türedi ve Karakaya, 2015: 72).

Bağımsız denetim ile ilgili çok geniş tanımlamalar ve açıklamalar yapılmıştır. Fakat en basit ve temel tanımlama yine bağımsız denetim standartlarından BDS 200 içerisinde yapılmıştır. BDS 200'e göre bağımsız denetim; hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır (BDS 200: 4).

İç kontrol sisteminin bağımsız denetçilerce incelenmesi, işletme için var olan temel risklerin önceden ve doğru olarak saptanabilmesine, denetim süresinin kısalmasına, dolayısıyla müşteri işletmenin daha az ücret ödemesine neden olur. İç kontrol sisteminin etkinliği arttıkça, denetim riski azalır (Aksoy, 2005: 170). İşletmede kurulan iç kontrol sistemi ne kadar etkin ise, denetçinin işletmenin finansal tablolarına olan güveni artacak ve denetim riski önemli derecede azalacaktır (Güredin, 2010: 39). İç kontrol sisteminin denetlenmesinin amacı, asıl denetim sürecinde ortaya çıkabilecek riskleri azaltmak ve bu yolla denetim riskini kontrol edilebilir seviyede tutmaktır. Denetim riski seviyesinin yüksek olması ile doğru ve güvenilir bir denetim görüşü ortaya koyabilme arasında ters yönlü bir ilişki söz konusudur.

Denetçi bu amaçla işletmenin muhasebe ve finans sistemini inceler, sistemin çalışması hakkında bilgi toplar, belgeleri inceler, personelin çalışmalarını gözlemler, varlıkları yerinde görür, bazı verileri bizzat hesaplar, ilgililere sorular sorar ve diğer yollara başvurarak denetim için gerekli bilgileri elde eder (Tuan,2009:7). İç kontrol sisteminin etkinliği denetim riskini doğrudan etkilemektedir. Bu bağlamda iç kontrol bağımsız denetimde örneklemin büyüklüğü, denetimin süresi ve denetimin önemlilik düzeyinin tespitinde belirleyici rol oynamaktadır. Bu nedenlerle iç kontrol sistemi bağımsız denetim çalışmalarında kapsam belirlenmesinde etkili olmaktadır (Yavaşoğlu, 2001: 62).

İç kontrol sisteminin bağımsız denetçi tarafından gözden geçirilmesinin temel amacı, denetlenen işlemin muhasebe sistemi tarafından tutulan hesapların ve hazırlanan finansal raporların güvenilirliğini saptaman ve yılsonu denetimi sırasında uygulanacak denetim işlemlerinin türünü kapsamını ayrıntı derecesini ve uygulama zamanını belirlemektir. Bundan başka; bağımsız denetçiler sistemin işlerliği hakkında görüş bildirip işletme yöneticilerine sistemi iyileştirilmesi konusunda önerilerde bulunabilirler (Yalman,2014: 123).

Genel kabul görmüş denetim standartlarının ikinci grubunu oluşturan Çalışma Sahası Standartları, denetim kanıtı toplamada ve bu kanıtları değerlendirmede denetçiye yol göstererek, güvenilir denetim kanıtlarının elde edilmesini sağlamaktadır. Denetçinin Çalışma Sahası Standartları kapsamında denetim işlevini gerçekleştirebilmesi için, işletmenin iç kontrol sisteminin incelenerek, iç kontrol sistemi hakkında bir değerlendirmede bulunulması gerekmektedir (Tanyeri ve Memiş, 2017: 64). İç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi standardı göz ardı edilerek yapılan bir denetimi kaliteli ve güvenilir bir denetim olarak kabul etmek mümkün değildir. Bu sebeple, kaliteli bir bağımsız denetim için vazgeçilemez bir nitelik taşıyan bu standardın, denetim sürecinde bağımsız denetçi tarafından önemle dikkate alınarak uygulanması gerekmektedir (Tuan:8).

Denetim standartları kapsamında ifade edildiği üzere denetçi; iç kontrol yapısının etkinlik ve verimliliğini denetleyerek, işletmenin genel faaliyetleri ile ilgili de bilgi sahibi olmaktadır. Bir nevi örneklem yoluyla yapılan denetim gibi, iç kontrol hakkında elde edilen izlenimler tüm denetim sürecine de etki etmektedir. İşletme varlıklarının korunması, doğru bilginin elde edilmesi ve doğru raporlama yapılması hususunda görevli olan iç kontrol yapısının incelenmesi, bütün denetim sürecini hızlandıran ve denetim görüşünü oluşturma noktasında olumlu katkı sunan bir faaliyet olarak ifade edilmektedir. İç kontrol yapısının denetiminde elde edilen olumlu izlenimler, işletmenin finansal raporlarında ve genel olarak faaliyetler bütününde yapısal sorunların olmayacağı noktasında bir çıkarım oluşmasına neden olabilmektedir.

İşletmenin sahipleri ve üçüncü kişiler, doğal olarak, işletmeyi önemli hata ve hilelerden korumak amacıyla kurulan iç kontrol sisteminin etkinliğine güvenmek için yönetimden daha çok açıklama ve bağımsız dış denetçilerden de denetlenmiş finansal tablolar hakkında daha çok doğrulama istemektedirler (Kepekçi, 2004: 10). Etkin ve verimli bir işletme yönetimi oluşturmak için sırasıyla, etkin ve verimli bir iç kontrol,

iç kontrolü denetleyecek etkin bir iç denetim ile daha da güçlendirecek bir kurumsal yönetim anlayışının varlığı gerekmektedir (Türedi vd. 2015: 56).

Bağımsız denetçinin iç kontrol sistemini tanımak amacıyla kullanacağı denetim yordamların yapısı ve kapsamı işletmenin büyüklüğüne, iç kontrol sisteminin basit veya karmaşık oluşuna, işletme politikasına, özel hesap ve işlemlere ilişkin hata ve yolsuzlukların önem derecesine göre değişiklik gösterebilir (Tunçay, 2011: 99).

Bağımsız denetçilerin işletmelerde ki temel görevi, iç kontrol yapısını tasarlamak değil, var olan mevcut yapıyı inceleyerek güvenilirliğini araştırmak ve eksiklikleri yönetime bildirmektedir. Denetim sürecinde ve sonrasında üst yönetimle kurulması gereken iletişim için yayımlanan BDS 260 standardı bu konuda önemli düzenlemeler içermektedir. BDS 265 standardının temel amacı şu şekilde aktarılmıştır (BDS 265:1);

“Denetçinin amacı, denetim sırasında tespit ettiği ve mesleki muhakemesi sonucunda üst yönetimden sorumlu olanların ve yönetimin dikkatini çekmeyi gerektirecek kadar önemli olduğuna kanaat getirdiği iç kontrol eksikliklerini uygun bir biçimde üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirmektir.”

Açıklamadan da anlaşıldığı üzere denetçiler, iç kontrol yapısının denetimi sonucunda bir görüş bildirmekten ziyade, önemli gördüğü ve denetim görüşünün etkileyebilecek hususları üst yönetime aktararak giderilmesini talep edebilmektedir. Bu noktada iç kontrol yapısı ile ilgili müstakil bir denetim görüşüne ihtiyaç yoktur. Bununla birlikte denetçi, iç kontrol yapısından elde edilen bilgiler ile denetim sürecinde kullanacağı kontrol risk düzeyini de elde etmiş olacaktır. İşletme özelinde tespit edilen kontrol riskleri düzeyine bağlı olarak; denetimin kapsamı, süresi, evreni ya da örnekleme tespit edilerek ve etkin bir denetim için temel hazırlıklar sağlanmış olacaktır.

Bağımsız denetçi, denetim esnasında önemli yanlışlık türlerini tanımlamada, belirlenen önemli yanlışlık türlerini etkileyen risk faktörlerini gözden geçirmede ve bağımsız denetim tekniklerinin kapsamı, zamanlaması ve yapısını tasarlamada iç kontrol sisteminin işleyişine ilişkin elde ettiği bilgilerden istifade etmektedir (SPK, 2014).

İşletme sahipleri ile üçüncü kişiler, işletmeyi önemli hata ve hilelerden korumak amacıyla kurulan iç kontrol sisteminin etkinliğine güvenmek için yönetimden daha çok açıklama ve bağımsız denetçilerden denetlenmiş finansal tablolar hakkında daha çok doğrulama isterler (Kepekçi, 2004: 10). Bu nedenle bağımsız denetçiler işletmelerin yönetim anlayışlarını temsil eden iç kontrol yapılarını da denetleyerek, kendileri için de denetim kanıtları elde etmiş olacaktırlar.

İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, sistemin temel öğelerinin hedeflerini yerine getirip getiremediğini inceler. İşletme yöneticileri ile mevcut kontrol prosedürlerini, yöntemlerini ve organizasyon planını tartışmak anlamına gelir. İç kontrol sistemi değerlendirilirken göz önünde bulundurulması gereken bazı unsurlar vardır. Bunlar (Saltık, 2006: 14):

- i. Meydana gelebilecek hata ve usulsüzlük türleri,

- ii. Bu tür hata ve usulsüzlükleri önleyecek veya tespit edebilecek kontrol prosedürleri,
- iii. Bu prosedürlerin tatmin edici bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği,
- iv. Mevcut kontrol prosedürlerinin tespit edemediği zayıflıklar
- v. Bu zayıflıkların uygulanacak denetim prosedürlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı üzerindeki etkileridir.

İç kontrol sisteminin incelenmesinde bilgisayar teknolojisinden yararlanılması iç denetimin ve dış denetimin hızlı ve güvenilir yapılmasında etkili olmaktadır. Bilgisayar teknolojisinin gelişmesine paralel olarak denetçilerin de kendilerini bu konuda geliştirmeleri ve bilgisayar destekli denetim tekniklerinden yararlanmaları daha sağlıklı denetim görüşüne ulaşmalarını sağlayacaktır (Kıracı, 2004: 201).

2.1.1. BDS 265 Kapsamında İç Kontrol Eksikliği Kavramı

İç kontrollerdeki eksiklikler, yapının ne kadar sağlam bir şekilde tasarlandığına bakılmaksızın herhangi bir kontrol ortamında ortaya çıkabilir. En iyi yönetim tarafından geliştirilen en iyi iç kontrol yapıları bile finansal tablolardaki önemli yanlışlık riskini ortadan kaldıramaz. Güçlü bir iç kontrol sistemi, finansal tablolardaki önemli yanlışlık riskini tamamen ortadan kaldırmaz, azaltabilir. İç kontrol yapısı, finansal tablolardaki hata ya da hileleri tespit edemeyecek, önleyemeyecek ve düzeltemeyecek şekilde tasarlandığında ve uygulandığında iç kontrol yapısının eksikliğinden bahsedilmektedir.

Yönetim kurulu, yürütülen faaliyetlerin etkinlik, verimlilik ve uygunluğunu iç ve bağımsız denetçiler aracılığı ile denetlediklerinden, denetimin faaliyetini varlığı da kontrol ortamını önemli oranda etkilemektedir (Özbek, 2013).

İç kontrol yapısının etkin ve verimli olmayışı ya da eksikliği ifadesinden ne anlaşılması gerektiği yine BDS 265’de şu şekilde ifade edilmiştir;

(a) *İç kontrol eksikliği:*

(i) *Bir kontrolün, finansal tablolarda yer alan yanlışlıkları zamanında önleyemeyecek veya tespit edip düzeltemeyecek şekilde tasarlanması, uygulanması veya kullanılması veya*

(ii) *Finansal tablolarda yer alan yanlışlıkları zamanında önlemek veya tespit edip düzeltmek için gereken bir kontrolün bulunmaması durumunda mevcuttur.*

(b) *Önemli iç kontrol eksikliği: Denetçinin mesleki muhakemesi sonucunda, üst yönetimden sorumlu olanların dikkatini çekmeyi gerektirecek kadar önemli olduğuna kanaat getirdiği iç kontrol eksikliği veya eksikliklerin bileşimidir.*

BDS 265 iç kontrol etkinliğinin değerlendirirken iki farklı kategori üzerinden ilerlemiştir. Bunlarda ilki iç kontrol yapısının finansal tablolarda ki mevcut ya da muhtemel eksiklikleri düzeltebilme kapasitesi ya da uygun bir kontrol hamlesinin

olup olmaması, diğer ise üst yönetime iletilmesi gerekecek kadar yapısal bir eksikliğin olduğu durumlardır.

Bu noktada iç kontrol yapısının ve bileşenlerinin, işletme faaliyetlerinde meydana gelebilecek aksaklık ya da eksikliklere karşı getireceği çözümler ya da çözümsüzlükler denetçinin bu aşamadan sonra ki kararlarını da etkileyecektir. Denetçi iç kontrol yapısının yapısal eksikliklerini tespit etmesi durumunda, zamanında ve yazılı olarak üst yönetime bildirimlerini yaparak, erken önlemlerin alınması için yönetime zaman kazandırabilir.

Eksikliklerin üst yönetime ve ilgililere bildirilmesi sürecinde denetçilerin şu kapsamda bilgi aktarımını sağlaması gerekmektedir (BDS 265: 7);

(a) Eksikliklerin tanımlanması ve muhtemel etkilerine ilişkin bir açıklama,

(b) Üst yönetimden sorumlu olanların ve yönetimin, bildirim kapsamını anlayabilmesini sağlayacak yeterlilikte bilgi. Denetçi bu kapsamda özellikle;

(i) Denetimin amacının finansal tablolar hakkında bir görüş vermek olduğunu,

(ii) Denetim sırasında finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili olan iç kontrolün, iç kontrolün etkinliğine ilişkin bir görüş vermek amacıyla değil, içinde bulunulan şartlara uygun denetim prosedürleri tasarlamak amacıyla dikkate alındığını,

(iii) Raporlanan hususların, denetim sırasında tespit edilen ve üst yönetimden sorumlu olanlara raporlanmasını gerektirecek kadar önemli olduğu sonucuna vardığı iç kontrol eksiklikleriyle sınırlı olduğunu açıklar.

Önemli iç kontrol eksikliği, denetçinin işletmelerin kontrol yapıları ile ilgili yapısal ve kronik sorunların tespit etmesi durumunda söz konusu olmaktadır. Bu durumda denetçi, uygun zaman ve yöntemlerle üst yönetimle iletişime girmeli ve gerekli bilgiyi aktarmalıdır.

Denetçinin iç kontrol yapısında tespit ettiği eksikliklerin üst yönetime aktarılması gerektiği kadar önemli olup olmayacağı, aşağıda ki hususlar özelinde değerlendirilebilmektedir (BDS 265: 12);

- Eksikliklerin gelecekte finansal tablolarda önemli yanlışlıklara yol açma ihtimali,
- İlgili varlık veya borçların zarar veya hileye açıklığı,
- Gerçeğe uygun değer muhasebesindeki tahminler gibi tahmini tutarların belirlenmesindeki subjektiflik ve karmaşıklık,
- Eksikliklerden etkilenmeye müsait finansal tablo tutarları,
- Eksiklik veya eksikliklerden etkilenmeye müsait hesap bakiyesinde veya işlem sınıfında gerçekleşmiş veya gerçekleşebilecek faaliyetin hacmi,
- Kontrollerin finansal raporlama sürecindeki önemi, örneğin:
 - Genel izleme kontrolleri (yönetimin gözetimi gibi).
 - Hilenin önlenmesine ve tespitine ilişkin kontroller.
 - Önemli muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanmasına ilişkin kontroller.
 - İlişkili taraflarla yapılan önemli işlemlere ilişkin kontroller.
 - İşletmenin olağan iş akışı dışındaki önemli işlemlerine ilişkin kontroller.

- *Dönem sonu finansal raporlama sürecine ilişkin kontroller (tekrarlanmayan yevmiye kayıtlarına ilişkin kontroller gibi).*
- *Kontrol eksiklikleri sonucunda tespit edilen istisnaların nedeni ve sıklığı,*
- *Eksikliğin diğer iç kontrol eksiklikleriyle etkileşimi.*

Yine BDS 265’de aktarılan ve önemli iç kontrol eksiklerinin bulunduğu örnekler şu şekildedir(BDS 265: 13);

- *Kontrol çevresinin etkin olmayan yönlerine ilişkin kanıtlar, örneğin:*
 - *Yönetimin finansal olarak ilgilendiği önemli işlemlerin, üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından uygun biçimde incelenmediğine dair göstergeler,*
 - *Önemli olsun veya olmasın, işletmenin iç kontrolü tarafından önlenemeyen yönetim hilesinin tespit edilmesi,*
 - *Yönetimin daha önceden kendisine bildirilen önemli eksikliklere yönelik uygun düzeltici adımları atmaması,*
- *Bir risk değerlendirme sürecinin oluşturulmasının beklendiği bir durumda; işletmede böyle bir sürecin bulunmaması,*
- *İşletmenin risk değerlendirme sürecinin etkin olmadığına ilişkin kanıtlar; örneğin denetçinin işletmenin risk değerlendirme sürecinin tespit etmiş olması gerektiğini düşündüğü bir “önemli yanlışlık” riskinin, yönetim tarafından tespit edilememesi,*
- *Belirlenen ciddi (önemli) risklere yetersiz karşılık verildiğine ilişkin kanıtlar; örneğin, böyle bir riske karşılık kontrollerin bulunmaması,*
- *İşletmenin iç kontrolü tarafından önlenemeyen veya tespit edilip düzeltilemeyen ancak denetçinin uyguladığı prosedürler sırasında tespit edilmiş olan yanlışlıklar,*
- *Hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlığa ilişkin düzeltmenin yansıtılması amacıyla önceden yayınlanmış finansal tabloların yeniden düzenlenmiş olması,*
- *Yönetimin finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin yaptığı gözetimde yetersiz kaldığına dair kanıtlar.*

2.1.2. BDS 265 Kapsamında İç Kontrol Eksikliklerinin Yönetime Bildirilmesi

Denetçiler işletmelerde ki iç kontrol yapısının denetlenmesi sonucunda tespit ettiği eksikleri yönetime zamanında ve yazılı olarak iletmesi gerekmektedir. Denetçiler bu sayede oluşabilecek asimetrik bilginin önüne geçilmesi noktasında yönetime katkıda bulunacaktır. BDS 265 kapsamında önemli iç kontrol eksikliklerinin üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi konusu detaylı şekilde işlenmiş ve maddeler halinde denetçinin ve yöneticilerin uyması gereken ilkeler aktarılmıştır (BDS 265: 14);

- *Önemli eksikliklerin yazılı olarak üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi bu hususların önemini yansıtır ve üst yönetimden sorumlu olanların gözetim sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olur. BDS 260, üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletmenin yönetiminde yer aldığı durumlarda bu kişilere yapılacak bildirimlere ilişkin dikkate alınması gereken hususları düzenler.*

- *Denetçi yazılı bildirim ne zaman yapılacağına karar verirken, iletilen bu bildirim üst yönetimden sorumlu olanların gözetim sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlamada önemli bir faktör olup olmayacağını dikkate alabilir. Ayrıca Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmeler söz konusu olduğunda üst yönetimden sorumlu olanların, mevzuat veya diğer amaçlar açısından iç kontrole ilişkin belirli sorumluluklarını yerine getirmeleri için denetçinin yazılı bildirimini finansal tabloların onaylanma tarihlerinden önce almaları gerekebilir. Diğer işletmelerde denetçi yazılı bildirim daha sonraki bir tarihte düzenleyebilir.*
- *Denetçi, “önemli yanlışlık” risklerini en aza indirmek amacıyla, önemli eksikliklerin yazılı bildirim zamanlamasına bakmaksızın düzeltici işlemlerin zamanında yapılmasına yardımcı olmak için önemli eksiklikleri ilk aşamada yönetime ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlara sözlü olarak bildirebilir. Ancak bu uygulama denetçinin bu BDS uyarınca gerekli olan önemli eksiklikleri yazılı olarak bildirme sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.*
- *Önemli eksikliklerin ne kadar detaylı olarak bildirileceği, içinde bulunulan şartlara göre denetçinin mesleki muhakemesine bağlıdır. Aşağıdaki faktörler, denetçinin bildirimde ne seviyede detay vereceğine karar verirken göz önünde bulundurabileceği hususlara örnektir:*
 - *İşletmenin niteliği. Örneğin, kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) için gerekli olan bildirim, diğer işletmelere göre farklı olabilir,*
 - *İşletmenin büyüklüğü ve karmaşıklığı; örneğin, karmaşık bir işletme için gerekli olan bildirim, basit bir faaliyet yürüten işletmeninkinden farklı olabilir,*
 - *Denetçinin tespit ettiği önemli eksikliklerin niteliği,*
 - *İşletmenin üst yönetim yapısı; örneğin, üst yönetimden sorumlu olanlar arasında işletmenin faaliyet gösterdiği sektör veya etkilenen alanlar konusunda kayda değer deneyimi bulunmayan kişiler olması hâlinde, daha fazla detaya yer verilmesi gerekebilir,*
 - *Belirli türlerdeki iç kontrol eksiklerinin bildirimine ilişkin mevzuat hükümleri.*
- *Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlar denetçinin denetim sırasında tespit ettiği önemli eksikliklerin önceden farkında olabilir ve maliyet veya diğer kaygılardan dolayı bu eksiklikleri gidermemeyi tercih etmiş olabilir. Düzeltici işlemlerin uygulanmasından doğacak maliyet ve faydaların değerlendirilmesi sorumluluğu yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara aittir.*
- *Denetçinin daha önceki bir denetimde önemli bir eksikliği yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmiş olması, düzeltici işlemler henüz yapılmamışsa denetçinin aynı bildirimini tekrar etme zorunluluğunu ortadan kaldırmaz. Daha önceden bildirilen önemli bir eksikliğin düzeltilmemiş olması hâlinde, cari yıla ait bildirimde önceki yıl yapılan bildirimde yer alan açıklama tekrarlanabilir veya sadece bir önceki bildirimde atıfta bulunulabilir. Denetçi*

yönetime veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlara söz konusu önemli eksikliğin neden giderilmediğini sorabilir. Mantıklı bir açıklama olmaksızın eksikliğin giderilmemiş olması da başlı başına önemli bir eksiklik olabilir.

3. Sonuç

Doğru ve güvenilir bilginin en temel katma değer aracı olarak görüldüğü günümüz şartlarında, işletmeler açısından rekabet sadece satış, kar, devamlılık üzerinden kurgulanmamalıdır. Bu hususlar elbette işletmelerin güdüsel olarak en çok odaklandığı konuların başında gelmektedir fakat bunları oluşturan ve devam ettiren ana akım hususlar çoğu zaman göz ardı edilmektedir. Günümüz piyasa şartlarında hem karlılığı hem de devamlılığı sağlayabilecek en önemli araç bilgidir. Bilginin elde edilmesi ve kullanılması süreçlerinin bu denli araştırılması ve incelenmesi tesadüf eseri değildir.

Bu noktada önemi giderek anlaşılan bilginin işletmeler açısından oluşturulduğu ve aktarıldığı alanlar ise finansal tablolarıdır. Gerek yönetim politikaları gerek yasal düzenlemeler günün sonunda bireysel karlılıktan ziyade bütünsel bir bilgi akışının elde edilmesi konusuna odaklanmıştır. Bu nedenle işletmeler özelinde oluşturulan fakat bütün bir ekosistemi etkileme ve yönlendirme kabiliyeti olan finansal bilgiler, sunan işletmelerin iddiası olarak düşünülmelidir. Bu nedenle çok yönlü ele alınmalı ve detaylı şekilde incelenmelidir. Bunun için geliştirilmiş olan onlarca modelin varlığı, konunun önemini biraz daha gözler önüne sermektedir. İşte bu yönetsel politikaların bütününe ifade eden iç kontrol yapıları, işletmelerin varlıklarının korunması, doğru bilginin elde edilmesi ve raporlanmasını amaç edinmektedir.

Bu yapı kendi içerisinde müstakil bileşenleri barındırarak aşama aşama doğru bilginin elde edilmesi ve katma değer oluşturulması amacıyla kullanılmaktadır. Bu noktada işletmelerin bireysel inisiyatifleri ile kurdukları ve yasal düzenlemelerden ziyade tavsiye kararları ve raporlar ile desteklenen iç kontrol yapısı, tıpkı finansal tablolar gibi denetlenmeli ve makul seviyede faaliyetlerine devam etmesi sağlanmalıdır.

İşletmelerin finansal ve finansal olmayan süreçlerini dışarıdan başka bir göz tarafından denetlenmesi olarak özetlenebilen bağımsız denetim, işletmelerin süreçlerini denetleyerek tüm paydaşları ilgilendiren bir görüş bildirmektedir. İşletmeyi konu alan tüm operasyonlar (satın alma, devralma, hisse satışı vb.) bağımsız denetim görüşüne göre tamamlanmakta ya da vazgeçilmektedir. Bu nedenle bağımsız denetim işletmelerin finansal süreçleri açısından önemli bir güvence hizmeti sunmaktadır. Bu süreç içerisinde denetçilerin kullandıkları, işletme ve yönetimi hakkında fikir sahibi olacakları temel denetim kanıtlarından birisi de iç kontrol yapısıdır.

Denetçiler iç kontrol yapısı özelinde yaptıkları denetimler sayesinde, genel denetime ilişkin önemli ipuçlarını elde edebileceklerdir. İç kontrol yapısının denetimi, denetçinin inisiyatifine bırakılmamış, genel kabul görmüş denetim standartlarında uyması gereken asgari denetim prosedürlerine eklenmiştir. Bu nedenle denetçi, işletmenin iç kontrol yapısını mutlaka denetlemeli ve gerekli durumlarda üst

yönetime aksaklıkları ve eksiklikleri bildirmelidir. İşletmelerin en temel motivasyonlarının ve tutumlarının öğrenilebileceği alan olan iç kontrol yapıları, denetçiler için çok önemli bir denetim kanıtı olma özelliğine sahiptir. Karşılıklı etkileşim içerisinde ilerleyen bağımsız denetim ve iç kontrol, günün sonunda işletmeler için değer oluşturacak bilginin ortaya çıkması için başvurulan yöntemlerdendir.

Kaynaklar

- Aksoy, T. (2005). Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi. *Mali Çözüm Dergisi*, 73, 168-202.
- Bozkurt, N. (1995). Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması Ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi. *Öneri Dergisi*, 1(2), 29-34.
- COSO (2013), Internal Control - Integrated Framework. COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission)
- Demir, M., Ülker, Y., & Arslan, Ö. (2018). İç Kontrol, İç Denetim Ve Bağımsız Denetim İlişkisi. *Van Yüzcüncü Yıl Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(5), 82-104.
- Fadzil, F. H., Haron, H., & Jantan, M. (2005). Internal Auditing Practices And Internal Control System, *Managerial Auditing Journal*
- Göçen, C. A. (2010). Kurumsal Yönetim, İç Kontrol Ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası. *Mali Cozum Dergisi/Financial Analysis*, (97).
- Güredin, Ersin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2010
- Güler, F., & KINAY, B. Yeni TTK'ya Göre, Bağımsız Denetim Kapsamına Alınması Muhtemel İşletmelerin İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği.
- Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız Denetim*. Avcıol Basım Yayın, İstanbul
- Kıracı, M. (2004). Bir Bilgisayar Destekli Denetim Tekniği Olarak Paralel Simulasyon Tekniği. *Mali Çözüm Dergisi*, (68), 201-210.
- Özbek, Çetin., *İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol*, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No:3, Cilt I ve II, İstanbul, 2013
- Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde iç denetim ve iç kontrol ilişkisi. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2), 161-174.
- Saltık, Nihal. (2006), *İç Kontrol Öz değerlendirme*, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Ankara
- SPK (2014) Seri:X, No:22 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" Çerçevesinde Bağımsız Denetim Çalışmalarında Dikkat Edilmesi Gerekli Hususlar, Erişim adresi: <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=534&fn=534.pdf>
- Tanyeri, A., & Memiş, M. Ü. (2017). Bağımsız Denetimin Etkinliği Açısından İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Ve Komitelerin Önemi. *Sosyal ve Beşerî Bilimler Dergisi*, 9(1), 61-77.
- Tuan, Koray. "Bağımsız Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi", *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 13.2, 2009, 1-15.
- Tunçay, D.(2011), *İç Kontrol İle İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Türedi, H., & Karakaya, G. (2015). COSO İç Kontrol Modeli ve Kontrol Ortamı. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 52(602), 67-76
- Türedi, H., Karakaya, G., & İldem, M. (2015). Kurumsal yönetim ve iç denetim ilişkisi. *Sayıştay Dergisi*, 96, 55-74
- Yalman, S. (2014), *İç Kontrol İle İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Yavaşoğlu, Mustafa (2001). *Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim*, Seçkin Yayıncılık, Ankara

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200(1).pdf)

(KGK- Kamu Gözetim Kurumu, BDS 200), Erişim Tarihi: 01.08.2020

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_265.pdf

(KGK- Kamu Gözetim Kurumu, BDS 260), Erişim Tarihi: 03.09.2020